



**Controlo Interno na Administração Local**  
**Implantação de um novo procedimento numa Autarquia**

**Ana Maria de Sousa Costa Prata e Costa**

**Trabalho Projeto**  
**Mestrado em Auditoria**

**Porto – 2012/2013**

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



**Controlo Interno na Administração Local**  
**Implantação de um novo procedimento numa Autarquia**

**Ana Maria de Sousa Costa Prata e Costa**

**Trabalho de Projeto**

**Apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para  
a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação do Mestre  
Carlos Mendes e coorientação da Eng<sup>a</sup> Sónia Rodrigues**

**Porto – 2012/2013**

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

## **RESUMO:**

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

O objetivo inicial deste projeto foi analisar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos de auditoria interna nas autarquias, assim como a importância que lhes é atribuída, partindo do enquadramento teórico e normativo da auditoria, com enfoque na auditoria interna e nas normas aplicáveis aos municípios em Portugal.

Pretendia-se, pelas respostas ao inquério enviado aos Municípios, saber da existência de “SAI - Serviços de Auditoria Interna” e se havia alguma relação entre essa existência e a dimensão do Município, e se a implementação do “SCI – Serviço de Controlo Interno” estava interligado com a existência do SAI.

Dado a ausência de respostas por parte dos Municípios ao inquérito enviado, optei por alterar o objeto do trabalho e concentrei-o nos procedimentos de controlo interno da Câmara Municipal do Porto.

Foi efectuada uma análise aos procedimentos de controlo interno existentes na Direção Municipal do Urbanismo da Câmara Municipal do Porto e que tipo de controlo era praticado, que serviu para perceber que não existia um controlo eficaz, o que nos permitiu criar e implementar um novo procedimento para controlo da gestão do economato, que apresentamos e desenvolvemos no “Caso Projeto”.

Verifica-se no entanto que ainda há um longo caminho a percorrer no que diz respeito ao desenvolvimento de um modelo de auditoria interna pelos municípios portugueses.

**Palavras chave:** Auditoria Interna; Normas de Auditoria Interna, Municípios.

## ABSTRACT:

The importance of risk management activities and good government, has been increasing with the internationalization and globalization of the economy, competition and the constant changes in the business environment, that also cover the entities of public sector. This dynamic and complexity has led to administrative and financial reforms in municipalities and internal audit is instrumental, aligned with the municipal strategy that incorporates risk management in the audit process, helping it to become more effective, efficient and reliable. This process has also contributed to improve the transparency of municipal management.

The initial objective of this project was to analyze the existence and implementation of procedures and other aspects of internal audit in local government, as well as the importance attached to them. Based on the theoretical and normative framework of the audit, focusing on internal audit and the standards applicable to municipalities in Portugal.

It was intended, for the answers to the questionnaire sent to Municipalities, to know of the existence of "SAI-Internal Audit Services" and if there was any relationship between the existence and size of the Municipality, and if the implementation of the "SCI-Internal Control Service" was connected with the existence of the SAI.

Given the absence of answers from the municipalities to the questionnaire sent, I chose to change the object of work and focused on the internal control procedures of the Câmara Municipal do Porto.

An analysis was carried out on the existing internal control procedures in the Municipal Direction of Urbanism of the Câmara Municipal do Porto and that type of control was practiced, which served to realize that there was no effective control, allowed us to create and implement a new procedure for checking the internal management, to present and develop the "Case project"

It appears however that there is still a long way to go in regards to developing a model of internal audit by the Portuguese municipalities.

**Key words:** Internal Audit; Internal audit standards, Municipalities.

## **AGRADECIMENTOS**

Expresso o meu sincero agradecimento a todos aqueles que contribuíram para que este trabalho fosse possível.

Aos meus orientadores, Mestre Carlos Mendes e Eng<sup>a</sup> Sónia Rodrigues, expresso a minha especial gratidão pela disponibilidade, apoio demonstrado e crítica construtiva durante a realização deste trabalho.

À minha família, em particular às minhas filhas Ana Catarina e Carolina Maria, pela dedicação, apoio e estímulo.

Aos meus amigos e colegas de estudo pela constante motivação, paciência e auxílio.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CEAL – Carta Europeia de Autonomia Local

POCAL – Plano Oficial de Contas da Administração Local

SPA – Setor Público Administrativo

SCI – Sistema de Controlo Interno

SAI – Sistema de Auditoria Interna

CRP – Constituição da República Portuguesa

IGF – Inspeção Geral de Finanças

IGAT – Inspeção Geral de Administração do Território

DMU – Direção Municipal do Urbanismo

DMPU – Departamento Municipal de Planeamento Urbano

DMGU – Departamento Municipal de Gestão Urbanística

DMPOT – Divisão Municipal de Planeamento e Ordenamento do Território

DMIG – Divisão Municipal de Informação Geográfica

DMGPU – Divisão Municipal de Gestão de Procedimentos Urbanísticos

DMAAU – Divisão Municipal de Apreciação Arquitetónica e Urbanística

## Índice Geral

Índice Geral .....	vii
Introdução.....	1
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO .....	6
Capítulo I – Auditoria em diferentes perspetivas .....	7
1.1 – Conceitos de auditoria .....	8
1.1.1 – Controlo interno <i>versus</i> auditoria interna.....	8
1.1.2 – Auditoria interna <i>versus</i> auditoria externa .....	11
1.1.3 – Auditoria do Sector Público <i>versus</i> auditoria do Sector Privado.....	12
Capítulo II – A Auditoria nas Autarquias .....	14
2.1 – Enquadramento legal .....	15
2.2 – Auditoria Externa.....	18
2.2.1 – Tribunal de Contas.....	18
2.2.2 – Inspeção Geral de Finanças .....	19
2.2.3 – Inspeção Geral da Administração do Território .....	20
2.3 – Auditoria Interna .....	21
2.3.1 – Aspetos gerais .....	22
2.3.2 – Sistema de Controlo Interno .....	23
2.3.3 – A auditoria no contexto da Lei Finanças Locais.....	25
Capítulo III – Normas Internacionais para o Sector Público.....	28
3.1 – Normas Internacionais .....	29
3.1.1 - INTOSAI e IFAC .....	29
3.1.2 – IIA.....	32
3.2 - Normas de Revisão/Auditoria .....	33
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO .....	35
Capítulo IV – Metodologia.....	36
4.1 – Enquadramento metodológico do projeto .....	37
4.2 – Objetivo e questões de investigação.....	37
4.3 – Hipóteses de trabalho .....	38
4.4 – Recolha de dados .....	39
4.5 – Apresentação dos resultados .....	39
Capítulo V – Caso Projeto.....	41

5.1 – Enquadramento.....	42
5.1.1 – Identificação do problema .....	44
5.1.2 – Identificação das causas .....	45
5.1.3 – Identificação de propostas de correção/corretivas .....	46
5.1.4 – Implementação para monitorização .....	48
5.1.5 – Avaliação da eficácia .....	49
5.2 – Implementação das propostas.....	50
5.2.1 – Avaliação da eficácia das ações corretivas implementadas.....	51
5.2.2 - Conclusão .....	51
Capitulo VI – Conclusão.....	53
Referências Bibliográficas .....	56
Apêndices .....	61
Apêndice 1.....	62
Apêndice 2.....	63

## **Introdução**

O conceito de auditoria tem evoluído no decurso do tempo, refletindo não só as alterações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos seus interesses mas também nos objetivos cada vez mais vastos que lhe são fixados.

Inicialmente a auditoria visava a descoberta de erros e fraudes, atualmente passou 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).

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 1972), a auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar evidências relacionadas com os pressupostos contidos nas demonstrações financeiras acerca de situações e 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.

Segundo o *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2004) “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-a a atingir objetivos”.

