



**A influência da Auditoria na Qualidade da Informação Financeira nos
Municípios**

Marta Sofia Silva Santos

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

Porto – 2018

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



**A influência da Auditoria na Qualidade da Informação Financeira nos
Municípios**

Marta Sofia Silva Santos

Dissertação de Mestrado
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Professora Doutora
Alcina Portugal Dias

Porto – 2018

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

Resumo:

A presente dissertação tem como tema a “Influência que a auditoria pode ter na qualidade da informação financeira de um município português”. Face a isto, o objetivo desta dissertação passa por analisar se e como a auditoria municipal ajuda a atingir um maior nível de eficácia, eficiência e fiabilidade.

Sabe-se que o principal objetivo da Auditoria Externa é analisar as informações financeiras que as entidades colocam à disposição dos seus utilizadores e emitir uma opinião independente quanto às mesmas. Por seu turno, um dos principais objetivos da Auditoria Interna é apoiar a gestão de uma organização de forma a que esta última possa operar de forma eficiente e eficaz.

Neste contexto, procede-se em primeiro lugar a uma revisão da literatura onde se aborda a definição dos tipos de auditoria e a caracterização do setor público. São também revistas as normas aplicáveis e as características da informação financeira e os princípios associados.

De seguida apresenta-se um estudo caso no qual se pretende saber quais os municípios que têm serviço de Auditoria Interna (SAI) e se a sua existência bem como a dimensão do município e implementação dos subsistemas contabilísticos influenciam a qualidade da informação financeira de um município.

As conclusões deste caso de estudo revelaram que a maioria dos municípios portugueses não dispõe de SAI, sendo que a mesma maioria considera que a sua existência não influencia a qualidade da informação financeira de um município. Por sua vez, no que diz respeito à Auditoria Externa, bem como a Certificação Legal de Contas (CLC), os municípios consideram que estes órgãos influenciam o relato financeiro. Conclui-se ainda que a dimensão do município se relaciona com a existência de um departamento de Auditoria Interna. Por sua vez, a existência de SAI não está relacionada com a implementação dos subsistemas contabilísticos do Sistema de Normalização Contabilística para administrações públicas (SNC-AP) e do Sistema de Controlo Interno (SCI).

Palavras chave: Auditoria; Informação Financeira; Municípios; Influência

Abstract:

The present dissertation has as its theme the "Influence that audit can have in the quality of the financial information of a portuguese municipality". So, the purpose of this dissertation is to analyze whether and how the municipal audit helps to achieve a higher level of effectiveness, efficiency and reliability.

It is known that the main objective of the External Audit is to analyze the financial information that entities make available to their stakeholders and to issue an independent opinion on them. In turn, one of the main objectives of Internal Audit is to support the management of an organization so that it can operate efficiently and effectively.

In this context, a literature review is carried out in the first place, which addresses the definition of audit types and the characterization of the public sector. The applicable standards and the characteristics of the financial information and associated principles are also reviewed.

A case study is presented below. It intends to know which municipalities have an Internal Audit service and whether their existence as well as the size of the municipality and the implementation of accounting subsystems influence the quality of the financial information of a municipality.

The conclusions of this case study revealed that most municipalities don't have an Internal Audit service, and the same majority considers that their existence doesn't influence the quality of the financial information of a municipality. On the other hand, the municipalities consider that External Audit, as well as the Legal Certification of Accounts, influence the financial reporting. Other conclusion is that the size of the municipality is related to the existence of an Internal Audit department. In turn, the existence of an Internal Audit service isn't related with the implementation of the accounting subsystems.

Key words: Audit; Financial Information; Local Public Entities; Influence

Agradecimentos

“O que prevemos raramente ocorre;
o que menos esperamos geralmente acontece.”

Benjamin Disraeli

A dissertação a seguir elaborada resultou de largos meses de pesquisa, trabalho e reflexão. Surgiram vários imprevistos ao longo da sua elaboração, provocando momentos de angústia e ansiedade. No entanto, o objetivo académico era claro: atingir o nível de mestre. E entre o incentivo de uns e ajuda de outros, é com grande satisfação que o vejo a ser cumprido.

Face a isto, em primeiro lugar, o meu principal agradecimento vai para os meus familiares por toda a motivação, incentivo e orgulho transmitidos ao longo desta fase.

Quero agradecer também à minha orientadora, Professora Doutora Alcina Portugal Dias, por toda a ajuda, empenho e sentido crítico com que sempre me orientou neste trabalho.

Por último, quero gratular as autarquias locais que participaram neste estudo caso pelo tempo que despenderam na resposta ao questionário para eles direcionado.

Lista de Abreviaturas

- AE – Auditoria Externa
- AI – Auditoria Interna
- CI – Controlo Interno
- CC – Contabilista Certificado
- CLC – Certificação Legal de Contas
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- DF – Demonstrações Financeiras
- DGO – Direção-Geral do Orçamento
- DL – Decreto-Lei
- DRA – Diretriz de Revisão/Auditoria
- EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- EP – Empresas Públicas
- EPL – Entidade Pública Local
- F_i – Frequência Absoluta
- GL – Grau de Liberdade
- H_i – Hipótese nº i
- IFAC – International Federation of Accountants
- IFRS – International Financial Reporting Standards
- IGAT – Inspeção-geral de Administração do Território
- IGF – Inspeção-Geral de Finanças
- IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
- IIA – The Institute of Internal Auditors

- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institution
- IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board
- IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público
- ISA – International Standard on Auditing
- ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
- LFL – Lei das Finanças Locais
- LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
- NA – Não Aplicável
- NCP – Norma Contabilística Pública
- NR – Não Respondeu
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação
- POCISSS – Plano Oficial das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
- POCMS – Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde
- POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
- PPI – Plano Plurianual de Investimentos
- ROC – Revisores Oficiais de Contas
- SAI – Serviço de Auditoria Interna
- SCI – Sistema de Controlo Interno
- SEE – Setor Empresarial do Estado
- SEL – Setor Empresarial Local

- SNC – Sistema de Normalização Contabilística
- SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para administrações públicas
- SOX – Lei Sarbanes-Oxley
- SPA – Setor Público Administrativo (SPA)
- SPE – Setor Público Empresarial
- SPSS – Statistical Package for the Social Sciences
- TC – Tribunal de Contas

Índice geral

Resumo	ii
Abstract	iii
Agradecimentos	iv
Lista de Abreviaturas	v
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	3
1. Conceito de Auditoria	5
1.1. Tipos de Auditoria	6
1.1.1 Auditoria Interna	6
1.1.2 Auditoria Externa	8
1.1.3 Auditoria Interna vs. Auditoria Externa	8
1.2. Controlo e Sector Público	10
1.2.1 Controlo externo e controlo interno	10
1.2.2 Alcance e efeitos do controlo	11
1.2.3 Modalidades de controlo	11
2. Caracterização Geral do Setor Empresarial Local (SEL)	12
2.1. Enquadramento	12
2.1.1 Enquadramento legal e contabilístico internacional	14
2.2. A função controlo – O SCI da Admin. Finc. do Estado	15
2.2.1 O Sistema de Controlo Interno	15
2.2.1.1 Organização, Estrutura e componentes do SCI	15
2.2.1.2 O controlo interno e exterior do SEE	16
2.2.2 O controlo Externo pelo Tribunal de Contas	16
2.3. Sector Público vs. Sector Privado	17
2.4. Tipos de Auditoria no Setor Público	18
2.4.1 A Auditoria de Gestão	20
2.4.1.1 Pressupostos	20
2.4.1.2 O papel da Auditoria	20
2.4.1.3 Conceito de Auditoria de Resultados	21
2.4.1.4 Avaliação da Gestão	21

2.4.1.5 Medidas de Desempenho Global e Funcional	21
2.5. Princípios Fundamentais	22
2.6. Princípios Orientadores	22
2.6.1 Atributos aplicáveis ao auditor	23
2.6.1.1 Independência	23
2.6.1.2 Competência	24
2.6.1.3 Diligência	24
2.7. Auditoria na Administração Autárquica	24
2.8. A Informação Financeira nos municípios	25
2.8.1 Informação	25
2.8.2 Utilizadores da Informação Financeira	29
2.8.3 Teoria da Agência	30
2.8.3.1 Definição e Enquadramento	30
2.8.3.2 Conflitos entre acionistas, gestores e credores	31
2.8.4 Qualidade da Informação Financeira segundo a EC	31
2.8.5 Fatores que Influenciam a Qualidade da Informação Financeira	33
2.8.5.1 Dimensão	33
2.8.5.2 Nível de Endividamento	33
2.8.5.3 Rendibilidade	34
2.8.6 Enquadramento Legal	34
2.9. Normas de Auditoria para o Setor Público	35
2.6.1 Normas Internacionais	35
2.6.2 Normas Nacionais	36
2.10. Auditoria Interna nos municípios	37
2.10.1 Papel atual do Auditor Interno	37
2.10.2 Relação entre a AI e a Qualidade da Informação Financeira	40
2.11. Auditoria Externa nos municípios	41
2.11.1 Tribunal de Contas	41
2.11.2 Inspeção-Geral de Finanças	41
2.11.3 Inspeção-Geral da Administração do Território	42
2.11.4 ROC	42
2.12. Os Relatórios de Auditoria Externa do Sector Público	42
2.12.1 Características e especificidades	42
2.12.2 Normas para a Elaboração do Relatório de Auditoria	43

2.12.3 Auditoria de regularidade (contabilística e de legalidade)	43
2.12.4 Auditoria de Economia, Eficiência e Eficácia	43
2.13. Perguntas de Investigação	44
Capítulo II – Metodologia	45
3. Metodologia	47
3.1. Objetivo e Âmbito	47
3.2. Metodologia	47
3.3. Hipóteses de Investigação	48
3.4. Modelo de Análise	50
3.5. Recolha de Dados	51
3.5.1 Técnicas de recolha de dados	52
3.5.2 Elaboração do questionário	52
3.5.3 Estrutura do questionário	54
3.6. Amostra	55
Capítulo III – Estudo Caso	59
4. Apresentação e análise dos resultados	61
4.1 Resultados do questionário	61
4.2 Análise Bivariada	68
4.2.1 Hipótese 1	68
4.2.2 Hipótese 2	71
Capítulo IV – Conclusão	77
Referências Bibliográficas	82
Apêndices	1
Apêndice 1	1
Apêndice 2	7

Índice de tabelas

▪ Tabela 1 – Auditoria Interna vs. Auditoria Externa	9
▪ Tabela 2 – Tipos de Auditoria	18
▪ Tabela 3 – Controlo e Auditoria no Setor Público	18
▪ Tabela 4 – Prestações de Contas Obrigatórias	27
▪ Tabela 5 – Princípios Contabilísticos	29
▪ Tabela 6 – Principais características qualitativas para o SNC	33
▪ Tabela 7 – Tabela de Hipóteses de Investigação	49
▪ Tabela 8 – Técnicas de Recolha de Dados	52
▪ Tabela 9 – Associação das perguntas de investigação às respetivas hipóteses de investigação	55
▪ Tabela 10 – Distribuição dos municípios por Região	56
▪ Tabela 11 – Distribuição dos municípios por Dimensão	57
▪ Tabela 12 – Tem Contabilista Certificado?	61
▪ Tabela 13 – Relação entre a Dimensão do município e a existência de CC	61
▪ Tabela 14 – Tem organigrama atualizado?	62
▪ Tabela 15 – Tem Serviço de Auditoria Interna?	62
▪ Tabela 16 – Razões apresentadas pelos municípios que justificam a não implementação do Serviço de Auditoria Interna	63
▪ Tabela 17 – Tem Sistema de Controlo Interno?	63
▪ Tabela 18 – Elementos do SCI que os municípios têm implementados	64
▪ Tabela 19 – Procedimentos essenciais para o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno	64
▪ Tabela 20 – Medidas de Controlo Interno	65
▪ Tabela 21 – Analisaram eventos subsequentes após o fecho de contas?	66
▪ Tabela 22 – Existem reservas e/ou ênfases na CLC?	66
▪ Tabela 23 – As recomendações efetuadas pelo auditor são corrigidas pelo município no exercício seguinte?	66
▪ Tabela 24 – AE e a CLC influenciam a qualidade da informação financeira	66
▪ Tabela 25 – Com o SNC-AP, a informação financeira a ser apresentada vai transpor maior qualidade e mais transparência?	67
▪ Tabela 26 – Os serviços prestados pelo Auditor Externo são suficientes?	67

- Tabela 27 – Recorreria a Auditoria Externa caso não houvesse lugar a uma obrigação legal? 67
- Tabela 28 – Fatores que influenciam a qualidade da informação financeira 68
- Tabela 29 – Impacto que os auditores têm na conformidade do RF 69
- Tabela 30 – Tabela Cruzada: Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira vs. Recomendações do auditor corrigidas 69
- Tabela 31 – Teste Qui-quadrado: Avaliação da independência das variáveis “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” vs. “Recomendações do auditor corrigidas” 70
- Tabela 32 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” vs. “Recomendações do auditor corrigidas” 70
- Tabela 33 – Tabela cruzada: Auditoria Interna vs. Dimensão 71
- Tabela 34 – Tabela cruzada: Auditoria Interna vs. SCI 72
- Tabela 35 – Tabela Cruzada: Auditoria Interna vs. adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município 72
- Tabela 36 – Teste Qui-quadrado: Avaliação da independência das variáveis “Auditoria Interna” vs. “Dimensão”, “SCI” e “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município” 73
- Tabela 37 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Auditoria Interna” e “Dimensão” 74
- Tabela 38 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Auditoria Interna” e “SCI” 75
- Tabela 39 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Auditoria Interna” e “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município” 75
- Tabela 40 – Hipóteses de investigação e suas conclusões 80

Índice de figuras

▪ Figura 1 – Exemplo de um levantamento do SCI relativamente ao subprocesso de formalização, aprovação e assinatura do contrato de trabalho	7
▪ Figura 2 – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas	10
▪ Figura 3 – A estrutura económico-financeira em Portugal	12
▪ Figura 4 - Pressupostos da Auditoria de Gestão	20
▪ Figura 5 – O papel da auditoria	20
▪ Figura 6 – Atributos do auditor, da auditoria e dos relatórios	22
▪ Figura 7 – Relação entre Hipóteses de Investigação	50

Introdução

O objetivo da presente dissertação realizada no âmbito do mestrado de Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP) é averiguar como a auditoria, seja esta realizada por auditores internos e/ou externos, afeta a informação financeira que os municípios reportam.

Isto é, este trabalho tem como finalidade fazer o levantamento dos conceitos de auditoria e averiguar qual o contributo que os departamentos de auditoria podem ter nos objetivos dos municípios. Para esse efeito, focar-se-á a atenção nas Demonstrações Financeiras (DF), Consolidação de Contas e Certificações Legais de Contas (CLC) das Entidades Públicas Locais em estudo. Averiguar-se-á se há departamento de Auditoria Interna nos mesmos e far-se-á um levantamento de todos os tipos de controlos que os municípios têm implementados. Face a isso e para melhor exploração deste tema, colocar-se-á um questionário à disposição dos municípios para recolher dados quanto à “Estrutura Organizativa”, quanto aos “Sistemas de Controlo Interno”, quanto às “Medidas de Controlo Interno” adotadas pelos mesmos e, por fim, quanto à “Qualidade e Credibilidade da Informação Financeira”.

Apenas em 2007, com a aprovação da nova Lei das Finanças Locais (LFL – Lei n.º 2/2007, de 15/01- Série I n.º 10), é que passou a ser obrigatório a existência de Auditorias Externas aos municípios. Assim o confirma o número 1 do artigo 48 da Lei n.º 2/2007, de 15/01- Série I n.º 10 (p.331):

“Auditoria Externa das contas dos municípios e associações de municípios com participações de capital:

As contas anuais dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local devem ser verificadas por auditor externo.”

De realçar que as autarquias não ficaram todas obrigadas a auditorias externas no mesmo momento, com a introdução da LFL 2007. Houve uma progressão desta medida ao longo dos anos.

O seu objetivo é garantir que as demonstrações financeiras destas entidades não contêm distorções materialmente relevantes e que toda a legislação aplicável foi cumprida. Isto é, garantir que a qualidade da informação financeira não foi comprometida e que apresenta uma imagem verdadeira e apropriada da Entidade Pública Local (EPL).

No atual contexto de crise económica à escala global e de restrição orçamental, impõe-se como desafio para as organizações a procura de maior economia, eficácia e eficiência, procurando incrementar maior valor nos serviços prestados, levando-as a reformularem as suas estruturas de administração e mecanismos de fiscalização em função das boas práticas de bom governo societário – *Corporate Governance* (Rodrigues & Morais, 2013). Os resultados que se espera obter (em termos do que é desejável) com a realização deste estudo caso é de que os municípios portugueses assegurem a qualidade da informação financeira que produzem através da implementação de medidas de controlo interno, como o próprio Sistema de Controlo Interno, e através da implementação de um serviço de Auditoria Interna que ajude a gestão a alcançar os objetivos preestabelecidos. No entanto, tendo em conta a conjuntura económica do país associada à fragilidade do setor público, o expectável é de que a maioria dos municípios, especialmente os de pequena dimensão, não tenham conhecimentos suficientes para adotar as medidas necessárias que venham a assegurar os seus objetivos e proteger os interesses dos seus *stakeholders* (cidadãos portugueses).

Em particular, este estudo caso pretende averiguar a qualidade da informação financeira (nomeadamente, a utilidade dos documentos de prestação de contas, individuais, de preparação obrigatória) e a importância do controlo interno a que a informação financeira está sujeita. Para o efeito, recolheram-se as perceções dos decisores internos (técnicos e políticos) dos municípios portugueses sobre os aspetos anteriormente abordados (Nogueira & Jorge, 2013).

Inicialmente irá fazer-se o enquadramento teórico da auditoria em geral e a caracterização do Setor Público e do Setor Empresarial Local. De seguida, abordar-se-á a auditoria aplicável a municípios, analisando todas as normas e legislação aplicáveis. Para terminar a revisão da literatura, será feita a caracterização da informação financeira nos municípios e os princípios aplicáveis.

Após a revisão da literatura, será realizado o estudo empírico. Para isso, começa-se por definir qual a metodologia que vai ser adotada, estabelecendo-se as hipóteses a estudar baseando-se nas perguntas de investigações levantadas a partir da revisão da literatura. Recolhe-se os dados através de questionários aos municípios. A última parte culmina com um conjunto de conclusões que foram obtidas pela análise efetuada.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1. Conceito de Auditoria

Segundo Carneiro (2013), devido ao rápido crescimento da auditoria, o conceito tem evoluído ao longo dos anos, tendo-se assistido nas últimas décadas a uma evolução mais acelerada, dada a constante mutação da economia mundial. Até inícios da década de oitenta, o trabalho de auditoria assentava fundamentalmente na análise documental e respetiva validação dos saldos das principais rubricas do balanço e das principais classes de transações. De seguida, o enfoque passou para o cumprimento dos aspetos legais e regulamentares. Contudo, o reforço da complexidade das operações das empresas, conjuntamente com o aumento da importância dos sistemas de informação suportados informaticamente, veio alterar esta abordagem, sendo prestada uma maior atenção e relevância aos aspetos associados aos processos.

De acordo com Costa (2010), a auditoria consiste num exame às demonstrações financeiras de uma entidade sendo expressa uma opinião sobre as mesmas. A opinião dos auditores irá influenciar as tomadas de decisão dos vários utilizadores da informação financeira (como investidores, acionistas, trabalhadores, munícipes, entre outros).

Segundo Aguiar (2014), o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), que está mais voltado para o controlo das finanças públicas, define auditoria como 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.

Para a *International Federation of Accountants* (IFAC), o objetivo da revisão/auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o revisor/auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão ou não preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada.

