

**MESTRADO em CONTABILIDADE E FISCALIDADE
EMPRESARIAL**

Edição 2019/2020

Dissertação mestrado

**O Contributo da auditoria para
as Assembleias municipais**

Orientador - Georgina Morais

Discente: Fábio Almeida nº a2019123823

Coimbra 20 de maio de 2021

Contributo da auditoria para as Assembleias municipais

Este trabalho foi realizado em Coimbra business school (ISCAC) com o intuito de obtenção de grau de mestre, sob a supervisão da orientadora Georgina Morais.

Orientador - *Georgina Morais*

Discente: *Fábio Almeida nº a2019123823*

Coimbra 20 de maio de 2021

Dedicatória

Dedico este trabalho a minha mãe Maria Helena pelo todo o seu suporte ao longo desses anos, apesar das dificuldades que enfrentamos.

Agradecimentos

Para começar queria agradecer a minha mãe, pela força, pelas palavras carinhosas que me motivou a continuar nessa caminhada, por cada pão que ela deixou de comer para me enviar o dinheiro e pelo incentivo ao longo dos anos.

Agradeço a minha orientadora Georgina Morais pela sua disponibilidade para me orientar e pelos seus conselhos.

Agradeço as Câmaras Municipais, mas concretamente a área de auditoria, por ter disponibilizado informações relevantes para elaborar esse trabalho.

Do mesmo modo agradeço a Camara Municipal de Sintra por ter dado dicas e informações precisas.

Aos meus colegas de curso, aos meus professores e de um modo em geral, a todos aqueles que de uma forma direta ou indiretamente contribuíram para realização deste trabalho.

Resumo

No atual cenário de competitividade no mundo empresarial, em particular no domínio das organizações do sector público, requer que as organizações se reajustem os sistemas de gestão e controlo de forma a dar resposta aos objetivos delineados.

É objetivo desta dissertação compreender qual a influência ou contributo da auditoria para as Assembleias Municipais. Os Municípios escolhidos para o estudo foram os mais populosos, não só porque são um dos maiores de Portugal, mas também porque trata-se de municípios com um sistema de controlo interno bem implementados. Neste sentido, o trabalho de investigação pretende responder a questões relacionadas com o contributo que o uso da auditoria pode acrescentar no desenvolvimento Municipal e de que forma pode cooperar na construção de medidas preventivas nas eventuais situações de riscos que possam surgir.

De modo a abordar esta problemática o uso de questionários foi a metodologia adotada. A metodologia utilizada para a concretização deste objetivo permitiu não só, descrever os aspetos teóricos, relacionados com a auditoria interna e a auditoria externa, mas também compreender de que forma elas influenciam as decisões municipais. Para a concretização do caso prático aplicou-se um questionário preparado para o efeito, tendo o foco especificamente sobre os departamentos de auditoria, dos recursos humanos e da contabilidade. Dessa abordagem foram identificados os diferentes pontos chaves deste tema, sendo também apresentados os respetivos efeitos.

Palavras-chave - Auditoria, Município, Assembleia Municipal.

Abstract

In the current scenario of competitiveness in the business world, in particular the domain of public sector organizations, requires that the organizations readjust the management and control systems in order to respond to the outlined objectives.

The objective of this dissertation is to understand the influence or contribution of auditing to Municipal Assembly. The Municipalities chosen for the study were the most populous, not only because they are one of the largest in Portugal, but also because they are Municipalities with a well-implemented internal control system.

In this sense, the research work aims to answer questions related to the contribution that the use of auditing can add to Municipal development and how it can cooperate in the construction of preventive measures in any risk situations that may arise.

In order to address this issue, the use of questionnaires was the adopted methodology. The methodology used to achieve this objective allowed not only to describe the theoretical aspects related to internal audit and external audit, but also to understand how they influence Municipal decisions. To carry out the practical case, a questionnaire prepared for this purpose was applied, focusing specifically on the audit, human resources and accounting departments. From this approach, the different key points of this theme were identified, and the respective effects were also presented.

Keywords - Internal audit, contribution, Municipality, Municipal Assembly.

Índice

Introdução	1
Capítulo 1- Revisão da literatura	3
Conceitos de auditoria	4
Auditoria interna vs auditoria externa	5
Evolução da auditoria	9
Auditoria no Sector Público	12
Auditoria nos municípios	12
O POCP e o Surgimento do SNC-AP	14
Tipos de auditoria nos municípios	20
A informação financeira nos municípios	23
Auditoria interna nos municípios	27
Controlo interno nos municípios	30
Auditoria externa nos municípios	33
Tribunal de Contas	33
Inspeção-Geral de Finanças	34
Inspeção-Geral da Administração do Território	36
Procedimentos de auditoria nos municípios	38
Revisão legal das contas nos municípios	42
Normas Internacionais da auditoria para o Sector Público	47
INTOSAI	47
IFAC	48
IIA	49
Transferências de competências nos municípios	50
Capítulo 2 - Metodologia	53
Objetivo e Âmbito	54
Metodologia	54
Hipóteses de trabalho	55
Recolha de dados	56
Capítulo 3- Análise dos resultados	57
Municípios em Portugal	60
Caracterização da amostra	64
Conclusão	77
Limitações do estudo	78
Referências Bibliográficas	79

Legislação.....	82
-----------------	----

Listas de abreviaturas

POCAL- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IFAC - International Federation of Accountants

ISA - International Standard on Auditing

DF – Demonstrações financeiras

AI - Auditoria Interna

IIA - *Institute of Internal Auditors*

TC – Tribunal de contas

CSC - Código das Sociedades Comerciais

ROC - Revisor Oficial de Contas

SROC - Sociedades de revisores oficiais de contas

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ISSAI - Fundamental Principles of Public Sector Auditing

CEAL - Carta Europeia de Autonomia Local

SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística para administrações públicas

NGP - Nova Gestão Pública

POCP - Plano Oficial de Contabilidade para o Setor Público

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Pública

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

EU - União Europeia

SCI – Sistema de Controlo Interno

CI - Controlo Interno

SATAPOCAL - subgrupo de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CRP - Constituição da República Portuguesa

LOPTC - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

IGF - Inspeção-Geral de Finanças

DL – Decreto lei

IGAT - Inspeção-Geral de Administração do Território

DRA - Diretrizes de Revisão de Auditoria

DGAL - Direção Geral das Autarquias Locais

ISA - Normas Internacional de Auditoria

RFALEI - Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

CLC – Certificação legal das Contas

IPSASB - International Public Sector Accounting Standard

Introdução

Inicialmente a auditoria tinha como objetivo a descoberta de erros e fraudes e atualmente o seu objetivo alargou-se, tomando formas mais específicas e clássicas. Segundo Bernau (1993), a auditoria é um exame ou verificação de contas, da situação financeira e da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer. No que diz respeito ao contexto da Administração Pública, as normas de auditoria pública exigem um acompanhamento regular, uma vez que é essencial para a obtenção de resultados com qualidade. Assim, o aumento da complexidade das contas públicas, determina, por parte das autarquias locais, a implementação de doutrinas de controlo interno que permitam, de uma forma eficiente e eficaz, não abalar a consecução dos seus objetivos bem como transparecer fiabilidade.

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

A tendência da nova gestão pública tem-se também feito sentir na auditoria, sobretudo na auditoria interna, dando particular atenção à evolução dos seus paradigmas ao longo dos últimos anos, em que o anterior paradigma, era baseado no “controlo”, baseando-se atualmente no “risco” (Furtado, 2017).

Pretende-se através da presente dissertação especificar o contributo das auditorias para as Assembleias Municipais, tendo em conta a auditoria externa e a auditoria interna, optando-se ainda por realizar a presente investigação no âmbito do setor público.

Relacionando o tema escolhido e ao facto de todos os municípios serem obrigados a dispor de certificação legal das contas desde janeiro de 2014, o objetivo também da presente dissertação é perceber se a existência de departamento de auditoria interna provoca algum impacto na certificação legal das contas emitida pelo auditor externo. Ou seja, pretende-se averiguar se a opinião do auditor externo é beneficiada pela existência do referido departamento. Para cumprir o objetivo anteriormente mencionado, é fundamental começar por saber quais são os municípios portugueses que dispõem de departamento de auditoria interna, e conseqüentemente mais a frente chegaremos na cerne da questão que é o contributo das auditorias para as Assembleias Municipais. O objetivo inicial era abranger cerca de 87 municípios, mas foram definidos novos objetivos, uma vez que apenas 11 municípios mostraram interesse em responder os questionários.

A presente dissertação está estruturada em 3 grandes partes:

- **Parte I** - este capítulo aborda os vários conceitos de auditoria, contrapondo-os e interligando-os, aqui é feito o enquadramento legal e posteriormente fala-se de temas importantes para o capítulo, tais como o POCAL, Tribunal de Contas, entre outros. Também é feita uma abordagem ao normativo para o setor público, a nível internacional e nacional.
- **Parte II** - apresenta o Estudo Empírico, composto pelo âmbito e objetivo do estudo, metodologia, hipóteses de análise, modelo de análise, recolha de dados.
- **Parte III** – É apresentado os resultados do estudo, posteriormente, são apresentadas as conclusões e as limitações do estudo.

Capítulo 1- Revisão da literatura

Conceitos de auditoria

Nos dias de hoje a auditoria constitui uma ferramenta muito importante para a gestão das organizações, uma vez que os princípios básicos da auditoria permitem a validação e certificação das contas das organizações. Basicamente é o trabalho do auditor determinar as causas, avaliar as consequências preparar, implementar, comunicar, rastrear auditorias internas de sistemas de gestão de forma integrada e também contribuir para o desenvolvimento, melhoria e integração do sistema de gestão da sua organização.

São várias as definições de auditoria apresentada por diversos autores aos longos dos anos, mas contudo destacam-se alguns, como por exemplo a definição de Costa (2010), que diz que 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.

O conceito da auditoria tem mudado aos longos dos anos, tendo em conta as dimensões das organizações e adaptando-se as suas necessidades. É preciso também ter em conta que a opinião dos auditores não garante 100% que as demonstrações financeiras estão corretas, que não há distorções ou fraudes, por causas das limitações existentes, contudo o parecer emitido pelo auditor externo proporciona uma maior fiabilidade das demonstrações financeiras da entidade, tendo em conta que haja prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar a sua opinião. Isto pode ser encontrado 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).

Auditoria interna vs auditoria externa

Se antes a auditoria visava só a parte de descoberta de erros e fraudes nas DF's das organizações com o passar do tempo aparecerem outras finalidades adaptando-se ao crescimento das organizações e das suas necessidades.

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

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”.

Para a realização de uma auditoria interna, o auditor deve ter o conhecimento e a qualificação para o realizar e fornecer melhorias contínuas para os requisitos de sistemas de gestão integrados de qualquer organização.

As auditorias internas têm como principal objetivo assessorar o Executivo, apoiar o município em todas as suas atividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Ao contrário das auditorias externas, os principais destinatários dos seus serviços é o próprio município nos seus diferentes níveis de gestão de acordo com Costa, 2013.

Auditoria Externa: é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade (IFAC citado por Tribunal de Contas, 1999, p. 23).

O principal objetivo das auditorias externas tradicionais é emitir parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória e, assim, dar-lhes credibilidade junto de entidades externas, como governo, entidades fiscais e financeiras, credores e público em geral. Já as auditorias internas têm como principal objetivo assessorar o Executivo, apoiar o município em todas as suas atividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Ao contrário das auditorias externas, os principais destinatários dos seus serviços é o próprio município nos seus diferentes níveis de gestão (Costa, 2013). 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;
- A extensão do trabalho a executar depende da eficácia dos sistemas contabilísticos e controlo interno existente.

Para Ferreira (2012), a principal diferença entre Auditoria Interna e Externa está na sua finalidade. Na Auditoria Externa, executada pelo auditor independente, o objetivo é a elaboração de um relatório ou parecer sobre as demonstrações financeiras no sentido de traduzirem ou não em todos os seus aspetos relevantes, a situação do património da entidade na data do encerramento do exercício, o resultado das suas operações, as mutações de seu património líquido, seus fluxos de caixa e seus valores adicionados no período auditado. Já a Auditoria Interna é exercida por alguém interno à organização e através do exercício da sua atividade elabora um relatório onde comunica à administração as falhas encontradas e as recomendações e as melhorias que podem vir a ser feitas.

Por outras palavras podemos dizer que a auditoria externa é aquela que é feita por auditores independentes ou seja auditores contratados e não tem nenhuma relação com a organização a ser auditada, essa auditoria tem como objetivo o exame das demonstrações contábeis para emitir uma opinião ou parecer de forma a acrescentar credibilidade e confiança aos relatórios financeiros produzidos pela organização. É obrigatória para empresas de capital aberto ou de grande porte a sujeitar as suas análises a auditores externos porque normalmente estão cotados na bolsa e elas precisam apresentar as suas demonstrações financeiras com alguma fidelidade e transparência para os utilizadores das suas informações.

Auditoria interna é desempenhada por funcionários da própria empresa com formação académica adequada, basta para isso o conhecimento dos procedimentos e normas

internacionais. Ela visa testar ou averiguar o nível de segurança dos controles internos existentes na organização e na verificação de erros e fraudes ou a inexistência desses erros, propor melhorias ou identificar falhas nos processos e orientar sobre ações preventivas e corretivas. Trata-se, portanto, de uma iniciativa própria da empresa em melhorar os seus procedimentos internos.

De salientar que, no caso português, quer seja no setor privado quer seja no setor público, a auditoria externa resulta normalmente por obrigatoriedade e não por iniciativa voluntária das organizações. Todavia, a presença estável da auditoria externa na estrutura Municipal poderá ser oportuna em situações de fraude e inconformidades, prevenindo situações inconvenientes na apresentação de contas e na gestão do município (Azevedo, 2014).

