



José Ângelo Pires de Oliveira

**A auditoria interna no setor público:  
caso das autarquias em Portugal**

Coimbra, abril de 2023





José Ângelo Pires Oliveira

## **A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal**

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Gestão Pública**, realizado sob a orientação da Professora Dra. Maria Georgina da Costa Tamborino Morais.

Coimbra, abril de 2023



## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal

---

## **DEDICATÓRIA**

*À minha esposa e às minhas filhas.*

## **AGRADECIMENTOS**

O conhecimento é um dos pilares fundamentais no percurso profissional e humano e por isso nunca é tarde, nem nunca é demais lutar para conseguir obter mais um curso ou outro qualquer módulo de conhecimento.

O mundo profissional exige-nos soluções para novas leis, regras, procedimentos, e tudo o que de novo poderá surgir em contexto de trabalho.

Agradeço à minha família, esposa e filhas, que tanto me têm encorajado à conclusão deste mestrado.

A nível profissional, uma palavra de reconhecimento à minha Chefe de Divisão Administrativa e Financeira do Município de Tábua, Dra. Sofia Félix por todo o apoio e disponibilidade demonstrados na transmissão dos seus conhecimentos.

Agradeço à minha orientadora Dra. Georgina Morais por toda a informação que me foi disponibilizada ao longo do percurso académico, bem como todas as suas palavras de exigência em prol de melhoria do trabalho, que foram essenciais neste projeto, e que me deram ânimo para concluir a dissertação de Mestrado.

Por fim, um agradecimento ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC e a toda a equipa de recursos humanos.

## RESUMO

O objetivo principal deste estudo passa por compreender o contributo da auditoria interna na gestão das autarquias locais em Portugal (municípios e freguesias). No seguimento do exposto definiram-se três objetivos específicos: verificar o grau de implementação da auditoria interna nas autarquias locais em Portugal (municípios e freguesias), no qual se pretende averiguar a percentagem das autarquias com a auditoria interna implementada nas autarquias locais; o segundo objetivo passa por averiguar a relevância que as autarquias (municípios e freguesias) atribuem à auditoria interna, com o intuito de verificar a percentagem das que a consideram relevante, e quais as razões que justificam a inexistência dessa função no interior dos municípios e freguesias; por fim, aferir se a auditoria interna deveria ser voluntária ou obrigatória nas autarquias locais, procurando opiniões sobre a possível obrigatoriedade (imposta por legislação).

A auditoria interna fornece informações independentes, objetivas, fiáveis, formalizadas com base em evidências e assenta numa avaliação contínua dos processos de gestão de risco, dos controlos e da governação da autarquia local, com vantagens significativas na relação custo/benefício e no apoio à resolução de problemas.

Neste contexto, procede-se a um estudo empírico do tipo exploratório utilizando métodos quantitativos, nomeadamente com a recolha de dados por questionário. O universo deste estudo são 66 municípios portugueses (constantes do Anexo I que segundo Félix (2012) trata-se de municípios com serviço de auditoria interna), e 25 freguesias com maior número de habitantes de Portugal (constantes do Anexo II, segundo Censos do ano de 2013 do INE – Instituto nacional de Estatística).

Os resultados e as conclusões mais relevantes determinam: em primeiro lugar, que 50% das autarquias inquiridas não têm auditoria interna. Em segundo lugar, que 29% das autarquias não entendem a importância da auditoria interna e 54% justificam a não existência de auditoria interna por falta de pessoal com formação adequada. Por fim, para 73% das autarquias locais, a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação). Pesquisas futuras poderão ser desenvolvidas nomeadamente alargando a amostra.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna; Municípios; Freguesias.

## ABSTRACT

The main objective of this study is to understand the contribution of internal audits in the management of local authorities in Portugal (municipalities and parishes). Following the aforementioned, three specific objectives were defined: to verify the degree of implementation of internal auditing within the local authorities in Portugal (municipalities and parishes), whereby the intention is to ascertain the percentage of municipality's with internal auditing implemented within them; the second objective is to determine the relevance that local authorities (municipalities and parishes) attribute to internal auditing, to verify the percentage of those to be considered relevant, and the reasons that justify the lack of this function within the municipalities and parishes; finally, to assess whether an internal audit should be voluntary or mandatory in local authorities, seeking opinions on the possible obligation (imposed by legislation).

An internal audit provides independent, objective, reliable and formalized information on evidence based on a continuous assessment of risk management processes, controls and governance by the local authority, with significant advantages in terms of cost/benefit and the support for the resolution of problems.

In this context, an empirical study of the exploratory type is carried out using quantitative methods, specifically, the collection of data by questionnaire. The universe of this study is 66 Portuguese municipalities (listed in Annex I, which according to Félix (2012), are municipalities with an internal audit service) and 25 parishes with the highest number of inhabitants in Portugal (listed in Annex II, according to Censuses of the year 2013 of INE – National Institute of Statistics).

The most relevant results and conclusions determine; firstly, 50% of the surveyed municipalities do not have an internal audit. Secondly, 29% of the municipalities do not understand the importance of internal auditing whilst 54% justify the non-existence of internal auditing due to a lack of personnel with adequate training. Finally, for 73% of local authorities, an internal auditing should be mandatory (imposed by legislation). Further research could be developed, namely by enlarging the sample.

**Keywords:** Internal Audit; Counties; Parishes.

## ÍNDICE GERAL

<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> -----	<b>xii</b>
<b>ÍNDICE DE QUADROS</b> -----	<b>xiv</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS</b> -----	<b>xvi</b>
<b>INTRODUÇÃO</b> -----	<b>1</b>
<b>1 CAPÍTULO I: REVISÃO DA LITERATURA</b> -----	<b>3</b>
<b>1.1 A Auditoria Interna</b> -----	<b>3</b>
1.1.1 Conceito de Auditoria-----	3
1.1.2 Auditoria interna e auditoria externa -----	6
1.1.2.1 Cooperação entre auditores internos e externos -----	7
1.1.2.2 Independência no processo de auditoria-----	9
1.1.3 Objetivos e tipos de auditoria na administração pública-----	10
1.1.4 Caracterização do Setor Público Português (Autarquias Locais e Entidades Equiparadas) ----	13
1.1.4.1 A Gestão Pública -----	15
1.1.4.2 Organização de Municípios em Portugal -----	16
1.1.5 Auditoria Interna no Setor Público -----	21
1.1.5.1 A relação entre a auditoria e a accountability -----	27
1.1.5.2 Auditoria como instrumento de combate à corrupção-----	28
1.1.6 O Auditor interno como consultor de confiança da organização -----	30
1.1.7 A pandemia de Covid-19, o trabalho remoto e o processo de auditoria-----	34
1.1.8 Implicações no trabalho de auditoria interna -----	36
1.1.9 Ferramentas e metodologias importantes no planeamento de uma auditoria remota -----	37
1.1.10 A mudança no funcionamento dos órgãos autárquicos com Covid-19-----	40
1.1.11 O governo eletrónico local, antes, durante e depois da pandemia -----	41
<b>1.2 Autarquias Locais</b> -----	<b>43</b>
1.2.1 A auditoria interna no município e órgão executivo, como garantia de mais transparência--	43
1.2.1.1 Razões que justificam a necessidade de implementar a auditoria interna-----	43
1.2.1.2 A auditoria interna como garantia de mais transparência-----	44
1.2.1.3 Criar a auditoria interna numa autarquia local -----	45
1.2.1.4 A transparência e o valor acrescentado da auditoria interna-----	46
1.2.2 A necessidade de implementar mecanismos de auditoria interna para uma recuperação	
sustentável nas autarquias -----	46

A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal

1.2.2.1	O desafio da descentralização de competências para os Municípios e Freguesias	47
1.2.2.2	Normativos de Certificação e a Obrigatoriedade da Auditoria Interna	49
1.2.3	Descentralização	50
1.2.4	Estudos Empíricos relativos à Auditoria Interna	53
<b>2</b>	<b>CAPÍTULO II: ESTUDO EMPÍRICO</b>	<b>66</b>
2.1	Metodologia de Investigação	66
2.2	Enquadramento metodológico	66
2.3	Objetivos	67
2.4	Suposições de pesquisa	68
2.5	Método de recolha e tratamento de dados	70
2.6	Pesquisa Quantitativa	78
2.7	Apresentação e interpretação dos resultados	78
2.7.1	Métodos estatísticos	79
2.7.2	Parte I – Caraterização do Município/Freguesia	79
2.7.3	Parte II – Serviço/ Órgão de auditoria interna	81
2.7.4	Parte III – Caraterização do serviço de auditoria interna	87
2.7.5	Parte IV – Alcance da auditoria interna na autarquia	91
2.7.6	Parte V - Contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos da autarquia	107
	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>109</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>112</b>
	<b>LEGISLAÇÃO</b>	<b>116</b>
	<b>ANEXOS</b>	<b>118</b>
	<b>ANEXO I</b>	<b>119</b>
	ANEXO I - LISTA DOS MUNICÍPIOS (66)	120
	<b>ANEXO II</b>	<b>123</b>
	ANEXO II - LISTA DAS FREGUESIAS (25)	124
	<b>ANEXO III</b>	<b>126</b>
	ANEXO III - E-MAIL REMETIDO PARA OS MUNICÍPIOS	127

A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal

---

<b>ANEXO IV</b> .....	<b>128</b>
ANEXO IV - E-MAIL REMETIDO PARA AS FREGUESIAS .....	129
<b>ANEXO V</b> .....	<b>130</b>
ANEXO V - QUESTIONÁRIO .....	131

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - As principais fases da auditoria .....	5
Figura 2 - Diferenças entre o SPA e o SEE .....	14
Figura 3 - Autarquias Locais e Outras Formas de Organização Autárquica .....	18
Figura 4 - Procedimentos de controlo .....	25
Figura 5 - Prisma da geração de valor de auditoria interna .....	31
Figura 6 - Papel dos níveis de maturidade do “conselheiro de confiança” .....	33
Figura 7 - Percentagem de uso do teletrabalho.....	35
Figura 8 - Proporção do trabalho de auditoria interna que pode ser feito remotamente .....	36
Figura 9 - Caracterização, Localização e Função do Respondente .....	80
Figura 10 – Dimensão das autarquias locais .....	81
Figura 11 - Questão 7. A autarquia dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna? .....	82
Figura 12 - Questão 8. Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência da função de Auditoria Interna?.....	83
Figura 13 - Questão 9. Em sua opinião, a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação) nas autarquias locais?.....	84
Figura 14 - Questão 10. Quais os benefícios do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente?.....	84
Figura 15 - Questão 11. Quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente?.....	85
Figura 16 - Questão 12. Quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota?.....	86
Figura 17 - Questões 14. Tipo de estrutura, 15. Hierarquia de reporte, 16. N.º de anos do serviço de auditoria interna.....	89
Figura 18 - Questões 19. Há preocupação em haver formações para o pessoal sobre as normas dos profissionais de auditoria interna? .....	91
Figura 19 - Questões 20. Existe Manual de Auditoria Interna aprovado? .....	92
Figura 20 - Questões 22. Existe Plano de gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas aprovado?.....	94
Figura 21 - Questões 23. Existe um plano anual dos procedimentos a realizar no âmbito do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas?.....	95

A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal

---

Figura 22 - Questão 25. Qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna?.....	97
Figura 23 - Questão 26. De acordo com o objetivo, que tipos de auditorias são desenvolvidas?.....	98
Figura 24 - Questão 27. Que tipo de metodologias são utilizadas para a descrição, análise e avaliação do controlo interno?.....	99
Figura 25 - Questão 28. Que tipo de testes são utilizados para exame e avaliação da informação? .....	100
Figura 26 - Questões 29. São obtidas provas suficientes e adequadas? .....	101
Figura 27 - Questões 30. São utilizados programas informáticos de auditoria? .....	102
Figura 28 - Questões 31. As auditorias externas englobam e avaliam o trabalho desenvolvido pelo serviço de auditoria interna da Autarquia? .....	102
Figura 29 - Questões 33. Os relatórios dos auditores externos/ROC's são publicitados?.	104
Figura 30 - Questão 34. Quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço? .....	105
Figura 31 - Questões 35. É efetuada uma avaliação dos procedimentos de auditoria interna? .....	106
Figura 32 - Questões 36. Se respondeu sim na pergunta anterior, indique qual o método utilizado: .....	107
Figura 33 - Questão 37. Considera que a auditoria interna contribui para que prossecução de objetivos da autarquia? .....	108

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Funções da Gestão Pública.....	15
Quadro 2 - Grau de dependência dos serviços em relação ao Orçamento de Estado.....	23
Quadro 3 – Estudos empíricos.....	56
Quadro 4 - Relação entre S1 e as questões de investigação .....	72
Quadro 5 - Relação entre S2 e as questões de investigação .....	73
Quadro 6 - Relação entre S3 e as questões de investigação .....	74
Quadro 7 - Relação entre S4 e as questões de investigação .....	76
Quadro 8 - Parte I – Caraterização do Município/Freguesia.....	79
Quadro 9 – Questão 7. A autarquia dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna?.....	82
Quadro 10 – Questão 8. Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência da função de Auditoria Interna?.....	83
Quadro 11 – Questão 11. Quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente?.....	85
Quadro 12 – Questão 12. Quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota?.....	86
Quadro 13 – Questões 14. Tipo de estrutura, 15. Hierarquia de reporte, 16. N.º de anos do serviço de auditoria interna.....	88
Quadro 14 – Questão 17. N.º de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna .....	90
Quadro 15 – Questão 18. Habilitação académica e profissional dos recursos humanos de auditoria interna.....	90
Quadro 16 – Se respondeu sim na pergunta anterior indique:.....	92
Quadro 17 – Se respondeu sim na pergunta anterior indique:.....	93
Quadro 18 – Questão 24. Qual o número de procedimentos de Auditoria Interna mais frequentes (n.º média/ano)? .....	96
Quadro 19 – Questão 25. Qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna?.....	97
Quadro 20 – Questão 26. De acordo com o objetivo, que tipos de auditorias são desenvolvidas?.....	98
Quadro 21 – Questão 27. Que tipo de metodologias são utilizadas para a descrição, análise e avaliação do controlo interno?.....	99

A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal

---

Quadro 22 – Questão 28. Que tipo de testes são utilizados para exame e avaliação da informação? .....	100
Quadro 23 – Questão 32. Qual o número de relatórios dos auditores externos/ROC's produzidos (n.º média/ano)? .....	103
Quadro 24 – Questão 34. Quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço? .....	105
Quadro 25 – Questão 37. Considera que a auditoria interna contribui para que prossecução de objetivos da autarquia? .....	107

## **LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS**

**AAA** – *American Accounting Association*

**AEDRL** – Associação de Estudos de Direito Regional e Local

**ANAM** - Associação Nacional de Assembleias Municipais

**AR** – Assembleia da República

**CNSA** – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

**COSO** - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**DAI** - Departamento de Auditoria Interna

**DF** – Demonstrações Financeiras

**DL** – Decreto-Lei

**EJROC** – Estatuto Jurídico do Revisor Oficial de Contas

**IFAC** – International Federation of Accountants

**IIA** - Institute of Internal Auditors

**ISA** - International Statements on Auditing

**INTOSAI** - The International Organization of Supreme Audit Institutions

**IRC** – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

**IES** – Informação Empresarial Simplificada

**INE** – Instituto nacional de Estatística

**OE** – Orçamento de Estado

**ROC** – Revisor Oficial de Contas

**SA**- Sociedade Anónima

**SAI** – Serviço de Auditoria Interna

**SCA** – Sistema de Contabilidade Autárquica

**SCI** – Sistema de Controlo Interno

A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal

---

**SEE** – Setor Empresarial do Estado

**SEL** - Setor Empresarial Local

**SPA** – Setor Público Administrativo

**POCP** – Plano Oficial de Contabilidade Pública

**POCAL** – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

**TI** – Transparência Internacional

## **INTRODUÇÃO**

Nesta dissertação será abordada a importância da auditoria interna no setor público, mais concretamente nas autarquias locais em Portugal - municípios e freguesias. A auditoria interna fornece informações independentes, objetivas, fiáveis, formalizadas com base em evidências e assenta numa avaliação contínua dos processos de gestão de risco, dos controlos e da governação da autarquia local, com vantagens significativas na relação custo/benefício e no apoio à resolução de problemas. A auditoria interna deverá ser reconhecida como parte integrante do modelo de governação local, como função de monitorização, uma vez que o governo corporativo potencia: a responsabilidade social e ambiental, a integridade, a reputação, a transparência, a independência e a equidade.

Torna-se também importante realçar a escassez de trabalhos sobre Auditoria Interna nos municípios e freguesias em Portugal. Relativamente à literatura e normas, constata-se que muitas são do setor privado, embora algumas se adaptem ao Setor Público, assim como algumas de auditoria externa também são adaptáveis à Auditoria Interna, alvo de análise neste estudo. Este cenário reúne aspetos favoráveis e desfavoráveis a esta investigação: por um lado, permite-nos desenvolver um trabalho inédito com o qual esperamos contribuir para a melhor gestão dos municípios e freguesias em Portugal; por outro, a escassez de fundamentação teórica e normativa acaba por criar algumas dificuldades ao estudo.

Os objetivos específicos deste estudo passam por compreender o contributo da auditoria interna na gestão das autarquias locais em Portugal (municípios e freguesias): verificar o grau de implementação da auditoria interna nas autarquias locais em Portugal (municípios e freguesias), averiguar a relevância que as autarquias (municípios e freguesias) atribuem à auditoria interna e aferir se esta deveria ser voluntária ou obrigatória (imposta por legislação) nas autarquias locais.

Para tal, optou-se pela realização de um estudo empírico do tipo exploratório utilizando métodos quantitativos, nomeadamente através da execução de inquéritos por questionário para recolha de informação, com 37 questões. O universo deste estudo é constituído por 66 municípios e por 25 freguesias de Portugal. Os dados foram recolhidos a partir de um

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

questionário estruturado através do *Google Forms*, no período compreendido entre 26 de março e 30 de junho de 2022. Em suma, num total de 91 questionários remetidos, foram recebidas 48 respostas através da utilização do método quantitativo.

O trabalho está dividido em dois capítulos, sendo o primeiro dedicado à revisão da literatura, e o segundo à investigação empírica. No primeiro capítulo, há dois subcapítulos: no primeiro são abordados os temas de auditoria interna e externa, setor público, trabalho remoto, transparência, e recuperação sustentável nas autarquias; no segundo, abordam-se as temáticas do setor público, descentralização, governo local antes, durante e após a pandemia, e estudos empíricos. No segundo capítulo relativo ao estudo empírico, procedeu-se à apresentação metodológica, apresentando-se os objetivos, os pressupostos, o método de recolha e tratamento de dados, a pesquisa quantitativa e por fim a apresentação e interpretação dos resultados.

## **1 CAPÍTULO I: REVISÃO DA LITERATURA**

### **1.1 A Auditoria Interna**

#### **1.1.1 Conceito de Auditoria**

A contabilidade pública é, nas palavras, de Kohama (2006, p. 25):

“um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito publico interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respetivas autarquias, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas em alguns sistemas.”

Esta engloba, dentro do Setor Público, várias ramificações, ou seja, dentro do seu órgão geral, existem ainda diversos tipos de contabilidade que são aplicados na gestão pública. Este facto implica uma maior dificuldade em realizar-se uma análise e uma comparação ‘fiável’ no decorrer do tempo, das despesas públicas. O facto de não existir uma clareza no que diz respeito à gestão pública dificulta o processo de verificação e de controlo das contas do Setor Público Administrativo (SPA).

Por conseguinte, na perspetiva de Barbosa da Silva (1995, p. 19-20):

“a contabilidade pública tem que ser visionada como um meio fundamental que vá ao encontro do planeamento económico, tendo meios avaliativos, como sejam a auditoria, que permitam determinar as responsabilidades. Desta forma, de acordo com o autor supra “o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir”.

Tendo em conta as premissas aqui expostas, pode dizer-se que os preceitos na gestão pública estão a alterar-se, estando a emergir critérios que vão para além da simples execução da legalidade, como é o caso da eficácia e da eficiência (Marques de Almeida & Marques, 2003).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

A utilização da palavra Auditoria não é pacífica (Auditoria Social, Auditoria de responsabilidade social, Balanço Social, etc.). Neste caso, a palavra Auditoria não deve ser associada a qualquer medida quantitativa; basicamente, é a concretização de um conjunto de procedimentos, métodos de avaliação, políticas e tarefas que visam analisar as alterações provocadas nas condições de vida e confiança de grupos externos à empresa.

Segundo Arenas (2001, p. 4):

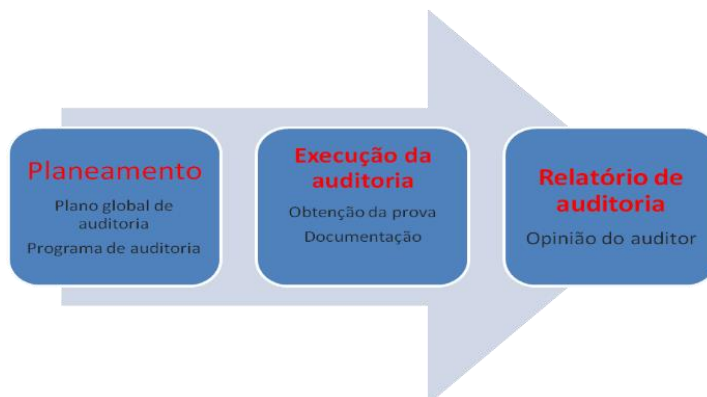
“auditoria é a análise sistemática dos registos, operações e da posição financeira de uma empresa, com o objetivo de determinar se está de acordo com, os princípios contabilísticos geralmente aceites, com as políticas estabelecidas pelo órgão de gestão e com a legislação em vigor. A Auditora Financeira tem como objetivo averiguar a exatidão, integridade e autenticidade da posição financeira da empresa apresentada pelo órgão de gestão, assim como efetuar sugestões no sentido de se efetuar melhorias no sistema administrativo e contabilístico”.

No que toca ao caso concreto da Auditoria Interna, Carneiro (2013, p. 7), define-a como, “uma técnica de controlo de gestão que, mediante a análise, verificação e avaliação independente das atividades da empresa, e da eficácia e conformidade do funcionamento das demais técnicas do controlo, tendo em vista auxiliar os gestores no desempenho das suas funções e responsabilidades.”

Deste modo, os métodos e as técnicas de auditoria constituem os chamados fases de auditoria (Figura 1).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Figura 1 - As principais fases da auditoria



**Fonte: Elaborado pelo autor.**

Sob o desígnio de uma disciplina podemos encontrar um conjunto amplo de definições, as quais foram sendo aperfeiçoadas ao longo dos anos. Conforme refere Costa (2014):

“Em termos gerais, uma auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, etc., quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados.”

A nível internacional, a INTOSAI expressa as bases da escolha de conformidade que deve ser “examinada”:

“Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

No caso do IFAC, ostenta a sua definição para os objetivos da auditoria, como podemos verificar:

“Auditoria 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.”

### **1.1.2 Auditoria interna e auditoria externa**

Atendendo a Morais e Martins (2013), poderá ser mais fácil definir o papel de um auditor interno, relativamente ao externo. As responsabilidades básicas do auditor externo (de fonte legal) são definidas por lei, enquanto a função de Auditoria Interna difere de uma entidade para outra. Não obstante, o desenvolvimento do trabalho destes auditores é complementar.

O trabalho executado em ambas as Auditorias é idêntico, isto é: avaliam o risco e a materialidade; baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu exame; sugerem correções para deficiências encontradas; utilizam as mesmas técnicas; e a extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes.

De acordo com Morais e Martins (2013), quer o auditor externo quer o auditor interno analisam e avaliam o controlo interno seja qual for a entidade a auditar, no entanto, há algumas disparidades, tais como:

- O auditor externo pode indicar melhorias através de críticas construtivas provenientes da sua experiência global nas diferentes entidades; a opinião expressa não é uma declaração acerca da eficácia ou eficiência da gestão da entidade;
- O auditor interno confirma se o controlo interno proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade se cumpriram, com eficiência e eficácia; a sua atuação deve ser mais preventiva, diligente, expedita e, sobretudo, firme no Follow-up; as críticas construtivas advêm do seu conhecimento específico e profundo da entidade.

A auditoria interna, segundo Morais e Martins (2013), refere-se ao trabalho de Auditoria realizado por um staff de auditores profissionais e subordinados à entidade sujeita à Auditoria. Apesar dos auditores internos manterem um grau de independência relativamente às atividades que examinam para preservar a sua objetividade, a sociedade ainda associa a independência somente ao auditor externo. As atividades da auditoria interna são extremamente vastas, abarcando toda a entidade, em todos os aspetos das operações e a todos os níveis de autoridade, isto é, centrada no domínio da gestão.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

A auditoria externa foca-se mais na vertente financeira, destacando-se o sistema contabilístico-financeiro e as atividades organizacionais que podem ter um efeito direto nas demonstrações financeiras.

**1.1.2.1** *Cooperação entre auditores internos e externos*

Tanto o auditor interno como o auditor externo devem estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas. A ambos interessa otimizar os recursos e obter toda a informação pertinente que lhes permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade. Morais e Martins (2013). São pontos de colaboração, entre outros:

- Dos auditores internos com os externos:
  - O intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respetivas funções;
  - A partilha de informações e conhecimentos acerca da entidade;
  - A utilização dos papéis de trabalho e outras informações de Auditoria Interna, como meio de avaliar e reduzir o alcance e profundidade dos testes em determinadas áreas de trabalho pelo auditor externo;
  - A participação ativa na auditoria às demonstrações financeiras.
- Dos auditores externos com os internos:
  - Assessoria profissional em matérias que, pela sua índole e variação contínua dos trabalhos, permite ao auditor externo uma atualização profissional e formação contínuas;
  - A utilização de programas e papéis de trabalho que coordenam e dirigem em colaboração com os auditores internos;
  - A ratificação das conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, o que reforça a sua independência profissional dentro da entidade.

Conforme Morais e Martins (2013), a eficácia da atividade de auditoria interna proporciona vantagens internas de especialização e outras especificidades difíceis de igualar comparativamente aos auditores externos. As questões relativas a este desempenho de entidades externas devem ser abordadas de forma global no que respeita

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

a todas as implicações e fatores envolvidos, incluindo a opinião sobre o controlo interno, a economia, os recursos, a metodologia, a cultura e a competência.

