



# **A implementação da Auditoria Interna numa Câmara Municipal do Minho**

**Daniela Carisa Oliveira Martins**

**Relatório de Estágio**

**Mestrado em Auditoria**

**Porto – 2015**

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



# **A implementação da Auditoria Interna numa Câmara Municipal do Minho**

**Daniela Carisa Oliveira Martins**

**Relatório de Estágio**

**apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do  
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria sob orientação do**

**Mestre Fernando Teixeira Pinto**

**Porto – 2015**

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

## **Resumo:**

Este trabalho incide sobre um estágio realizado num Município do Minho com o objetivo de contribuir para a implementação de um departamento de Auditoria Interna.

Foi efetuado um estudo exaustivo dos documentos existentes, tendo-se sugerido novas e atualizadas versões, designadamente da Norma de Controlo Interno e do Plano de Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

Para além disso, foi realizado um inquérito aos Municípios do Minho que permitiu concluir o seguinte: o reconhecimento generalizado da importância da Auditoria Interna (embora apenas 20% dos inquiridos tenham esse departamento de funcionamento); quase 90% das autarquias dizem possuir uma Norma de Controlo Interno, embora 38% reconheçam que não está atualizada; quanto ao Plano de Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, também cerca de 90% dizem possuir, mas novamente 62% reconhece não estar atualizado.

Podemos assim concluir que há um enorme potencial de desenvolvimento e de aperfeiçoamento da Auditoria Interna nas autarquias, em particular do Minho, zona de objeto do nosso estudo.

**Palavras chave:** Auditoria Interna; autarquias; Controlo Interno; PPRCIC

## **Abstract:**

This work focuses on a realized internship in a Municipality of Minho with the aim of contribute to the implementation of an Internal Audit department.

A comprehensive study of existing documents was made, having suggest new and updated versions, including the internal control standards and prevention plan of risks corruption and related infringements.

In addition, a survey was conducted to municipalities of Minho which enable us to conclude the following: the widespread recognition of the importance of internal audit(although only 20%of respondents have this operating department); almost 90% of the municipalities say they have a internal control standard, although 38% recognize that it is not updated; in relation to the prevention plan of risks of corruption and related infringements, also about 90% say they have, but once again 62% recognizes they aren't updated.

We can thus conclude that there is enormous potential for the development an improvement of internal audit in municipalities, in particular in Minho, object of our study area.

**Key words:** Internal Audit; municipality; Internal control; PPRCIC

## **Agradecimentos:**

Expresso o meu profundo agradecimento ao meu orientador, Mestre Fernando Teixeira Pinto, pelo seu apoio, disponibilidade, por todas as críticas e sugestões que me ajudaram a construir este trabalho.

Ao Dr. Vitor Moreira por ter-me concedido este estágio e dado total liberdade para a concretização do mesmo assim, como todos aqueles da Câmara Municipal que, de alguma forma, me ajudaram no desenvolvimento deste estágio.

Aos meus pais que sempre acreditaram em mim e tornaram possível que eu fizesse este mestrado, bem como ao meu namorado pelo seu apoio incondicional.

Aos meus amigos e à mega-equipa que me apoiaram sempre.

A todos o meu muito obrigada...

Este trabalho é dedicado aos meus pais, ao meu  
namorado e ao meu tio, a estrelinha que me guia...

## **Lista de Abreviaturas:**

AI- Auditoria Interna

AICPA- American Institute of Certified Public Accountants

ANMP- Associação Nacional de Municípios Portugueses

COSO- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CPC- Conselho de Prevenção da Corrupção

CRP- Constituição da República Portuguesa

DGAL- Direção- Geral das Autarquias Locais

IFAC- International Federation of Accountants

IIA- The Institute of the Internal Auditors

IGF- Inspeção Geral de Finanças

ISA- International Standards on Auditing

INTOSAI- International Organisation of Supreme Audit Institutions

LBCP- Lei de Bases da Contabilidade Pública

LFL- Lei das Finanças Locais

NCI- Norma de Controlo Interno

OROC- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POC- Plano Oficial de Contas

POCAL- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP- Plano Oficial de Contabilidade Pública

PPRCIC- Plano de Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

RAFE- Regime da Administração Financeira do Estado

RFALEI- Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais

SCI- Sistema de Controlo Interno

SEC- Securities and Exchange Commission

TC- Tribunal de Contas

## Índice geral:

Resumo.....	ii
Abstract.....	iii
Agradecimentos.....	iv
Dedicatória.....	v
Lista de Abreviaturas.....	vi
Índice de Figuras.....	ix
Índice de Tabelas.....	x
Índice de Gráficos.....	xi
Introdução.....	1

## PARTE I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO

Capítulo I – Revisão da Literatura.....	4
1.1. Auditoria.....	4
1.1.1. Origem da Auditoria.....	4
1.1.2. Escândalos Financeiros.....	5
1.1.3. Lei Sarbanes-Oxley.....	6
1.1.3.1. Conselho Supervisão das empresas de Auditoria.....	6
1.1.3.2. Independência do Auditor.....	6
1.1.3.3. Responsabilidade das Sociedades.....	7
1.1.3.4. Demonstrações Financeiras aperfeiçoadas.....	7
1.1.4. Auditoria Interna.....	8
1.1.5. Normas para a prática profissional da atividade de Auditoria Interna.....	9
1.1.6. Auditor Interno: Práticas e princípios para a profissão.....	9
1.1.7. Tipos de Auditoria.....	11
1.1.8. Auditoria Interna vs. Auditoria Externa.....	11
1.1.9. Controlo Interno.....	12
1.1.9.1. Limitações do Controlo Interno.....	15
1.1.10. Auditoria Financeira.....	16
1.1.11. Processo de Auditoria Financeira.....	16
1.2. Autarquias.....	19
1.2.1. Enquadramento Legal.....	19
1.2.2. Implementação de um departamento de Auditoria Interna nos Municípios.....	21
1.2.3. Plano de Prevenção dos Riscos de Corrupção nos Municípios.....	22

1.2.4. Auditoria no contexto das Finanças Locais.....	24
1.2.5. Auditoria Externa.....	26
1.2.6. Controlo Interno nas Autarquias.....	27

## **PARTE II- ESTUDO EMPÍRICO**

### **Capítulo II-- Metodologia.....30**

2.1 Enquadramento.....	30
2.2 Metodologia a usar.....	30
2.3 Amostra.....	31
2.4 Formulação de Hipóteses.....	34
2.5 Fases da Elaboração do questionário.....	36

### **Capítulo III- Resultados Obtidos.....37**

3.1-Resultados Obtidos.....	37
3.1.1 Ao questionário.....	37
3.1.2 Ao Teste de Hipóteses.....	47

## **PARTE III- ESTÁGIO CURRICULAR**

### **Capítulo IV- Entidade de acolhimento.....52**

4.1 Apresentação da entidade.....	52
4.2 Desenvolvimento do Estágio.....	52

### **Conclusão.....54**

### **Referências Bibliográficas.....56**

### **Apêndices.....60**

## **Índice de Figuras:**

Figura nº1- COSO Internal Control-Integrated Framework.....	13
Figura nº2- Controlo Interno.....	28
Figura nº3- Municípios do Minho.....	32

## **Índice de Tabelas:**

Tabela nº1- Dimensão dos Municípios Portugueses.....	22
Tabela nº2- Respostas obtidas ao questionário, por data.....	36
Tabela nº3-Combinação das variáveis tempo/frequência/formação e Plano de Auditorias.....	40

## Índice de Gráficos:

Gráfico nº1- Municípios do Minho por dimensão.....	37
Gráfico nº2- Importância de um Departamento de AI.....	38
Gráfico nº3- Grau de importância de um Departamento de AI.....	38
Gráfico nº4- Os Municípios do Minho possuir um Departamento de AI.....	39
Gráfico nº5- Implementação de um Departamento no curto prazo.....	39
Gráfico nº6- Norma de Controlo Interno.....	41
Gráfico nº7- Revisão da NCI.....	41
Gráfico nº8- Atualização da NCI dos Municípios do Minho.....	42
Gráfico nº9- Frequência de revisão.....	42
Gráfico nº10- Temas abordados na NCI.....	43
Gráfico nº11- SCI eficiente e eficaz na concretização dos objetivos Municipais do Minho.....	44
Gráfico nº12- Os Municípios ter um PPRCIC.....	44
Gráfico nº13- Elaboração de um PPRCIC.....	45
Gráfico nº14- Áreas abordadas no PPRCIC.....	46
Gráfico nº15- PPRCIC atualizado.....	46
Gráfico nº16- Divulgação do PPRCIC na internet e intranet.....	47
Gráfico nº17- Correlação entre a existência de AI e a dimensão do Município.....	48
Gráfico nº18- Correlação entre a existência de um SCI eficiente e eficaz na concretização dos objetivos do Município e a existência de AI.....	48
Gráfico nº19- Correlação entre a existência de um PPRCIC atualizado e a dimensão do Município.....	49
Gráfico nº20- Correlação entre a existência de um PPRCIC atualizado e a existência de AI....	49
Gráfico nº21- Correlação entre a existência de Relatório de Execução e o Relatório Parcial....	50

## Introdução:

A Auditoria Interna está a ganhar força e posicionamento organizacional, havendo cada vez mais autarquias a apostar na sua implementação. Os Municípios sendo uma entidade dinâmica e capaz, tendo por objetivo alcançar uma administração mais eficiente e moderna, defendem a presença da Auditoria como forma para contribuir para uma melhoria das condições de exercício da missão sendo um passo importante para o equilíbrio e transparência da atividade municipal.

Neste sentido, foi desenvolvida uma colaboração com uma Câmara Municipal do Minho, através de um estágio curricular com a finalidade de prestar apoio na implementação de Auditoria Interna no município e demonstrar qual o alcance e importância da Auditoria.

De facto, a constante evolução que se tem gerado e o aumento de complexidade, em termos económicos, tem contribuído para, cada vez mais, se apostar em Auditoria e na implementação de Sistemas de Controlo Interno para que estes, de uma forma eficaz e eficiente, consigam mitigar, tanto quanto possível, o risco.

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

O *Institute of the Internal Auditors* (IIA), define Auditoria Interna como: "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 eficiência dos seus processos, gerindo o risco, controlo e bom governo, ajudando- a atingir os seus objetivos"

Em Portugal, a Auditoria Interna é bastante recente, sendo mais usual o recurso a entidades externas no caso específico do setor público. (Marçal e Marques, 2011)

A procura de uma nova gestão autárquica, que vise prestar serviços aos munícipes com qualidade, eficácia e eficiência, tem sido um objetivo a alcançar pelas autarquias locais. A Auditoria Interna como função de supervisão é um dos interlocutores desta nova gestão.

A Auditoria Interna nos municípios tem vindo a dar passos largos e, aos poucos, mais autarquias tem aderido a este novo meio de organização pois esta é uma função de suporte essencial à tomada de decisão, uma vez que promove os objetivos de maximização da economia, eficácia e eficiência

"A Auditoria no setor público tem como objetivo emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade. Sendo que a adequação da gestão dos fundos públicos prende-se com a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização". (Mateus 2004).

No entanto, para Moreno (1997) toda a gestão moderna deve dispor de adequados e fiáveis sistemas de informação e Controlo Interno, de modo a possibilitar aos gestores uma tomada de decisão acertada, e aperfeiçoar e corrigir atempadamente a gestão exercida. Segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999), o Controlo Interno pode ser conceituado como uma: "(...) forma de organização que pressupõe a existência de um plano e

de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

Portugal, tal como os restantes países a nível mundial tem sofrido bastante com os riscos que se têm gerado nos vários sectores, principalmente ao nível do sector público. Os riscos como a corrupção são dos que mais preocupam. O Conselho de Prevenção da Corrupção nasceu da vontade de combate desse flagelo, impondo a elaboração de um plano de prevenção dos riscos de corrupção onde conste os riscos a que se encontram mais expostos e qual o grau.

Ao longo das páginas seguintes vão ser desenvolvidos de uma forma mais detalhada os vários conceitos, sendo que este projeto está dividido em 3 partes:

A primeira parte engloba o capítulo I e aí será feita uma abordagem sobre a origem da Auditoria e a importância do Controlo Interno para concretização de objetivos de uma entidade de forma eficiente e eficaz.

Na segunda parte, onde se encontram inseridos os capítulos II e III, será feito um enquadramento metodológico e será apresentada a metodologia seguida para a obtenção das respostas, às perguntas que foram surgindo ao longo deste projeto, através de inquérito e as hipóteses de investigação, com base na amostra delineada para o desenvolvimento desse mesmo estudo.

A terceira e última parte, onde está o capítulo IV, será reservada à Câmara Municipal do Minho que acolheu o estágio curricular e será apresentado o trabalho desenvolvido.

# **PARTE I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO**

## Capítulo I - Revisão da Literatura

Neste capítulo irá ser apresentada a revisão da literatura. Uma das etapas mais importantes de um projeto pois aqui será desenvolvido o tema que lhe deu origem e será apresentado o quadro teórico e estrutura conceptual elaborados através de levantamento, análise e pesquisa.

### 1.1– Auditoria

#### 1.1.1 Origem da Auditoria

Etimologicamente, a palavra auditoria surge do latim “*audire*” que significa ouvir e afirma-se que foram os Ingleses os primeiros a adaptar esse termo para “*auditing*” e usá-lo assim, para definir um conjunto de procedimentos para revisões contabilísticas.

Portanto, a origem histórica da Auditoria está intrinsecamente relacionada com a Contabilidade, sendo que esta foi a primeira disciplina a ser desenvolvida para ajudar e informar em termos económico-financeiros. A Auditoria surge como uma espécie de ferramenta de apoio decorrente do desenvolvimento económico e industrial que o mundo foi registando. O historiador de contabilidade Richard Brown (1905, citado em Mautz & Sharaf, 1961) diz que: a origem da auditoria remonta a tempos escassamente menos remotos do que a contabilidade...sempre que os avanços da civilização levaram à necessidade de confiar a uma pessoa a propriedade de outra, o aconselhamento da existência de algum tipo de controlo surge como algo inerente.”

Desde que surgiu o termo Auditoria, o seu conceito foi sofrendo mutações ao longo dos tempos. Após o seu surgimento, tornou-se um aliado na deteção de erros e fraudes, no entanto, aos dias de hoje e por via das constantes mudanças, passou a ter domínios mais específicos.

Existem diversas definições para caracterizar a Auditoria, por essa razão houve a preocupação de lhe ser atribuído um conceito que fosse geralmente aceite. Como tal, alguns organismos tentaram fazê-lo como são os casos que vão ser enumerados, de seguida:

O AICPA (1972) afirma que:” a auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar evidências relacionadas com os pressupostos contidos nas demonstrações financeiras acerca de situações e transações económicas da entidade, com vista a certificar um grau de correspondência entre esses pressupostos e as normas de referência, e comunicar os resultados dessa avaliação aos interessados, nomeadamente, a um vasto conjunto de utentes (internos e externos) responsáveis por agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento a tomada de decisões”

Para o IFAC: ”Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

Já para o INTOSAI, que está mais voltado para o controlo das finanças públicas: “Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

O Tribunal de Contas também deu a sua definição, sendo que para ele: “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

### **1.1.2- Escândalos Financeiros**

Tanto o conceito de Auditoria como de Controlo Interno não era muito conhecido para a maioria da população, no entanto, nos últimos anos ganhou grande enfoque dada a ocorrência dos famosos escândalos. No final do século XX, os EUA enfrentaram aquele que veio a ser a era dos maiores escândalos financeiros a nível mundial.

Como refere Almeida (2005) citado por Alves (2009), “a existência de vários códigos sobre governo das sociedades não evitou a emergência de alguns casos de fraude corporativa que conduziram ao colapso ou crise de algumas entidades internacionais como a WorldCom, Enron, Arthur Andersen, (...)”, entre outras.

A maior parte das ilegalidades que ocorreram foram protagonizadas pelos executivos das empresas, o que acabou por descredibilizar o meio financeiro, desencadeando uma crise de confiança no mercado global.

Relativamente aos nomes que mais expressão tiveram, ao longo deste período de escândalos, surge a Enron que se encontrava entre as “10 maiores empresas dos EUA” mas, na sequência de falência, foram detetados mecanismos de manipulação das demonstrações financeiras da empresa. Ligado a este caso, aparece, também, um dos nomes mais importantes de Auditoria e consultoria, a Arthur Andersen, tendo mesmo ficado provado a existência de ocultação e alteração de informações pois manuseava as suas demonstrações financeiras de modo a poder gerar lucros maiores ou omitir eventuais prejuízos.

No entanto, os escândalos não se ficaram só pelo continente americano, sendo de citar um caso Europeu bastante falado, o da italiana “Parmalat”, apelidada de “Enron Europeia”

Com o acontecimento destas agitações financeiras, houve de facto a necessidade de se tentar evitar mais ilegalidades do género. Neste sentido, foram criadas normas e regras para serem respeitadas e penalizações para quem não o fizer. Surge assim, nos EUA a Lei Sarbanes-Oxley. Para Gerônimo et al (2009) citado por Alves (2009), com esta lei tenta-se recuperar a credibilidade no mercado de capitais e evitar novos escândalos que só contribuiriam para o aumento dos prejuízos e para a conseqüente redução das fontes de recursos financeiros. Por sua vez, esta lei afeta também as empresas de auditoria ao estabelecer que além de auditarem as demonstrações financeiras, também terão de certificar a eficiência e eficácia do CI, vindo desta forma a ter efeitos diretos na auditoria externa e indiretos na auditoria interna.

### **1.1.3- Lei Sarbanes- Oxley**

Como foi referido no tópico anterior, a lei Sarbanes-Oxley, que também é comumente chamada de Sarbox ou Sox, apareceu numa época marcada por diversos escândalos

financeiros. Foi assinada em 30 de Julho de 2002 pelo senador Paul Sarbanes e pelo deputado Michael Oxley, daí a origem do nome dado a esta lei.