No quadro a seguir podemos ver alguns aspetos que diferem as auditorias internas e as externas:

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: Moraes & Martins (2007)

De uma forma geral, podemos dizer que a auditoria externa está mais preocupada com as demonstrações financeiras, enquanto que a auditoria interna se preocupa em assessorar a administração. Mas o que realmente a diferencia da auditoria interna, não é a forma como ela é feita, pois as duas tem basicamente o mesmo objetivo, mas sim o fato da auditoria externa ser realizada por uma equipe de fora da organização, ou seja, a empresa contrata profissionais para realizar esse trabalho ao invés de designar um funcionário para essa função como se faz na auditoria interna.

Evolução da auditoria

A auditoria é uma atividade contábil que surgiu nada mais nada menos de uma necessidade de controlar e gerenciar os bens adquiridos por meio de verificação dos registros. São muitos os relatos do surgimento da auditoria, uma dela é que diz que no antigo Egito havia a necessidade de eles ratificar as atividades exercidas na época, sendo ela arrecadação de impostos. Outros povos já utilizavam a auditoria para o controle das suas atividades económicas, como por exemplo os sumérios, sírios, cretenses, gregos, romanos.

A auditoria, segundo estudos mais recentes, teve como seu berço a Suméria há 2.600 anos a.C., tendo se estabilizado em sua forma moderna na Inglaterra, que acabou exportando esta ferramenta para outros países (JUND, 2007).

É importante destacar, que Auditoria está ligada a história da Contabilidade, pois o seu desenvolvimento se deu através da necessidade de se confirmar registros contábeis que

se tornaram mais complexos com o estabelecimento de grandes empresas e da taxaço de impostos por parte do Estado (GOMES et al, 2009).

A atividade de auditoria propriamente dita teve o seu início em Grã-Bretanha em meados do século XIX como consequência da revolu  o industrial operada anos antes, onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. Mas também na Grã-Bretanha, e desde o final de século XVII, se reconhecia o contabilista profissional como um indivíduo habilitado a tratar dos casos de insolvências, falências, liquida  es, etc... (Costa 2010, p 55).

Ressalta-se, conforme Oliveira (2010), que em seu momento inicial de surgimento, a grande preocupa  o da Auditoria Governamental era com a detec  o de fraudes o que com o passar do tempo evoluiu para uma linha mais estratégica e como ferramenta para otimiza  o de resultados.

Na República Popular da China foi aprovada em 1985 a lei da Contabilidade. Desde então esta lei tem sido alvo de diversas altera  es que refletem atividade de auditoria. Em alguns casos, em mais do que uma cidade, tem surgido várias empresas internacionais de auditorias em rela  o aos países lestes da Europa, como consequências das transforma  es político-econ  micas que se começaram a ser vistos no início do século XX (idem, 2010, pág.58).

A auditoria se instalou com mais facilidade nos países mais industrializados como Japão, Austrália entre outros. Devido a grande revolu  o industrial nos Estados Unidos, ingleses levaram a auditoria para aquele país onde assistiu de perto o seu crescimento e recebeu maior magnitude, estabelecendo assim a primeira firma de auditoria na América em 1983.

No caso português a evolu  o da auditoria iniciou-se com a cria  o dos peritos contabilistas com o Regulamento aprovado em 1911, que instituiu o novo regime de fiscaliza  o das sociedades an  nimas. Estes peritos, tinham como fun  es a arbitragem

entre as sociedades anónimas e a Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas, quando existissem reclamações das partes relativas aos pareceres sobre a informação divulgada (ricardo rei, 2015).

Em Portugal no ano de 1969 com o Decreto-Lei nº 49 381, de 15 de novembro surgiu o ROC (Revisor Oficial de Contas), com a aprovação do Código das Sociedades Comercias (CSC). Só em 1972 com o Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de janeiro vem regulamentar as atividades dos revisores oficiais de contas, tendo em 1973 sido feito pela primeira vez a prova de aptidão para ROC.

Segundo Rei, 2015 o próximo passo evolutivo na profissão, e de grande destaque, deu-se em 1999 com a emissão do Decreto-Lei nº 487, de 16 de novembro, onde foram introduzidas algumas inovações das quais se realçam algumas como:

- Passagem de Câmara dos Revisores Oficiais de Contas para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (enquadramento legal totalmente diferente com a passagem a Ordem);
- Constituição de SROC de acordo com tipos jurídicos previstos no CSC;
- Submissão à disciplina normativa e ao controlo da OROC de todas as matérias de revisão ou auditoria às contas, por parte dos auditores;
- Exigência de licenciatura adequada para o exercício da profissão;
- Entre outras.

Em 2008 surgiu Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro, que veio ainda mais reforçar os procedimentos da auditoria, contribuindo assim para um novo passo na sua evolução e ficar em pé de igualdade com outros países da União Europeia. Essa lei mais tarde foi revogada para *Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro*.

Auditoria no Sector Público

Neste capítulo irei falar sobre a auditoria nos municípios em Portugal e alguns conceitos que relacionadas com o tema. Tanto no setor publico como no setor privado a finalidade da auditoria é a mesma, é uma atividade de avaliação realizadas nas organizações que tem como objetivo habilitar o auditor a expressar um parecer sobre um tema auditada, auxiliar o alcance dos objetivos organizacionais perante a lei e ao Estado.

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 (citado por Santos, 2018).

No contexto específico do setor público, a auditoria é entendida como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências, com vista a determinar se a informação ou as condições reais de um dado objeto estão de acordo com os critérios estabelecidos, normalmente, os mesmos utilizados pelo auditor para avaliar o objeto em questão; e, também, para fornecer informações e avaliações independentes e objetivas aos órgãos legislativos e de controlo acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (cf. ISSAI 100 : 18).

Auditoria nos municípios

Os riscos encontrados no setor público relativamente à área da contabilidade e financeira fazem da auditoria uma prática indispensável. No setor local na administração pública a maioria dos recursos provêm de recursos públicos tornando essencial a boa gestão dos mesmos. De acordo com o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) se forem realizadas auditorias ao setor público, é possível

aumentar o grau de confiança na gestão, através das observações feitas pela auditoria (INTOSAI, 2015).

Os autores Marques & Almeida (2004, p. 87) através da INTOSAI consideram a *“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.”*

A 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)

Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL) atribui às autarquias locais o poder de se organizarem, com vista a analisar as diferentes possibilidades de organização administrativa ou de prestação dos serviços públicos, para perceberem se estas podem ser um dos aspetos a ter em consideração aquando da proposta de medidas para tentar impedir a corrupção ou salvaguardar a ética dos eleitos e dos empregados públicos das autoridades locais. Evidentemente, a decisão sobre a forma de organizar um município é um aspeto prévio ao exercício da atividade em questão, o que significa que todas as medidas tomadas relativamente às técnicas de auditoria pública serão essencialmente preventivas quanto a salvaguardar a ética local e a simplificar o controlo no município (Crespi, 2004, citado na CEAL).

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

O TC esclarece que o serviço de auditoria interna pode ser o: *“Serviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direção de efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas diretamente à direção”*. (Tribunal de Contas, 1992, p. 9).

O POCP e o Surgimento do SNC-AP

A Nova Gestão Pública (NGP), ou em versão em inglês New Public Management é uma teoria da Administração Pública que traz um novo modelo de gestão e incorpora mecanismos e ferramentas de gestão privada para dentro da gestão pública, na expectativa da melhoria do serviço para o cidadão, no aumento da eficiência e na flexibilização da gestão, procurando-se assim encorajar as instituições públicas a aplicar conceitos de gestão privada, que incluem a descentralização, a definição de objetivos mensuráveis, avaliação de desempenho e a responsabilização (Moreira, 2020).

A NGP surgiu como uma tentativa para solucionar os problemas de ineficiência e insustentabilidade associados à administração pública tradicional que à primeira vista não teriam resolução possível (Correia 2009).

Já no ano de 1997, foi criado o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor Público, POCP, pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. Este documento foi criado com base nos princípios recomendados pelo POC, com as devidas alterações específicas para as entidades do setor público, o que contribuiu para uma aproximação da contabilidade

pública à contabilidade empresarial (Santos e Alves, 2015). Apurou-se que existia a dominância do aspeto patrimonial em detrimento do aspeto económico para a administração pública, onde assim passaram a ser de carácter obrigatório os três sistemas contabilísticos: orçamental, patrimonial e analítico (Fernandes, 2009).

O POCP tinha, como principal objetivo “a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna” (Anexo aprovado Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro) e constituir “um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

A introdução do POCP e dos planos setoriais planeou promover o método das partidas dobradas na administração pública, tendo como objetivo o aumento da qualidade e quantidade da informação contabilística, e ao mesmo tempo, obter uma maior harmonização contabilística, facilitando a comparabilidade da informação financeira, e a consolidação das contas mediante os sistemas de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Fernandes, 2009).

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, supôs a possibilidade de criação de planos setoriais. Assim, em 1999, foi criado o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais, POCAL, onde continhas as principais características:

- Obriga à Contabilidade de Gestão;
- Determinação dos Custos por função;
- Definição dos critérios de imputação dos custos indiretos.

Nas autarquias locais, o controlo interno foi reforçado pelo POCAL em 2004. O ponto 2.9.1 do POCAL define que todos os municípios devem criar um sistema de controlo interno. O sistema de controlo interno adotado deve englobar:

- A prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro;

- A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável;
- Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente.

De acordo com o artigo 2.º do Decreto-lei nº54-A/99, o POCAL era de aplicação obrigatória para “autarquias locais, áreas metropolitanas, Assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como a entidades que estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais”.

Vieira (2008) destacava que o POCAL relativamente ao POCP “prevê no âmbito da contabilidade de custos um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatório para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços”.

Desde a aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que responda às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro o Governo decidiu, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, incumbir a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que seja consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).

Esta reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente vêm sendo adotados a nível internacional (Decreto-Lei n.º 192/2015).

O SNC-AP surge com o Decreto-Lei 192/2015 de 11 de setembro baseado nas IPSAS, as normas de Contabilidade Pública Internacionais. Este normativo ocorre também devido

à crise financeira de 2008, quando o país teve de enfrentar a imposição da adoção de medidas na administração pública. (Silva et al., 2016)

Assim, através do Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho, a CNC ficou responsável pela elaboração e definição do SNC-AP, baseado e complementado com o SNC e as IPSAS. (Carvalho e Carreira, 2016)

É com a aplicação do SNC-AP que se planeia solucionar a degradação e as incongruências que existem no setor público, através de um sistema orçamental e financeiro que seja competente e capaz, e que venha ajudar na fiabilidade da consolidação de contas públicas portuguesas, assim como estabelecer uma harmonização entre os membros da União Europeia (UE). (Silva et al., 2016)

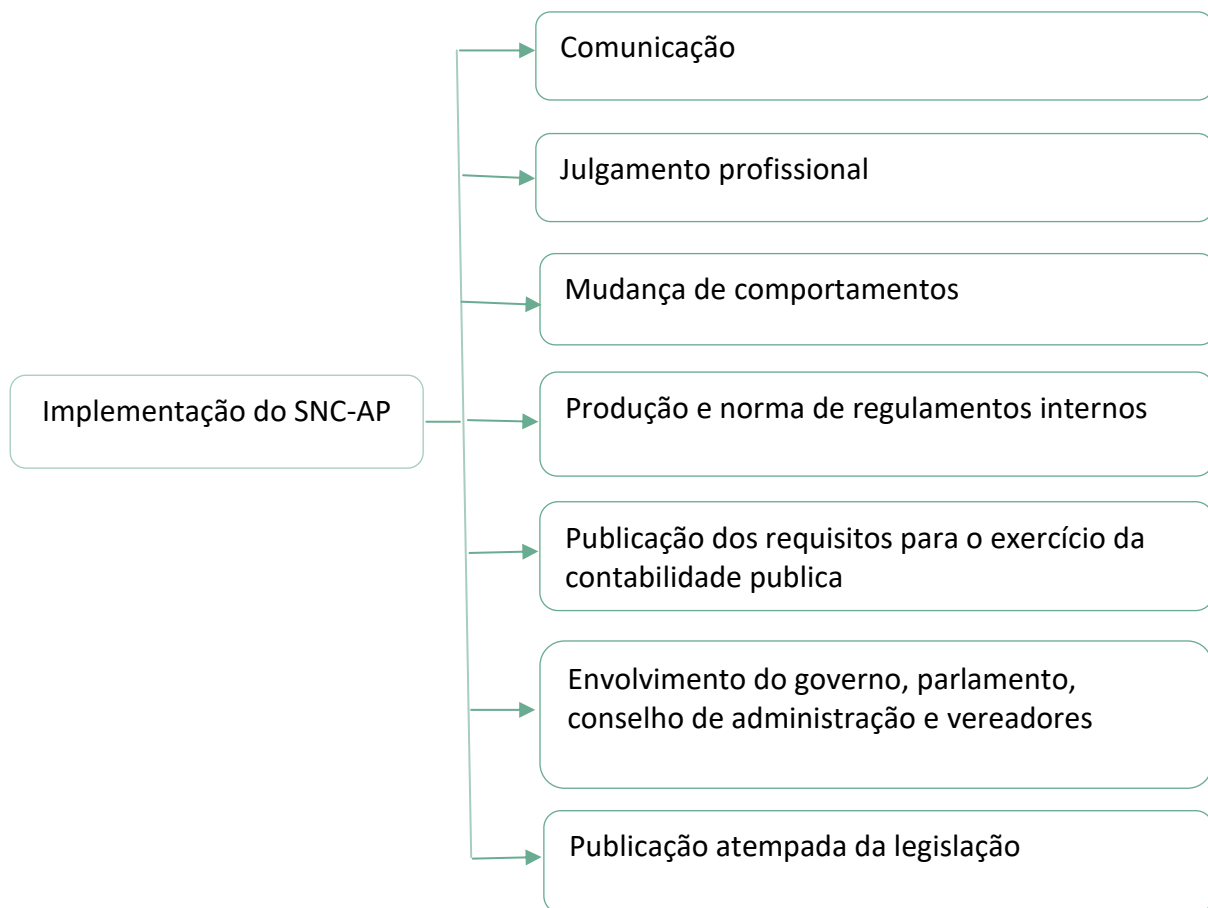
De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, a aprovação do SNC-AP permite:

- Implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada;
- Estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo e fomentar a harmonização contabilística;
- Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada;
- Aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais; ▪ Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas;
- Uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC, aplicados no contexto do setor empresarial e das entidades do setor não lucrativo.