No caso de se tratar de auditorias financeiras, a metodologia utilizada pelos auditores externos tende a realçar os objetivos do controlo contabilístico-financeiro, com impacto nas demonstrações financeiras. Contudo, a auditoria interna envolve atividades que concentram os seus esforços na verificação da adequação dos sistemas de controlo para atingir a eficácia e a eficiência das operações, assim como a observância das políticas, leis e regulamentos aplicáveis.

Pode ser conveniente pensar na atividade de auditoria interna como estando inserida em duas vastas categorias:

1. Avaliação do processo de controlo interno, gestão de risco e governança;
2. Apoio na auditoria às demonstrações financeiras.

A segunda categoria refere-se à assistência que os auditores internos prestam à auditoria externa das demonstrações financeiras. A auditoria externa só se interessa pelo sistema de controlo interno, como base de confiança no sistema contabilístico, para uma apresentação fiel das demonstrações financeiras.

AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) destaca na SAS n.º 65/AU322 a importância da coordenação do trabalho realizado pelos auditores externos e internos. Esta coordenação permite minimizar esforços e proporcionar uma maior eficácia da cobertura da auditoria.

Morais e Martins (2013) refere ainda que os auditores externos, a fim de terem a perceção do trabalho realizado pela atividade da auditoria interna, devem: obter uma compreensão da atividade; avaliar a sua competência e objetividade; considerar o efeito da auditoria interna no planeamento da auditoria externa; planear e coordenar o trabalho com a auditoria interna; avaliar e testar a eficácia do trabalho da auditoria interna; e utilizar a auditoria interna para fornecer apoio direto ao auditor externo.

O nível de responsabilidade da auditoria interna requer profissionais competentes e especializados nas técnicas de auditoria, com grande perspetiva de controlo.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Segundo Morais e Martins (2013), os auditores internos podem suprir algum do trabalho que, de outra forma, seria realizado pelos auditores externos. Exemplos disso são a realização avaliações efetuadas pelos auditores internos nos controlos de pagamento, receção e outras atividades financeiras. Uma vez que a fase inicial da auditoria externa inclui uma avaliação do sistema de controlo interno à área financeira, o trabalho realizado pelo auditor interno para testar este sistema de controlo é utilizado pelo auditor externo, reduzindo desta forma os custos de auditoria. A fim de confiar nesse procedimento, os auditores externos podem rever e testar o trabalho realizado.

**1.1.2.2 Independência no processo de auditoria**

Inicialmente, a auditoria tinha como objetivo a análise das transações visando inibir erros e fraudes. Mas as alterações provocadas pelo desenvolvimento das organizações têm aumentado a sua amplitude e complexidade. Esta evolução permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mudanças económicas e sociais ocorridas, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados, mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora. Em virtude do crescimento das organizações, existe uma tendência para se reajustar os sistemas de controlo interno e fazer face aos riscos emergentes. Neste contexto, o auditor interno deverá fazer o acompanhamento das mudanças com o intuito de contribuir para uma gestão eficaz. (Carneiro, 2013)

Matthew Weitz (2020) afirma que a participação da AI na gestão da fraude torna este processo mais eficaz e que a AI participa de forma ativa na sua prevenção, deteção e resolução/gestão.

“O conceito de independência encontra-se subjacente ao próprio conceito de auditoria interna. Assim, a independência na realização das ações é uma das questões fundamentais para o bom desempenho da função do auditor interno e, conseqüentemente, para a utilidade do serviço prestado, tanto mais necessária quanto os trabalhos a desenvolver entrarem nos caminhos da gestão.” (Reinoite, 2014, p. 07)

A independência da Auditoria consiste no facto do Auditor conseguir expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de forma isenta e objetiva. (Costa, 2021)

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

A Norma 1130 do IIA (Costa, 2021, p. 10) menciona que “os impedimentos à independência organizacional e à objetividade pessoal poderão incluir, mas não se limitam” a conflitos de interesse pessoal, limitações de âmbito, restrições ao acesso de registos, ao pessoal e ativos, e a qualquer recurso, por exemplo, financeiro.

Neste seguimento, a legislação portuguesa contempla uma série de incompatibilidades e impedimentos que têm como objetivo, na maioria dos casos, preservar a independência dos auditores (artigo 88º a 91º da Lei 140/2015 de 7 de setembro). O artigo 71º da mesma lei, estabelece que se a independência do ROC for afetada por ameaças, tais como auto revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou intimidação, deve o ROC adotar as medidas necessárias para assegurar a respetiva independência. Caso contrário, é de evitar a concretização da auditoria.

### **1.1.3 Objetivos e tipos de auditoria na administração pública**

Existem vários tipos de auditoria. Entretanto, para essa pesquisa foram abordadas apenas as tipologias ligadas à auditoria do setor público. Os três principais tipos de auditoria, no setor público, segundo a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), são definidos como:

“Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quando as informações financeiras estão livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro. Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições operam em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento. Auditoria de conformidade foca em determinar se um objeto em particular está em conformidade com normas identificadas como critérios. (...) É realizada para

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspetos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos” (INTOSAI, 2013, pp. 4-5).

Segundo Carneiro (2013, p. 6), “o objetivo de uma auditoria das demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião no caso das demonstrações financeiras estarem preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável”.

Assim, o carácter geral de uma auditoria passa por velar pelo cumprimento dos controlos internos estabelecidos e rever as Demonstrações Financeiras do ponto de vista contabilístico, financeiro, administrativo e operativo, para além de ser um departamento de assessoria da Administração.

Do ponto de vista específico, a auditoria passa por rever e efetuar a avaliação da efetividade, propriedade e aplicação dos controlos internos, avaliar o grau de cumprimento das normas, políticas e procedimentos vigentes, comprovar o grau de confiança da informação produzida pela empresa, avaliar a qualidade do desempenho no cumprimento de todas as responsabilidades assumidas e promover a eficiência operacional.

Segundo Morais & Martins (2013) são vários os tipos de auditoria: financeira, de conformidade, operacional, de gestão, estratégica e forense.

A Auditoria Financeira “Consiste num exame às demonstrações financeiras com o objetivo de expressar uma opinião sobre conformidade, ou não, de acordo com os critérios preestabelecidos, os princípios contabilísticos geralmente aceites e normas de contabilidade” (Morais & Martins, 2013, p.20). A Auditoria de Conformidade “Consiste na verificação do cumprimento, pela entidade auditada, das condições, regras e regulamentos especificados por diversas fontes, externas ou internas” (Morais & Martins, 2013, p.20). A Auditoria Operacional “Consiste na revisão sistemática das áreas

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

operacionais da entidade, com o objetivo de avaliar a economia, eficiência e eficácia das atividades e, ou, operações” (Morais & Martins, 2013, p.20). Na Auditoria de Gestão a sua função traduz-se na avaliação do desempenho que os gestores apresentam e na avaliação da performance da organização (Morais & Martins, 2013). A Auditoria Estratégica foca-se em analisar a conformidade das decisões tomadas dentro da organização com as políticas estratégicas da mesma (Morais & Martins, 2013). Por fim a Auditoria Forense “É o processo de deteção, prevenção e correção de atividades fraudulentas perpetradas pelo órgão de gestão, por trabalhadores ou por terceiros” (Almeida, 2017, p.20).

Relativamente à auditoria externa: é o exame crítico, sistemático e detalhado de um sistema de informação de uma unidade económica, realizado por Auditor sem vínculos contratuais à empresa. O seu trabalho visa emitir uma opinião independente sobre o sistema de informação da empresa, o seu controlo interno e formular sugestões para a sua melhoria; visa também emitir uma opinião independente sobre as Demonstrações Financeiras (DF) – se apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa e o resultado das suas operações, isto é, a Auditoria Externa tem por objetivo averiguar a razoabilidade, integridade e autenticidade das Demonstrações Financeiras, dos documentos de suporte e de toda a informação produzida pelos sistemas da empresa.

Uma Auditoria Externa realiza-se quando se tem a intenção de publicitar a opinião formulada pelo Auditor juntamente com as DF, no sentido de reforçar a opinião de autenticidade dos seus utilizadores e deve ser realizada por um Auditor ou firma de Auditores com capacidade profissional reconhecida - no caso de Portugal, as empresas internacionais de auditoria ou os ROC. Um Auditor externo distingue-se através da conjugação de diversos fatores, nomeadamente: conhecimento completo dos princípios e procedimentos contabilísticos do seu cliente; formulação de juízos profissionais corretos, razoáveis e imparciais; e competência profissional.

Relativamente à Auditoria Interna, objetivo central deste estudo, é o exame crítico, sistemático e detalhado de um sistema de informação de uma unidade económica, realizado por um profissional com vínculos contratuais à empresa. O seu trabalho visa emitir relatórios e formular sugestões para a melhoria do controlo interno da empresa.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Passa pela confiança e integridade da informação, pelo cumprimento das políticas, planos, procedimentos e legislação, custódia de ativos (por exemplo, inspeções físicas), utilização económica e eficiente de recursos, realização dos objetivos e metas fixados e avaliação permanente do controlo das transações e das operações da empresa. Tem como objetivo estabelecer procedimentos de controlo interno cada vez mais eficientes e eficazes e auxilia os membros da organização no desempenho eficaz e eficiente das suas responsabilidades, fazendo da Auditoria Interna um serviço que reporta ao mais alto nível na organização das empresas.

“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 este. 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. [...] 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, para 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.” (Carvalho, 2021, p. 29)

A Auditoria Operacional tem como objetivos auditar a gestão, estratégia, controlos operacionais, sistemas de informação/organização, métodos da direção, condições de exploração e resultados, adequação da escolha e *timing* das decisões.

#### **1.1.4 Caracterização do Setor Público Português (Autarquias Locais e Entidades Equiparadas)**

O n.º 2 do artigo 82.º da Constituição da República Portuguesa define o Setor Público como aquele que é “constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas”.

Para a *American Accounting Association* (AAA), todas as organizações que não são propriamente privadas, são consideradas como pertencentes ao Setor Público. Acrescenta ainda que o Setor Público engloba todas as organizações que sejam governamentais, e

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

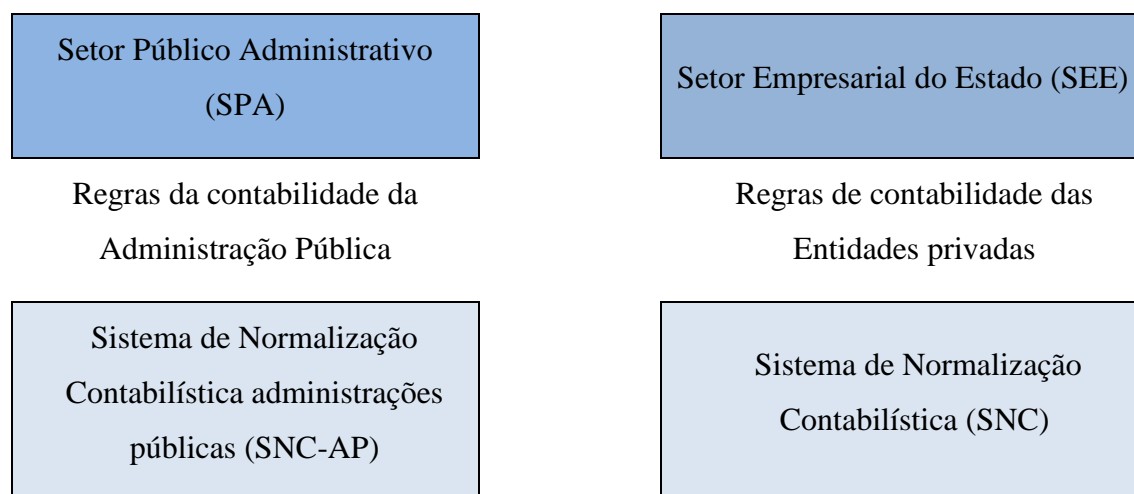
também outras organizações cujos outputs tenham em vista a satisfação de necessidades e os inputs não tenham por fim a obtenção de benefícios financeiros que lhes façam face. Ou seja, esta classificação considera como pertencentes ao Setor Público, todas as organizações que não têm como objetivo a obtenção de lucro.

O Setor Público Administrativo (SPA) procura prestar o melhor serviço com os recursos disponíveis, ou seja, não se orienta para o lucro e o seu desempenho não pode ser objetivamente medido. Os seus recursos provêm de impostos e outras contribuições obrigatórias, sem contrapartida direta. O SPA obedece a um regime orçamental – orçamento - formaliza políticas públicas e permite o controlo (da legalidade).

Por outro lado, o Setor Empresarial do Estado (SEE) tem a sua orientação virada para o lucro e os recursos são provenientes das vendas, tendo uma gestão mais flexível.

As principais diferenças surgem evidenciadas na figura 2:

**Figura 2 - Diferenças entre o SPA e o SEE**



**Fonte: Elaborado pelo autor**

Relativamente à Administração Pública, Amaral (1987, p. 31) afirma que “tem-se presente todo um conjunto de necessidades coletivas cuja satisfação é assumida como tarefa fundamental pela coletividade, através de serviços por esta organizados e mantidos”.

Num sentido objetivo, “decorre daqui que (...) a administração pública não é uma atividade exclusiva do Estado. (...) é, por conseguinte, uma atividade desenvolvida não

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

só pelo Estado como por outras entidades públicas que dele são juridicamente distintas, e até, nos casos previstos na lei, por entidades particulares” (Caetano, 1991, p. 7).

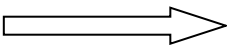
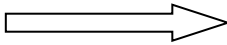
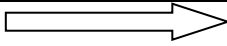
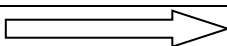
Segundo o IIA (2011) as organizações do setor público podem existir em quatro níveis: Internacional (Entidades com vários estados ou parcerias); Nacional (Um estado independente); Regional (Província/estado dentro de um estado nacional); Local (um corpo de nível municipal, como uma cidade ou município). É no Setor Público Administrativo que se incluem a Segurança Social, a Administração Regional, a Administração Local e a Administração Central.

**1.1.4.1 A Gestão Pública**

As funções do Estado no Setor Público<sup>1</sup> dividem-se pela afetação de recursos (provisão de bens nos serviços públicos, efeitos externos na produção ou no consumo e regulação dos mercados), distribuição (transferências sociais e bens essenciais primários) e estabilização (políticas macroeconómicas: crescimento, emprego, inflação, etc.).

De forma esquemática poderá representar-se da seguinte forma, conforme quadro n.º 1:

**Quadro 1 - Funções da Gestão Pública**

<b>Funções:</b>		<b>Resultados</b>
Planeamento		Fixar objetivos
Organização		Recursos necessários
Direção		Orientação dos recursos
Controlo		Comparar os resultados

**Fonte:** Elaborado pelo autor

Segundo o Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de setembro, é imperativo elementar de gestão o enquadramento da atuação das organizações em dois instrumentos fundamentais: o plano e o relatório de atividades anuais. O primeiro, para definir a estratégia, hierarquizar

<sup>1</sup> Informações com base na Economia e Finanças Públicas.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

opções, programar ações e afetar e mobilizar os recursos. O segundo, destinado a relatar o percurso efetuado, apontar os desvios, avaliar os resultados e estruturar informação relevante para um futuro próximo.

O planeamento e controlo complementam-se e são exigências recíprocas em qualquer gestão eficiente, aos quais, naturalmente, a Administração Pública não pode ser indiferente.

Em 1995, ou seja, depois de em 1992 ter sido publicado o Regime da Administração Financeira do Estado, e através da Resolução n.º 23/95, de 12 de junho, é criada uma estrutura de missão cuja finalidade seria a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). O resultado a que se chegou, foi a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Se até então se tinham, de uma forma quase contínua, dado grandes passos em matéria de reforma da administração financeira do Estado e, mais concretamente, na melhoria da contabilidade pública e de toda a informação que dela se pode e deve retirar para a boa gestão dos Serviços e dos dinheiros públicos, este diploma, o POCP, é, sem dúvida o grande incrementador de toda uma mentalidade que se pretende agora mais aberta e real.

O POCP tem como principal objetivo criar condições para a integração de uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade moderna.

A necessidade de uma melhor realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública, de uma forma automática e, até agora, dificultada pela existência e aplicação na Administração Pública de planos de contabilidade essencialmente adaptados do Plano Oficial de Contabilidade e não preparados para a necessária consolidação de contas, foi outro dos motivos que estiveram na base da aprovação do POCP.

#### ***1.1.4.2 Organização de Municípios em Portugal***

Bilhim (2004) refere que após o golpe de estado de 25 de abril de 1974 foi restabelecida a democracia que veio substituir o regime de ditadura do Estado Novo que imperava desde 1926. Posteriormente, houve seis governos provisórios em apenas dois anos até à

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

criação da Constituição. Portugal mantém-se organizado por municípios desde a sua criação na Constituição de 1976, ano em que se realizam as primeiras eleições autárquicas.

A democracia ao nível local, repartida pelos diferentes municípios, apenas foi inaugurada em 1977 após as primeiras eleições autárquicas. Posteriormente em 1977 e 1979 é que foram editados os primeiros documentos para conferir poder local: (i) Lei das Autarquias Locais; e (ii) Lei das Finanças Locais.

Evidentemente que existem direitos constitucionais, nacionais, com regras estritamente nacionais em alguns casos, designadamente as normas sobre capitais, hinos, bandeiras e regras específicas sobre órgãos e procedimentos conexos, distribuição de poderes, etc., mas o fundamento das constituições modernas é inegavelmente o mesmo: uma vez que os direitos do homem são universais e que os valores que as constituições adotam também o são, obviamente as constituições de hoje não são as mesmas, uma única, elas têm de reconhecer-se, vendo as coisas em perspetiva, como relativamente congéneres e convergentes.

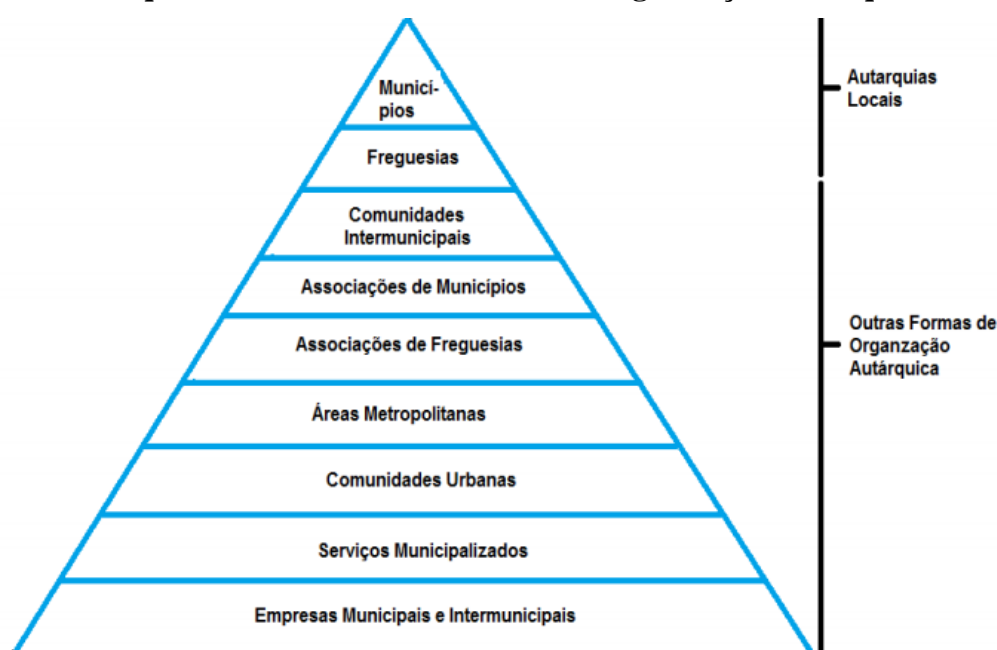
No nosso país, a democracia é representativa porque elegemos os nossos representantes políticos através do voto, sendo que o Estado se organiza, em primeiro lugar, com o Presidente da República e o Primeiro-Ministro. Existe também a Assembleia da República, que representa todos os cidadãos portugueses, e não apenas os partidos eleitos. É constituída por deputados de vários partidos políticos, com mandatos de quatro anos: fazem as leis, (discutem-nas e aprovam) e fiscalizam as ações do governo. Depois, há os Tribunais, sendo que o poder judicial garante a defesa dos direitos e interesses dos cidadãos. Aqui, aplica-se as leis e julga-se quem não as cumpre. Mas o Estado Democrático tem de ser real, não pode ser apenas formal ou eficaz; tem de ser político e social, e não apenas jurídico, dogmático ou doutrinário. Estes aspetos também fariam parte das atribuições reguladoras de um Tribunal Constitucional que centralizaria os debates sobre tudo que é afeto ao Direito Constitucional, deliberando de acordo com os preceitos e princípios geradores do Estado Democrático. De qualquer modo, por mais relevante que seja o princípio democrático para o Estado Democrático, este princípio foi

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

organizado e estruturado a partir do contexto capitalista e, por isso, não se mostrou suficiente para superar as crises sociais e económicas até hoje (CRP, parte III).

Ao nível local existem os municípios e as freguesias. Ao nível da administração regional existem as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, onde é exercida uma política administrativa própria (Figura 3).

**Figura 3 - Autarquias Locais e Outras Formas de Organização Autárquica**



Fonte: Sousa (2011, p. 60)

É na Lei n.º 159/99, de 14 de setembro, que se encontram reguladas todas as competências das autarquias locais ao nível de equipamentos e estruturas como o equipamento rural e urbano, energia, transportes e comunicações, educação, património, cultura e ciência, tempos livres e desporto, saúde, ação social, habitação, proteção civil, ambiente e saneamento básico, defesa do consumidor, proteção do desenvolvimento, ordenamento do território e urbanismo e polícia municipal (para garantir condições aos seus residentes, satisfazendo as necessidades e respeitando o seu desenvolvimento).

Há apenas uma regulamentação para os diferentes municípios quanto ao regime financeiro, existindo apenas diferenças quanto às quatro leis das finanças locais que foram

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

implementadas: Lei n.º 1/1979, de 2 de janeiro, Decreto-Lei n.º 98/1984, de 29 de março, Lei n.º 1/1987, de 3 de janeiro, e Lei n.º 42/1998, de 6 de agosto.

O estudo sobre o financiamento das Autarquias Locais é realizado em Baleiras (1998) e Carvalho (1994). A autonomia é um dos princípios fundamentais subjacentes às Autarquias Locais, sendo que Coelho (2004, p. 78) refere que é da sua competência:

- Elaborar, aprovar e modificar as opções do Plano, orçamentos e outros documentos previsionais;
- Elaborar e aprovar os documentos de prestações de contas;
- Arrecadar e dispor de receitas que por lei lhes forem destinadas e ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas;
- Gerir o seu próprio património, bem como aquele que lhes for afeto.

Pode ainda referir-se que se consideram autarquias locais “os municípios, as freguesias e as regiões administrativas (ainda por instituir). Existem em Portugal 308 municípios dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira. (Sousa, 2011, p. 60).

A reforma administrativa nacional, implementada em 2013, reduziu em cerca de 27% o número de freguesias de Portugal, tendo estas passado de 4 259 para as atuais 3 091. As freguesias de Portugal encontram-se distribuídas pelo Continente (2 882), Região Autónoma dos Açores (155) e Região Autónoma da Madeira (54).

No que toca à Lei das Finanças Locais e das Autarquias Públicas, não deve haver demasiada centralização da administração nem demasiada descentralização. O que o Conselho das Finanças Públicas (2012) refere é que as políticas devem alcançar um maior equilíbrio económico, no emprego, saúde e segurança social, estando consensualmente atribuíveis ao governo central. De facto, do ponto de vista das finanças, o equilíbrio orçamental torna os governos locais responsáveis por bens e serviços públicos locais e os governos regionais por bens e serviços públicos regionais, levando a bom porto a descentralização da administração.

Mas como proceder à descentralização de forma equilibrada no âmbito da Reforma da Administração Local sobre Gestão Municipal, Intermunicipal e Financiamento? No

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Documento Verde (2011) pode entender-se que o Governo optou pela promoção da avaliação do nível de competências que possam ser objeto de transferência entre o Estado, as Comunidades Intermunicipais e os Municípios, numa lógica de descentralização e de reforço da eficácia e da eficiência da gestão pública. No que diz respeito aos Municípios, a ideia é potenciar a clara definição das suas atribuições e competências devidamente acompanhada dos respetivos meios de execução no caso da passagem de competências do Estado Central para os Municípios. Nas Freguesias, as atribuições e competências devem ser reforçadas e diferenciadas de acordo com a sua tipologia e dimensão.

Em suma, “os níveis de administração subnacionais desempenham um papel crucial no desenvolvimento da economia portuguesa ao fornecerem uma grande variedade de bens e serviços de interesse coletivo. As suas responsabilidades orçamentais correspondem, essencialmente, à função afetação, o que recomenda uma ligação forte entre a qualidade e a quantidade de serviços que recebem e os recursos que pagam” (Conselho das Finanças Públicas, 2012, p. v).

Na câmara municipal o órgão executivo, entre muitas funções e competências tem a seu cargo a execução das opções do plano e orçamento, elaboração e submissão à assembleia municipal dos planos necessários relativos às atribuições municipais, elaboração da norma de controlo interno e elaboração e apresentação à assembleia municipal dos documentos de prestação de contas conforme o artigo 33.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro (Carvalho, Fernandes, Camões, & Jorge, 2015).

É relevante referir que também fazem parte de um município, os serviços municipalizados e o Setor Empresarial Local (SEL). O SEL é regulado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que institui o Regime da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais. No SEL inserem-se as empresas públicas municipais e intermunicipais e são classificadas como sociedades comerciais de direito privado conforme o artigo 4.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto (Carvalho *et al.*, 2015).

Catarino (2016) refere que “O Município é a circunscrição do território do Estado na qual os cidadãos, associados pelas relações comuns de localidade, de trabalho e tradições,

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

vivem sob uma organização livre e autónoma, para fins de economia, administração e cultura”.

### **1.1.5 Auditoria Interna no Setor Público**

A auditoria das demonstrações financeiras do Setor Público é definida por área e repartição de rubricas, passando pelo estabelecimento das áreas de maior risco em termos de afetarem as Demonstrações financeiras; pela elaboração de programas de trabalho detalhados por área; a definição de prazos, tempos, pessoas e meios por cada área; a definição da natureza, extensão e profundidade dos procedimentos de auditoria por área; definição de regras de supervisão e controlo de execução por área; estipulação das asserções/objetivos de auditoria aplicáveis por área; fixação dos níveis de materialidade por conta; reavaliação dos riscos de auditoria aceitável e inerente; ponderação do risco de controlo estimado nas diferentes áreas; definição dos testes de controlo e substantivos a aplicar e dos testes de detalhe aos saldos finais.