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

Nos últimos anos, na maioria dos países da OCDE, pôs-se em prática um programa abrangente de reformas direcionadas a introduzir melhorias nos serviços prestados pelas

administrações públicas, tentando ir ao encontro das suas necessidades e assegurar a eficiência e a qualidade desses serviços, sem descuidar a aproximação aos cidadãos.

Essa nova postura da Administração junto dos cidadãos é conhecida como nova gestão pública (*New Public Management*) e procura avaliar a gestão num novo enquadramento, que se pauta pela introdução de modelos de gestão utilizados no setor privado.

Por outro lado, as recentes fraudes contabilísticas de grandes empresas norte-americanas, com graves consequências económicas, provocaram junto dos utilizadores (consumidores, investidores, *stakeholders*, etc.) a desconfiança na maioria dos organismos de controlo. Na sequência dessas ocorrências, a auditoria conquistou um espaço de merecida credibilidade. Neste contexto, também a auditoria pública vê aumentado o seu papel, na medida em que assegura o interesse coletivo.

As organizações estão a reestruturar-se, a reinventar-se e a sofrer transformações de reengenharia para mudarem as suas metas e os seus processos com vista a responder adequadamente a uma envolvente em constante mutação. Neste quadro de mudança e de crescente competitividade, em todos os segmentos de mercado, as organizações procuram ganhos de produtividade e aperfeiçoam os seus métodos e ferramentas de gestão.

A sociedade, maioritariamente estruturada numa ótica de economia de mercado, exige que a função de auditoria seja cada vez mais interveniente no diagnosticar de determinadas situações, nomeadamente da viabilidade da empresa, denúncia de fraudes e atos ilegais, apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações. Neste sentido, o papel desempenhado pela auditoria interna tem emergido com um elevado desenvolvimento como um reflexo das necessidades e expectativas da organização como um todo para sobreviver e singrar numa determinada fase de desenvolvimento.

Relativamente ao contexto da Administração Pública, as normas de auditoria pública envolvem exigências específicas de educação continuada, relacionadas com o ambiente governamental e com as próprias normas de auditoria privada. A auditoria pública impõe exigências adicionais às normas de auditoria geralmente aceites, já que o entendimento de todas as normas aplicáveis é essencial à obtenção de resultados que

tenham a qualidade esperada pelos principais destinatários dos pareceres. Por outro lado, o ambiente de recente mudança tem colocado novas exigências às entidades da Administração Pública que, assim, de forma a garantir que as suas funções continuam a ser desempenhadas conforme critérios profissionais rigorosos, devem rever regularmente as suas políticas e normas de auditoria.

No caso dos municípios, a auditoria é forçada a agir de forma diferente, adotando novos métodos de gestão de auditoria, que garantam melhorias no seu funcionamento e que acompanhem a evolução das necessidades atuais, que se apresentam cada vez mais exigentes (OCDE, 2003).

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

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

Na investigação efetuada verifica-se a escassez de trabalhos sobre auditoria nos municípios, quer em Portugal quer a nível internacional. Quanto à literatura e normas, muitas são do sector privado, embora algumas adaptáveis ao Sector Público, assim como algumas de auditoria externa são também adaptáveis à auditoria interna. Este cenário reúne aspetos favoráveis e desfavoráveis a esta investigação: por um lado, permite-nos desenvolver um trabalho inédito com o que esperamos contribuir para a melhor gestão dos

municípios em Portugal; por outro, a escassez de fundamentação teórica e normativa, cria algumas dificuldades ao estudo.

Com este trabalho pretende-se analisar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos de auditoria pública, bem como a importância que lhes é atribuída, nos municípios portugueses.

Subsequentemente o projeto está organizado da seguinte forma: a Parte I, abrangendo três capítulos, é dedicada ao Enquadramento Teórico e Normativo, abordando: diferentes perspetivas de auditoria, com enfoque no processo, vantagens e utilidade da auditoria interna municipal; a auditoria nos municípios em Portugal, com maiores desenvolvimentos também no âmbito interno; e as normas internacionais e nacionais de auditoria aplicáveis ao Sector Público. A Parte II, comportando também três capítulos, apresenta o Estudo Empírico, começando pelo enquadramento metodológico, tratamento e análise de dados; seguindo o caso projeto com a apresentação de um novo procedimento e terminando com a conclusão onde se resume as considerações finais deste trabalho.

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

## **Capitulo I - Auditoria em diferentes perspectivas**

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

## **1.1 – Conceitos de auditoria**

### **1.1.1 – Controlo interno *versus* auditoria interna**

O controlo interno pode ser definido como “*qualquer ação empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objetivos e metas*”. (IIA, 2007:26).

É da responsabilidade da administração de qualquer unidade económica (pública ou privada) assegurar o funcionamento de um sistema de controlo interno eficaz e adequado às suas necessidades e realidade, mesmo sabendo que isso não evita a ocorrência de irregularidades, erros ou mesmo atividades fraudulentas.

A análise desse sistema é feita no âmbito de qualquer auditoria, externa ou interna, que o avalia tendo em atenção a organização formal e informal existente e o seu funcionamento, esta análise pode ir desde a planificação à execução.

O conceito de controlo interno não é entendido nem utilizado da mesma forma pelas auditorias externas e internas, apesar de ambas reconhecerem a sua importância e procederem à sua análise como um meio para alcançarem um determinado fim.

No entanto, qualquer município, independentemente da sua dimensão, não pode exercer a sua atividade operacional sem a implementação de um qualquer sistema de controlo interno. Esse sistema vai ser mais ou menos sofisticado quanto mais o município vai crescendo e as suas atividades se tornam mais complexas, de tal forma, que se passa do simples controlo aos meios monetários para todas as operações em geral. O conceito de controlo interno é de fato tão vasto que abrange todas as operações do município.

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

O controlo interno é assim constituído por um conjunto de procedimentos escritos que definem as formas de operar nos diferentes domínios da atividade da autarquia local, nomeadamente a preparação e a execução do orçamento, as compras, e também o recrutamento e gestão do pessoal. Nas autarquias de certa dimensão, pelo menos, o controlo interno é um serviço especializado, encarregado de apoiar, na elaboração dos seus procedimentos, os serviços operacionais ou funcionais. Tem por missão verificar se os procedimentos adotados são cumpridos e, em caso contrário, procurar as causas e propor soluções adequadas. As autarquias podem recorrer a uma auditoria externa sempre que a considerem necessária.

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

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

Já a auditoria interna pode definir-se como uma atividade independente, de garantia e de consultadoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Contrariamente à externa a auditoria interna é realizada por um órgão interno da organização.

A auditoria pode ser classificada, quanto ao objeto em, auditorias de contas, auditorias da situação financeira das entidades, da legalidade e regularidade e auditorias de

gestão. Estas últimas podem ter como objetivos a análise da legalidade, da economia, da eficiência e da eficácia ou estratégias.

Quanto à amplitude, isto é, quanto ao universo a auditar, podem distinguir-se os seguintes tipos de auditoria<sup>1</sup>:

- Gerais – quando têm por fim uma visão global da entidade auditada, a qual, sendo uma auditoria financeira, obriga a examinarem todas as parcelas contabilísticas, mas exige um exame completo e integral de cada uma delas.
- Parciais – quando tem por fim examinarem um ou vários setores, áreas, atividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projetos ou programas e de sistemas.
- Permanentes – quando se realizam por diversas vezes ao longo do exercício, de forma regular e irregular.
- Ocasionais ou únicas – as que se realizam quando ocorre qualquer acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial.
- Fim de exercício – as que têm por objetivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

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

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

A auditoria interna incide sobre aspetos organizativos, sistemas, delegação de poderes e responsabilidades, métodos e processos de trabalho e outros aspetos em sentido mais amplo e com reflexo em todas as áreas, na articulação e nas interligações que entre elas se estabelecem e no município no seu todo. Procura identificar insuficiências de

---

<sup>1</sup> [www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm](http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm)

normativo, desajustamento entre o normativo existente e a realidade, métodos e processos desatualizados, tarefas e procedimentos desnecessários.