A prática da auditoria no setor público é fundamental, uma vez que, as diversas entidades públicas usam meios públicos para a prestação de serviços à população. Neste

sentido, a auditoria consegue apoiar o órgão de gestão na prestação de contas e na criação de expectativas positivas nos cidadãos (demonstrando que os recursos são geridos de forma ética, transparente e de acordo com a lei em vigor) (INTOSAI, 2015)

Se por um lado as empresas privadas o importante é apresentar uma imagem verdadeira e liberta de erros e fraudes, por outro lado as entidades públicas o mais importante é a gestão dos fundos públicos pois estão sujeitas à revisão legal de contas, ao controlo do fiscal único e também o controlo dos agentes dos órgãos públicos.



Fonte: Adaptado de Silva, 2019.

A prática da auditoria no setor público é fundamental, uma vez que, as diversas entidades públicas usam meios públicos para a prestação de serviços à população. Neste sentido, a auditoria consegue apoiar o órgão de gestão na prestação de contas e na criação de expectativas positivas nos cidadãos (demonstrando que os recursos são geridos de forma ética, transparente e de acordo com a lei em vigor) (INTOSAI, 2015 citado por Guimarães, 2017).

De acordo com Carvalho e Carreira (2016), as principais diferenças entre a estrutura e conteúdo das DF em SNC-AP e o existente em POCP são:

- Os ativos e passivos passam a ser apresentados como correntes ou não correntes;
- De acordo com a NCP 1 passa a ser obrigatório apresentar comparativos para toda a informação numérica constante das DF;
- O balanço passa a evidenciar, as Propriedades de Investimento, os Ativos Biológicos e os Ativos Financeiros Detidos para Negociação;
- Não existem resultados extraordinários em contas no novo modelo;
- O atual modelo em vigor não contempla a demonstração de alterações do património Líquido.
- As divulgações requeridas pela NCP 1 são muito extensas e contrastam com o anexo às DF em vigor;
- Deixam de existir as denominações “proveitos” e “custos” e os resultados não são segregados em “correntes” e “extraordinários”.

É importante, que no desenvolvimento da auditoria pública, o conhecimento do vasto número de normas que envolvem a administração pública e que constantemente sofrem modificações ao longo dos anos. Porque trata-se de um risco se o auditor expressar de forma incorreta as demonstrações contábeis, não apresentando uma imagem verdadeira e apropriada de um município.

Após a publicação do SNC-AP, foram aprovados os diplomas legais complementares. Para além destes documentos, foram ainda publicadas normas técnicas e circulares informativas de modo a uniformizar e esclarecer a aplicação do SNC-AP (UniLEO, 2017).

Tipos de auditoria nos municípios

A ISSAI 100 – (*Fundamental Principles of Public Sector Auditing*) são disponibilizados os princípios fundamentais das auditorias públicas mais concretamente os seguintes:

Tipos de Auditoria	Descrição da atividade
Auditoria de regularidade ou conformidade	Tem como objetivo verificar a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da administração pública com vistas a certificar, exclusivamente, a observância às normas em vigor.
Auditoria operacional ou de desempenho	Visa avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional ou parte dele, com a finalidade de certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional. Sua abordagem é de apoio e procura auxiliar a administração na gerência e nos resultados por meio de recomendações que visem aprimorar procedimentos e controles.

Auditoria integrada	Busca verificar a legalidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles, processos e sistemas usados na gerência de recursos financeiros, humanos, materiais e de informação das instituições públicas e dos programas de governo; bem como avaliar se as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável. De forma geral pode ser descrita como a junção de dois ou mais tipos de Auditoria.
Auditoria de avaliação da gestão	Objetivo emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificando a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, governança de TI, riscos, resultados, bem como a probidade na aplicação dos recursos públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens do tribunal ou a ele confiados, compreendendo os seguintes aspectos a serem observados: a) Documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; b) Existência física de bens e outros

	valores; c) Eficiência dos sistemas de controles internos administrativos e contábil; d) Cumprimento da legislação e normativos.
Auditoria de demanda Especial	Tem como objetivo examinar fatos ou situações considerados relevantes, de natureza incomum, extraordinária e não habitual, sendo realizado para atender solicitação expressa da autoridade competente.

Tabela 2- tipos de auditoria nos municípios

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Interna STJ (2016).

De forma a dar respostas às diversas áreas das organizações do setor público, a ISSAI 100 disponibilizou um conjunto de ferramentas necessárias para a realização de uma auditoria de qualidade. Pode-se realizar auditorias ou outros trabalhos sobre qualquer tema de relevância para as responsabilidades de gestores e responsáveis pela governança e o apropriado uso de recursos públicos. Esses trabalhos podem incluir relatórios sobre os produtos e resultados quantitativos das atividades de prestação de serviços da entidade, relatórios de sustentabilidade, necessidades futuras de recursos, aderência a padrões de controle interno, auditorias de projetos em tempo real ou outros assuntos (ISSAI 100 Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público).

A informação financeira nos municípios

A informação financeira é essencial à competitividade na União Europeia, e nas administrações públicas portuguesas. A riqueza de um país é baseada na capacidade de obter informações, a forma de como ela é processada e transformado em conhecimento. Cabe, portanto, aos municípios instalarem um sistema de controlo interno eficaz, acompanhando as reais necessidades, mesmo sabendo que por si só não evita a ocorrência de irregularidades, erros ou mesmo atividades fraudulentas.

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 (Santos, 2018).

Segundo a Lei nº91/2001, de 20 de agosto, esta define que “os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento um sistema e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recurso a serviços de empresas de auditoria”. A lei nº91/2001 sofreu várias alterações ao longo da sua existência, sendo revogado pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

A lei n.º 151/2015 estabelece:

- a) Os princípios e as regras orçamentais aplicáveis ao setor das administrações públicas;
- b) O regime do processo orçamental, as regras de execução, de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, bem como as regras de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental e financeira, respeitantes ao perímetro do subsector da administração central e do subsector da segurança social.

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.

Esta grande quantidade de documentos económicos e financeiros, orçamentais, entre outros, obriga os municípios a terem uma sobrecarga administrativa, o que influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira, o que poderemos verificar aquando da exposição do estudo empírico efetuado. Dos vários mapas obrigatórios, vão ser resumidamente apresentados os mais importantes, para a presente pesquisa: o balanço, a demonstração de resultados e o relatório de gestão (Rei, 2015).

O Balanço é um dos mapas contabilísticos mais importantes para qualquer autarquia, onde se pode verificar a evolução financeira e económica dos municípios e o seu ranking perante as outras organizações publicas. A grande falha deste mapa é que ele apresenta apenas uma posição numa determinada data, ou seja, é o de ser estático do ponto de vista evolutivo.

O outro mapa que também se considera importante é a demonstração de resultados, que é um documento contábil que fornece um resumo dos resultados financeiros, das operações financeiras de uma entidade em um determinado período específico, que visa descrever as receitas e despesas do mesmo. Este mapa constitui, portanto, um meio para analisar qual a variação da riqueza de uma entidade num determinado período de tempo e quais as razões dessa mesma variação.

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 (Santos, 2018).

De modo que uma informação financeira produza informação desejada, a produção da informação rege-se de acordo com determinados princípios, que neste caso poderão ser princípios contabilísticos ou orçamentais. São esses os princípios mencionados no decreto-Lei nº 192/2015:

Princípio da entidade contabilística	Constitui uma entidade contabilística todo 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.

Tabela 3 – princípio de informações financeiras nos municípios

Fonte: adaptado de Rei 2015

Esses princípios podem ser agrupados em 3 grandes grupos de acordo com os princípios contabilísticos:

	Quanto à periodização	- Princípio da especialização - Princípio da continuidade
--	------------------------------	--

Princípios contabilísticos	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 4- agrupamento dos princípios contabilísticos

Fonte: Rei (2015)

Com um conjunto de documentos necessários e um conjunto de princípios para melhor elaborar as demonstrações contábeis, os municípios já possuem ferramentas suficientes para uma boa gestão. Os relatórios financeiros das entidades públicas são formulados para responder às necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes. As Assembleias municipais, o parlamento e outros órgãos deliberativos são também utilizadores principais do relato financeiro.

Auditoria interna nos municípios

Em Portugal a auditoria interna é muito recente, sendo mais usual o recurso a entidades externas no caso específico do setor público (Marçal e Marques, 2011, p.69-70). “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).

De acordo com Carlier e Ruprich – Robert, 1998, a auditoria interna nos municípios para funcionar eficazmente deve basear-se em relações de confiança e de confidencialidade. A auditoria interna é uma garantia da redução do risco na entidade e é um fator de melhoria do seu desempenho.

A atual definição de auditoria interna alinha o trabalho dos auditores com os fatores críticos de sucesso das organizações e os seus processos essenciais, pelo que a mudança do conceito de auditoria interna deve ser acompanhada com a mudança do perfil do auditor interno (Castanheira, 2007, citado por Sousa, 2017).

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

O controlo da gestão nos municípios é enquadrado por documentos importantes sobre o regime financeiro do estado, nomeadamente o Decreto-lei nº. 155/92, de 28 de julho, que estabelece o regime de administração financeira do estado e a Lei n.º 91/2001 (revogado), de 20 agosto (Lei de enquadramento orçamental), que define a importância do controlo na execução orçamental.

O Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, que aprovou o POCAL prevê a obrigatoriedade da existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) para os municípios. No POCAL, o ponto 2.9 das considerações técnicas é dedicado ao controlo interno e a sua inclusão corresponde à necessidade dos municípios em aplicar procedimentos de controlo.

O SCI a adotar pelos municípios engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como, todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e detenção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (POCAL, ponto 2.9.1).

Os relatórios de auditoria, como parte do processo de comunicação de risco, deverão transmitir conclusões da gestão do risco e recomendações para minimizar as exposições a ele. Para que a gestão da entidade auditada, entenda o grau de exposição, é imprescindível que os relatórios de auditoria identifiquem quais as situações críticas e as suas consequências nos objetivos da entidade (IIA, 2004; citado por Castanheira, 2007).

“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 in Machado, 2004, citado por Castanheira, 2007). Os auditores internos terão de ter capacidade e conhecimento suficientes da auditoria, tanto nacional como internacional para uma boa avaliação das contas municipais. Por isso os municípios estarão aptos a qualquer momento, realizar auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro.

Para Alves (2016, p. 36), “O objetivo da auditoria interna é ser uma ferramenta de apoio à gestão de topo e que auxilie a organização a alcançar os seus objetivos, ou seja, que permita servir de assessor e consultor da mesma na identificação dos riscos e propondo possíveis estratégias de ação que permitam às organizações ou aos municípios melhor desempenho da sua atividade”.

À medida que o papel da auditoria interna está a ser redefinido dentro do próprio município, a seleção daqueles que devem levar a cabo a função de auditoria interna está

também a mudar. Isto é, a auditoria interna é definida de uma forma mais orientada para a natureza do trabalho desenvolvido, em vez de quem desenvolve o trabalho. As entidades atualmente atuam em ambientes dinâmicos, o que requer respostas em tempo real (Ahlawat e Lowe, 2004, citados por Castanheira, 2007).

Controlo interno nos municípios

Com a crescente necessidade de as organizações perseguirem um sistema de controlo interno adequado e eficaz, existem diversas definições elaboradas por autores a nível mundial.

O **Controlo Interno** (CI) constitui uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e sistemas coordenados, de forma a garantir o cumprimento das finalidades a que a instituição se propõe, aperfeiçoando a gestão do risco e maximizando o desempenho da entidade (SATAPOCAL, 2006).

O TC (Tribunal de Contas) no “Manual de Auditoria – Volume I” define controlo interno como sendo:

“Uma forma de organizações que pressupõem a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.”

O primeiro organismo a definir controlo interno foi o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) em 1934, citado por Moraes e Martins, 2007, define o controle interno como sendo um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adaptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.

De acordo com o The Institute of Internal Auditors (IIA, 2004) os objetivos do

controle interno são assegurar:

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

Conforme os autores Bernardes (2001), Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002) apud. Nogueira e Jorge (2012, p.78-79), o controle interno na Administração Local decompõe-se nos seguintes tipos a que fica sujeita informação financeira:

- **Controle interno operacional:** inclui a verificação da base de apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foram previstas e executadas as despesas e receitas municipais em termos de legalidade – regularidade financeira – e de economia, eficiência e eficácia;
- **Autocontrole:** traduz-se em critérios de organização e funcionamento dos órgãos e serviços municipais, e nos respetivos procedimentos, circuitos contabilísticos, e pontos de controle, com a avaliação crítica pela própria entidade que decide e executa; - Controle interno político: controle exercido pela Assembleia Municipal sobre o órgão executivo no que se refere à gestão do município;
- **Controle interno contabilístico ou financeiro:** visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos; a qualidade deste tipo de controle interno pode afetar de modo significativo as demonstrações financeiras; e,
- **Auditoria interna:** tem por objetivo auxiliar os responsáveis municipais no efetivo desempenho das suas funções, através do fornecimento de análises,

avaliações, recomendações, conselhos e informações; confere, deste modo, a fiabilidade ao sistema de controlo interno.