Santos (2004), salienta que anteriormente a esta lei só a criação da SEC (Security and Exchange Commission), em plenos anos 30 terá tido semelhante destaque. No entanto é a lei SOX que veio revolucionar a divulgação e emissão de relatórios financeiros, assim como, o conceito de ética aplicado à Auditoria.

O principal motivo da sua implementação foi a de garantir a criação de mecanismos de Auditoria e Segurança confiáveis nas empresas, restabelecer a ética das operações financeiras nos mercados norte-americanos bem como proteger os investidores, ampliando a precisão e fiabilidade na divulgação das demonstrações financeiras das empresas. No entanto, também acabou por exercer uma pressão positiva sobre a União Europeia, porque com estes cuidados de transparência inerente a esta lei, levou a UE a tomar uma atitude similar.

De seguida, esta lei de Sarbanes-Oxley irá ser analisada e explicados alguns dos tópicos que se enquadram neste projeto voltado para a Auditoria Interna.

#### **1.1.3.1- Conselho de Supervisão das empresas de auditoria**

Criação de um conselho independente e com fins não lucrativos com a missão de supervisão das auditorias feitas pelas empresas de auditoria sujeitas às leis da Bolsa de Valores. Este conselho (5 membros) deve pautar-se pela integridade e reputação de modo a garantir o interesse geral. Dois desses membros deverão ser ou terem sido auditores.

Freitag et al. (2008), salienta que “entre as obrigações do conselho figuram: examinar os relatórios de auditorias, conduzir inspeções, verificar a ética, independência e outros padrões”.

Deve definir as normas de auditoria, certificação, controlo, qualidade, e normas éticas a serem utilizadas nos relatórios de auditoria. Por sua vez em situações onde sejam verificadas irregularidades por parte da empresa, o conselho fica autorizado a promover ações disciplinares e, caso se justifique, poderá impor eventuais sanções.

#### **1.1.3.2- Independência do auditor**

Uma empresa de auditoria não poderá prestar serviços considerados fora do âmbito da prática de auditoria e também não poderá prestar serviços de auditoria conduzidos por um sócio que esteja responsável pela mesma entidade auditada por mais de 5 anos

Segundo Freitag et al. (2008), deste modo prevê-se a rotação ou troca do responsável pela auditoria independente a cada cinco anos com vista a aumentar a independência dos auditores e reduzir possíveis conflitos de interesses.

Existe ilegalidade por parte de uma empresa de auditoria registada fornecer quaisquer serviços de auditoria a uma entidade caso o CEO (Chief Executive Officer) CFO (Chief Financial Officer) CAO (Chief Accounting Officer) ou o Controller tenha estado ao serviço dessa empresa de auditoria ou participado numa auditoria naquela empresa até 1 ano antes do início da auditoria.

### **1.1.3.3- Responsabilidade das sociedades**

As sociedades têm de dispor de um Comité de Auditoria com membros independentes. Este comité é responsável pela seleção, supervisão e avaliação dos trabalhos dos auditores, devendo supervisionar todos os processos de controlo interno e a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, de modo a poder garantir a eficiência do trabalho.

Parte das crises que envolveram as companhias americanas ocorreram, principalmente, devido à inexistência de um controlo interno eficaz. Esta carência possibilitou que os relatórios financeiros fossem facilmente manipulados apresentando uma situação irreal, relatando falsos resultados, emitindo uma realidade fantasiosa e escondendo o verdadeiro estado da empresa.

Assim, e de modo a tentar desencorajar situações semelhantes, foi determinado que as empresas adotassem um controlo interno mais rígido com o objetivo de garantir exatidão, confiabilidade e transparência na divulgação das informações financeiras e dos atos da administração.

O responsável executivo ou responsável financeiro confirma os relatórios anualmente ou trimestralmente, e neles devem certificar que:

- O gestor analisou o relatório e posteriormente subscreveu-o;
- O relatório não compreende qualquer declaração falsa ou uma omissão materialmente relevante;
- Deve assegurar que todas as demonstrações financeiras e, outra informação financeira incluída no relatório, apresentam todos os aspetos materiais de forma clara e com a máxima fiabilidade relatando questões reais;
- Os gestores são responsáveis pelo estabelecimento e eficácia dos SCI;

### **1.1.3.4- Demonstrações Financeiras aperfeiçoadas**

Cada relatório financeiro deve refletir a informação materialmente relevante que deve ser registada, de acordo com as normas e os regulamentos da SEC e que deve avaliar cada relatório anual e trimestral e identificar transações fora do comum.

Estabelece que cada relato anual deve incluir um relatório sobre controlo interno, que deverá:

- 1) Certificar a responsabilidade da gestão em estabelecer e manter uma estrutura adequada de controlos internos e de procedimentos para a emissão das demonstrações financeiras;
- 2) Conter uma avaliação, até data de termo do mais recente ano fiscal, da eficácia da estrutura e procedimentos dos controlos internos para a emissão dos relatórios financeiros de cada empresa de auditoria registada que prepare ou emita o relatório de auditoria para a emissora que atestará, e deverá divulgar, a avaliação feita. Tal confirmação deverá ser feita de acordo com as normas de certificação emitidas ou adotadas.

Salienta-se a importância da ética no relatório de forma a atestar que são completos, oportunos e que estão elaborados de acordo com as leis e os regulamentos e caso exista alguma alteração ou abandono do código de ética, tal deverá ser prontamente divulgado.

Por fim, requer-se uma análise dos relatórios realizados com vista a proteger os investidores, e estabelece-se que as informações relativas às operações financeiras devem ser atuais, rápidas e correntes, de modo a poder informar com a máxima eficácia.

A auditoria interna terá sido uma das áreas mais afetadas pela implementação desta lei, isto porque quando as empresas iniciaram o processo de implementação da lei SOX, alguns departamentos de Auditoria Interna acusaram dificuldades de adaptação.

#### **1.1.4- Auditoria Interna**

A Auditoria Interna é relativamente recente, esta surgiu a partir da própria Auditoria devido à necessidade constante de tomada de decisões baseadas em informações fidedignas.

Na Europa, depois do Reino Unido é a Alemanha quem pratica Auditoria Interna há mais tempo (em Portugal, a Auditoria Interna só figura mais tarde).

Com o aparecimento deste novo conceito diferenciado de Auditoria, emergiu também a figura de Auditor Interno e, por sua vez, a necessidade de criação de uma organização/Instituto de apoio, o IIA (Institute of Internal Auditors) em 1941.

Houve alguns visionários que conseguiram antever o que o futuro nos reservava. Arthur E. Hald (1944) citado por Ramamoorti, (2003) afirmou que: “A necessidade criou a Auditoria Interna e está a tornar-se parte integrante do negócio moderno. Nenhuma grande empresa pode escapar dela. Se eles não têm isso agora, terão de tê-lo mais cedo ou mais tarde, e, se continuar a desenvolver-se eventos como o fazem no presente, eles terão que ter isso mais cedo”.

Em meados dos anos 70, o IIA apresentava-nos como definição de que a Auditoria Interna era: “uma função, completa e independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço para a organização”. No entanto, o conceito foi evoluído imenso ao longo do tempo, tendo-se registado uma evolução mais acelerada nas últimas décadas devido a esta mutação da economia mundial. O IIA foi adaptando o conceito de Auditoria Interna aos tempos vividos e apresentando novas definições.

Em 2004, o IIA já defendia uma visão diferente quando comparado com os anos 70: “a Auditoria Interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações a uma organização. Trazendo-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos seus processos, gerindo o risco, controlo e bom governo, ajudando-o a atingir objetivos”

Esta diferença registada vem reforçar a mutação da economia mundial, tal como foi referido anteriormente, pois se antes esta apenas nos transmitia qual a sua função, agora vem reforçá-la ainda mais ao adicionar vocábulo importante como: acrescentar valor; abordagem sistemática; eficácia e risco. Este fortalecimento que o conceito sofreu apenas vem indicar a importância que a Auditoria Interna adquiriu nas organizações e que de facto é uma ferramenta essencial e deve ser feita de uma forma constante por forma a mitigar o risco, haver melhor eficácia e acrescentar valor à organização.

Para Pinheiro (2010) “a Auditoria Interna é uma função que deverá nascer da vontade clara da administração da empresa/organização e dos seus acionistas. A Auditoria Interna deverá posicionar-se, na estrutura da entidade, ao mais alto nível e deverá assumir um papel preponderante de críticas às rotinas estabelecidas e métodos de trabalho, sempre com o objetivo de contribuir para a melhoria da performance, rentabilidade e desenvolvimento sustentável da

empresa/organização”. Afirma o mesmo autor que: “o papel da auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das atividades e contribuir, necessariamente, com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor acionista. Outro aspeto primordial da auditoria interna é a sustentação da realização de ações de auditoria, enquadrada em plano de ações, baseado numa matriz de risco, em um código de conduta e em observância das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA”.

### **1.1.5-Normas para a Prática Profissional da Atividade de Auditoria Interna**

As Normas para a Prática Profissional da Atividade de Auditoria Interna nascem pela mão do IIA, como foi dito anteriormente apareceram com a finalidade de ilustrar a maneira como deverá ser praticada a Auditoria Interna. Estas normas vão sofrendo algumas alterações ao longo dos tempos, não são estáticas, por forma a acompanhar as mudanças que respeitam à prática de Auditoria Interna. Para tal, os Conselhos das Normas de Auditoria Interna através do “Exposure Draft” fazem uma discussão pública com o objetivo a obter pareceres antes de tornar as normas definitivas.

Se, ao longo do desempenho da atividade de auditoria interna ou de auditor interno for encontrado algum impedimento de ação devido a uma lei ou regulamento, devem respeitá-lo na parte em que diferem das normas. No entanto, se as normas forem em completo desacordo com essas leis e regulamentos, os auditores são encorajados a contactar o IIA ou até mesmo a obter conselho jurídico para posterior orientação.

As Normas têm como objectivo:

- Delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna;
- Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um espectro alargado de auditoria de valor acrescentado;
- Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;
- Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

Em termos estruturais, dividem-se em: Normas de Atributo, Desempenho e Implementação.

As Normas de Atributo estão relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que desempenham serviços de auditoria interna, enquanto que as Normas de Desempenho apresentam uma descrição sobre a natureza dos serviços de Auditoria Interna e proporcionam critérios de qualidade através dos quais, o desempenho destes serviços poderá ser avaliado. Já as Normas de Implementação desenvolvem-se em torno das normas de atributo e de desempenho, proporcionando uma orientação aplicável a casos específicos de trabalhos de auditoria.

### **1.1.6- Auditor Interno: práticas e princípios importantes para a profissão**

Em Auditoria Interna, os princípios para a prática da profissão de auditor interno são considerados basilares para a estrutura da profissão, sendo constituído por um conjunto de regras de conduta, princípios éticos e deontológicas aplicadas à profissão.

Para Larry Sawyer, citado por Pinheiro (2010), afirma que “os Auditores Internos devem observar alguns “mandamentos” fundamentais, na perspectiva de que são, igualmente, importantes para a empresa e com o objetivo de fornecer valor”.

De acordo com a afirmação anterior Pinheiro (2010) apresenta os dez princípios fundamentais:

- Conhecer os objetivos da ação e da atividade a auditar: O auditor interno deverá conhecer os objetivos e a estratégia definida pela organização, na atividade que tem por finalidade avaliar. Assim permite efetuar auditorias no sentido de avaliar o cumprimento dos mesmos.
- Conhecer a estrutura de controlo interno: O auditor interno deverá ser conhecedor das políticas, regulamentos, normativos e procedimentos implementados na organização. Deverá saber identificar os controlos-chave das diversas atividades e os sistemas de informação estratégicos para a consecução das diversas operações.
- Conhecer os padrões: de forma a efetuar as análises comparativas, estabelecidas na organização ou em organizações congéneres. Caso não existe padrões estabelecidos, os auditores internos deverão implementar os padrões adequados para a atividade a auditar e dar conhecimento aos gestores operacionais.
- Conhecer os factos: deve ser baseado em factos devidamente comprovados, segregados por importância, tendo em consideração os riscos e devidamente fundamentados nos papéis de trabalho elaborados aquando do trabalho de campo.
- Conhecer as causas: sendo conhecedor das causas é que se poderão elaborar as propostas de recomendações adequadas para superar o problema e persuadir o auditado a implementar as propostas de forma a contribuir para uma melhor performance da organização.
- Conhecer os efeitos: Apurar os efeitos dos problemas diagnosticados é condição essencial para convencer o responsável auditado. Deverá ter em linha de conta a materialidade dos valores envolvidos de forma a realçar o problema identificado e o custo da implementação.
- Conhecer as pessoas: deverá ser conhecedor do ambiente organizacional de modo a criar um bom relacionamento no decorrer da auditoria, para o qual deverá manter um comportamento ético exemplar.
- Conhecer os meios de comunicações dos resultados: é essencial para que as pessoas partilhem a informação e consigam em conjunto elaborar as recomendações necessárias à superação dos problemas identificados. Um relatório equilibrado deverá ser elaborado no final da ação de auditoria e incluir os comentários da gestão.
- Conhecer os processos e os riscos críticos: O planeamento das ações de auditoria deverá ser efetuado sempre em função de uma matriz de riscos, que deverá estar devidamente atualizada.
- Follow-up's (Monitorização ou acompanhamento): Acompanhar e avaliar a implementação das recomendações críticas ou de prioridade elevada, conducentes a melhoria dos processos de controlo interno visando a mitigação do risco.

Para Pinheiro (2010), a independência, no exercício da função de auditoria interna, está estreitamente relacionado também com o conceito de integridade e objetividade.

Em relação à importância da auditoria interna e da profissão de auditor interno, de facto, este tipo de serviço contribuir para uma melhoria e controlo da própria organização, ou seja, existe para servir a própria organização.

### **1.1.7- Tipos de Auditoria**

Existe vários tipos de Auditoria, no qual a sua classificação vai variando conforme os critérios a ser adotados e “que atendem quer ao objetivo prosseguido, quer ao sujeito que a realiza, quer à sua amplitude, ou ainda à sua periodicidade, à sua exaustão ou profundidade, etc.” (TC, 1999)

Quanto ao objetivo podem ser auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão (operacionais ou de resultados).

Quanto ao sujeito, pode ser Auditoria Interna ou Externa, sendo que a diferença entre estas duas se encontra no facto da Auditoria Externa ser elaborada por um auditor independente da entidade a ser auditada.

Quanto à amplitude, ou seja, o universo a auditar, podem dividir-se em: gerais e parciais. As gerais têm como finalidade a visão total da entidade que vai ser auditada e, sendo uma auditoria financeira, devem examinar todas as parcelas contabilísticas não sendo, no entanto, obrigatório o exame completo a cada uma. Já as parciais têm como finalidade examinar um ou vários sectores, áreas, atividades ou temas. Este tipo de exames pode ser: orientada (aprofundamento sobre um sector, área); horizontal (examinar um tema específico, mas não aprofundado) ou de programas/projetos (acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projetos governamentais).

Por fim, no que respeita à periodicidade, podem ser: permanentes quando se realizam por diversas vezes ao longo do período; ocasionais quando ocorre algum acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial; de fim de exercício quando para averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

Todas estas têm a finalidade de apresentar uma visão fidedigna e concisa sobre a entidade que está a ser auditada.

### **1.1.8- Auditoria Interna Vs. Auditoria Externa**

A auditoria pode ser classificada, quanto ao sujeito que a efetua e ao seu objeto, de duas formas: Auditoria Interna e Auditoria Externa.

É classificada com Auditoria Interna quando esta é efetuada por quadros da entidade (ou não) normalmente, organizados num departamento e nomeados pelo próprio órgão de gestão. Já a Auditoria Externa é classificada como tal se for efetuada por profissionais externos e não subordinados à entidade, nomeados pela Assembleia Geral e o seu trabalho tem com destinatário os acionistas ou outros utilizadores externos.

A Auditoria Interna tem como principal objetivo a assistência à Administração, possibilitando-lhe o conhecimento de todas as formas como desenvolve as suas atividades, oferecendo condições para um desempenho adequado das obrigações, proporcionando análise, apreciações, recomendações e comentários precisos sobre as atividades investigadas. Enquanto que o objetivo básico da auditoria externa é emitir um parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória e, assim, dar-lhes uma maior credibilidade junto das entidades externas, como é o caso das entidades fiscais, do estado, dos credores e do público em geral.

Num quadro de municípios, a Auditoria Interna faz assessoria ao Executivo, apoia o município em todas as suas atividades e a diferentes níveis de decisão, auxilia os diferentes serviços no desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Ao contrário das Auditorias Externas em que os principais destinatários dos seus serviços é o próprio município nos seus diferentes níveis de gestão.

A utilização dos serviços de Auditoria Externa por um município pode, ou não, resultar de uma decisão do próprio município, geralmente resulta de uma obrigatoriedade imposta por legislação aplicável. Já a existência de um departamento de Auditoria Interna, depende da vontade do próprio Executivo.

No entanto, estas duas formas de Auditoria, não são tão díspares assim, segundo Marques (1997) nos diz: “Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planear, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar checklists e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papéis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas”.

### **1.1.9- Controlo Interno**

Nenhuma entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um Sistema de Controlo Interno (SCI), ainda que menos formal ou sistematizado (Gomes, 2014). Toda a gestão moderna deve dispor de adequados e fiáveis sistemas de informação e Controlo Interno (CI), de modo a possibilitar aos gestores uma tomada de decisão acertada, e aperfeiçoar e corrigir atempadamente a gestão exercida. (Moreno, 1997).