Como defende o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* [COSO] (2004), todas as organizações têm alguma entidade responsável pela gestão de riscos corporativos. O diretor executivo é o responsável e deve assumir a pertença à organização, assim como os outros gestores apoiam a filosofia de gestão de risco da entidade, promovendo a observância do seu risco, e gerindo os riscos dentro das suas esferas de responsabilidade, em concordância com tolerâncias de risco. Um oficial de risco, um agente financeiro e um auditor interno são alguns dos profissionais com importantes responsabilidades de apoio. O conselho de administração fornece supervisão importante para gerir riscos corporativos e deve estar ciente e de acordo com o risco da entidade. Um certo número de partes externas, como clientes, fornecedores, parceiros de negócios, auditores externos, reguladores e analistas financeiros, muitas vezes fornecem informações úteis ao efetuar uma gestão de riscos corporativos, mas não são responsáveis pela sua eficácia, nem fazem parte da gestão de riscos corporativos da entidade.

São vários os fatores de risco mais comuns na administração pública: o ambiente de controlo, a avaliação dos riscos, as atividades de controlo, a informação e comunicação e a monitorização do sistema. Aqui torna-se essencial o controlo interno enquanto:

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

“processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários (...) estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, económica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.” (INTOSAI, 2013, p. 19).

Por conseguinte, todas as entidades públicas estão sujeitas ao primado da legalidade. Os riscos da envolvente residem no facto de serem influenciadas, em função de ciclos políticos, em muitas mudanças na sua missão, orgânica e meios afetos. Têm um pressuposto de continuidade matizado, podem ter uma vida delimitada no tempo, mas dispõem de menores riscos financeiros em caso de liquidação. Isto porque a aplicação do princípio da substância sobre a forma tem menor alcance do que nas entidades privadas e não tem por objetivo principal a obtenção de lucros. A missão e avaliação de desempenho não se medem apenas com base em indicadores financeiros. São entidades de direito público, mas também praticam atos de direito privado (compra, venda) e os seus órgãos de gestão respondem, nuns casos, perante eleitores e noutros, perante tutelas ministeriais. São fortemente ‘monitorizadas’ por eleitores, opinião pública e meios de comunicação e estão sujeitos a controlo externo de natureza jurisdicional ou não (Tribunal de Contas e reporte no seio do SCI).

Todos os setores públicos são compostos por serviços com inúmeros encargos que estão direcionados para a realização de atividades de cariz económico e social, sendo que estes se expandem quer a nível nacional, quer regional. Este fator faz com que os mesmos tenham especificidades jurídicas distintas, sendo que os graus de autonomia e de responsabilidade são também diferentes, o que torna os seus orçamentos mais ou menos independentes do orçamento geral.

De acordo com a perspetiva de Carvalho, Pina e Torres (1999), “as posições distintas podem ser distribuídas da seguinte forma: Serviços com independência orçamental – são, aqueles que desenvolvem toda a sua atividade sem recorrer ao Orçamento de Estado (OE), pelo que detêm os seus próprios meios para a elaboração e para a aprovação do seu próprio orçamento. As empresas públicas e as Administrações Regional e Local são um

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

exemplo representativo deste tipo de serviços; Serviços com orçamento especial - Corresponde aos serviços que embora também possuam um orçamento à margem do OE, necessitam da aprovação da Assembleia da República (AR). Fazem parte deste conjunto as Instituições de Segurança Social; e Serviços com orçamento incluído no Orçamento de Estado - Corresponde aos serviços que dependem – parcial, ou totalmente – do OE. Neste conjunto, incluem-se os organismos da Administração Central, sendo que estão ainda divididos em serviços simples, ou com autonomia administrativa, ou podem ser completamente autónomos.

Importa ainda ressaltar que dentro da Administração central, os serviços autónomos correspondem às entidades públicas, que embora não sendo categorizadas sob uma perspetiva de empresa, fundação ou associação, têm as suas próprias receitas que cobrem as despesas. No quadro 2 refere-se os vários tipos de dependência:

**Quadro 2 - Grau de dependência dos serviços em relação ao Orçamento de Estado**

<b>Tipos de dependência</b>	<b>Autonomia orçamental</b>	<b>Tipos de serviços</b>
<i>Com independência orçamental</i>	Possuem os próprios processos e recursos para a elaboração e aprovação do seu próprio orçamento.	Empresas Públicas Administração Local e Regional
<i>Com orçamento especial</i>	Possuem também processos próprios, mas necessitam da aprovação da AR.	Instituições da Segurança Social
<i>Com orçamento incluído no OE</i>	O orçamento é parcialmente ou totalmente submetido ao OE.	Administração Central: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Simples;</li> <li>• Com autonomia administrativa;</li> <li>• Autónomos</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Carvalho *et al* (1999)

Quanto aos riscos operacionais, as entidades públicas têm práticas contabilísticas que combinam em graus diferentes dois regimes contabilísticos, de acréscimo e de caixa, isto é, mesmo com contabilidade em regime de acréscimo, integram-se num orçamento

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

construído numa base caixa. Estão sujeitas a diferentes níveis de autonomia nos planos administrativo, financeiro e patrimonial e há uma integração deficiente nas contabilidades orçamental, patrimonial e de custos. Outro risco é a tradicional deficiência na gestão de tesouraria, o incumprimento de prazos de pagamento e a falta de motivação para a cobrança (coerciva) e o fornecimento de bens ou prestação serviços de utilidade social, nuns casos com tarifação administrativamente fixada, noutros casos com tarifação própria, noutros casos sem tarifação.

Um fator de risco na administração pública é também a adoção de modelos de governação e estruturação interna que, dependendo do grau de autonomia, balanceiam entre práticas administrativas tradicionais e práticas vigentes nas empresas de vanguarda e nem sempre dispõem de órgãos de controlo financeiro ou de auditoria interna.

Tal como é referido no INTOSAI (2007, p. 59):

“Os sistemas de controlo interno devem ser monitorizados para avaliar a qualidade de sua atuação ao longo do tempo. A monitorização é obtida através de atividades rotineiras, avaliações específicas ou a combinação de ambas. (1) Monitorização contínua – A monitorização contínua do controlo interno é realizada nas operações normais e de natureza contínua da entidade. Inclui a administração e as atividades de supervisão e outras ações que o corpo técnico executa ao cumprir com suas obrigações. As atividades de monitorização contínua abrangem cada um dos componentes do controlo interno e envolvem ações contra os sistemas de controlo interno irregulares, antiéticos, antieconómicos, ineficientes e ineficazes. (2) Avaliações específicas - A abrangência e a frequência das avaliações específicas dependerão, em primeiro lugar, da avaliação de risco e da eficácia dos procedimentos permanentes da monitorização. As avaliações específicas abrangem a avaliação da eficácia do sistema de controlo interno e asseguram que o controlo interno alcance os resultados desejados, baseando-se em métodos e procedimentos predefinidos. As deficiências de controlo interno devem ser relatadas ao nível adequado da administração.”

Esta informação encontra-se elencada na Figura 4.

**Figura 4 - Procedimentos de controlo**

Accountability	Conformidade	Operações	Salvaguarda de ativos
Ambiente de controlo			
Avaliação de risco			
Procedimentos de controlo			
Informação e comunicação			Organização, entidade...
Monitorização			

Fonte: Adaptado INTOSAI (2007, p. 58)

A Administração Pública debate-se, não raras vezes, com carências de recursos financeiros, limitantes na adoção de sistemas e plataformas logísticas tecnologicamente atualizadas e nem sempre estão dotadas de quadros de pessoal com qualificação ou formação compatível com as exigências impostas. Adotam, ou são obrigadas a adotar, práticas e níveis de remuneração de colaboradores que limitam a motivação e desempenho interno e, na maioria dos casos, não estão sujeitas a, ou estão total ou parcialmente isentas de IRC, o que minimiza o impacto fiscal nas práticas e procedimentos contabilísticos.

Por tradição, estão menos sujeitas a fiscalização pela administração fiscal, mesmo que por elas passem elevadas liquidações, cobranças e retenções de impostos diretos e indiretos.

Embora nem sempre dominem a contabilidade de acréscimo, os colaboradores são entidades com hábitos legais/normativos e, desse modo, os seus quadros tendem a ser, por regra, mais recetivos ao cumprimento de regras do que no universo privado, tendo regimes de prestação de contas anuais sujeitos a vários níveis de aprovação (tutelas sectoriais e financeira) e o grau de divulgação pública dos seus documentos de prestação

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

de contas é muito variável, não existindo um ‘registo único’ de acesso público como a IES.

No que diz respeito aos serviços que dispõem de autonomia administrativa e financeira, estes têm um autocontrolo que é feito aos próprios órgãos dos serviços, e um controlo metódico da gestão orçamental que englobe os critérios de eficiência, eficácia e de legalidade.

Posto isto, os dados permitem que seja feita uma análise da execução do orçamento público, bem como uma comparação que poderá ser estudada num espaço temporal referente aos últimos meses ou em períodos homólogos, ou seja, em períodos iguais do ano que precede. Assim as conclusões das análises permitem detetar eventuais erros ou desvios dos planos orçamentais iniciais, bem como facultar a informação a todos os cidadãos, para que os mesmos possam tomar conhecimento acerca da proveniência e da aplicabilidade dos dinheiros públicos.

Ao mesmo tempo, há uma característica intrínseca à realização dos orçamentos e prestações de informação de extrema importância - a transparência.

Conforme apontam Félix, Morais & Fonseca (2018) os municípios devem fornecer informações acerca das suas ações de auditoria e avaliação no que se refere aos recursos públicos.

“Assim, a prestação de contas evoca a obrigação da gestão dos Municípios em apresentarem relatórios relativos a transações económicas que tenham efetuado, cujo objetivo deve ser o de dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, da execução do orçamento e do resultado económico/patrimonial do organismo que presta contas. Em síntese, a prestação de contas deve permitir uma adequada caracterização do Município em análise.” (Félix, Morais & Fonseca, 2018, p. 132)

Desta forma, é possível apontar os órgãos de gerência onde possam existir erros, falhas ou casos de fraude. As auditorias internas permitem, portanto, o apuramento destes modelos de situações, possibilitando a regularização atempada e em conformidade, e evitando sanções para os órgãos municipais. (Félix, Morais & Fonseca, 2018)

### **1.1.5.1 A relação entre a auditoria e a accountability**

Com o intuito de sintetizar as diferentes definições e conceitos existentes, Rocha (2008:3) refere-se à *accountability* como a “responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade”. Assim, a *accountability* é, por si só, um elemento imprescindível à boa governança, responsabilizando quem toma decisões e evitando o abuso de poder (Cameron, 2004), sendo apresentada como um contributo utilizado “não só para controlar a gestão dos recursos públicos, mas também como forma de estimular ganhos económicos e de eficiência desses mesmos recursos” (Carvalho, 2009, p. 30). Assim, a *accountability* poderá ser entendida como um mecanismo de controlo dos resultados e do diálogo com o cidadão, aumentando a capacidade de dar resposta às suas necessidades.

Félix, Morais & Fonseca (2018, p.133) apontam que:

“a reforma da contabilidade pública operou-se através da nova Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro) a qual vem apresentar novos objetivos, nomeadamente, aumentar o âmbito dos indicadores de finanças públicas, a transparência, a gestão, a *accountability* e a contabilidade de acréscimo como a base para as contas nacionais”.

Os autores descrevem que tal reforma operada pela aprovação do SNC/AP (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro) tem por objetivo:

“dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com os sistemas que atualmente têm sido adotados a nível internacional. Não existe, para o termo *accountability*, uma tradução literal em português, sendo atribuído pela grande maioria dos autores um sentido genérico de prestação de contas e fiscalização” (Félix, 2018).

Para Cameron (2004), “a *accountability* constitui um importante elemento de boa governação”, acrescentando que “se trata da responsabilização pelas decisões ou ações tomadas, evitando o abuso de poder e outras formas de comportamento inadequado”. Já Pinho e Sacramento (2009) remata que “a *accountability* encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo, em prestar contas segundo os

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ónus, o que seria a pena para o não cumprimento desta diretiva”. (Félix, Morais & Fonseca, 2018, p. 134)

Os autores entendem que a auditoria interna no setor público, especificamente nos Municípios portugueses, se apresenta como um importante elo entre os gestores públicos e os cidadãos, de forma a garantir a resolução das situações de corrupção, fraude ou prejuízo no que toca à prestação de contas de forma regular e correta. “Em suma, a auditoria interna presta um importante apoio na prestação de contas e na *accountability*, contribuindo para a melhoria das atividades contabilísticas, financeiras, operacionais, nos processos e na gestão, através da deteção e comunicação de desvios, com vista à proteção do património e à otimização dos recursos”.

“O conceito de *accountability* encerra um conjunto de abordagens que estão relacionadas com as diferentes perspetivas e visões para explicar ou criticar factos e procedimentos do quotidiano da administração pública. Este facto pode ser prejudicial para a compreensão do significado do termo (Rocha, 2011). Ainda assim, destaca-se que uma das ideias mais repetidas é que o termo *accountability* está fortemente associado ao rigor, transparência, disponibilização de informação de forma adequada, simples e de fácil perceção, bem como à responsabilização da gestão.” (Félix, Morais & Fonseca, 2018, p. 140)

Desta forma, podemos entender que a elaboração da informação financeira e auditoria são dois pilares básicos nos quais assenta o atual sistema económico mundial, estruturado num conjunto amplo de relações de *accountability* que exigem transparência, clareza e exatidão dos números que refletem a realidade económica, por serem um input do sistema de tomada de decisões.

### ***1.1.5.2 Auditoria como instrumento de combate à corrupção***

Pode-se dizer que, “a auditoria tanto na área pública quanto na área privada é uma especialização contabilística que testa a eficiência e eficácia do controlo patrimonial, com o objetivo de atestar sua validade sobre determinado dado”. (Attie, 2000, p. 25)

Mendes (2021), ao analisar o combate a corrupção em Portugal através de auditorias forenses, refere que estas tarefas são praticadas no âmbito de várias profissões, como por

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

exemplo, a Polícia Judiciária, o Tribunal de Contas, os ROC, a Inspeção Geral das Finanças, o Setor Bancário e os Administradores de Insolvência.

A auditoria pode ser entendida como o filtro inicial face à corrupção, pois todas as informações administrativas da contabilidade passam por uma triagem e registo contabilístico e fiscais pertinentes, sendo estes da responsabilidade dos departamentos específicos. São realizados estudos e análises constantes e estudos para verificar o posicionamento das contas públicas partindo dos princípios contabilísticos, da legalidade, da legitimidade, da veracidade e da idoneidade dos documentos.

Em 2020, o mundo parou com o aparecimento do vírus SARS-CoV-2. O que acreditávamos conhecer em relação a certas questões económicas e sociais acabou por se alterar e percebeu-se que ninguém estava preparado para uma situação de calamidade na saúde a nível global. A verdade é que, com o confinamento e o distanciamento social impostos, as organizações viram-se forçadas a colocar as suas atividades em standby e, muitas delas encerraram as portas.

O mundo não estava preparado para uma crise desta dimensão. Aquilo que começou por ser um problema de saúde pública, acabou por tornar-se numa nova conjuntura social e económica. Não se sentia uma crise desta dimensão desde a grande depressão (1930). Provocado pela situação pandémica, este evento superou a crise financeira sentida em 2009. De acordo com a Mafalda Troncho, Diretora da Organização Internacional do Trabalho - Lisboa (OIT), a quantidade de horas trabalhadas reduziu e, como consequência, o número de desempregados aumentou, sendo os grupos mais atingidos - jovens e os mais velhos - com maior incidência no sexo feminino, situação semelhante à ocorrida noutras crises.

Com as inseguranças advindas da pandemia que atingem os mercados de capitais, surgem traços em alguns estudos quanto à preocupação do tratamento contabilístico e como isso pode afetar as atividades das empresas e suas demonstrações financeiras. Nessa perspetiva, Silva, Silva Júnior e Santos (2020), citados por Longo (2021), sugerem, no seu estudo sobre os efeitos da COVID-19 nos trabalhos dos contadores e auditores, avaliar os indicadores de desempenho, a capacidade de obtenção de receita e o pagamento de

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

credores no futuro, focando assim na preocupação quanto à continuidade da empresa e a capacidade de honrar os compromissos futuros.

“No que diz respeito a Portugal, a Polícia Judiciária emitiu um comunicado onde alerta que a pandemia está a ser usada por muitos daqueles que se dedicam a enganar os outros via internet (e-mail, redes sociais) e SMS (*Short Message Service*) (SIC Notícias, 2020). A autoridade indicou que há várias campanhas partilhadas com símbolos credíveis como da OMS (Organização Mundial de Saúde), UNICEF (Fundo de Emergência Internacional das Nações Unidas para a Infância) e laboratórios conhecidos, com o objetivo de contaminar os diapositivos com vírus informático e aceder aos dados pessoais (SIC Notícias, 2020). A Polícia Judiciária alertou também os mais idosos uma vez que há um grande aproveitamento por ser um grupo mais vulnerável (SIC Notícias, 2020)”. (Mendes, 2021, p. 19)

No que toca à auditoria, a pandemia da COVID-19 tende a ser um evento de ajuste para as demonstrações financeiras posteriores a 31 de dezembro de 2019, visto que nessa data a OMS declarou emergência de saúde global. Sendo assim poderá ter repercussão no reconhecimento e mensuração de ativos e passivos nas demonstrações dos anos seguintes.

### **1.1.6 O Auditor interno como consultor de confiança da organização**

Segundo Ortea (2017, p.11), a configuração de mercados e negócios está a sofrer muitas alterações devido a vários fatores: dependência tecnológica, incerteza económica, regulamentação mais rígida e exigente. O novo conceito de “transformação digital” está a alterar profundamente a sociedade, num ritmo frenético e de forma abrangente. No fundo, esta situação está a obrigar a uma reengenharia dos processos, usando como alavanca o desenvolvimento tecnológico.

A transformação digital segundo Ortea (2017, p.12), “é a reinvenção de uma organização através do uso da tecnologia para melhorar a forma como a estrutura atua. Este conceito assenta em seis pilares básicos: aquisição de uma visão digital na entidade, digitalização dos processos, comunicação através de múltiplos canais com os clientes, novos serviços

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

e produtos digitais, adaptação de modelos de negócios e mudança cultural dos funcionários.”

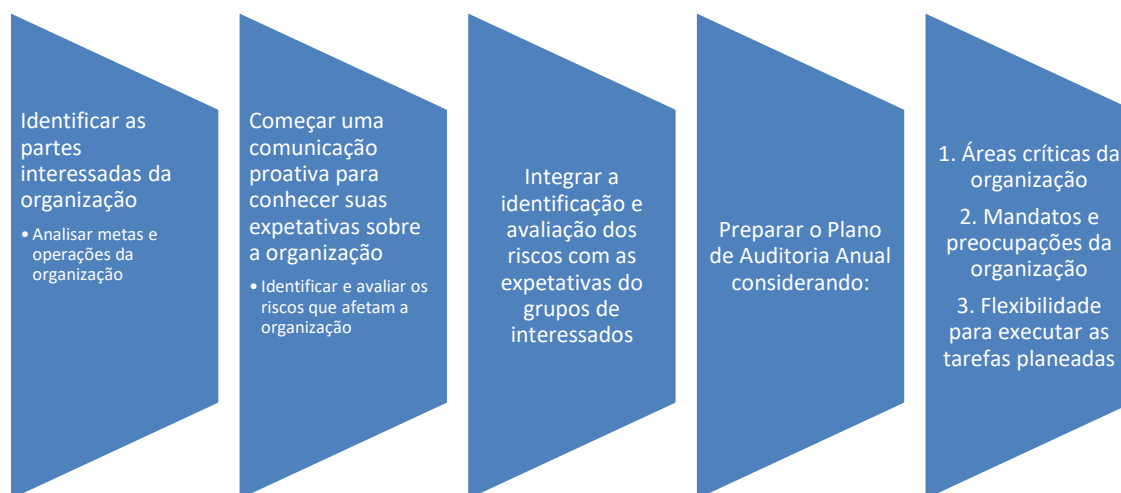
Por esta razão, a auditoria interna é apresentada com dois grandes desafios:

1. Alinhar as expetativas de todos na entidade com as suas funções;
2. Gerar valor na gestão destas expetativas, oferecendo uma resposta eficaz, antecipada e em tempo real.

Conforme Ortea (2017, p.13), perante estes desafios, e para que a auditoria interna seja eficaz, é necessária a implantação de canais de comunicação entre a organização e as partes interessadas na auditoria interna. Essa comunicação deve apresentar diferentes pontos de vista sobre os riscos que afetam a organização, tornando-se no fórum adequado para alinhar a perspetiva sobre os riscos mais críticos. Essa abordagem permitirá priorizar e alocar recursos de forma mais eficiente para resultados mais significativos e que vão ao encontro das expetativas do conjunto dos *stakeholders*, criando assim a oportunidade de adicionar valor e obter retorno tanto empresarial e como social.

O seguinte diagrama – figura 5 - representa a forma como o diálogo proativo com os *stakeholders* influencia a identificação dos riscos, e a elaboração do Plano de Auditoria Interna.

**Figura 5 - Prisma da geração de valor de auditoria interna**



Fonte: Adaptado de Ortea (2017, p.13), Instituto de auditores internos de Espanha (2017)

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

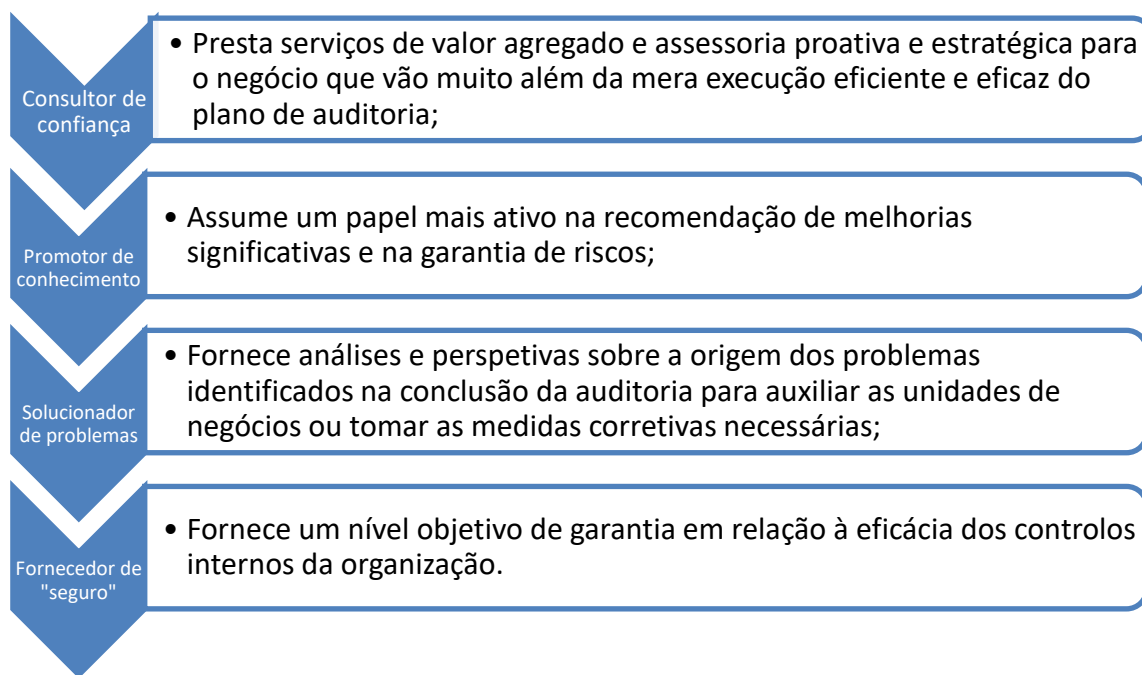
Ortea (2017), refere que além da existência de um Plano de Auditoria Interna, torna-se cada vez mais importante poder oferecer um *input* adicional a trabalhos pontuais de cobertura de riscos identificados no processo de preparação do Plano de Auditoria Interna. Em sequência, e segundo Ortea (2017, p.13), é necessário tomar medidas evolutivas para que a auditoria interna satisfaça a necessidade de ter uma visão contínua e executiva dos aspetos de interesse para a organização:

- **Processo de Auditoria Contínua:** É necessário evoluir no próprio processo de auditoria para estabelecer a auditoria interna na organização, com conhecimento do estado de determinados controlos em tempo real, obtendo assim os indicadores necessários não só para a auditoria interna, mas também para a própria organização. Neste ambiente, o uso de ferramentas tecnológicas na hora de automatizar testes de auditoria não assume especial relevância;
- **Estabelecimento de uma Estrutura de Auditoria (Painel de Controlo):** A auditoria interna deve ter um universo passível de ser auditado, identificado certificado e reconhecido pela organização, alinhado com a estrutura de auditoria desta. Através da exploração de informações das auditorias, este quadro de auditoria interna deve estabelecer um mecanismo de reporte executivo para a gestão de forma contínua para conhecer o nível de controlo na perspetiva da auditoria interna. Esta informação pode ser comparada a outro tipo de *inputs* próprios (indicadores, sistema de controlo interno, etc.) alinhando as necessidades dos diferentes *stakeholders* com os da auditoria interna.

Níveis de maturidade

Ortea (2017, p.15) refere que nem todos os departamentos de auditoria interna têm um papel consultivo nas suas organizações, e as que o têm nem sempre procedem da mesma forma. Neste prisma, pode dizer-se que há diferentes níveis quanto ao papel de “conselheiro de confiança” que um auditor interno pode desenvolver na organização, ilustrado na figura 6:

**Figura 6 - Papel dos níveis de maturidade do “conselheiro de confiança”**



**Fonte:** Adaptado de Ortea (2017) p.15 – com base no estudo sobre situação da profissão de auditoria interna (PWC, 2014).

Segundo Ortea (2017, p.15-16), os níveis de maturidade identificados no estudo da PWC sobre a profissão da auditoria interna são a parte da base como provedor da garantia:

- **Solucionador de problemas:** É o nível mais baixo. Fornece uma análise das causas originais dos problemas identificados nas conclusões da auditoria interna para ajudar as unidades de negócios a adotarem as medidas corretivas necessárias. Desempenham as auditorias, não de acordo com as suas habilidades, mas tendo em consideração o perfil de risco tradicional. É uma posição claramente reativa. Neste nível, as direções de auditoria interna têm a capacidade de resolver os problemas e tirar partido do seu conhecimento especializado e das análises baseadas na tecnologia para ajudar a gestão a compreender as suas causas específicas, tendo como exemplo o trabalho de revisão anual dos estudos financeiros;
- **Promotor de conhecimento:** Neste nível, a auditoria interna assume um papel mais ativo na recomendação de melhorias significativas e fornece feedback sobre os riscos. Estas direções de auditoria interna estão um passo à frente,

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

desenvolvendo perspetivas e visões mais bem fundamentadas sobre a forma como os problemas identificados podem ser resolvidos.