CI e SCI são conceitos distintos que não devem ser confundidos, mas estão fortemente associados.

O ***Sistema de Controlo Interno (SCI)*** é um plano que compreende a existência de políticas e todos os procedimentos, ou seja, controlos internos, adotados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar a conduta ordenada e eficiente do seu negócio. Traduz-se em manuais onde expressamente se transcrevem os objetivos do CI, bem como a forma de concretizar esses objetivos (Costa, 2008).

A International Federation of Accountants (IFAC, 2001) define SCI como “o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objetivo de gestão, e assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilístico e a atempada preparação da informação financeira fidedigna.”

O SCI é um instrumento de grande relevo para as organizações, pois este atua preventivamente contra irregularidades que possam visar negativamente a própria organização. Devido à extrema importância que o SCI exerce numa organização, Costa (2007, pág. 205) afirma que uma entidade, por mais pequena que seja, não pode exercer a sua atividade sem a implementação de um SCI.

De uma forma geral podemos dizer que as informações relevantes nos municípios estão sujeitas a diversos tipos de controlo, onde o controlo interno é importante para apoiar a utilidade da informação financeira, na medida em que permite garantir exatidão, oportunidade e fiabilidade (POCAL, 2.9.1). a capacidade dos governantes para tomar decisão é afetada pela qualidade da informação financeira (Reginato et al., 2011).

Auditoria externa nos municípios

Nos municípios as auditorias externas são desempenhadas pelo Tribunal de Contas enquanto órgão superior de controlo externo, e os chamados “órgão de controlo interno”, designadamente a Inspeção-geral de Finanças e a Inspeção-geral da Administração do Território.

Tribunal de Contas

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

A Lei nº 98/97, de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), refere nos art.º 53º e 54º que as contas das entidades públicas devem ser objeto de verificação interna e externa.

A verificação externa das contas tem por objeto apreciar (artº 54º):

- As operações efetuadas são legais e regulares;
- Os respetivos sistemas de controlo interno são fiáveis;
- As contas e as demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades que as prestam refletem fidedignamente as suas receitas e despesas, bem como a sua situação financeira patrimonial;
- As contas elaboradas de acordo com as regras contabilísticas fixadas.

Os artigos 9º e 10º da mesma lei ainda refere que o TC fiscaliza a legalidade e a regularidade das despesas públicas e aprecia a gestão financeira. A sua atividade abrange todas as instituições públicas portuguesas, quer atuem em Portugal ou no estrangeiro.

No nº1 do artº 2º, diz que estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do TC as seguintes entidades:

1. O Estado e seus serviços;
2. As regiões autónomas e seus serviços;
3. As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas;
4. Os institutos públicos;
5. As instituições de segurança social.

Inspeção-Geral de Finanças

A Inspeção-Geral de Finanças (IGF) foi criada em 1930, portanto sendo o órgão mais antigo e conhecido do 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, de acordo com Costa *et al.*, 2006, são os seguintes:

- O exercício do controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira, visando contribuir para que a gestão pública e a gestão de fundos comunitários se façam com as regras da economia, eficiência e eficácia na obtenção das receitas públicas e na realização das despesas públicas, nacionais e comunitárias;

- Proceder ações sistemáticas de auditoria financeira, incluindo a orçamental com a colaboração da Direcção-Geral do Orçamento, de controlo e avaliação dos serviços e organismos, a atividades e programas de administração financeira do Estado, com especial incidência nas áreas de organização, gestão pública, funcionamento e recursos humanos, visando a qualidade e eficiência dos serviços públicos;
- Presidir ao Conselho Coordenador do Sistema do Controlo Interno da Administração Pública, bem como elaborar o plano estratégico plurianual e os planos de ações anuais para efeitos da Lei de Enquadramento Orçamental;
- Exercer funções de autoridade de auditoria e desempenhar funções de interlocutor nacional da Comissão Europeia nos domínios do controlo financeiro e da proteção dos interesses financeiros revelados no Orçamento Comunitário;
- Realizar auditorias informáticas, em especial à qualidade e segurança dos sistemas de informação, relativamente às entidades públicas e privadas, abrangidas pela sua intervenção, nomeadamente, levantamento exaustivo e análise dos principais problemas, assim como a otimização dos principais processos;
- Avaliar e controlar o cumprimento da legislação que regula os recursos humanos da Administração Pública.

A estrutura matricial da IGF (artº 7 DL nº 79/2007 de 29 março) integra centros de competências ao nível do controlo financeiro comunitário, do controlo financeiro público, do controlo financeiro empresarial, do controlo da administração tributária e da avaliação de intervenções e entidades públicas.

IGF assume um papel importante como órgão de controlo estratégico de carácter horizontal relativamente a todo o município, no âmbito do SCI da Administração Pública, com especial incidência na verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão e utilização de recursos públicos (Costa, 2013).

Inspecção-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. Na mesma lei no art 2º, diz que o objeto da tutela administrativa do Governo sobre as autarquias é definido como a verificação do cumprimento das leis e regulamentos por parte dos órgãos e serviços das autarquias locais e entidades equiparadas. A função da tutela administrativa das autarquias pertence à Inspecção-Geral de Administração do Território (IGAT), que tem um objetivo de controlo da legalidade da atuação das autarquias.

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

- Realizar inspeções e auditorias, inquéritos, sindicâncias e averiguações a quaisquer serviços públicos ou pessoas coletivas de direito público;
- Proceder a ações sistemáticas de avaliação da eficácia e eficiência dos serviços da Administração Pública, bem como da capacidade de modernização e de adaptação às novas realidades;
- Avaliar, de forma sistemática, a relação custo-benefício da atividade administrativa;
- Coordenar, em articulação com as inspeções sectoriais e regionais, os planos e metodologias de atuação, de forma a conferir maior eficácia às ações de auditoria e inspeção, nas áreas de recursos humanos e de modernização administrativa;

- Assegurar as relações com o tribunal de Contas, com outros órgãos de controlo estratégico e com órgãos comunitários e internacionais de controlo, no âmbito das funções que lhe são legalmente atribuídas, tendo em vista garantir a racionalidade e complementaridade das intervenções e conferir natureza sistémica ao controlo;
- Avaliar e controlar a qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão, nomeadamente por entidades do sector público;
- Proceder à avaliação do cumprimento da legislação sobre as condições de segurança, higiene e saúde no trabalho na Administração Pública;
- Desempenhar as funções de interlocutor nacional em matérias do seu âmbito de intervenção e estabelecer e manter relações com organismos congéneres nacionais ou internacionais.

Portanto de uma forma resumida são essas as entidades reguladoras da auditoria externa nos municípios, que visa garantir maior controlo das contas públicas e expressar uma opinião/parecer verdadeira e apropriada aos utilizadores da informação contábil.

De salientar que, no caso português, quer seja no setor privado quer seja no setor público, a auditoria externa resulta normalmente por obrigatoriedade e não por iniciativa voluntária das organizações. Todavia, a presença estável da auditoria externa na estrutura Municipal poderá ser oportuna em situações de fraude e inconformidades, prevenindo situações inconvenientes na apresentação de contas e na gestão do município (Azevedo, 2014).

Procedimentos de auditoria nos municípios

Relativamente aos procedimentos de auditoria das regulamentações nacionais, a Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro, “O Sistema Jurídico das Autarquias Locais”, refere a competência do órgão competente da autarquia (artigo 35.º) em termos de procedimentos de auditoria. Neste sentido, compete ao presidente da Câmara Municipal submeter a norma de controlo interno e os documentos de prestação de contas que devem ser alvo da apreciação e votação da assembleia Municipal. É igualmente responsabilidade do presidente dar o conhecimento à Câmara Municipal e enviar à assembleia Municipal, cópias de auditorias sobre a atividade da Câmara Municipal e dos serviços do município (Guimarães, 2017).

Segundo (Mendes, 2014) os procedimentos específicos são os que têm apenas aplicação em certas áreas e tipos de auditoria. Os primeiros compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- **Inspeção** é a verificação física de determinados bens do ativo (existências, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.);
- **Observação** é o acompanhamento na prática das funções cometidas às várias pessoas;
- **Entrevista** é a procura de informação ou de esclarecimentos pontuais junto de pessoas conhecedoras de situações de interesse para o auditor;
- **Confirmação** é o procedimento que consiste na obtenção de provas que se podem apurar na entidade que se está a auditar (faturas, guias, extratos bancários, etc.) ou fora dela através de certidões ou de circularizações destinadas à confirmação de saldos de contas e outras informações;
- **Análise** é a revisão dos registos contabilísticos e saldos das contas com o fim de se verificar a credibilidade que merece a informação constante das demonstrações financeiras;

- **Cálculo** é a verificação da exatidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos correspondentes, bem como a verificação de cálculos autónomos;
- **Procedimentos analíticos** consistem na análise e ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação ao (s) ano (s) anterior (es) e ao (s) orçamento (s), com vista a identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com os saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.

Em outubro de 2009 foi criada a DRA 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, em que o seu objetivo é preparar os auditores a efetuarem a revisão legal de contas numa autarquia local e/ou entidade equiparada. A DRA 873 afirma ainda que dependendo das especificidades dos municípios os auditores devem proceder os seguintes trabalhos:

Apreciação da conformidade legal e regularidade financeira, nomeadamente, verificar:

- Que as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
- Que as despesas e receitas obedecem aos princípios e regras definidos no POAL;
- Que os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis;
- O cumprimento do limite de endividamento líquido Municipal;
- Que as autorizações de pagamentos estão devidamente documentadas e autorizadas pela entidade competente;
- O cumprimento das normas emitidas pelo TC, DGAL e Direcção-Geral do Orçamento e restantes entidades competentes.

Com a adoção das normas internacionais de auditoria (ISA)¹, as Diretrizes de Revisão de Auditoria (DRA) foram revogadas ou revistas, tendo sido substituídas pelas ISA (OROC, 2017). Contudo, reservando especial atenção à DRA 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, esta foi revogada pela guia de aplicação técnica (GAT) n.º 7 – Modelos de Relatórios a Entidades que aplicam o POC ou POC setoriais, como é o caso do POCAL, que entrou em vigor a 22 de março de 2017. À data da elaboração da presente dissertação entrou em vigor a GAT n.º 18 (a 26 de março de 2019), de aplicação às entidades que aplicam o Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP).

De acordo com o parágrafo n.º 4 da GAT n.º 7, as peças contabilísticas alvo de revisão legal de contas traduzem-se no Balanço, na Demonstração dos Resultados, nos Mapas de Execução Orçamental e no Anexo às demonstrações financeiras (em alguns casos também o Mapa de Fluxos de Caixa e o Mapa da Situação Financeira), tal como indicado no n.º 2 do artigo 77.º do RFALEI. Por sua vez, são alvo de auditoria as transações e operações que deram origem à constituição destas peças financeiras (citado por Parada 2019).

¹A Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984, que foi revogada pela Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio de 2006, tendo sido transposta para o Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro. A nova diretiva (N.º 2014/56/UE, de 16 de abril) para a ordem jurídica interna, esteve na origem da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro (revogando o Decreto-Lei n.º 224/2008), que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e para a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria. Atendendo ao 26.º artigo da diretiva, esta exige que os revisores oficiais de contas (ROC) e as sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) efetuem auditorias de revisão legal de contas de acordo com as normas internacionais de auditoria emitidas pelo International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) da International Federation of Accountants (IFAC). Deste modo, os trabalhos de revisão legal de contas, passaram a ser realizados de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria - International Standards on Auditing (ISA). A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), membro da IFAC, é responsável pela tradução e divulgação das ISA, tendo sido emitidas Guias de Aplicação Técnica (GAT) fornecendo orientações sobre a aplicação das normas internacionais.

Ainda nesta matéria, adicionalmente terão sido revistas normas que respeitam à conclusão de auditoria e relato (Rodrigues, 2017), sendo que tiveram maior impacto na modificação da estrutura do relatório de auditoria (CLC), como podemos observar no quadro seguinte:

Comparação da estrutura do Relatório de Auditoria

Anterior	Atual
Introdução	Opinião
Responsabilidades	Bases para Opinião
Âmbito	Ênfases
Opinião	Responsabilidade do órgão de gestão
Ênfases	Responsabilidade do auditor
	Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares

Tabela 5 - Comparação da estrutura do Relatório de Auditoria

Fonte: Adaptado de GAT n.º 1 da OROC

A modificação do relatório de auditoria veio trazer uma maior objetividade dos factos àqueles que são os utilizadores das demonstrações financeiras (Rodrigues, 2017).

No âmbito das normas internacionais de auditoria, refere a ISA 200 que compete ao auditor a análise das demonstrações financeiras, para que possa expressar uma opinião de que as mesmas estão “preparadas em todos os aspetos materiais”, de acordo com normativo de relato financeiro, neste caso o POCAL, e que estão isentas de erros ou fraude. Acrescentam, ainda, as ISA e as Normas Técnicas de Auditoria que os leitores das demonstrações financeiras estão perante uma “segurança razoável” e que as distorções são consideradas materiais quando “isoladamente ou conjuntamente” possam influenciar os leitores na sua tomada de decisão (ISA 200, citado por Sousa, 2019).