A opinião emitida pelos auditores não é infalível, isto é, não garante a 100% que não existem distorções materialmente relevantes ou fraudes uma vez que os trabalhos que este tem de realizar no decurso de uma auditoria são limitados. No entanto, o parecer emitido pelo auditor externo proporciona uma maior fiabilidade das demonstrações financeiras da entidade. E para suportar a sua opinião é necessário que haja prova de auditoria suficiente e apropriada. Isto está presente na *International Standard on Auditing* (ISA) 200 da IFAC (*International Federation of Accountants*): “A finalidade de uma

auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras.” (Ref: Parágrafo A1, ISA 200)

“As ISA exigem que o auditor obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro. A garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia. É conseguida quando o auditor tiver obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (i.e., o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo. Porém, a garantia razoável de fiabilidade não é uma garantia de fiabilidade absoluta, porque uma auditoria tem limitações inerentes que resultam de a maior parte da prova de auditoria de que o auditor extrai as suas conclusões e em que baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva.” (Ref: Parágrafos A28-A52, ISA 200)

1.1. Tipos de Auditoria

Nos pontos a seguir apresentados serão apresentados os conceitos de Auditoria Interna e Externa e as principais diferenças entre elas.

1.1.1 Auditoria Interna

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

No entanto, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) passou a tratar a Auditoria Interna como uma “uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação”.

Outro passo importante, que veio contribuir para que a Auditoria Interna não fosse tão limitada, foi a aprovação da primeira regulamentação para a prática profissional da Auditoria Interna – *Standards for the professional practice of internal auditing* – em 1978.

Portanto, segundo Reis (2015), os objetivos de uma Auditoria Interna devem ser:

- proporcionar confiança e integridade à informação financeira. Isto é, verificar a informação financeira, avaliar se esta é adequada/correta e se os respetivos controlos são eficazes;
- salvaguardar os ativos de uma entidade. Ou seja, prestar recomendações e fazer inspeções físicas, para assegurar que os ativos existem na entidade;
- assegurar o cumprimento das Leis, Regulamentos e Contratos. Isto é, implementar no SCI medidas que assegurem que a legislação em vigor esteja a ser cumprida, tal como no exemplo a seguir apresentado.

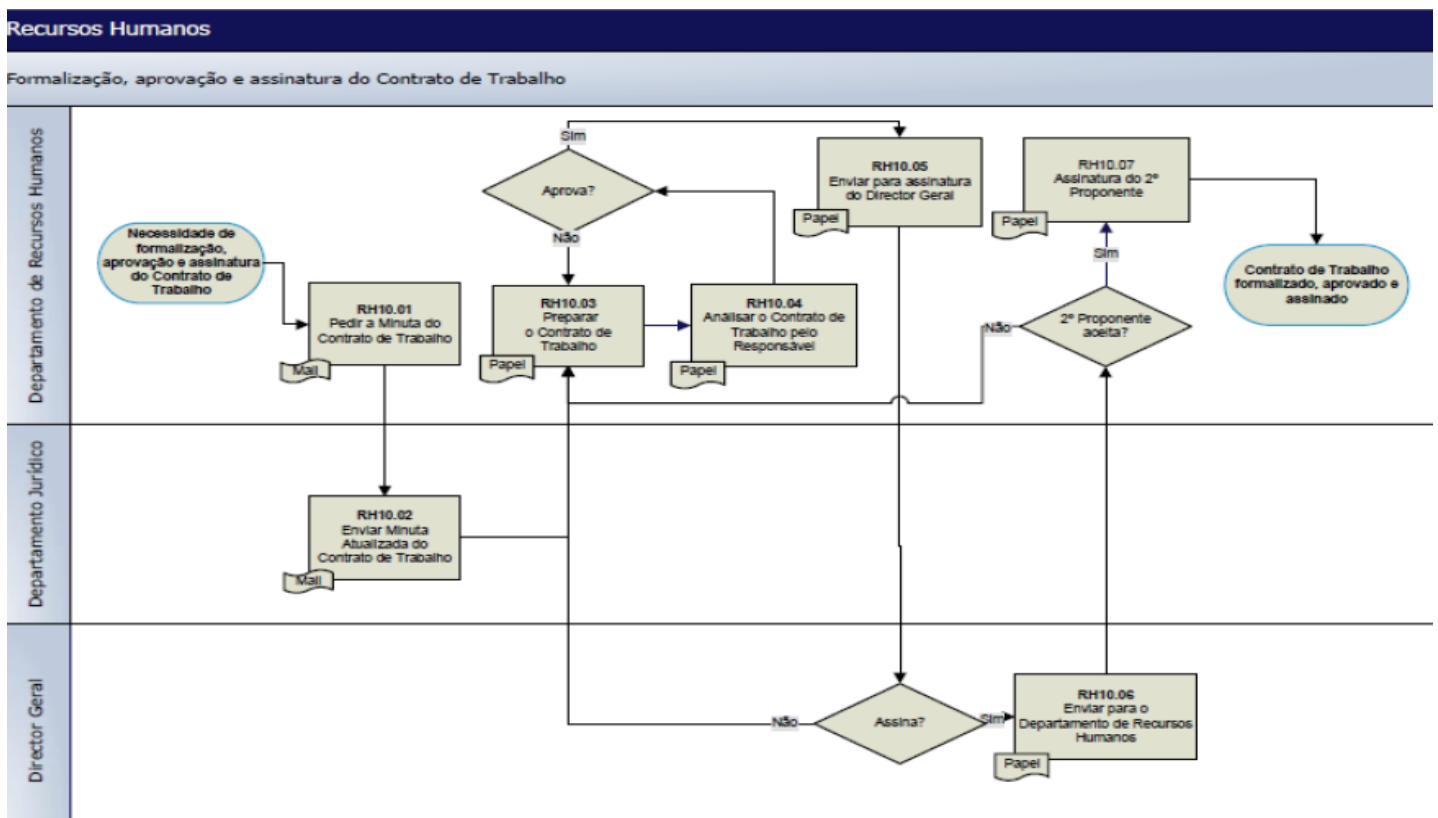


Figura 1 - Exemplo de um levantamento do SCI relativamente ao subprocesso de formalização, aprovação e assinatura do contrato de trabalho

Fonte: Rei (2015)

Ainda assim, “em Portugal a Auditoria Interna é muito recente, sendo mais usual o recurso a entidades externas no caso específico do setor Público.” (Marçal & Marques, 2011, p.69-70).

1.1.2 Auditoria Externa

Como refere Costa, citado por Azevedo (2014):

“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.”

A Auditoria Externa (AE), também designada como Auditoria Financeira, é a análise à informação disponibilizada pelas entidades por parte de auditores externos, sendo emitida a respetiva opinião sob a forma de Certificação Legal de Contas pelo Revisor Oficial de Contas.

A Lei Sarbanes-Oxley (SOX) vê a auditoria como um exame às demonstrações financeiras de uma entidade que deve ser realizado por auditores independentes, de acordo com as regras do *Public Company Oversight Board* ou da *Securities and Exchange Commission*, com o objetivo de expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras.

Assim, o objeto da Auditoria Externa são as asserções inerentes nas demonstrações financeiras e o seu objetivo é que um auditor expresse uma opinião sobre as mesmas, de forma independente.

1.1.3 Auditoria Interna vs. Auditoria Externa

Ainda que a execução de uma auditoria seja obrigatória, independentemente do segmento institucional, esta vai divergir nos seus trabalhos consoante a entidade a auditar.

Segundo Morais & Martins (2007), ambas as auditorias apresentam os seguintes pontos em comum:

- Baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu trabalho de avaliação;
- Utilizam as mesmas técnicas;
- Visam avaliar o risco e a materialidade bem como sugerir correções para deficiências encontradas; e

- A extensão do trabalho a executar depende da eficácia dos sistemas contabilísticos e controlo interno existente.

Os mesmos autores referem ainda que uma eficiente integração dos dois tipos de auditoria promove o seguinte:

- Redução dos honorários;
- Intercâmbio de informações;
- Direcionamento de trabalhos;
- Maior segurança ao auditor externo pela extensão e qualidade dos trabalhos realizados pelo auditor interno;
- Cumprimento de prazos.

O quadro que se segue apresenta as principais diferenças entre a Auditoria Interna e Auditoria Externa:

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

Tabela 1 – Auditoria Interna vs. Auditoria Externa

Fonte: Morais & Martins (2007)

1.2 Controlo e Sector Público

1.2.1 Controlo externo e controlo interno

Segundo Marques & Almeida (2004), o princípio da legalidade estabelece que haja controlos sobre as atuações dos gestores, para se poder avaliar se a gestão económica dos recursos públicos (escassos) estão a ser utilizados de forma correta e se os mesmos são alvo de controlo especializado.

Os mesmos autores referem ainda, tendo por base o Tribunal de Contas, que o sistema nacional de controlo das Finanças Públicas apresenta-se do seguinte modo:

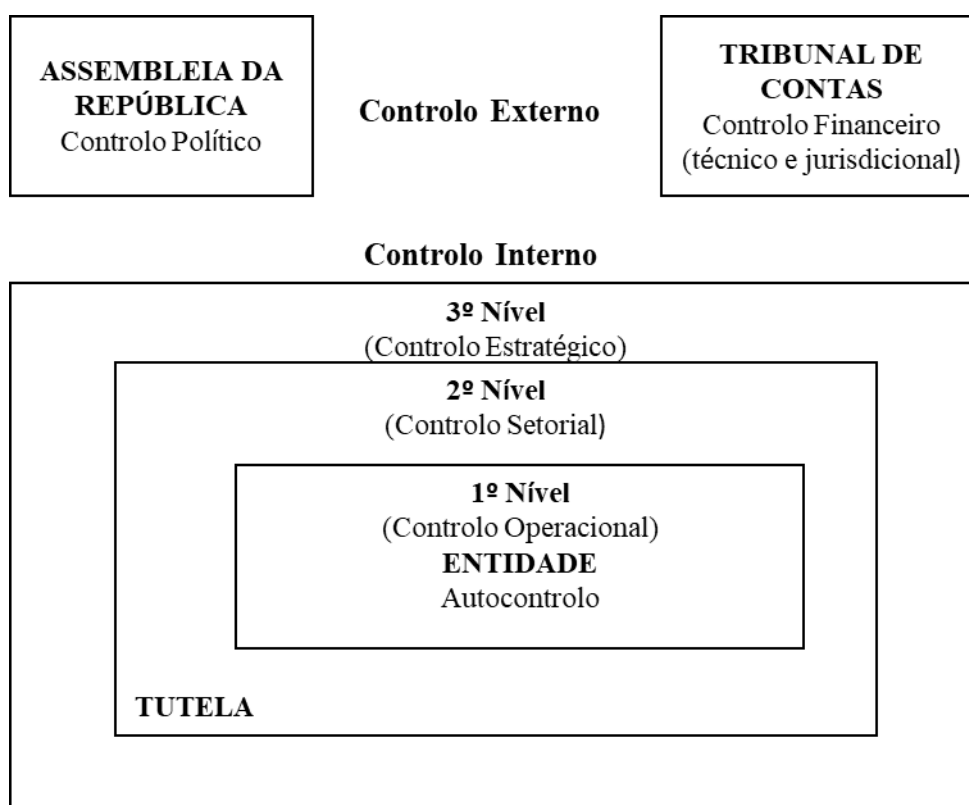


Figura 2 – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas

Fonte: Marques & Almeida (2004)

Os autores anteriores referem ainda que o controlo externo deve ser efetuado por profissionais alheios à organização desde que tenham as competências técnicas adequadas. Está fora de qualquer plano ou nível da gestão financeira do sector público, e pode e deve avaliar o controlo interno. A Constituição da República Portuguesa (art.º 210) refere que o Tribunal de Contas (TC) é a entidade responsável pelo controlo financeiro externo, focando o seu trabalho na fiscalização da legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, apreciando a boa gestão financeira. Tem ainda autoridade para determinar responsabilidades financeiras.

Já quanto ao controlo interno, os mesmos autores abordam-no como um conjunto de métodos e procedimentos que uma entidade incorpora para garantir a fiabilidade dos seus ativos e registos contabilísticos, bem como o alcance dos objetivos preestabelecidos. Face a isto, em 25 de Junho, através do Decreto-Lei n.º 166/98, o Governo institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado por forma a realçar a importância que esta entidade dá ao modelo de controlo a instaurar em todos os níveis da Administração Financeira do Estado.

1.2.2 Alcance e efeitos do controlo

Para a avaliação dos efeitos do controlo deve ter-se também em atenção a economia, a eficiência e a eficácia da atuação da gestão – Auditoria dos três “E”. Só assim se pode averiguar se foram alcançados os objetivos desejados, em condições adequadas de tempo e de custo.

1.2.3 Modalidades de controlo

Segundo a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, a função de fiscalização ou controlo financeiro por parte do Tribunal de Contas é classificada segundo o critério do momento do exercício da fiscalização ou controlo nos seguintes modos: poderes de fiscalização prévia; poderes de fiscalização concomitante e poderes de fiscalização sucessiva ou *a posteriori*.

- Controlo prévio: É anterior à realização da despesa, visa o controlo preventivo da legalidade financeira do ato. É traduzido na concessão ou recusa de visto, e incide apenas sobre determinado tipo de contratos de significativa relevância financeira.
- Controlo Concomitante: É simultâneo à realização do ato, contrato, despesa, e pretende que o controlo tenha efeitos preventivos e corretivos, incidindo sobre a legalidade ou boa gestão. Por fim, este tipo de contrato traduz-se em relatórios de auditoria contendo observações e recomendações.
- Controlo *a posteriori*: É exercido depois de terminado o exercício e elaboradas as contas anuais. Tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a correção financeira, a legalidade, eficácia e eficiência da gestão financeira das entidades sujeitas ao controlo do Tribunal de Contas. Por fim, é efetuado através da verificação de contas ou de auditorias a entidades do setor público.

2. Caracterização Geral do Setor Empresarial Local (SEL)

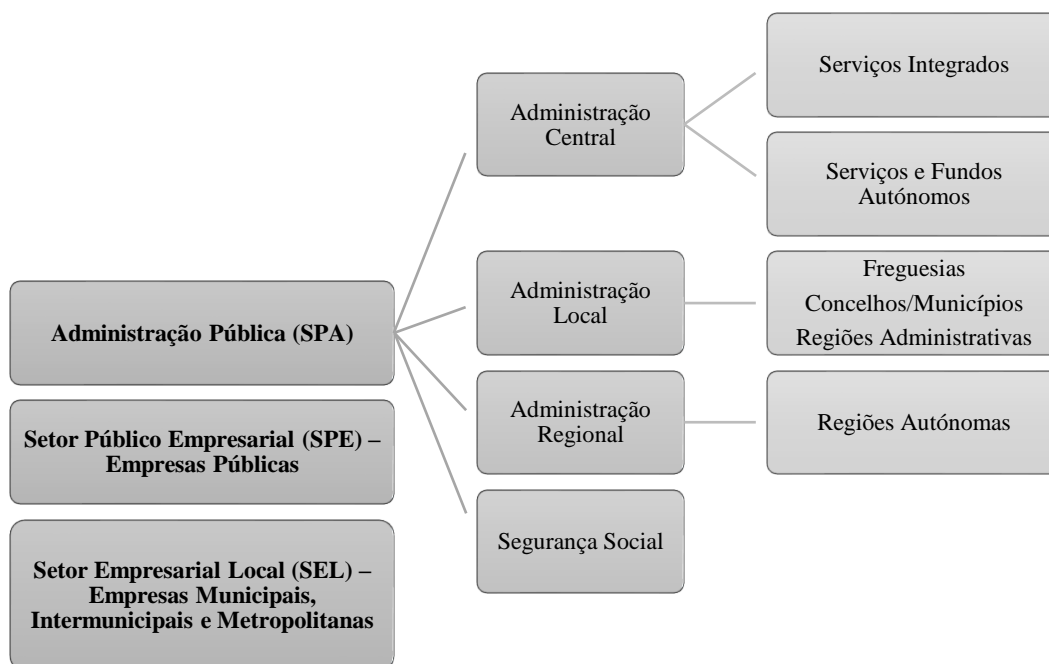


Figura 3 – A estrutura económico-financeira em Portugal

Fonte: Elaboração Própria

2.1 Enquadramento

Carvalho, J.; Martinez, V. e Pradas, L. (1999) estabelecem os seguintes conceitos quanto à delimitação do Setor Público:

As diferentes características das entidades que compõem o setor público justificam as suas divergências, quer financeiras, quer contabilísticas. Numa primeira abordagem, e atendendo à sua natureza e atividade, distinguimos duas categorias de entes públicos:

- 1) Organizações do tipo comercial, industrial, financeiro ou análogo, cujo fim é a produção de bens e serviços para venda no mercado. Os seus recursos financeiros provêm, na sua maioria, da venda dos seus produtos ou da prestação de serviços. Este tipo de entidades pode ser designado por “Setor Público Empresarial”, e é constituído por:
 - a) Entidades Públicas Comerciais e Indústrias;
 - b) Entidades Públicas Financeiras.
- 2) Entes Públicos cujo fim é a prestação de serviços à coletividade a título gratuito ou semi gratuito, que desenvolvem operações de redistribuição de rendimentos. Os seus recursos provêm basicamente do Estado ou de outras Entidades Públicas

que, por sua vez, os obtêm dos demais setores da economia nacional. Este setor, que pode ser designado por “Setor Público Não Empresarial”, é constituído pelas Administrações Públicas de caráter central (Administrações do Estado) e regional (Governos Regionais e Autarquias Locais).

No segundo caso, a eficácia dos serviços prestados e a correta administração dos recursos disponíveis devem valorizar-se, não necessariamente pelo valor dos resultados económicos, mas sobretudo pela forma eficiente e económica como contribuem para a satisfação das necessidades coletivas. O caráter não lucrativo da sua atividade e a sua forma de financiamento invalidam a medida do benefício económico como indicador de gestão. Em síntese, neste setor não basta analisar se foi garantida a legalidade orçamental e se as demonstrações contabilísticas refletem com fiabilidade a situação económica e financeira da entidade, mas, essencialmente, será preciso avaliar a economia e eficiência no uso dos recursos e a eficácia no cumprimento dos objetivos.

Quanto às entidades públicas na Contabilidade Nacional, os autores acima referidos também definem os diferentes tipos de subsetores administrativos:

O setor Administração Pública compreende todas as unidades institucionais que tenham como função principal produzir serviços não destinados à venda para o mercado e/ou efetuem operações de redistribuição do rendimento e da riqueza nacional. Os recursos principais destas unidades provêm de pagamentos obrigatórios efetuados por unidades pertencentes a outros setores e recebidos direta ou indiretamente. Por sua vez, este setor subdivide-se em 3 subsetores:

- Subsetor Administração Central: compreende os órgãos administrativos do Estado, os organismos centrais, cuja competência se estende à totalidade do território, excetuando as administrações centrais da Segurança Social;
- Subsetor Administração Local: compreende todas as administrações públicas, cuja competência abarca somente uma parte do território, com exceção das administrações locais de Segurança Social se existirem;
- Subsetor Administração de Segurança Social: compreende todas as unidades institucionais, centrais e locais, cuja atividade principal consiste em proporcionar prestações sociais e os recursos principais são constituídos por quotizações sociais obrigatórias pagas por outras unidades.

Por fim, os mesmos autores também definem os serviços administrativos com base no tipo de orçamento:

1. Serviços com independência orçamental

Denominam-se desta forma porque a atividade orçamental se realiza à margem do Orçamento de Estado, e por terem processos próprios para a sua elaboração e aprovação. Estão integradas neste grupo as Empresas Públicas (EP), a Administração Local (autarquias, municípios e regiões administrativas) e as Regiões Autónomas (Madeira e Açores).