Ao longo deste projeto foi referido várias vezes o “controlo interno”. De facto, denota-se que tem havido uma grande evolução acerca da sua função e conceito e são vários os autores que abordaram este tema e ainda o continuam a fazer, no entanto, não existe uma só linha de pensamento para a sua definição mas as ideias-chave vão-se cruzando.

Em 1934, o AICPA, foi o primeiro organismo a definir Controlo Interno, SAS (Statement on Auditing Standards) nº 1, usada pela SEC: “o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas, adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”.

Segundo Almeida (1996): “O Controlo Interno representa numa organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contabilísticos e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Por sua vez, para Attie (1998) “compreende o plano da organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu património, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

De acordo com o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999), o Controlo Interno pode ser definido como a: “(...) forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

À luz do COSO Internal Control- Integrated Framework (2013) é um “processo realizado pelas pessoas da organização (administração, gestão e restantes colaboradores), concebido para dar garantia razoável de fiabilidade sobre o atingimento de objetivos relacionados com as operações, relato de informação e conformidades” Este novo modelo COSO surge como um update do COSO (1992), tendo passado a vigorar a partir de 15 de Dezembro de 2014.

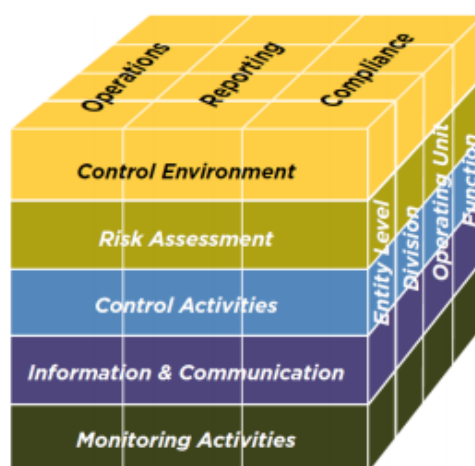


Figura nº1: COSO- Internal Control-Integrated Framework (2013)

(Fonte: IPAI)

De acordo com este modelo, o Controlo Interno tem 5 componentes:

- **Ambiente de Controlo**- conjunto de normas, processos e estruturas que fornecem uma base para a realização do CI em toda a organização;
- **Análise de Risco**-envolve um processo dinâmico e interativo para a identificação e análise de riscos para alcançar os objetivos da entidade formando uma base para determinar a forma como os riscos devem ser geridos.
- **Atividades de Controlo**- são as ações estabelecidas pelas políticas e procedimentos para ajudar a garantir que as diretrizes de gestão para mitigar os riscos são realizadas para a concretização dos objetivos.

- **Informação e Comunicação-** a informação é necessária para que a organização desenvolva as suas responsabilidades de CI que permitem alcançar os objetivos. A gestão relevante e de qualidade, a partir de fontes internas e externas para suportar o funcionamento do CI.
- **Atividades de Monitorização-** avaliações contínuas, avaliações autónomas ou uma combinação as duas deverão ser utilizadas para avaliar se as cinco componentes do modelo de CI se encontram presentes e a funcionar adequadamente.

Attie (2000) defende que para se perceber o conceito de Controlo Interno este deve ser estudado profundamente, essencialmente, quanto à sua plenitude e ao seu significado real. Assim sendo, é fundamental atentar nos seguintes aspetos:

- **Plano de Organização:** Modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita de corresponder a uma divisão de trabalho de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas, para a consecução dos objetivos da organização de forma a serem claramente definidas as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.
- **Métodos e Medidas:** Procedimentos que definem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a um determinado fim, mesmo que não tenham sido pré-estabelecidos formalmente. A organização, como um todo, pode ser caracterizada como a conjugação de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõem-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e a registar informações finais. O planeamento de um sistema deve ter em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controlo sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.
- **Salvaguarda de Ativos:** forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização. A definição e determinação da independência das funções de execução operacional (posse, controlo e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam um eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da organização.
- **Adequação e Confiabilidade dos Dados Contabilísticos:** verificar se os dados contabilísticos correspondem com adequada precisão aos elementos constantes na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o registo, preparação e contabilização em tempo útil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências, são elementos significativos para a apresentação da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da organização.
- **Eficiência Operacional:** compreende a ação a ser posta em prática nas transações realizadas pela organização. A definição de um adequado plano aliado aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver as atividades com adequada supervisão por parte dos seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.
- **Políticas Estabelecidas pela Gestão:** compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de

determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planeadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo que afetam tanto o comportamento da organização quanto as regras de trabalho.

Em suma e tal como Barbier (1992) defende, uma empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance.

### **1.1.9.1- Limitações do Controlo Interno**

As necessidades das organizações vão sendo cada vez mais e de maior exigência, tudo se deve à crescente globalização económica e à vontade de obtenção de uma economia eficiente e eficaz. Para tal, é necessário a presença de um SCI que consiga ser rigoroso em concordância com os riscos que lhe estão associados.

Para Marçal & Marques (2011), um bom sistema de Controlo Interno não significa que a organização esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrências de erros, irregularidades e fraudes e que por mais elaborado que seja um sistema de Controlo Interno não pode, por si só, garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos.

Também o SATAPOCAL (2006) refere que o Controlo Interno apresenta, limitações como:

- Falta de interesse por parte do órgão de gestão pela manutenção de um bom Sistema de Controlo;
- Técnicas de controlo implementadas poderem ser contornadas ou ultrapassadas;
- A dimensão e complexidade da organização - no caso de pequenas autarquias, a segregação de funções torna-se difícil de implementar;
- O custo da implementação e manutenção face aos benefícios que dele resultam (ter atenção para que os custos com a sua implementação não sejam superiores ao benefício que se espera obter dele);
- Existência de erros humanos, conluios e fraudes, bem como a competência e integridade moral das pessoas, os quais podem ser dificultados, mas não evitados, pela segregação de funções;
- Transações pouco usuais, dado que um Sistema de Controlo Interno é geralmente implementado para prever transações correntes;
- Técnicas e meios de trabalho inadequados e ultrapassados;
- Ineficiente controlo dos meios informáticos, o que pode possibilitar as condições de acesso a ficheiros ou a prática de operações fraudulentas;
- Abuso do poder de autoridade por parte daqueles com responsabilidades sobre determinadas operações;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação.

Embora o SCI tenha uma importância central na gestão, tendo-se tornado uma ferramenta indispensável, conferindo fiabilidade aos processos organizacionais, não pode por si só garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos pois não consegue evitar na sua plenitude o erro e a fraude. Nada é 100% fiável e a sua eficácia e eficiência possui limites que devem ser ponderados quando se procede ao seu estudo e avaliação.

### **1.1.10- Auditoria Financeira**

Definir Auditoria não tem sido uma tarefa fácil, muito devido à diversidade de aplicação desta técnica nas diversas áreas. Para Costa (2010) “não existe uma definição rígida do que é a auditoria financeira se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais.” Ainda o mesmo autor, citando Manuel Soto Serrano, menciona que a auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado em conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a regularidade com que essas demonstrações apresentam as informações nelas contida de acordo com certas regras e princípios.

De acordo com o IFAC: “O objetivo geral de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.” ISA (200)

Segundo Arens e Loebbecke (2000), a auditoria financeira visa essencialmente dar credibilidade à informação financeira e compreende as demonstrações financeiras.

Em Portugal, o manual de auditoria do Tribunal de Contas (1999) apresenta como definição:

“Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

Costa (2010) refere que “no mundo de hoje podemos afirmar que qualquer tipo de informação deve ser credível para que o seu destinatário possa retirar conclusões idóneas”

Ao longo dos tempos o conceito de auditoria tem evoluído, refletindo não só as modificações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em causa, mas também os objetivos cada vez mais vastos que têm vindo a ser fixados. Se inicialmente dizia-se o objetivo era encontrar erros e fraudes, mais tarde passou a compreender outros domínios e assumir formas específicas.

Auditoria, em sentido vasto, pode ser compreendida como um processo de investigação sistemático, em que são obtidas e estudadas evidências suficientes, que permitam ao auditor pronunciar-se sobre a conformidade de uma situação vigente, com os critérios de comparação escolhidos e divulgar os resultados aos utilizadores interessados

### **1.1.11- Processo de Auditoria Financeira**

Neste ponto, é necessário ter em consideração vários fatores antes de ser dar início a um trabalho no âmbito de auditoria.

De acordo com o Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, qualquer Auditoria desenvolve-se segundo três grandes fases sequenciais, sendo elas:

- Planeamento
- Execução
- Avaliação e elaboração do relatório

### Planeamento

Nesta fase de planeamento, primeiramente deve-se obter um estudo preliminar no sentido de melhor se conhecer em profundidade a entidade que vai ser auditada. Para tal, necessita-se de consultar o *dossier permanente* da entidade ou no caso de ainda não existir, de criar um. Neste dossier devem ser expressas todas as informações consideradas relevantes e que possam ser consultadas futuramente.

De seguida, passa-se para a elaboração e aprovação do plano global de auditoria no qual deve constar o âmbito e natureza da auditoria, o cronónimo para a sua execução, a metodologia e todos os outros itens necessários para a sua elaboração.

No entanto, pode ser necessário fazer uns ajustes a este plano à medida que a auditoria se desenvolve, tendo que ser novamente aprovado.

De acordo com a ISA 300 do IFAC: “um planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda à devida atribuição de trabalho aos membros da equipa de trabalho, facilita a direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho, e ajuda, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e peritos. A natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiência do auditor com a entidade, e as alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.”

### Execução

Nesta fase, temos de ter em consideração e proceder:

- ao exame e avaliação concreta dos controlos estabelecidos
- à elaboração do programa de trabalho
- à execução do mesmo

No que à etapa de exame e avaliação diz respeito, tem que se proceder à realização de uma análise ao controlo existente na entidade que vai ser auditada com a finalidade de se conhecer a sua fiabilidade e grau de confiança. A partir desta informação, poder-se-á definir o nível de “aprofundamento” do trabalho de auditoria a ser aplicado/executado, bem como do tipo de testes.

Para a elaboração do programa de trabalho, o auditor deve identificar, de forma detalhada, as áreas, as operações, os registos ou os documentos a analisar, de acordo com os objetivos que foram definidos na fase anterior, aquando da elaboração do plano de auditoria (fase do planeamento) e deve, ainda, referir quais os procedimentos que vai aplicar.

Por último, deve passar para a execução que consiste na elaboração de um trabalho de campo, tendo como finalidade a aplicação dos procedimentos e técnicas definidos na etapa da elaboração do programa de trabalho.

#### Avaliação e elaboração do relatório

Nesta última fase e após todas as questões que foram sendo suscitadas pelo trabalho anterior, o auditor deve apresentar todas as explicações e apreciar os seus efeitos as conclusões gerais, tendo por vista a determinação de todas as matérias que serão objeto de relatório e respetiva estrutura.

O relatório, em si, deve contemplar as atividades e programas ou projetos auditados e observar de uma forma o mais correta e imparcial possível, os factos apurados. Deverá ser elaborado de uma forma clara, exata e concisa e ter cuidado na fundamentação e comprovação das conclusões.

Existem vários autores que fazem uma abordagem diferente a este processo de auditoria como é o caso de Arens (citado por Bastos): “o processo de auditoria é composto por quatro fases. A primeira fase, abrange um conjunto de procedimentos relacionados com o planeamento da auditoria, em que o revisor desenvolve um programa de revisão que estabeleça a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos necessários para implementar o plano global de revisão. A segunda fase, envolve a realização de testes de controlo e procedimentos substantivos relacionados com o conteúdo das transações. Numa terceira fase, o auditor realiza procedimentos analíticos e procedimentos substantivos relacionados com o conteúdo dos saldos. Por fim, na quarta fase, o auditor concentra a sua atenção no desenvolvimento de procedimentos necessários à finalização da auditoria. Para tal, é necessário compilar os resultados e desenvolver testes adicionais de natureza mais global, com vista à emissão da sua opinião sobre as demonstrações financeiras.”

## 1.2- Autarquias

### 1.2.1- Enquadramento legal

A Constituição da República Portuguesa (CRP) consagra no, segmento dos Poderes Locais, art.º235 n.º2 as Autarquias locais (municípios) como "(...) pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas". O artigo seguinte diz-nos, ainda que: "(...) as autarquias locais são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas" (continente). Cingindo-me apenas aos municípios, o regime jurídico e as competências destes são legislados pela Lei n.º75/2013 de 12 de Setembro e são representados pela Assembleia Municipal e Câmara Municipal, órgão deliberativo e executivo, respetivamente.

Quanto à sua autonomia financeira, têm património e finanças próprios. Esta autonomia do município conduziu à necessidade de um normativo que estabelecesse regras para o reconhecimento e mensuração dos fluxos. Surge então, em 1990 a Lei n.º8/90, de 20 de fevereiro da LBCP com a finalidade de estabelecer regras e procedimentos para o Sector Público Administrativo (SPA). O art.º11 desta lei, no que aos serviços e organismos dotados de autonomia financeira e administrativa diz respeito, explica que a gestão orçamental deverá ser feita através de um controlo sucessivo e sistemático, e se preciso, através da verificação direta da contabilidade. Acrescenta, também, que as despesas efetuadas devem ser igualmente sujeitas a controlo da regularidade financeira e a eficiência e eficácia. O art.º 12, no que à fiscalização interna diz respeito, menciona que "os serviços e organismos de autonomia administrativa e financeira deverão dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos restantes órgãos e direção". (autocontrolo)

No seguimento desta reforma é publicada, um ano mais tarde, a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro, que desenvolve os novos princípios orçamentais e métodos de gestão orçamental e por forma a complementar a "...arquitetura legislativa da reforma orçamental e de Contabilidade Pública..." em 1992, através do RAPE, surge o Decreto-Lei n.º155/92 de 28 de Julho que veio consagrar um novo sistema de gestão e definir novas regras orientadoras, conciliando as necessidades de uma maior autonomia e controlo mais rigoroso. Este Decreto-lei, no seu art.º45 veio estipular que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no POC. Em termos de gestão orçamental, o art.º53 definiu como formas de controlo:

- Autocontrolo, pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos;
- Controlo Interno, sucessivo e sistemático, efetuado por auditorias a realizar aos serviços e organismos;
- Controlo externo, jurisdicional – Tribunal de Contas.

Ainda no âmbito da reforma da Administração Pública, com particular atenção para o "reforço e revisão do controlo financeiro", foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, o novo Sistema Nacional de Controlo Interno, tendo depois culminado com a aprovação do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, que criou o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno.

Num quadro de constante mudança, é crescente a necessidade de existências de instrumentos que forneçam um conjunto de informações importantes para o apoio à gestão dos municípios. Tornou-se imperativo uma reformulação, criando um novo normativo mais

consistente para estabelecer uma ponte entre a contabilidade orçamental, patrimonial e de custos. Em 1999, o Decreto-Lei 54-A/99 de 22 de Setembro que determina a aplicação do POCAL, tendo ainda sofrido alterações com Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro e entrando em vigor a 1 de janeiro de 2002. (e sofreu igualmente alguns ajustes após estar em vigor, com Decreto-Lei n.º 84-A/2002 de 5 de abril e com Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro).

A generalização do desenvolvimento dos planos sectoriais de contas, a necessidade do desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental, criaram as condições fundamentais para um novo sistema de contabilidade pública, que começou oficialmente em 1997, com a publicação do POCP.

No aspeto de controlo, o POCAL acresce o leque de entidades com responsabilidade de controlo, no que respeita às demonstrações financeiras assim como à norma de controlo interno.

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

- Tribunal de Contas;
- Inspeção Geral de Finanças;
- Inspeção Geral de Administração do Território;
- Conselho Fiscal ou Fiscal Único;
- Revisor Oficial de Contas;
- Órgãos de Controlo Interno;
- Assembleias Municipais, Assembleias Gerais das Empresas;
- Controlo pelos Cidadãos – Pela Portaria nº 355/97, de 28 de Maio, foi instituído o livro de reclamações obrigatório em todos os serviços e organismos da Administração Pública, a partir de 1 de Janeiro de 1997.

Num momento em que os municípios atuam de forma a desenvolver uma forte dinâmica no cumprimento das suas funções, é importante o papel destes órgãos.

Assume, também, um papel importante o aparecimento do POCAL visto que este tem como principal objetivo a criação de condições para a integração consistente de contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna. Constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e que permite:

- a) o controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos;
- b) o estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado nomeadamente, na orçamentação das despesas e receitas e na efetivação dos pagamentos e recebimentos;
- d) na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;
- e) uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- f) a obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;

- g) a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

### **1.2.2- Implementação de um departamento de Auditoria Interna nos Municípios**

A implementação de um departamento de auditoria interna exige o envolvimento ativo da gestão de topo da organização de forma a envolver e comprometer a gestão com os objetivos e resultados definidos a alcançar. Por outro lado, é da competência da direção a realização de um plano de ação onde sejam definidas as atribuições, objetivos e níveis de responsabilidade da atividade de auditoria interna. Portanto, é necessário na fase embrionária ter uma visão estratégica para que seja integrada na organização de uma forma eficiente.

De facto, existem várias definições para auditoria, mas talvez a que melhor abrange o controlo das finanças públicas é a emanada pelo INTOSAI (1999): “Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

A função de Auditoria Interna assume uma função de grande importância estratégica pois contribui diretamente para o fortalecimento da gestão organizacional, na medida em que atua como adjuvante da gestão de topo e do órgão de administração, na execução eficaz e eficiente das suas responsabilidades. A existência de Comissão de Auditoria é considerada uma boa prática de modelo de governo, que permite à função de Auditoria Interna efetuar o seu trabalho com total independência.