Por outras palavras o procedimento de auditoria corresponde à tarefa realizada para obter as evidências de modo a assegurar e confirmar que o entendimento do auditor sobre o sistema está correto.

Portanto, como parte do processo de auditoria, os auditores às vezes usam julgamento profissional para avaliar riscos e planejar procedimentos de auditoria para assegurar que os riscos sejam reduzidos a um nível baixo, mas aceitável.

Revisão legal das contas nos municípios

A certificação legal das contas em Portugal só começou a ser emitida em 1983, pelo fato de entre 1979 e 1983 foi emitida um regulamento que exigiu habilitações a quem queria ser ROC e à própria auditoria começou a ter orientações específicas, para determinadas situações. A Lei nº 2 / 2007 vem definir que os municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local são obrigados a ter as suas contas auditadas e emitida a respetiva Certificação Legal de Contas.

Com o objetivo de fazer transparecer e aumentar a fiabilidade das contas dos municípios portugueses, o papel da auditoria, com vista à emissão da CLC, foi reforçado através da publicação da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, Regime financeiro das Autarquias locais e Entidades Intermunicipais (RFALEI), que veio substituir a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro. A Lei de 2007, efetivou pela primeira vez a obrigatoriedade de auditoria externa às contas anuais dos Municípios e Associações de Municípios que detenham capital em entidades do setor empresarial (Aguiar, 2014). Antes da Lei das Finanças Públicas publicada em 2013, eram o Tribunal de Contas, a Inspeção Geral de Finanças e a Inspeção Geral da Administração Local, os responsáveis pela auditoria aos Municípios (Aguiar, 2014).

O RFALEI tem como objetivo a implementação de um maior controlo orçamental e a prevenção de anomalias de instabilidade e desequilíbrio financeiro que se tem vindo a verificar no passado (Aguiar, 2014). Assim, compete ao Revisor Oficial de Contas (ROC) e à sua equipa de auditoria, o exame das contas dos municípios, de acordo com as Normas Técnicas emitidas pela Ordem dos Revisores Oficial de Contas (OROC), com a extensão e profundidade consideradas necessárias, sendo que as demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com o POCAL (Moura, 2011).

Segundo o RFALEI os municípios e entidades associativas e entidades intermunicipais, os municípios e entidades associativas municipais que detenham capital em fundações, empresas municipais, intermunicipais ou sociedades anónimas são obrigadas à Revisão Legal das Contas, tal como disposto nos seus artigos 76.º e 77.º. De acordo com o n.º 1 do artigo 77.º do RFALEI, o auditor externo é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre revisores oficiais de contas (ROC) ou sociedades de revisores oficiais de contas (SROC).

Muitos municípios foram obrigados de acordo com a Lei das Finanças Locais de 2007 a ter certificação legal de contas, mas foi em 2014 que essa obrigatoriedade ganhou mais efeito nas entidades municipais com a lei n.º 140/2015. Todos os documentos relativos às prestações de contas, incluindo a Certificação Legal de Contas, deverão ser disponibilizados no site do respetivo município até ao prazo máximo um mês após aprovação das contas, em que é para consulta de todos os utilizadores da informação financeira.

A revisão legal de contas é realizada pelos revisores oficiais de contas que para o efeito tenham sido eleitos ou designados, conforme os casos, pelos órgãos competentes dos municípios ou entidades que sejam objeto de tal revisão, de acordo com as disposições legais aplicáveis a essas entidades.

Ainda de acordo com a lei n.º 140/2015, no exercício da revisão legal das contas, compete ao revisor oficial de contas ou à sociedade de revisores oficiais de contas:

- a) Elaborar documento de certificação legal das contas, numa das suas modalidades, ou declaração de impossibilidade de certificação legal;
- b) Elaborar quaisquer outros relatórios decorrentes de exigência legal ou estatutária, em conformidade com as normas ou as recomendações emanadas da Ordem;
- c) Subscriver o relatório e ou parecer do órgão de fiscalização em que se integre, sem prejuízo de declaração de voto, se o entender;
- d) Sendo caso disso, requerer isoladamente a convocação da Assembleia geral, quando o conselho fiscal, devendo fazê-lo, o não tenha feito;
- e) Praticar outros atos que lhe sejam legalmente exigíveis.
- f) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- g) 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;
- h) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- i) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa Municipal, consoante o caso, informação sobre a respetiva situação económica e financeira;
- j) 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 ou determinados pela assembleia Municipal.

Até 2016, os auditores externos tinham em consideração o elencado pela DRA 700 e ainda a DRA 873 que se designava de “Autarquias Locais e Entidades Equiparadas”, no que se refere à auditoria dos municípios (Lopes, 2020). Mas no ano de 2016 entrou em vigor as normas da ISA (700, 705, 706 e 720) que é de uso obrigatória nos municípios, revogando assim as DRA. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações

financeiras. Aborda também a forma e conteúdo do relatório do auditor emitido em consequência de uma auditoria de demonstrações financeiras.

Segundo a ISA o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. A ISA 705, que se apelida de “Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente”, refere que opinião de auditoria modificada é expressa quando o auditor conclui com base na evidência recolhida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorções materiais, ou quando o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais (citado por Lopes 2020).

Relatório de auditoria com opinião não modificada e opinião modificada

Relatório de Auditoria Modificado com Opinião Não Modificada ISA 706	No que respeita ao relatório de auditoria com opinião não modificada, as normas apresentam quatro situações, sendo elas as que se seguem: Ênfases – De acordo com a ISA 706, as ênfases incluídas no relatório de auditoria dizem respeito a matérias apropriadamente apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras e que, no julgamento do auditor, se revestem de extrema importância para a compreensão das mesmas por parte dos utilizadores.
---	--

	Outras matérias – Tendo em conta o apresentado pela ISA 706, a presente situação diz respeito a outras informações, que o auditor considere relevantes para a compreensão da auditoria e que não estejam relacionadas com as demonstrações financeiras. Matérias relevantes de auditoria – Considerando o exposto pela ISA 701, sabe-se que a presente secção apenas é obrigatória nas entidades de interesse público. Esta tem como intuito o auditor divulgar as matérias que no seu julgamento profissional apresentaram maior importância do decurso da auditoria das demonstrações financeiras. Incerteza material relacionada com a continuidade – Atendendo à ISA 570, há a necessidade de apresentar a presente secção, quando exista incerteza material relacionada com a continuidade, mas o auditor considere relevante apresentar as demonstrações financeiras com base no pressuposto da continuidade.
Relatório de Auditoria Modificado com Opinião Modificada ISA 705	Relativamente à ISA 705 o auditor pode emitir os seguintes tipos de opinião modificada: Opinião com reservas por limitação de âmbito – A presente modificação acontece quando o auditor não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, para basear a sua opinião, mas considera que se existirem distorções, estas podem ser materiais, mas não profundas. Opinião com reservas por desacordo - Nesta situação verifica-se que o auditor obteve prova, mas que a prova que recolheu não se encontra de acordo com o que é apresentado nas demonstrações financeiras, assim existem distorções materiais, mas não profundas. Escusa de opinião – Ocorre a referida modificação, quando o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, mas considerar que as possíveis distorções por detetar podem ser não só materiais, mas também profundas.

	Opinião adversa – A referida modificação ocorre, quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada, de que as demonstrações financeiras apresentam distorções materiais e profundas.
Fonte: Lopes, 2020	

Tabela 6 - Relatório de auditoria com opinião não modificada e opinião modificada

Normas Internacionais da auditoria para o Sector Público

No que se refere aos organismos internacionais de controlo da auditoria destaca-se três:

1. *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)
2. *International Federation of Accountants* (IFAC), sobretudo para a auditoria externa,
3. *The Institute of Internal Auditors* (IIA), para auditoria interna.

INTOSAI

A INTOSAI é uma organização autónoma, independente e não-política fundada em 1953. 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).

Importa-se falar de ISSAI 100, que caracteriza a auditoria do setor público como essencial, uma vez que, desenvolve informações e avaliações independentes e objetivas relacionadas com o desempenho da gestão, de políticas e programas governamentais (INTOSAI, 2015). As normas internacionais ISSAI emitidas pelo INTOSAI não sendo de aplicação obrigatória, devem ser referência no sentido das boas práticas nos trabalhos de auditoria realizados a instituições públicas (Feteira, 2013)

IFAC

Constituída em 1977 na Alemanha, 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).

As normas emitidas pelo IFAC são uma referência para a profissão na zona europeia, pois pretendem *“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”* (Costa, 2008, p. 63).

O IFAC criou o IPSASB (International Public Sector Accounting Standards) que desenvolve normas de contabilidade para as entidades do setor público na preparação das demonstrações financeiras. O IPSASB trabalha para melhorar os relatórios financeiros do setor público em todo o mundo através do desenvolvimento de IPSAS, padrões internacionais de contabilidade baseados em competência, para uso por governos e outras entidades do setor público em todo o mundo (IPSASB 2021).

Tanto a INTOSAI como a IFAC, compreendem quatro componentes:

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

IIA

O IIA foi criado em novembro de 1941 na Florida (EUA), 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).

Ela tem como objetivo assegurar a liderança dinâmica para o desenvolvimento da profissão e também providenciar a formação certificada. Também o IIA tem como objetivo aumentar o valor que os profissionais de auditoria interna podem agregar à organização, desenvolver, disseminar e promover o conhecimento relacionado à auditoria interna e orientar diferentes públicos para entender as boas práticas de auditoria interna.

Acordo com IIA, 2012, são esses também os seguintes objetivos:

- Delinear os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna.
- Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de auditoria interna de valor agregado.
- Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna.
- Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

Porém, apesar das constantes adaptações das normas internacionais ao contexto do setor público ainda existe um longo caminho a percorrer. Ainda existem várias lacunas no setor público relativamente às práticas de auditoria, causadas pela falta de confiança nos organismos públicos e na gestão transparente dos recursos públicos (Costa, 2008).

Transferências de competências nos municípios

A Lei nº50/2018², de 16 de agosto, Lei-Quadro da transferência de competências para as autarquias locais, veio estabelecer a transferência de competências do Estado para as autarquias locais e entidades intermunicipais concretizando os princípios da subsidiariedade, da descentralização administrativa e da autonomia do poder local.

A aprovação da Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto, lei-quadro da transferência de competências para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais, onde se prevê o reforço das competências das autarquias locais, bem como das suas estruturas associativas, as entidades intermunicipais, numa lógica de descentralização e subsidiariedade, tendo em conta o melhor interesse dos cidadãos e das empresas que procuram da parte da administração pública uma resposta ágil e adequada (Domingos, 2019). Tal reforço resulta não só da descentralização de competências da administração direta e indireta do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais,

² A Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto, determina a revogação do Decreto-Lei n.º 30/2015, de 12 de fevereiro, salvaguardando, contudo, a manutenção dos contratos interadministrativos de delegação de competências celebrados ao seu abrigo previamente à entrada em vigor da Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto (artigo 40.º).

mas também da possibilidade de se proceder à redistribuição de competências entre a administração autárquica, fortalecendo o papel das autarquias locais, refere ainda o mesmo autor.

A Lei nº50/2018 veio estabelecer a transferência de competências do Estado para as autarquias locais em matérias como:

- Educação;

- Ação social;
- Saúde;
- Proteção civil;
- Cultura;
- Património;
- Habitação;
- Áreas portuário-marítimas e áreas urbanas de desenvolvimento turístico e económico não afetas à atividade portuária;
- Praias marítimas, fluviais e lacustres;
- Informação cadastral, gestão florestal e áreas protegidas;
- Transportes e vias de comunicação;
- Estruturas de atendimento ao cidadão;
- Policiamento de proximidade;
- Proteção e saúde animal;
- Segurança dos alimentos;
- Segurança contra incêndios;
- Estacionamento público e modalidades afins de jogos de fortuna e azar.

Estas competências poderão, de acordo com o estipulado Lei, ser delegadas nos órgãos das freguesias em todos os domínios dos interesses próprios das populações das freguesias, mediante a celebração de contratos interadministrativos, previstos no artigo 29º.

Por sua vez, as novas competências dos órgãos das freguesias encontram-se elencadas no artigo 38.º da citada Lei, abrangendo, igualmente, várias áreas como:

- Instalar e gerir os espaços do cidadão, em articulação com a rede nacional de lojas do cidadão e com os municípios;
- Gestão e manutenção de espaços verdes;
- Limpeza das vias e espaços públicos, sarjetas e sumidouros;
- Manutenção, reparação e substituição do mobiliário urbano instalado no espaço público, com exceção daquele que seja objeto de concessão;
- Gestão e manutenção corrente de feiras e mercados;

- Realização de pequenas reparações nos estabelecimentos de educação pré-escolar e do primeiro ciclo do ensino básico;
- Manutenção dos espaços envolventes dos estabelecimentos de educação pré-escolar e do primeiro ciclo do ensino básico entre vários outros.

Pretende-se que estas novas competências das autarquias locais e das entidades intermunicipais acresçam às competências atribuídas por outros diplomas, nomeadamente, as conferidas pela Lei n.º 75/2013³, de 12 de setembro (artigo 10.º), citado por Domingos, 2019.

No que toca ao financiamento das novas competências, a Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto, determina que, no âmbito do regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, são previstos os recursos financeiros a atribuir a essas entidades para o exercício das novas competências, considerando, por um lado, o acréscimo de despesa em que estas incorrem pelo exercício das competências transferidas e, por outro, o acréscimo de receita que decorra do referido exercício⁴.

³Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.

⁴ Cfr. nos 1 e 2 do artigo 5.º da Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto.