2. Serviços com orçamento especial

Estes serviços caracterizam-se por um orçamento à margem Orçamento Geral do Estado, ainda que aprovado pela Assembleia da República. Neste grupo, está integrado o conjunto das Instituições de Segurança Social, dado que têm um regime próprio.

3. Serviços incluídos no Orçamento de Estado

Estes serviços caracterizam-se por o seu orçamento estar total ou parcialmente submetido ao Orçamento de Estado. Como organismos públicos da Administração Central dividem-se em serviços simples, serviços com autonomia administrativa e serviços autónomos (com autonomia administrativa e financeira).

2.1.1 Enquadramento legal e contabilístico internacional

A IFAC criou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) cuja finalidade consiste em desenvolver normas de contabilidade para as entidades do sector público utilizarem na elaboração das DF. Por sua vez, os seus objetivos consistem na emissão de Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS), promovendo a sua aceitação e a convergência internacional para estas normas. Outro objetivo prende-se na publicação de outros documentos que ajudem a orientar em aspetos e experiências de relato financeiro no sector público.

As IPSAS são desenvolvidas para serem aplicadas em todos os países e jurisdições com diferentes sistemas políticos, diferentes formas de governo e diferentes arranjos institucionais e administrativos para a prestação de serviços aos eleitores (IPSAS, 2013). A principal função dos governos e de outras entidades é prestar serviços que melhoram ou mantêm o bem-estar dos cidadãos. Por isso, os cidadãos são os principais interessados em ter acesso ao relato financeiro (IPSAS, 2013).

2.2 A função controlo – O SCI da administração financeira do Estado

2.2.1 O Sistema de Controlo Interno

2.2.1.1 Organização, Estrutura e componentes do SCI

Guimarães (2000), diz que a Administração Financeira do Estado está cada vez mais complexa levando a que alguns normativos de direito público da área da gestão económico-financeira, como os princípios e regras orçamentais, a disciplina da contabilidade pública e o regime de realização e contratação de despesas públicas, convivam com a atuação de tipo privado e nalguns casos com comportamentos de natureza empresarial.

Com esta evolução do setor público, foi criado o Sistema de Controlo Interno (SCI) da Administração Financeira do Estado, através do DL n° 166/98, de 25 de junho, compreendendo os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial.

O mesmo Decreto-Lei diz no artigo 1 e 2 que o SCI se encontra “*colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças*” e “*visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública*”.

Guimarães (2000) realça ainda que a composição do SCI contempla as Inspeções-Gerais, a Direção-Geral do Orçamento (DGO), o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e os órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que exerçam funções de controlo interno. Por fim, quanto à sua estrutura, este apresenta-se em três níveis de controlo:

- Operacional (órgãos e serviços inseridos no âmbito da respetiva unidade);
- Setorial (perspetivado para a avaliação do controlo operacional, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno);
- Estratégico (perspetivado para a avaliação do controlo operacional e setorial, com carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado e de que fazem parte: IGF, DGO e IGFSS).

O mesmo autor refere ainda que alguns dos organismos de controlo setorial têm como atribuições, para além de assegurar o cumprimento das leis, regulamentos internos (ex.: gestão do parque de viaturas), contratos, diretivas (ex.: regulamento comunitário) e instruções (ex.: instrução de contas de gerência para remessa ao Tribunal de Contas), a

realização de ações inspetivas com vista à avaliação da eficácia e da eficiência dos serviços públicos.

Compete ao Serviço de Auditoria Interna da Administração Geral Tributária efetuar ações de auditoria de gestão no sentido de avaliar a boa administração e se os objetivos pré-determinados foram atingidos e analisar e avaliar, em termos de eficácia e eficiência, o funcionamento dos serviços.

Os serviços inspetivos a quem cabem realizar auditorias de gestão, segundo Guimarães (2000), devem estar orientados no sentido de:

- Questionar o processo de gestão;
- Verificar o grau de cumprimento de metas quantificadas;
- Avaliar a adequação das estruturas orgânicas e equipamentos utilizados aos objetivos fixados;
- Verificar as estruturas de aptidão dos recursos humanos aos fins requeridos;
- Testar os meios e a gestão da informação de apoio às decisões estratégica e conjuntural;
- Determinar o circuito de procedimentos e rotinas administrativas, bem como de monitorizações de sistemas de controlo implantados e, se possível, compará-los com estruturas ou organismos similares.

2.2.1.2 O controlo interno e exterior do SEE

Segundo Guimarães (2000), por um lado, entidades do SEE não se aplica o regime financeiro, orçamental, patrimonial e contabilístico público. Por outro, os interesses do Estado são em parte assegurados pelo SCI. Estas e as empresas participadas ou públicas recorrem à auditoria interna, função de controlo existente na própria entidade ou contratada a profissionais ou sociedades para aquele efeito.

2.2.2 O controlo Externo pelo Tribunal de Contas

Quanto ao controlo externo, o autor acima referido, considera que o requisito fundamental do controlo externo é a independência da entidade que o exerce perante a Administração Pública e o Governo. Este controlo é desempenhado pelo Tribunal de Contas, que tem poderes de jurisdição e/ou controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa tanto no território nacional como no estrangeiro.

É um órgão com competência especializada em matéria financeira. Só uma parte dos seus atos é que tem natureza jurisdicional, pois o controlo da atividade financeira pública, independentemente da origem e dos destinos públicos, abarca não só serviços e organismos do SPA, mas também empresas e sociedades integradas no SEE, bem como as fundações de direito privado que beneficiam anualmente de fundos públicos, e ainda as entidades de qualquer natureza, mesmo privadas, beneficiárias de dinheiros ou outros valores públicos. Aqui insere-se os três tipos de formas de controlo: preventivo, concomitante e sucessivo.

2.3 Sector Público vs. Sector Privado

O sector público é o conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência (Franco, 1995). Por auditoria do sector público deve entender-se a auditoria das entidades de direito público que não obedecem às regras do direito das sociedades e que têm, portanto, obrigações diferentes em matéria de informação financeira (Almeida, 2002).

Na Auditoria Pública recomenda-se que sejam feitas auditorias regulares, pois estas são um importante meio de prevenir e detetar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes quer devido à simples negligência no seguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estejam a ser gastos de forma adequada (Costa *et al.*, 2006)

Para as empresas privadas o importante é que as demonstrações financeiras transmitam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e também dos fluxos de caixa. Enquanto para as entidades públicas o mais importante é que a gestão dos fundos públicos tenha sido adequada e que se pautou por critérios de legalidade. Nas empresas privadas, o alvo de maior interesse é a situação económico-financeira, enquanto nas entidades públicas é a verificação da boa gestão financeira e dos recursos da entidade (Marques & Almeida, 2004).

As normas de auditoria dos dois sectores referem que as diferenças entre auditoria a sectores públicos e auditoria a sectores privados existem na realização do trabalho e no relatório de auditoria (Marques e Almeida, 2004). Isto verifica-se tendo em conta os seguintes factos: o leque de utilizadores da informação financeira do sector público é

muito mais amplo; e as administrações públicas devem prestar contas a todos os cidadãos (Marques & Almeida, 2004).

Tradicionalmente o controlo do sector público cabia aos Tribunais de Contas, mas os profissionais de contabilidade são cada vez mais frequentemente chamados a intervir, em complemento ou em substituição daqueles (Almeida, 2002). O Tribunal de Contas em Portugal é considerado como “o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei definir submeter-lhe” (Tribunal de Contas, 1999).

2.4 Tipos de Auditoria no Setor Público

Pode-se definir diversos tipos de auditoria em função dos objetivos visados:

Auditoria Financeira	Auditoria de Regularidade	Auditoria Integrada
Auditoria do Cumprimento da Legalidade		
Auditoria de Eficácia ou de Programas	Auditoria Operativa	
Auditoria de Economia e Eficiência		
Auditoria de Sistemas e Procedimentos		

Tabela 2 – Tipos de Auditoria

Fonte: Marques & Almeida (2004)

Segundo os autores Marques & Almeida (2004), o Controlo e a Auditoria no Setor Público organizam-se da seguinte forma:

Em função da dependência do Órgão Auditor	Controlo Interno/Controlo Externo Controlo ou Auditoria de Legalidade
Em função do seu objetivo	Auditoria Financeira ou Contabilística Auditoria Operativa ou de Gestão Auditoria Integrada
Em função do seu alcance	Parcial ou Limitada Auditoria Completa
Em função da sua periodicidade	Contínua Periodicidade Anual Esporádica
Em função do momento	Prévio ou <i>a priori</i>

	zSimultâneo <i>A posteriori</i>
--	------------------------------------

Tabela 3 – *Controlo e Auditoria no Setor Público*

Fonte: Marques & Almeida (2004)

Os autores anteriores realçam os diferentes tipos de auditoria da seguinte forma:

- Auditoria Financeira tem como objetivo obter uma segurança razoável nas contas e verificar se as demonstrações financeiras sob análise expressam, em todos os seus aspetos significativos, a imagem fiel do património, da situação financeira e do resultado da gestão, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites. No setor público, as diferenças existentes são as que se relacionam com o controlo orçamental e contabilístico, com o conteúdo das peças contabilísticas e com os utentes da informação financeira.
- Auditoria do Cumprimento da Legalidade tem a ver com importância dada ao cumprimento das normas legais no âmbito do setor público.
- Auditoria de Regularidade constitui a maioria das auditorias que se efetuam no setor público, porquanto se inclui numa mesma auditoria (a auditoria financeira e a do cumprimento).
- Auditoria de Eficácia ou de Programas tem como objetivo verificar em que medida foram alcançados os resultados e os objetivos pré-definidos.
- Auditoria de Economia e Eficiência tem a ver com a forma como a entidade gere os recursos humanos e materiais, ou seja, se adquire ao mínimo custo e de forma eficiente (de modo produtivo).
- Auditoria de Sistemas e de Procedimentos preocupa-se com a verificação do cumprimento de normas relacionadas com o direito administrativo, e ainda sobre a deteção de possíveis ineficiências.
- Auditoria Operativa resulta da conjugação das modalidades anteriores e assume um papel de relevância no contexto da nova gestão pública, uma vez que todas as atenções se viram para a melhoria da eficiência, no controlo do *output* e na gestão por objetivos.

2.4.1 A Auditoria de Gestão

2.4.1.1. Pressupostos

Guimarães (2000) diz que a auditoria de gestão necessita de informação financeira fiável e de um sistema de orçamentação e previsão rigoroso e objetivo. Com isto pretendem também garantir que os sistemas de informação e orçamentação traduzem com verdade e de forma adequada as políticas da gestão e da administração. Os seus pressupostos encontram-se demonstrados na figura 4.

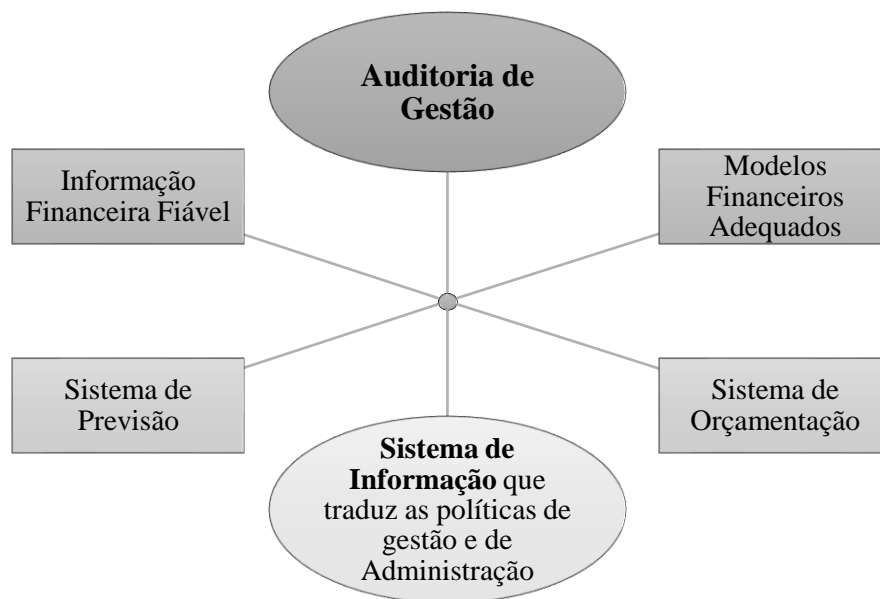


Figura 4 - Pressupostos da Auditoria de Gestão

Fonte: Guimarães (2000)

2.4.1.2. O papel da Auditoria



Figura 5 – O papel da auditoria

Fonte: Guimarães (2000)

Guimarães (2000) considera que o papel da auditoria traduz-se na análise da determinação das formas de eficientemente e economicamente obter, proteger e usar os recursos (humanos, físicos e financeiros), de determinar as causas das práticas e procedimentos não eficientes ou não económicos, de dar cumprimento às leis, normas e regulamentos relacionados com a avaliação da economia e da eficiência, da análise custo/benefício dos programas e projetos, do modo e em que extensão foram conseguidos os benefícios e resultados projetados através dos objetivos definidos e da eficácia da organização, programas, atividades e funções.

2.4.1.3. Conceito de Auditoria de Resultados

O mesmo autor define que a Auditoria de Resultados é indicada para avaliar a gestão, na medida em que verifica os sistemas e os procedimentos de gestão em cada fase de aplicação de uma política, de um programa ou de um projeto, através da análise do Sistema de Controlo Interno e das medidas de gestão. O auditor foca-se não só nos factos que caracterizam a gestão, mas também pela maneira como os responsáveis controlam essa mesma gestão.

2.4.1.4. Avaliação da Gestão

Quanto à avaliação da gestão, Guimarães (2000) refere que uma vez que a gestão recorre com frequência a estudos de natureza previsional para programar e planejar todas as atividades e decisões, há que haver lugar para a Auditoria de Gestão. Esta última consiste num processo sistemático de, com objetividade, obter e avaliar a prova respeitante a asserções acerca de ações e acontecimentos (económicos, financeiros e/ou operacionais) para determinar o grau de correspondência entre essas asserções e critérios estabelecidos, e de comunicar os resultados aos utentes interessados.

2.4.1.5. Medidas de Desempenho Global e Funcional

A avaliação e medição de resultados é uma avaliação baseada em medições e comparações efetuadas com base no tempo e no espaço; pelo orçamental, obter-se-á uma avaliação e uma medição dos dados previsionais, do próprio orçamento e nos dados de execução, tanto materiais como financeiros; pela análise setorial obter-se-á a compreensão dos dados (comparativos) relativos aos setores em questão e à entidade em causa.

2.5. Princípios Fundamentais

Segundo a OROC, em específico no Código de Ética dos ROC, os auditores devem cumprir os seguintes princípios fundamentais:

- a) Integridade, isto é, ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- b) Objetividade, isto é, não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- c) Competência e zelo profissional, isto é, manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- d) Confidencialidade, isto é, respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;
- e) Comportamento profissional, isto é, cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

2.6. Princípios Orientadores

	Auditor	Auditorias	Relatórios
Atributos	Independência Competência Diligência	Planeamento Execução Revisão Documentação Conclusão Recomendação	Completos Claros Concisos Objetivos Persuasivos Exatos Tempestivos

Figura 6 – Atributos do auditor, da auditoria e dos relatórios

Fonte: Guimarães (2000)

2.6.1. Atributos aplicáveis ao auditor

Guimarães (2000), no livro *Moderna Gestão Pública*, salienta ainda alguns dos atributos aplicáveis ao auditor. Na fase do Planeamento, alguns dos atributos aplicáveis ao auditor são os seguintes:

- Definição dos critérios que permitirão ao auditor conduzir a execução e revisão de forma precisa, sistemática, eficiente e atempada e, portanto, ajustada à realidade a auditar;
- Definição do tipo de auditoria a realizar e das informações recolhidas;
- Estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos a adotar e a oportunidade da sua aplicação.

Na fase da Supervisão, alguns dos atributos aplicáveis ao auditor são os seguintes:

- Revisão/acompanhamento à medida do cumprimento das diferentes fases;
- Controlo apropriado de exame das tarefas realizadas.

Na fase da Documentação, alguns dos atributos aplicáveis ao auditor são os seguintes:

- Garantia da prova documental suficiente para apoiar as conclusões;
- Capacidade de prova.

2.6.1.1. Independência

Guimarães (2000) é o principal foco da atividade de auditoria e tem de estar presente em todos os tipos de auditoria a realizar. No caso da independência do Tribunal de Contas, esta implica a verificação, relativamente aos auditores, de determinados pressupostos como sejam o de estarem libertos de impedimentos pessoais externos, o de manterem uma atitude de independência nos assuntos que se relacionam com a realização da auditoria e ainda de disporem de uma relativa autonomia na forma de condução das auditorias, sem prejuízo da aplicação das normas do TC de modo a poder garantir perante este e terceiros a imparcialidade e a objetividade das suas opiniões, conclusões, juízos e recomendações. De forma geral, a independência do auditor significa que dispõe de livre arbítrio e de capacidade para formular uma opinião justa e desinteressada.

2.6.1.2. Competência

A competência profissional dos auditores afere-se através do domínio das matérias relevantes ao exercício do controlo financeiro, no domínio dos métodos e técnicas de auditoria, no conhecimento da legislação financeira aplicável aos serviços, programas, projetos e contratos e ainda no conhecimento de regulamentos, resoluções, despachos e instruções do Tribunal incidentes sobre matérias relacionadas com o domínio de auditorias.

2.6.1.3. Diligência

O auditor deve ser criterioso na determinação do âmbito da auditoria e na seleção dos métodos e técnicas aplicáveis na sua execução, e cuidadoso na identificação, obtenção e avaliação das provas e demais procedimentos de auditoria aplicáveis.

2.7. Auditoria na Administração Autárquica

As entidades do Setor Público Não Empresarial estão sujeitas a fiscalizações, como Auditorias Externas realizadas por auditores independentes. Estas regem-se por princípios e normas de auditoria similares aos das empresas do setor privado, dado que os objetivos de auditoria são coincidentes no seu essencial.

“A auditoria no setor público tem como objetivos emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade. Sendo que a adequação da gestão dos fundos públicos prende-se com a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização.” (Mateus, 2004, p.115).

A função de Auditoria Interna trata-se de uma função de grande importância estratégica, que 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.

Das atribuições dos trabalhos de Auditoria Interna, salientam-se as seguintes, de acordo com Morais & Martins (2007):

- 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 melhorias no sistema.

2.8. A Informação Financeira nos municípios

2.8.1. Informação

Aquando da criação do POCAL, o principal objetivo foi a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos na contabilidade pública, constituindo uma ferramenta fundamental de apoio às Autarquias Locais. Desta forma permite o controlo financeiro com a disponibilização de informação aos órgãos autárquicos, e o estabelecimento de regras e procedimentos para a execução orçamental, para que sejam atendidos os princípios contabilísticos e orçamentais, para uma correta execução orçamental. Assim, permite contribuir para uma melhor uniformização dos critérios de previsão e para uma disponibilização da informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia.

Após a aprovação de contas, os municípios deverão após 30 dias dar publicidade aos seguintes documentos:

- Plano Plurianual de Investimentos;
- Orçamento;
- Fluxos de caixa;
- Balanço;
- Demonstração de Resultados;
- Relatório de Gestão.