Destacam -se alguns dos trabalhos de auditoria interna:

- Examinar a aplicação dos controlos contabilísticos, financeiros, operacionais, processos, promovendo um controlo eficaz a um custo razoável, com base na avaliação do risco;
- Verificar até que ponto os ativos das entidades estão justificados e livres de ónus e se os processos de governance são adequados;
- Avaliar a qualidade e eficácia do trabalho desenvolvido pelos trabalhadores;
- Recomendar possíveis melhorias no sistema. (Morais e Martins (2007))

Tendo como propósito de obter os seguintes objetivos:

- Acrescentar valor;
- Melhorar o funcionamento da entidade;
- Ajudar a entidade a atingir os seus objetivos;
- Executar uma abordagem sistemática e disciplinada;
- Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e de governance.

Uma vez que a Auditoria Interna constitui um instrumento importante de apoio à gestão e para que esta tenha uma visão mais ampla, deve ter capacidade para proceder a auditorias nos vários domínios de gestão da organização, ocupando, para tal um lugar elevado na posição hierárquica e ter uma total liberdade de atuação e independência em relação aos outros departamentos.

É necessário e fundamental a elaboração de um manual de auditoria onde sejam definidos todos os procedimentos que deve cumprir a função de auditoria Interna. Deve, também, ser comunicado de forma interna, quer ao nível vertical quer ao nível horizontal, a missão, os valores, os níveis de responsabilidade e explicação da motivação da criação do departamento de auditoria interna e ter a colaboração de todos.

De facto, um departamento destes nas entidades é de extrema importância sendo uma ferramenta importante na mitigação do risco e um fator de transparência, no entanto, neste momento não existe qualquer obrigatoriedade legal da sua implementação nas autarquias. Porém, cada vez mais autarquias têm atribuído o merecido reconhecimento e apostado na implementação de um departamento de auditoria interna, nomeadamente os municípios de grande dimensão.

Esta classificação dos Municípios, de acordo com o “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013”, define que critério primordial para esta nomenclatura está intrinsecamente ligada ao número de habitantes, encontrando-se agrupados em três (3) categorias:

<b>Municípios Pequenos</b>	≤ 20 000 Habitantes
<b>Municípios Médios</b>	<20 000 e ≤ 100 000 Habitantes
<b>Municípios Grandes</b>	≥100 000 Habitantes

**Tabela nº1-** Dimensão dos Municípios Portugueses

(Fonte: “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013”)

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

### **1.2.3-Plano de Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas nos Municípios**

Os Riscos como a “Fraude” e a “Corrupção” têm sido considerados um dos piores flagelos a nível mundial, estando presente em vários sectores, nomeadamente no sector público. Para Cunha et al. (2011) a corrupção provoca consequências económicas e sociais prejudiciais, debilitando valores como a democracia, a cidadania, a confiança e a igualdade social de todos os países. Portugal, particularmente, tem sido bastante fustigado por este fenómeno.

Mas afinal o que significa a palavra “Risco”?

O termo “Risco” advém da palavra “Risicu” ou “Riscu” que, em latim, significa ousar. Entendia-se o Risco como a possibilidade de “algo não dar certo”. Atualmente, o seu conceito tornou-se mais específico no que respeita à sua aplicação em termos económicos, passando a envolver uma quantificação e qualificação de incerteza, no que concerne às perdas e ganhos relativamente ao rumo dos acontecimentos planeados nas organizações. De acordo com o Tribunal de Contas, pode definir-se o Risco como “evento, situação ou circunstância futura com

probabilidade de ocorrência e potencial consequência positiva ou negativa na consecução dos objetivos da unidade organizacional”.

No sentido de combater os riscos, a Lei nº 54/2008 de 4 de setembro criou o Conselho de Prevenção de Corrupção (CPC), uma entidade administrativa independente que trabalha junto do Tribunal de Contas e tem como objetivo primordial desenvolver uma atividade de prevenção da corrupção e infrações conexas, no âmbito nacional.

A referida Lei, no seu artigo 2º explicita que a atividade do CPC está exclusivamente orientada para a prevenção da corrupção, incumbindo-lhe designadamente:

- a) Recolher e organizar informações relativas à prevenção de corrupção ativa ou passiva, de criminalidade económica e financeira, de branqueamento de capitais, de tráfico de influência, de apropriação ilegítima de bens públicos, de administração danosa, de peculato, de participação económica em negócios, de abuso de poder ou violação de dever de segredo, bem como de aquisição de imóveis ou valores mobiliários em consequência da obtenção ou utilização ilícitas de informação privilegiada no exercício de funções na Administração Pública ou no Sector Público Empresarial;
- b) Acompanhar a aplicação dos instrumentos jurídicos e das medidas administrativas adotadas pela administração pública e sector público empresarial para a prevenção da corrupção e avaliar a respetiva eficácia;
- c) Dar parecer, a solicitação da Assembleia da República, do Governos ou dos órgãos do governo próprio das regiões autónomas, sobre a elaboração ou aprovação de instrumentos normativos, internos ou internacionais de prevenção ou repressão dos factos referidos na alínea a).

Para além disso, o CPC colabora, a solicitação das entidades públicas interessadas, na adoção de medidas internas suscetíveis de prevenir a ocorrência de corrupção, designadamente:

- a) Na elaboração de códigos de conduta que, entre outros objetivos, facilitem aos órgãos e agentes a comunicação às autoridades competentes de tais factos ou situações conhecidas no desempenho das suas funções e estabeleçam o dever de participação de atividades externas, investimentos, ativos ou benefícios substanciais havidos ou a haver, suscetíveis de criar conflitos de interesses no exercício das suas funções;
- b) Na promoção de ações de formação inicial ou permanente dos respetivos agentes para a prevenção e combate daqueles factos ou situações.

Este Conselho, através da Recomendação nº 1/2009 publicada no Diário da República, II série, nº 140 de 22 de Julho, considerou que “a atividade de gestão e administração de dinheiros, valores e património, seja qual for a natureza da entidade gestora – de direito público ou de direito privado, administrativa ou empresarial – deve nos termos da Constituição da República e da lei pautar-se por princípios de interesse geral, nomeadamente de prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa-fé e da boa administração” e, como tal, deliberou que todos os órgãos dirigentes máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou património públicos, independentemente da sua natureza, elaborar planos de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas, no prazo de 90 dias - a contar a partir da publicação da referida Recomendação e com data limite final de Outubro, sendo posteriormente prorrogada até 31 de Dezembro de 2009.

Este plano deve conter os seguintes elementos:

- 1) Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas;
- 2) Indicação das medidas adotadas que previam a ocorrência dos riscos identificados;

- 3) Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direção do órgão dirigente máximo;
- 4) Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano. (De forma a ajudar na elaboração deste relatório anual, poderão recorrer a um Relatório Parcial elaborado pelos responsáveis de cada área ou departamento que deverá conter informação como: grau de execução do plano e seu ponto de situação ou motivo de não adoção da medida).

Estes planos devem ser sujeitos a rigorosos controlos de validação, no sentido de verificar a conformidade real entre as normas contidas no referido documento e a aplicação das mesmas. Como tal, devem ser criados métodos e definidos procedimentos pelos responsáveis para garantir o desenvolvimento e controlo das atividades de forma adequada e eficiente para avaliar a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, garantindo a exatidão dos registos contabilísticos e os procedimentos de controlo a utilizar para atingir os objetivos definidos. As tarefas de controlo e monitorização do plano, de acordo com a ANMP (2009),” devem ser prosseguidas por um serviço próprio de Auditoria Interna. Nos Municípios em que não se justifique a existência de tal serviço, preconiza-se que tais atividades possam ser levadas a cabo ao nível intermunicipal, nomeadamente através de comunidades intermunicipais, numa logica de aproveitamento de recursos”

Os planos deverão ser remetidos ao CPC, bem como aos órgãos de superintendência, tutela e controlo. Deverão, também, ser publicitados na internet no sítio da respetiva entidade, excetuando as matérias e as vertentes que apresentem uma natureza reservada.

Para Maia (2015) “os planos de prevenção dos riscos de corrupção nas entidades do Sector Público são cada vez mais instrumentos de grande utilidade na boa gestão pública, com potencial para a promoção da eficácia e da qualidade dos serviços prestados à sociedade e aos cidadãos”.

#### **1.2.4- Auditoria no contexto das Finanças Locais**

O sector público, em particular as Autarquias são um dos sectores mais propensos a erros, fraudes e quaisquer tipos de irregularidades que possam colocar em causa a transparência às suas contas.

A Lei nº8/90 de 20 de Fevereiro- Lei das bases de contabilidade pública, veio estabelecer as bases e os regimes financeiros aplicáveis, passando a ser definidas normas, regras e procedimentos contabilísticos para o sector público administrativo.

No entanto, foi através da Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro- Lei das Finanças Locais que se veio instituir pela primeira vez a obrigatoriedade de verificação, por um auditor externo, das contas anuais dos municípios que preenchem determinados requisitos.

Esta primeira menção à existência de revisão às contas surge através artigo 47º nº2 da LFL, onde consigna que os municípios que detenham capital em empresas municipais e intermunicipais, deverão remeter as respetivas contas “ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com o CLC e o parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de conta.” O art.º 48 vem contemplar essa obrigatoriedade de auditoria externa às contas dos municípios e associações de municípios com participações de capital em fundações ou empresas municipais.

A lei retrata algumas inovações fundamentais:

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

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

- Impõe grande disciplina ao endividamento municipal (art.º 5º);
- Requer preparação de contas consolidadas para os municípios com serviços municipalizados ou o total do capital em empresas municipais pelo que tem em conta as regras de contabilização do setor público empresarial local (art.º 46º);
- Institui sistemas de coordenação e controlo (e.g. certificação legal de contas) que têm em conta a articulação com a auditoria (art.º 45º).

Recentemente e, na mesma senda de prevenção de erros, fraudes e irregularidades e conferir maior transparência às contas dos Municípios, os poderes públicos reforçaram o papel da auditoria, publicando a Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, Lei das Finanças Locais, que veio substituir a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro. Esta Lei de 2013 introduziu alterações profundas ao nível do apuramento do endividamento e considerações importantes ao nível dos dois mecanismos de recuperação financeira municipal, o saneamento financeiro e a recuperação financeira. Estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2014.

Segundo o nº 1 do art.º 77 da Nova Lei das Finanças Locais, o auditor externo é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas. As competências do auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas estão estabelecidas no nº 2 do art.º 77:

- a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município;
- c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- d) Remeter semestralmente aos órgãos executivo e deliberativo da entidade informação sobre a respetiva situação económica e financeira;
- e) Emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados individuais e consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal

As autarquias locais devem respeitar os seguintes princípios, segundo o n.º 2 do art.º 3 da Lei 73/2013, de 3 de Setembro: legalidade, estabilidade orçamental, autonomia financeira, transferência, solidariedade nacional recíproca, equidade intergeracional, da justa repartição dos recursos públicos entre o estado e as autarquias locais, coordenação entre finanças locais e finanças do Estado e tutela inspetiva. Tendo em conta estes princípios, as autarquias locais devem exercer as suas atividades de acordo com a Constituição e as regras de direito da União Europeia e as restantes obrigações internacionais assumidas pelo Estado Português, e estão sujeitas a estabilidade orçamental, devendo exercer uma gestão orçamental equilibrada pois as

autarquias locais têm património e finanças próprios, cuja gestão compete aos respetivos órgãos, devendo haver informação mútua entre a atividade financeira das autarquias locais e o Estado.

O objetivo do regime relativo à contabilidade das autarquias locais é a uniformização, normalização e simplificação para que seja constituído um instrumento de gestão económico-financeira e permitiu o conhecimento completo do valor contabilístico do património (art.º 74, Lei 73/2013, de 3 de Setembro).

Os documentos obrigatórios da prestação de contas consolidadas são: balanço consolidado; demonstração consolidada dos resultados por natureza; mapa de fluxos de caixa consolidados de operações orçamentais; e o anexo às demonstrações financeiras consolidadas, com a divulgação de notas específicas relativas à consolidação de contas, incluindo os saldos e os fluxos financeiros entre as entidades alvo da consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos e mapa da dívida bruta consolidada (art.º 75, Lei 73/2013, de 3 de Setembro). Estes documentos são remetidos ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as mesmas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas

Carvalho et al. (2006), diz que a iniciativa da LFL ao requerer a auditoria externa e a certificação legal das contas pelo ROC constituiu um grande passo no sentido da maior qualidade da informação divulgada sobre a utilização dos recursos públicos, mas também da informação utilizada para efeitos de gestão interna.

### **1.2.6- Auditoria Externa**

Auditoria externa é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, sendo conduzido por uma pessoa idónea, com o objetivo de exprimir uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa.

Nos municípios, o Tribunal de Contas (órgão máximo de controlo externo), a Inspeção Geral das Finanças e a Inspeção Geral da Administração do Território, são os órgãos responsáveis pela auditoria externa.

#### Tribunal de Contas

O art.º 214 da CRP consagra o Tribunal de contas como sendo o órgão supremo da fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei manda submeter-lhe.

Os artigos 53º a 54, da Lei nº 98/97 de 26 de Agosto- Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) referem que as contas das entidades públicas devem ser objeto de verificação interna e externa. A mesma Lei refere ainda (art.º 57º) que o TC pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar, a qualquer momento, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas à sua jurisdição.

É assim da responsabilidade do TC, o controlo financeiro das entidades que integram o “grupo autarquia”. Quanto ao momento em que esse controlo é exercido, ele pode assumir-se previamente à efetivação dos atos de gestão pública, durante a efetivação e controlo à *posteriori*, também chamado de sucessivo.

### Inspeção Geral de Finanças

Tendo sido criada em 1930, a IGF é o órgão mais antigo, em termos de controlo interno do Estado. Tal como qualquer outra, tem vindo a acompanhar a mudança dos tempos e a redesenhar-se. O serviço apoio técnico apresentado pela IGF aos municípios, pode resumir-se em:

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

Como órgão de controlo estratégico de carácter horizontal relativamente à totalidade do município, a IGF assume um papel fulcral em termos de controlo interno da Administração Pública, com incidência em especial na verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão dos recursos públicos.

#### **1.2.6-Controlo Interno nas Autarquias**

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei nº54-a/99 de 22 de Fevereiro estipula no seu ponto 2.9.1 que as Autarquias Locais deverão elaborar e aprovar o SCI a adotar pelas mesmas o qual deverá englobar o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento e controlo das atividades de uma forma ordenada e eficiente de modo a permitir a salvaguardados ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, garantindo a exatidão dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.

Este plano veio trazer a integração da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos, numa Contabilidade Pública moderna, alterando de forma significativa o sistema de contabilidade autárquico, assim como o sistema de informação de gestão, ao mesmo tempo veio estabelecer a normalização e uniformização dos sistemas contabilísticos (Teixeira e Correia, 2000).

A imagem que se segue demonstra a composição que o SCI de uma entidade contabilística sujeita a POCAL, deve conter:

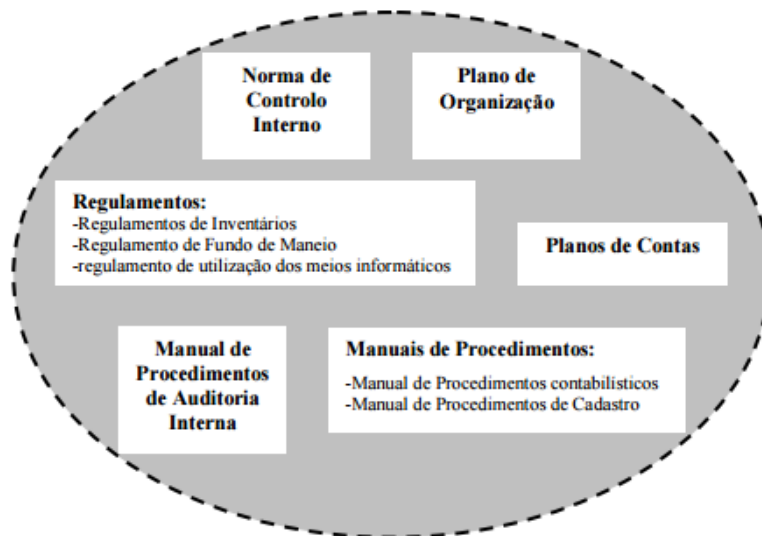


Figura nº2 - Sistema de Controlo Interno (Fonte: Carvalho et al. (2006))

1. **Norma de Controlo Interno** que deve conter as instruções relativas aos procedimentos de gestão financeira, assim como métodos de controlo. Estes, por sua vez, devem possuir as definições das funções de controlo, a identificação das responsabilidades funcionais e os circuitos documentais e definição dos correspondentes pontos ou verificação de controlo;
2. **Plano de Organização** que vise a integração de todas as funções financeiras consideradas no POCAL, a definição e segregação das funções, a criação de um serviço de controlo interno e a centralização e controlo das compras;
3. **Regulamentos**, nomeadamente o Regulamento dos inventários (imobilizado corpóreo, financeiro e existências), o Regulamento de fundos de Maneio e o Regulamento de utilização dos meios informáticos;
4. **Manual de Procedimentos e Cadastros**, nomeadamente um Manual de Procedimentos de Cadastro e um Manual de Procedimentos Contabilísticos que contenha instruções relativas aos procedimentos contabilísticos, a definição dos circuitos obrigatórios dos documentos e os modelos de documentos contabilísticos;
5. **Manual de Auditoria Interna**
6. **Plano de Contas**

De salientar que o SCI de uma autarquia deve ser aprovado pelo órgão executivo, no entanto os regulamentos com eficácia externa e as propostas de alteração ao plano de organização da autarquia, devem ser objeto de aprovação pelo órgão deliberativo. A NCI deve ser um instrumento regulador de todos os procedimentos desenvolvidos pelos três subsistemas de contabilidade (orçamental, patrimonial e de custos), contendo regras definidoras para todas as áreas de intervenção contabilística

## **PARTE II- ESTUDO EMPÍRICO**

## **Capítulo II- Metodologia**

Como em qualquer projeto deste género, a metodologia é uma fase importante, decisiva e insubstituível, é considerada a disciplina instrumental que ajuda a criar condições propícias e colabora na escolha de caminhos para chegar aos resultados que foram propostos. Tal como Fortin (1999) afirmou, “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação”.