Capítulo 2 - Metodologia

Objetivo e Âmbito

De uma forma geral, podemos dizer que o objetivo da presente investigação consiste em estudar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos referentes à auditoria interna, incluindo a existência de Departamentos de Auditoria e Revisores Oficiais de Contas nos municípios em Portugal, visando responder algumas questões:

1. Existem gabinetes específicos e procedimentos detalhados de auditoria interna, bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno?
2. Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna?
3. Quais os principais benefícios com a criação do departamento/seção/gabinete de auditoria?

Ou seja, 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. Por fim, determina-se o modelo de análise, seleciona-se a amostra e analisam-se os resultados obtidos.

Metodologia

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

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 (Erickson, 1990).

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

O objetivo primordial desta investigação pretendido é avaliar o contributo da Auditoria para as Assembleias Municipais, em que o pesquisador tenta participar, compreender e interpretar informações baseadas em dados recolhidos de interações sociais e interpessoais. A opção a tomar será uma abordagem qualitativa. Ao optar pela abordagem qualitativa e envolvendo a obtenção de dados descritivos, o pesquisador será capaz de analisar as informações recolhidos e apresentar os resultados tendo em conta as respostas dos responsáveis de departamentos de auditoria e não só.

Hipóteses de trabalho

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.

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).

Por outro lado, a implementação de um SCI é também motivo para a existência de auditoria interna, já que esta pode ser vista como uma consequência daquele.

Recolha de dados

Segundo Lima (2014), a fase de recolha de dados no processo, é uma etapa de extrema importância para a pesquisa. Trata-se de um procedimento lógico da investigação empírica que deve escolher as técnicas de recolha e análise da informação mais adequadas, consoante a natureza do problema, as variáveis em estudo e/ou os objetivos pretendidos.

Desta forma, considerando as técnicas de recolha de dados disponíveis, optou-se pelo uso de um questionário para recolha das informações por questões de COVID, e por entendermos que era a técnica que melhor se adequava às especificidades da presente pesquisa. O questionário foi então elaborado e enviado aos responsáveis pela auditoria interna nos municípios, tendo em conta toda a terminologia adequada à área Municipal, formulando as questões de forma coerente e não exaustiva.

De entre as técnicas disponíveis poderia ser escolhida a entrevista, que é considerada um instrumento de recolha de dados importante para a investigação, tendo a hipótese de descobrir novos aspetos e alargar a pesquisa. Contudo não foi possível atender a este pedido uma vez que estávamos a atravessar um período difícil devido a COVID-19, sendo assim a maioria das Câmaras não queriam essa opção, então entendeu que a melhor forma seria um questionário através do Google Forms.

Capítulo 3- Análise dos resultados

Neste capítulo será desenvolvida a parte do tratamento dos questionários, que inclui a análise e tratamentos dos resultados obtidos em questionários em relação aos procedimentos do sistema de controlo interno e externo existente, das existências de departamentos de auditorias nas Câmaras Municipais etc., onde irei falar sobre os aspetos mais importantes deste tema.

Enquanto órgão deliberativo da administração do município, a assembleia Municipal tem competências de apreciação das grandes linhas da política Municipal, sob proposta da Câmara, em que ainda desempenha ainda um importante papel de fiscalização do executivo Municipal, acompanhar e fiscalizar a atividade da Câmara Municipal e das empresas municipais. Auditoria controla e fiscaliza as atividades municipais para que as informações possam ser apreciadas e votadas em assembleia Municipal, para poder dar maior credibilidade e confiança a quem deve tomar uma decisão, minimizando assim os eventuais riscos que possam surgir.

Com as constantes mudanças existentes nas entidades públicas torna-se normal a existência de fatores de risco, como por exemplo as fraudes, restrições orçamentais, erros, exigência da sociedade civil entre outros, que põe em causa a integridade das informações financeiras. É neste contexto, de restrições orçamentais e exigência da sociedade civil, que surge a auditoria, uma ferramenta capaz de fornecer ao ordenamento executivo as informações necessárias para poder aumentar a qualidade dos serviços municipais sem ter de verificar um aumento dos recursos utilizados, ou seja, atingir as metas estabelecidas de forma eficiente e eficaz com o menor recurso possível

A grande complexidade, dimensão e transferência de competências do poder central para as autarquias locais existentes em Portugal obriga cada vez mais à existência de auditoria interna e auditores externos, como por exemplo os ROC's. Como tal, a instituição de normas e procedimentos de controlo interno obrigatórios só poderia prevalecer mediante a inclusão em diploma legal adequada, e atualmente essa

obrigatoriedade encontra-se legislada através do diploma que institui o POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) através do Decreto-Lei n.º54-A/99, o qual é de aplicação obrigatória a todas as autarquias locais, e alterado pela legislação do SNC-AP, que vem reforçar o controlo interno e a gestão de risco nas autarquias locais.

A prática da auditoria nos municípios portugueses ainda é um processo em fase de desenvolvimento, mas de grande importância para as contas municipais e não só, pois as entidades públicas passam a ter maior controlo sobre ela, para que depois seja deliberada em Assembleias municipais, libertas de erros materiais, fraudes e custos. Inicialmente a auditoria tinha como objetivo a descoberta de erros e fraudes e atualmente o seu objetivo alargou-se, tomando formas mais específicas e clássicas, mas com a necessidade de transmitir maior confiança em relação às informações financeiras, as entidades públicas recorrem a um profissional competente para analisar, ou seja, aumentar o grau da confiança dos utilizadores da informação financeira. Com a última atualização do Regime Financeiro das autarquias locais (Lei 73/2013), prevê que os municípios estão obrigados a apresentar a CLC, então surge a necessidade da intervenção da auditoria para que a informação seja fiável.

A metodologia de acordo com o objetivo acima referido desta dissertação, utilizei a metodologia de investigação por questionário para dar resposta às questões formuladas de maneira a poder tirar a minha própria conclusão. A recolha de dados foi realizada por meio de questionários de resposta e de autopreenchimento aplicados aos responsáveis pelos departamentos de auditoria, aos responsáveis pelas áreas financeiras, órgãos executivos, bem como os responsáveis pelas Assembleias Municipais das Câmaras em Portugal.

O objetivo principal desta investigação é estudar de que maneira a existência de instrumentos, mecanismos e comportamentos associados à auditoria, contribui ou não para uma maior e mais eficaz gestão de recursos ao dispor do município, ajudando a mesma na consecução dos seus objetivos.

Municípios em Portugal

Portugal é composto por 308 municípios, sendo que a esmagadora maioria, 278 (90,26%) deles, encontram-se no Continente, e 30 (9,74%) nas ilhas, onde 183 (59,42%) são classificados como pequenos, 101 (32,79%) são municípios médios e 24 (7,79%) são municípios de grande dimensão, sendo que destes, dois são os concelhos de Lisboa e Porto, representados no quadro seguinte.

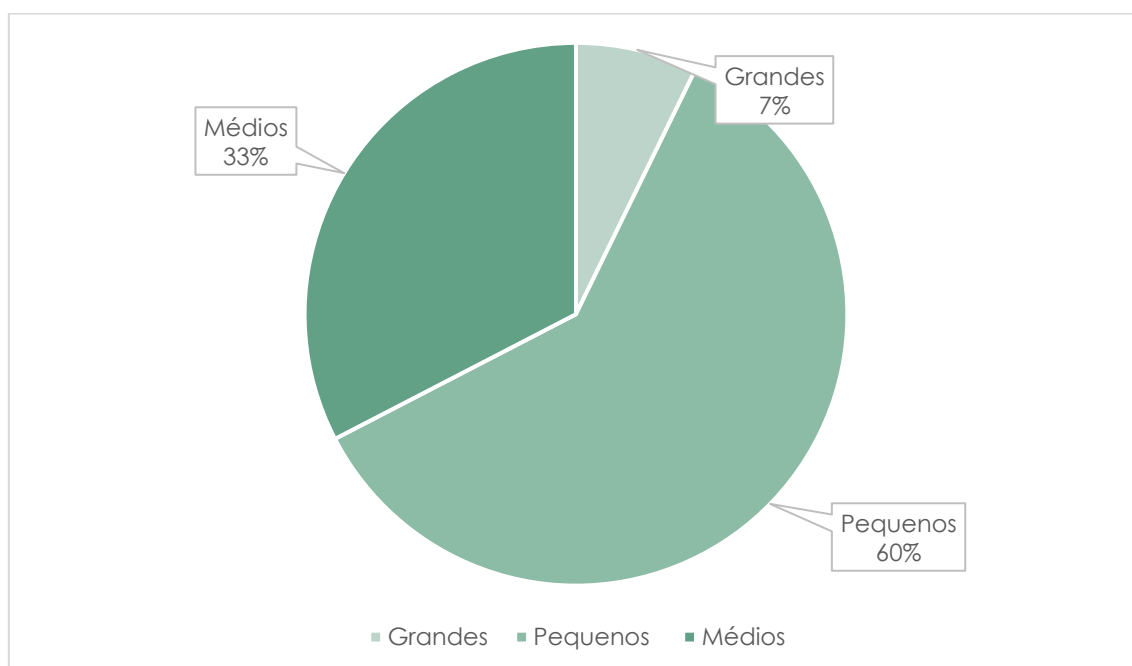


Figura 1: Municípios em Portugal por dimensão

Ainda atentos nas divisões dos municípios, a Figura abaixo mostra a proporção de concelhos por unidade territorial. A análise da figura apresenta destaque para as regiões Centro e Norte, possuindo 100 (32,47%) e 86 (27,92%) municípios respetivamente, representando em conjunto mais da metade de todos os municípios de Portugal.

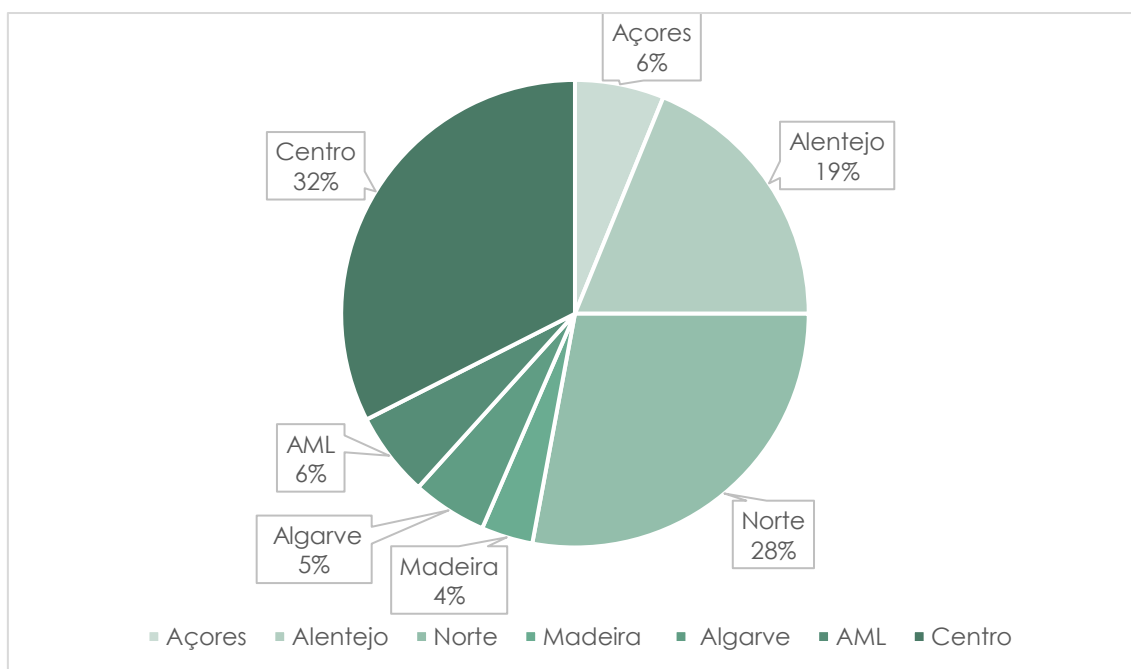


Figura 2: Municípios de Portugal por unidade territorial

Segundo Nogueira et al, dos 308 municípios de Portugal, mais de metade são classificados como municípios de pequena dimensão, ou seja, com população inferior a 20.000 habitantes. Em relação às unidades territoriais, o maior número de municípios encontra-se nas regiões Centro e Norte, sendo estas compostas por mais de 60% de todos os concelhos portugueses.

A Câmara Municipal é o órgão autárquico dos concelhos e cabe-lhe promover o desenvolvimento dos municípios em todas as áreas da vida, como a saúde, a educação, a ação social e habitação, o ambiente e saneamento básico, o ordenamento do território e urbanismo, os transportes e comunicações, o abastecimento público, o desporto e cultura, a defesa do consumidor e a proteção civil, mas para isso é preciso geri-lo de forma eficiente e eficaz.

A Assembleia Municipal é o órgão deliberativo do município. É constituído pelos/as representantes das diferentes forças eleitas, em proporção segundo o método de Hondt⁵, nas várias listas concorrentes.

⁵O método Hondt é um modelo matemático utilizado para converter votos em mandatos.

O grande objetivo das Câmaras Municipais é ter uma política permanente de monitorização dos serviços municipais, por forma a criar do ponto de vista preventivo para que os riscos não existam. Portanto o grande objetivo é criar condições do ponto de vista do funcionamento dos vários setores dentro das Câmaras Municipais, para que todos, sem exceção, possam estar abrangidos por um normativo que discipline a sua relação com o exterior, por forma que a mesma aconteça com a lisura, com a correção, com a legalidade que é certo que todos os munícipes exigem a quem desempenha o serviço público na autarquia. Isso propõe não só um quadro normativo, como também que anualmente se faça um relatório para que se avalie o grau de cumprimento desse normativo. Por um lado, foi introduzido um conjunto de regras que vão ao encontro daquilo que são os princípios internacionais de combate a corrupção e por a criação de um normativo, que contem pontos fulcrais e as Câmaras fazem a sua autoavaliação acerca do cumprimento desse regulamento. Essas normas são a maior parte internacionais, são recomendações do nível supranacional que foi acolhido de bom grado por se acreditar que através delas pode-se ter uma disciplina interna que seja a mais acertado.