**1.1.7 A pandemia de Covid-19, o trabalho remoto e o processo de auditoria**

Como já foi referido anteriormente, a doença COVID-19, que se tornou oficialmente numa pandemia durante o primeiro trimestre de 2020, causou – além do óbvio impacto na saúde da população mundial – restrições significativas (mobilidade, relações sociais, etc.) que influenciaram a conjuntura económico-social em todo o mundo.

De acordo com Tortuero (2022, p.6) do Instituto de auditores internos de Espanha, foi possível verificar uma mudança considerável nas formas de trabalhar: uma evolução do mais tradicional – onde a presença física era o método usual – para novas formas de organização com trabalho remoto, exceto nos casos em que a presença física era essencial. Em algumas empresas, a pandemia acelerou um processo que já estava planeado.

Neste sentido, as equipas de Auditoria Interna tiveram de se organizar para continuar a prestar os seus serviços num ambiente essencialmente remoto. Uma vez determinada a necessidade de trabalhar remotamente, o ambiente empresarial teve de se adaptar, em diferentes áreas, aos desafios que tal trabalho acarretava. A transição para um modelo de trabalho com um grau muito elevado de digitalização deu origem a novas experiências na forma de trabalhar porque a digitalização oferece uma nova maneira de obter provas. O trabalho remoto pressupõe que o profissional esteja distante, a todos os sentidos, da documentação de suporte que é objeto de avaliação no decorrer de um trabalho de Auditoria Interna, por isso não é de surpreender que sejam desenvolvidas novas formas de documentação dos testes, como por exemplo, imagens ou assinaturas. Da mesma forma, é possível que, em determinadas circunstâncias e tipos de trabalho da Auditoria Interna, seja fundamental a documentação das reuniões realizadas por meio de atas que registem os assuntos nelas tratadas.

Outro aspeto notável, segundo Tortuero (2022, p.7) “é a evolução da comunicação dentro das equipas de trabalho. Nos primeiros momentos do confinamento, observou-se uma situação generalizada de excesso de reuniões, substituindo quase qualquer outro tipo de

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

comunicação mais direta (telefone ou chats individuais) por reuniões de videoconferência, durante grandes jornadas de trabalho, ao mesmo tempo em que foram promovidas atividades em grupo, devido á presença simultânea de toda a equipa de auditoria (workshops ou oficinas).” (Instituto de auditores internos de Espanha, 2022)

Conforme Tortuero (2022, p.8), “desde que o trabalho remoto foi assumido como um hábito, houve um aumento de *stress* ou cansaço nos funcionários e mais conflitos relacionados com direito à desconexão digital ou associados à reconciliação familiar”. Mas o trabalho remoto também traz consigo vantagens: ao nível pessoal (na esfera familiar) e ao meio ambiente, reduzindo a pegada de carbono pela menor utilização de meios de transporte até ao local de trabalho. Os riscos inerentes ao trabalho remoto prendem-se com a privacidade e intimidade dos trabalhadores, com o direito à desconexão digital e segurança da informação. Conforme ilustrado na figura 7, o Instituto Nacional de Estatística também recolheu dados de teletrabalho por setores de atividade, antes, durante e no semestre posterior ao estado de alarme.

PERCENTAGEM DE USO DO TELETRABALHO

	Total Nacional	Indústria	Construção	Troca	Transporte e hospitalidade	Outros serviços
ANTES DO ESTADO DE ALARME	31,3	16,5	21,2	29,8	14,6	39,6
DURANTE O ESTADO DE ALARME	46,7	29,6	34,7	41,1	28,1	62,5
DURANTE O SEGUNDO SEMESTRE DE 2020	37,6	23,5	24,7	34,6	22,4	49,4

**Figura 7 - Percentagem de uso do teletrabalho**

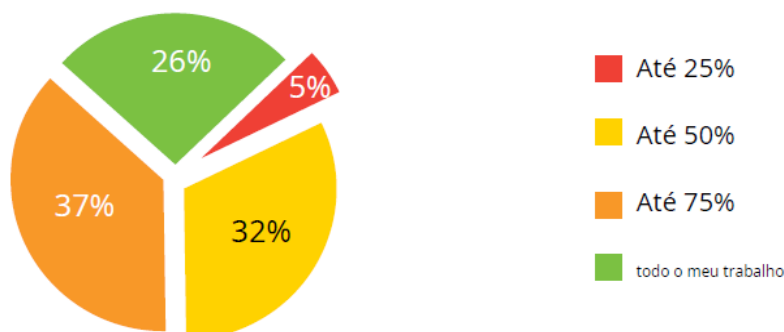
Fonte: Instituto Nacional Estatística (2021)

Estas percentagens – segundo Tortuero (2022, p.8), indicam que o trabalho remoto veio para ficar, com aposta num futuro com modelos híbridos que aliam as vantagens de ambos os formatos. As novas formas e organização do trabalho estão a evoluir para ambientes mais flexíveis, ágeis, participativos e colaborativos. Neste sentido, a Auditoria Interna e as empresas não devem ficar alheias à mudança, mas entrar em conformidade com ela. No levantamento do “sabor do mês” do Instituto de Auditores Internos de Espanha em dezembro de 2020, os seus parceiros foram questionados sobre a quantidade de trabalho que poderia ser feito remotamente.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

A grande maioria dos entrevistados (95%) sentiu que poderia fazer metade de todo o seu trabalho de forma remota. Apenas 5% consideraram que uma parte mínima das suas atividades poderia ser realizada nessa modalidade, conforme ilustrado na figura 8.

PROPORÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA QUE PODE SER FEITO REMOTAMENTE



**Figura 8 - Proporção do trabalho de auditoria interna que pode ser feito remotamente**

Fonte: Instituto de auditores internos de Espanha (2022), Tortuero (2022)

De acordo com a informação relatada, e conforme Tortuero (2022, p.8), pode afirmar-se que a covid-19 impulsionou o trabalho remoto e que várias entidades já assumiram o trabalho misto no futuro (presencial e remoto).

### 1.1.8 Implicações no trabalho de auditoria interna

Tortuero (2022, p.30), do Instituto de Auditores Internos de Espanha, refere que as auditorias remotas não são uma prática nova, mas geralmente usadas apenas para auditorias de baixo risco. Porém, com a situação da pandemia, depende sempre mais da auditoria remota e é importante que os auditores internos entendam os desafios envolvidos no planeamento e execução desse tipo de auditoria. Apesar de tudo, os auditores devem cumprir as normas de auditoria interna e os padrões de qualidade e documentação devem ser mantidos como nas revisões presenciais.

De modo geral, todos os processos podem ser auditados, pelo menos parcialmente, de forma remota, embora alguns possam ser feitos com mais facilidade, desde que haja tecnologia disponível, por exemplo, nas inspeções físicas de instalações. Essas operações podem ser realizadas por meio de *drones* controlados remotamente ou por meio de dispositivos de exibição de imagens em tempo real. Os sistemas podem ser controlados

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

remotamente ou ser baseados em computação em nuvem. Desta forma, as evidências são digitalizadas, como por exemplo, nos processos de negócios - compras e suprimentos, alocações, cobrança, despesas financeiras etc., que também podem ser auditados remotamente.

### 1.1.9 Ferramentas e metodologias importantes no planeamento de uma auditoria remota

Segundo Tortuero (2022, p.32), do Instituto de Auditores Internos de Espanha, “as ferramentas mais importantes no planeamento de uma auditoria interna podem ser divididas seis partes: reunião inicial, habilidades do auditor, recursos tecnológicos, interlocutores, avaliação de riscos, confidencialidade, segurança da informação e proteção de dados:”

- **Reunião inicial:** reunião de *kick-off* com o pessoal relevante da organização e da equipa de auditoria, marcada com bastante antecedência, onde a metodologia de trabalho remoto (uso de TIC e acordos de confidencialidade, segurança e proteção de dados) é explicada, assim como o escopo, funções, requisitos e a definição do cronograma de entrega de informações discutidos. Importante também ressaltar que a duração da auditoria pode ser afetada pela estabilidade das comunicações ou contingências associadas às TIC.
- **Habilidades do auditor:** Competências para gerir os recursos tecnológicos disponíveis como: webcams, microfones, ferramentas de partilha de documentos programas de software que incluem ferramentas de videoconferência.
- **Recursos tecnológicos:** Bom acesso à Internet, com computador (câmara e microfone incluídos) e ferramentas autorizadas pela organização para videoconferências (como *Skype for Business, Zoom, tvleet Google, Teams ou Cisco welsEx*) e para partilhar informações (como *Sharepoint, OneDrive, etc.*).
- **Interlocutores:** Coordenação com os interlocutores que participam na auditoria, considerando disponibilidade, designação de responsáveis pela entrega das informações, backup, coordenação de cronograma de trabalho (tendo em conta diferenças de horário), entre outros. O contacto próximo é essencial.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

- **Avaliação de riscos:** Entender quais os processos, atividades ou instalações da organização passíveis de ser auditados remotamente com TIC. Identificar, analisar e gerir ameaças derivadas do uso de ferramentas tecnológicas, como interrupção na comunicação e problemas que possam afetar a visibilidade, viabilidade e análise das informações.
- **Confidencialidade, segurança da informação e proteção de dados:** Identificar todos os requisitos de Confidencialidade, Segurança da Informação e Proteção de Dados, tanto do auditado e/ou cliente como regulamentares e legais, e estabelecer medidas para garantir a sua efetiva implementação. Ter um ambiente de trabalho com padrões de segurança e definição de protocolos para transmissão de dados, arquivos e informações. A conformidade com o uso de métodos de gravação e reprodução de imagem e vídeo deve ser acordada entre as partes na reunião de abertura, bem como documentada.

À priori, conforme Tortuero (2022, p.32) do Instituto de Auditores Internos de Espanha, a revisão dos procedimentos existentes será realizada da mesma forma, embora a revisão das instalações ou a verificação do inventário sejam modificadas. O auditor interno deve ter isso em consideração ao planear o trabalho, podendo solicitar a ajuda de um terceiro, de outro departamento da empresa ou de uma parte externa que certifique o processo, ou tentar revisá-lo por meio do auditado. Nesse caso, o auditado poderá orientá-lo usando o vídeo no seu telemóvel, óculos de realidade virtual ou através das imagens das câmaras de segurança (caso tenham visibilidade suficiente). Mas há que ter atenção à cobertura de telefone ou internet porque esta pode ser irregular em algumas áreas de uma instalação. Ambientes ruidosos e limitações dos equipamentos utilizados podem dificultar o trabalho. No trabalho de campo, a fase de execução de uma auditoria remota é diferente de uma auditoria presencial. Dependendo do processo a ser auditado, as informações necessárias podem ser obtidas por meio de entrevistas, revisão documental ou observação.

Em síntese, Tortuero (2022, p.39) do Instituto de Auditores Internos de Espanha, refere que “pode-se afirmar que a adoção do trabalho remoto pelas empresas traz vantagens importantes do ponto de vista operacional, financeiro, tecnológico, científico, e no que respeita à organização e gestão de equipas de trabalho. Uma combinação ideal de

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

situações, recursos e estratégias pode trazer benefícios importantes: maior flexibilidade do ambiente de trabalho; garantia de uma continuidade dos serviços prestados pelas áreas da entidade; a otimização de diferentes custos ou o aumento geral da eficiência das operações. Além disso, pode servir como acelerador para o atual processo de incorporação de tecnologias e obtenção de novos modelos de negócios ligados à digitalização. “

No entanto, segundo Tortuero (2022, p.40) “o trabalho remoto também apresenta riscos e diversos desafios que devem ser levados em consideração pelas entidades. A distância, redução ou ausência de interação entre os profissionais ou possíveis problemas de segurança nas comunicações, somam-se à necessidade de ter estratégias pré-definidas e novas formas de gestão e direcionamento remoto.”

No caso específico da Auditoria Interna, estas situações adquirem um maior grau de importância pelas características da sua atuação e pelo trabalho de assessoria e prestação de serviços às partes interessadas. O trabalho presencial adquire agora uma nova dimensão, permitindo a sua realização à distância graças à incorporação de aspetos tecnológicos e comunicacionais que possibilitam, em certa medida, colmatar as distâncias físicas e temporais das diferentes geografias onde as empresas operam.

Tortuero (2022, p.40) refere que a Auditoria Interna deve estar atenta, pois as implicações desta modalidade de trabalho podem levar aos seguintes aspetos:

- Na gestão da atividade de Auditoria Interna:
  - A adoção de um modelo de controlo proprietário adaptado às características da empresa e da área;
  - A disponibilização e utilização correta de ferramentas tecnológicas e de comunicação pelas equipas de auditoria (armazenamento e transferência de informação, ferramentas de organização e acompanhamento dos trabalhos, apresentação de resultados, etc.);
  - Gestão correta dos recursos humanos, desde a incorporação de novos membros da equipa até à saída de outros, incluindo a comunicação com as equipas, a motivação dos seus membros e a avaliação do seu desempenho.

- A forma de realizar o ciclo de trabalho da Auditoria Interna, priorizando o planeamento correto, execução e conclusão dos trabalhos realizados remotamente, enquanto a fase de acompanhamento das recomendações pode ser gerenciada de forma semelhante à realizada quando os trabalhos são presenciais.

### **1.1.10 A mudança no funcionamento dos órgãos autárquicos com Covid-19**

Segundo Sousa *et al.* (2021), a crise sanitária provocada pela covid-19 e os seus impactos sociais e económicos não só exigiram uma forte e estreita cooperação a vários níveis, como também colocaram à prova a capacidade do poder local e dos seus órgãos representativos, que se viram obrigados a ter de procurar e concretizar, junto das populações, respostas políticas para os desafios emergentes. A crise sanitária desencadeou um conjunto de ajustes significativos, tais como a introdução acelerada de meios de reunião à distância no âmbito dos órgãos do poder local e da participação dos cidadãos no funcionamento desses órgãos, um reforço dos poderes da câmara municipal e do seu presidente e uma recriação do relacionamento da maioria com a oposição.

Com o decretar do 1.º estado de emergência, a 18 de março de 2020, e a subsequente adoção de um conjunto de medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença covid-19 (Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março), os órgãos políticos municipais e outros organismos públicos e privados tiveram de se ajustar ao novo contexto sanitário.

Sousa *et al.* (2021) refere que as reuniões e sessões de trabalho daqueles órgãos foram, naturalmente, alvo de uma reorganização. Numa reação mais imediata, a primeira versão daquele diploma legal permitiu o adiamento das reuniões e sessões das Câmaras Municipais e das Assembleias Municipais, respetivamente, até 30 de junho de 2020, suspendendo até àquela data a assistência e intervenção por parte dos cidadãos. Além da forma presencial, sem a presença de público e com o devido cumprimento dos requisitos impostos pela Direção-Geral da Saúde (DGS), as ditas reuniões e sessões passaram a ser passíveis de realização, quando tecnicamente possível, por via telemática, disponibilizando a sua gravação no sítio oficial eletrónico da autarquia.

Adicionalmente, Sousa *et al.* (2021) menciona que a adoção de medidas excepcionais em resposta à covid-19, sobre a concessão de isenções, a situação financeira do município (especialmente na contratação de empréstimos de curto prazo) e o apoio a pessoas em situação de vulnerabilidade, no âmbito da Lei n.º 6/2020, de 10 de abril, possibilitou às Câmaras Municipais, em casos devidamente justificados, uma atuação mais célere, uma vez que a autorização por parte da Assembleia Municipal foi dispensada, exigindo-se a sua ratificação à posteriori. Reforçou-se, ainda, a obrigatoriedade de comunicação do Executivo Municipal à Assembleia Municipal daqueles procedimentos. Porém, na prática, o cumprimento destas obrigações ficou aquém do desejado.

### **1.1.11 O governo eletrónico local, antes, durante e depois da pandemia**

Pelo que refere Dias (2021, p.187) o governo eletrónico local pode ser entendido como “o uso das tecnologias da informação e da comunicação (TIC) para suportar as operações do governo, fornecer serviços públicos e envolver os cidadãos ao nível local. Esta definição engloba diferentes perspetivas de utilização das TIC ao nível da governação local, que incluem a prestação de serviços públicos locais aos cidadãos e empresas, a aquisição de produtos e serviços pelas autarquias locais, a participação dos cidadãos na escolha dos seus representantes e na definição das políticas públicas locais, uma profunda transformação dos processos de trabalho internos das autarquias”.

Trata-se, portanto, de transformar digitalmente o poder local. Quando aplicado à esfera pública, o conceito de transformação digital não é particularmente inovador em relação ao anterior, do governo eletrónico ou, mais moderadamente, governo digital. No entanto, e recentemente, essa expressão ganhou um particular relevo do ponto de vista dos documentos prospetivos de políticas públicas, sobretudo na sequência da pandemia. Advoga-se, agora, a necessidade de transformação digital da administração pública enquanto parte de esforço mais alargado de transformação digital da economia e da sociedade, nomeadamente ao nível europeu (European Union, 2020). Ultimamente, esta intenção passou a fazer parte do esforço de recuperação e resiliência devido à covid-19, nomeadamente no caso português (Governo de Portugal, 2021).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

O contexto pandémico atual segundo Dias (2021, p.188) colabora com um quadro de análise muito interessante para a investigação do governo eletrónico. Apesar de ser muito cedo para as tirar-se conclusões definitivas, não é difícil aceitar que os meios digitais foram e são relevantes no combate à pandemia e aos seus efeitos, que as autarquias locais que mais adotaram o governo eletrónico terão sido aptas de se adaptar à pandemia, e que a pandemia terá colaborado para irradiar o governo eletrónico. Segundo Roy (2021), a pandemia pode ser, paralelamente, “um acelerador e um disruptor do governo digital”. Acrescenta o autor que, se por um lado, a pandemia pode contribuir para tornar os governantes mais ágeis e inovadores e promover a sua colaboração com outros setores, por outro, e relativamente às empresas e cidadãos, têm a vocação para reforçar as lideranças unificadas e o controlo de governança, assim desprotegendo objetivos como a participação e a colaboração. Ainda segundo Roy (2020), o desfecho final “dependerá da evolução da liderança política e das expectativas do público à medida que o alcance e os impactos do covid-19 se tornem mais evidentes”. Da vertente dos documentos programáticos, é já notoriamente visível a valor dado à transformação digital da administração pública, tanto a nível europeu (European Council, 2020) quanto nacionalmente (Governo de Portugal, 2021).

Dias (2021, p.195) refere que “já ao nível local, muito dependerá de confronto entre a tendência de mimetização pelo poder local das transformações que, com base nessas políticas, se venham a adotar na administração central (Dias, 2020) e a natural vontade de rápido regresso à normalidade, que se poderá sentir uma vez ultrapassado o contexto pandémico.” As mais recentes expectativas de cidadãos e empresas criadas pela experiência de uso de meios digitais durante a pandemia, assim como o financiamento disponível, não deixarão igualmente de ter ónus nesta relação. A durabilidade da própria pandemia, cuja célere resolução ninguém pode dar como garantida, não deixará de ser igualmente importante. A adesão dos cidadãos e das empresas do governo eletrónico local e a experiência acrescida obtida pelos trabalhadores locais e políticos, se combinada com a disponibilidade de financiamento e com o resultado mimético que naturalmente resulta das transformações na administração pública central, poderá auxiliar a criar, no

seguimento da pandemia, um círculo de desenvolvimento do governo eletrónico local. Dias (2021).

## **1.2 Autarquias Locais**

### **1.2.1 A auditoria interna no município e órgão executivo, como garantia de mais transparência**

Atendendo ao referido por (Morais & Félix, 2021, p.21), “a *accountability* constitui um importante elemento da boa governação e está fortemente associado à responsabilização da gestão pública, prestação de contas e transparência.” A transparência carece da preparação e divulgação da informação rigorosa, adequada, completa, comparável, simples, útil e de fácil compreensão, nomeadamente ao nível das autarquias locais. Logo, estas devem proporcionar informações às diversas partes interessadas, nomeadamente aos municípios e aos cidadãos em geral, permitindo uma avaliação dos recursos que lhes foram confinados. A auditoria interna aprovisiona informações independentes, objetivas, fiáveis, formalizadas com base em evidências e assenta numa apreciação contínua dos processos de gestão de risco, dos controlos e da governação da autarquia local, com vantagens significativas na relação custo/benefício e no apoio à resolução de problemas. A complexidade resultante de uma maior descentralização de competências, bem como a crescente exigência do munícipe, solicitam um equilíbrio suportado por uma monitorização continuada e profissionalizada como a auditoria interna. Contudo, a maioria dos municípios portugueses não tem investido fortemente nesta função. Face ao explanado, e segundo (Morais & Félix, 2021, p.21), “há um caminho a trilhar, com a necessidade de sensibilizar o valor desta profissão com provas dadas a nível internacional, também no setor autárquico.”

#### ***1.2.1.1 Razões que justificam a necessidade de implementar a auditoria interna***

Segundo (Morais & Félix, 2021, p.22), existem fatores que levam à necessidade de contributo da Auditoria Interna (AI) nas Autarquias Locais (AL), no sentido de ajudar a ultrapassar vários constrangimentos, nomeadamente face ao seguinte:

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

- Os municípios aumentaram o alcance das suas atribuições, por via da descentralização do poder central (área da educação, justiça, social, proteção civil, saúde);
- No passado recente, as freguesias também viram ampliadas as suas competências por via da transferência pelos municípios;
- Por outro lado, descentralizar implica a transferência de poder e assunção de responsabilidade, sendo necessário prestar contas nos diversos domínios (financeiro e não financeiro) com garantia, credibilidade, precisão, integridade e transparência;
- Os munícipes e o cidadão em geral são cada vez mais esclarecidos e rigorosos face ao seu contributo público;
- Os riscos são cada vez mais abrangentes, complexos e emergentes e têm impacto em qualquer instituição e em vários domínios. A contratação pública, como pilar na gestão pública, é um exemplo de uma área sensível, complexa e com fator de risco determinante, cuja má prática tem impacto significativo nas instituições;
- A tomada de decisão é uma constante no dia a dia da gestão de qualquer instituição que precisa de apoio e segurança na produção e informação, com transparência na comunicação e reporte cada vez mais integrado;
- O afastamento do munícipe e a dificuldade de interpretação de dados que se tornam complexos levam à suspeita.

Morais & Félix (2021, p.23) referem que dos vários estudos realizados, nomeadamente “com o foco nos municípios revelam que alguns destes evidenciam no seu organigrama a AI, que na realidade não existia. As razões para não criar a AI são, desde há alguns anos, a falta de meios humanos, a falta de meios técnicos e a falta de formação adequada. Contudo, nota-se um aumento significativo de municípios que têm a expectativa de a criar.”

***1.2.1.2 A auditoria interna como garantia de mais transparência***

Os municípios, segundo (Morais & Félix, 2021, p.24), “devem proporcionar informações às diversas partes interessadas, nomeadamente aos munícipes e aos cidadãos em geral, permitindo uma avaliação dos recursos que lhes foram confiados.” Contudo, como os

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

riscos são variados e podem emergir a qualquer hora, a segurança da decisão torna-se necessária a qualquer instante. Pelo facto de os controlos serem dinâmicos (podem alterar-se em qualquer ocasião), a ajuda para a resolução dos problemas torna-se fundamental no momento certo, e o pensamento crítico e o auxílio à reflexão são atitudes proativas cada vez mais exigidas diariamente. Estudos de Sarens (2009) concluíram que as bases de conhecimento dos auditores externos e internos não entram em conflito quando estes trabalham juntos, e até podem criar sinergias importantes na prestação de conforto e confiança às partes empenhadas, atuando como mecanismos de controlo adicionais relevantes para uma gestão mais transparente.

***1.2.1.3 Criar a auditoria interna numa autarquia local***

A auditoria interna, segundo (Morais & Félix, 2021, p.33), “deverá ser reconhecida como parte integrante do modelo de governação local, na função de monitorização, uma vez que o governo corporativo potencia: a responsabilidade social e ambiental, a integridade, a reputação, a transparência, a independência e a equidade.” A auditoria interna pode ser estabelecida por duas modalidades: Obrigatória - quando sustentada por legislação e normativos que coagem para um determinado setor; Voluntária - quando depende apenas da vontade das partes, fundamentada em critérios estabelecidos (Morais e Martins, 2013), como por exemplo: “1) A diversificação dos *stakeholders* – conflito de interesses; 2) Dimensão e complexidade da instituição; 3) Dispersão geográfica da instituição; 4) Economicidade da auditoria interna (os benefícios ultrapassam os custos); 5) Complexidade da atividade e operações da instituição.”

Atualmente, os gabinetes de auditoria interna que existem em determinados municípios e freguesias foram criados de forma voluntária e estimulados, maioritariamente, pelos fatores complexidade e dimensão. “O estudo internacional desenvolvido pelo IIA, em 2015, defende que cerca de 71% dos casos num organismo do setor público exige a existência de um departamento de auditoria interna, por lei, isto é, em cerca de 3 em cada 4 organismos públicos existia auditoria interna por imposição legal.” Morais e Félix (2021, p.33).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Como apoio ao órgão de gestão,” a auditoria interna só tem razão de ser quando a gestão lhe reconhece utilidade, a posiciona num alto nível hierárquico e define as suas atribuições no estatuto. Ou seja, quando reconhece que esta atividade acrescenta valor à entidade” (Morais e Martins, 2013, p.95).

**1.2.1.4 A transparência e o valor acrescentado da auditoria interna**

Atendendo ao referido por (Morais e Félix, 2021, p.34), “a transparência é hoje uma preocupação à escala global em todas as suas dimensões; a situação atual e pós-pandémica levanta incertezas e desafios também para a AI. Contudo, a AI como função de garantia e de consultoria, com visão sobre a instituição, focada nos objetivos, riscos e controlos, exercida como parte integrante do modelo de governação, vai contribuir para acrescentar valor, mitigar desperdícios e fraudes, e ainda controlar o orçamento. A eficácia e eficiência dos recursos, a fiabilidade da informação financeira e não financeira, bem como a conformidade legal e normativa são pilares nas abordagens da auditoria interna. À semelhança do que já existe em Portugal para as instituições do setor da saúde, entende-se que também para o setor autárquico seria importante legislar sobre a obrigatoriedade desta função, como forma de reconhecimento inicial da mesma.”