### **1.1.2 - Auditoria interna *versus* auditoria externa**

As auditorias podem classificar-se como internas ou externas, ambas avaliam e analisam atividades exercidas por outros, que devem executar com isenção, rigor e objetividade.

Por isso é normal que utilizem metodologias e técnicas idênticas, tais como planejar, 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.

Apesar destas semelhanças, importa salientar que também existem várias e significativas diferenças entre estes dois tipos de auditoria. Essas diferenças estão relacionadas com, os objetivos e destinatários dos trabalhos que realizam, no âmbito das ações, a metodologia seguida, o *timing* e a frequência com que ambas realizam trabalhos na mesma entidade e até mesmo a alguns conceitos em que assentam, nomeadamente materialidade, risco e o próprio conceito de controlo interno. Assim, estes dois tipos de auditoria originam duas profissões distintas com preocupações diferentes.

O principal objetivo das auditorias externas tradicionais é emitir parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória e, assim, dar-lhes credibilidade junto de entidades externas, como governo, entidades fiscais e financeiras, credores e público em geral.

Já as auditorias internas têm como principal objetivo assessorar o Executivo, apoiar o município em todas as suas atividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Ao contrário das auditorias externas, 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, mas no geral resulta de uma obrigatoriedade imposta por legislação aplicável. Já a existência de um serviço de auditoria interna, depende da vontade do próprio Executivo.

### **1.1.3 – Auditoria do Sector Público *versus* auditoria do Sector Privado**

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

A Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL) atribui às autarquias locais o poder de se organizarem, com vista a analisar as diferentes possibilidades de organização administrativa ou de prestação dos serviços públicos, para perceberem se estas podem ser um dos aspetos a ter em consideração aquando da proposta de medidas para tentar impedir a corrupção ou salvaguardar a ética dos eleitos e dos empregados públicos das autoridades locais. Por outras palavras, a questão é de avaliar se certas formas de organização administrativa podem induzir ou não à corrupção no exercício da atividade pública ou complicar o seu controlo. Evidentemente, a decisão sobre a forma de organizar um município é um aspeto prévio ao exercício da atividade em questão, o que significa que todas as medidas tomadas relativamente às técnicas de auditoria pública serão

essencialmente preventivas quanto a salvaguardar a ética local e a simplificar o controlo no município (Crespi, 2004, citado na CEAL).

A auditoria pública representa um elo fundamental na cadeia de fiabilidade. Auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detetar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes quer à simples negligência no prosseguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estão a ser gastos de forma adequada.

A auditoria (interna e externa) da regularidade financeira e legalidade orçamental continua a assumir um papel primordial na auditoria do setor público, sendo que estes aspetos não fazem parte do âmbito da auditoria privada.

No Setor Privado verifica-se uma evolução das funções da auditoria interna, passando de uma simples verificação de saldos e deteção de erros e fraudes, para objetivos mais ambiciosos, como manter um controlo interno eficaz, e conseguir um bom funcionamento da organização, nomeadamente dos seus sistemas operativos e de uma adequada utilização dos seus recursos.

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

Existem certas abordagens conceptuais (IFAC, NAO) que consideram a auditoria privada e a auditoria pública como sendo totalmente independentes, constituindo dois conjuntos distintos. No entanto outros consideram que a auditoria privada e a auditoria pública possuem campos que se intersejam, sem que uma esteja necessariamente integrada na outra.

Ambas requerem uma sólida fundamentação e um equilíbrio prudente no julgamento das decisões tomadas face às circunstâncias concretas e às incertezas que as moldaram ao tempo em que foram tomadas e face aos objetivos.

## **Capítulo II – A Auditoria nas Autarquias**

Neste capítulo faz-se o enquadramento legal da auditoria no Setor Público em Portugal, nomeadamente no contexto do Sistema de Controlo Interno da Administração Pública, enfocando depois nos municípios.

Abordamos depois os principais organismos e respetivas responsabilidades sobre a auditoria externa municipal, designadamente com referência ao Sistema de Controlo Interno do POCAL.

Finalmente faz-se referência à auditoria no contexto da Lei das Finanças Locais aprovada em 2007 com atualização em 2012.

## 2.1 – Enquadramento legal

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

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

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

A Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro, (Lei de Enquadramento Orçamental)<sup>2</sup> fixou o novo enquadramento e reformulou o sistema de execução orçamental. Esta lei, no art.º 21º, refere que a fiscalização administrativa da execução orçamental compete:

- À própria entidade responsável pela gestão e execução orçamental;
- Às entidades hierarquicamente superiores e de tutela;
- Aos órgãos gerais de Inspeção e Controlo Administrativo;
- Aos serviços de contabilidade pública.

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

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

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

A fiscalização sucessiva tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a legalidade, a correção financeira, a economia, eficiência e

---

<sup>2</sup> Entretanto revogada pela Lei nº 91/2001, de 20 Agosto.

eficácia da gestão financeira das entidades sujeitas à sua jurisdição e/ou controlo financeiro, incluindo os fluxos com a União Europeia (art.º 50º).

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

- Auto-controlo, 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 – a exercer pelo 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 nº 166/98, de 25 de Junho, o novo Sistema Nacional de Controlo Interno (SCI).

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

O estabelecimento do Sistema Nacional de Controlo Interno culminou com a aprovação do Decreto Regulamentar nº 27/99, de 12 de Novembro, que cria o Conselho Coordenador do Sistema 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).

A saber:

- Tribunal de Contas (TC)
- Inspeção Geral de Finanças (IGF)

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

É fundamental, o papel de cada um destes órgãos e respetivas formas de controlo das contas e otimização dos resultados estratégicos, num momento em que os municípios atuam de forma a desenvolver uma forte dinâmica no cumprimento das suas funções.

## **2.2 – Auditoria Externa**

Nos municípios as entidades responsáveis pelas auditorias externas, são o Tribunal de Contas enquanto órgão superior de controlo externo, e os chamados “órgãos de controlo interno”, designadamente a Inspeção Geral de Finanças e a Inspeção Geral da Administração do Território.

### **2.2.1 – Tribunal de Contas**

A Constituição da República Portuguesa (CRP) no seu art.º 214º, apresenta o Tribunal de Contas (TC) como o órgão supremo da fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe.

A Lei nº 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)<sup>3</sup>, refere nos art.ºs. 53º e 54º 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.

O controlo financeiro das entidades que integram o “grupo autarquia” é, assim da responsabilidade do TC. 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 (Lei nº 98/97, Capítulo IV).

### **2.2.2 – Inspeção Geral de Finanças**

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

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

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

---

<sup>3</sup> Revogada pela Lei nº 86/98, de 8 de Setembro.

Nos termos do Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro, é reforçada a função fiscalizadora da IGF através da integração, no âmbito das suas atribuições, do controlo estratégico e medidas de gestão, qualificação e desenvolvimento de recursos humanos e das políticas de modernização e racionalização dos procedimentos e qualidade dos serviços.

A IGF assume um papel importante como órgão de controlo estratégico de carácter horizontal relativamente a todo o município, no âmbito do SCI da Administração Pública, com especial incidência na verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão e utilização de recursos públicos.