Os/as Presidentes de Junta integram este órgão por inerência. Este órgão é responsável pela discussão e aprovação dos planos, dos documentos de prestação de contas e de atividades, das delegações de competências da Câmara Municipal nas Freguesias, das taxas, dos empréstimos, dos planos diretores municipais, da alienação ou oneração de bens municipais, das geminações, entre outras que integram o vasto leque de competências deste órgão. O seu funcionamento é importante para o bom desempenho da atividade Municipal, fiscalizando-a e contribuindo decididamente para a vida Municipal. O modo de funcionamento da Assembleia Municipal está dependente da lei geral e do regimento próprio de cada Assembleia (Regimento da Assembleia Municipal de Bombarral, 2017-2021).

De acordo com a lei nº73/2013 estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais. A assembleia Municipal pode, por proposta da Câmara

Municipal, através de deliberação fundamentada que inclui a estimativa da respetiva despesa fiscal, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios.

A Administração Pública é composta, pela Administração Local, sendo esta constituída pelas autarquias locais, considerando que a alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do Capítulo I da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, prevê que os municípios sejam considerados autarquias locais.

No contexto dos municípios, as Assembleias municipais exercem um papel fulcral no desempenho das atividades camarárias e na consecução dos objetivos. A Assembleia Municipal é a entidade fiscalizadora dos atos e deliberações das Câmaras que é constituída pelo seu Presidente e vereadores. É composta por membros eleitos por sufrágio popular direto e, por inerência, pelos presidentes das Juntas de Freguesia. Detém poderes regulamentares, tributários, de alienação ou oneração de bens a partir de determinado valor, na aprovação de instrumentos de gestão territorial, da educação, na aprovação do orçamento e da prestação de contas. A Assembleia Municipal tem competência também, para tomar posição perante quaisquer órgãos do Estado ou entidades públicas, sobre assuntos de interesse para o Município e pode ainda pronunciar-se e deliberar sobre os assuntos que visem a persecução das esferas do Município (jornal económico, 2021).

As Assembleias municipais desempenham ainda tarefas importantes na fiscalização como:

- Acompanhar e fiscalizar a atividade da Câmara Municipal;
- Solicitar e receber informações, através da Mesa, sobre assuntos de interesse para a autarquia e sobre a execução de deliberações anteriores, o que pode ser requerido por qualquer Membro em qualquer momento;
- Deliberar sobre a constituição de delegações, comissões ou grupos de trabalho para o estudo dos problemas relacionados com as atribuições próprias da autarquia, sem interferência no funcionamento e na atividade normal da Câmara;

- Tomar posição perante os órgãos do poder central sobre assuntos de interesse para a Autarquia;
- Pronunciar-se e deliberar sobre assuntos que visem a prossecução das atribuições da Autarquia;
- Votar moções de censura à Câmara Municipal em avaliação da ação desenvolvida pela mesma ou por qualquer dos seus Membros;
- Aprovar o plano de atividades e o orçamento, bem como as suas revisões;
- Aprovar anualmente o relatório de atividades, o balanço e a conta de gerência;

Ou seja, por outras palavras podemos dizer que a assembleia Municipal tem o poder de decidir o que é melhor para a estratégia definida, avaliando o desempenho de qualquer organização para se perceber de que forma os resultados estão a ser alcançados.

Caracterização da amostra

No quadro a seguir, é apresentada os 11 municípios desta amostra, que representam 3.57% do total dos municípios. Por outro lado, é composta maioritariamente por municípios da AML, que são cerca de 2/3 ou seja cerca de 55%. Os municípios da Região Norte representam 18% da nossa amostra, os municípios do Alentejo 9% e os de centro 18%. A região menos representada na amostra é a Região Autónoma da Madeira e dos Açores devido a falta de informações.

Municípios a serem analisadas:

- Sintra;
- Amadora;
- Lisboa;
- Penafiel;
- Guimarães;
- Barreiro;
- Almada;

- leiria;
- lousã;
- Odivelas;
- Portalegre;

	Amostra		População	
	Frequência	%	Frequência	%
AML	6	55	18	5.8
Centro	2	18	100	32.4
Norte	2	18	86	27.9
Alentejo	1	9	58	18.8
Açores	-	-	19	6.1
Madeira	-	-	11	3.5
Algarve	-	-	16	5.1
Total	11	100	308	100

Tabela 7 – Regiões dos municípios que constituem a amostra

Fonte: Pordata 2020

Dado que a amostra é probabilística e que as percentagens de municípios da amostra em cada região se aproximam dessas mesmas percentagens para a população, podemos afirmar que a amostra é representativa, o que se repercutirá em termos de generalização dos resultados.

As análises que se seguem representam o conjunto de questões que foi colocado junto aos responsáveis pelas auditorias nas Câmaras Municipais das amostras. Em concreto, pretende-se perceber de que forma as informações apresentadas influenciam as Assembleias Municipais.

No que diz respeito à implementação do POCAL, verifica-se que a contabilidade orçamental se encontra na generalidade dos municípios bem como a contabilidade patrimonial.

Pergunta	Resposta		Notas
	Sim	Não	
Existe um departamento de auditoria no município?	X		

Quadro de pergunta 1

Os municípios analisados já têm implementado um departamento de auditoria, onde existe um SCI que contribui para que determinados procedimentos sejam realizados da forma mais efetiva.

As organizações impulsionadas em divulgar sua imagem e seus produtos necessitam de algo mais concreto na questão confiança no mercado, então surge a necessidade de aquisição auditoria interna, que pressupõe a prévia identificação e análise, dos Riscos, com o objetivo de identificar as medidas de controlo que os mitiguem. As responsabilidades deste departamento constam nas respetivas cartas de auditoria interna do município, aprovada pelas respetivas Assembleias Municipais. Ao Conselho de Auditoria compete assegurar que a função de auditoria interna é desempenhada de forma independente, sistemática e eficaz, contribuindo para a concretização da missão e dos objetivos da Câmara.

Uma vez que a Auditoria Interna constitui um instrumento importante de apoio à assembleia Municipal e para que esta tenha uma visão mais ampla, deve ter capacidade para proceder a auditorias nos vários domínios de gestão da organização, ocupando, para tal um lugar elevado na posição hierárquica e ter uma total liberdade de atuação e independência em relação aos outros departamentos. É necessário e fundamental a elaboração de um manual de auditoria onde sejam definidos todos os procedimentos que deve cumprir a função de auditoria Interna. Deve, também, ser comunicado de forma interna, quer ao nível vertical quer ao nível horizontal, a missão, os valores, os

níveis de responsabilidade e explicação da motivação da criação do departamento de auditoria interna e ter a colaboração de todos (Martins, 2015).

De facto, um departamento destes nas entidades é de extrema importância sendo uma ferramenta importante na mitigação do risco e um fator de transparência, no entanto, neste momento não existe qualquer obrigatoriedade legal da sua implementação nas autarquias. Porém, cada vez mais autarquias têm atribuído o merecido reconhecimento e apostado na implementação de um departamento de auditoria interna, nomeadamente os municípios de grande dimensão (Martins, 2015).

Pergunta	Notas
Quais os principais benefícios com a criação do departamento/seção/gabinete de auditoria?	

Quadro de pergunta 2

Os departamentos de auditoria das autarquias questionadas, responderam que com a criação dos departamentos de auditoria nos municípios foram visíveis os ganhos ao longo do tempo, principalmente com a transferência de competências para os poderes locais.

Contando desde a implementação do gabinete de auditoria nos municípios foram vários os benefícios ao longo dos anos que justificam a sua criação. De entre esses benefícios destacam os seguintes:

- Foram Identificadas várias falhas nos controlos internos;
- Evitaram que comportamentos lesivos, quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante ou fraudes aconteçam;
- Foi possível fomentar um modelo de gestão de excelência sustentada;
- Garantir e acompanhar a auditoria às contas da autarquia e avaliar o grau de eficiência e economicidade das despesas municipais;

- e) Acompanhar o cumprimento das obrigações estatutárias ou legais das empresas municipais, intermunicipais e associações perante a Autarquia;
- f) Avaliar a adequabilidade do Sistema de Controlo Interno à realidade do município, contribuindo para a sua eficácia e consolidação;
- g) A concordância com as políticas e procedimentos ocorre, com mais probabilidade, com verificações e comparações consolidadas;
- h) Foram feitas auditorias às condições trabalho, que identifique a gravidade do risco profissional (em função do tipo, função, ambiente e condições de trabalho);
- i) Verificou-se a inexistência de documentação sistematizada por grandes áreas de atuação do município.

Identificação e proposta de mecanismos de controlo e as medidas necessárias à mitigação dos riscos identificados, quer se trate de medidas preventivas ou detetivas, atendendo à graduação atribuída na Exposição ao Risco e Gravidade da Consequência. Os mecanismos e as medidas de controlo apresentados podem já estar em funcionamento, estar em fase de implementação ou podem, ainda, vir a constituir propostas; e são tão mais importantes quanto maior for a graduação identificada nos parâmetros: Exposição ao Risco e Gravidade da Consequência (Plano de prevenção do município de Sintra).

Essas ações da auditoria nos departamentos do município, vão ter consequências diretas na aprovação das contas e na aprovação dos objetivos proposto pela atual gestão camarária. Para isso a assembleia Municipal deve conhecer e tomar posição sobre os relatórios definitivos resultantes de ações tutelares ou de auditorias executadas sobre a atividade dos órgãos e serviços do Município.

Pergunta	Resposta		Notas
	Sim	Não	
O desempenho do município pode ser influenciado pelo acompanhamento das ações corretivas implementadas pela auditoria interna?	X		

Quadro de pergunta 3

Nessa questão concordaram todos que o desempenho da auditoria é influenciado pelas ações corretivas, na medida em que minimizam os riscos. As auditorias internas que a Câmara pretende fazer são instrumentos fundamentais para a gestão, são fundamentos que a Câmara necessita para certificar se as coisas estão a correr como foi planeado, mas acima de tudo no sentido de melhorar e normalizar os procedimentos. Procedimentos estes que são fundamentais para a tomada de decisão e aprovação das contas municipais na assembleia. Portanto uma auditoria não é uma fiscalização, porque a fiscalização é feita pelo tribunal de contas e outras entidades, quando se fala na auditoria é no sentido de conhecer melhor a casa (município) e desta forma melhorar os procedimentos (responsável pela área de auditoria da Câmara Municipal de Sintra).

Se hoje esses municípios apresentam uma melhoria no desempenho, muito se deveu por causa de uma auditoria de qualidade e das suas ações corretivas, que previne incidentes indesejáveis e evitando a sua repetição. Além disso, os procedimentos recomendados possibilitam detetar, analisar e eliminar possíveis causas de não conformidade. A partir do momento em que é identificada um problema, é necessário que o departamento de auditoria prepare procedimentos documentados, a fim de assegurar que acidentes, incidentes e não-conformidades, estão sendo investigados e que as ações corretivas e/ou preventivas foram iniciadas.

A identificação e implementação de medidas corretivas e preventivas nos municípios deveu-se pelo facto de existirem situações que não era do conhecimento da gestão e tinham impacto nas contas do município, tendo isso a auditoria foi reforçada juntamente com as ações corretivas e preventivas, no sentido de mitigar os riscos aumentando assim o desempenho Municipal. Foram implementadas algumas competências de auditoria na prevenção dos riscos:

- Monitorizar a implementação das recomendações e das medidas corretivas constantes dos relatórios finais das auditorias;
- Elaborar relatórios de acompanhamento da aplicação das recomendações e medidas corretivas propostas nos relatórios finais das auditorias;

Pergunta	Resposta		Notas
	Sim	Não	
A opinião dos responsáveis do órgão executivo e dos responsáveis pela auditoria interna divergem quanto ao entendimento do impacto da auditoria na gestão Municipal?		X	

Quadro de pergunta 4

Os responsáveis pelos departamentos de auditoria nos municípios defenderam ainda que em relação à opinião dos responsáveis do órgão executivo e os responsáveis pela auditoria interna é praticamente a mesma. As duas partes partilham a mesma área de atuação, então para que haja um ambiente de trabalho propício, elas devem estar

engajadas de modo a terem maior produtividade e para a sustentabilidade do ambiente de trabalho, alcançando assim resultados cada vez melhores. São pequenas coisas na auditoria que as opiniões divergem, sendo assim não relevantes para a emissão de um parecer ou até para tomada de decisão, pode-se dizer que partilham a mesma visão.

A maior motivação para a constituição de um gabinete de auditoria interna é promover a melhoria dos processos e operações, prevenir erros e omissões e contribuir para a melhoria da eficiência da gestão, enquanto para, o grupo dos responsáveis do órgão executivo defendem que um dos motivos é prevenir deliberadamente erros e omissões, promover a melhoria de processos e operações e ajudar a melhorar a eficiência da gestão.

Pergunta	Resposta		Notas
	Sim	Não	
A Câmara Municipal tem certificação legal das contas?	X		

Quadro de pergunta 5

Os municípios possuem a obrigação de terem a certificação legal das contas ou a ser auditadas externamente, e a CMS não é exceção.