NCP 26 – Componentes das Demonstrações Orçamentais a prestar contas:

	SNC-AP (NCP 26)	POCP/POCAL/POC- Educação/POCMS/POCISSS
Demonstrações Previsionais	Orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual; Plano Plurianual de Investimentos (PPI);	Orçamento Anual; Plano plurianual de investimentos (POCAL).
Demonstrações Orçamentais Individuais de Relato	Demonstração do desempenho orçamental; Demonstração de execução orçamental da receita; Demonstração de execução orçamental da despesa; Demonstração de execução do PPI; Anexo às demonstrações orçamentais.	Mapa de execução orçamental da receita; Mapa de execução orçamental da despesa; Mapa de execução do PPI (POCAL); Anexo às demonstrações orçamentais.
Demonstrações Orçamentais Consolidadas de Relato	Demonstração consolidada do desempenho orçamental; Demonstração consolidada de direitos e obrigações por natureza.	-----
Anexo às Demonstrações orçamentais	Alterações orçamentais da receita/despesa; Alterações ao PPI;	8.3. Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução:

	Operações de	8.3.1.1	Modificações do
	tesouraria;		orçamento - Receita
	Contratação	8.3.1.2	Modificações do
	administrativa:		orçamento - Despesa
	Situação de contratos;	8.3.2	Modificações ao PPI
	Adjudicações por tipo	8.3.3.	Contratação administrativa:
	de procedimento;	8.3.3.1	Situação dos contractos
	Transferência e	8.3.4	Transferências e subsídios:
	subsídios de	8.3.4.1	Correntes - Despesa
	despesa/receita;	8.3.4.2	Capital - Despesa
	Outras divulgações.	8.3.4.3	Subsídios concedidos
		8.3.4.4	Correntes - Receita
		8.3.4.5	Capital - Receita
		8.3.4.6	Subsídios obtidos
	8.3.5	Aplicações em ativos:	
	8.3.5.1	De rendimento fixo	
	8.3.5.2	De rendimento variável	
	8.3.6	Situação e evolução da dívida e dos juros	

Tabela 4 – Prestações de Contas Obrigatórias

Fonte: Carvalho, Olga, Caiado, Simões (2017)

Quanto ao Balanço, este é o mapa contabilístico que apresenta a “fotografia” financeira e patrimonial do município. É um dos mapas mais importantes para qualquer autarquia, onde se pode verificar a evolução financeira e económica dos municípios e qual a sua posição à data perante outras instituições públicas ou autárquicas. A grande limitação deste mapa, e tal como no SNC, é o de ser estático do ponto de vista evolutivo, ou seja, apresenta apenas uma posição numa determinada data.

A Demonstração de Resultados por natureza é o mapa onde são apresentados os vários resultados da autarquia, servindo para avaliar o desempenho da autarquia e por consequência avaliar os responsáveis camarários.

Já o Relatório de Gestão apresenta e justifica os resultados obtidos pelas autarquias, para além da execução orçamental. Apresenta a situação patrimonial da autarquia com as

respetivas justificações. Podem também apresentar neste mapa o plano de atividades que tiveram ao longo do exercício e as iniciativas que consideraram relevantes.

A produção da informação rege-se de acordo com determinados princípios, que neste caso poderão ser princípios contabilísticos ou orçamentais. O Decreto-Lei nº 192/2015 define os mesmos princípios da seguinte forma:

- Princípio da entidade contabilística – constitui uma entidade contabilística toda a entidade pública que esteja obrigada a apresentar contas de acordo com o SNC-AP;
- Princípio da continuidade – considera que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada;
- Princípio da consistência – a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro;
- Princípio da especialização – os proveitos e os custos são considerados nos exercícios a que dizem respeito ou que quando obtido ou efetuados;
- Princípio do custo histórico – os registos contabilísticos devem ser efetuados de acordo com o custo de aquisição ou de produção;
- Princípio da prudência – só são integrados nos registos contabilísticos estimativas com um determinado grau de certeza, ou seja, só devem ser consideradas estimativas por defeito;
- Princípio da materialidade – todos os elementos relevantes devem ser evidenciados nas demonstrações financeiras (os que podem influenciar as avaliações ou decisões dos órgãos de gestão das autarquias);
- Princípio da não compensação – os elementos das rubricas do ativo devem ser considerados em separado dos elementos do passivo, e os custos em separados dos proveitos.

Estes podem ser agrupados da seguinte forma:

Princípios contabilísticos	Quanto à periodização	- Princípio da especialização - Princípio da continuidade
	Quanto à legalidade	- Princípio do custo histórico - Princípio da entidade contabilística - Princípio da não compensação
	Quanto ao controlo de gestão	- Princípio da prudência - Princípio da consistência - Princípio da materialidade

Tabela 5 - Princípios Contabilísticos

Fonte: Rei (2015)

2.8.2. Utilizadores da Informação Financeira

Tal como previsto no SNC-AP, estes consideram contribuintes, doadores, financiadores e outros como utilizadores da informação financeira produzida no setor público, tal como é possível verificar nos seguintes parágrafos retirados do DL n° 192/2015:

§23 — As entidades públicas obtêm recursos dos contribuintes, doadores, financiadores e outros para serem aplicados na prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Estas entidades são responsáveis pela gestão e uso que fazem desses recursos, não só em relação àqueles de quem os obtêm, mas também em relação àqueles que usam os recursos para prestar os necessários serviços, uma vez que tanto uns como outros exigem informação para tomarem decisões.

§24 — Os cidadãos recebem serviços das entidades e fornecem-lhes recursos. Consequentemente, o relato financeiro das entidades públicas é desenvolvido para responder às necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes que não têm autoridade para exigir a divulgação de informação que precisam para efeitos de responsabilização e tomada de decisões. O parlamento e outros órgãos deliberativos são também utilizadores principais do relato financeiro. Assim, os principais utilizadores da informação financeira são os utilizadores dos serviços e seus representantes, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes.

§25 — A informação financeira pode também proporcionar informação útil a outros utilizadores das demonstrações financeiras e para outros fins. Por exemplo, autoridades estatísticas, os analistas e consultores financeiros, os órgãos de comunicação social, e outros grupos de interessados podem obter informação útil para os seus próprios fins. Outros organismos públicos com autoridade para exigir a preparação de relatórios financeiros concebidos para satisfazer as suas necessidades de informação como, por exemplo, os organismos de regulação e supervisão, organismos de auditoria, fiscalização e controlo, comissões parlamentares e outros, podem usar a informação das demonstrações financeiras para as suas próprias finalidades.

O auditor funciona como um intermediário entre o órgão de gestão e os detentores de capital, ficando responsável por gerir da melhor maneira os interesses de ambos (Agency Theory). Desta forma, o auditor dá uma garantia razoável aos detentores de capital que os gestores estão a desempenhar as suas funções/responsabilidades de forma adequada.

2.8.3. Teoria da Agência

2.8.3.1. Definição e Enquadramento

Santana (2014) refere que a teoria da agência e o conceito de relação de agência aparece na década de 70, surgindo dois conceitos relativamente aproximados por Ross e Jensen e Meckling.

Segundo a teoria económica de Ross, a relação de agência surge entre duas ou mais partes. Um é designado o agente e age em seu nome ou como representante de uma outra pessoa (principal), num domínio particular da decisão de problemas.

O conceito de relação de agência é definido por Jensen e Meckling e diz que um contrato no qual uma ou mais pessoas (o principal) contratam uma outra pessoa (o agente) para esta realizar tarefas em seu interesse, implica a delegação de alguma autoridade para o agente tomar decisões.

Santana (2014) refere ainda que o papel da responsabilidade limitada dos acionistas é uma das características mais atrativa das sociedades, isto porque cada um dos proprietários responde até ao limite das suas participações em cada empresa, numa situação de liquidação da empresa. Na legislação portuguesa, o artigo 197º e 198º do

Código das Sociedades Comerciais (CSC), legisla que nas sociedades por quotas a responsabilidade dos sócios está limitada ao capital social e apenas o património da sociedade responderá perante os credores pelas dívidas da sociedade, salvo se for estipulado no contrato da sociedade até um determinado montante. Nas sociedades anónimas os acionistas apresentam uma responsabilidade limitada ao valor das ações que subscreve previsto no artigo 271º do CSC.

2.8.3.2. Conflitos entre acionistas, gestores e credores

Jensen e Meckling identificaram a existência de dois tipos de conflitos na empresa: em primeiro lugar o conflito entre o gestor e os acionistas, considerado como a relação de agência pura que surge associado com a questão da separação da propriedade e do controlo; e em segundo lugar, provocado pelo primeiro conflito, aparece o conflito entre os acionistas e os credores.

Os conflitos de interesse entre acionistas e gestores existem, mas devido a decisões que são tomadas nas empresas. Santana (2014) salienta ainda que a separação entre a propriedade e controlo é uma forma eficiente da organização minimizar o problema de agência.

Quanto aos conflitos entre acionistas e credores, por vezes, em empresas que têm um nível do endividamento bastante acentuado, há acionistas que realizam um investimento insuficiente na mesma e, uma vez que o endividamento já é considerável, ao implementar projetos mais arriscados causam uma redução de valor na empresa provocando conflito entre os acionistas e os credores.

2.8.4. Qualidade da Informação Financeira segundo a Estrutura Conceptual

Segundo o parágrafo 12 da Estrutura Conceptual, as demonstrações financeiras têm como objetivo proporcionar informação sobre o desempenho (demonstração dos resultados), a posição financeira (balanço) e as suas respetivas alterações, de modo que estas sejam úteis a uma vasta gama de utentes para a tomada de decisões, que por sua vez contribuem para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais.

A estrutura conceptual elege como principais características qualitativas das demonstrações financeiras a relevância, a fiabilidade, a comparabilidade, a oportunidade, a compreensibilidade e a verificabilidade.

	Características Qualitativas	Significado segundo a estrutura conceptual.
Conteúdo da informação apresentada	Relevância	A informação financeira e não financeira é relevante se for capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos do relato financeiro, isto é, quando tiver valor confirmativo, valor preditivo ou ambos. A informação financeira e não financeira tem valor confirmativo se confirma ou altera expectativas correntes ou passadas.
	Fiabilidade	Para ser útil, a informação financeira deve ser uma representação fiel dos fenómenos económicos e outros que pretende representar.
Forma das demonstrações financeiras	Compreensibilidade	A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem o seu significado.
	Oportunidade	A oportunidade significa ter a informação disponível para os utilizadores das demonstrações financeiras antes de deixar de ser útil para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões.
	Comparabilidade	A comparabilidade é a qualidade da informação que permite que os utilizadores das demonstrações financeiras identifiquem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenómenos.

	Verificabilidade	A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos utilizadores que a informação incluída no relato financeiro representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar.
--	-------------------------	--

Tabela 6 – Principais características qualitativas para o SNC-AP

Fonte: Decreto-Lei nº 192/2015

2.8.5. Fatores que Influenciam a Qualidade da Informação Financeira

2.8.5.1. Dimensão

Gonçalves (2014), referiu que diversos autores acreditam que a dimensão da empresa afeta a qualidade da informação. Há autores que defendem que empresas de grandes dimensões apresentam maior qualidade nas DF e tendem a divulgar mais informação. Tal pode ser explicado por possuírem mais recursos, quer financeiros quer humanos, que permite elaborar uma informação mais detalhada, e porque as empresas são sujeitas a auditorias rigorosas (Guerreiro, 2006). Por sua vez, Salsa defende, como hipótese de investigação, uma relação positiva entre a dimensão da empresa e o nível de dividendos distribuídos por esta, principalmente por causa dos custos de emissão de novas ações. No entanto, após o estudo empírico não encontrou significância estatística desta variável. Já segundo Watts e Zimmerman, acreditam que empresas com maior dimensão têm custos políticos mais elevados, porque enfrentam uma elevada visibilidade pública. No entanto, para contrariar essa situação, as empresas tendem a divulgar mais informação financeira para aumentar a confiança dos stakeholders e consequentemente reduzir os custos políticos (Guerreiro, 2006 citado por Gonçalves, 2014).

2.8.5.2. Nível de Endividamento

Quanto ao nível de endividamento, também houve lugar a diferentes opiniões. Guerreiro (2006), citado por Gonçalves (2014), avaliou o impacto que o endividamento tem na qualidade da informação e os sinais da regressão indicam que as empresas com menor rácio de endividamento divulgam mais informação financeira em relação às entidades com maior rácio de endividamento. Já Lopes *et al.* (2010), citado novamente por Gonçalves (2014), através do estudo “*Impact of IFRS Adoption on Accounting Quality in European Firms*” afirmam que as empresas com maiores níveis de

endividamento tendem a usar mais accruals anormais, o que significa menor qualidade da informação financeira.

2.8.5.3. Rendibilidade

A rendibilidade pode ser mais uma das variáveis explicativas acerca da qualidade das DF. Gonçalves (2014) diz que segundo Watts e Zimmerman, a rendibilidade e os custos políticos encontram-se relacionados. Ou seja, quanto maiores forem os níveis de rendibilidade apresentada pelas empresas, maiores serão os custos políticos associados. No entanto, Gonçalves (2014) também cita Guerreiro (2006) onde este afirma que as empresas com índices de rendibilidade elevados têm necessidade de divulgar mais informação para os *stakeholders*, para que estes compreendam de que forma são alcançados esses níveis de rendibilidade e, por outro lado, também porque estes sentem necessidade de conferir credibilidade à informação subjacente. Assim, verificou-se uma relação positiva entre o nível de divulgação sobre o processo de transição para as International Financial Reporting Standards (IFRS) e a rendibilidade. Por último, Gonçalves também cita Salsa (2010) onde este último afirma a rendibilidade como variável explicativa no seu estudo. Como hipótese de investigação, defende uma relação positiva entre a rendibilidade e o nível dos resultados distribuídos.

2.8.6. Enquadramento Legal

Na análise realizada à informação financeira produzida pelos municípios, é tida em conta a seguinte legislação:

- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro – Definem-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas
- Lei das Finanças Locais nº 73/2013 de 3 de Setembro – Esta lei veio rever a lei semelhante de 2007, principalmente no caso das entidades, que sejam obrigadas nos termos da lei à adoção de contabilidade patrimonial, são remetidas 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.

2.9. Normas de Auditoria para o Setor Público

Numa auditoria ao setor público, as normas a aplicar envolvem exigências específicas conjugando as normas próprias da auditoria privada com o ambiente governamental para que se garanta que os interesses dos destinatários dos pareceres estão salvaguardados.

Marques & Almeida (2004) referem que as dificuldades em que se estabelecerem normas técnicas de auditoria que garantissem a qualidade do trabalho, deram lugar à consideração de uns princípios e procedimentos básicos do trabalho de auditoria, de aceitação geral para toda a profissão, que viriam a ser designadas por normas de auditoria geralmente aceites. Para isso, foi imprescindível o trabalho desenvolvido pela INTOSAI, através da elaboração de Normas de Fiscalização ou Auditoria que servem para orientar as Entidades Fiscalizadoras Superiores. O trabalho a desenvolver, de acordo com as normas, deve ter um planeamento adequado e respetiva supervisão, a análise do Sistema de Controlo Interno da entidade e determinar o alcance dos procedimentos de auditoria a aplicar, com o objetivo de obter elementos destinados à elaboração de juízo válido e suficiente, como suporte das opiniões e conclusões.

Marques & Almeida (2004) referem ainda que em Portugal, o Tribunal de Contas tem como “princípios aplicáveis aos auditores” a independência, a competência e a diligência.

2.9.1. Normas Internacionais

Há normas internacionais de auditoria desenvolvidas em particular pelas seguintes entidades:

- INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*): agrupa as entidades fiscalizadoras superiores (órgãos de controlo externo dos estados membros que em Portugal corresponde ao Tribunal de Contas). A estrutura das normas baseou-se nas declarações e relatórios que foram aprovados em vários Congressos Internacionais e no relatório do Grupo de Especialistas em Contabilidade e Auditoria Públicas dos países em desenvolvimento das Nações Unidas. Estas normas foram criadas com o intuito de proporcionarem uma estrutura de procedimentos e práticas que devem ser seguidos quando se realizam Auditorias (Sousa, 2017).

- IFAC (*International Federation of Accountants*): constituída em 1977, desenvolveu normas completas de auditoria, que são uma referência para a profissão em todo o mundo. As normas da IFAC têm como objetivo aumentar o nível de auditoria na Europa, harmonizar a auditoria das demonstrações financeiras, promover o desenvolvimento dos princípios e técnicas de auditoria e incrementar a compreensão mútua dos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras. Estes princípios foram aplicados de forma semelhante em todas as entidades do setor público, havendo assim uma grande diferença em relação aos objetivos do setor privado (Sousa, 2017).

Tanto a INTOSAI como a IFAC, compreendem quatro componentes: Postulados Básicos; Normas Gerais; Normas de Procedimento na Execução da Auditoria; e Normas para a Elaboração de Relatórios.

- IIA (*The Institute of Internal Auditors*): Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. O IIA tem ajudado os seus membros na prática da profissão, criando assim um Código de Ética que dê fiabilidade às componentes de governação, gestão de risco e controlo presentes numa organização. O Código de Ética do IIA consiste em promover uma cultura ética na profissão de Auditoria Interna (Sousa, 2017).

2.9.2. Normas Nacionais

A Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. O anterior EOROC determinava que todas as matérias de revisão/auditoria às contas estivessem submetidas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Estes seguiam as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria específicas da profissão, nacionais ou internacionais. Com isto, o ROC/auditor desenvolvia trabalhos específicos de auditoria depois de propostos à Gestão, podendo ainda apresentar à mesma, no fim dos seus trabalhos, propostas de melhoria nos SCI bem como possíveis ajustamentos contabilísticos materialmente relevantes.

As Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC, que compreendem as Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Relato, eram de aplicação obrigatória em Portugal, para os profissionais de auditoria independentemente do que estejam a

auditar, e constituíam os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos. As Normas Técnicas eram suplementadas e desenvolvidas por Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRAs), que foram revogadas e agora, até nova aprovação, utilizam-se as ISA. Há ainda lugar às Interpretações Técnicas, emitidas pela Comissão Técnica das Normas, que ajuda na aplicação das ISAs quando a sua interpretação pode ser dúbia (Sousa, 2017).

2.10. Auditoria Interna nos municípios

A informação financeira de uma entidade e respetivas demonstrações financeiras têm de ser verdadeiras e apropriadas em todos os aspetos materialmente relevantes, uma vez que os seus utilizadores, como os investidores, tomam decisões com bases nas mesmas.

No contexto dos municípios portugueses, a Auditoria Interna é realizada por um órgão interno da entidade a ser auditada. Contudo, esta Auditoria Interna não existe em todos os municípios, existindo apenas uma percentagem reduzida de municípios que tem um departamento independente de Auditoria Interna. É uma atividade independente, de segurança e de consultoria, com o objetivo de agregar valor e melhorar as operações dentro da organização, que ajuda a realizar os objetivos da organização, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para avaliar e melhorar a eficácia nos processos de gestão de riscos, controlo e governança (Aguiar, 2014). Quanto ao objeto a ser auditado, classificam: auditorias às contas, a legalidade da entidade e auditorias de regularidade e de gestão (economia, eficiência, eficácia e estratégias).

2.10.1. Papel atual do Auditor Interno

“Os auditores terão que ser melhores homens de negócio; inclusive, terão que ser, primeiro, bons homens de negócio e, em segundo lugar, bons auditores” Glenn Sumners citado por Azevedo (2014).

No atual paradigma, todo o processo de Auditoria Interna se baseia na gestão de risco, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, objetivos e resultados dos seus trabalhos. Evidentemente, esta transformação da função implica algumas alterações no perfil do auditor interno, pois deixa de ser um profissional que inspeciona e revê atuações e decisões históricas, convertendo-se num profissional qualificado, conhecedor do negócio da atividade auditada, que adquire um maior compromisso com o futuro da organização (Sousa, 2017).

O ponto 2, da ISA 200 – Objetivos e princípios gerais que regem uma auditoria de demonstrações financeiras – realça o objetivo da auditoria:

“O objetivo de uma auditoria é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada.”

Por seu turno, a ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras – esclarece a responsabilidade que a Entidade e o auditor têm face às suas DF.

A responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência. É importante que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, que pode reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude, e no desencorajamento da fraude, que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de deteção e punição. (Ponto 4 da ISA 240)

Por sua vez, um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISA é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material causada por fraude ou por erro. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, embora a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA. (Ponto 5 da ISA 240)

O auditor, caso este tenha identificado ou suspeitar da existência de fraude, deve determinar se existe uma responsabilidade de relatar a ocorrência ou a suspeita a alguém exterior à entidade. Se bem que o dever profissional do auditor no sentido de manter a confidencialidade da informação do cliente possa excluir tal relato, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas circunstâncias. (Ponto 43 da ISA 240 – Ref: Parágrafos A65-A67)

A Lei das Finanças Locais emitida pela Lei nº 2/2007, no seu Artigo 48.º, estabeleceu que “as contas anuais dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local devem ser verificadas por auditor externo”. O auditor externo é nomeado por deliberação da

assembleia municipal, sob proposta da autarquia, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.

Por sua vez, o Artigo 77.º da Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais), enuncia o seguinte:

1 – O auditor externo, responsável pela Certificação Legal de Contas, 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.

2 – Compete ao auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas:

- 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.

3 – No caso dos municípios, a certificação legal de contas individuais inclui os serviços municipalizados, sem prejuízo de deliberação da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal, no sentido da realização da certificação legal de contas destas entidades poder ser efetuada em termos autónomos, o que também ocorre quanto aos serviços intermunicipalizados previstos no n.º 5 do artigo 8.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto.

4 – Compete, ainda, ao auditor externo pronunciar-se sobre quaisquer outras situações determinadas por lei, designadamente sobre os planos de recuperação financeira, antes da sua aprovação nos termos da lei.

2.10.2. Relação entre a Auditoria Interna e a Qualidade da Informação Financeira

O auditor tem um papel fundamental em ajudar a gestão a desempenhar as suas funções da melhor maneira. Existe então a Comissão de Auditoria que tem como responsabilidade a monitorização da eficácia dos controlos internos e a da gestão do risco. É indispensável que o órgão de gestão divulgue os riscos de negócio significativos e identifique quais as estratégias adotadas para o gerir. Já o auditor avalia os objetivos dos órgãos de gestão e as medidas que estes implementaram para alcançá-los bem como avalia todos os riscos associados por forma a garantir que os interesses dos *stakeholders* sejam salvaguardados.

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

2.11. Auditoria Externa nos municípios

A Auditoria Externa nos municípios é desempenhada pelo Tribunal de Contas, pela Inspeção-Geral das Finanças, pela Inspeção-Geral da Administração do Território e pelos ROC.

2.11.1. Tribunal de Contas

A Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas – LOPTC) consagra a auditoria como método privilegiado do exercício do controlo financeiro moderno.

O artigo 1.º da presente lei refere que o Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras. Quanto ao âmbito de competência (artigo 2.º), estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas as seguintes entidades:

- a) O Estado e seus serviços;
- b) As regiões autónomas e seus serviços;
- c) As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas;
- d) Os institutos públicos;
- e) As instituições de segurança social.

2.11.2. Inspeção-Geral de Finanças

A Inspeção-Geral de Finanças (IGF) é o mais antigo e conhecido órgão de controlo interno do Estado Português. É um serviço integrado no Ministério das Finanças que tem por função o controlo da Administração Financeira do Estado e o apoio técnico àquele ministério, funcionando na direta dependência do Ministro (Costa *et al.*, 2006). O serviço de apoio técnico especializado prestado pela IGF aos municípios pode resumir-se a:

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

2.11.3. Inspeção-Geral da Administração do Território

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

2.11.4. ROC

Segundo o Decreto-Lei nº72/2007, os municípios e associações de municípios que detenham capital em fundações ou capital em entidades do sector empresarial local estão obrigados a auditorias externas.

Compete ao auditor externo (ROC/SROC), que procede anualmente à revisão legal de contas:

- Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte;
- Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do PPI;
- Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos como garantia, depósito ou outro título;
- Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respetiva situação económica e financeira;
- Exercício de uma função de apoio à intervenção da Assembleia Municipal;
- Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei.

2.12. Os Relatórios de Auditoria Externa do Sector Público

2.12.1. Características e especificidades

Os conteúdos dos relatórios de auditoria do setor público são diferentes dos relatórios do setor privado, uma vez que o leque de utilizadores da informação financeira do setor público é muito mais alargado que no privado e porque as administrações públicas devem prestar contas a todos os cidadãos.

2.12.2. Normas para a Elaboração do Relatório de Auditoria

Algumas normas INTOSAI referem que no final de cada fiscalização, o auditor deve preparar por escrito a sua opinião ou informação, evidenciando de forma adequada os factos descobertos; o seu conteúdo deve ser fácil de entender, estar isento de expressões vagas ou ambiguidades, incluir apenas a informação devidamente documentada e, além disso, deve ser independente, objetivo, imparcial e construtivo (Marques & Almeida, 2004).

2.12.3. Auditoria de regularidade (contabilística e de legalidade)

Segundo Marques & Almeida (2004), a estrutura do relatório de regularidade é a seguinte:

- I. Objetivo
- II. Alcance e limitações
- III. Opinião
- IV. Demonstrações financeiras auditadas
- V. Conclusões e recomendações
- VI. Anexos

2.12.4. Auditoria de Economia, Eficiência e Eficácia

Segundo Marques & Almeida (2004), a estrutura do relatório de programas é a seguinte:

- I. Descrição do programa
- II. Objetivo, alcance e limitações
- III. Conclusões e recomendações gerais
- IV. Análise de detalhe ou avaliação do Programa
- V. Anexos

Os tipos de opinião utilizados nas entidades públicas coincidem com a denominação e com a definição dos utilizados no sector privado, ou seja:

- Opinião sem reservas;
- Opinião com reservas;
- Opinião adversa, e
- Abstenção ou recusa de opinião.

2.13. Perguntas de Investigação

Após ter sido considerado o conceito de auditoria ao longo da diversa literatura existente e ter sido elaborada a caracterização do setor empresarial local, chega o momento de formular as perguntas de investigação que a literatura considerada nesses capítulos sugeriu:

- **P1:** Quais serão os fatores que influenciam a qualidade da informação financeira a nível nacional? (Bradshaw *et al.* (2004) e Lopes *et al.* (2010))
- **P2:** Será que os municípios a analisar dispõem de um Serviço de Auditoria Interna? (Carvalho *et al.* (2006))
- **P3:** Qual a importância atribuída aos procedimentos de Auditoria Interna existentes nos municípios? (Morais & Martins, 2007)
- **P4:** Existem gabinetes específicos, como os Revisores Oficiais de Contas (ROC), para verificar a aplicação do SNC-AP bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno? (nº7 do art.º 64 da Lei nº169/99)
- **P5:** A existência de um departamento de Auditoria Interna é influenciada pela dimensão dos municípios? (Morais & Martins, (2007))

Face a estas perguntas será a seguir descrita a forma de como lhes dar respostas, ou seja, a metodologia a usar – que é o capítulo seguinte.

Capítulo II – Metodología

3. Metodologia

3.1. Objetivo e Âmbito

O objetivo geral deste capítulo consiste em explicitar a metodologia usada para as perguntas de investigação levantadas no capítulo anterior. De seguida pretende-se definir as hipóteses de investigação com base nessas mesmas perguntas. Por fim, determina-se o modelo de análise, seleciona-se a amostra e analisam-se os resultados obtidos. Quanto ao âmbito e objetivo principal do estudo, pretende-se analisar a existência ou não de departamentos de Auditoria Interna nos municípios portugueses bem como analisar de que forma estes encaram a auditoria em geral e o impacto que as mesmas tem na informação financeira que reportam. Isto é, averiguar de que modo o papel do auditor contribui para um melhor desempenho e gestão do valor destas instituições, tendo sempre em conta os recursos utilizados e quais as consequências eventuais para as mesmas.

3.2. Metodologia

Segundo refere Sousa (2017), existem duas formas de obtenção de dados referentes ao estudo de caso, que são os seguintes: abordagem qualitativa e abordagem quantitativa.

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

Com base na definição anterior, afirma-se que a pesquisa qualitativa tem um carácter exploratório.

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

Uma vez que o objetivo pretendido é avaliar o impacto que a auditoria tem nos municípios portugueses, e sendo impraticável a observação/entrevista a todos os municípios, a opção a tomar será uma abordagem quantitativa. Ao optar pela abordagem quantitativa e envolvendo a obtenção de dados descritivos, maior será a relevância dada ao processo de recolha de dados, retratando essencialmente a perspetiva dos participantes.

Para isso, Sousa (2017) refere que uma investigação quantitativa deve possuir as seguintes características:

- A fonte direta de dados é o ambiente natural;
- Os dados recolhidos são, na sua essência, descritivos;
- Os dados são analisados de forma indutiva;
- É dada especial importância ao ponto de vista dos participantes.

3.3. Hipóteses de Investigação

Tal como Sousa (2017) refere, as hipóteses de análise têm como fim avaliar o valor de um parâmetro ou de uma relação entre parâmetros, em que se pressupõe a sua veracidade. No entanto, de salientar que esta investigação se baseia numa amostra e não na totalidade de municípios, e por isso qualquer que seja a conclusão dos testes, será sempre baseada naquilo a que se chama evidência amostral.

Neste estudo, prevê-se que quanto maior for o município analisado, mais complexa será a sua hierarquia e maior a diversidade dos serviços prestados. Sendo assim, também é maior a necessidade de existirem procedimentos e outros aspetos de auditoria. Por outro lado, a implementação de um SCI motiva também a existência de Auditoria Interna, uma vez que se interligam (Sousa, 2017).

HIPÓTESE DE INVESTIGAÇÃO	PERGUNTA DE INVESTIGAÇÃO
H1 – A existência de um serviço de auditoria influencia a qualidade da informação financeira de um município	P1 – Quais serão os fatores que influenciam a qualidade da informação financeira a nível nacional? (Bradashaw <i>et al.</i> 2004 e Lopes <i>et al.</i> 2010)
H2 – A existência de um serviço de Auditoria Interna relaciona-se com a dimensão de um município e a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCI	P2 – Será que os municípios a analisar dispõem de um serviço de Auditoria Interna? (Carvalho <i>et al.</i> 2006) P3 – Qual a importância atribuída aos procedimentos de auditoria existentes nos municípios? (Morais & Martins, 2007) P4 – Existem gabinetes específicos, como os ROC, para verificar a aplicação do SNC-AP bem como a aplicação e o

	<p>funcionamento do SCI? (nº7 do art.º 64 da Lei nº 169/99)</p> <p>P5 – A existência de um departamento de Auditoria Interna é influenciada pela dimensão dos municípios? (Morais & Martins, 2007)</p>
--	---

Tabela 7 – Tabela de Hipóteses de Investigação

Fonte: Elaboração própria

Hipótese 1

A primeira hipótese pressupõe a veracidade da afirmação: “*a existência de um serviço de auditoria influencia a qualidade da informação financeira de um município*”. O seu principal objetivo é garantir que há uma estreita relação entre um serviço de Auditoria Interna/Externa e a qualidade da informação financeira de um município. Isto é, a hipótese 1 afirma que a qualidade da informação financeira melhora com a existência de auditores na instituição pública.

Hipótese 2

A segunda hipótese pressupõe a veracidade da afirmação: “*A existência de um serviço de Auditoria Interna relaciona-se com a dimensão de um município e a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCP*”. Apesar de não ser uma obrigação legal a existência de um departamento de Auditoria Interna nos municípios, é claramente importante para o seu controlo interno. A Auditoria Interna, segundo o IIA define-se como “uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”. Posto isto, é do interesse público averiguar a relação que existe entre as perguntas 3 e 4. Isto é, verificar qual a importância que os municípios portugueses atribuem ao serviço de Auditoria Interna/Externa (pergunta 3) e em que medida isso é influenciado pela existência de um Sistema de Controlo Interno (pergunta 4).

Por sua vez, e de acordo com McNamee e Selim (1998), quando uma população e o total do orçamento aumentam, espera-se que também aumente a necessidade de Auditoria Interna, como abordagem para um processo eficaz, em relação à dimensão da organização, ao nível do planeamento, execução e reporte anual. Face a isto, esta hipótese

pretende também garantir que os municípios a analisar dispõem de um serviço de Auditoria Interna (pergunta 2) sabendo que a dimensão dos municípios influenciou a sua existência (pergunta 5). Isto é, o objetivo consiste em averiguar se quanto maior a dimensão dos municípios mais frequente se torna a existência de um departamento de auditoria.

3.4. Modelo de Análise

O modelo de análise explica como se vão articular as hipóteses de investigação para poder dar resposta às questões de investigação elaboradas com base na revisão da literatura.

As duas hipóteses representam diferentes perspetivas de análise, sendo que: a H1 relaciona o serviço de auditoria com a qualidade da informação financeira. Por sua vez, a H2 relaciona a existência de um serviço de auditoria com a dimensão de um município e com a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCI.

Face a isto, o objetivo será provar que a existência de um departamento de auditoria, motivado pela existência de subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCI bem como pela própria dimensão do município, influencia a qualidade da informação financeira dos municípios. Desta forma, podem-se relacionar as duas hipóteses da seguinte forma:

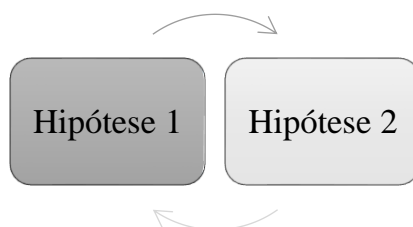


Figura 7 – Relação entre Hipóteses de Investigação

Fonte: Elaboração Própria

Para poder responder ao objetivo principal, decidiu-se optar por um valor quantitativo e equitativo de 50%, respetivamente, para cada uma das hipóteses da análise. Assim sendo, depois da recolha dos dados e respetiva análise, a conclusão final resultará da seguinte equação:

$$C = \frac{1}{2} H1 + \frac{1}{2} H2$$

Estes pressupostos serão validados através de um campo de aplicação que nos ira conceder dados.

3.5. Recolha de dados

Rei (2015) refere que Quivi e Campenhoudt definem *questionário* como sendo:

“[...] Um instrumento de observação não participante, baseado numa sequência de questões escritas, que são dirigidas a um conjunto de indivíduos, envolvendo as suas opiniões, representações, crenças e informações factuais, sobre eles próprios e o seu meio.”

Isto é, um questionário visa a recolha de informação pelas seguintes temáticas: caracterização do município; caracterização do serviço de auditoria; alcance da Auditoria Interna no município e contributo da auditoria para a prossecução dos objetivos municipais.

Segundo Rei (2015), os questionários têm as seguintes vantagens:

- Possibilidade de um menor enviesamento por parte do inquiridor;
- Poderem alcançar um número elevado de entidades num curto espaço de tempo;
- Análise poderá ser parametrizada, ou seja, as questões podem ser mais semiabertas ou fechadas de acordo com os parâmetros a avaliar;
- Quando existem questões críticas, não existe a inibição do entrevistado.

Por sua vez, como desvantagens, realça os aspetos seguintes:

- Poucas razões motivacionais, para o inquirido responder;
- Sem possibilidade de feedback por parte do entrevistador em caso de dúvida do inquirido;
- São só apropriados para estudos empíricos não muito complexos;
- Respostas dadas de forma ligeira pelas entidades inquiridas;
- A amostra da população inquirida poderá não ser representativa desta, conseqüentemente não se poderão inferir conclusões fidedignas da mesma.

3.5.1. Técnicas de recolha de dados

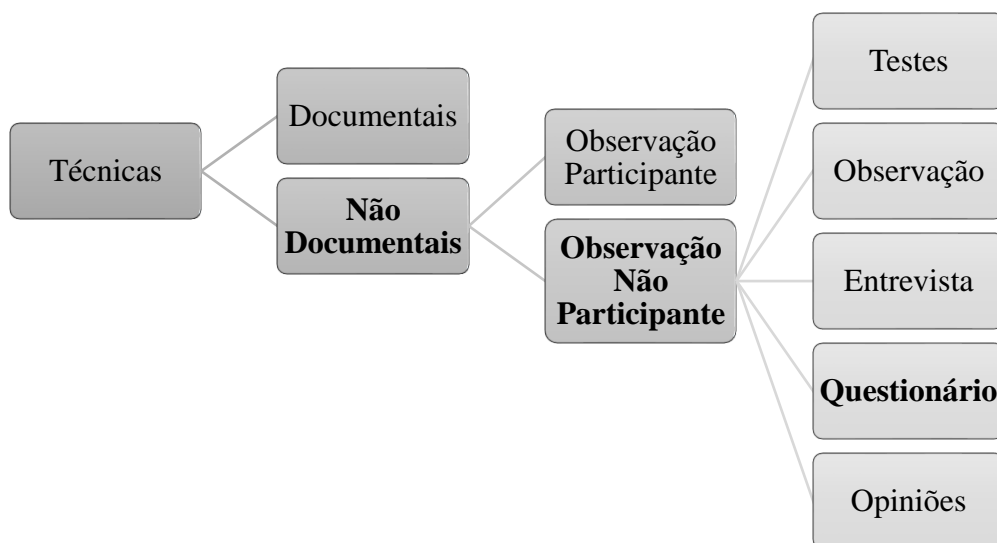


Tabela 8 – Técnicas de Recolha de Dados

Fonte: Rei (2015)

Tal como é possível ver pela tabela 8, existem várias técnicas de recolha de dados. Monteiro (2007) afirma que as “Técnicas documentais” de recolha de dados consistem principalmente na análise de conteúdo de documentos.

Quanto às “Técnicas não documentais”, estas recorrem à observação indireta que pode ser feita através da administração de um inquérito ou de uma entrevista.

Em investigação social, o método de observação pode distinguir-se em duas variantes:

- Observação Participante – Tipo etnológico. O investigador participa na vida coletiva do grupo que está a estudar, a validade baseia-se na precisão e no rigor das observações, bem como, no confronto entre observações e hipóteses interpretativas.
- Observação Não Participante - Processos técnicos formalizados. O investigador observa do exterior o grupo que está a investigar.

Neste caso concreto, optou-se por uma observação não participante, mais concretamente, uma observação através de questionário.

Este questionário foi enviado para os 308 municípios via e-mail, tendo sido reenviados e-mails com uma periodicidade de 15 dias durante os meses Março-Agosto.

3.5.2. Elaboração do questionário

Monteiro (2007) afirma que em primeiro lugar, na elaboração do questionário, será necessário definir o objeto de estudo, o tipo de informação que se pretende obter:

- Que se vai inquirir?
- O que se pretende saber?
- O que se vai perguntar?
- Como se vai fazer a recolha dos dados?
- Como se vai tratar os dados?

Em segundo há que definir a escala de medida. A estrutura do processo de medição tem quatro níveis:

- A variável (propriedade que se quer medir);
- O atributo (o grau ou modalidade em que se manifesta a propriedade medida – exemplos: baixo, médio, alto);
- O valor (modo de expressar de forma numérica o atributo);
- A relação (“ligação” entre os vários valores da variável).

Segundo Morais (2005), as variáveis relativas à escala de medida podem distribuir-se por escalas: nominais, ordinais, intervalares e proporcionais (ou de razão).

As escalas nominais são meramente classificativas, permitindo descrever as variáveis ou designar os sujeitos, sem recurso à quantificação. Assim, têm-se registos, essencialmente, qualitativos, referentes ao tipo de sujeito, de objeto ou de acontecimento. As variáveis expressas na escala nominal podem ser comparadas utilizando, apenas, as relações de igualdade ou de diferença. Os números atribuídos às variáveis servem como identificação, ou para associar a pertença a uma dada categoria.