### **2.2.3 – Inspeção Geral da Administração do Território**

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

No art.º 2.º da Lei n.º 27/96, de 1 de Agosto é definido o objeto da tutela administrativa do Governo sobre as autarquias como a verificação do cumprimento das leis e regulamentos por parte dos órgãos e serviços das autarquias locais e entidades equiparadas. Assim, a função da tutela administrativa das autarquias pertence à Inspeção Geral de Administração do Território (IGAT), que tem um objetivo de controlo da legalidade da atuação das autarquias.

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

As principais atribuições da IGAT, enquanto órgão de controlo estratégico, nos domínios da organização e gestão dos serviços, da gestão de recursos humanos, da

modernização administrativa e da qualidade dos serviços públicos, são (art.º 7 do DL n.º 269/2000, de 4 de Novembro):

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

### **2.3 – Auditoria Interna**

Em Portugal, sob a influência das mudanças introduzidas na gestão autárquica, os municípios têm introduzido instrumentos de gestão contabilística e financeira e de controlo, associados a estruturas organizativas e de prestação de serviços cada vez mais

elaboradas. Estes instrumentos têm implicado análises críticas, identificação de lacunas de informação e necessidade de desenvolvimento ao nível da auditoria nos municípios.

### **2.3.1 - Aspetos gerais**

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

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

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

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

Quanto à auditoria, a muitas destas entidades, aplicam-se sistemas híbridos: por um lado, estão sujeitas à revisão legal de contas e ao controlo do fiscal único, por outro lado, também estão sujeitas ao controlo por parte dos órgãos de controlo público.

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

### 2.3.2 – Sistema de Controlo Interno

O Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL, prevê a obrigatoriedade da existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) para as autarquias locais. O SCI integrado pelo POCAL, não visa expressamente a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, mas sim um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transações.

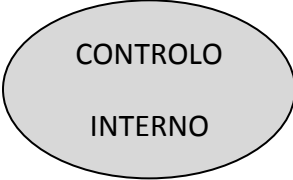
A Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410 (OROC, 2000) refere que o SCI é entendido como sendo “todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada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

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

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

O CI pode ser entendido para além das matérias que se relacionam diretamente com as funções de sistema contabilístico, compreendendo cinco componentes que necessitam de estar a funcionar em simultâneo para que o SCI seja efetivo. Esquemáticamente, poderá ser representado conforme o Quadro 1.

Quadro 1 – Componentes do Controlo Interno

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

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

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

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

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

### **2.3.3 – A auditoria no contexto da Lei Finanças Locais**

A Lei das Finanças Locais (LFL) nº 2/2007, de 15 de Janeiro, atualizada pela Lei nº 22/2012, de 30 de Maio, é já a quarta desde a autonomia local concedida na CRP de 1979 e revogou a Lei nº 42/98, de 6 de Agosto.

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

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

Esta Lei das Finanças Locais considera 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 se 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); e
- ✓ Institui sistemas de coordenação e controlo (e.g. certificação legal de contas) que têm em conta a articulação com a auditoria (art.º 45º).

Há alguns aspetos técnicos relativos à revisão de contas ínsitos na LFL, que carecem de ajustamento de redação, tendo em conta, aspetos conceptuais da profissão de ROC, face ao Estatuto da Ordem dos ROC (EOROC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro.

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

O art.º 50º (“Designação”) do EOROC determina as diversas hipóteses quanto ao órgão da sociedade responsável pela designação / nomeação do ROC, todavia mas não aplicáveis ao contexto municipal. Aqui o n.º 2 do art.º 48º da LFL determina: “O auditor externo é nomeado por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas”. A importância do serviço a prestar pelo ROC justifica assim o facto da nomeação deste ter que ser feita pelo Órgão deliberativo máximo do município.

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

De acordo com o Código das Sociedades Comerciais, para a maioria das sociedades e empresas privadas há exigências de auditoria externa e certificação legal de contas, a fim de garantir que a regularidade dos livros, registos contabilísticos, exatidão dos documentos

de prestação de contas, políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adotados pela sociedade, conduzem a uma correta avaliação do respetivo património e resultados (art.º 420º CSC). É este caminho que agora se inicia nas contas da maioria dos municípios. Porém, os ROC e outros auditores privados já há algum tempo que desempenham atividade no quadro da auditoria dos municípios, designadamente dos seus satélites.

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

## **Capítulo III – Normas Internacionais para o Sector Público**

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

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

## **3.1 – Normas Internacionais**

### **3.1.1 - INTOSAI e IFAC**

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

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

Porém, relativamente a medidas destinadas à implementação dos princípios de bom governo público, é de notar que, quando comparadas com as do sector privado, alguns estudos revelam que existe ainda um longo caminho a percorrer.

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

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

- a) As normas de auditoria da INTOSAI e IFAC observam-se em todas as questões consideradas relevantes. Os auditores devem estabelecer as normas aplicáveis aos tipos de trabalhos, a fim de garantir efetivamente a sua boa qualidade. Além de haver a possibilidade de determinada questão ser relevante em função do seu valor e natureza, ela também o pode ser em função do seu contexto. Determinado item de uma questão pode por exemplo, ser avaliado em relação: à situação geral apresentada pelas informações financeiras; ao total do qual faça parte; as outras condições associadas; e ao seu valor em exercícios anteriores.
- b) O auditor deve usar a sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício da função fiscalizadora.
- c) O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade, tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram a sua obrigação de prestar contas e responsabilidades, como a de que este processo seja adequado e funcione eficazmente.
- d) A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controlo avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação a

prestar contas. Os Órgãos Executivos têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretos e suficientes, tanto na forma como no conteúdo.

- e) De acordo com as necessidades do Governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade geralmente aceitáveis e atinentes à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem adotar objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis.
- f) A aplicação efetiva de normas de contabilidade geralmente aceitáveis deve resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações dos auditados.
- g) A existência de um Sistema de Controlo Interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades.
- h) O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, tanto no que diz respeito à manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das atividades auditadas, quanto no que se refere ao acesso a todos estes dados.
- i) Todas as atividades de fiscalização da EFS devem ser desempenhadas no exercício de sua competência legal.
- j) As EFSs devem aperfeiçoar as técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de mensuração do desempenho.
- k) As EFSs devem evitar conflitos de interesses entre o auditor e a entidade auditada.

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

Em certos aspetos da sua competência legal, em particular os relacionados com a auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos da EFS podem ser similares aos de auditores do sector privado. Por conseguinte, normas do Sector Privado para a auditoria de

demonstrações financeiras, emitidas por entidades normativas oficiais nacionais ou internacionais, podem ser aplicáveis ao Sector Público.

### 3.1.2 - IIA

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

Assim, para o exercício da profissão, o IIA, em Junho de 1999, recriou uma “estrutura de prática profissional” (*Professional Practices Framework*).

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

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

No contexto da Administração Pública e particularizando o caso dos municípios, a auditoria interna, como referido em capítulos anteriores, deve realizar os seus trabalhos de acordo com as *Normas* do IIA. Estes trabalhos, como referido, devem contemplar as

políticas e procedimentos da atividade de auditoria interna, de forma a acrescentar valor e melhorar os processos de bom governo, gestão de risco e controlo (IPAI, 2007: ND 2110.A1, ND 2120).

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

### **3.2 - Normas de Revisão/Auditoria**

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

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

No que concerne à revisão/auditoria, em particular a “auditoria às contas”, o ROC segue a DRA 873 para as Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, e as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria específicas da profissão, designadamente as nacionais, (Diretrizes de Revisão/Auditoria, Recomendações Técnicas e Interpretações Técnicas) e internacionais (e.g. Normas Internacionais de Auditoria da IFAC).