Neste capítulo vai ser dado a conhecer o enquadramento metodológico do presente projeto. Como tal, serão apresentados os objetivos do estudo, bem como as questões propostas através de inquérito e as respetivas hipóteses de investigação.

### **2.1- Enquadramento**

A Metodologia, num sentido restrito, serve para criar uma ponte de ligação com a revisão da literatura efetuada e a alicerçar os conteúdos por forma a desenvolver a problemática em estudo e ser apresentados métodos para a obtenção dos resultados.

Para Goode e Hatt (1969) citado por Lazzarini (1995) a Metodologia é “um modo de organizar os dados em termos de uma determinada unidade escolhida”.

É através da fase metodológica que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho e garante a validade e a fidelidade dos resultados.

No que diz respeito ao estilo de pesquisa e forma de recolha de informação, Fortin (1999) salienta que “dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter”.

Para Gil (2008), “esses métodos têm por objetivo proporcionar ao investigador os meios técnicos para garantir a objetividade e a precisão. (...) Mais especificamente, visam fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa, sobretudo no referente à obtenção, processamento e validação dos dados pertinentes à problemática que está a ser investigada”.

### **2.2- Metodologia a usar**

O investigador, para iniciar um projeto de investigação, necessita de decidir a melhor metodologia a seguir, para assim poder atingir os objetivos inicialmente propostos.

Segundo Fortin (1999), é na fase metodológica que se “operacionaliza o estudo, precisando o tipo de estudo, as definições operacionais das variáveis, o meio onde se desenrola o estudo e a população”. É através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a viabilidade e a fidelidade dos resultados obtidos.

Neste caso, e para poder proceder à recolha dos dados e, por conseguinte, fazer uma caracterização da amostra, optou-se pelo uso de um questionário para a recolha de informação. De acordo com Quivy e Campenhought (2008) um “questionário é uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível, de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas, de modo a poder fornecer uma explicação”.

Fortin (1999) refere que a investigação é um processo sistemático cujo objetivo principal é o de responder às questões de uma investigação. “É um método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para questões que necessitam de uma investigação”.

Desta forma, o método seguido neste estudo é o quantitativo, pois, segundo Fortin (1999), “é um processo sistemático de colheita de dados. O investigador adota um processo ordenado que o leva a percorrer uma série de etapas, indo da definição do problema à obtenção dos resultados (...) o método de investigação quantitativa tem por finalidade contribuir para o desenvolvimento e validação do conhecimento”.

Em relação ao tipo de estudo desta investigação, segue-se o descritivo, uma vez que, segundo Fortin (1999), “consiste em discriminar os fatores determinantes ou conceitos que, eventualmente, possam estar associados ao fenómeno do estudo”. Por outro lado, este é também um estudo analítico, uma vez que se pretende saber qual a relação entre as variáveis em estudo. Assim, neste caso é um estudo descritivo, analítico com abordagem quantitativa.

### **2.3- Amostra**

Por vezes, o investigador depara-se com a ausência de tempo e de recursos suficientes para recolher e analisar dados para todos os casos do Universo em estudo, pelo que considerará apenas uma parte dos casos, ou seja, a amostra do Universo (Hill & Hill, 2005).

Para tal, definiu-se como amostra os municípios pertencentes ao Minho- 24 Municípios.

Historicamente, a Região (Província) do Minho foi formalmente instituída através de uma reforma administrativa datada de 1936, sendo posteriormente extinta em 1976, no entanto, esta designação perdurou até aos dias de hoje no vocabulário dos Portugueses, continuando a ser utilizada a expressão “Minho” para fazer referência à Região que aglomera os Distritos de Braga e Viana do Castelo.

O Distrito de Braga é constituído pelos Municípios de: Amares, Barcelos, Braga, Cabeceiras de Basto, Celorico de Basto, Esposende, Fafe, Guimarães, Póvoa de Lanhoso, Terras de Bouro, Vieira do Minho, Vila Nova de Famalicão, Vila Verde e Vizela.

O Distrito de Viana do Castelo é constituído pelos Municípios de: Arcos de Valdevez, Caminha, Paredes de Coura, Ponta da Barca, Ponte de Lima, Melgaço, Monção, Valença, Viana do Castelo e Vila Nova de Cerveira.

O Minho encontra-se situado a Noroeste de Portugal Continental. É delimitado a Norte e Noroeste por Espanha (Pontevedra e Ourense), a Este por Trás-os-Montes e Alto-Douro, a Sul pelo Douro-Litoral e a Oeste pelo Oceano Atlântico.



Fafe:

Cidade com 54097 habitantes. É sede de um município com 219,08 km<sup>2</sup> de área e 50633 habitantes. Tem 25 freguesias.

Guimarães:

Cidade com 54097 habitantes. É sede de município com 240,95 km<sup>2</sup> de área e 158124 habitantes. Tem 48 freguesias.

Póvoa de Lanhoso

Vila com cerca de 5000 habitantes. É sede de município com 134,65 km<sup>2</sup> de área e 21886 habitantes. Tem 22 freguesias.

Terras de Bouro:

Vila com cerca de 700 habitantes. É sede de um município com 277,46 km<sup>2</sup> de área e 7253 habitantes. Tem 14 freguesias.

Vieira do Minho:

Vila com cerca de 2200 habitantes. É sede de município com 218,05 km<sup>2</sup> e 12997 habitantes. Tem 16 freguesias.

Vila Nova de Famalicão:

Cidade com 33048 habitantes. É sede de município com 201,53 km<sup>2</sup> e 133832 habitantes. Tem 34 freguesias.

Vila Verde:

Vila com cerca de 4300 habitantes. É sede de um município com 228,67 km<sup>2</sup> de área e 47888 habitantes. Tem 33 freguesias.

Vizela:

Cidade com 12700 habitantes. É sede de município com 24,70 km<sup>2</sup> de área e 23736 habitantes. Tem 5 freguesias.

Arcos de Valdevez:

Vila com cerca de 22000 habitantes. É sede de município com 447,60 km<sup>2</sup> de área e 22847 habitantes. Tem 36 freguesias.

Caminha:

Tem cerca de 2500 habitantes. É sede de município com 136,52 km<sup>2</sup> de área e 16684 habitantes. Tem 14 freguesias.

Paredes de Coura:

Vila com 1581 habitantes. É sede de município com 138,19km<sup>2</sup> de área e 9198 habitantes. Tem 16 freguesias.

Ponte da Barca:

Vila com 2300 habitantes. É sede de município com 184,76 km<sup>2</sup> de área e 12061 habitantes. Tem 17 freguesias.

Ponte de Lima:

Vila com cerca de 2800 habitantes. É sede de município com 320,25 km<sup>2</sup> de área e 43498 habitantes. Tem 39 freguesias.

Melgaço:

Vila com cerca de 1500 habitantes. É sede de município com 238,25 km<sup>2</sup> de área e 9125 habitantes. Tem 13 freguesias.

Monção:

Vila com cerca de 2500 habitantes. É sede de município com 211,31 km<sup>2</sup> de área e 19230 habitantes. Tem 24 freguesias.

Valença:

É uma cidade sede de município com 117,13 km<sup>2</sup> de área e 14127 habitantes. Tem 11 freguesias.

Viana do Castelo:

Cidade com 38045 habitantes. É sede de município com 319,02 km<sup>2</sup> de área e 88725 habitantes. Tem 27 freguesias.

Vila Nova de Cerveira:

Vila com cerca de 1400 habitantes. É sede de município com 108,47 km<sup>2</sup> de área e 9253 habitantes. Tem 11 freguesias

#### **2.4- Formulação de Hipóteses**

A hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes.

Quivy & Campenhoudt (2008) afirmam que “não há observação ou experimentação que não assente em hipóteses”. Afirmam, também, que “uma hipótese é uma preposição que prevê uma relação entre dois termos”, ou seja, “uma proposição provisória, uma pressuposição que deve ser verificada”. Segundo os mesmos autores uma hipótese deve ser refutável, ou seja, deve poder “ser testada quando existe uma possibilidade de decidir, a partir da análise de dados, em que medida é verdadeira ou falsa”. Acrescentam, contudo, que mesmo que “o investigador conclua pela confirmação da sua hipótese ao cabo de um trabalho empírico conduzido com cuidado, precaução.

De seguida, apresenta-se as hipóteses formuladas:

**H1-** A existência AI está relacionada com a dimensão do Município?

**H2-** A existência de um SCI eficiente e eficaz na concretização dos objetivos do Município está relacionado a existência de AI?

**H3-** A existência de um PPRCIC está relacionado com a dimensão do Município?

**H4-** A existência de um PPRCIC atualizado está relacionado com a existência de um Gabinete de AI?

**H5-** Os Municípios que emitem um Relatório de Execução recorrem previamente a um Relatório Parcial?

## **2.5- Fases da Elaboração do Questionário**

O questionário que foi desenvolvido no âmbito deste projeto baseia-se numa série de perguntas aplicadas à amostra definida anteriormente (Municípios do Minho). Para Quivy e Campenhought (2008) a utilização do questionário é uma técnica de pesquisa ordenada e o mais rigorosa possível, de dados consideráveis, a partir de hipóteses formuladas, com o objetivo de conceder esclarecimentos com os resultados obtidos.

No entanto, a utilização deste instrumento de recolha de informação e respetivos resultados pressupõe um trabalho faseado em 3 momentos:

- Planificação;
- Execução;
- Tratamento da informação.

A fase da planificação não deve descurar de uma etapa importante - o Pré-Teste. Este tem como função primordial verificar, numa versão preliminar, se todas as questões desenvolvidas para o estudo empírico são de fácil compreensão e, ao mesmo tempo, corrigir possíveis lacunas. Este inquérito esteve em pré-teste entre os dias 5 a 15 de Agosto.

Antes de passar à fase da Execução deste questionário, os Municípios pertencentes à amostra foram todos contactados telefonicamente com o objetivo de dar a conhecer previamente este estudo bem como apelar à colaboração para o seu preenchimento.

A 19 de Agosto de 2015 foi iniciado o envio dos questionários (Apêndice 1) através de e-mail, onde foi disponibilizado um link de acesso para preenchimento e acompanhado de um pequeno texto a explicar este projeto a referir o anonimato da sua resposta e a data limite de participação (10 de Setembro de 2015). A tabela que se segue retrata o número de respostas obtidas por data.

Data	Nº de respostas	% de Respostas	% de Respostas/ amostra
19/08/2015	2	13,33%	8,33%
20/08/2015	2	13,33%	8,33%
21/08/2015	1	6,67%	4,17%
24/08/2015	3	20,00%	12,50%
25/08/2015	1	6,67%	4,17%
26/08/2015	1	6,67%	4,17%
03/09/2015	1	6,67%	4,17%
07/09/2015	1	6,67%	4,17%
08/09/2015	1	6,67%	4,17%
09/09/2015	1	6,67%	4,17%
10/09/2015	1	6,67%	4,17%
<b>TOTAL</b>	<b>15</b>	<b>100,00%</b>	<b>62,50%</b>

**Tabela nº2-** Respostas obtidas ao questionário, por data (elaboração própria)

Tal como já foi referido anteriormente, este estudo incidiu nos Municípios do Minho, no entanto não foi possível obter resposta do total da amostra, tendo obtido apenas resposta de 62,50% dos inquiridos.

## Capítulo III- Resultados Obtidos

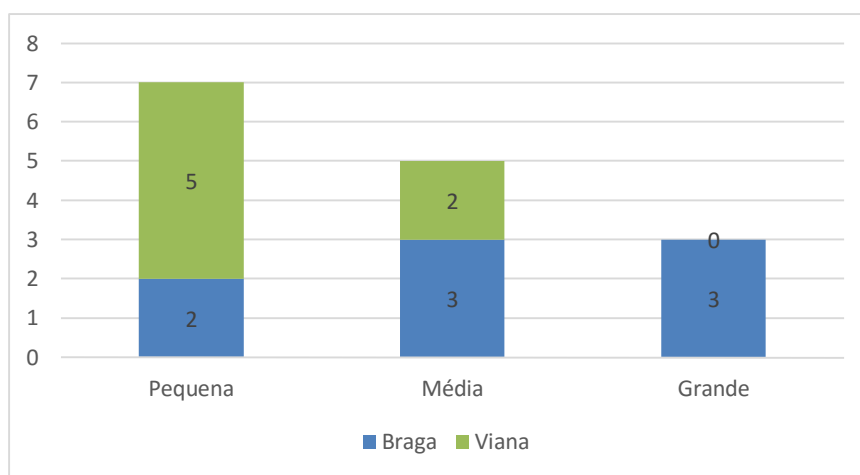
### 3.1- Análise aos Resultados

#### 3.1.1- Ao Questionário

Por forma a conhecer os Municípios da amostra sem, no entanto, quebrar o anonimato a que o inquirido estava sujeito, no Grupo I foram feitas umas perguntas introdutórias com a finalidade de melhor caracterizar a Autarquia em questão.

**Q1.1-** O seu Município pertence a que Distrito do Minho?

**Q1.2-** Qual a sua Dimensão?

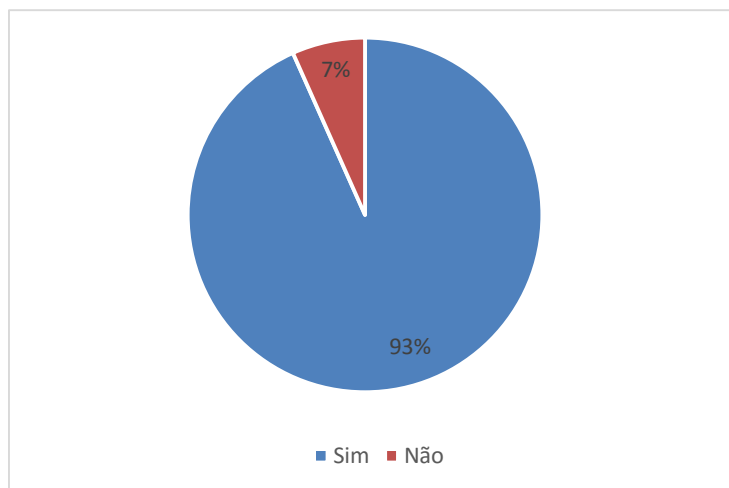


**Gráfico n.º 1-** Municípios do Minho por Dimensão

Este primeiro gráfico demonstra o número de respostas obtidas por Distrito, tendo em conta a sua Dimensão. Como é possível verificar e, tal como já havia sido referido anteriormente, não foi possível obter resposta dos 24 Municípios da amostra, tendo-se apenas registado 15 respostas. De salientar que no Distrito de Viana do Castelo não existe nenhum Município de Grande Dimensão.

O Grupo II deste questionário focou o tema da Auditoria Interna e qual o grau de importância que os Municípios lhe atribuem.

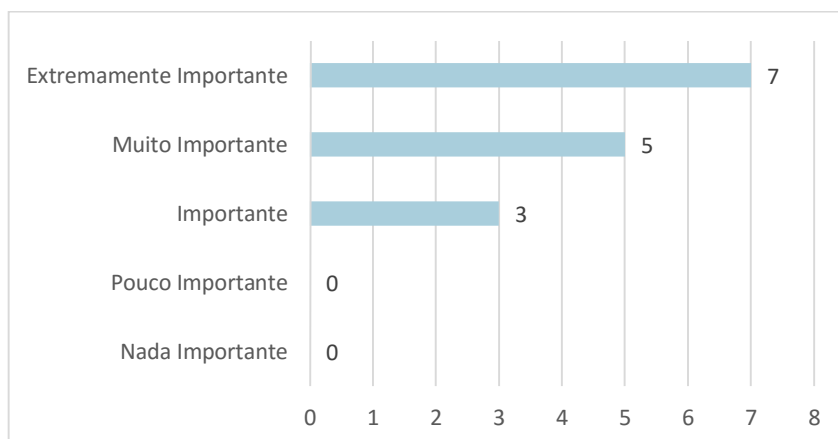
**Q2.1-** Considera importante a existência de um(a) Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna?



**Gráfico n°2-** Importância de um Departamento de AI

Tal como nos demonstra o Gráfico 2, das respostas obtidas apenas 1- que corresponde a 7%- não considera importante a existência de Auditoria Interna.

**Q.2.1.1-** Qual o grau de importância?

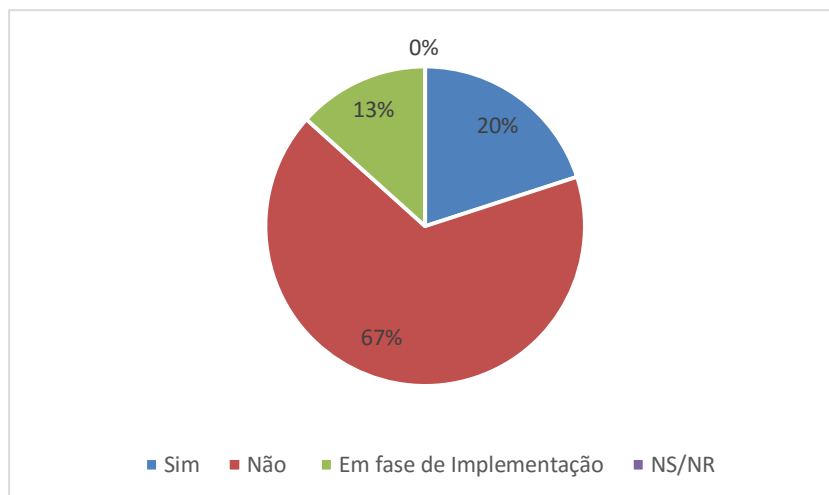


**Gráfico n°3-** Grau de Importância de um Departamento de AI

Para esta pergunta e por forma a facilitar na obtenção da resposta, foi construída uma escala. Como pode ser observado através do Gráfico 3, no geral, já se começa a dar a reconhecida importância à Auditoria Interna e todas a vantagens que daí poderão advir. A opção “Extremamente importante” foi a escolhida por 46,6%, 33,33% optaram por “Muito Importante” com e por fim, 20% responderam “Importante”.