A expressão “Reconhecimento inicial” é aqui utilizada porque a partir do momento em que é criada, o seu valor acrescentado será efetivamente demonstrado e essa obrigatoriedade vai perdendo expressão. Assim, terá uma função de apoio, não porque seja obrigatória, mas porque é inevitavelmente necessária, aliás, como tem acontecido noutros setores de atividade no nosso país e a nível internacional, à luz das boas práticas internacionais com o propósito da boa gestão dos dinheiros públicos. (Morais e Félix (2021, p.34).

**1.2.2 A necessidade de implementar mecanismos de auditoria interna para uma recuperação sustentável nas autarquias**

Atendendo ao referido por (Morais (2021, p.155) “tem-se constatado uma evolução no discurso político, motivado pelo valor da boa gestão pública, do equilíbrio financeiro e da sustentabilidade, procurando-se aumentar o poder do eleitor pelo escrutínio público. A *accountability* constitui um importante elemento da boa governação dos organismos

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

públicos e está fortemente associada à responsabilização da gestão pública, prestação de contas e transparência. A transparência exige uma preparação e divulgação da informação rigorosa, adequada, complexa, comparável, simples, útil e de fácil compreensão, nomeadamente ao nível das Autarquias Locais.” Portanto, estas devem harmonizar informações às diversas partes empenhadas, sobretudo aos munícipes e aos cidadãos de uma forma geral, permitindo uma avaliação dos recursos que lhes foram confiados. A auditoria interna assiste, no sentido de uma boa governação pública e em proveito do interesse público, ao prover informações independentes, objetivas, fiáveis, formalizadas com base em evidências suficientes e adequadas, fortificando a *accountability*. Ainda a auditoria interna harmoniza confiança, que é conduzida aos diversos Decisores, apoiada pela garantia da utilização adequada do erário público, e ainda pelos incentivos à mudança, através da emissão de recomendações e identificação de melhorias, no melhor desempenho da Administração Pública. A atividade levada a cabo pela auditoria interna, convencionada numa avaliação contínua dos processos de gestão de risco, dos controlos e da governação da Autarquia Local, através de recursos competentes, com vantagens significativas na relação custo-benefício e no auxílio à resolução de problemas e resposta à complexidade da gestão pública.

Morais (2021, p.156) refere que “a complexidade decorrente da crescente descentralização de competências, bem como a crescente exigência do Município, requer um equilíbrio pela monitorização continuada e profissionalizada, por meio de mecanismos como a auditoria interna. Contudo, a maioria dos Municípios Portugueses não tem investido nesta função. Neste sentido, há um caminho a trilhar, com a necessidade de evangelizar, explicar, sensibilizar e demonstrar o valor desta profissão também no setor autárquico.”

***1.2.2.1 O desafio da descentralização de competências para os Municípios e Freguesias***

Morais (2021, p.161) refere que “a adoção de programas de modernização e reformas administrativas obriga a métodos e processos de gestão diferentes e mecanismos de monitorização adequados. Pela Lei n.º 75/2013, apura-se um maior número de transferência de competências do Estado para as autarquias locais, para as entidades

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

intermunicipais e para as freguesias. Ainda, o art.º 131 da referida lei permite delegar nas freguesias as novas competências transferidas dos municípios para as mesmas e a Lei n.º 50/2018 reforça o quadro da transferência de competências.”

A citada transferência concretiza-se de forma a garantir, entre outros, a preservação da autonomia administrativa, financeira, patrimonial, e organizativa das autarquias locais; a garantia de qualidade no acesso aos serviços públicos; a coesão territorial e a garantia da universalidade e da igualdade de oportunidades no acesso ao serviço público; a eficiência e eficácia da gestão pública; e a estabilidade de financiamento.

Ainda segundo Morais (2021, p.162) igualmente ao nível das freguesias com o Decreto-Lei n.º 57/2019 de 30 de abril, que materializa o n.º 2 do artigo 38.º da Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto, “define os procedimentos de transferência dos recursos (financeiros, humanos e patrimoniais) dos municípios para as freguesias, reforçando ainda várias competências das freguesias em domínios integrados na esfera jurídica dos municípios.”

As citadas transferências de competências envolvem riscos associados, por exemplo: gastos acrescidos que deverão ser compensados com transferências, e que têm impacto nos planos e orçamentos, a que o órgão executivo tem a complexa responsabilidade de elaborar, submeter à aprovação e executar, isto é, gerir e prestar contas.

Morais (2021, p.162) questiona se poderá a auditoria interna auxiliar em toda esta interligação de domínios e integração de informação que culmina sempre, direta ou indiretamente, nos planos e orçamentos? Félix, Sofia (2021) referiu que a auditoria interna não se restringe apenas a um mero processo de execução de avaliação, já que apoia o Executivo a pensar e a refletir em que rumo quer seguir a sua própria estratégia. Já ao nível do órgão deliberativo, com competências de apreciação e fiscalização, concretamente à Assembleia Municipal, concorre, entre outros: aprovar os planos e demais instrumentos estratégicos necessários à prossecução das atribuições do município; aprovar as opções do plano, a proposta de orçamento e as respetivas revisões; deliberar sobre todos os assuntos que visem a prossecução das atribuições do município; apreciar e avaliar o inventário dos bens, direitos e obrigações patrimoniais e apreciar e votar os documentos de prestação de contas. Compete ainda conhecer e tomar posição sobre os

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

relatórios definitivos resultantes de ações tutelares ou de auditorias executadas sobre a atividade dos órgãos e serviços do município. Da mesma forma, ao nível do órgão deliberativo, as responsabilidades são complexas e envolvem riscos.

Morais (2021, p.163) faz a seguinte questão: Será que o auditor interno um Garante e Assessor de Confiança? Albino Almeida (Presidente ANAM) salientou que “a Auditoria Interna é uma ferramenta necessária para um maior controlo e acrescenta que o poder local agradece, contribuindo para uma maior validação e valorização da informação disponibilizada aos eleitos locais e aos cidadãos. Promove uma grande segurança, com um melhor escrutínio da decisão política e a implementação das boas práticas, para uma gestão autárquica transparente e certificada.” Por outro lado, Jorge Veloso (Presidente da Associação Nacional das Freguesias) evidenciou “que os eleitos locais têm uma responsabilidade enorme e que, por vezes, não têm o apoio e a ajuda necessária para o exercício das suas funções, pelo que a auditoria interna terá maior relevância para que a gestão autárquica seja mais correta, transparente e esteja ao serviço da população.”

Em suma, e segundo Morais (2021) “a auditoria interna deverá funcionar com o Garante e Assessor de Confiança, selo de garantia do equilíbrio necessário subjacente à teoria da agência, em que os cargos públicos são os agentes que atuam em nome do cidadão principal, que poderão ter interesses diferentes e que esta descentralização reforça a necessidade desta função”.

***1.2.2.2 Normativos de Certificação e a Obrigatoriedade da Auditoria Interna***

As autarquias locais e, mais concretamente, os Municípios, segundo o referido por Morais (2021, p.173) “têm procurado adotar as boas práticas internacionais dos sistemas de gestão, através de referenciais que permitem a sua certificação. Este é um novo paradigma da gestão pública local, permitindo distinguir as autarquias locais em determinadas áreas, atribuindo vantagens competitivas na captação e manutenção de investidores e munícipes, maior celeridade nas respostas, qualidade do serviço, melhor otimização dos recursos e dos processos e ainda outras notoriedades com reforço do *branding* dos territórios.” Félix *et al.*, 2017, revela que “os Municípios que se encontravam com sistemas de gestão certificados apresentavam um melhor desempenho financeiro, com uma cultura

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

organizacional mais centrada na rapidez e melhoria das respostas às necessidades do cidadão, conduzindo a processos de modernização administrativa.” Evidencia-se um incremento relevante nos Municípios que têm adotado as referenciais ISO em vários domínios, maioritariamente o da Qualidade com a norma NP EN ISO 9001:2015. Estes referenciais assentam no princípio de gestão do ciclo PDCA (*Plan-Do-Check-Act*), também conhecido pelo ciclo de *Deming* (planear, executar, verificar e atuar) baseado no risco, numa abordagem por processos e em que as diversas partes interessadas sejam envolvidas. Estes normativos incluem a obrigatoriedade de monitorização do sistema em prol duma melhoria, pelo que é indispensável a existência da auditoria interna, em que os incumprimentos podem desencadear impedimentos à atribuição da Certificação. Assim, embora a aderência à certificação dos sistemas de gestão seja voluntária, a adoção da auditoria interna passa a ser obrigatória por via da necessidade do cumprimento do normativo relacionado à monitorização do sistema de gestão, que deveria previamente ser adotado pelo gabinete de auditoria interna.

Como refere Morais (2021, p.174) “o desejável é que a atividade de auditoria interna numa autarquia local agregue todas estas competências num só documento (por exemplo: Manual de Auditoria Interna), otimizando os recursos e evitando redundâncias, acrescentando valor, e que esteja alinhada com a estratégia da entidade e em linha com a necessidade de uma boa gestão pública e interesse público.”

### **1.2.3 Descentralização**

Teles (2021, p.29) refere, no seu livro “Descentralização e Poder Local em Portugal”, que “a descentralização está na moda. A maior parte concordará que um sistema político é tão mais descentralizado quanto maior for a possibilidade de fazer escolhas e tomar decisões sobre matérias relevantes de políticas públicas a nível local. No entanto, a descentralização política difere da administrativa, através da qual um governo central delega responsabilidades a agentes locais, mas retém o poder de determinar e controlar essas decisões.”

Importa considerar outros termos, da forma mais simples e clara possível. Antes de mais, sublinhe-se a consideração básica de que cada Estado governa um determinado território

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

ou um conjunto de territórios dispersos. A cada conjunto de subdivisões desse território, que podemos designar por jurisdições, corresponde uma determinada parcela de território. Um primeiro nível de jurisdição compreenderá o território integral do Estado; todas as outras, entendidas como subconjuntos, serão jurisdições de segundo nível, e assim por diante. Usando o caso português como exemplo e não havendo estruturas regionais de governação autónoma no território continental, podemos considerar apenas dois níveis de jurisdição (o nacional e o local), sendo que é possível considerar as freguesias como uma jurisdição de terceiro nível, ou que o nosso nível local tem dois tipos de autarquias em todo o território nacional (o que constitui uma singularidade no contexto europeu). (Teles, 2021)

Conforme Teles (2021), a cada jurisdição está, usualmente, associado pelo menos um órgão governamental, que se constitui enquanto organização ou organizações com determinado conjunto de poderes – executivo, legislativo ou judicial – que, combinados, decidem e implementam políticas públicas. Estas ações vinculativas para os cidadãos e instituições são garantidas, executadas e fiscalizadas por grupos de cidadãos que constituem os corpos profissionais – funcionários – das organizações de governo da jurisdição. Aos organismos governamentais associados a uma determinada jurisdição podemos-nos referir como governo dessa jurisdição, sendo que as políticas definidas por este governo são apenas vinculativas dentro dessa jurisdição. Naturalmente que os governos de nível inferior não são completamente independentes dos outros, podendo mesmo estar-lhes plenamente subordinados, constituindo-se em estruturas de governação multinível.

Teles (2021, p.37) refere que “nenhum governo é totalmente centralizado ou inteiramente descentralizado. A descentralização é quase sempre o resultado de um misto de medidas políticas, administrativas, fiscais e descentradas. O seu resultado depende, assim, das diferentes opções tomadas em cada uma destas alternativas e da forma como estas são implementadas em cada país. É comum, ainda assim, verificar que, mesmo nos casos em que os governos subnacionais detêm um grau relativamente elevado de autonomia em termos de decisão, despesa e receita, estão sujeitos a mecanismos de controlo central (nas áreas da política pública como a saúde, a educação e os serviços sociais).”

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Já no quadro das infraestruturas locais, Teles (2021) refere que a autonomia tende a ser maior. Importa ainda destacar outra característica comum: a autonomia de decisão relativamente a despesas tende a ser superior à das receitas. De igual modo, a descentralização política tem tendência para a centralização nos aspetos institucionais relativos aos mecanismos de controlo e no equilíbrio dos diferentes níveis de jurisdição, tendo em vista a democratização dos processos de governação; enquanto a descentralização administrativa tende a valorizar os resultados económicos e a eficiência na distribuição de poderes. Em síntese, os modelos de governação descentralizada resultam sempre em entidades complexas, com estruturas e instituições que tenham articulação necessária multinível, com variação entre áreas de política pública.

Conforme Teles (2021), tendo em conta os desafios que um país altamente centralizado coloca, com problemas significativos que resultam da diversidade da sua escala de governo local, juntamente com as complexidades da governação contemporânea, é perfeitamente compreensível que Portugal se empenhe – mais cedo ou mais tarde – numa reforma profunda do seu governo local. Para tal, e concretizando os requisitos para um processo de descentralização bem-sucedido, importa sublinhar que a descentralização deve ser encarada como um processo integrado e não como uma soma de políticas, incentivos e estratégias parcelares e isoladas. Por exemplo, a criação de um nível de governo regional afetará sempre a administração central, as autarquias locais e as entidades intermunicipais, requerendo o reforço dos mecanismos de coordenação. Por outro lado, deve ser também considerada a possibilidade de políticas territorialmente específicas e de descentralização assimétrica, com responsabilidades diferenciadas a serem atribuídas a diferentes tipos de sub-regiões. Estes mecanismos são fundamentais para a disponibilização de serviços que respondam melhor às necessidades locais.

A fim de sistematizar as informações de maneira didática, Teles (2021, p.99) destaca os cinco D da descentralização: - **dar** poderes e competências a níveis de governação subnacionais mais próximos dos cidadãos; - **dotar** de capacidades organizacionais, técnicas, políticas, humanas e financeiras os níveis de governação subnacionais, de acordo com os poderes e competências recebidos; - **diferenciar** as funções e competências de níveis de governação, adequando-as às realidades territoriais,

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

económicas, sociais e demográficas; - **democratizar**, criando mecanismos de responsabilização e de legitimação dos órgãos de decisão com responsabilidades sobre as competências e poderes atribuídos;- **descomplexificar** a relação entre os níveis de governação, clarificando funções, competências e territórios de atuação.

Concluindo, Teles (2021, p.100) refere que “a simplificação excessiva tende em fazer coincidir a descentralização apenas com o objetivo político de dar poder e competências a entidades político-administrativas de nível subnacional. Fazê-lo sem acompanhar o processo dos meios necessários para uma eficaz implementação de políticas públicas, e sem a sua adequação aos diferentes níveis ou condições, pode culminar em desequilíbrios, mais desigualdade territorial e ineficiência nas políticas públicas. Da mesma forma, uma visão integral da descentralização deve garantir a necessária legitimação das decisões e contribuir para que as novas arquiteturas de competências e funções subnacionais não sejam inibidoras da necessária eficiência das políticas públicas e da capacidade de governação interinstitucionais.”

#### **1.2.4 Estudos Empíricos relativos à Auditoria Interna**

Segundo Ferati & Sallai (2021, p.1779, volume 9, edição 11), o objetivo da auditoria interna é fornecer aos órgãos de gestão a oportunidade de análise, recomendações, sugestões, e demais informações sobre as atividades verificadas. As demonstrações financeiras e a atividade eficaz do sistema de gestão e controlo são validadas com as conclusões das auditorias. Os serviços de auditoria interna, devem recrutar pessoas com qualificação adequada, com competência, ética, e profissionalismo, com o objetivo das tarefas devem ser realizadas de forma independente e objetiva. Um dos fatores para o bom funcionamento da auditoria interna, é haver uma separação clara entre dos líderes políticos e os auditores internos.

Ferati e Sallai (2021) referem que “Compete aos auditores internos emitir um parecer de auditoria independente e competente sobre a fiabilidade da informação contabilística anexa às demonstrações financeiras, quanto à utilização dolosa e lícita dos fundos, e emitir opinião sobre a sua eficácia do funcionamento do sistema de gestão e controlo estabelecido.” (pág.1779, volume 9, edição 11).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Segundo Kosteva *et al.* (2020, p.170, volume 147), o controlo é a origem independente com conhecimento capaz de enumerar as causas que tenham ocorrido na atividade de gestão das finanças públicas e do património do estado, e requer a necessidade de dotar os serviços com mais funcionários e com formação periódica na área da auditoria para garantir a qualidade do serviço. O setor público exerce uma atividade eficiente quando a gestão financeira é controlada e monitorizada para o cumprimento das obrigações.

Kosteva *et al.* (2020), cita que “o resultado final da auditoria interna não é relatar as violações identificadas, mas confirmar a confiabilidade e a eficácia dos procedimentos de gestão e controlo da organização, além de gerar recomendações para melhorar a sua qualidade” (pág. 173, volume 147).

Segundo Muceku *et al.* (2021, p.1047, volume 18), em muitos países que passaram de uma economia centralizada para uma economia de mercado, como a Albânia, a função da auditoria ainda não é bem aceite pelos órgãos de gestão. As análises das entrevistas indicam que a auditoria de conformidade é o tipo de auditoria mais desenvolvido no setor público da Albânia. Outra lacuna na Albânia é a escassa formação dos auditores, na área de análise das causas dos problemas e como referir as conclusões e as recomendações, que devem ser específicas.

Segundo Vickneswaran (2022, p.22), a materialidade e a independência do auditor interno apresentam fracos índices e devem ser melhorados. Já a independência e a transparência dos auditores internos afetam significativamente a eficácia dos relatórios de auditoria interna, pois se os órgãos de gestão do setor público aceitarem a independência, a responsabilidade e a transparência dos auditores internos, é consequência para aumentar o grau de eficácia dos relatórios de auditoria interna.

Segundo Jesus *et al.* (2022, p.329), no setor público a auditoria releva uma ação muito importante na maioria dos países europeus, releva a transparência nas demonstrações financeiras, e com redução do abuso de poder, é consequência para uma gestão mais eficiente dos recursos públicos. A Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, que veio aprovar a Lei das Finanças Locais em Portugal, foi um marco nas contas dos municípios, tornando-as mais transparentes, e mais credíveis. A citada lei, veio obrigar que as contas dos

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

municípios sejam verificadas por um auditor externo. Em síntese, as demonstrações financeiras, juntamente com o relatório de auditoria, são aprovadas pelo órgão executivo, diga-se Câmara Municipal, e posteriormente os citados documentos são apreciados pelo órgão deliberativo, subentenda-se denominada Assembleia Municipal. Os auditores externos são selecionados entre os inscritos na “Ordem dos Revisores Oficiais de Contas” denominada OROC, que é uma pessoa coletiva pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, a quem compete representar e agrupar os seus membros, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão de revisor oficial de contas. Em Portugal, as autarquias escolhem o auditor, geralmente com base no preço mais baixo, cumprindo as regras da contratação pública.

É relevante referir que existe obrigatoriedade para que os municípios contratem um auditor externo, ou seja um revisor oficial de contas, mas não existe – por enquanto, a obrigatoriedade de as autarquias constituírem um gabinete de auditoria interna, com os devidos funcionários qualificados na área da auditoria. (Jesus *et al.*, 2022, p.331)

Jesus *et al.* (2022, p.333-335), cita que “relativamente aos municípios portugueses, Rei (2015) conclui que a dimensão do município não era um fator diferenciador na qualidade da informação financeira. Dos 645 relatórios de auditoria recolhidos, a opinião do auditor havia sido modificado em 73%, e apenas 27% continham pareceres "limpos" (isto é, sem ênfases e sem reservas), 68% dos relatórios de auditoria foram modificados, contendo ênfase, 32% não continham ênfase e 81% dos relatórios de auditoria expressaram opiniões qualificadas e também ênfase”.

Segundo Jesus *et al.* (2022, p.336), seria espectável que os indicadores financeiros tivessem um impacto e influência no relatório de auditoria e também na opinião do auditor. Deve-se ao facto de possivelmente, os índices financeiros não serem relevantes no setor público, pois os municípios têm como objetivo prestar o melhor serviço à população local, e não necessariamente obter um bom desempenho financeiro. Quanto se refere à dívida municipal, esta sim, é relevante na opinião do auditor.

Estes e outros estudos empíricos estão resumidos no quadro n.º 3:

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

**Quadro 3 – Estudos empíricos**

<b>Autor/ Ano</b>	<b>Amostra</b>	<b>Forma de pesquisa</b>	<b>Fatores investigados</b>	<b>Resultados</b>
Ferati & Sallai (2021)	Auditores internos da Macedônia	Análise de conteúdos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Relação entre os órgãos de gestão e os auditores;</li> <li>- Nível de qualificação dos auditores.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A distinção entre os órgãos de gestão e os auditores, faz com que haja mais publicações de relatórios de auditoria interna;</li> <li>- A existência de auditores com mais qualificações, conduz a realização de uma auditoria com mais independência e competência.</li> </ul>
Kosteva <i>et al.</i> (2020)	Instituições do setor público na Rússia	Análise de conteúdos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Qualidade do serviço de auditoria interna;</li> <li>- Organização do controlo interno nas instituições públicas;</li> <li>- Dimensão das unidades de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Necessidade de dotar os serviços de auditoria com mais funcionários;</li> <li>- O controlo interno é a principal fonte independente de informação para identificar os abusos e fraudes ocorridos nas instituições públicas;</li> <li>- Devem ser criadas pequenas unidades de</li> </ul>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

			<p>auditoria interna;</p> <p>- Resultado final da auditoria interna.</p>	<p>auditoria interna, para cumprir o princípio da independência funcional;</p> <p>- Confirmar a eficácia dos procedimentos, e deixar recomendações para melhorar a qualidade.</p>
<p>Muceku <i>et al.</i> (2021)</p>	<p>98 auditores internos públicos da Albânia</p>	<p>Questionários online</p>	<p>- Atividades de auditoria;</p> <p>- Relatórios de auditoria;</p> <p>- Análise das causas dos problemas e como referir as conclusões e as recomendações.</p>	<p>- Violação da independência funcional do auditor;</p> <p>- Relatórios que contêm as recomendações necessárias para a melhoria dos sistemas, provocando que as atividades incorretas não sejam identificadas, e não sejam corrigidas;</p> <p>- Falta de formação dos auditores, para que as conclusões e recomendações das auditorias sejam mais específicas.</p>
<p>Vickneswaran (2022)</p>	<p>395 chefes de departamento/divisão</p>	<p>Questionários</p>	<p>- Materialidade e a independência do auditor interno;</p>	<p>- A materialidade e a independência do auditor interno apresentam fracos índices e devem ser aumentadas;</p>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

	no Sri Lanka		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eficácia dos relatórios de auditoria interna;</li> <li>- Eficácia dos relatórios de auditoria interna;</li> <li>- Características e consequências dos órgãos de gestão do setor público.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A independência e a transparência dos auditores internos afetam significativamente a eficácia dos relatórios de auditoria interna;</li> <li>- A competência do auditor, materialidade, evidência de auditoria, visão verdadeira e justa, não afetaram a eficácia dos relatórios de auditoria interna;</li> <li>- Se os órgãos de gestão do setor público aceitarem a independência, a responsabilidade e a transparência dos auditores internos, é consequência para melhorar o grau de eficácia dos relatórios de auditoria interna.</li> </ul>
Matthew Weitz (2020)	Auditores internos do Reino Unido	Questionários	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Relação entre a participação da AI na gestão do risco de fraude e a eficácia do respetivo processo;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O envolvimento da AI na gestão estratégica da fraude emerge num processo de gestão do risco de fraude mais eficaz;</li> <li>- A equipa de AI mostrou-se o principal líder em</li> </ul>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Determinar sobre quem alude a responsabilidade pela gestão estratégica do risco de fraude e qual a função da AI na prevenção, deteção e resposta à fraude;</li> <li>- Desafios e barreiras à participação da AI na gestão do risco de fraude.</li> </ul>	<p>matéria de gestão do risco de fraude (41%), não participando, no entanto, aquando da tomada de decisões estratégicas nesta matéria. A AI tem um elevado envolvimento na prevenção, deteção e resposta à fraude;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Observou-se que existiam barreiras ao envolvimento da AI na gestão do risco de fraude (80%). As mais comuns foram a falta de recursos adequados, potencial conflito de interesses e falta de mandato.</li> </ul>
Tortuero, Pablo, (2022)	Auditores internos de Espanha	Entrevista	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Com o covid-19, qual a percentagem do trabalho remoto;</li> <li>- Proporção do trabalho de auditoria interna remota;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O covid-19 impulsionou o trabalho remoto, e o teletrabalho veio para ficar;</li> <li>- Auditores assumem que podem realizar mais de metade do seu trabalho, de forma remota;</li> <li>- Entidades que assumem trabalho misto no futuro (presencial e remoto);</li> </ul>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Benefícios do auditor externo no trabalho remoto;</li> <li>- Inconvenientes do auditor externo no trabalho remoto;</li> <li>- Ferramentas importantes na planificação da auditoria interna de forma remota;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redução do tempo, inovação com uso tecnologias, redução e custos, flexibilidade na execução do trabalho;</li> <li>- Ausência de contactos e feedback com auditores, dificuldade na aplicação procedimentos, problemas de segurança, manipulação de evidências, impacto no juízo final do auditor;</li> <li>- Reunião inicial, competências do auditor, recursos tecnológicos, avaliação do risco e interlocutor.</li> </ul>
Ortea, Reye (2017)	Auditores internos de Espanha	Reporte de dados	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Transformação digital;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Visão digital na entidade com digitalização de processos, desmaterialização dos documentos, comunicação remota, mudança cultural de funcionários;</li> <li>- Auditor interno como solucionador de problemas: fornece uma análise das causas originais</li> </ul>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

			<p>- Auditor interno como consultor de confiança;</p>	<p>dos problemas identificados nas conclusões da auditoria para adotar medidas corretivas;</p> <p>- Auditor interno como gerador de conhecimento: auditoria interna com papel mais ativo na recomendação de melhorias significativas e com transmissão feedback sobre os riscos.</p>
<p>Jesus <i>et al.</i> (2022)</p>	<p>645 relatórios de auditores externos (2014-2016)</p>	<p>Análise de conteúdos</p>	<p>- Obrigação dos municípios terem contrato com um auditor externo;</p> <p>- Indicadores financeiros;</p> <p>- Conteúdo dos relatórios de auditoria;</p>	<p>- Transparência nas demonstrações financeiras, e gestão mais eficiente dos recursos públicos;</p> <p>- Os índices financeiros não são relevantes para a opinião do auditor;</p> <p>- A opinião do auditor foi modificada em 73% e apenas 27% continham pareceres “limpos”, 68% dos relatórios de auditoria foram modificados, contendo ênfase, 32% não continham ênfase e 81% dos relatórios de auditoria</p>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

				expressaram opiniões qualificadas e também ênfase. (ano 2014-2016)
Félix (2012)	66 municípios com auditoria interna	Entrevista	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Caracterização dos serviços de auditoria;</li> <li>- O contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os serviços de auditoria estão maioritariamente organizados sob a forma de gabinete e dependem do Presidente da Câmara;</li> <li>- Os técnicos superiores são fundamentalmente licenciados;</li> <li>- Pese embora os inquiridos tenham indicado possuir manual de auditoria interna e norma de controlo interno, o ritmo de atualização tem sido extremamente fraco;</li> <li>- A atividade dos serviços de auditoria reside fundamentalmente na realização de auditorias, ou seja, em média são produzidas 5 auditorias por ano;</li> <li>- Os principais critérios utilizados nas auditorias internas são as áreas de</li> </ul>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

				<p>maior risco (81% dos inquiridos);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- As auditorias mais frequentemente encetadas pelos serviços de auditoria interna são: a auditoria contabilística financeira, a auditoria ao controlo interno, a auditoria aos recursos humanos e a auditoria da qualidade;</li> <li>- Na recolha de informação são utilizados os testes de conformidade e de procedimento e as provas recolhidas são suficientes e adequadas na opinião de 85,7% dos inquiridos;</li> <li>- Em termos de consequências mais frequentes são dominantes as medidas corretivas/propostas de melhoria;</li> <li>- O principal contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais reside em assegurar que as normas</li> </ul>
--	--	--	--	---

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

				regulamentares são executadas (90,5%), promover o controlo dos riscos (76,2%), salvaguardar os ativos (71,4%) e otimizar a alocação dos ativos (66,7%)”.
Sousa (2017)	73 municípios	Entrevista	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A auditoria interna em municípios portugueses;</li> <li>- A existência e implementação dos procedimentos e outros aspetos aplicados, bem como a sua importância.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A maioria dos municípios analisados não dispõe de Serviço de Auditoria Interna (SAI);</li> <li>- Em relação às normas e procedimentos de auditoria interna, os municípios atribuem uma elevada importância;</li> <li>- Em relação à dimensão do município influenciar positivamente a existência de SAI, verificamos que é inconclusivo;</li> <li>- Quanto às razões que justificam a não existência de um órgão de auditoria interna, os inquiridos responderam que a razão mais relevante era a falta de</li> </ul>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

				<p>peçoal com formação adequada (59,6%);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nos municípios que têm serviço de auditoria interna, predominam as auditorias económico-financeiras;</li> <li>- Os municípios portugueses ainda têm muito a fazer no que diz respeito ao desenvolvimento do seu modelo de auditoria interna.</li> </ul>
Lopes (2020)	179 municípios (2014-2017)	Entrevista	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A auditoria interna e a sua influência nos relatórios de auditoria externa: evidência dos municípios portugueses.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dos municípios que dispõem de DAI (Dep. Aud. Interna), sabe-se que desde a entrada em vigor da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, estes têm crescido ligeiramente, tendo-se verificado também um leve aumento dos municípios com DAI mais robustos;</li> <li>- Os municípios dispõem de DAI não influência em</li> </ul>

				nada os relatórios emitidos pelo auditor externo,  - O trabalho do auditor externo é beneficiado pela existência de um DAI robusto.
--	--	--	--	---

**Fonte:** Elaboração própria

## **2 CAPÍTULO II: ESTUDO EMPÍRICO**

### **2.1 Metodologia de Investigação**

### **2.2 Enquadramento metodológico**

O objetivo do presente trabalho é levantar e analisar as perceções de controlados e controladores sobre o perfil, atuação, papel e contribuição das Auditorias Internas para o desempenho e cumprimento dos objetivos organizacionais das autarquias públicas.