No cumprimento dessas normas, o ROC desenvolve procedimentos gerais e específicos de revisão/auditoria que poderão suscitar a apresentação, ao órgão de gestão da

entidade auditada, de recomendações para a melhoria dos sistemas de controlo interno (administrativo/contabilístico) e podendo também propor ajustamentos e reclassificações contabilísticas, materialmente relevantes, com o objetivo de se traduzirem nas demonstrações financeiras. Especialmente no que respeita às reclassificações e ajustamentos contabilísticos, compete ao órgão de gestão traduzi-las ou não nas demonstrações financeiras, sendo certo que se não o fizer o ROC poderá colocar reservas e ou ênfases na certificação legal das contas, assim como efetuar referências no relatório anual da fiscalização efetuada.

## **PARTE II - ESTUDO EMPÍRICO**

## **Capitulo IV – Metodologia**

## **4.1 – Enquadramento metodológico do projeto**

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

O objetivo pretendido e questões de investigação colocadas apontam para um estudo que abarca preferencialmente uma natureza descritiva. Por outro lado, insere-se no **paradigma qualitativo**.

Ao optar pela pesquisa qualitativa e envolvendo a obtenção de dados descritivos, daremos mais relevância ao processo de recolha e exploração de dados e descoberta de resultados com maior riqueza e mais próximos da realidade que se quer compreender, i.e., os procedimentos de auditoria nos municípios portugueses.

Isto reflete, em grande parte, o que se irá fazer neste estudo, embora, o nosso propósito não descure totalmente a abordagem quantitativa, já que procuramos também retratar a perspetiva dos participantes.

## **4.2 – Objetivo e questões de investigação**

Este projeto pretende, de uma forma geral, estudar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos de auditoria nas autarquias, visando responder às seguintes questões:

1. Existem gabinetes específicos e procedimentos detalhados de auditoria interna, bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno?
2. Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, existentes ou não?

3. Qual a possibilidade de adotar outras normas e procedimentos para a auditoria interna, nomeadamente qual a possibilidade de algumas normas e procedimentos de auditoria externa poderem vir a ser também utilizados?

A resposta às duas primeiras questões apontam para uma abordagem mais descritiva, já a resposta à terceira aponta para uma perspectiva mais exploratória.

Pressupõe-se que alguns procedimentos e aspetos incluídos nas normas de auditoria externa poderão ser importantes para melhorar o processo de auditoria interna, logo melhorar a qualidade, fiabilidade e transparência da informação por eles relatada, nas autarquias.

### **4.3 – Hipóteses de trabalho**

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

Nesta investigação, será de esperar que quanto maior for o município, mais complexa é a sua organização e maior a diversidade dos serviços prestados. Subsequentemente, maior a probabilidade de necessitar, e logo implementar, procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, nomeadamente Gabinete de Auditoria Interna e ROC. Assim sendo, à medida que aumenta a população e o total do orçamento, medidas tradutoras da dimensão do município, espera-se pois que aumente também a necessidade de auditoria interna, enquanto abordagem para o processo eficaz, em relação à dimensão da organização, ao nível do planeamento, execução e reporte anual (Mcnamee e Selim, 1998, citado por Castanheira, 2007). Por outro lado, a implementação de um SCI é também motivo para a existência de auditoria interna, já que esta pode ser vista como uma consequência daquele.

## **4.4 – Recolha de dados**

Os instrumentos de recolha de dados utilizados neste estudo centraram-se em inquéritos por entrevista e por questionários.

Inicialmente, optamos pela utilização de entrevistas, mas dada a escassez de tempo optou-se por uma única entrevista, ao Diretor do Departamento de Auditoria Interna do Município do Porto. Foi escolhida esta autarquia devido à sua dimensão e por me ser a mais acessível. A entrevista foi conduzida de uma forma bastante flexível de modo a proporcionar a exploração de informações novas e relevantes para os objetivos pretendidos. O Guião de Entrevista usado neste estudo apresenta-se no Apêndice 1, abarcou 4 questões quanto aos objetivos da auditoria interna e a utilização da auditoria externa.

Posteriormente, solicitei via e-mail resposta a um questionário que se apresenta no Apêndice 2.

## **4.5 – Apresentação dos resultados**

Considerando o resultado da entrevista efetuada, verifica-se que nas autarquias as auditorias internas são preventivas, são efetuadas a todos os setores, incluindo empresas municipais, participadas, etc. São efetuadas com alguma regularidade, com vista à prevenção e deteção de alguns erros ou irregularidades.

Como as auditorias externas não dependem da vontade das Autarquias, são impostas e efetuadas pelo Tribunal de Contas ou pela Inspeção Geral de Finanças, aquando da deteção de alguma irregularidade o DAI pode demonstrar que a mesma já tinha sido detetada e apresentar as soluções encontradas para a sua resolução.

O DAI responde hierarquicamente ao órgão máximo da autarquia, o presidente.

Não obtive resposta ao questionário enviado, pelo que tentei via telefone obter resposta ao mesmo, contatei cerca de 30 Câmaras, mas não fui bem-sucedida, pelo que optei por efetuar um Trabalho de Projeto, com base na implantação de um novo procedimento que estava a ser executado no meu serviço e do qual eu era um dos principais intervenientes.

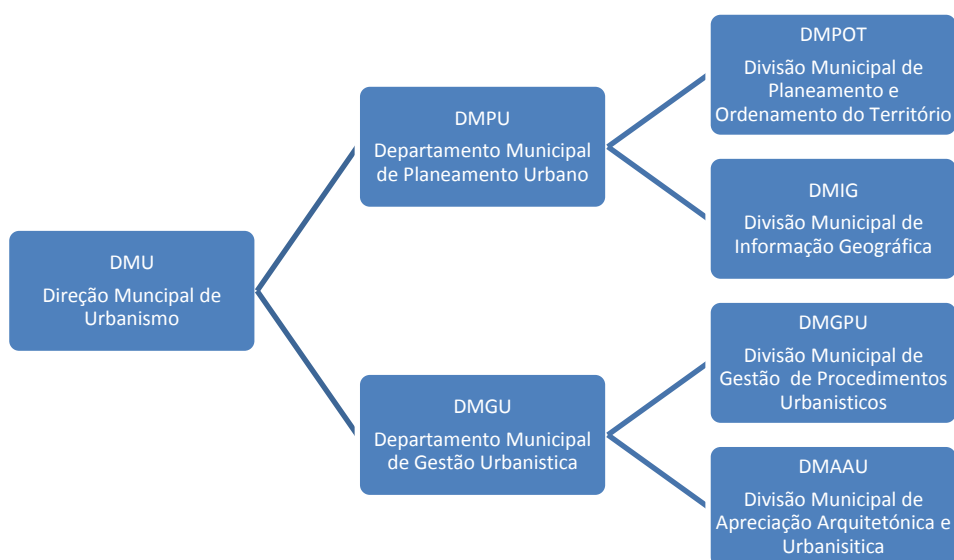
## **Capitulo V – Caso Projeto**

## 5.1 – Enquadramento

Este projeto desenvolve-se na Direção Municipal do Urbanismo da Câmara Municipal do Porto, e tem como principal objetivo a otimização do processo de gestão do economato.