Nas escalas ordinais, os indivíduos ou as observações distribuem-se segundo uma certa ordem, que pode ser crescente ou decrescente, permitindo estabelecerem-se diferenciações. A escala ordinal é a avaliação de um fenómeno em termos da sua situação dentro de um conjunto de patamares ordenados, variando desde um patamar mínimo até um patamar máximo. Geralmente, designam-se os valores de uma escala ordinal em termos de numerais ou rótulos, sendo estes apenas modos diferentes de expressar o mesmo tipo de dados.

A escala intervalar é uma forma quantitativa de registar um fenómeno, medindo-o em termos da sua intensidade específica, ou seja, posicionando-o em relação a um valor conhecido arbitrariamente denominado como ponto zero.

Nas escalas proporcionais ou de razão, em acréscimo às intervalares, dispõe-se de um zero absoluto. A escala de razão é a mais completa e sofisticada das escalas. Ela é uma quantificação produzida a partir da identificação de um ponto zero que é fixo e absoluto, representando, de fato, um ponto mínimo. Nesta escala, uma unidade de medida é definida em termos da diferença entre o ponto zero e uma intensidade conhecida. A partir disso, cada observação é aferida segundo a sua distância ao ponto zero, distância essa expressa na unidade de medida previamente definida.

3.5.3. Estrutura do questionário

O questionário, disponível no apêndice, encontra-se dividido em cinco partes com várias perguntas abertas, fechadas e semiabertas.

As questões formuladas no questionário estão estruturadas então da seguinte forma:

- Parte I – Caracterização Geral do município e sua dimensão;
- Parte II – Estrutura Organizativa;
- Parte III – Sistema de Controlo Interno;
- Parte IV – Medidas de Controlo Interno;
- Parte V – Qualidade e Credibilidade da Informação Financeira.

Na “Parte I” inserem-se questões que permitem caraterizar o município.

Na “Parte II” as questões têm por objetivo verificar a existência de serviços ou órgãos de Auditoria Interna no município. Se existir, procura-se fazer uma caraterização. Caso não exista, apuram-se as razões que levam o município a não ter um serviço deste tipo.

Na “Parte III” faz-se um levantamento do tipo de Sistema de Controlo que possa existir no município.

Quanto à “Parte IV” esta foca-se em procurar todos os tipos de medidas de controlo que o município tem implementado. Isto é, procura-se saber se a entidade pública faz circularização de saldos, inventariação periódica, reconciliações bancárias, etc.

Por último, na “Parte V”, procura-se averiguar de que forma o município procurar obter qualidade e credibilidade na informação financeira que o mesmo produz.

HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO	PERGUNTAS DO QUESTIONÁRIO
<p>H1 – A existência de um serviço de auditoria influencia a qualidade da informação financeira de um município</p>	<p>Q18 – As recomendações efetuadas pelo auditor são corrigidas pelo município no exercício seguinte?</p> <p>Q19 – Na opinião do município, a Auditoria Externa, bem como a Certificação Legal de Contas, influenciam a qualidade da informação financeira do município?</p>
<p>H2 – A existência de um serviço de Auditoria Interna relaciona-se com a dimensão de um município e a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCI</p>	<p>Q3 – Dimensão do município</p> <p>Q7 – Existe um Sistema de Controlo Interno implementado no município?</p> <p>Q8 – O município dispõe de um Serviço de Auditoria Interna?</p> <p>Q20 – Na opinião do município, com a adoção do SNC-AP, a informação financeira a ser apresentada vai transpor maior qualidade e mais transparência?</p>

Tabela 9 – Associação das perguntas de investigação às respetivas hipóteses de investigação

Fonte: Elaboração Própria

3.6. Amostra

Rei (2015) afirma que quando a população que se pretende investigar é composta por um elevado número de elementos, por ausência de recursos ou devido a elevados custos de recolha de informação, é utilizada a amostragem como forma de determinação dos elementos a testar ou a estudar. Ou seja, a «amostragem ocupa-se das metodologias de recolha de dados representativos de populações finitas, e de extração de informação desses dados, apropriadas sobretudo a estudos observacionais». No entanto, para que a amostragem seja uma técnica aconselhável e credível é necessário que esta seja representativa da população, permitindo que as conclusões retiradas da amostra possam ser inferidas para a população alvo de estudo.

O processo de amostragem para a realização do questionário deve seguir as seguintes fases:

I. Definição da população alvo (municípios Portugueses - 308);

A amostra para o caso de estudo é constituída por 86 municípios que representam 27.9% da população (308 municípios).

Região	Amostra		População		Amostra/População
	Frequência	%	Frequência	%	%
Norte	30	34,9%	86	27,9%	34,9%
Centro	23	26,7%	100	32,5%	23,0%
Lisboa	5	5,8%	18	5,8%	27,8%
Alentejo	17	19,8%	58	18,8%	29,3%
Algarve	4	4,7%	16	5,2%	25,0%
Açores	4	4,7%	19	6,2%	21,1%
Madeira	3	3,5%	11	3,6%	27,3%
TOTAL	86	100,0%	308	100,0%	27,9%

Tabela 10 – Distribuição dos municípios por Região (Amostra/População)

Fonte: Elaboração Própria

O quadro acima reproduzido demonstra como se encontram distribuídos os municípios que responderam ao questionário em função da região a que pertencem. Pela sua análise, é possível constatar que a Região Norte é a região mais representada (34,9%), seguida pela Região Centro (26,7%). Por seu turno, a Região Autónoma da Madeira é a região cujos menos municípios responderam ao questionário em análise.

Uma vez que a amostra é probabilística e tendo em conta que as percentagens de municípios da amostra (em função da região) se assemelham às percentagens da distribuição da população por regiões, pode-se afirmar que a amostra é representativa.

Segundo o Anuário Financeiro dos municípios portugueses de 2016 disponibilizado pela OCC, considera-se:

- Municípios Pequenos: aqueles que têm uma população inferior ou igual a 20.000 habitantes.
- Municípios Médios: aqueles que têm uma população superior a 20.000 habitantes e inferior ou igual a 100.000 habitantes.

- Municípios Grandes: aqueles que têm uma população superior a 100.000 habitantes.

Por sua vez, face a esta caracterização, os municípios estudados encontram-se distribuídos da seguinte forma:

	Amostra		População	
	Frequência	%	Frequência	%
Pequeno	42	48,84%	184	59,74%
Médio	36	41,86%	100	32,47%
Grande	8	9,30%	24	7,79%
Total	86	100,00%	308	100,00%

Tabela 11 – Distribuição dos municípios por Dimensão (Amostra/População)

Fonte: Elaboração Própria

Pela análise da tabela anterior, pode-se constatar que o grupo de municípios com maior representação, em termos de dimensão, são municípios de pequena dimensão (48,84%). Por sua vez, os municípios de média dimensão representam 41,86% da amostra. Por último, a amostra é finalizada com uma representação de 9,30% dos municípios de grande dimensão.

- II. Escolha das técnicas de amostragem (Técnica de Amostragem Não Estatística);
- III. Determinação do tamanho da amostra (mínimo de 20% da população alvo);
- IV. Execução do processo de amostragem (Recolha de os vários elementos da amostra).

Capítulo III – Estudo Caso

4. Apresentação e análise dos resultados

O questionário elaborado encontra-se no apêndice 1 da presente dissertação e dele obteve-se as os resultados apresentados no ponto seguinte.

4.1. Resultados do questionário

Na análise descritiva são analisadas individualmente as frequências das variáveis e as medidas de estatística descritivas de tendência central e dispersão dos dados, como a média, mediana e desvio padrão.

4.1.1. Tema 1: Caracterização Geral dos Municípios e sua Dimensão

		Frequência	%
		Frequência	%
CC	Não	44	51,2
	Sim	42	48,8
	Total	86	100,0

Tabela 12 – Tem Contabilista Certificado?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Pela análise da tabela acima exposta, pode-se concluir que cerca de metade dos municípios que responderam ao questionário têm contabilista certificado.

		Dimensão			Total
		Grande	Médio	Pequeno	
CC	Não	5	12	27	44
	%	5,8	14,0	31,4	51,2
	Sim	3	24	15	42
	%	3,5	27,9	17,4	48,8
Total		8	36	42	86
%		9,3	41,9%	48,8	100,0

Tabela 13 – Relação entre a Dimensão do município e a existência de Contabilista Certificado

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Pode-se ainda analisar a relação que existe entre a dimensão do município com a existência de um contabilista certificado, tal como representada na tabela 13. Da amostra recolhida, é possível constatar que os municípios de pequena dimensão são aqueles que menos detêm contabilistas certificados (31,4%). Por seu turno, no que diz respeito a municípios que detêm contabilista certificado, estes são sobretudo municípios de média dimensão (27,9%).

4.1.2. Tema 2: Estrutura Organizativa

		Frequência	%
Organograma Atualizado	Não	3	3,5
	Sim	83	96,5
	Total	86	100,0

Tabela 14 – Tem organograma atualizado?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

De forma geral, pode-se observar a partir da tabela 14 que 96,5% da amostra tem o organograma municipal atualizado, isto é, a maioria dos municípios possui uma estrutura organizada o que é um fator positivo no que diz respeito à qualidade da informação financeira.

		Frequência	%
AI	Não	69	80,2
	Sim	17	19,8
	Total	86	100,0

Tabela 15 – Tem serviço de Auditoria Interna?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Quanto ao serviço de Auditoria Interna, é possível verificar na tabela 15 que apenas 17 (19,8%) dos 86 municípios que responderam ao questionário possuem este tipo de auditoria.

		Fi	%
Razões	Dispõe de auditores internos no âmbito do Sistema de Gestão da Qualidade	1	1,2
	Estamos a alterar o organograma	1	1,2
	Falta de meios técnicos	16	18,6
	Falta de recursos humanos com formação adequada	33	38,4
	Falta de recursos humanos, pois os que existem com formação adequada desempenham funções noutras áreas	1	1,2
	Falta de recursos humanos. Essa auditoria é feita pelos Órgãos Autárquicos (não esquecer o papel da Oposição), nomeada e especificamente a Assembleia Municipal que é a quem compete este tipo de procedimento por competência própria e imposição legal	1	1,2
	Não se considera necessário	10	11,6
	Não se verificou a necessidade de criar, e não existem recursos humanos suficientes	1	1,2
	O Executivo ainda não exigiu a criação de tal serviço	1	1,2

O município para além de dispor de um Gabinete de Controlo Interno tem um contrato de prestação de serviços (consultoria) com uma SROC	1	1,2
Questões relacionadas com o custo da estrutura	1	1,2
NA	17	19,8
NR	2	2,3
Total	86	100,0

Tabela 16 – Razões apresentadas pelos municípios que justificam a não implementação do Serviço de AI

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Da amostra recolhida, 69 municípios não dispõem de um Serviço de Auditoria Interna. A tabela 16 apresenta as razões para a sua não existência. Uma das principais razões (38,4%) apresentadas foi a “falta de recursos humanos com formação adequada”. Outra razão apresentada foi a “falta de meios técnicos” (18,6%). Por fim, é de notar que 11,6% dos municípios que não têm serviço de Auditoria Interna não consideraram necessária a sua implementação.

		Frequência	%
SCI	Não	8	9,3
	Sim	78	90,7
	Total	86	100,0

Tabela 17 – Tem Sistema de Controlo Interno?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Pela tabela 17 pode constatar-se que cerca de 90,7% dos municípios portugueses têm implementado um Sistema de Controlo Interno, o que permite que as suas operações sejam realizadas de forma mais eficiente e eficaz, produzindo efeito na qualidade da informação financeira.

4.1.3. Tema 3: Sistema de Controlo Interno

		Frequência	%
Normas de Controlo Interno	Não	2	2,3
	Sim	84	97,7
	Total	86	100,0
Planos organizacionais, políticas, etc.	Não	48	55,8
	Sim	38	44,2
	Total	86	100,0
Regulamentos Internos	Não	22	25,6
	Sim	64	74,4
	Total	86	100,0
Plano de Contas	Não	24	27,9
	Sim	62	72,1

	Total	86	100,0
Outros Manuais	Não	47	54,7
	Sim	39	45,3
	Total	86	100,0

Tabela 18 – Elementos do SCI que os municípios têm implementados

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

A tabela 18 apresenta os elementos do SCI que os municípios têm implementados. Estes destacaram como essencial a existência de normas de Controlo Interno (97,7%). Também os regulamentos internos (74,4%) e os planos de contas (72,1%) são elementos que a grande maioria dos municípios tem implementado.

		Frequência	%
Definição Controlo	Não	13	15,1
	Sim	73	84,9
	Total	86	100,0
Características dos Documentos	Não	50	58,1
	Sim	36	41,9
	Total	86	100,0
Conformidade Com as leis	Não	9	10,5
	Sim	77	89,5
	Total	86	100,0
Cumprimento Das Deliberações	Não	20	23,3
	Sim	66	76,7
	Total	86	100,0
Eventuais Redundâncias	Não	62	72,1
	Sim	24	27,9
	Total	86	100,0
Fiabilidade Informações	Não	26	30,2
	Sim	60	69,8
	Total	86	100,0
Adequada utilização Fundos Municipais	Não	32	37,2
	Sim	54	62,8
	Total	86	100,0

Tabela 19 – Procedimentos essenciais para o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Por sua vez, para o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno, os municípios, de uma forma geral, consideram essencial a definição de funções de controlo (84,9%) e a conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos (89,5%) tal como é possível constatar na tabela 19. Por seu turno, 58,1% da amostra recolhida não considera

que as características dos documentos escritos que integram os processos administrativos internos sejam essenciais.

4.1.4. Tema 4: Medidas de Controlo Interno

		Frequência	%
Orçamentos Anuais	Não	2	2,3
	Sim	84	97,7
	Total	86	100,0
Balancetes Antiguidade de saldos	Não	29	33,7
	Sim	57	66,3
	Total	86	100,0
Conferir contas De terceiros	Não	14	16,3
	Sim	72	83,7
	Total	86	100,0
Reconciliações Bancárias	Sim	86	100,0
Circularização Terceiros	Não	10	11,6
	Sim	76	88,4
	Total	86	100,0
Inventariação Periódica	Não	19	22,1
	Sim	67	77,9
	Total	86	100,0
Deteção Créditos Incobráveis	Não	39	45,3
	Sim	47	54,7
	Total	86	100,0
Segregação De funções	Não	30	34,9
	Sim	56	65,1
	Total	86	100,0
Analisam Rotação Stock	Não	49	57,0
	Sim	37	43,0
	Total	86	100,0

Tabela 20 – Medidas de Controlo Interno

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Pela análise da tabela 20 acima exposta, as principais medidas de controlo interno que os municípios têm implementada consistem na elaboração de orçamentos anuais (97,7% da amostra) e na elaboração reconciliações bancárias (100%). Outras medidas que se destacam é a averiguação das contas de terceiros periodicamente (83,7%) bem como a circularização de terceiros (88,4%). Por seu turno, 57% dos municípios não analisam a rotação de stock.

4.1.5. Tema 5: Qualidade e Credibilidade da Informação Financeira

		Frequência	%
Eventos Subsequentes	Não	4	4,7
	Sim	82	95,3
	Total	86	100,0

Tabela 21 – Analisaram eventos subsequentes após o fecho de contas?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

A tabela 21 diz que 95,3% da amostra analisa eventos subsequentes após o fecho das contas.

		Frequência	%
Reservas/Ênfases	Não	19	22,1
	Sim	67	77,9
	Total	86	100,0

Tabela 22 – Existem reservas e/ou ênfases na CLC?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Por seu turno, através da tabela 22, 77,9% dos municípios afirmam que existem reservas e/ou ênfases nas suas Certificações Legais das Contas.

		Frequência	%
Recomendações	Não	8	9,3
	Sim	78	90,7
	Total	86	100,0

Tabela 23 – As recomendações efetuadas pelo auditor são corrigidas pelo município no exercício seguinte?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

90,7% da amostra afirma que as recomendações efetuadas pelo auditor são corrigidas pelo município no exercício seguinte, tal como se pode verificar na tabela 23.

		Frequência	%
AE e CLC vs. Informação Financeira	Não	7	8,1
	Sim	79	91,9
	Total	86	100,0

Tabela 24 – Auditoria Externa e a CLC influenciam a qualidade da informação financeira?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Pela tabela 24 pode-se dizer que 91,9% dos municípios consideram que a Auditoria Externa, bem como a Certificação Legal das Contas, influenciam a qualidade da informação financeira do município.

		Frequência	%
SNC-AP vs. Informação Financeira	Não	14	16,3
	Sim	72	83,7
	Total	86	100,0

Tabela 25 – Com o SNC-AP, a informação financeira a ser apresentada vai transpor maior qualidade e mais transparência?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Pela tabela 25 pode-se dizer que 83,7% dos municípios afirmam que, com a adoção do SNC-AP, a informação financeira a ser apresentada vai transpor maior qualidade e mais transparência.

		Frequência	%
Serviços Suficientes	Não	22	25,6
	Sim	64	74,4
	Total	86	100,0

Tabela 26 – Os serviços prestados pelo Auditor Externo são suficientes?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Quanto aos serviços prestados pelo auditor externo, a tabela 26 diz que 74,4% dos municípios consideram que estes são suficientes.

		Frequência	%
Recorreria à Auditoria Externa	Não	28	32,6
	Sim	58	67,4
	Total	86	100,0

Tabela 27 – Recorreria a Auditoria Externa caso não houvesse lugar a uma obrigação legal?

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Questionados os municípios sobre a possibilidade de recorrer a um auditor externo, caso não houvesse obrigação legal, 67,4% dos municípios afirmaram que recorreriam de igual forma aos seus serviços, tal como é possível verificar na tabela 27.

4.2. Análise Bivariada

Com a análise bivariada é possível fazer-se uma análise com duas ou mais variáveis e avaliar as relações entre elas. Com este tipo de análise pode-se testar as hipóteses do caso de estudo em questão e verificar se as mesmas se confirmam ou se rejeitam.

Este tipo de análise assenta em três passos:

- Medidas estatísticas de comparação de frequências (*crosstabulation*).
- Testes não paramétricos: Qui-quadrado.
- Coeficiente de correlação *R* de Pearson/V Cramer/Ró de Spearman.

4.2.1. Hipótese 1

H1 – A existência de um serviço de auditoria influencia a qualidade da informação financeira de um município

		Frequência	%
Independência dos auditores e das empresas de auditoria	Não	17	19,8
	Sim	69	80,2
	Total	86	100,0
Responsabilidade do auditor	Não	27	31,4
	Sim	59	68,6
	Total	86	100,0
Supervisão pública dos revisores	Não	48	55,8
	Sim	38	44,2
	Total	86	100,0
Aplicação das ISA	Não	54	62,8
	Sim	32	37,2
	Total	86	100,0
Outra: Informação útil, atempada e com qualidade por parte dos vários setores	Não	85	98,8
	Sim	1	1,2
	Total	86	100,0

Tabela 28 – Fatores que influenciam a qualidade da informação financeira

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

No que diz respeito a fatores que influenciam a qualidade da informação financeira, a opinião dos municípios, tal como é possível constatar pela tabela 28, diz que 80,2% dos municípios consideram que a independência das empresas de auditoria e a independência dos auditores é um dos fatores mais relevantes para assegurar a qualidade e credibilidade da informação financeira. Por outro lado, consideram que a supervisão pública dos

revisores (55,8%) e a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (62,8%) não são fatores relevantes para a qualidade da informação financeira.

		Frequência	%
Impacto	1 - Ausência de impacto	0	0,0
	2 - Pouco impacto	2	2,3
	3 - Algum impacto	4	4,7
	4 - Impacto	47	54,7
	5 - Muito impacto	33	38,4
	Total	86	100,0

Tabela 29 – Impacto que os auditores têm na conformidade do relato financeiro

Fonte: Elaboração própria (SPSS)

Na tabela 29 está representado a visão que os municípios têm quanto ao impacto que os auditores têm na conformidade do relato financeiro. 47 dos 86 municípios (54,7%) que responderam ao questionário consideram que os auditores têm impacto no aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro e 33 dos 86 (38,4%) consideram que o papel dos auditores tem muito impacto.