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

Na ausência de Certificação Legal de Contas quando a autarquia é obrigada, poderá trazer problemas a vários níveis, nomeadamente, as deliberações tomadas por uma assembleia Municipal que se pronuncie sobre documentos de prestação de contas sem a Certificação Legal de Contas, poderão ser anuláveis.

Com a mudança da Lei das Finanças Locais todos os municípios que têm contabilidade patrimonial têm que ser auditados e a respetiva certificação legal de contas emitida, ou seja, todos os municípios (artigo 76, nº 3 da Lei das Finanças Locais).

A Certificação Legal de Contas é um elemento imprescindível quando se pretende ter uma qualidade de informação contabilística de excelência.

Pergunta	Respostas		Notas
	Sim	Não	
A auditoria interna e externa tem alguma influência na aprovação das constas na assembleia Municipal?	X		

Quadro de pergunta 6

A resposta neste caso foi óbvia, nesta questão ficou claro que há certos departamentos nos municípios que justifica a importância das auditorias. Se as autarquias alterarem uma informação financeira ou não disponibilizar devido a recomendações efetuadas pelos auditores, alteram a qualidade dessa informação para melhor ou para pior.

Com objetivo de prevenir situações de má prática de gestão e proporcionar uma maior transparência às contas dos Municípios, tanto a auditoria interna como externa, têm o dever de participar nas sessões Municipais, bem como ficar à parte dos fatores que considere indicadores de graves dificuldades na prossecução do Plano Plurianual de Investimentos do município. Todas as decisões devem ser aprovadas em reuniões que se realiza semanalmente e, dependendo do significado, também devem ser aprovadas

pela Assembleia Municipal. Toda a gestão e operação são reportadas e fiscalizadas pelo Tribunal de Contas.

Para reduzir os riscos nestas áreas, as auditorias atualizam as informações recolhidas nos anos anteriores, verificam a implementação das recomendações, realizam testes de conformidade dos produtos adquiridos, leem as atas das reuniões da Câmara Municipal e analisam o impacto e a insatisfação das decisões da Câmara Municipal. Expressar opiniões sobre os documentos contabilísticos do exercício em causa, nomeadamente a execução orçamental, balanços, declarações de rendimentos e contas consolidadas, bem como requisitos legais e anexos às demonstrações financeiras importantes para a sua discussão nas Assembleias Municipais.

Pergunta	Notas
Qual o contributo da auditoria para as Assembleias Municipais?	
A auditoria contribui para as Assembleias Municipal com a sua fiscalização e monitoramento?	

Quadro de pergunta 7

O contributo que a auditoria oferece não é nada mais nada menos que o aumento do grau de confiança que ela proporciona nas informações financeiras e outras informações de caráter público, que serão discutidas posteriormente na Assembleia Municipal. Portanto trata-se de um conjunto de exames cuidadoso e sistemático a todas as áreas/departamento dos Municípios sem exceção, com o objetivo primordial de mitigar os riscos e emitir um parecer relevantes para a sua aprovação na Assembleia Municipal.

Para poder executar os trabalhos de auditoria nos Municípios o auditor deverá ser cuidadoso e realizar um planeamento detalhado, cumprindo com as normas nacionais e internacionais de auditoria. O planeamento mostra o conhecimento que o auditor adquire das atividades da autarquia, mostra as áreas a serem examinadas e as que merecem uma atenção maior devido ao volume ou complexidade do Município. Contudo o planeamento adequado define as estratégias do trabalho, auxilia o auditor a dar uma especial atenção às áreas mais importantes e auxilia na descoberta de problemas que podem pôr em causa o desempenho dos Municípios.

Após a realização do planeamento começam os estudos na área do controlo interno e no sistema contábil da autarquia, avaliando a complexidade das atividades e as áreas de risco. Portanto o objetivo do profissional da auditoria neste caso é de identificar os riscos independentemente sejam elas de erros ou fraudes, para assim proporcionarem um bom planeamento e medidas para contenção dos riscos. De uma forma sucinta, é certo dizer que todo o trabalho realizado pela auditoria resume basicamente no parecer que o auditor emitirá a partir das análises, testes e procedimentos realizados.

Aquando da concretização dos pontos anteriormente referidos, o trabalho da auditoria vai ser visível na apresentação das contas do município na Assembleia Municipal. Ou seja, é também objetivo da auditoria fiscalizar e monitorizar as contas do Município que servirão de base para a aprovação na Assembleia.

Portanto a Assembleia Municipal é um órgão responsável pela discussão e aprovação dos planos, dos documentos de prestação de contas e de atividades, das delegações de competências da Câmara Municipal, onde é preciso haver informações com o mínimo de riscos possíveis para o desempenho da autarquia. O seu funcionamento é muito importante para o bom desempenho das atividades municipais, para fiscalizá-las e para dar contribuições decisivas à vida Municipal. Foi questionado sobre opiniões pessoais relativamente à possível relação existente entre a auditoria interna e o grau de importância que representa para o Município, a opinião a esta possibilidade é positiva, tendo em conta que é considerada uma mais-valia para o seu desenvolvimento e desempenho organizacional.

Pergunta	Respostas		Notas
	Sim	Não	
A auditoria é importante para as Assembleias Municipais para a aprovação das contas?	X		

Quadro de pergunta 8

A respostas dos questionários foram todos marcadas em sim, o que dá perceber a importância da auditoria para as Assembleias Municipais. A transparência das contas pública é um mecanismo por meio do qual os Municípios podem demonstrar os seus desempenhos nos negócios públicos. A gestão atual da Câmara é o maior interessado na prestação de contas, porque se sua administração tem efetividade nas ações governamentais, com equilíbrio nas contas públicas, é sinal de que o Município obteve sucesso na sua administração. Para isso, a gestão deve comandar uma equipe de auditoria que tenha habilidade de diagnosticar disfunções, pesquisar e atacar as causas, avaliar consequências, antecipar ações, reagir rapidamente, ter atitude preventiva e prover a orientação organizacional. Seguindo esses passos os Municípios terão armas favoráveis para aprovação das contas nas Assembleias Municipais

Pergunta	Notas
De que forma a auditoria externa pode ajudar na	

aprovação das contas na Assembleia Municipal?	
--	--

Quadro de pergunta 9

A Lei determina que a auditoria externa, associada à prestação de contas, é da competência do Tribunal de Contas e dos demais órgãos fiscalizadores, em que deverá igualmente efetuar uma verificação posterior das contas. O TC ajuda na aprovação das contas com a realização de auditorias às entidades do setor público, o que contribui para criar condições adequadas e reforçar a expectativa de que estas e os seus trabalhadores desempenham as suas funções de forma ética, eficiente e eficaz e de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis. Os órgãos de fiscalização desempenhando um papel importante no reforço da qualidade e melhor prestação de serviços pela administração, enfatizando os princípios de responsabilização, transparência, prestação de contas e melhoria contínua, a auditoria realizada pelo Tribunal contribui para a boa governação das entidades de todo o setor público sendo, ainda, um incentivo à mudança por via da ação pedagógica.

As auditorias externas são consideradas órgãos de transparência, e também constituem ferramentas importantes de fiscalização externa reforçadas e ao dispor da Assembleia, para que seja possível ultrapassar questões jurídicas e financeiras em muito mais do que a prestação de contas anual.

Conclusão

O propósito do presente estudo foi evidenciar o contributo da auditoria para as Assembleias Municipais, como forma de controle e como fator de inibição da corrupção e outros riscos. O risco, no cenário atual, está sempre presente no seio das organizações. As questões em torno do poder local têm vindo a ganhar sucessiva importância na discussão política e pública, com um grande foco no empoderamento autárquico, com um reforço de competências e num claro exercício de política de proximidade com o cidadão.

Com a análise dos resultados obtidos por questionários ficou evidente para mim que quando se trata de auditoria, os objetivos dos Municípios assentam-se na mesma base, ou seja, o objetivo é de prevenir erros, fraudes e outros riscos para as contas municipais. Portanto que foi concluído neste aspeto é que quase sempre as respostas são as mesmas, ou quando diferem não são relevantes para a tomada de decisão. Também ficou claro que os departamentos de auditorias dos diferentes municípios têm o mesmo entendimento quanto ao contributo e quanto à importância da auditoria na gestão Municipal.

Nesta dissertação optámos por realizar um estudo nos municípios em que obtivemos respostas dos questionários, que de acordo com a metodologia apresentada foram bem poucas. Foram analisadas um conjunto de documentos de gestão financeira estruturais dos municípios, bem como a intervenção que a Assembleia Municipal teve na sua discussão e aprovação.

Em relação a segunda pergunta do quadro de pergunta 7 (se a auditoria contribui para as Assembleias Municipal com a sua fiscalização e monitoramento), não tivemos grandes respostas, isto por falhas na estruturação dos questionários que só veio a se revelar durante o tratamento e análise dos dados.

É importante ressaltar que o risco de auditoria cresce com a falta de controle nas contas públicos e falta de um SCI eficaz. Uma das funções do município é controlar, porém precisa de implementar soluções para colmatar as eventuais falhas que possam surgir.

Limitações do estudo

Este estudo prometia ser um trabalho rico em informação de fácil compreensão aos leitores, mas que houve limitações associadas à recolha de informação. O facto de apenas ter sido usado informações de apenas 11 municípios, dificultou o objetivo inicial que era trabalhar com máximo de autarquias possível, pois se fosse utilizado mais municípios no estudo as conclusões eram fidedignas.

Os questionários em que eu tive acesso estavam incompletas ou não foram respondidas, o que fez com que eu procurasse através de outros meios.

A principal limitação encontrada neste estudo foi a dificuldade na obtenção de respostas aos questionários enviados à população em estudo, sendo que o número de respostas obtidas ficou bem abaixo do número de respostas esperado, ou seja, dos 87 municípios enviados alcançamos somente 11 respostas, ou seja 12,64 % do mundo pesquisado. Houve municípios que não responderam, mas prontificaram para uma justificação, alegando tratar de uma muito castigada pela pandemia COVID-19 e outros por causa das eleições autárquicas que se aproximavam.

Referências Bibliográficas

Furtado, Rony (2018) “O IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO MUNICIPAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES;

Azuma, N. (2008), The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence, in *Government Auditing Review*, Volume 15, pp. 77-97.

Caiado, A., Silveira, O. e Fernandes, M. (2007), Contabilidade Pública.

Comissão de Normalização Contabilística, (2013), Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações públicas (SNC-AP).

IFAC (International Federation of Accountants) (2013), Organization Overview: our mission, documento disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>, acedido em 16-08-2021.

IIA (The Institute of Internal Auditors) (2004), “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”, *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em <http://www.theiia.org>, acedido em 16-08-2021.

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) (2006), “About us”, documento disponível em <http://www.intosai.org/about-us.html>, acedido em 15-08-2021.

IPSAS (International Public Sector Accounting Standards Board) (2013), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, document disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/Public%20Sector%20Conceptual%20Framework%20Ch%20%201-4%20Jan%20%2011%202013%20Final.pdf>.

Moura, N. (2011), Procedimentos de auditoria a adotar na revisão legal das contas dos municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática, *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, No 52, pp. 22-34.

Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P., & Jorge, S. (2014). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2014. *Ordem Dos Contabilistas Certificados*, (2182–5564).

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control - Integrated Framework. *New York*, (May), 1–20.

Costa, A. (2008). *A Auditoria Interna nos municípios portugueses*. Universidade de Coimbra. Coimbra.

Costa, C. (2014). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. (9.a Edição). Lisboa: Rei dos Livros.

Feteira, M. (2013). Norma de controlo interno e procedimentos de auditoria interna. Instituto Politécnico de Tomar.

Martins, D. (2015). *A implementação da Auditoria Interna numa Câmara Municipal do Minho*. Instituto Politécnico do Porto.

Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo*. (4a Edição). Lisboa: Áreas editora.

Morais, M. (2008). A importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas. In *18o Congresso Brasileiro de Contabilidade* (pp. 1–15).

Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna*. Instituto Politécnico do Porto. Porto.

Carvalho, A. C. P., e Carreira, J. M. J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das Autarquias Locais. *Atas do XVII Encontro AECA, AECA/IPB, Bragança*.

Domingos, A. M. C. R. (2017). As competências gerais e específicas desenvolvidas nos cursos de contabilidade do 1.º ciclo do ensino superior em Portugal: perceções dos estudantes finalistas, dos docentes de contabilidade e dos contabilistas certificados. *Tese de Doutoramento, Faculdade de Ciências da Economia e da Empresa- Universidade Lusíada de Lisboa*.

Fernandes, M. J. (2009). Developments in public accounting in Portugal. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*.

Fernandes, E. D. B. F. (2020). O Papel da Contabilidade de Gestão nos Municípios Portugueses- Proposta de um modelo para o Município de Arcos de Valdevez (Tese de Mestrado).

Monteiro, A. (2016). Os desafios do SNC-AP. *Revisores & Auditores*, 72, 42-47.

Pordata. (2020). *População residente*. Obtido de www.pordata.pt

Tribunal de Contas. (2017). Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (CGE)- Relatório Intercalar III de Auditoria n.º 22/2017 – 2.ª S.

Unileo. (2017). *Norma Técnica nº1/2017*. Obtido de www.unileo.gov.pt

Santos, S. M., e Alves V. D., M. T. (2015). Impacto da adoção das IPSAS em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: O caso da CFP. *Revista Universo Contábil*, 11(4).

Gonçalves, M., Lira, M., e Marques, M. C. (2017). Síntese cronológica sobre a contabilidade pública em Portugal, seu passado, presente e futuro (1222-2016): revisão da literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121-143.

CMV, C. M. (2020). Obtido de www.cm-valongo.pt

CMS, C. M. (2021). Obtido de <https://cm-sintra.pt/>

Legislação

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

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