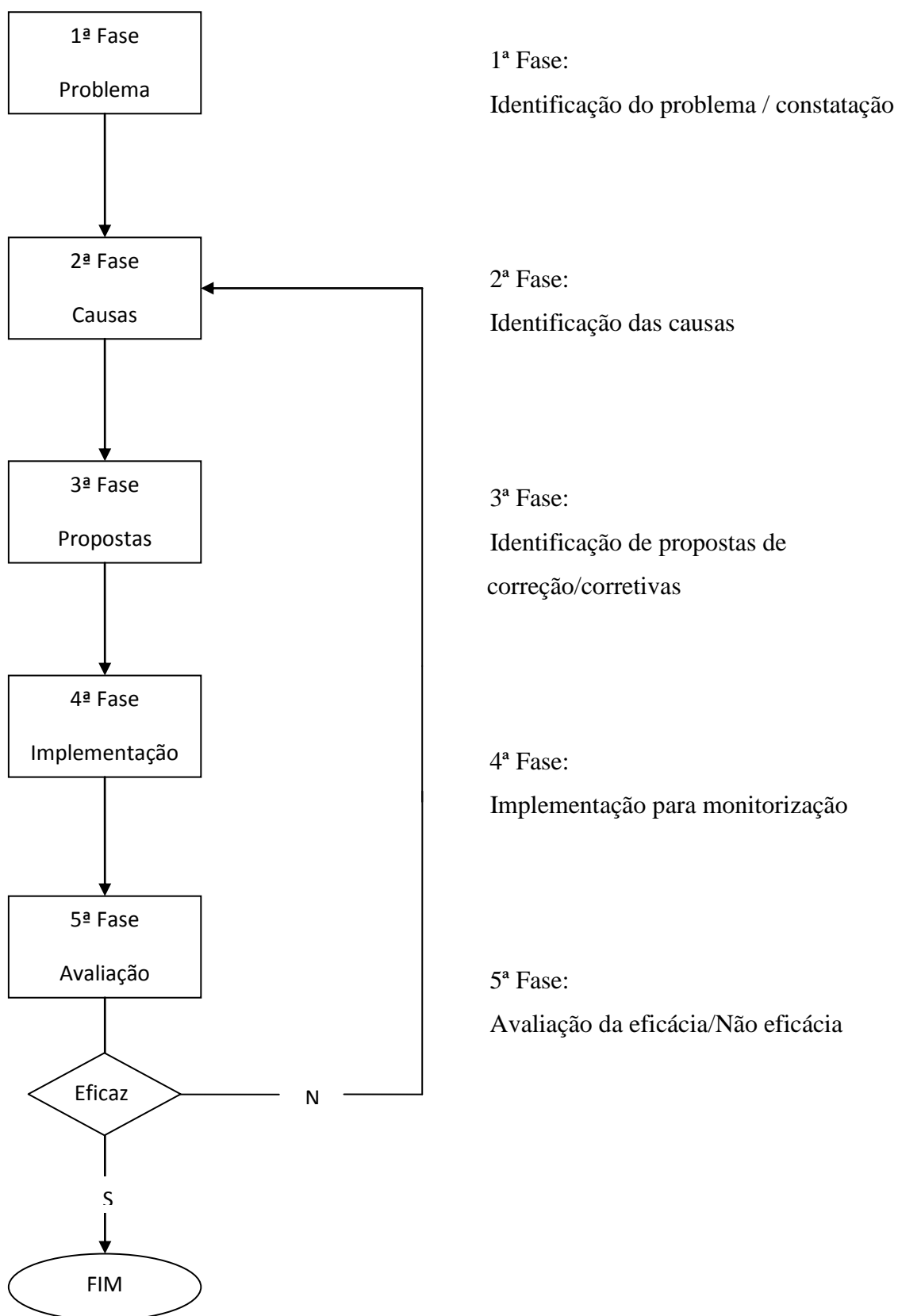
A Direção Municipal do Urbanismo tem dois Departamentos Municipais e, duas Divisões cada um.

Organigrama da Direção Municipal de Urbanismo



Para uma melhor esquematização do processo de gestão do economato, apresentamos um fluxograma, onde podemos verificar que o procedimento adotado se encontra dividido em 5 fases:

FLUXOGRAMA:



Fluxograma do processo de gestão do economato

### 5.1.1 – Identificação do problema

Da análise efetuada ao processo de gestão de economato, verificou-se que não existia um controlo eficaz na relação necessidade/custo dessa Direção.

O custo com a aquisição de economato era excessivo e o mesmo tinha de ser reduzido por questões orçamentais.

Elaborou-se um mapa para registo de incorreções (quadro 1), através do qual, e após o seu preenchimento, conseguíssemos identificar a sua origem.

Direção Municipal do Urbanismo										
REGISTO DE INCORREÇÕES										
Número	Responsável (Detecção)	Data	UO	Causa da Ocorrência	Tratamento	Responsável (Tratamento)	Prazo	Resultado do Tratamento		Observações
								OK (Data)	NOK (Data)	
1	AC	2012	DPU	custo						
2	AC	2012	DGU	distribuição						

Quadro 1 – Registo de Incorreções

Tendo sido identificado o problema, concluímos que era necessário identificar as causas que deram origem ao mesmo.

### 5.1.2 – Identificação das causas

Verificamos que as principais causas que motivavam o custo excessivo com o economato eram a falta de controlo na aquisição/distribuição do mesmo.

As aquisições eram feitas periodicamente e de uma forma aleatória, não era verificada a sua real necessidade, o que originava a criação de diversos stocks, dispersos pelas várias divisões.

Devemos referir que o tempo que decorria entre o envio da encomenda ao fornecedor e a sua entrega era de cerca de um mês, pelo que foi necessário criar um pequeno armazém para colmatar essa demora e evitar a rutura de stock.

O procedimento utilizado era o ilustrado no organigrama da Fig. 1:

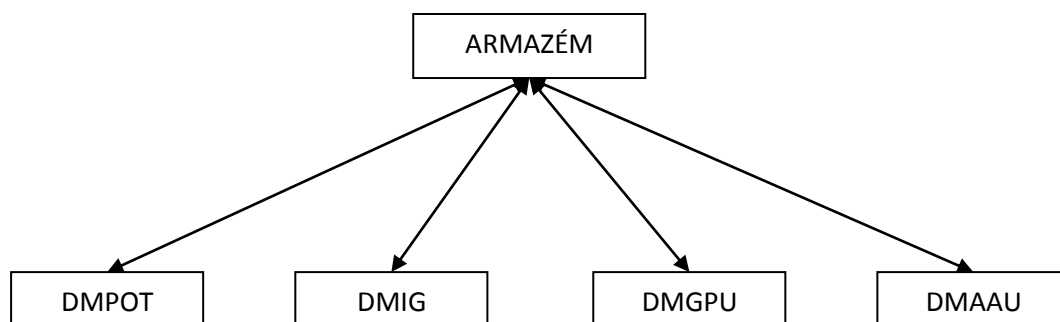


Fig. 1 – Organigrama do processo de aquisição/distribuição

Cada divisão requisitava ao armazém as suas necessidades. Por sua vez o armazém satisfazia o pedido sem verificar a sua real necessidade.

Essa requisição era feita mensalmente, quase sempre igual, quer em número quer em tipo. Com este procedimento originou o aparecimento de pequenos stocks em cada divisão.

Não existia um inventário, nem qualquer tipo de controlo das existências e sua distribuição. O controlo no armazém era feito de acordo com o que faltava ou estava quase a acabar. Não se verificava se nas divisões existiam excedentes.

Resolveu-se implementar um novo procedimento, com o qual se pretendeu reduzir os custos com a aquisição de economato, através de um controlo na sua distribuição de maneira a evitar a criação de stocks desnecessários.

Este procedimento consiste em haver apenas 3 elementos envolvidos no processo (representados a cor azul no organigrama da Fig. 2), um responsável pela aquisição e dois pela distribuição, um elemento de cada Departamento.