Os objetivos específicos, consistem em:

- Compreender a relação entre controlador e controlado, no contexto institucional das autarquias;
- Mapear e analisar fatores institucionais (patrocínio da alta administração) e organizacionais (normativos, estrutura, força de trabalho, sistemas etc.) que favorecem ou restringem a atuação das Auditorias Internas;
- Analisar em que circunstâncias as autarquias têm sido eficientes no cumprimento das orientações do controlo interno;
- Identificar situações em que as orientações das auditorias internas foram vistas como úteis pelos gestores;
- Identificar instrumentos, ferramentas e práticas capazes de possibilitar uma atuação integrada entre auditoria interna e gestão na proposição de soluções compartilhadas para o melhor desempenho das entidades.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

A pesquisa é crucial em todo o trabalho científico, já que permite a compreensão do tema em estudo com maior complexidade e veracidade. Assim, como refere Teixeira (2003), a atividade base da ciência é a pesquisa, que pode ser definida como o processo formal e sistemático do método científico, cujo objetivo fundamental é descobrir respostas para problemas através de diferentes procedimentos metodológicos.

Como salienta Rodrigues (2007), a pesquisa é a procura de respostas para um problema imposto, que se faz através da investigação de dados novos, de novas informações relevantes, de mudança. Assim, independentemente do método utilizado para a realização da pesquisa, esta baseia-se sempre numa metodologia de investigação planeada, sendo realizada dentro de normas científicas pré-estabelecidas.

Soares (2011), corrobora com esta ideia ao referir que, “a pesquisa parte sempre de um problema, de uma interrogação, uma situação para a qual o conhecimento disponível não gera resposta adequada. Para solucionar esse problema são levantadas hipóteses que podem ser confirmadas ou refutadas. Portanto, toda pesquisa é baseada numa teoria que serve como ponto de partida para a investigação”.

Esses métodos variam de acordo com o objetivo de cada investigação e com o tema, podendo este ser de origem qualitativa ou quantitativa. A pesquisa qualitativa permite uma investigação mais focada na análise estatística e lógica, enquanto a pesquisa quantitativa visa uma investigação mais abstrata, porém mais focada em situações sociais.

### **2.3 Objetivos**

O objetivo principal deste estudo passa por compreender o contributo da auditoria interna na gestão das autarquias locais em Portugal (municípios e freguesias). No seguimento do exposto, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

**Primeiro objetivo:** Verificar o grau de implementação da auditoria interna nas autarquias locais em Portugal (municípios e freguesias).

Neste pressuposto, pretende-se averiguar a percentagem de autarquias com auditoria interna implementada nas autarquias locais.

**Segundo objetivo:** Averiguar a relevância que as autarquias (municípios e freguesias) atribuem à auditoria interna.

Neste segundo objetivo pretende-se verificar a percentagem de autarquias que consideram relevante a auditoria interna e quais as razões que justificam a sua ausência no interior dos municípios e freguesias.

**Terceiro objetivo:** Aferir se a auditoria interna deveria ser voluntária ou obrigatória nas autarquias locais.

Com este objetivo pretende-se averiguar a opinião relativamente à obrigatoriedade (por legislação) da auditoria interna nas autarquias locais.

## **2.4 Suposições de pesquisa**

Com base nos objetivos acima definidos e na revisão de literatura apresentada no primeiro capítulo, procedeu-se à elaboração das seguintes hipóteses:

**Suposição 1 (S1): A existência de um serviço de auditoria interna facilita o controlo interno nas autarquias locais.**

A existência de um Serviço de Auditoria Interna na entidade surge no contexto da implementação do SCI. Para esta suposição propõe-se a questão de investigação n.º 1: Será que os municípios analisados dispõem de um serviço de auditoria interna como componente fundamental do seu controlo interno? (Carvalho et al, 2006).

Apesar da existência de um órgão de auditoria interna nos municípios ainda não ser uma obrigação legal, é evidente que este se torna importante para o controlo interno. A auditoria interna, segundo o IIA define-se como “uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”.

**Suposição 2 (S2): A dimensão do município e/ou freguesia (população ou total do orçamento) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

A dimensão do município e/ou freguesia (população ou total do orçamento) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna. Para esta suposição propõe-se a questão de investigação n.º 2: Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna existentes nos municípios? (Morais e Martins, 2007).

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

**Suposição 3 (S3): A implementação de diversas normas e procedimentos de auditoria externa são essenciais para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios e/ou freguesias.**

A implementação de diversas normas e procedimentos de auditoria externa são essenciais para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios e/ou freguesias. Para esta suposição propõe-se a questão de investigação n.º 3: A independência permite que os auditores internos emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das Auditorias? (Morais e Martins (2003, p. 72).

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

**Suposição 4 (S4): A pandemia COVID surge no contexto da implantação do trabalho remoto e há entidades que já assumiram o trabalho misto (presencial e remoto) para o futuro.**

A COVID impulsionou o trabalho remoto, tornando-se este a única forma de auditar em contexto pandémico. Há, até, entidades que já assumiram o trabalho misto para o futuro. Para esta suposição propõe-se a questão de investigação n.º 4: Será possível efetuar o trabalho de auditoria de forma remota? (Tortuero (2022).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

De acordo com Tortuero (2022), do Instituto de Auditores Internos de Espanha, foi possível verificar uma mudança considerável nas formas de trabalhar: a evolução do mais tradicional – onde a presença física era o método usual – para novas formas de organização com trabalho remoto. Neste sentido, as equipas de Auditoria Interna tiveram de se organizar para continuar a prestar os seus serviços num ambiente essencialmente remoto.

## **2.5 Método de recolha e tratamento de dados**

A técnica de recolha de dados utilizada foi o inquérito por questionário - constante do Anexo V, o qual permitiu obter dados de forma organizada. Para isso utilizou-se uma ferramenta do *Google*, designada por *Google Forms*, na qual os inquiridos obtiveram acesso através do envio dos mesmos para o e-mail geral das entidades.

Neste sentido, o questionário está organizado da seguinte forma:

Parte I – Caracterização do Município/Freguesia:

Parte II – Serviço/Órgão de auditoria interna

Parte III – Caracterização do serviço de auditoria interna

Parte IV – Alcance da auditoria interna na autarquia

Parte V - Contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos da autarquia

Dada a dispersão geográfica dos municípios, optou-se pela recolha de informação através do recurso ao envio de questionário de preenchimento *on-line*, com 37 questões, tendo sido garantida a total privacidade e confidencialidade; foram ainda parametrizadas perguntas de resposta obrigatória, de modo a que os resultados obtidos fossem completos e fidedignos. Para além das perguntas de resposta obrigatória, foram inseridas “perguntas-filtro e perguntas de escolha múltipla em leque aberto, nas quais o inquirido deve escolher uma ou várias respostas de entre as diversas alternativas que lhe são apresentadas” (Ferreira, 2001, slide 20,24).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

O universo deste estudo são 66 municípios portugueses (constantes do Anexo I que segundo Félix (2012) têm serviço de auditoria interna), e 25 freguesias com maior número de habitantes de Portugal (constantes do Anexo II, de acordo com a Listagem das Freguesias ordenada por número de habitantes da edição da AEDRL – Associação de Estudos de Direito Regional e Local (2017), com dados dos Censos do ano de 2013 do INE – Instituto nacional de Estatística.

Os questionários foram remetidos por e-mail no dia 26 de março de 2022, com o objetivo de analisar se as autarquias (Municípios e Freguesias) dispunham de um serviço de auditoria interna, bem como determinar quais as práticas e aspetos utilizados, tendo sido disponibilizado um link de acesso para preenchimento, acompanhado de um pequeno texto que explica o contexto desta dissertação. O e-mail remetido para os Municípios consta do Anexo III, e o e-mail remetido para as Freguesias consta do Anexo IV. Antes de passar à fase da execução deste questionário, as Freguesias e os Municípios foram contactados telefonicamente com o objetivo de dar a conhecer previamente este estudo, bem como apelar à colaboração para o preenchimento de dados. Os procedimentos de comunicação com as autarquias, (obter informação sobre o setor mais apropriado, perceber para que nível hierárquico o e-mail era direcionado e receber as respostas por questionário), foram realizados durante os meses de março a junho de 2022. Foi uma tarefa árdua e apenas possível através da persistência. Um fator a ter em conta é importância atribuída a normas e procedimentos de auditoria interna, pretendendo saber se estes melhoram o processo de auditoria nas autarquias em Portugal. O anonimato quanto à autarquia em questão manteve-se, tendo apenas obtido a informação do nome do distrito a que cada município e/ou freguesia pertence.

Em síntese, no total foram remetidos 91 questionários (66 para os municípios e 25 para as freguesias), tendo sido rececionado 48 respostas, que representa uma amostra de 52,75%.

No entanto, a utilização deste instrumento de recolha de informação e os respetivos resultados pressupõem um trabalho faseado em três momentos: Planificação; Execução; e Tratamento da informação.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

O questionário deve ser utilizado para testar as suposições, desta forma, segue-se o quadro n.º 4 onde é feita a relação entre as perguntas da investigação e as suposições (S1) formuladas:

**Quadro 4 - Relação entre S1 e as questões de investigação**

Suposições	Questões do questionário enviado às autarquias	
<p><b>S1:</b> A existência de um serviço de auditoria interna facilita o controlo interno nas autarquias locais.</p>	<p><b>Q7:</b> A autarquia dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna?</p>	<p>Revisor Oficial de Contas (ROC); Departamento/Divisão de Auditoria Interna; A Autarquia não tem auditoria interna.</p>
	<p><b>Q8:</b> Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência da função de Auditoria Interna?</p>	<p>Falta de meios técnicos; Falta de pessoal com formação adequada; Falta de meios financeiros; Não se entende a sua importância.</p>
	<p><b>Q9:</b> Em sua opinião, a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação) nas autarquias locais? (Sim; Não).</p>	
	<p><b>Q17:</b> N.º de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna</p>	<p>n.º funcionários com habilitações até 12.º ano; n.º funcionários licenciados; n.º funcionários pós-graduados; n.º funcionários mestrados e/ou doutorados.</p>

**Fonte: Elaboração Própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

A questão 1 analisa se os municípios e/ou freguesias em estudo têm um serviço de auditoria interna como componente fundamental do seu controlo interno; associa-se que a suposição n.º 1 vai testar se a existência de um serviço de auditoria interna auxilia o controlo interno dos municípios e/ou freguesias.

Neste sentido, com a questão 7 pretende-se saber se os municípios e/ou freguesias contam com um serviço de auditoria interna, se têm um departamento ou divisão para esse efeito e se têm um Revisor Oficial de Contas. Com a questão 8, e no caso de da autarquia não dispor de auditoria interna, pretende-se saber quais as razões que justificam a inexistência da função de auditoria interna, se por falta de meios técnicos, de pessoal com formação adequada, de meios financeiros, ou pelo facto de não atribuírem importância dada a este serviço. Com a questão 9, pretende-se recolher opiniões: se a auditoria interna deveria ser ou não obrigatória, imposta por lei, nas autarquias locais. A questão 17 surge no intuito de se averiguar o número de funcionários que a autarquia tem afetos ao serviço de auditoria interna e quais as suas habilitações, (ensino secundário completo, licenciatura, pós-graduação, mestrados ou doutoramento).

No seguinte quadro n.º 5 é feita a relação entre as perguntas da investigação e as suposições (S2) formuladas:

**Quadro 5 - Relação entre S2 e as questões de investigação**

Suposições	Questões do questionário enviado às autarquias	
<p><b>S2:</b> A dimensão do município e/ou freguesia (população ou total do orçamento) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.</p>	<p><b>Q4:</b> Dimensão?</p>	<p>Pequeno (até 20.000 habitantes); Médio (entre 20.000 e 100.000 habitantes); ou grande (mais do que 100.000 habitantes).</p>
	<p><b>Q5:</b> N.º aproximado de</p>	<p>1 a 100 funcionários; 101 a 250 funcionários; 251 a 400 funcionários; ou mais de 400 funcionários.</p>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

	funcionários a 31/12/2021?	
	<b>Q6:</b> Total do orçamento aprovado para o ano 2022?	1 a 20 milhões €; 20 a 50 milhões €; 50 a 100 milhões €; 100 a 250 milhões €; 250 a 500 milhões €; ou mais de 500 milhões €.

**Fonte: Elaboração Própria**

A questão 2 analisa a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna; a suposição n.º 2 vai testar se a dimensão do município influencia a implementação das normas e procedimentos da auditoria interna.

Neste sentido, com a questão 4, pretende-se averiguar a dimensão da autarquia: Pequena (até 20.000 habitantes), Média (entre 20.000 e 100.000 habitantes), ou Grande (mais do que 100.000 habitantes). A questão 5 surge no contexto de perceber o número aproximado de funcionários na data 31/12/2021, e se a autarquia tem de 1 a 100 funcionários, de 101 a 250 funcionários, de 251 a 400 funcionários, ou mais de 400 funcionários. Com a questão 6, procura-se saber a informação do valor total do orçamento aprovado para o ano 2022, de 1 a 20 milhões €, de 20 a 50 milhões €, de 50 a 100 milhões €, de 100 a 250 milhões €, de 250 a 500 milhões €, ou mais de 500 milhões €.

No seguinte quadro n.º 6 é feita a relação entre as perguntas da investigação e as suposições (S3) formuladas:

**Quadro 6 - Relação entre S3 e as questões de investigação**

Suposições	Questões do questionário enviado às autarquias		
<b>S3:</b> A implementação de diversas normas e procedimentos de auditoria externa são essenciais para	<b>Q23:</b> Existe Manual de Auditoria Interna aprovado? (Sim ou não).	<b>Q24:</b> Se respondeu sim na pergunta anterior, indique a data de aprovação.	<b>Q25:</b> Data da última atualização.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

melhorar o processo de auditoria interna nos municípios e/ou freguesias.	<b>Q26:</b> Existe Norma de Controlo Interno aprovada? (Sim ou não).	<b>Q27:</b> Se respondeu sim na pergunta anterior, indique a data de aprovação.	<b>Q28:</b> Data da última atualização.
	<b>Q29:</b> Existe Plano de gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas aprovado? (Sim/Não)	<b>Q30:</b> Se respondeu sim na pergunta anterior, indique que tipo de acompanhamento é efetuado.	
	<b>Q31:</b> Existe um plano anual dos procedimentos a realizar no âmbito do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas? (Sim ou não).	<b>Q32:</b> Qual o número de procedimentos de Auditoria Interna mais frequentes (n.º média/ano)? (n.º de auditorias).	<b>Q33:</b> N.º Inquéritos.
			<b>Q34:</b> N.º Sindicâncias.
<b>Q35:</b> N.º processos de mera Averiguação.	<b>Q36:</b> Qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna?		Áreas de maior risco, Queixas dos habitantes, Aleatório ou outro.

**Fonte: Elaboração Própria**

A questão 3 foca-se na possibilidade de se adotarem outras normas e procedimentos derivados de auditoria externa que os municípios são obrigados a ter; neste contexto, a suposição 3 vai testar o momento de se adotarem diversas normas e procedimentos de forma a associar a presença da auditoria externa se relaciona com existência de escritórios específicos ou ROC's. Ou seja, com a utilização destes meios, a suposição de se adotarem outras normas e procedimentos de auditoria externa será mais plausível. Juntando estes

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

dois fatores, pode supor-se que a implementação de outras normas e procedimentos são essenciais para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios e nas freguesias.

As questões 23, 24 e 25 surgem para perceber se, na autarquia, existe manual de auditoria interna aprovado, e em caso afirmativo, qual a data da sua aprovação, e última atualização. Nas questões 26, 27 e 28, pretende-se averiguar se, na autarquia, existe norma de controlo interno aprovada, e em caso afirmativo, qual a data da sua aprovação, e última atualização. Nas questões 29 e 30, a ideia é investigar a possível existência de um plano aprovado de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, e em caso afirmativo, qual o tipo de acompanhamento que é efetuado. Nas questões 31 a 35, pretende-se saber se existe um plano anual dos procedimentos a realizar no âmbito do plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, e em caso afirmativo, qual o número de procedimentos de auditoria interna mais frequentes (número médio por ano, em número de auditorias), e qual o número de inquéritos, sindicâncias e processos de mera averiguação. Com a questão 36, pretende-se apurar qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de auditoria interna - se áreas de maior risco, por queixas dos habitantes, modo aleatório ou outro.

No seguinte quadro n.º 7 é feita a relação entre as perguntas da investigação e as suposições (S4) formuladas:

**Quadro 7 - Relação entre S4 e as questões de investigação**

Suposições	Questões do questionário enviado às autarquias	
<p><b>S4:</b> A pandemia COVID relaciona-se com a implantação do trabalho remoto, e que há entidades que já assumiram o trabalho</p>	<p><b>Q10:</b> Quais os benefícios do auditor externo ao realizar o seu trabalho á distância e remotamente: (escolher 2 respostas).</p>	<p>Redução do tempo total do trabalho, ampliação do alcance dos trabalhos, inovação com uso de tecnologias, redução de custos associados, flexibilidade durante execução do trabalho e outros.</p>

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

misto (presencial e remoto) para o futuro.	<p><b>Q11:</b> Quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente: (escolher 2 respostas).</p>	<p>Ausência de contatos e feedback com auditores, impacto no juízo final do auditor, dificuldade na aplicação de procedimentos de auditoria, problemas de segurança, e alteração/manipulação de evidências.</p>
	<p><b>Q12:</b> Quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria da forma remota.</p>	<p>Reunião inicial, competências do auditor, interlocutor, recursos tecnológicos, avaliação do risco e outros.</p>

**Fonte: Elaboração Própria**

A questão 4 analisa a importância da pandemia que veio impulsionar o trabalho remoto; a suposição vai testar os benefícios do auditor no trabalho à distância, os inconvenientes e as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna de forma remota.

Segue-se a questão 10, que pretende averiguar quais os benefícios do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente, (se redução do tempo total do trabalho, ampliação do alcance dos trabalhos, inovação com uso de tecnologias, redução de custos associados, flexibilidade durante execução do trabalho e/ou outros). Com a questão 11, pretende-se conhecer os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente, como por exemplo – ausência de contatos e feedback com auditores, impacto no juízo final do auditor, dificuldade na aplicação de procedimentos de auditoria, problemas de segurança, e/ou alteração/manipulação de evidências. Na questão 12, pretende-se saber quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota, se reunião inicial, competências do auditor, interlocutor, recursos tecnológicos, avaliação do risco e/ou outros.

## **2.6 Pesquisa Quantitativa**

É através da metodologia que se estudam, descrevem e explicam os métodos aplicados ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas e a garantir a viabilidade e a fidelidade dos resultados obtidos. Neste caso, para o processo de recolha dos dados e posterior caracterização da amostra, optou-se pelo uso de um questionário para a informação. De acordo com Quivy e Campenhought (2008) um “questionário é uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível, de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas, de modo a poder fornecer uma explicação”.

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

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

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

## **2.7 Apresentação e interpretação dos resultados**

A amostra é constituída por elementos e as respostas foram obtidas entre 26 de março e 30 de junho de 2022. De seguida, apresenta-se a análise descritiva das respostas às várias perguntas do questionário, inicialmente para a caracterização da amostra e depois das

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

respostas às restantes partes do questionário, que permite atingir o objetivo de avaliar o grau de implementação da Auditoria Interna nas autarquias em Portugal (municípios e freguesias), a sua relevância, e aferir se deveria ser voluntária ou obrigatória.

### 2.7.1 Métodos estatísticos

Em termos de estatística descritiva apresentam-se as distribuições de valores verificadas em tabelas de frequências e gráficos.

### 2.7.2 Parte I – Caraterização do Município/Freguesia

No Quadro n.º 8 apresenta-se a análise da Parte I – Caraterização do Município/Freguesia.

#### Quadro 8 - Parte I – Caraterização do Município/Freguesia

		N	%
1. Caracterização	Município	39	81,3
	Freguesia	9	18,8
2. Distrito	Aveiro	4	8,3
	Beja	2	4,2
	Braga	2	4,2
	Bragança	2	4,2
	Coimbra	2	4,2
	Évora	2	4,2
	Leiria	2	4,2
	Lisboa	11	22,9
	Portalegre	3	6,3
	Porto	7	14,6
	RA Açores	1	2,1
	Santarém	3	6,3
	Setúbal	4	8,3
	Viana do Castelo	1	2,1
	Vila Real	1	2,1
Viseu	1	2,1	
3. Função do Respondente	Chefe de Divisão	13	27,1
	Diretor Financeiro	3	6,3
	Diretor de Auditoria Interna	3	6,3
	Auditor Interno	5	10,4
	Outra	24	50,0

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

4. Dimensão	Pequeno (até 20.000 habitantes)	12	25,0
	Médio (entre 20.000 e 100.000 habitantes)	23	47,9
	Grande (mais do que 100.000 habitantes)	13	27,1
5. N.º aproximado de funcionários a 31/12/2021	1 a 100 funcionários	9	18,8
	101 a 250 funcionários	7	14,6
	251 a 400 funcionários	12	25,0
	Mais de 400 funcionários	20	41,7
6. Total do orçamento aprovado para ano 2022	1 a 20 milhões €	15	31,3
	20 a 50 milhões €	16	33,3
	50 a 100 milhões €	6	12,5
	100 a 250 milhões €	7	14,6
	250 a 500 milhões €	2	4,2
	Mais de 500 milhões €	2	4,2
Total		48	100,0

Fonte: Elaboração própria

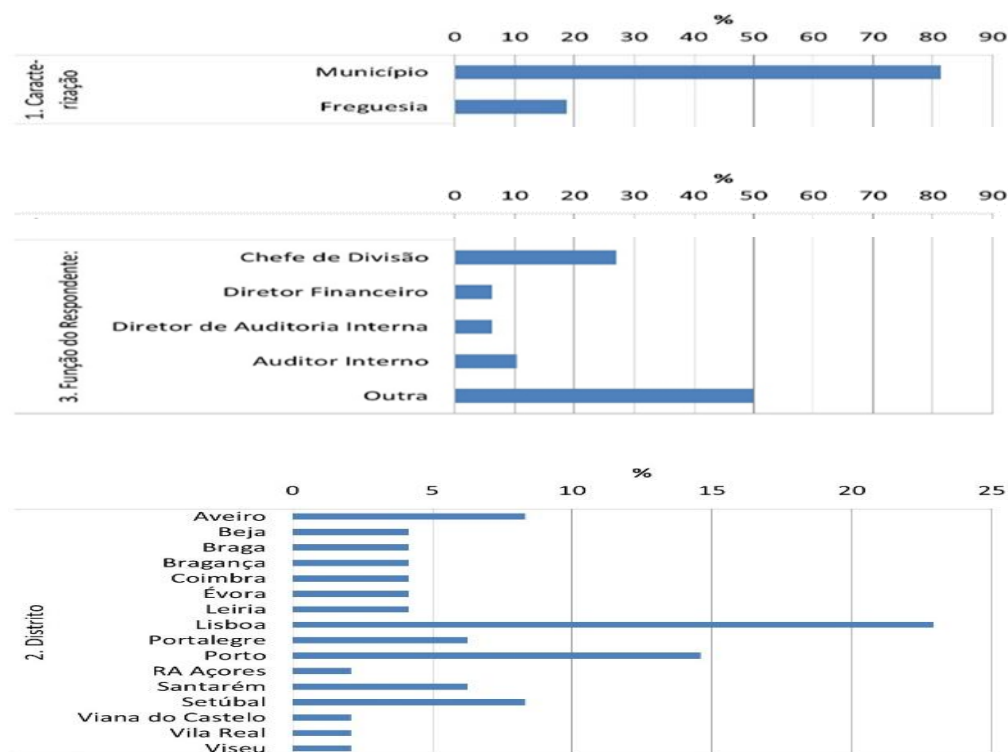
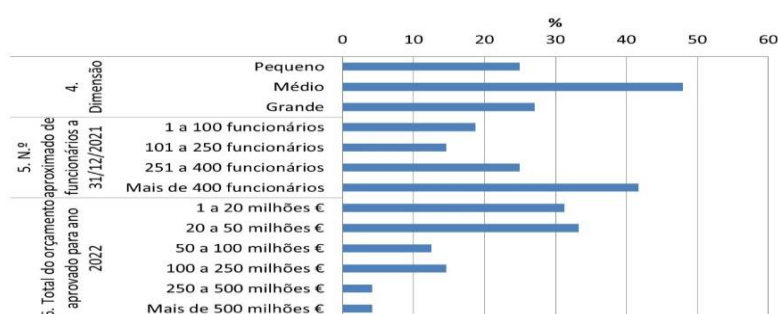


Figura 9 - Caracterização, Localização e Função do Respondente

Fonte: Elaboração própria

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Conforme figura n.º 9, na amostra, em termos de estrutura, 81,3% são Municípios e 18,8% são Freguesias; quanto à localização, 22,9% estão no distrito de Lisboa, 14,6% estão no distrito do Porto, os distritos de Aveiro e Setúbal estão representados por 8,3%, verificando-se ainda os restantes distritos listados; relativamente à função do respondente, 27,1% têm a função de Chefe de Divisão, 10,4% de Auditor Interno, as funções de Diretor Financeiro e de Diretor de Auditoria Interna apresentam 6,3% cada e verificam-se ainda 50,0% com outro função.