			Recomendações do Auditor		Total
			Não	Sim	
Importância AE e CLC	Não	F _i	3	4	7
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Sim	F _i	5	74	79
		%	6,3%	93,7%	100,0%
Total		F _i	8	78	86
		%	9,3%	90,7%	100,0%

Tabela 30 – Tabela Cruzada: Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira vs. Recomendações do auditor corrigidas

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

A tabela 30 representa uma tabulação cruzada entre as variáveis “importância da Auditoria Externa e Certificação Legal das Contas na qualidade da informação financeira” e “recomendações efetuadas pelo auditor corrigidas pelo município”. Como é possível constatar, a maioria dos municípios (79 municípios) afirma que a AE bem como a CLC influencia a qualidade da sua informação financeira sendo que 74 desses 79 dizem ter em atenção as recomendações do auditor procedendo às suas correções no exercício seguinte. Isto é um indicador de uma possível relação entre as variáveis.

O teste de independência do qui-quadrado serve para medir a probabilidade de duas variáveis amostrais serem independentes uma da outra, partindo do pressuposto de que

também são independentes na população a que dizem respeito. Neste tipo de teste considera-se um nível de significância de 5%.

Testes qui-quadrado					
	Valor	Gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de Pearson	10,169 ^a	1	,001		
^a . 1 células (25,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,65.					
^b . Computado apenas para uma tabela 2x2					

Tabela 31 – Teste Qui-quadrado: Avaliação da independência das variáveis “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” vs. “Recomendações do auditor corrigidas”

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Pelo teste Qui-quadrado pretende-se avaliar a possível independência entre a variável “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” vs. “Recomendações do auditor corrigidas”. Para a análise do teste de independência é necessário ter em consideração o seguinte:

- A hipótese nula (H0) é que as variáveis acima referidas são independentes.
- O valor de referência (para GL=1 e $\epsilon=5\%$) é 3,841.

Na tabela 31 é possível observar que o valor do qui-quadrado obtido foi 10,169, com um nível de significância de 0,001 (inferior a 0,05). Comparando com o valor de referência, verifica-se que o valor obtido é largamente superior. É possível assim deduzir que há uma relação de dependência entre as duas variáveis. Logo, rejeita-se a hipótese nula (H0), e considera-se que a variável “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” está relacionada com a variável “Recomendações do auditor corrigidas”.

Medidas Simétricas			
		Valor	Significância Aproximada
Nominal por Nominal	Fi	,344	,001
	V de Cramer	,344	,001
N de Casos Válidos		86	

Tabela 32 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” vs. “Recomendações do auditor corrigidas”

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

No que diz respeito ao teste de correlação V de Cramer, este é utilizado para correlação de variáveis nominais. O seu coeficiente pode assumir um número entre 0 e 1

que indica o quão forte as duas variáveis categóricas estão associadas. No caso de o coeficiente ser 0 significa que há ausência de relação. No caso de ser 1, significa que há lugar a uma relação perfeita entre as variáveis.

Neste teste de hipótese, tal como representado na tabela 32, o coeficiente obtido é de 0,344. Ou seja, não está muito próximo de zero nem de um. Quer isto indicar que as variáveis “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” e “Recomendações do auditor corrigidas” apresentam alguma correlação entre elas. De realçar que o nível de significância obtido é 0,001, o que dá confiança à conclusão retirada.

Validação (ou não) de H1:

Depois de analisadas as questões 14 e 15 do questionário e ter sido realizado o teste de independência de variáveis Qui-quadrado e de correlação V de Cramer, é possível verificar que existe um relacionamento entre as duas variáveis em estudo nesta hipótese. Com o teste de independência, foi possível rejeitar a hipótese H0 cuja premissa era que a variável “Importância da AE e CLC na qualidade da informação financeira” era independente da variável “Recomendações do auditor corrigidas”. Com o segundo teste, foi possível constatar, com uma confiança 99,9%, que há alguma correlação entre as mesmas. Face a isto, conclui-se que a H1 foi corroborada pelo que a existência de um serviço de auditoria influencia a qualidade da informação financeira de um município.

4.2.2. Hipótese 2

H2 – A existência de um Serviço de Auditoria Interna relaciona-se com a dimensão de um município e com a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do

SCI

			Dimensão			Total
			Pequeno	Médio	Grande	
AI	Não	Fi	39	27	3	69
		%	56,5%	39,1%	4,3%	100,0%
	Sim	Fi	3	9	5	17
		%	17,6%	52,9%	29,4%	100,0%
Total		Fi	42	36	8	86
		%	48,8%	41,9%	9,3%	100,0%

Tabela 33 – Tabela cruzada: Auditoria Interna vs. Dimensão

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Na tabela 33 está representada uma tabela cruzada que relaciona a existência de um Serviço de Auditoria Interna com a dimensão de um município. Pelo que é possível constatar, verifica-se que dos 17 municípios que dispõem de um serviço de Auditoria Interna 52,9% são municípios de média dimensão e 29,4% são de grande dimensão. Quanto aos municípios que não dispõem de um serviço de Auditoria Interna estes são essencialmente de pequena (56,5%) e média dimensão (39,1%).

			SCI		Total
			Não	Sim	
AI	Não	Fi	7	62	69
		%	10,1%	89,9%	100,0%
	Sim	Fi	1	16	17
		%	5,9%	94,1%	100,0%
Total		Fi	8	78	86
		%	9,3%	90,7%	100,0%

Tabela 34 – Tabela cruzada: Auditoria Interna vs. Sistema de Controlo Interno

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Na tabela 34 está representada uma tabela cruzada que relaciona a existência de um Serviço de Auditoria Interna com a existência de um Sistema de Controlo Interno. Pelo que é possível analisar, 16 dos 17 municípios que dispõem de um serviço de Auditoria Interna também dispõem de um Sistema de Controlo Interno. No entanto, apesar de 62 municípios não disporem de um serviço de Auditoria Interna, estes têm implementado na sua estrutura organizacional um Sistema de Controlo Interno. Isto coloca em causa a possível relação que possa existir entre as duas variáveis.

			SNC-AP		Total
			Não	Sim	
AI	Não	Fi	13	56	69
		%	18,8%	81,2%	100,0%
	Sim	Fi	1	16	17
		%	5,9%	94,1%	100,0%
Total		Fi	14	72	86
		%	16,3%	83,7%	100,0%

Tabela 35 – Tabela Cruzada: Auditoria Interna vs. adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Por sua vez, na tabela 35 está representada uma tabela cruzada que relaciona a existência de um serviço de Auditoria Interna com a opinião de um município no que diz respeito à adoção do SNC-AP transpor maior qualidade e transparência na informação

financeira. Pelo que é possível analisar, 16 dos 17 municípios que dispõem de um serviço de Auditoria Interna consideram que a adoção do SNC-AP vai permitir que a informação financeira de um município seja mais transparente e apresente maior qualidade. No entanto, 56 dos 69 municípios que não dispõem de um serviço de Auditoria Interna também consideram que o SNC-AP irá trazer maior qualidade e confiança para a informação financeira. Isto coloca em causa a possível relação que possa existir entre um Serviço de Auditoria Interna e o subsistema contabilístico SNC-AP.

Testes qui-quadrado de Pearson				
		Dimensão	SCI	Importância SNC-AP
AI	Qui-quadrado	14,053	,294	1,680
	Gl	2	1	1
	Sig.	,001 [*]	,588 ^b	,195 ^b
Os resultados são baseados em linhas e colunas não vazias em cada subtabela mais interna.				
*. A estatística qui-quadrado é significativa no nível ,05.				
^b . Mais de 20% das células nesta subtabela esperavam contagens de célula menores que 5. Os resultados de qui-quadrado podem ser inválidos.				

Tabla 36 – Teste Qui-quadrado: Avaliação da independência das variáveis “Auditoria Interna” vs. “Dimensão”, “SCI” e “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município”

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Pelo teste Qui-quadrado pretende-se avaliar a possível independência entre a variável “serviço de Auditoria Interna” e as variáveis “Dimensão de um município”, “Sistema de Controlo Interno” e “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município”.

Para a análise do teste de independência entre a variável “serviço de Auditoria Interna” e a variável “Dimensão de um município” é necessário ter em consideração o seguinte:

- A hipótese nula (H0) é que as variáveis acima referidas são independentes.
- O valor de referência (para GL=2 e $\epsilon=5\%$) é 5,991.

Como é possível verificar na tabela 36, o valor do qui-quadrado obtido foi 14,053, com um nível de significância de 0,001 (inferior a 0,05). Comparando com o valor de referência, verifica-se que o valor obtido é largamente superior. É possível assim deduzir que há uma relação de dependência entre as duas variáveis. Logo, rejeita-se a hipótese nula (H0), e considera-se que a variável “Serviço de Auditoria Interna” está relacionada com a variável “dimensão de um município”.

Por sua vez, para a análise do teste de independência entre a variável “serviço de Auditoria Interna” e a variável “Sistema de Controlo Interno” é necessário ter em consideração o seguinte:

- A hipótese nula (H0) é que as variáveis acima referidas são independentes.
- O valor de referência (para GL=1 e $\epsilon=5\%$) é 3,841.

Pelo teste, pode-se verificar na tabela 36 que o valor que o qui-quadrado toma é 0,294, com um nível de significância de 0,588. Neste caso o valor não supera o valor de referência pelo que se pode deduzir que não há relação entre as duas variáveis. No entanto, o nível de significância obtido ultrapassa os 0,05, pelo que este teste isoladamente não pode corroborar com confiança a hipótese nula.

Por fim, para a análise do teste de independência entre a variável “serviço de Auditoria Interna” e a variável “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município” é necessário ter em consideração o seguinte:

- A hipótese nula (H0) é que as variáveis acima referidas são independentes.
- O valor de referência (para GL=1 e $\epsilon=5\%$) é 3,841.

Pelo teste Qui-quadrado representado na tabela 36, pode-se verificar que o valor que o qui-quadrado toma é 1,680, com um nível de significância de 0,195. Neste caso o valor não supera o valor de referência pelo que se pode deduzir que não há relação entre as duas variáveis. No entanto, o nível de significância obtido ultrapassa os 0,05, pelo que este teste isoladamente não pode corroborar com confiança a hipótese nula.

Medidas Simétricas – Dimensão vs. AI ^c			
		Valor	Significância Aproximada
Nominal por Nominal	Fi	,404	,001
	V de Cramer	,404	,001
N de Casos Válidos		86	
^c . As estatísticas de correlação estão disponíveis apenas para dados numéricos.			

Tabela 37 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Auditoria Interna” e “Dimensão”

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

No que diz respeito ao teste de correlação V de Cramer entre a variável “Auditoria Interna” e a “Dimensão”, o coeficiente obtido é de 0,404, tal como se encontra representado na tabela 37. Ou seja, não está muito próximo de zero nem de um. Quer isto indicar que as variáveis “serviço de Auditoria Interna” e “Dimensão de um município”

apresentam alguma correlação entre elas. De realçar que o nível de significância obtido é 0,001, o que dá confiança à conclusão retirada.

Medidas Simétricas – SCI vs. AI ^c			
		Valor	Significância Aproximada
Nominal por Nominal	Fi	,058	,588
	V de Cramer	,058	,588
N de Casos Válidos		86	
^c . As estatísticas de correlação estão disponíveis apenas para dados numéricos.			

Tabela 38 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Auditoria Interna” e “SCI”

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Neste teste, representado na tabela 38, o coeficiente V de Cramer é de 0,058 (valor muito próximo de zero). Isto significa que se está perante uma relação muito fraca (ausência de relação) entre as variáveis em estudo. Quer isto indicar, para este caso específico, que as variáveis “serviço de Auditoria Interna” e “Sistema de Controlo Interno” não estão associadas. De notar que isto vai contra o enquadramento teórico referido. A principal razão resulta do facto da maioria dos municípios que participaram no questionário não apresentarem SAI.

Medidas Simétricas – Importância do SNC-AP vs. AI ^c			
		Valor	Significância Aproximada
Nominal por Nominal	Fi	,140	,195
	V de Cramer	,140	,195
N de Casos Válidos		86	
^c . As estatísticas de correlação estão disponíveis apenas para dados numéricos.			

Tabela 39 – Teste de correlação “V de Cramer” das variáveis “Auditoria Interna” e “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município”

Fonte: Elaboração Própria (SPSS)

Para finalizar, como se pode avaliar pela tabela 39, realizou-se o teste de correlação entre variáveis nominais e o coeficiente V de Cramer obtido é de 0,140. Tendo em conta que o valor se aproxima de zero, isto significa que se está perante uma relação fraca entre as variáveis em estudo. Assim sendo, é possível indicar que as variáveis “serviço de Auditoria Interna” e “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município” não estão associadas. Também aqui se verifica a mesma situação mencionada no parágrafo anterior. A variável “serviço de Auditoria Interna” está a contrariar a revisão da literatura pois, neste estudo caso, a maioria dos municípios não dispõe de SAI.

Validação (ou não) de H2:

Depois de analisados os resultados dos testes Qui-quadrado e V de Cramer e da tabela cruzada, rejeita-se a hipótese 2 no que diz respeito ao SCI e SNC-AP. Isto é, a existência de um serviço de auditoria não está relacionada com a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCI. De realçar que em ambos os testes o nível de significância foi superior a 0,05, o que não dá confiança suficiente para rejeitar a hipótese H2.

No entanto, no que diz respeito à variável dimensão do município, esta relaciona-se com a existência de um departamento de Auditoria Interna. De realçar que em ambos os testes o nível de significância foi de 0,001, ou seja, abaixo dos 5% previamente definidos, o que dá confiança necessária e suficiente para corroborar a relação entre estas duas variáveis.

Aquando da revisão da literatura foi possível encontrar dissertações que sustentam esta rejeição da hipótese 2. A autora Cláudia Sofia Da Silva Sousa (2017), na dissertação “A Auditoria Interna em municípios portugueses” e a autora Anabela Maria Carreira da Costa (2008), na dissertação “A Auditoria Interna nos municípios portugueses”, também se depararam com o mesmo problema. Em termos teóricos o SCI está relacionado com a existência de um Serviço de Auditoria Interna. No entanto, na prática não há lugar a essa realidade. O facto da maioria dos municípios que responderam tanto a este questionário (como aos questionários efetuados nas dissertações acima mencionadas) não dispor de um SAI leva a que, aquando da aplicação dos testes de independência e correlação, não se consiga encontrar evidência de relação entre as duas variáveis. O mesmo se aplica para o caso da variável “adoção do SNC-AP permite maior qualidade e transparência na informação financeira de um município”. Novamente, ao aplicar-se os testes de independência desta variável com a variável “serviço de Auditoria Interna”, uma vez que a maioria dos municípios que responderam ao questionário não dispõe de um SAI, leva a que não haja relacionamento de dependência entre as duas variáveis.

Capítulo IV – Conclusão

Tal como previamente enunciado, o principal objetivo desta dissertação consiste em avaliar se a existência de um serviço de auditoria, seja esta sob a forma de Auditoria Interna ou Auditoria Externa, influencia a qualidade da informação financeira que os municípios portugueses produzem e disponibilizam aos seus utilizadores. O IIA define Auditoria Interna como uma “uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização”. Inclusive, a regulamentação para a prática profissional da auditoria diz que um dos objetivos de uma Auditoria Interna é proporcionar confiança e integridade à informação financeira. O autor Araújo (2005), reforça que existe a Comissão de Auditoria que tem como responsabilidade a monitorização da eficácia dos controlos internos e a da gestão do risco. Com a evolução do setor público, foi criado o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, competindo ao SAI da Administração Geral Tributária efetuar ações de Auditoria de Gestão no sentido de avaliar a boa administração e se os objetivos pré-determinados foram atingidos e analisar e avaliar, em termos de eficácia e eficiência, o funcionamento dos serviços.

A informação financeira de uma entidade e respetivas demonstrações financeiras têm de ser verdadeiras e apropriadas em todos os aspetos materialmente relevantes, uma vez que os seus utilizadores, como os investidores, tomam decisões com bases nas mesmas. Daí que Gonçalves (2014) refira que diversos autores acreditam que a dimensão da empresa afeta a qualidade da informação. Estes defendem que empresas de grandes dimensões apresentam maior qualidade nas DF e tendem a divulgar mais informação (Bradashaw *et al.* 2004 e Lopes *et al.* 2010).

No entanto, tal como se vai poder constatar nas conclusões a seguir apresentadas, é possível ver que em termos práticos os municípios, e em especial os de pequena dimensão, não têm em conta as noções enunciadas nos parágrafos anteriores. Ou seja, muitos dos conceitos que se realçou na revisão da literatura não têm o seu reflexo no contexto prático dos municípios portugueses.

Para a recolha de dados que sustentassem este estudo foi enviado, via e-mail, um questionário aos 308 municípios portugueses. Daí obteve-se uma amostra de 86

municípios. Com as respostas obtidas, foi possível dar respostas às hipóteses de investigação elaboradas.

De realçar que estas conclusões têm por base as respostas obtidas dos municípios (perspetiva dos municípios), nos dados financeiros disponibilizados pelos municípios (no seu sítio online) e na sua análise. Caso um município dispusesse de mais procedimentos de controlo interno, em conjunto com a Auditoria Externa, os municípios poderiam apresentar informação financeira de maior qualidade. Nota-se que há um longo caminho a percorrer.

A principal conclusão retirada que influenciou toda a análise do estudo caso efetuado é a seguinte: “Apenas 17 dos 86 municípios que responderam ao questionário possuem um serviço de Auditoria Interna.” A variável “serviço de Auditoria Interna” vai assim influenciar os testes efetuados para determinar a sua relação com a “Dimensão”, “SCI” e “adoção do SNC-AP”. Em termos teóricos, tal como já foi referido, há forte relacionamento entre as demais variáveis. No entanto, no que concerne à prática dos municípios, não é isso que se verifica. Apesar de estes considerarem que um serviço de Auditoria Interna é importante para a melhoria da qualidade da informação financeira, não há lugar à sua implementação.

De seguida, são apresentadas outras conclusões retiradas a partir dos resultados do questionário:

- Apenas metade dos municípios que responderam ao questionário apresentam na sua estrutura um contabilista certificado, sendo que estes são sobretudo municípios de média dimensão.
- A maioria dos municípios apresenta um organograma atualizado.
- As principais razões apresentadas para não possuírem um SAI foi a “falta de recursos humanos com formação adequada” (38,4%) e a “falta de meios técnicos” (18,6%). Por fim, 11,6% dos municípios não consideram necessária a sua implementação.
- A maioria dos municípios portugueses têm implementado um Sistema de Controlo Interno, destacando como essencial a existência de normas de Controlo Interno (97,7%), de Regulamentos Internos (74,4%) e os Planos de Contas (72,1%).

- Quanto aos objetivos do SCI, consideram essencial a definição de funções de controlo (84,9%) e a conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos (89,5%).
- As principais medidas de controlo interno que os municípios têm implementada consistem na elaboração de orçamentos anuais, na elaboração reconciliações bancárias, na averiguação das contas de terceiros periodicamente e na circularização de terceiros.
- A maioria dos municípios afirma que são analisados eventos subsequentes após o fecho das contas.
- 91,9% dos municípios consideram que a Auditoria Externa, bem como a Certificação Legal das Contas, influenciam a qualidade da informação financeira do município.
- A maioria dos municípios afirmam que, com a adoção do SNC-AP, a informação financeira a ser apresentada vai transpor maior qualidade e mais transparência.
- Quanto aos serviços prestados pelo auditor externo, a opinião que predomina são municípios que consideram que estes são suficientes.
- Quanto à possibilidade de recorrer a um auditor externo, caso não houvesse obrigação legal, somente 67,4% dos municípios afirmaram que recorreriam de igual forma aos seus serviços.
- A maioria dos municípios consideram que a independência das empresas de auditoria e a independência dos auditores é um dos fatores mais relevantes para assegurar a qualidade e credibilidade da informação financeira. Por outro lado, consideram que a supervisão pública dos revisores e a aplicação das ISA não são fatores relevantes.
- 80 em 86 municípios consideram que os auditores têm alguma ou muita importância no aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro.