O grupo de perguntas que se seguem iam variando consoante a resposta obtida pelo inquirido fosse positiva ou não, ora vejamos:

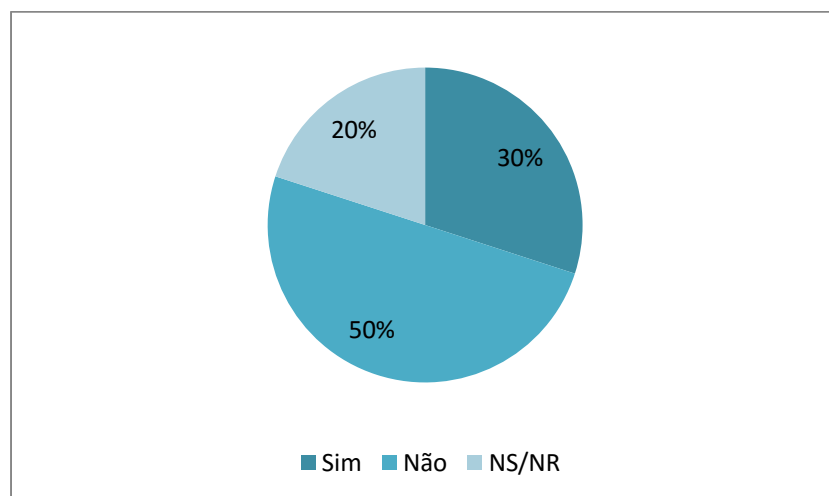
**Q2.2-** Possui um Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna?



**Gráfico nº4-** Os Municípios do Minho possuir um Departamento de AI

Os Municípios que responderam “Não” à **Q2.2** tiveram que responder à seguinte pergunta:

**Q2.2.1-** Pensa, a curto prazo, implementar um Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna?



**Gráfico nº5-** Implementação de um Departamento no curto prazo

Enquanto os que responderam de forma positiva, foi-lhes questionado:

**Q2.3-** Há quanto tempo tem Auditoria Interna implementada?

**Q2.4-** Os Auditores têm formação na área?

**Q2.5-** Possuem um Plano de Auditorias?

**Q2.5.1-** Com que frequência elaboram o Plano?

Q2.3	Nº de Respostas	Nº de Respostas (%)	Q2.4	Nº de Respostas	Nº de Respostas (%)	Q2.5	Nº de Respostas	Nº de Respostas (%)	Q2.5.1	Nº de Respostas	Nº de Respostas (%)
1 ano	1	33,33%	Sim	3	100,00%	Sim	3	100,00%	Semestralmente	0	0,00%
2 anos	0	0,00%	Não	0	0,00%	Não	0	0,00%	Anualmente	3	100,00%
3 anos	1	33,33%	NS/NR	0	0,00%	NS/NR	0	0,00%	outro	0	0,00%
4 anos	0	0,00%									
5 ou mais	1	33,33%									
NS/NR	0	0,00%									

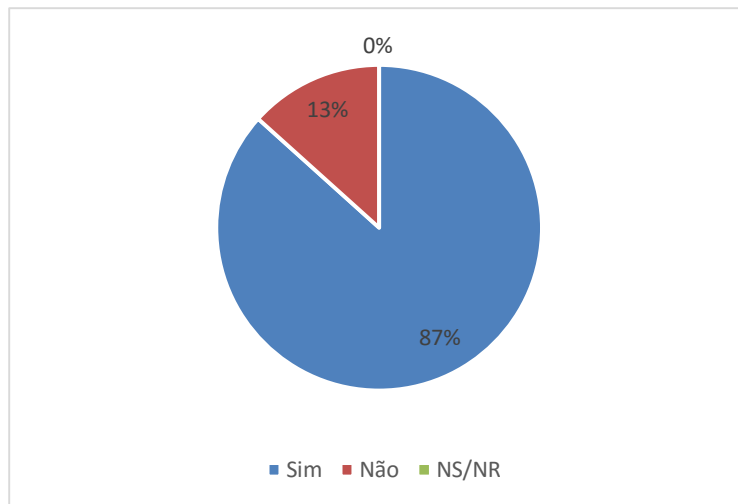
**Tabela nº3-** Combinação das variáveis tempo/frequência/ formação e Plano de Auditorias

Com podemos analisar através do **Gráfico nº4**, no que concerne a possuir um gabinete de Auditoria Interna, a maior fatia (67%- 10 inquiridos) recai sobre a resposta “Não”, de seguida 20% (3 respostas) a opção “Sim” e por fim, 2 (13%) dos Municípios afirma que o Gabinete de Auditoria Interna encontra-se em fase de implementação. Os que responderam negativamente a esta pergunta, ou seja, aos 10 inquiridos foi-lhes ainda feita a **Q2.2.1**, como ilustra o **Gráfico nº5**, de modo a tentar perceber se os Municípios que não possuem um Gabinete de Auditoria Interna pensam em implementar, no entanto, é notório através da percentagem que metade (50%) não pensa ter Auditoria Interna a curto prazo, 20% diz que “Não Sabe/Não Responde” e apenas 30% afirma que está interessado em implementar.

Já os Municípios que alegaram possuir um gabinete de auditoria (**Q.2.2**), tal como nos demonstra a **Tabela nº 2**, todos eles deram respostas díspares no que diz respeito ao tempo de funcionamento do seu Gabinete tendo obtido como respostas: 1 ano, 3 anos, 5 anos ou mais. No entanto, são unânimes a afirmar que os Auditores têm formação na área e que possuem um Plano de Auditorias que é revisto anualmente. Cada vez mais, vai-se denotando que a Auditoria vai ganhando importância no seio autárquico e entendem as vantagens que daí poderão advir, no entanto, ainda há muito caminho a percorrer, mas não se pode deixar de sublinhar o facto de terem afirmado que todos os Auditores têm formação e que seguem um plano que vai orientando o trabalho a realizar.

O **Grupo III** do inquérito retrata o Controlo Interno e surge com o intuito de entender o grau de importância que dão a esta matéria e se o Município inquirido possui uma Norma de Controlo Interno e se esta encontra-se atualizada.

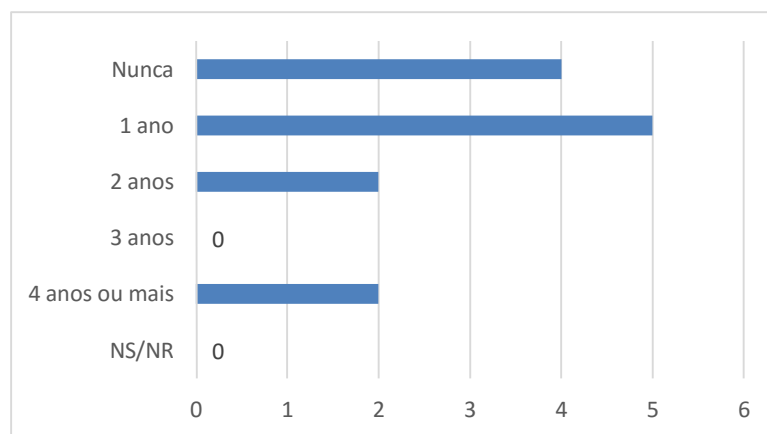
**Q3.1-** Possui uma Norma de Controlo Interno/Manual de Procedimentos?



**Gráfico nº 6-** Normas de Controlo Interno

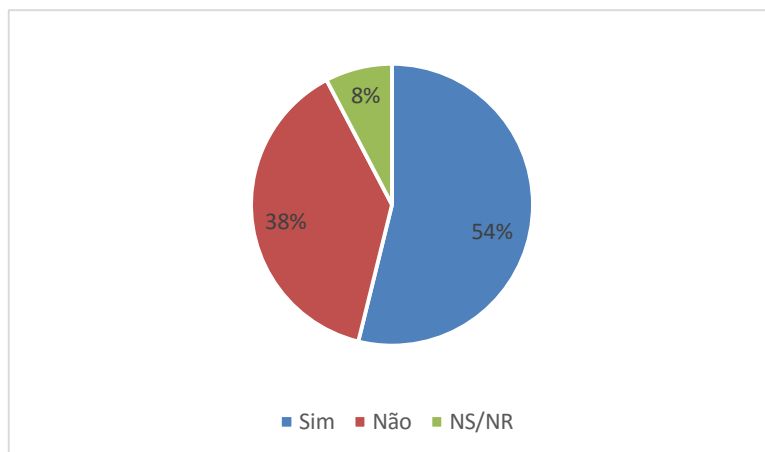
Conforme podemos verificar, a grande maioria – 87% (13 inquiridos) - afirma que possui uma Norma de Controlo e apenas 13% (2) diz não possuir. Relativamente aos Municípios que responderam “Sim” à pergunta, foram ainda questionados do seguinte:

**Q3.2-** Quando foi revista pela última vez?



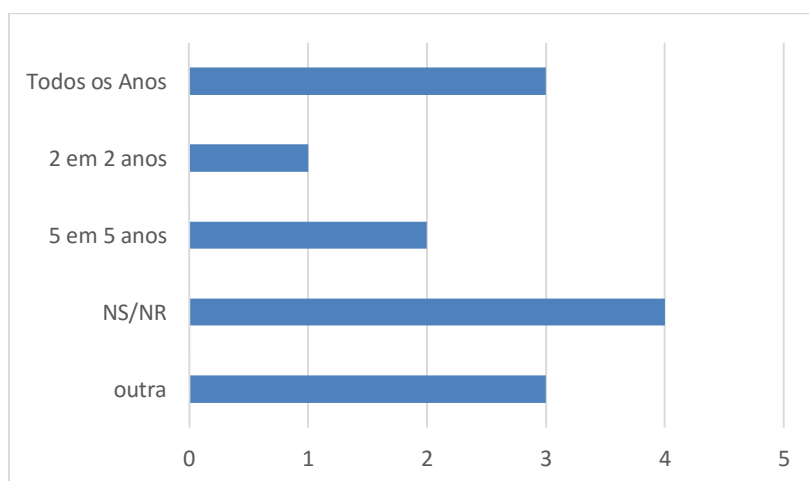
**Gráfico nº7-** Revisão da NCI

**Q3.3-** A NCI encontra-se atualizada?



**Gráfico n°8-** Atualização da NCI dos Municípios do Minho

### Q3.4- Com que frequência é revista?



**Gráfico n°9-** Frequência de Revisão

Como é visível através do **Gráfico n° 7**, 38,47% (5) dos Municípios diz ter revisto a sua Norma há 1 ano, enquanto 15,38% (2) afirma ter sido há 2 anos e outros 15,38% dizem ter sido há 4 anos ou mais, no entanto, 30,77% alega nunca ter feito qualquer tipo de revisão ao texto Normativo Interno. De salientar, que tal como é demonstrado no pelo **Gráfico n° 8**, 54% (7) creem possuir uma NCI atualizada e 38% não a têm.

Relativamente à frequência com que têm estipulada a sua revisão, destaca-se o facto de 30,77% optar por não se pronunciar e 23,08% terem escolhido a hipótese “Outros” e afirmar que não existe nenhuma data pré-estabelecida, sendo revisto quando for necessário.

Com o estabelecido no POCAL através do Decreto-Lei nº54-A/99 de 22 de Fevereiro e transversalmente a todas as alterações que lhe foram sendo introduzidas, foram definidos alguns dos temas a ser abordados pela NCI e, como tal, os Municípios foram questionados nesse sentido:

### Q3.5- Quais os temas focados nas sua NCI?

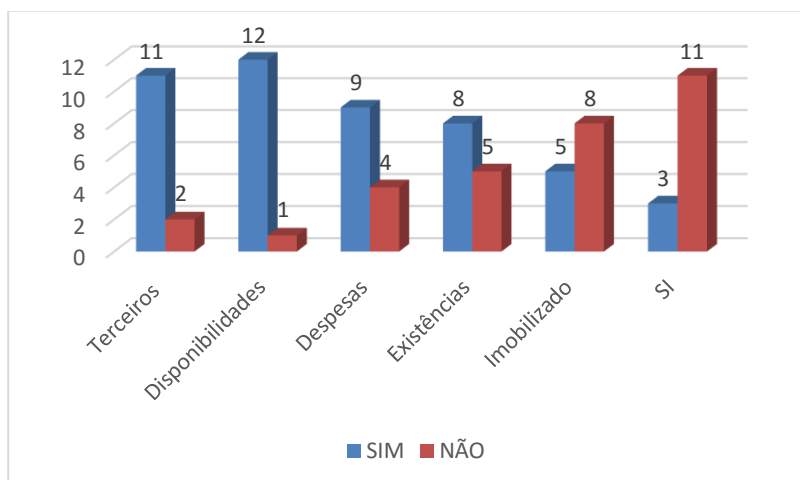


Gráfico 10- Temas abordados na NCI

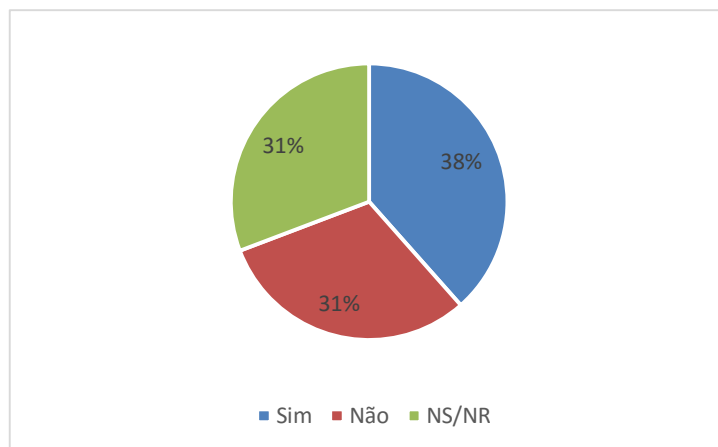
O POCAL no ponto 2.9.10 define alguns dos temas- métodos e procedimentos- que deverão obrigatoriamente figurar na NCI: Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado. Em observação do **Gráfico Nº10**, verifica-se que na generalidade todos os temas são abordados nas Normas dos Municípios, no entanto, não se pode deixar de reparar no número de inquiridos que afirmam que o “Imobilizado” não figura no seu normativo. Em relação aos Sistemas de Informação, área cada vez mais importante numa organização pública, esta também não tem praticamente nenhum enfoque.

Daqui pode-se concluir que o POCAL é respeitado e os temas considerados obrigatórios são abordados, salvo exceções, no entanto, os Municípios deveriam rever a sua organização e definir o Normativo mais adaptado à sua realidade e necessidades.

Foram, também, questionados se havia mais algum tema abordado na sua NCI para além dos elencados, ao que 2 inquiridos responderam Urbanismo, Atendimento e Gestão dos Riscos de Corrupção. Daqui depreende-se alguma falta de compreensão por parte dos inquiridos do real motivo da criação da Norma e todas as leis e normativos que lhe deram origem. De facto, um PGRIC/PPRIC pode contribuir para um SCI mais eficaz, por esse mesmo motivo nasceu o CPC criando a obrigatoriedade de um plano de corrupção e de algumas regras vincadas que não tem a ver com a NCI mas poderão de certo modo se complementar através da sua atuação ao focar pontos que não estão contemplados na Norma.

Como forma de conclusão do capítulo de perguntas ligadas ao Controlo Interno, foram ainda questionados:

**Q3.7-** Acha que possui um SCI eficaz e eficiente para a concretização dos Objetivos do Município?

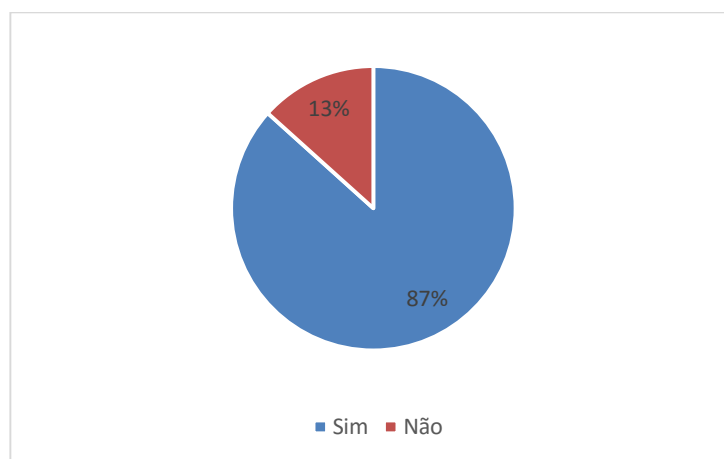


**Gráfico nº11-** SCI eficiente e eficaz na concretização dos objetivos Municipais do Minho

Como resposta dos inquiridos, não se pode deixar de reparar que 62% (31%+31%) se limitou a responder que “Não” ou “Não Sabe/Não Responde”. É de considerar este número preocupante pois, na realidade a importância do SCI é um bocado esquecida por parte das organizações públicas e tem sido descurados fatores importantes para um controlo sadio como o acompanhamento e monitorização do SCI.