**Figura 10 – Dimensão das autarquias locais**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 10, na amostra, em termos de dimensão, 25,0% são considerados pequenos (até 20.000 habitantes), 47,9% são considerados médios (entre 20.000 e 100.000 habitantes) e 27,1% são considerados grandes (mais do que 100.000 habitantes); quanto ao número de funcionários, 18,8% têm 1 a 100 funcionários, 14,6% têm 101 a 250 funcionários, 25,0% têm 251 a 400 funcionários e 41,7% têm Mais de 400 funcionários; relativamente ao orçamento para 2022, 31,3% apresentam 1 a 20 milhões €, 33,3% apresentam 20 a 50 milhões €, 12,5% apresentam 50 a 100 milhões €, 14,6% apresentam 100 a 250 milhões €, 4,2% apresentam 250 a 500 milhões € e 4,2% apresentam Mais de 500 milhões €. Sousa (2017, p. II) refere que “em relação á dimensão do município influenciar positivamente a existência de SAI, verificamos que é inconclusivo”.

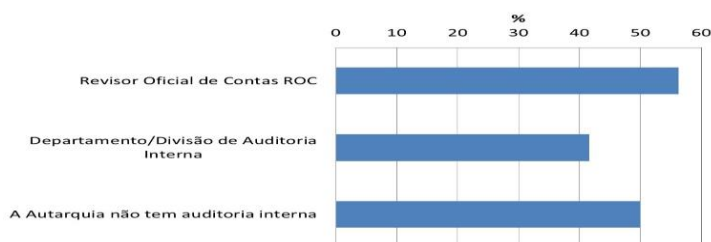
### 2.7.3 Parte II – Serviço/ Órgão de auditoria interna

Apresenta-se de seguida a análise das respostas a todas as questões relativas à Parte II – Serviço/ Órgão de auditoria interna.

**Quadro 9 – Questão 7. A autarquia dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna?**

N=48	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Revisor Oficial de Contas ROC	21	43,8%	27	56,3%
Departamento/Divisão de Auditoria Interna	28	58,3%	20	41,7%
A Autarquia não tem auditoria interna	24	50,0%	24	50,0%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 11 - Questão 7. A autarquia dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 11, na amostra, 56,3% têm Revisor Oficial de Contas ROC, 41,7% têm um Departamento/ Divisão de Auditoria Interna e 50,0% respondem que a Autarquia não tem auditoria interna. Note-se que quem respondeu esta última opção deve terminar o preenchimento do questionário com a questão n.º 12.

Félix (2012, p.42) referiu uma lista 66 municípios com serviço de auditoria interna. Agora verifica-se que para os mesmos municípios, diminuiu o número de municípios com auditoria interna. Sousa (2017, p.52) refere que “a maioria dos municípios analisados na sua entrevista não dispõem de Serviço de Auditoria Interna”. Lopes (2020, p.52) refere que “o número de municípios com DAI (Departamento de Auditoria Interna) tem vindo a crescer, embora de forma pouco significativa, e que tal facto pode ser justificado pela maior sensibilidade que os responsáveis pela governação dos municípios dispõem para com a monitorização do sistema de controlo interno”. Conforme Lopes (2020, p.52), o número de municípios com DAI, cresceu de 16 no ano 2014, para 20 no ano 2017.

A questão seguinte apenas é respondida pelos elementos da amostra que indicaram na questão anterior que a Autarquia não tem auditoria interna, conforme quadro 10:

**Quadro 10 – Questão 8. Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência da função de Auditoria Interna?**

N=24	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Falta de meios técnicos	18	75,0%	6	25,0%
Falta de pessoal com formação adequada	11	45,8%	13	54,2%
Falta de meios financeiros	22	91,7%	2	8,3%
Não se entende a sua importância	17	70,8%	7	29,2%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 12 - Questão 8. Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência da função de Auditoria Interna?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 12, na subamostra dos 24 elementos que respondem que a Autarquia não tem auditoria interna, 54,2% dizem ser por falta de pessoal com formação adequada, 29,2% porque não se entende a sua importância, 25,0% por falta de meios técnicos e 8,3% por falta de meios financeiros.

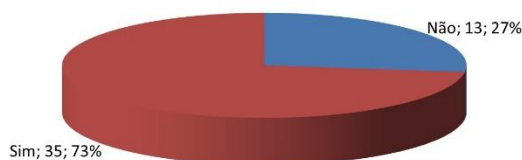
Sousa (2017, p.42), perante similar questão sobre as razões que justificam a não existência de um órgão de auditoria interna, refere que “os inquiridos responderam que a razão mais relevante era a falta de pessoal com formação adequada (59,6%), e com menor importância a falta de meios técnicos (42,6%), e 14,9% não entendem a sua importância”.

Quando compara-se o citado estudo de Sousa (2017) com o presente estudo, verifica-se que a razão que continua a prevalecer é a falta de pessoal com formação adequada, sendo

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

que verifica-se uma diminuição nas respostas de “falta de meios técnicos” de 42,6% para 25%, o que induz revelar que na atualidade as autarquias dispõem de mais meios técnicos, e verifica-se um aumento nas respostas dos inquiridos que não entendem a sua importância de 14,9% para 29,2%, o que pensa-se que atualmente os inquiridos não revelam importância nos serviços de auditoria interna.

A síntese das respostas sobre se auditoria interna deveria ou não ser obrigatória nas autarquias locais, ilustra-se na figura n.º 13:



**Figura 13 - Questão 9. Em sua opinião, a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação) nas autarquias locais?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 13, na amostra, 72,9% têm a opinião de que a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação) nas autarquias locais.



**Figura 14 - Questão 10. Quais os benefícios do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente?**

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Conforme figura n.º 14, na amostra, relativamente a quais os benefícios do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente, 58,3% consideram ser a flexibilidade durante execução do trabalho, 54,2% a redução de custos associados, 45,8% consideram ser a inovação com uso de tecnologias, 14,6% a redução do tempo total do trabalho e 12,5% consideram ser a ampliação do alcance dos trabalhos.

Tortuero (2022, p.6-41) refere que “o covid-19 impulsionou o trabalho remoto, e o teletrabalho veio para ficar”, que “há entidades que assumem trabalho misto no futuro (presencial e remoto)”. Ortea, Reye (2017, p.7-29), enaltece “o auditor interno como consultor de confiança, com visão digital na entidade com digitalização de processos, desmaterialização dos documentos, comunicação remota, e mudança cultural de funcionários”.

**Quadro 11 – Questão 11. Quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente?**

N=48	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Ausência de contactos e feedback com auditores	13	27,1%	35	72,9%
Impacto no juízo final do auditor	41	85,4%	7	14,6%
Dificuldade na aplicação de procedimentos de auditoria	23	47,9%	25	52,1%
Problemas de segurança	32	66,7%	16	33,3%
Alteração/manipulação de evidências	37	77,1%	11	22,9%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 15 - Questão 11. Quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente?**

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

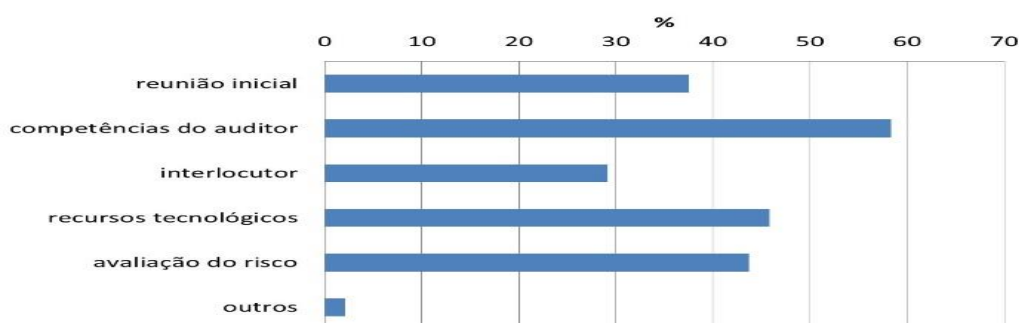
Conforme figura n.º 15, na amostra, relativamente a quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente, 72,9% consideram ser a ausência de contactos e feedback com auditores, 52,1% a dificuldade na aplicação de procedimentos de auditoria, 33,3% consideram ser problemas de segurança, 22,9% a alteração/manipulação de evidências e 14,6% consideram ser o impacto no juízo final do auditor.

Quanto às vantagens e desvantagens do trabalho remoto, Tortuero (2022, p.6-41) refere que “as vantagens: redução do tempo, inovação com uso tecnologias, redução e custos, flexibilidade na execução do trabalho; e as desvantagens: ausência de contactos e feedback com auditores, dificuldade na aplicação procedimentos, problemas de segurança, manipulação de evidências, impacto no juízo final do auditor.

**Quadro 12 – Questão 12. Quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota?**

N=48	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
reunião inicial	30	62,5%	18	37,5%
competências do auditor	20	41,7%	28	58,3%
interlocutor	34	70,8%	14	29,2%
recursos tecnológicos	26	54,2%	22	45,8%
avaliação do risco	27	56,3%	21	43,8%
outros	47	97,9%	1	2,1%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 16 - Questão 12. Quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota?**

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Conforme figura n.º 16, na amostra, relativamente a quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota, 58,3% consideram ser as competências do auditor, 45,8% os recursos tecnológicos, 43,8% consideram ser a avaliação do risco, 37,5% a reunião inicial, 29,2% o interlocutor e 2,1% (um elemento) responde outros.

As restantes partes do questionário apenas são respondidas pelos elementos da amostra integrados numa Autarquia com auditoria interna.

#### **2.7.4 Parte III – Caracterização do serviço de auditoria interna**

Em virtude desta parte e das restantes partes do questionário serem respondidas apenas pelos elementos da amostra integrados numa Autarquia com auditoria interna, o número total de respostas a cada questão é mais reduzido, totalizando 21 respostas das autarquias locais.

Relativamente à questão “13. Designação do serviço de auditoria interna”, sendo facultativa, são dadas as seguintes 17 respostas:

- Gabinete de Auditoria Interna (por 2 elementos)
- Auditoria, Fiscalização e Controlo Interno
- Departamento de gestão da Qualidade e Auditoria
- Divisão de Auditoria
- Divisão de Auditoria e Controlo de Gestão
- Divisão de Auditoria e Qualidade
- Divisão de Modernização Administrativa, Qualidade, Auditoria, Financiamentos e Parcerias
- Divisão de Monitorização e Auditoria
- Gabinete da Qualidade e Auditoria Interna
- Gabinete de Auditoria e Controlo da Qualidade
- Gabinete de Auditoria e Controlo Interno
- Gabinete de Auditoria Municipal
- Gabinete Planeamento e Auditoria
- ROC
- Setor de Auditoria e Controlo Interno

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

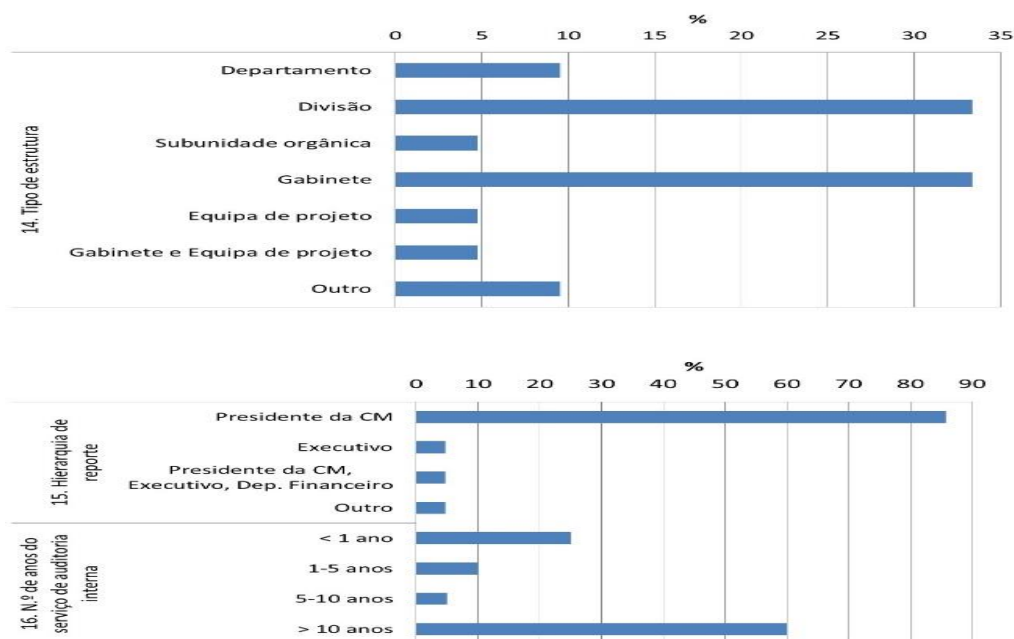
- Unidade de Planeamento, Auditoria e Modernização Organizacional

**Quadro 13 – Questões 14. Tipo de estrutura, 15. Hierarquia de reporte, 16. N.º de anos do serviço de auditoria interna**

		N	%
14. Tipo de estrutura	Departamento	2	9,5
	Divisão	7	33,3
	Subunidade orgânica	1	4,8
	Gabinete	7	33,3
	Equipa de projeto	1	4,8
	Gabinete e Equipa de projeto	1	4,8
	Outro	2	9,5
15. Hierarquia de reporte	Presidente da Câmara Municipal	18	85,7
	Executivo	1	4,8
	Presidente CM, Executivo, Dep. Financeiro	1	4,8
	Outro	1	4,8
16. N.º de anos do serviço de auditoria interna (N=20)	< 1 ano	5	25,0
	1-5 anos	2	10,0
	5-10 anos	1	5,0
	> 10 anos	12	60,0
	Total	21	100,0

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*



**Figura 17 - Questões 14. Tipo de estrutura, 15. Hierarquia de reporte, 16. N.º de anos do serviço de auditoria interna**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 17, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, quanto ao tipo de estrutura, as respostas Divisão e Gabinete são dadas por 33,3% cada, 9,5% respondem Departamento, as respostas Subunidade orgânica, Equipa de projeto e Gabinete e Equipa de projeto são dadas por 4,8% (um elemento) cada e 9,5% respondem outro; relativamente à hierarquia de reporte, 85,7% respondem Presidente da Câmara Municipal e as respostas Executivo, “Presidente da Câmara Municipal, Executivo e Departamento Financeiro” e outro são dadas por 4,8% (um elemento) cada; sobre o tempo de existência do serviço de auditoria interna, 25,0% respondem menos de um ano, 10,0% respondem 1-5 anos, 5,0% (um elemento) responde 5-10 anos e 60,0% respondem mais de 10 anos.

Em termos de hierarquia de reporte, este estudo está alinhado com Félix (2012, p.75), que refere que “os serviços de auditoria estão maioritariamente organizados sob a forma de gabinete e dependem do Presidente da Câmara”.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

**Quadro 14 – Questão 17. N.º de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna**

	N	%
0	3	15,0
1	7	35,0
2	3	15,0
3	1	5,0
4	3	15,0
5	2	10,0
15	1	5,0
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,0</b>

**Fonte: Elaboração própria**

Na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente ao número de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna, 15,0% respondem não existirem, 35,0% respondem ser um funcionário, 15,0% respondem dois, 5,0% (um elemento) responde três, 15,0% respondem quatro, 10,0% respondem cinco e 5,0% (um elemento) responde serem 15 funcionários.

Kosteva et al. (2020, p.170-174) constata a “necessidade de dotar os serviços de auditoria com mais funcionários”.

**Quadro 15 – Questão 18. Habilitação académica e profissional dos recursos humanos de auditoria interna**

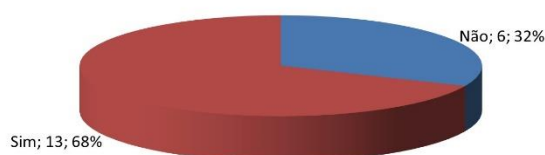
N.º	n.º funcionários							
	até 12.º ano		licenciados		pós-graduados		mestrados e/ou doutorados	
	N	%	N	%	N	%	N	%
0	13	86,7			5	35,7	14	100,0
1	1	6,7	8	47,1	7	50,0		
2			2	11,8				
3	1	6,7	2	11,8	2	14,3		
4			2	11,8				
5			2	11,8				
11			1	5,9				
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>	<b>14</b>	<b>100,0</b>	<b>14</b>	<b>100,0</b>

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, quanto à habilitação académica e profissional dos recursos humanos de auditoria interna, existe uma clara prevalência de licenciados, sendo poucos os que têm até 12.º ano, alguns com pós-graduação, verificando-se a inexistência de funcionários com mestrado ou doutoramento.

Félix (2012, p.75) refere que “os técnicos superiores são fundamentalmente licenciados”, estando em consonância com este estudo. Ferati & Sallai (2021, p.1779-1787) refere que “a existência de auditores com mais qualificações, conduz a realização de uma auditoria com mais independência e competência”. Muceku et al. (2021, p.1047-1056), refere o problema da “falta de formação dos auditores, para que as conclusões e recomendações das auditorias sejam mais específicas”.



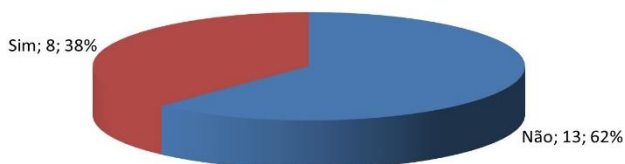
**Figura 18 - Questões 19. Há preocupação em haver formações para o pessoal sobre as normas dos profissionais de auditoria interna?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 18, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 68,4% respondem que existe preocupação em haver formações para o pessoal sobre as normas dos profissionais de auditoria interna.

### **2.7.5 Parte IV – Alcance da auditoria interna na autarquia**

Apresentam-se agora os resultados relativos à opinião sobre o alcance da auditoria interna na autarquia também apenas pelos elementos da amostra integrados numa Autarquia com auditoria interna.



**Figura 19 - Questões 20. Existe Manual de Auditoria Interna aprovado?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 19, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 38,1% respondem que existe Manual de Auditoria Interna aprovado.

**Quadro 16 – Se respondeu sim na pergunta anterior indique:**

Data de aprovação	Data da última atualização
01-APR-2007	22-APR-2021
29-SEP-2009	22-JUN-2021
18-FEB-2010	22-FEB-2019
01-DEC-2010	01-DEC-2010
25-JAN-2012	25-JAN-2012
01-AUG-2013	Sem resposta
21-JAN-2021	21-JAN-2021
Sem resposta	01-APR-2020

**Fonte: Elaboração própria**

As datas de aprovação do Manual de Auditoria Interna ocorreram entre 2007 e 2021, sendo a maioria entre 2007 e 2013, e as datas da última atualização ocorreram entre 2010 e 2021, sendo a maioria entre 2019 e 2021.

Na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, todos respondem que existe Norma de Controlo Interno aprovada.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Sousa (2017, p.II) refere que “em relação às normas e procedimentos de auditoria interna, os municípios atribuem uma elevada importância”.

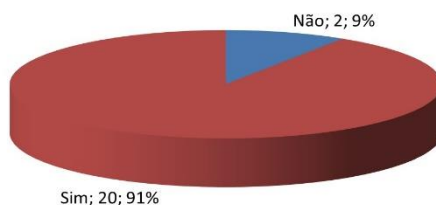
**Quadro 17 – Se respondeu sim na pergunta anterior indique:**

Data de aprovação	Data da última atualização
04-APR-2002	04-APR-2022
10-MAR-2003	10-MAR-2003
11-APR-2005	Sem resposta
13-SEP-2006	Sem resposta
01-JAN-2007	Sem resposta
27-NOV-2007	02-APR-2013
07-APR-2011	Sem resposta
18-SEP-2012	Sem resposta
09-JAN-2014	Sem resposta
09-FEB-2014	19-MAY-2022
10-MAY-2017	10-MAY-2017
18-JUL-2017	18-JUL-2017
21-MAY-2018	21-MAY-2018
12-SEP-2018	Sem resposta
06-MAY-2020	06-MAY-2020
06-MAY-2020	Sem resposta
16-JUN-2020	16-JUN-2020
25-NOV-2021	Sem resposta

**Fonte: Elaboração própria**

As datas de aprovação da Norma de Controlo Interno ocorreram entre 2002 e 2021, sendo a maioria entre 2017 e 2021, e as datas da última atualização ocorreram entre 2003 e 2022, sendo a maioria entre 2017 e 2022, no entanto, relativamente a estas datas da última atualização verificam-se muitas respostas omissas.

Este estudo está alinhado com Félix (2012, p.75), quando refere que “pese embora os inquiridos tenham indicado possuir manual de auditoria interna e norma de controlo interno, o ritmo de atualização tem sido extremamente fraco”.



**Figura 20 - Questões 22. Existe Plano de gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas aprovado?**

**Fonte: Elaboração própria**

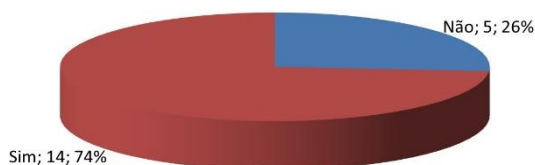
Conforme figura n.º 20, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 90,9% respondem que existe Plano de gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas aprovado.

Relativamente à questão “Se respondeu sim na pergunta anterior indique que tipo de acompanhamento é efetuado?”, são dadas as seguintes 19 respostas:

- Relatório Anual de Execução do Plano (por 3 elementos)
- Anualmente (por 3 elementos)
- Acompanhamento Anual com elaboração de relatório de monitorização
- Acompanhamento contínuo através de uma rede de interlocutores internos de cada Unidade Orgânica de 1.ª linha; Monitorização (e desempenho) previsto como objetivo comum no Quadro de avaliação anual para todas as Unidades Orgânicas(QUAR); elaboração de relatório anual de execução e atualização anual, com revisão dos riscos identificados por áreas de atividade, medidas preventivas a adotar, calendarização, grau de risco, responsáveis pela execução das medidas propostas, motivos/causas de não implementação, etc. Trata-se de um instrumento de gestão que o departamento tem vindo a desenvolver em articulação com outros instrumentos, designadamente o sistema avaliativo.
- Acompanhamento do cumprimento das medidas previstas no PGRCIC
- Desatualizado
- é feita uma monitorização constante que se planeia no início do ano e se acompanha esse planeamento através do serviço de auditoria onde se constata o andamento dos trabalhos e se faz o Relatório de Execução anual.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

- Elaboração de Relatório Anual de Execução
- monitorização
- Monitorizações periódicas e propostas de inclusão de novos riscos/medidas a implementar.
- O Plano encontra-se em revisão
- Relatórios Anuais, Revisões e monitorização frequente
- Relatórios de Execução anuais e *follow-up* em auditorias realizadas
- Reportes dos dirigentes, análise da atividade da organização e da prossecução do plano
- Revisão e atualização anual em função das indicações superiores.



**Figura 21 - Questões 23. Existe um plano anual dos procedimentos a realizar no âmbito do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 21, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 73,7% respondem que existe um plano anual dos procedimentos a realizar no âmbito do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

**Quadro 18 – Questão 24. Qual o número de procedimentos de Auditoria Interna mais frequentes (n.º média/ano)?**

Nº Auditorias			Nº Inquéritos			Nº Sindicâncias			Nº Processos de Mera Averiguação		
N.º	N	%	N.º	N	%	N.º	N	%	N.º	N	%
0	1	6,7	0	7	58,3	0	8	66,7	0	8	61,5
2	1	6,7	a	1	8,3	1	1	8,3	1	1	7,7
3	2	13,3	2	1	8,3	2	1	8,3	3	2	15,4
4	2	13,3	2 b	1	8,3	2 b	1	8,3	menos 5	1	7,7
menos 5	1	6,7	2-3	1	8,3	menos 5	1	8,3	8	1	7,7
5	3	20,0	5	1	8,3	Total	12	100,0	Total	13	100,0
7	1	6,7	Total	12	100,0						
75	1	6,7									
8	1	6,7									
10-15	1	6,7									
20	1	6,7									
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>100,0</b>									

a Ultimamente não, apesar de estarem disponíveis

b em cada serviço auditado

**Fonte: Elaboração própria**

Na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, quanto ao número de Auditorias verificam-se mais valores entre 3 e 5, quanto ao número de Inquéritos, de Sindicâncias e de Processos de Mera Averiguação verifica-se mais o valor de zero.