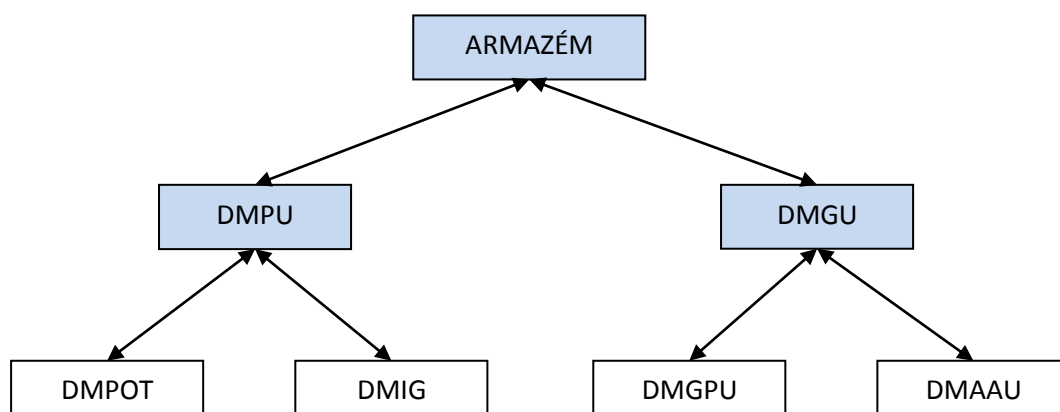


Fig. 2 - Organigrama do procedimento

### 5.1.3 - Identificação de propostas de correção/corretivas

Nesta área pretendeu-se atuar nas seguintes vertentes:

- a) Material físico
- b) Metodologia de monitorização
- c) Definição do procedimento

a) Material físico:

Na implementação do procedimento iniciou-se por fazer uma recolha de todo o economato existente e disperso pelas diversas Divisões, inventaria-lo e centra-lo no armazém. Separando o obsoleto do utilizável.

b) Metodologia de monitorização:

Com base nesse inventário criou-se um mapa de controlo, onde se passaram a registar todas as entradas e simultaneamente as saídas de economato do armazém, evitando-se deste modo criar stock de material.

MATERIAL	Unid.	Preço Uni. (€)	EXISTÊNCIAS				1º Trim									
			31-12-2012		Atual		jan		fev		mar		Entradas		Saídas	
			Quant	Valor (€)	Quant	Valor (€)	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Entrada	Saída	Quant.	Valor (€)	Quant.	Valor (€)
<b>Diversos</b>																
Afia lápis	Unid.			0	0	0							0	0	0	0
agrafes 25	Cx			0	0	0							0	0	0	0
agrafes 24/6	Cx			0	0	0							0	0	0	0

Quadro 2 – Mapa de Controlo

Este mapa está dividido em duas partes específicas. Na primeira parte referente às sete primeiras colunas, foi onde registamos todo o material recolhido. Na segunda parte correspondente às restantes colunas é subdividida por trimestres e por colunas de totalidade por trimestre.

Quando se lança qualquer quantidade nas colunas de entrada ou saída, automaticamente, através da inserção de uma fórmula, vai ser atualizada a coluna das “existências”, o que nos permite ter uma visão dos valores exatos em armazém.

c) Definição do procedimento:

Alterou-se o procedimento existente, atribuindo mais responsabilidade aos responsáveis pela aquisição e distribuição do economato.

Cada Departamento tem um responsável pela distribuição, o qual para satisfazer os pedidos das suas Divisões, faz uma requisição do economato necessário ao armazém. Após a distribuição pelas Divisões, deve garantir que as mesmas não estão a criar stock.

#### **5.1.4 – Implementação para monitorização**

O procedimento consiste em:

- Verificada a necessidade o responsável do Departamento faz o pedido, por e-mail, ao responsável do armazém;
- Quando recebe o pedido, o responsável do armazém verifica a existência do solicitado e satisfaz o pedido, registando a respetiva saída do material no mapa de controlo.
- Quando o solicitado não existe em armazém, o responsável reenvia o e-mail do pedido ao Diretor do Departamento a solicitar a devida autorização para proceder a sua aquisição.
- Só após receber essa autorização é que pode proceder à encomenda.
- Submete um Pedido de Requisição o qual vai ser validado pelo Diretor Municipal antes de ser enviado ao fornecedor.
- Quando recebe o material encomendado envia-o diretamente para o Departamento que o solicitou sem entrar no armazém.

Com este procedimento pretende-se esvaziar o armazém de forma a terminar com o stock existente.

### **5.1.5 - Avaliação da eficácia**

Comparando os resultados apresentados, com os elementos obtidos antes da implementação do procedimento, verificamos que as mudanças eram significativas. Os custos com o economato foram reduzidos substancialmente e, o stock também reduziu.

No entanto verificamos que ainda existiam algumas lacunas que deveriam de ser melhoradas, nomeadamente na parte referente à distribuição, onde se verificou existir algumas falhas.

De acordo com o procedimento, quando uma encomenda chegava era enviada diretamente para o Departamento que a solicitou, sem qualquer registo da mesma por parte do responsável pela aquisição/armazém. Esse registo deveria ser feito no Departamento.

Verificou-se com este procedimento que era difícil fazer um controlo eficaz das entradas e saídas do economato. Como o pedido era entregue no Departamento requisitante, não se efetuava qualquer registo de entrada no mapa de controlo criado após o inventário. Assim o inventário não era atualizado.

Quando comparamos as faturas ou guias de remessa com o orçamento e o inventário, verificamos uma não conformidade, o que nos levou a repensar o procedimento implementado, identificar algumas causas e definir ações corretivas.

Foram apresentadas as seguintes propostas de ações corretivas:

- Antes da distribuição do economato, o mesmo deve ser todo registado no mapa de controlo do armazém
- Cada Departamento deve de ter um mapa de controlo
- O inventário será atualizado através do mapa de controlo do armazém

## 5.2 – Implementação das propostas

Depois de identificadas as falhas procedeu-se ao ajuste do procedimento com a aplicação das ações corretivas propostas.

Primeiro procedeu-se à retificação do mapa de controlo, passando a aparecer o local para onde saía o economato (quadro 3).

MATERIAL	Unid	Preço Uni. (€)	EXISTÊNCIAS				1º Trim							
			01-09-2012 (ou possível)		Atual		jan			Entradas		Saídas		
			Quant	Valor (€)	Quant	Valor (€)	Entrada	Saída			Quant	Valor (€)	Quant	Valor (€)
								DMU	DPU	DGU				
<b>Diversos</b>														
Acetato	Unid.													
Afia lápis	Unid.													
agrafes 24/6	Cx													
agrafes 25	Cx													
Bloco A4 liso	Unid.													

Quadro 3 – Mapa de controlo (retificado)

Assim:

- As aquisições passam a ser registadas no mapa de controlo do armazém, independentemente de quem as requisitou.
- Depois do registo de entrada, regista-se a saída para o Departamento requisitante.
- O inventário será atualizado pelo responsável do armazém através do mapa de controlo.

Os responsáveis pelos Departamentos também devem fazer um registo das entradas e da distribuição efetuada para cada Divisão, de forma a podermos saber qual o material utilizado por cada Divisão.

Em qualquer momento deve ser possível fazer uma análise comparando os mapas de controlo de cada Departamento com o do armazém para ver se existem falhas. No final de cada ano económico deve-se comparar o mapa de controlo do armazém com o inventário e este deve de ser conferido com as existências, para verificar se não há falhas.

### **5.2.1 - Avaliação da eficácia das ações corretivas implementadas**

Depois de implementadas as ações corretivas e decorridos 3 meses, procedeu-se à avaliação da eficácia do procedimento.

Verificamos que foram colmatadas as falhas detetadas inicialmente, nomeadamente:

- Falta de registo nos mapas de controlo das entradas e saídas
- Concordância entre os mapas de controlo dos Departamentos com o do armazém
- Inventário atualizado de acordo com o mapa de controlo do armazém
- Verificação de redução dos custos
- Redução do número de economato em stock

### **5.2.2 - Conclusão**

Conclui-se que a implementação do novo procedimento foi muito positiva, tendo contribuído para uma melhoria da eficácia e eficiência dos serviços relativamente à gestão de economato.