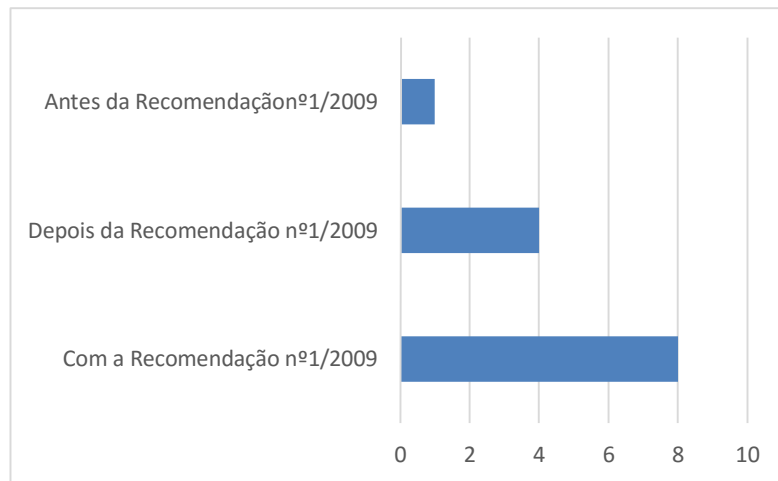
No que concerne ao último grupo de perguntas deste inquérito, este focou-se no Plano de Prevenção Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, no qual a resposta foi unânime e todos consideraram importante a existência deste plano, tendo-o classificado maioritariamente de “Muito Importante” (Q4.1).

**Q4.2-** Possui um PPCIC?



**Gráfico nº12-** Os Municípios ter um PPCIC

**Q4.3-** Quando foi elaborado pela primeira vez?



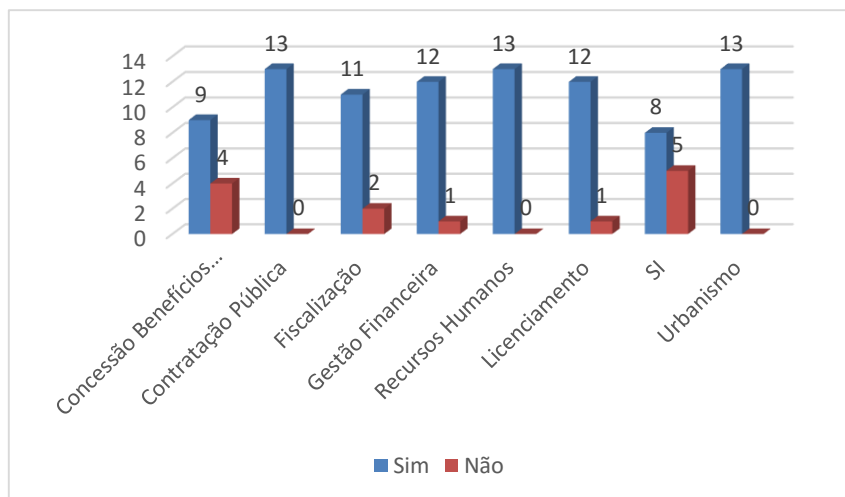
**Gráfico n°13-** Elaboração do PPRCIC

Em 4 de Setembro de 2008 foi concebido o Conselho de Prevenção da Corrupção através da Lei nº54/2008 tendo como principal objetivo a participação ativa na prevenção da corrupção. Como tal, no ano seguinte ao da sua criação foi emanada a Recomendação nº1/2009 na qual deliberava que: “ os órgãos dirigente máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou património públicos, seja qual for a sua natureza, devem, no prazo de 90 dias, elaborar planos de prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas”.

Para dar conta desse facto, foi questionado aos Municípios se tinham PPRCIC, tendo a sua maioria dito que “Sim” (87%), no entanto 13% ainda não o possui (**Gráfico n°12**). Dos Municípios que têm o Plano, 61,54% afirmam que elaboraram o plano com a Recomendação nº1/2009, 30,77% dizem ter sido depois da recomendação e 7,69% alega que foi antes. Para todos os efeitos, quando inquiridos sobre a frequência com que o Plano era revisto, 61,54% alegou que nunca o fez, em contrapartida 30,77% afirmou que era revisto anualmente e 7,69% disse que era de 2 em 2 anos.

No que concerne aos temas que devem ser abrangidos pelo Plano sem, no entanto, haver nenhum em concreto exceto a Concessão de Benefícios e os Contratos Públicos (através das Recomendações emanadas), os Municípios foram questionados nesse sentido:

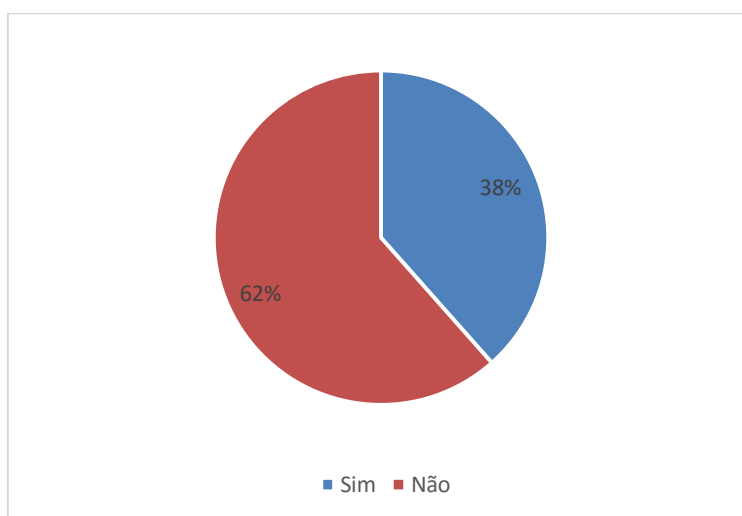
**Q4.5-** Quais as áreas que são abordadas no seu PPRCIC?



**Gráfico nº14- Áreas abordadas no PPRCIC**

Na generalidade, todos os temas questionados são abordados no Plano, como é visível através do **Gráfico nº14**. Quando interrogados se emitem um Relatório de Execução (**Q4.6**) que serve de acompanhamento ao PPRCIC, a grande maioria (69,23%) diz não o fazer mas 30,77% (4 inquiridos) afirma que o faz e de forma anual, no entanto, quando abordados sobre o uso de um Relatório Parcial (**Q4.6.1**) elaborado pelos responsáveis das várias áreas/Unidades Orgânicas, como meio de auxílio na elaboração do Relatório de Execução, apenas 3 inquiridos recorrem ao mesmo.

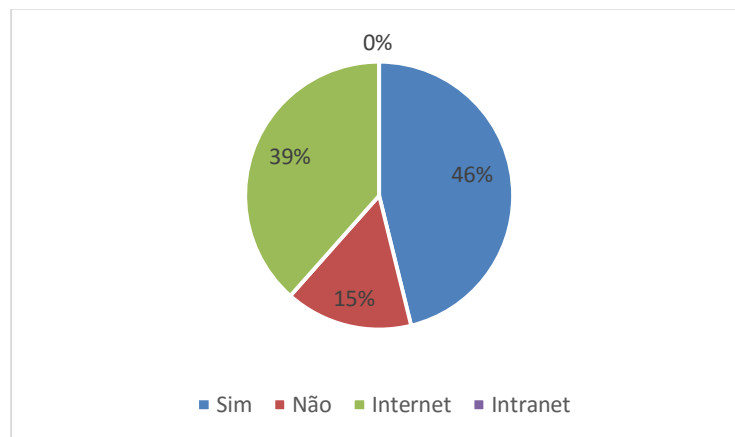
**Q4.7- O seu PPRCIC está atualizado?**



**Gráfico nº15- PPRCIC atualizado**

Mais uma vez, impera o “Não” com 62%, o que se pressupõe que após ter sido elaborado um primeiro Plano com base na Recomendação emanada pelo Conselho de Prevenção da Corrupção, este nunca mais sofreu qualquer tipo de revisão. Tanto a conjuntura económica, como as mudanças que se vão gerando na estrutura interna da organização, deveriam ser acompanhadas pelo plano através de uma constante monitorização e elaborados Relatórios de Execução anuais, pré-desenvolvidos com base nos Relatórios Parciais.

#### Q4.8- O PGRIC encontra-se divulgado na internet e intranet?



**Gráfico n°16-** Divulgação do PPRIC na internet e intranet

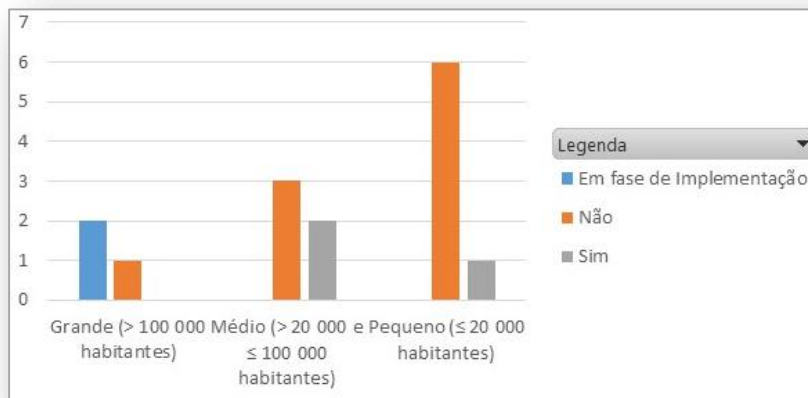
Como se pode observar através do **Gráfico n°16**, 39% afirma divulgá-lo através da internet (no seu sitio web), de acordo com o referido na Recomendação n°1/2010 do CPC; 15% diz não o ter disponibilizado em nenhum lugar; já 46% afirma que tem o seu plano divulgado na Internet e Intranet, o que de certo modo acaba por ir ao encontro tanto da Recomendação n°1/2010 (Internet) como da Recomendação de 1 de Julho de 2015 que refere que os Planos devem ser divulgados junto dos trabalhadores (sendo a intranet uma ferramenta de grande utilidade na divulgação interna).

#### 3.1.2- Ao Teste de Hipóteses

Neste ponto, com base nos resultados obtidos, pretendemos tentar testar as hipóteses de investigação pré-formuladas e tirar as devidas conclusões da interpretação feita. (De notar que as hipóteses investigadas são de aplicação aos Municípios do Minho).

Apresenta-se, de seguida, as hipóteses e devidas análises conclusivas:

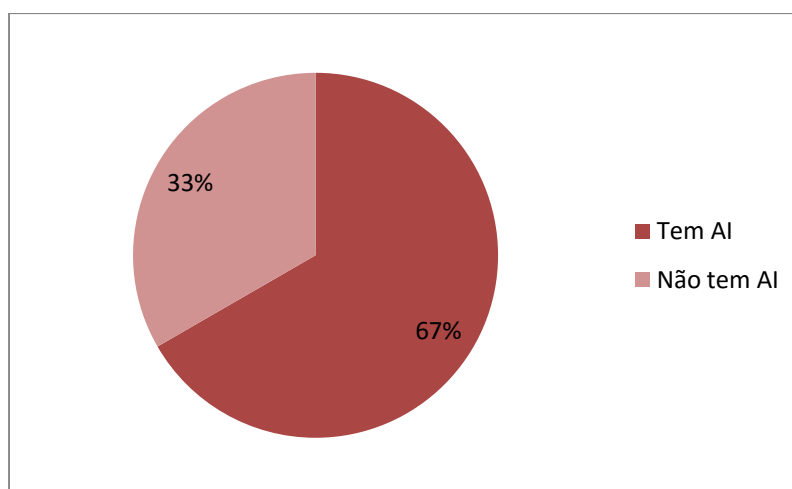
**H1-** A existência AI está relacionada com a dimensão do Município?



**Gráfico nº17-** Correlação entre a existência de AI e a dimensão do Município

De acordo com o que é demonstrado pelo **Gráfico nº17**, que resulta da combinação entre as variáveis “Auditoria Interna” e “Dimensão”, quanto mais pequeno é o Município, menor é a probabilidade de este ter Auditoria Interna implementada. Como pode ser verificado, dos 7 Municípios de pequena dimensão que responderam ao questionário, mais de 85% afirma não possuir algum Gabinete/Departamento de Auditoria Interna, já os Municípios de grande dimensão possuem o Departamento ou estão em fase de implementação do mesmo. Portanto, esta Hipótese é verdadeira.

**H2-** A existência de um SCl eficiente e eficaz na concretização dos objetivos do Município está relacionado a existência de AI?

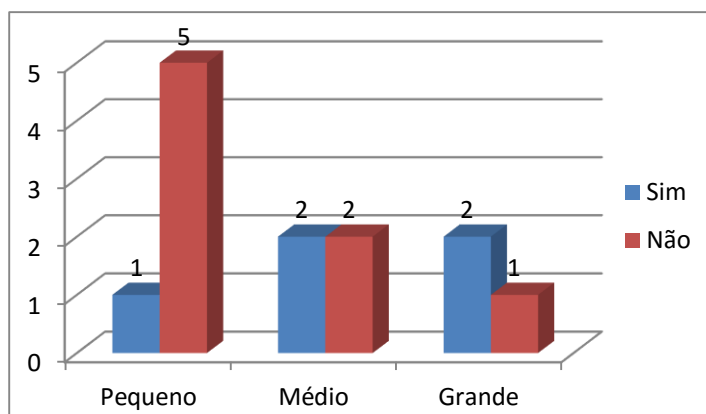


**Gráfico nº18-** Correlação entre existência de um SCl eficiente e eficaz na concretização dos objetivos do Município e a existência de AI

De acordo com o que é possível verificar através do gráfico anterior, 67% dos inquiridos que afirmaram ter implementado um Departamento de Auditoria Interna, também referiram

possuir um SCI eficiente e eficaz para a concretização dos objetivos definidos pela Autarquia. Embora o número de inquiridos que responderam às perguntas que serviram de sustentação desta hipótese de investigação seja reduzido e limite o peso da conclusão, no entanto e até pela importância que a Auditoria vai tendo nas organizações, é possível afirmar que **H2** é verdadeira.

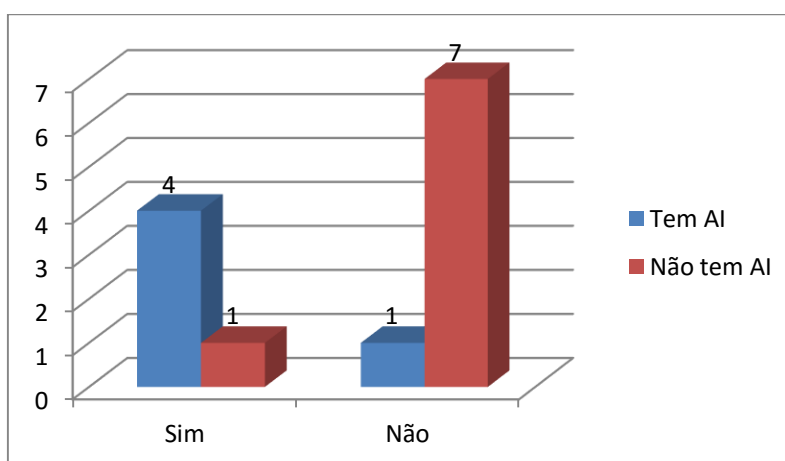
**H3-** A existência de um PPRCIC atualizado está relacionada com a dimensão do Município?



**Gráfico nº19-** Correlação entre existência de um PPRCIC atualizado e a dimensão do Município

É possível verificar, através dos dados alcançados, que apenas 16% (1/6) dos Municípios de pequena dimensão (da amostra) afirmaram ter o plano atualizado, enquanto os restantes 84% dos Municípios pequenos tem-no desatualizado. No que diz respeito aos Municípios de média dimensão, 50% dos inquiridos dizem possuir um PPRCIC atual mas, 66,66% dos Municípios de grande dimensão também alegou que o seu plano está atualizado. A hipótese **H3** é verdadeira.

**H4-** A existência de um PPRCIC atualizado está relacionado com a existência de um Gabinete de AI?



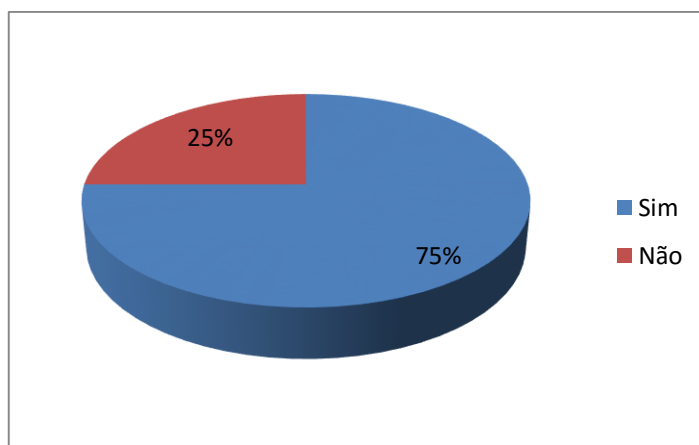
**Gráfico nº20-** Correlação entre existência de um PPRCIC atualizado e a AI

O Conselho de Prevenção da Corrupção quando foi criado, tinha como objetivo fundamental o combate da corrupção e com esse feito, ao longo dos anos foi emitindo Recomendações às várias entidades do sector público, nomeadamente aos Municípios para

estes fazerem uso de um Plano onde constasse todos os seus Riscos associados à gestão autárquica. O trabalho do CPC tem dados frutuosos, no entanto, ainda há muito caminho a percorrer pois, no total, quase 62% (7+1) dos inquiridos afirmou não ter o plano atualizado.

No que concerne à combinação das duas variáveis desta **H4**, 80% dos inquiridos que afirmaram ter um plano atualizado, também tinham um Departamento de Auditoria na sua organização. Daqui pode-se concluir que a Auditoria Interna pode influenciar na atualização do plano, logo a **H4** é verdadeira.