Face a estas conclusões parceladas, e tendo sido testadas as hipóteses anteriormente enunciadas, resume-se no quadro seguinte as conclusões obtidas para cada uma delas:

Hipótese de Investigação	Conclusão
<p>H1 – A existência de um serviço de auditoria influencia a qualidade da informação financeira de um município.</p>	<p>Aplicados os testes às variáveis em causa, foi possível verificar uma associação entre as mesmas daí considerar-se que a implementação da um serviço de auditoria num município irá trazer maior qualidade e transparência para a informação financeira reportada pelo município.</p> <p>Face a isto, a H1 é corroborada.</p>
<p>H2 – A existência de um Serviço de Auditoria Interna relaciona-se com a dimensão de um município e a implementação dos subsistemas contabilísticos do SNC-AP e do SCI</p>	<p>Não foi possível provar a relação entre o SAI e o SCI porque a maioria dos municípios dispõe de um SCI mesmo não dispondo de um SAI.</p> <p>O mesmo acontece com o SNC-AP. Grande parte dos municípios considera que a adoção do SNC-AP vai permitir que a informação financeira seja mais transparente e apresente maior qualidade, no entanto a maioria não dispõe de um SAI.</p> <p>Quanto à dimensão, esta relaciona-se com a existência de um serviço de Auditoria Interna.</p> <p>Reunidos estes três pontos, a H2 é rejeitada.</p>

Tabela 40 – Hipóteses de investigação e suas conclusões

Fonte: Elaboração própria

Por fim, tendo por base o modelo de análise definido no capítulo “Metodologia”, o resultado em termos percentuais é o seguinte:

- H1: 50%
- H2: 0%

Reunindo todas as conclusões percentuais acima descritas, em termos da realidade obtida neste estudo, temos de confirmar este estudo em 50% (H1 vale 50% e H2 vale 0%). Ou seja, a influência que a auditoria pode ter na fiabilidade da informação financeira de um município, face à amostra considerada, foi validada em 50%.

Limitações do estudo

Uma das principais limitações do estudo é o facto do enquadramento legal, económico e político em Portugal estar constantemente a sofrer alterações. Exemplo desta situação é a alteração à Lei das Finanças Locais, cujas principais mudanças se deram ao nível da consolidação de contas (alargamento do perímetro de consolidação) e ao nível do endividamento (onde a dívida total de operações orçamentais não pode ultrapassar, a 31 de dezembro, 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores). Outra alteração foi a criação de um Fundo de Apoio Municipal para as pessoas coletivas de direito público que apresentem autonomia administrativa e financeira.

Outra limitação ao estudo foi a falta de disponibilidade por parte dos municípios em responder ao questionário em causa, o que dificultou a recolha dos dados necessários. A sua representatividade neste estudo ficou assim afetada. Municípios como o do Porto e da Maia, que são relevantes para o que se está a analisar, não puderam ser considerados na amostra. Apesar de ser conseguido uma representação da população em 28%, metade da amostra obtida diz respeito a pequenos municípios o que acaba por influenciar os resultados obtidos. Os municípios de pequena dimensão, por não reunirem condições ou meios técnicos necessários, à partida, são os que têm maior probabilidade de não deter de um SAI/SCI e de disponibilizar informação financeira com pouca qualidade e credibilidade. Isso leva a que hipóteses como “um serviço de Auditoria Interna influencia a qualidade da informação financeira” sejam rejeitadas quando, teoricamente, estas deviam ser corroboradas.

Pistas para futura investigação

Uma proposta para futura investigação seria aprofundar as razões que levam os municípios a desconsiderar a implementação de um serviço de auditoria na sua estrutura organizacional. Isto é, perceber até que ponto os municípios e seus representantes estão cientes do contributo que os auditores (sejam eles auditores internos ou externos) podem dar ao município para que estes alcancem os seus objetivos. Uma forma de se colocar esta proposta em prática seria analisar o interesse que os municípios atribuem aos relatórios dos auditores internos e suas recomendações para uma melhor gestão municipal, verificando se e quais medidas estes têm em consideração.

Referências Bibliográficas

- Almeida, J. (2002). A Auditoria legal na União Europeia: Enquadramento, debate atual e perspectivas futuras. *Revista Contabilidade & Finanças*.
- Aguiar, D. (2014). *Atuação dos auditores nas Entidades Públicas – O estudo de caso nos Municípios*, Porto, Universidade do Porto, UCP, Dissertação de Mestrado.
- Araújo, J. (2005). *A implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos de Administração Central: Estudo e Análise*, Minho, Universidade do Minho, EEG, Dissertação de Mestrado.
- Aviso nº 15 652/2009, de 7 de Setembro. Diário da República nº 173 – Série II. Estrutura Conceptual.
- Azevedo, S. (2014). *Auditoria aos Municípios – Estudo de Caso: uma aplicação à área Metropolitana do Porto*, Porto, Instituto Politécnico do Porto, ISCAP, Dissertação de Mestrado.
- Bradshaw, T. *et al.* (2004), Accounting choice, home bias and U.S investment in non-U.S. firms, *Journal of Accounting Research*.
- Carneiro, S. (2013). *Quais os atributos que um auditor interno deve ter*, Porto, Instituto Politécnico do Porto, ISCAP, Dissertação de Mestrado.
- Carvalho, J.; Martinez, V.; Pradas, L. (1999). Tema 1 – Contabilidade do Setor Público. In R. dos Livros (Ed.), *Temas de Contabilidade Pública* (pp. 15-32). Porto, Portugal: Rei dos Livros.
- Carvalho, J.; Martinez, V.; Pradas, L. (1999). Tema 2 – Base Legal da Contabilidade Pública em Portugal. In R. dos Livros (Ed.), *Temas de Contabilidade Pública* (pp. 39-40). Porto, Portugal: Rei dos Livros.
- Carvalho, J.; Silveira, O.; Caiado, P.; Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP*, Áreas Editora.
- Castanheira, N. (2007). *Auditoria Interna baseada no Risco. Estudo do caso português*, Braga, Universidade do Minho, Dissertação de Mestrado.
- Costa, A. (2008). *A Auditoria Interna nos municípios portugueses*, Coimbra, Universidade de Coimbra, FEUC, Dissertação de Mestrado.
- Costa, A. *et al.* (2006), Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*.

- Costa, C. (2010). Auditoria Financeira – Teoria & Prática. In R. dos Livros (Ed.),
- Decreto-Lei nº 166/1998, de 25 de Junho. Diário da República nº 144 – Série I. Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI).
- Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de Setembro. Diário da República nº 178 – Série I. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).
- Decreto-Lei nº 269/2000, de 4 de Novembro. Diário da República nº 255 – Série I. A Lei Orgânica do Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública.
- Félix, S. (2014). Um Estudo Exploratório da Auditoria Interna nos Municípios Portugueses. *Observatório de Economia e Gestão de Fraude*.
- Feteira, M. (2013). *Norma de Controlo Interno e Procedimentos de Auditoria Interna: Município de Salvaterra de Magos*, Tomar, Instituto Politécnico de Tomar, ESGT, Projeto de Mestrado.
- Franco, A (1995). Dinheiros Públicos, Julgamento de Contas e Controlo Financeiro no Espaço de Língua Portuguesa, António de Sousa Franco. *Ed. Tribunal de Contas, Lisboa*.
- Gomes, L. (2010). *Auditoria e a Informação Financeira Relevante num contexto de Crise Financeira Mundial*, Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa, ISCAL. Dissertação de Mestrado.
- Gonçalves, S. (2014). *As Determinantes da Qualidade da Informação Financeira Via Imparidade de Ativos*, Porto, Instituto Politécnico do Porto, ISCAP. Dissertação de Mestrado.
- Guimarães, R. (2000). Moderna Gestão Pública: Acto Geral do 2º. Encontro INA. (Ed.) *Auditoria e Avaliação de Gestão* (pp. 291-315). Lisboa: INA.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2018, 21 de Março). Apoio da IFAC a um conjunto único de normas de Auditoria: Auditorias de pequeno e médio porte. Retirado de:

http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.pdf

- IIA. (2017, 13 de Novembro). The Institute of Internal Auditors. Retirado de: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

- IPSAS (2013). International Public Sector Accounting Standards Board: Documento Eletrónico. The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities.
- ISA 200 (2015). International Standard on Auditing: Documento Eletrónico. International Federation of Accountants (IFAC). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados
- ISA 240 (2015). International Standard on Auditing: Documento Eletrónico. International Federation of Accountants (IFAC). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados
- KNOOW.NET (2017, 20 de Novembro). Enciclopédia Temática. *Teoria da agência*. Retirado de:

<http://know.net/cienceconempr/financas/teoria-da-agencia/>

- Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto. Diário da República n.º 155 – Série I. Constituição da República Portuguesa.
- Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. Diário da República n.º 174 – Série I. Aprovação do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.
- Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro. Diário da República n.º 219 – Série I-A. Autarquias Locais – Competências e Regime Jurídico.
- Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro. Diário da República n.º 10 – Série I. Lei das Finanças Locais.
- Lei n.º 27/96, de 01 de Agosto. Diário da República n.º 177 – Série I. Lei da Tutela Administrativa.
- Lei n.º 73/2013, de 03 de Setembro. Diário da República n.º 169 – Série I. Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais.
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto. Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Lei n.º 151/2015, de 11 de Setembro. Diário da República n.º 178 – Série I. Lei do Enquadramento Orçamental.

- Lopes, C. *et al.* (2010), Impact of IFRS Adoption on Accounting Quality in European Firms, *Journal of Modern Accounting and Auditing*.
- Marçal, N. e Marques, F. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público*, Edições Sílabo.
- Marques, M; Almeida, J. (2004). Auditoria no Sector Público: Um Instrumento para a Melhoria da Gestão Pública. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*.
- Mateus, C. (2004). *Guia Prático de Implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública*, NPF – Pesquisa e Formação.
- McNamee, D. e Selim, G. (1998). *Risk Management: Changing the internal auditors paradigm*. In IIA Publisher (Ed.). The Institute of Internal Auditors.
- Monteiro, M. (2007). Área de Projeto – Guia do Aluno. In P. Editora (Ed.), *Técnicas não documentais* (pp. 30-31). Porto, Portugal: Porto Editora.
- Morais, C. (2005). *Escalas de Medida, Estatística Descritiva e Inferência Estatística*, Bragança, Instituto Politécnico de Bragança, ESE. Dissertação de Mestrado.
- Morais, G. e Martins, I. (2007). *Auditoria Interna: Função e Processo*, 3ª Edição, Áreas Editora.
- Nogueira, S.; Jorge, S. (2013). O Controlo Interno afeta a utilidade da informação financeira para a tomada de decisões internas? Estudo empírico nos municípios portugueses. *XVII Congreso AECA - Ética y emprendimiento: valores para un nuevo desarrollo*.
- OCC (2018, 19 de Junho). Ordem dos Contabilistas Certificados. *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2016*. Retirado de:
<https://pt.calameo.com/read/00032498187010f6511e1?authid=cUGD1BYm9lby>
- OCC. (2017, 21 de Novembro). Ordem dos Contabilistas Certificados. *SNC – Estrutura Conceptual*. Retirado de:
<http://www.otoc.pt/fotos/editor2/SNC%20-%20EstruturaConceptualDIS1409.pdf>
- Orji, H. (2011). *Platinum Essays in the Philosophy of Applied Economics of Development*, AuthorHouse.
- OROC (2018, 12 de Dezembro). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Código de Ética*. Retirado de:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

- Prazeres, C. (2016). *A Qualidade de Auditoria e as Características do Auditor: Evidência em Portugal*, Lisboa, Instituto Universitário de Lisboa, ISCTE Business School, Dissertação de Mestrado.
- Rei, R. (2015). *A Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação Financeira nos Municípios Portugueses*, Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa, ISCAL. Dissertação de Mestrado.
- Rodrigues, A.; Morais, G. (2013). O papel da Auditoria na Administração Autárquica: estudo de caso do Tribunal de Contas e Inspeção Geral de Finanças. *Revista Portuguesa de Contabilidade*.
- Santana, M. (2014). *A Influência da Teoria da Agência na Estrutura de Capital*, Porto, Instituto Politécnico do Porto, ISCAP. Dissertação de Mestrado.
- Sousa, C. (2017). *A Auditoria Interna em Municípios Portugueses*, Porto, Instituto Politécnico do Porto, ISCAP, Dissertação de Mestrado.
- TC (1999). Tribunal de Contas. *O Tribunal de Contas na atualidade*. Retirado de: http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf

Apêndices

Apêndice I: Questionário “A influência da Auditoria na qualidade da informação financeira dos Municípios Portugueses”

O presente questionário tem o objetivo de analisar se os municípios dispõem de um Serviço de Auditoria Interna, permitindo assim avaliar o impacto que a Auditoria pode ter na qualidade da informação financeira produzida pelos mesmos.

* Obrigatório

1. Endereço de e-mail *

Tema 1: Caracterização Geral do Município e sua Dimensão

2. Identificação do município *

3. Dimensão do município *

- Pequeno (até 20.000 habitantes)
- Médio (entre 20.000 e os 100.000 habitantes)
- Grande (superior a 100.000 habitantes)

4. Nº aproximado de funcionários do município (2017) *

5. O município tem um Contabilista Certificado (CC)? *

- Sim
- Não

Tema 2: Estrutura Organizativa

6. A Câmara Municipal tem um organograma atualizado? *

Sim

Não

7. Existe um Sistema de Controlo Interno implementado no município? *

Sim

Não

8. O município dispõe de um Serviço de Auditoria Interna? *

Sim

Não

9. Caso disponha de um Serviço de Auditoria Interna, quando foi implementado?

10. Caso não disponha de um Serviço de Auditoria Interna, selecione a razão que o justifica:

Falta de meios técnicos

Falta de recursos humanos com formação adequada

Não se considera necessário

Outra: _____

Tema 3: Sistema de Controlo Interno

A secção seguinte avalia a adequação das características do SCI à atividade do município.

11. Quanto ao conteúdo do SCI, qual os elementos que existem: *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Normas de Controlo Interno.
- Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo.
- Regulamentos internos (e.g. para inventários, fundos de maneo, utilização de meios informáticos, etc.).
- Plano de contas.
- Outros manuais de procedimentos.

12. Quanto ao cumprimento dos objetivos SCI, quais procedimentos considera essenciais: *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Definição de funções de controlo.
- Características dos documentos escritos que integram os processos administrativos internos.
- Conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos.
- Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares.
- Eventuais redundâncias.
- Fiabilidade das informações produzidas.
- Adequada utilização dos fundos municipais.

Tema 4: Medidas de Controlo Interno

13. Que medidas de Controlo Interno o município tem implementado? *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Elaboram orçamentos anuais;
- Elaboram balancetes por antiguidade de saldos;
- Conferem periodicamente as contas de terceiros;
- Realizam reconciliações bancárias;
- Realizam circularização de terceiros;
- Há lugar a inventariação periódica;
- Há mecanismos de deteção de créditos incobráveis;
- Há segregação de funções no processo de faturação de Fornecedores;
- Analisam a rotação do stock.

Tema 5: Qualidade e Credibilidade da Informação Financeira

14. Quais os fatores que consideram mais relevantes para assegurar a qualidade e credibilidade da informação financeira? *

Marcar tudo o que for aplicável.

- Independência das empresas de Auditoria e dos auditores.
- Responsabilidade do auditor.
- Supervisão Pública dos Revisores.
- A aplicação das Normas Internacionais de Auditoria.
- Outra: _____

15. Consideram que os auditores podem contribuir para o aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro? *

Ausência de impacto Muito impacto

1 2 3 4 5

16. Foram analisados os eventos subsequentes após fecho de contas? *

- Sim
- Não

17. Nas Certificações Legais de Contas existem reservas e/ou ênfases? *

- Sim
- Não

18. As recomendações efetuadas pelo auditor são corrigidas pelo município no exercício seguinte? *

- Sim
- Não

19. Na opinião do município, a Auditoria Externa, bem como a Certificação Legal de Contas influenciam a qualidade da informação financeira do município? *

- Sim
- Não

20. Na opinião do município, com a adoção do SNC-AP, a informação financeira a ser apresentada vai transpor maior qualidade e mais transparência?

Sim

Não

21. Na opinião do município, os serviços prestados pelo Auditor Externo são suficientes? *

Sim

Não

22. Caso o município não fosse obrigado a recorrer a um Auditor Externo, será que recorreria de igual forma aos seus serviços? *

Sim

Não

Pretendo receber uma cópia das minhas respostas.

Apêndice II: Lista de municípios que responderam ao questionário

Concelho ou Município	Dimensão
Águeda	Médio
Alandroal	Pequeno
Albergaria-a-Velha	Médio
Albufeira	Médio
Alcochete	Pequeno
Alcoutim	Pequeno
Almeida	Pequeno
Amarante	Médio
Amares	Pequeno
Arcos de Valdevez	Médio
Avis	Pequeno
Baião	Pequeno
Barcelos	Grande
Barrancos	Pequeno
Beja	Médio
Borba	Pequeno
Boticas	Pequeno
Cadaval	Pequeno
Calheta (Açores)	Pequeno
Campo Maior	Pequeno
Cantanhede	Médio
Celorico da Beira	Pequeno
Chaves	Médio
Constância	Pequeno
Elvas	Médio
Espinho	Médio
Esposende	Médio
Estremoz	Pequeno
Évora	Médio
Funchal	Grande
Góis	Pequeno
Golegã	Pequeno
Gondomar	Grande
Gouveia	Pequeno
Guarda	Médio
Ílhavo	Médio
Lagos	Médio
Lamego	Médio
Lisboa	Grande
Loures	Grande
Marco de Canaveses	Médio
Mértola	Pequeno
Mirandela	Médio
Moura	Pequeno
Nazaré	Pequeno
Nelas	Pequeno

Óbidos	Pequeno
Odemira	Médio
Odivelas	Grande
Oleiros	Pequeno
Oliveira de Azeméis	Médio
Oliveira do Bairro	Médio
Paredes	Médio
Paredes de Coura	Pequeno
Penafiel	Médio
Penalva do Castelo	Pequeno
Peniche	Médio
Porto Santo	Pequeno
Póvoa de Lanhoso	Médio
Praia da Vitória	Médio
Ribeira Brava	Pequeno
Ribeira de Pena	Pequeno
Rio Maior	Médio
Santa Marta de Penaguião	Pequeno
Santarém	Médio
Santo Tirso	Médio
Serpa	Pequeno
Sertã	Pequeno
Setúbal	Grande
Sever do Vouga	Pequeno
Terras de Bouro	Pequeno
Torre de Moncorvo	Pequeno
Torres Vedras	Médio
Trofa	Médio
Vagos	Médio
Vale de Cambra	Médio
Valongo	Médio
Velas	Pequeno
Vendas Novas	Pequeno
Vila do Conde	Médio
Vila Franca do Campo	Pequeno
Vila Nova de Gaia	Grande
Vila Pouca de Aguiar	Pequeno
Vila Real	Médio
Vila Real de Santo António	Pequeno
Vila Velha de Ródão	Pequeno

Tabela 41 – Municípios que participaram no Estudo Caso

Fonte: Elaboração Própria (Excel)