Atualmente há um controlo rigoroso com as aquisições de economato. Tem-se atenção ao custo/necessidade, procedendo à aquisição do estritamente necessário para utilização mensal. Evita-se assim a criação de stocks que se tornam obsoletos em pouco tempo.

Não se pode deixar de referir que atualmente o tempo decorrido na satisfação de uma encomenda demora cerca de 3 dias, o que permite um controlo rigoroso do processo de gestão de economato.

## **Capitulo VI – Conclusão**

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

Neste contexto, surgiu este trabalho, na tentativa de averiguar que normas e procedimentos de auditoria interna são aplicados nas autarquias.

Ao longo da parte teórica deste projeto procurou-se abordar, com enfoque municipal, os principais conceitos de auditoria, evolução e atuais processo, vantagens e utilidade do papel do auditor interno. Deu-se relevância ao enquadramento normativo da auditoria municipal em Portugal.

No estudo empírico desenvolvido através da implementação de um novo procedimento, obtemos uma amostra que não podemos considerar representativa do universo, mas com a qual pudemos constatar que havia muito a fazer relativamente à falta de um controlo interno eficaz.

Este trabalho contribuiu para verificar que ainda há muito para fazer relativamente ao desenvolvimento e implementação das normas, procedimentos e outros aspetos da auditoria interna nas autarquias. No entanto verifica-se a crescente evolução paradigmática que a auditoria interna municipal tem vindo a conhecer, concretamente relacionado com a gestão do risco. Paralelamente à “Nova Gestão Pública” parece estar a ser desenvolvido um modelo de “Nova Auditoria Pública”.

Por fim, como possíveis extensões deste estudo podemos apontar uma avaliação do impacto da contribuição da auditoria interna na concretização dos objetivos do município, nomeadamente analisando o interesse e consequências das recomendações do Departamento de Auditoria Interna na gestão municipal. Seria também interessante verificar como é que a auditoria interna salvaguarda a objetividade e independência das suas avaliações.

## **Referências Bibliográficas**

Bernau, G. (1993), “*La auditoria y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido*”, *Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas*, pp. 79-81

Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2006) “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004”, patrocinado pelo *Tribunal de Contas e Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 2ª Edição.

Castanheira, N. (2007), “Auditoria Interna baseada no Risco. Estudo do caso português”, Dissertação de Mestrado da Universidade do Minho, Junho.

Costa, A.F., Pereira, J.M. e Blanco, S.R. (2006), “Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública”, *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. III nºs 5/6: pp. 201-225.

Crespi, Irving (2004), “Public Opinion Quartely”, *Oxford University*, Vol. 68 nº 3: pp. 487-488

DGAL – Direção Geral Autarquias Locais (2004) “Iniciativas – modelo relativo à ética pública ao nível local”, *contribuição Crespi, Jaume Galofré*, documento disponível em: <http://www.dgaa.pt>

Estorninho, M. J. (1996), “A fuga para o direito privado, contributo para o estudo da atividade de direito privado na administração pública”, *Almedina*, Coimbra, pp. 49-75 e 86-123.

IFAC – *International Federation of Accountants* (1999), “*Amostragem de Auditoria e Outros Procedimentos Seletivos de Tese*”, *International Standard of Related Services 4400*

IFAC – *International Federation of Accountants* (2001), “*Governance in Public Sector: a governing body perspective*”, *International Public Sector Studies*, August. Study 13.

IIA - *The Institute of Internal Auditors* (1978), “*Internal Control – What’s that?, The Institute of Internal Auditors*”, documento disponível em: <http://www.theiia.org>

IIA – *The Institute of Internal Auditors* (1999), “*Internal Auditing knowledge: global perspectives*”, *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em: <http://www.answers.com/topic/institute-of-internal-auditors>

IIA – *The Institute of Internal Auditors* (2004), “*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*”, *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em: <http://www.theiia.org>

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna (2007), “O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna”, tradução de normas e práticas *The Institute of Internal Auditors*, Dezembro.

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* (1997), “*Code of*

*Ethics for Auditors in the Public Sector*”, documento disponível em: <http://saiga.co.za/documents/INTOSAI>

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions (1998)*, “*Code of Ethics and Auditing Standards, Chapter 1, Basic Principles in Government Auditing*”, documento disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions (2000)*, “*Code of Ethics– Papers for the seventh meeting Buenos Aires*”, “*INTOSAI Working Group on the Audit of Privatisation*”, documento disponível em: <http://www.nao.org.uk/intosai/wgap/7thmeetinghungary.thm>

Mcnamee, D. e Selim, G. (1998), “*Risk Management: Changing the internal auditor’s poaradigm*”, *The Institute of Internal Auditors*, February, pp. 13-15.

NAO – *National Audit Office*, (1988), “Um esquema para as auditorias de economia, eficácia e eficiência”, documento disponível em: <http://www.nao.gov.uk>

OCDE – *Principles of Corrporate Governance (2003)*, “*The effectiveness of public expenditure in Portugal*”, documento disponível em: <http://ocde.org/daf/investment/guidelines>

Pascoal, T. R. e Ribeiro, H. V. (2001), “Relatório de Gestão das Entidades Públicas e Privadas Portuguesas – Instrumento de informação e de controlo da atividade”, *Boletim da OROC*, Outubro - Dezembro: pp.46-58

Sousa, Orlando, (2006), “Comportamentos Éticos”, *Revista de Auditoria Interna* nº 23, Janeiro-Março, pp 4-5.

## LEGISLAÇÃO

**Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho** – Regulamenta as Bases da Contabilidade Pública.

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

**Decreto-Lei nº166/98, de 25 de Junho** - Estrutura do Sistema Nacional do Controlo Interno (SCI)

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

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

**Decreto-Lei 205/2006, de 27 de Outubro** – Modernização da Administração Pública

**Decreto-Lei nº 79/2007, de 29 de Março** – Aprova a orgânica Inspeção-Geral de Finanças

**Despacho nº 16174/2000, DR 2ª Série nº 183 de 9 de Agosto** - Normas e Procedimentos Técnicos dos Processos Inspetivos da IGAT

**Decreto Regulamentar nº 27/99, de 12 de Novembro** – Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno

**Lei nº 87/89, de 9 de Setembro** – Regime Jurídico da Tutela Administrativa

**Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro** - Enquadramento do Orçamento de Estado

**Lei nº 27/96, de 1 de Agosto** - Institui o Regime Jurídico da Tutela Administrativa

**Lei nº 98/97, de 26 de Agosto** - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

**Lei 42/98, de 6 de Agosto** - Lei das Finanças Locais

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

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

#### SITES CONSULTADOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*The Institute of Internal Auditors*: <http://www.theia.org>

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

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

## **Apêndices**

## Apêndice 1

### Guião de entrevista

1. A Reforma da Administração Pública Portuguesa foi fundamental para a criação de um departamento de auditoria interna no Município?
2. Qual a utilidade prática do Departamento de Auditoria Interna na Autarquia, nomeadamente em relação ao envolvimento das pessoas, dinâmica organizacional, melhorias estruturais, evidência de pontos fortes e pontos fracos, etc.?
  - a. Considera que a auditoria interna permite efetuar exercícios de autoavaliação dos serviços com a participação de todos os intervenientes?
3. Qual o nível hierárquico posicionado pelo DAI?
4. Que tipo de auditorias são efetuadas e a que setores? Porque se fazem auditorias externas, quando existe um DAI?

## **Apêndice 2**

### **Questionário**

1. Qual o nº aproximado de funcionário do Município?
2. Existe Sistema de Controlo Interno?
3. Tem Departamento/Serviço de Auditoria Interna?