**H5- Os Municípios que emitem um Relatório de Execução recorrem previamente a um Relatório Parcial?**



**Gráfico nº21-** Correlação entre existência de Relatório de Execução e o Relatório Parcial

Quando cruzadas as duas variáveis, verifica-se que 75% inquiridos que afirmaram recorrer ao Relatório de Acompanhamento alega que para além disso utiliza um Relatório Parcial elaborado pelos responsáveis das várias áreas/Unidades Orgânicas para auxiliar na emissão do seu Relatório de Execução. Daqui poder-se-á concluir que de acordo com a amostra, a hipótese **H5** é verdadeira.

## **PARTE III- ESTÁGIO CURRICULAR**

## **Capítulo IV- Estágio**

A terceira parte deste trabalho destina-se à apresentação da entidade de acolhimento onde foi realizado o estágio curricular, qual a sua duração e trabalho desenvolvido.

### **4.1- Entidade de acolhimento**

#### **4.1.1- Apresentação da entidade de acolhimento**

O estágio curricular foi desenvolvido através de um protocolo assinado entre o Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e uma Câmara Municipal do Minho. Teve a duração de 6 meses, tendo-se iniciado no dia 2 de Março e terminado a 2 de Setembro de 2015. Foi realizado a tempo integral, num total de 35 horas semanais, de acordo com o horário de trabalho implementado no Município em questão: das 9 às 18 horas e folga à sexta-feira de tarde.

Esta Câmara Municipal encontra-se em fase de implementação de um Departamento de Auditoria Interna e, como tal, este estágio foi desenvolvido com a finalidade de auxílio e desenho de métodos e procedimentos importantes para a concretização dos objetivos do Município nessa área.

Não foi definido nenhum programa de estágio visto ser um departamento recente e ainda em fase de instalação em termos laborais. Foi dada liberdade para o desenvolvimento do trabalho e total abertura para sugestões. Para esse efeito, foi-se tentando perceber quais as lacunas que o Município possuía e definindo algumas ferramentas/documentos importantes para a Auditoria e o Controlo Interno com a finalidade de criar meios de eficiência e eficácia.

#### **4.1.2- Desenvolvimento do Estágio**

Numa primeira fase foi realizada uma análise a todo o Website do Município com a finalidade de melhor o conhecer e perceber qual a informação divulgada externamente. Foram também pedidos todos os Regulamentos internos, manuais e documentos pelo qual a Câmara se regia. Foram detetadas algumas lacunas e com a devida autorização foram trabalhadas e apresentadas de ajustamento e sugestões de novos documentos.

Tal como já foi referido neste projeto, o Controlo Interno assume um papel importantíssimo no seio municipal e como tal, a Norma de Controlo Interno desempenha uma função preponderante através de normativos e procedimentos. A NCI encontrava-se desatualizada com o atualidade do Município e procedeu-se então à elaboração de uma proposta de uma nova norma, assim como do Regulamento do Fundo de Maneio. (Apêndice 2)

As entidades do sector público encontram-se bastante expostas ao risco. É necessário haver uma atenção redobrada neste tema. A Lei nº 54/2008 de 4 de Setembro criou o Conselho de Prevenção de Corrupção que tem como objetivo primordial desenvolver uma atividade de prevenção da corrupção e infrações conexas. Este Conselho, através da Recomendação nº 1 /2009 definiu a obrigatoriedade e apresentação de um Plano onde venha plasmado todas as situações inerentes ao risco. Para dar resposta à Recomendação, a Câmara emitiu em 2009 o Plano que, no entanto, não voltou a atualizar. Foi desenvolvido um novo Plano de Prevenção

dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas (Apêndice 3<sup>1</sup>) e um modelo de Plano Parcial de acompanhamento (Apêndice 4) do plano que servirá de base para o Relatório anual que deve ser remetido ao CPC, bem como aos órgãos de superintendência, tutela e controlo.

Como suporte no desenvolvimento do trabalho enquanto Auditor Interno, foram desenvolvidos alguns documentos. Foi apresentado um modelo de Relatório de Auditoria Interna (Apêndice 5) a respeitar os pontos importantes que este deve possuir e um Modelo de Plano de Auditorias, onde deverão constar todas as Auditorias a ser realizadas durante o ano. (Apêndice 6)

---

<sup>1</sup> Nota: Apenas foi divulgado o Modelo de Matriz de Gestão dos Riscos por forma a respeitar a não identificação do Município.

## **Conclusão:**

A palavra auditoria surge do latim “audire” que significa ouvir. Afirma-se que os ingleses foram os primeiros a adaptar esse termo para “auditing” e usá-lo para definir um conjunto de procedimentos para revisões contabilísticas. Desde que surgiu este termo, o seu conceito foi sofrendo mutações ao longo do tempo.

A partir da própria auditoria e mais recentemente, surgiu a auditoria interna. Segundo o IIA, esta veio acrescentar valor e melhorar as operações a uma organização, trazendo-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos seus processos, gerindo o risco, controlo e bom governo, ajudando-a a atingir objetivos.

Como tal, também é necessário que haja um bom sistema de controlo interno implementado. Para Moreno (1997) toda a gestão moderna deve dispor de adequados e fiáveis sistemas de informação e controlo interno, de modo a possibilitar aos gestores uma tomada de decisão acertada e aperfeiçoar e corrigir atempadamente a gestão exercida. Este sistema tem como objetivo primordial prevenir a ocorrência de erros e irregularidades e minimizar as suas consequências, bem como potenciar o desempenho da entidade.

Portugal tem atravessado, tal como os demais países a nível mundial, o flagelo da corrupção. Como tal, o Conselho de Prevenção da Corrupção, foi um organismo que nasceu da vontade de tentar combater e prevenir este fenómeno através da imposição de um plano de prevenção dos riscos ao sector público, nomeadamente às autarquias.

A implementação de um Departamento de Auditoria Interna num Município, tal como afirmou Barreiro (2007) pode ser um fator competitivo de grande importância, uma vez que sendo competente e atuante pode atempadamente evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou simplesmente de natureza desviante.

A realização deste estágio curricular veio dar uma maior perceção e serviu para fomentar a consolidação de conhecimentos. A teoria e a prática são duas realidades distintas, mas que se complementam e este estágio serviu plenamente para tal.

A Auditoria como departamento integrante de um município deve encontrar-se ao mais alto nível para poder cruzar com todas as áreas. A possibilidade de poder ter autonomia para o desenvolvimento do trabalho e estando integrada no departamento de Auditoria contribuiu para que através da tentativa de tomada de conhecimento do modo como a Câmara Municipal operava e da leitura exaustiva aplicada aos vários documentos internos, dar a perceber algumas das lacunas existentes e das melhorias a introduzir.

Uma das primeiras falhas detetada foi a existência de uma Norma de Controlo Interno desatualizada com o contexto atual do Município. Como tal, foi desenvolvida e apresentada uma nova proposta de norma e seus procedimentos. Para além disso, e de acordo com a Recomendação do Conselho de Prevenção da Corrupção, o plano de prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas também se encontrava desatualizado, tendo sido apenas emitido aquando da Recomendação nº1/2009 e nunca tendo sofrido qualquer tipo de modificação. Também foi apresentado uma proposta de plano e um modelo ao relatório de execução.

Mas como um departamento de Auditoria Interna não se resume só a isto, convém apetrechá-lo de alguns papéis de trabalho importantes e que auxiliam o trabalho enquanto Auditor Interno. Para isso, foi desenvolvido um modelo de Relatório de Auditoria Interna e um modelo de plano de auditorias anuais para ajudar no planeamento das mesmas. Houve ainda a

possibilidade de pôr em prática os modelos desenhados e participar em algumas auditorias e elaborar o relatório no documento desenhado para o efeito.

Esta experiência trouxe um grande enriquecimento no entendimento da realidade municipal e permitiu perceber a importância que a auditoria interna pode ter no sector público.

Foi também desenvolvido um questionário aos municípios vizinhos à entidade que acolheu este estágio. Sendo o questionário, como afirma Quivy e Campenhout (2008) uma técnica de pesquisa ordenada e o mais rigorosa possível, de dados consideráveis, a partir de hipóteses formuladas, com objetivo de conceder esclarecimentos com os resultados obtidos, foi enviado a todos os Municípios do Minho, tendo-se obtido resposta apenas de 15 dos 24 possíveis (62,50%).

Face à análise dos resultados obtidos concluímos que a grande maioria dos Municípios do Minho entende a importância da existência de um Departamento de Auditoria Interna, mas ainda não o tem implementado. No entanto, as autarquias que afirmaram possuir o Departamento, alegam que os auditores têm formação na área e possuem um Plano de auditorias que é elaborado anualmente.

No que concerne ao Sistema de Controlo Interno, se este é eficiente e eficaz na concretização dos objetivos do município é preocupante que mais de metade alegue que não ou remete-se ao silêncio. Quanto à NCI mais de metade dos inquiridos alegaram que as tinham atualizadas.

Em contradição com do CPC, através da sua Recomendação nº1/2009 que determina a obrigatoriedade de os municípios possuírem um plano de prevenção dos riscos de corrupção, ainda é de estranhar que alguns ainda não o tenham ou que se encontre desatualizado.

Com este estudo ficou claramente comprovada a importância que um departamento de Auditoria Interna pode ter na prossecução dos objetivos de um Município mais eficiente e eficaz, no combate à corrupção e à observância de uma maior transparência municipal. Verificou-se que os municípios que possuíam um Departamento de Auditoria Interna tinham maior probabilidade de ter um SCI eficiente e eficaz e, para além disso, também possuíam um plano de prevenção dos riscos e recorriam a um relatório de execução.

## Referências Bibliográficas:

- Aires, Luísa (2010) “Paradigma Qualitativo”, Universidade Aberta
- Alexandre, J. (2007), “A Nova Lei das Finanças Locais - Manual para financeiros e não financeiros”, Lisboa, Dislivro,
- Almeida, Bruno (2005), “Auditoria e Sociedade: Diferenças e expectativas”, Lisboa, Publisher Team
- Almeida, M. C. (1996) “Auditoria: Um curso Moderno e Completo”; São Paulo; 5ª Edição; Atlas
- Alves, A. (2009) “A evolução da Auditoria Interna após a Lei Sox- Impactos indiretos no caso português; Aveiro; Dissertação de Mestrado em Contabilidade Universidade de Aveiro
- ANMP (2009) “Plano-tipo de Prevenção de Riscos de Gestão: incluindo os de corrupção e infrações conexas”, Lisboa, Associação Nacional de Municípios Portugueses
- Arens, A.; Loebbecke J. (1996),” Auditing on Integrated Approach”, 6ª Edição, Prentice Hall Inc.,
- Attie, William, (1992), “Auditoria Interna”, São Paulo, Editora Atlas
- Attie William, (1998), “Auditoria: Conceitos e Aplicações”, São Paulo, Editora Atlas
- Attie, William (2000), “Auditoria: Conceitos e Aplicações”, São Paulo, 3ª edição, Editora Atlas
- Barbier, Etienne (1992) “Auditoria Interna” Lisboa, Edições Cetop
- Barreiro, M. (2007)” Auditoria Interna- Aliada da estratégia empresarial” Revista de Auditoria Interna
- Bastos, N.R. “A fase de finalização do processo de revisão/auditoria”
- Bernau, G. (1993), “La auditoria y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido”, Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas
- Boyton W. C.; Kell W. G; Raymond J. N., (2008), “Auditoria”, São Paulo, Atlas
- Carmona E.; Pereira A.; Santos M.; (2010), “A lei Sarbanes- Oxley e a perceção sobre as competências do auditor interno”, Gestão e Regionalidade, Vol. 26 nº76
- Carvalho, João; Fernandes, Maria; Teixeira, Ana, “POCAL Comentado- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais”, 2ª Edição, Lisboa, Rei dos Livros
- Carvalho, João; Fernandes, Maria; Teixeira; Camões, Pedro; Jorge, Susana (2014) “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses em 2013”, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
- Câmara Municipal de Espinho (2015) “Norma do Sistema de Controlo Interno”
- Câmara Municipal da Moita (2014) “Plano de Gestão dos Riscos incluindo os de Infrações Conexas”

- Câmara Municipal de Oeiras (2014) “Plano de Prevenção de Riscos de Gestão”
- Câmara Municipal de Rio Maior (2015) “Norma de Controlo Interno”
- Câmara Municipal de Sines, (2012), “Normas de Controlo Interno”
- Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, (2012), “Plano de Prevenção dos Riscos de Corrupção e Infrações Conexas”
- Costa, A. (2008), A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
- 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
- Costa, Carlos Batista, (2010), “Auditoria Financeira teoria e prática”, Lisboa, Rei dos Livros
- Cunha A.; Silveira E.; Dorow A.; (2008), “Relevância em Auditoria Interna”, Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis do UERJ, Rio de Janeiro, Vol. 3 nº1
- Félix, Sofia Alexandra Lopes e Morais, Georgina, (2013) “Uma análise sistémica da auditoria interna nos municípios em Portugal”, Revista IPAI nº53, Outubro/Dezembro.
- Fortin, M. F. (1999), “O processo de investigação: da conceção à realização”, Loures, Lusociência
- Francis, David; Woodcok, “Auditorias da eficácia organizacional”, () Lisboa, Monitor
- Freitag, V. C.; Starke Junior, P. C.; Mattos, M.A.; Pacheco, V. O.; (2008)” O tratamento dos gastos de implementação da Sox e seus benefícios-um estudo de caso; São Paulo; Congresso USP Controladoria e Contabilidade
- Gil, A. C (2008) “Métodos e técnicas de pesquisa social” São Paulo, 6ª edição, Atlas
- Gomes, Emília (2014)” A importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria”, Revisores e Auditores Janeiro-Março
- Hill,M.; Hill, A, (2005),”Investigação por questionário”, 2ªEdição, Lisboa, Edições Sílabo
- Lazzarini, S. G. (1995) “Estudo de caso: aplicabilidade e limitações do método para fins de pesquisa” São Paulo;Economia & Empresa v 2, 4
- Lopes, Carlos; Pires, João (2012) “Consolidação de Contas no Sector Público”, 3ª Edição, Lisboa, Edições Sílabo
- Maia, A.; “Prevenir a corrupção no Sector Público. Uma experiência de 5 anos”, Lisboa, Conselho de Prevenção da Corrupção
- Marques, M. (1997), “Auditoria e gestão”, Lisboa, Editora Presença
- Marques, M. (1999)” Uma visão da auditoria interna”, Revista de Auditoria Interna, nº1, Julho- Setembro
- Marçal, Nelson; Marques, Fernando (2011), “Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público”, Edições Sílabo

Mateus, Célia (2004) "Guia Prático implementação de um sistema de controlo interno" Administração Pública, NPF- Pesquisa e Formação

Mautz, R.; Sharaf, H. (1961), "The Philosophy of Auditing", Sarasota, American Accounting Association,

Morais, Georgina; Martins, Isabel, (2007), "Auditoria interna: função e processo", 3ª Edição. Lisboa, Áreas Editora

Moreno, Carlos (1997) "Finanças Públicas Gestão e Controllo dos Dinheiros Públicos", Edial

Pinheiro, J., (2010) "Auditoria Interna: manual prático para auditores internos: uma abordagem proactiva e a evolução necessária", Lisboa, Rei dos Livros

Quivy, R. e Campenhoudt, L. (2008). Manual de Investigação em Ciências Sociais, Lisboa: Gradiva Publicações, Lda.

Ramamoorti, S. (2003) "Research Opportunities in Internal Auditing; Chapter 1; Internal Auditing: History, Evolution and prospects" Florida; The Institute of Internal Auditor

Santos, L. (2004) "A Lei Sarbanes - Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano" Faculdade de Ciências contábeis - Universidade Federal de Uberlândia

SATAPOCAL (2006) "Manual de apoio técnico à aplicação do POCAL; Regime completo; Estudos CEFA

Tribunal de Contas, (1999), "Manual de Auditoria e de Procedimentos", Volume I, Lisboa

#### **Sites:**

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)- American Institute of Certified Public Accountants

[www.coso.org](http://www.coso.org)- Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)- International Federation of Accountants

[www.ipai.pt](http://www.ipai.pt) – Instituto Português de Auditores Internos

[www.otoc.ot](http://www.otoc.ot)- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt) – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

[www.poderlocal.transparencia.pt](http://www.poderlocal.transparencia.pt)- Sistema de integridade Local

[www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)- Tribunal de Contas

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

#### **Legislação:**

Constituição da República Portuguesa

Decreto-lei 155/92 de 28 de Julho

Decreto-lei 166/98 de 25 de Junho

Decreto Regulamentar nº27/99 de 12 de Novembro

Decreto-lei nº54-A/99 de 22 de Setembro

Decreto-lei nº315/2000 de 2 de Dezembro

Decreto-lei 84-A/2002 de 5 de Abril

Decreto-lei 487/99 de 16 de Novembro

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ISA 200- Objetivos Gerais do Auditor Independente e a condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

ISA 300- Planear uma Auditoria de demonstrações financeiras

Lei nº 60-A/2005 de 30 de Dezembro

Lei nº2/2007 de 15 de Janeiro- Lei das Finanças Locais

Lei nº22/2012 de 30 de Maio- Lei das Finanças Locais

Lei 8/90 de 20 de Fevereiro

Lei nº98/97 de 26 de Agosto- Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas

Lei nº73/2013 de 3 de Setembro do RFALEI

Portaria 355/97 de 28 de Maio

Recomendação nº1/2009 de 1/07 do CPC- Planos de gestão dos riscos de corrupção e infrações conexas

Recomendação nº1/2010 de 7/04 do CPC- Publicidade dos Planos de prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas

Recomendação de 1/07/15 do CPC- Plano de prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas

**Apêndices:**