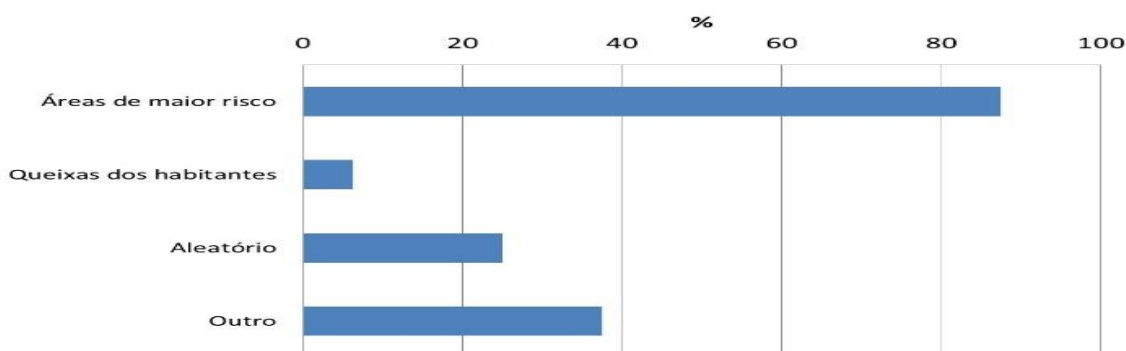
Com este estudo verifica-se que os números de auditorias se mantêm ao longo dos anos, quando se confronta com o estudo empírico de Félix (2012, p.75) quando refere que “a atividade dos serviços de auditoria reside fundamentalmente na realização de auditorias, ou seja, em média são produzidas 5 auditorias por ano”.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

**Quadro 19 – Questão 25. Qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna?**

N=16	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Áreas de maior risco	2	12,5%	14	87,5%
Queixas dos habitantes	15	93,8%	1	6,3%
Aleatório	12	75,0%	4	25,0%
Outro	10	62,5%	6	37,5%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 22 - Questão 25. Qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 22, nas respostas válidas da subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente a qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna, 87,5% consideram ser áreas de maior risco, 25,0% consideram ser aleatório, 6,3% (um elemento) considera ser queixas dos habitantes e 37,5% respondem outro.

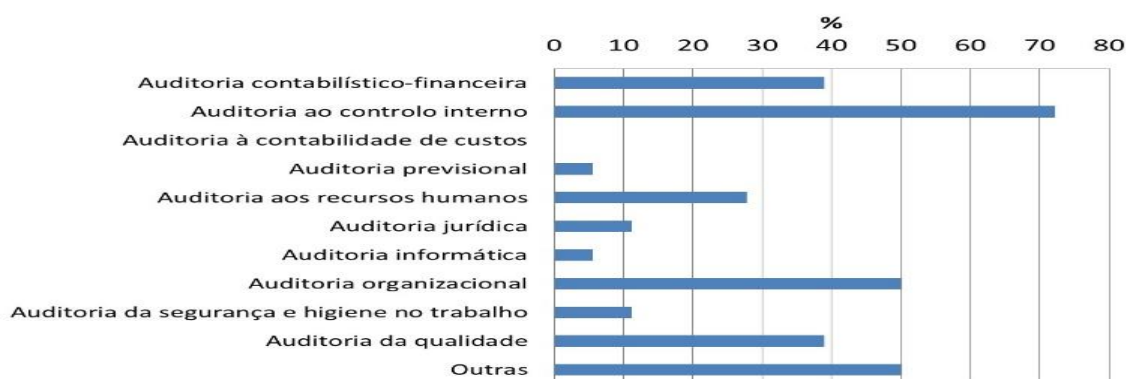
Este estudo mostra-se alinhado com Félix (2012, p.75-76) que refere “os principais critérios utilizados nas auditorias internas são as áreas de maior risco (81% dos inquiridos)”.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

**Quadro 20 – Questão 26. De acordo com o objetivo, que tipos de auditorias são desenvolvidas?**

N=18	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Auditoria contabilístico-financeira	11	61,1%	7	38,9%
Auditoria ao controlo interno	5	27,8%	13	72,2%
Auditoria à contabilidade de custos	18	100,0%	0	0,0%
Auditoria previsional	17	94,4%	1	5,6%
Auditoria aos recursos humanos	13	72,2%	5	27,8%
Auditoria jurídica	16	88,9%	2	11,1%
Auditoria informática	17	94,4%	1	5,6%
Auditoria organizacional	9	50,0%	9	50,0%
Auditoria da segurança e higiene no trabalho	16	88,9%	2	11,1%
Auditoria da qualidade	11	61,1%	7	38,9%
Outras	9	50,0%	9	50,0%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 23 - Questão 26. De acordo com o objetivo, que tipos de auditorias são desenvolvidas?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 23, nas respostas válidas da subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente a que tipos de auditorias são desenvolvidas de acordo com o objetivo, 72,2% assinalam a Auditoria ao controlo interno, 50,0% assinalam a Auditoria organizacional, a Auditoria contabilístico-financeira e a Auditoria da qualidade são assinaladas por 38,9% cada, 27,8% assinalam a

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Auditoria aos recursos humanos, a Auditoria jurídica e a Auditoria da segurança e higiene no trabalho são assinaladas por 11,1% cada, a Auditoria previsional e a Auditoria informática são assinaladas por 5,6% (um elemento) cada e 50,0% assinalam outros, a Auditoria à contabilidade de custos não é assinalada.

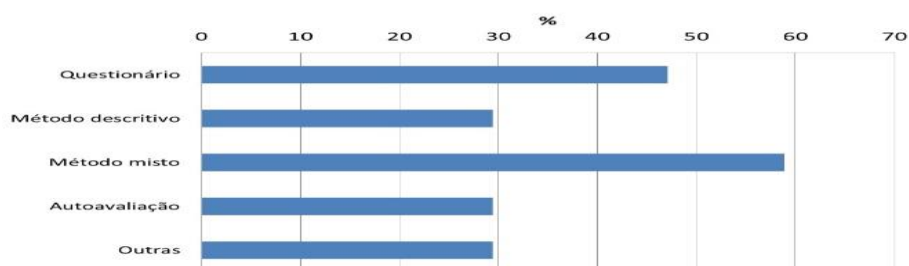
Este estudo está alinhado com Félix (2012, p.76) quando refere que “as auditorias mais frequentemente encetadas pelos serviços de auditoria interna são: a auditoria contabilística financeira, a auditoria ao controlo interno, a auditoria aos recursos humanos e a auditoria da qualidade”.

Sousa (2017, p.51) refere que “nos municípios que têm serviço de auditoria interna, predominam as auditorias económico-financeiras”, e que revela estar em consonância com o presente estudo.

**Quadro 21 – Questão 27. Que tipo de metodologias são utilizadas para a descrição, análise e avaliação do controlo interno?**

N=17	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Questionário	9	52,9%	8	47,1%
Método descritivo	12	70,6%	5	29,4%
Método misto	7	41,2%	10	58,8%
Autoavaliação	12	70,6%	5	29,4%
Outras	12	70,6%	5	29,4%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 24 - Questão 27. Que tipo de metodologias são utilizadas para a descrição, análise e avaliação do controlo interno?**

**Fonte: Elaboração própria**

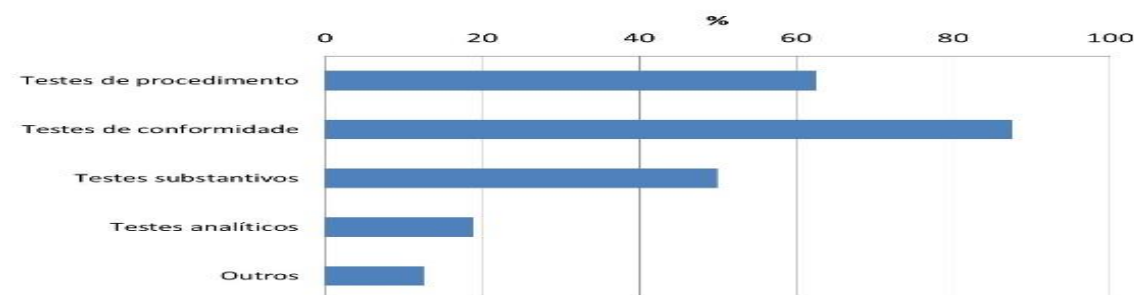
*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Conforme figura n.º 24, nas respostas válidas da subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente a que tipo de metodologias são utilizadas para a descrição, análise e avaliação do controlo interno, 58,8% respondem ser um Método misto, 47,1% respondem Questionário, as respostas Método descritivo, Autoavaliação e Outras são assinaladas por 29,4% cada.

**Quadro 22 – Questão 28. Que tipo de testes são utilizados para exame e avaliação da informação?**

N=16	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Testes de procedimento	6	37,5%	10	62,5%
Testes de conformidade	2	12,5%	14	87,5%
Testes substantivos	8	50,0%	8	50,0%
Testes analíticos	13	81,3%	3	18,8%
Outros	14	87,5%	2	12,5%

Fonte: Elaboração própria



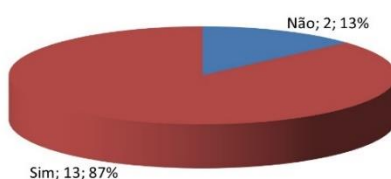
**Figura 25 - Questão 28. Que tipo de testes são utilizados para exame e avaliação da informação?**

Fonte: Elaboração própria

Conforme figura n.º 25, nas respostas válidas da subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente a que tipo de testes são utilizados para exame e avaliação da informação, 87,5% utilizam Testes de conformidade, 62,5% utilizam Testes de procedimento, 50,0% utilizam Testes substantivos, 18,8% utilizam Testes analíticos e 12,5% utilizam outros.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Nota-se que ocorreu um ligeiro aumento na opção de utilização dos testes de conformidade para exame e avaliação da informação, de 85,7% para 87,5%, quando se compara com Félix (2012, p.76) que refere que “na recolha de informação são utilizados os testes de conformidade e de procedimento e as provas recolhidas são suficientes e adequadas na opinião de 85,7% dos inquiridos”.



**Figura 26 - Questões 29. São obtidas provas suficientes e adequadas?**

**Fonte: Elaboração própria**

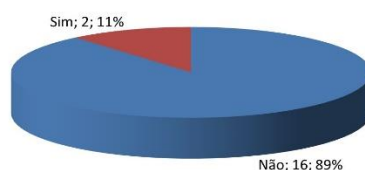
Conforme figura n.º 26, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 86,7% respondem que são obtidas provas suficientes e adequadas.

Relativamente à questão “Se respondeu sim, indique alguns exemplos:”, são dadas as seguintes 8 respostas:

- Através das evidências constatadas;
- Depende dos processos, depende das evidências que são necessárias para avaliar os processos, como exemplo temos: se for financeiro, registo dos serviços e listagens da contabilidade; se for auditoria de procedimentos a evidência será os regulamentos e condução dos processos;
- Documentos de trabalho, normas internas;
- Não são reportadas, em relatório, conclusões desprovidas de suporte em documentos de trabalho - O conteúdo e organização dos documentos de trabalho devem permitir que um auditor, não envolvido na ação e sem conhecimento da ação, possa compreender as bases de suporte das conclusões da auditoria;
- Recolha de dados operacionais, indicadores de gestão e de desempenho, informação contabilístico-financeira, provas documentais (originais), entre outros;

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

- São verificadas situações não conformes com o procedimento instituído ou com as exigências legais, emanadas e acompanhadas as recomendações devidas;
- Todas as provas referentes aos processos auditados, notas de lançamento, processos de aquisição, requisições, delegações de competências, etc.;
- Utilização de diversas fontes de informação, reconciliação de dados, obtenção de provas de fontes independentes.

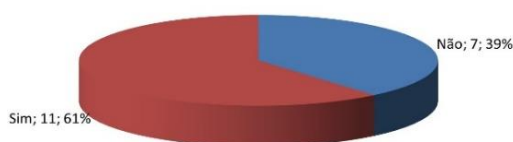


**Figura 27 - Questões 30. São utilizados programas informáticos de auditoria?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 27, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 11,1% respondem que são utilizados programas informáticos de auditoria.

Relativamente à questão “Se respondeu sim, indique quais:”, é dada apenas à seguinte 8 resposta: Plataforma do Sistema de Gestão da Qualidade.



**Figura 28 - Questões 31. As auditorias externas englobam e avaliam o trabalho desenvolvido pelo serviço de auditoria interna da Autarquia?**

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Conforme figura n.º 28, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 61,1% respondem que as auditorias externas englobam e avaliam o trabalho desenvolvido pelo serviço de auditoria interna da Autarquia.

Lopes (2020, p.69) refere que “o trabalho do auditor externo é beneficiado pela existência de um DAI robusto.

Relativamente à questão “De que entidades?”, são dadas as seguintes 9 respostas:

- Auditores externos solicitam os relatórios finais de auditoria e a prestação de esclarecimentos.
- *Bureau Veritas, Lusaenor, ROC*
- Cimac, comunidade intermunicipal e empresas coadjuvantes em várias áreas
- Entidades Certificadoras no âmbito dos Sistemas de Gestão da Qualidade.
- Entidades competentes no âmbito da Certificação de Qualidade
- Interna
- Revisor Oficial de Contas
- ROC,
- Tribunal de Contas e IGF

**Quadro 23 – Questão 32. Qual o número de relatórios dos auditores externos/ROC's produzidos (n.º média/ano)?**

N.º Total			N.º relatórios com reservas			N.º relatórios sem reservas			N.º relatórios com opinião adversa			N.º relatórios com abstenção ou recusa de opinião		
N.º	N	%	N.º	N	%	N.º	N	%	N.º	N	%	N.º	N	%
1	2	11,8	0	2	16,7	0	5	50,0	0	9	81,8	0	11	100,0
2	11	64,7	1	6	50,0	1	4	40,0	1	2	18,2	Total	11	100,0
2 a	1	5,9	2	3	25,0	2	1	10,0	Total	11	100,0			
2-4 b	1	5,9	c	1	8,3	Total	10	100,0						
3	1	5,9	Total	12	100,0									
4	1	5,9												
Total	15	100,0												

a relatórios/ano (o relatório intercalar e o relatório aquando do relatório de contas)

b São acompanhados por outra Unidade Orgânica.

c Ambos têm reservas

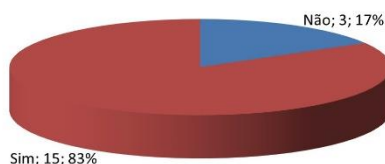
**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, quanto ao número de relatórios dos auditores externos/ROC's produzidos (n.º média/ano), para o número total verifica-se mais o valor de dois, para o número de relatórios com reservas verificam-se mais os valores de um e dois, para o número de relatórios sem reservas verifica-se mais o valor de zero e um, para o número de relatórios com opinião adversa verifica-se mais o valor de zero, e para o número de relatórios com abstenção ou recusa de opinião verifica-se apenas o valor de zero.

Lopes (2020, p.69) refere que “os municípios dispõem de DAI não influência em nada os relatórios emitidos pelo auditor externo. Conforme refere Ferati & Sallai (2021, p.1779-1787), “a distinção entre os órgãos de gestão e os auditores, faz com que haja mais publicações de relatórios de auditoria interna”.

Jesus et al. (2022, p.336) refere que “os índices financeiros não são relevantes para a opinião do auditor”, e acrescenta Jesus et al. (2022, p.335) no referido artigo “a opinião do auditor havia sido modificada em 73%, e apenas 27% continham pareceres "limpos" (isto é, sem ênfases e sem reservas), 68% dos relatórios de auditoria foram modificados, contendo ênfase, 32% não continham ênfase e 81% dos relatórios de auditoria expressaram opiniões qualificadas e também ênfase”.



**Figura 29 - Questões 33. Os relatórios dos auditores externos/ROC's são publicitados?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 29, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 83,3% respondem que os relatórios dos auditores externos/ROC's são publicitados.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Relativamente à questão “Se respondeu sim, indique o meio utilizado”, são dadas as seguintes 14 respostas:

- Site do Município (por 4 elementos)
- Internet e Intranet
- No site do Município.
- Página da internet e intranet da Câmara
- Página eletrónica
- portal institucional
- Prestação de Contas - Página da internet
- PUBLICITAÇÃO NO SITE DA CMM (INCLUIDO NA PRESTAÇÃO DE CONTAS)
- Site institucional
- Site internet
- Site, conjuntamente com a Prestação de Contas.

**Quadro 24 – Questão 34. Quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço?**

N=17	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Medidas corretivas e/ou proposta de melhoria	1	5,9%	16	94,1%
Infração disciplinar	16	94,1%	1	5,9%
Fatos passíveis de reporte ao Ministério Público	15	88,2%	2	11,8%
Outras	15	88,2%	2	11,8%

**Fonte: Elaboração própria**



**Figura 30 - Questão 34. Quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço?**

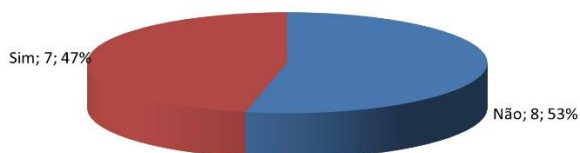
**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

Conforme figura n.º 30, nas respostas válidas da subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente a quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço, 94,1% respondem Medidas corretivas e/ou proposta de melhoria, as respostas Fatos passíveis de reporte ao Ministério Público e Outras são dadas por 11,8% cada, e 5,9% (um elemento) responde Infração disciplinar.

Perante a questão n.º 30 sobre quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço, o resultado desta amostra, apresenta os mesmos resultados do estudo empírico de Félix (2012, p.76) que refere que “em termos de consequências mais frequentes são dominantes as medidas corretivas/propostas de melhoria, constituindo as infrações disciplinares um procedimento menos usual, assim como, os fatos passíveis de reporte ao Ministério Público”.

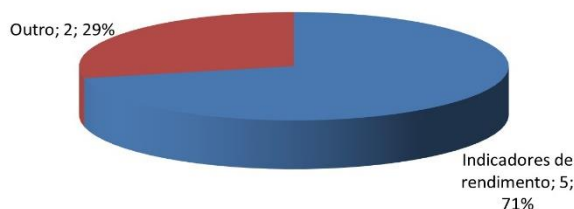
Ortea, Reye (2017, p.7-29), refere “o auditor interno como solucionador de problemas, que fornece uma análise das causas originais dos problemas identificados nas conclusões da auditoria para adotar medidas corretivas”, e a importância do “auditor interno como gerador de conhecimento: auditoria interna com papel mais ativo na recomendação de melhorias significativas e com transmissão feedback sobre os riscos”.



**Figura 31 - Questões 35. É efetuada uma avaliação dos procedimentos de auditoria interna?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 31, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, 46,7% respondem que é efetuada uma avaliação dos procedimentos de auditoria interna.



**Figura 32 - Questões 36. Se respondeu sim na pergunta anterior, indique qual o método utilizado:**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 32, na subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, em que é efetuada uma avaliação dos procedimentos de auditoria interna, relativamente a qual o método utilizado: 71,4% respondem que são indicadores de rendimento e 28,6% respondem outro.

### 2.7.6 Parte V - Contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos da autarquia

**Quadro 25 – Questão 37. Considera que a auditoria interna contribui para que prossecução de objetivos da autarquia?**

N=17	Não assinalado		Sim	
	N	%	N	%
Controlo dos riscos			22	100,0%
Salvaguarda dos ativos	8	36,4%	14	63,6%
Assegurar que as normas regulamentares são executadas	2	9,1%	20	90,9%
Preparação dos controlos externos	13	59,1%	9	40,9%
Otimização da alocação dos recursos	13	59,1%	9	40,9%
Outros	15	68,2%	7	31,8%

**Fonte: Elaboração própria**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*



**Figura 33 - Questão 37. Considera que a auditoria interna contribui para que prossecução de objetivos da autarquia?**

**Fonte: Elaboração própria**

Conforme figura n.º 33, nas respostas válidas da subamostra dos elementos integrados numa Autarquia com auditoria interna, relativamente a se considera que a auditoria interna contribui para que prossecução de objetivos da autarquia, 63,6% que contribui para a Salvaguarda dos ativos, 90,9% que contribui para Assegurar que as normas regulamentares são executadas, 40,9% que contribui para a Preparação dos controlos externos, 40,9% que contribui para a Otimização da alocação dos recursos e 31,8% que contribui para outros.

Félix (2012, p.67) refere que “o principal contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais reside em assegurar que as normas regulamentares são executadas (90,5%), promover o controlo dos riscos (76,2%), salvaguardar os ativos (71,4%) e otimizar a alocação dos ativos (66,7%)”.

Quando comparado com Félix (2012), no presente estudo verifica-se que os inquiridos continuam a considerar que o principal contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos é assegurar que as normas regulamentares são executadas, sendo que consideram mais relevante a preparação dos controlos externos que regista uma alteração de 19% para os atuais 40,9%, e em contraponto verifica-se que os inquiridos consideram menos relevante a salvaguarda dos ativos que regista uma alteração de 71,4% para 63,6%, e a otimização da alocação dos recursos, que regista uma alteração de 66,7% para 40,9%. Uma das razões possíveis, será a mudança dos agentes políticos com as eleições autárquicas.

## CONCLUSÃO

Com a elaboração desta dissertação, pretendeu-se estudar a importância da auditoria interna no setor público, mais especificamente o caso das autarquias locais (municípios e freguesias) em Portugal. No que respeita ao cumprimento dos objetivos propostos, todos eles foram alcançados.

Dada a dispersão geográfica dos municípios optou-se pela recolha de informação através do recurso ao envio de questionário de preenchimento on-line, com 37 questões, realizado durante os meses de março a junho de 2022. O universo deste estudo foram 66 municípios portugueses (constantes do Anexo I que segundo Félix (2012) trata-se de municípios com serviço de auditoria interna), e 25 freguesias com maior número de habitantes de Portugal (constantes do Anexo II, segundo a Listagem das Freguesias ordenada por número de habitantes da edição da AEDRL – Associação de Estudos de Direito Regional e Local (2017), com dados dos Censos do ano de 2013 do INE – Instituto nacional de Estatística. Em síntese, no total foram remetidos 91 questionários (66 para os municípios e 25 para as freguesias), tendo sido rececionado 48 respostas, que representa uma amostra de (52,75%).

Assim, em primeiro lugar, da presente investigação resulta que (50%) das autarquias inquiridas não têm auditoria interna, e das autarquias que têm auditoria interna, mais de (56%) recorrem aos gabinetes de revisores oficiais de contas (ROC), enquanto (41,7%) das autarquias têm gabinete de auditoria interna. Em segundo lugar resulta que (29,2%) das autarquias não entendem a importância da auditoria interna, e que (54,2%) justificam a não existência de auditoria interna, pelo motivo de falta de pessoal com formação adequada, (25%) por falta de meios técnicos, e (8,3%) por falta de meios financeiros. Em terceiro lugar, na ótica dos inquiridos, para (72,9%) das autarquias locais, a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação), enquanto deve continuar a ser facultativa para (27,1%) dos inquiridos.

Do estudo empírico, observou-se que o trabalho de auditoria à distância, gera benefícios mais acentuados na flexibilidade durante a execução do trabalho (58,3%), redução de custos associados (54,2%), e inovação com uso de tecnologias (45,8%). Por outro lado, o

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

trabalho de auditoria interna à distância causa inconvenientes, nomeadamente, a ausência de contactos e *feedback* com auditores (72,9%), a dificuldade na aplicação de procedimentos de auditoria (52,1%), e problemas de segurança (33,3%). Quanto se questiona os inquiridos, sobre quais as ferramentas que consideram mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota, consideram que são as competências do auditor (58,3%) e os recursos tecnológicos (45,8%).

Para a grande maioria das autarquias, a hierarquia de reporte, é o Presidente da Câmara Municipal (85,7%), sendo que em termos de recursos humanos, na maior parte das autarquias, apenas têm um funcionário ao serviço da auditoria interna (35%). Os testes mais utilizados são os de conformidade (87,5%), de procedimento (62,5%), e substantivos (50%). A nível tecnológico, a grande maioria das autarquias (88,9%), não utiliza programas informáticos de auditoria.

Observou-se também que as autarquias consideram que a auditoria interna contribui para os objetivos da autarquia, sendo que para (90,9%) asseguram que as normas regulamentares são executadas, e para (63,6%) para a salvaguarda dos ativos, (40,9%) na preparação dos controlos externos, e igualmente (40,9%) na otimização da alocação dos recursos.

A auditoria interna deveria ser obrigatória, e pode vir a servir os mecanismos mais na parte da monitorização. De igual modo, a qualidade deveria ser obrigatória, e pode vir a servir mecanismos! O Índice de Transparência Municipal não existe desde ano 2017.

Sawyer (1995) faz referência no seu primeiro dos dez princípios de auditoria interna a seguinte citação: “*Leave every place a little better than you found it.*”. Esta afirmação, como refere Moraes (2021, p.183) “é reveladora do melhor resultado e reconhecimento que pode justificar o Gabinete de Auditoria Interna numa entidade, principalmente no setor autárquico, com a humildade, assertividade, profissionalismo e o Valor que é exigido do Auditor Interno, à luz das boas práticas internacionais, com o propósito da Boa Gestão dos dinheiros públicos”.

Este estudo revela um significativo contributo na caracterização da auditoria interna nas autarquias locais em Portugal - municípios e freguesias. Em termos de perspetivas futuras

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

poderão ser recolhidos mais resultados, com alargamento da amostra, dada a complexidade e morosidade na recolha dos mesmos, bem como, também poderão ser analisados um número alargado de pressupostos, pelo que propõem-se os seguintes: a avaliação da auditoria interna realizada remotamente (período pós-pandemia), o impacto do serviço de auditoria interna no combate à fraude em paralelo com o Regime geral de Prevenção da Corrupção, avaliação do desempenho da auditoria interna nos novos serviços acolhidos pelas autarquias, fruto da transferência de competências, nomeadamente nas áreas da Educação, Saúde, Ação Social e Proteção Civil, avaliação do grau de independência e aceitação da auditoria interna nos órgãos políticos das autarquias locais, e a forma como vêm os políticos as notas de recomendações dos auditores.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- Almeida, B. (2017). Manual de auditoria financeira: uma análise integrada baseada no risco. 2.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Escolar Editora.
- Amaral, Diogo (1987) - Curso de Direito Administrativo. Coimbra: Livraria Almedina.
- Arenas, Pablo (2001) - Práctica de informes de Auditoría. 5campus.org. [consult. 2 maio 2022]. Disponível em <<http://www.5campus.org/leccion/auditoria05>>.
- Baleiras, Rui – “Local Finance in Portugal: Rules and Performance”. Working Paper, n.º 320. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa, Departamento de Economia (1998).
- Barbosa da Silva, António (1995) - Management Público – Reforma da Administração Financeira do Estado. Lisboa: Rei dos Livros.
- Bilhim, João (2004) - A Governação nas Autarquias Locais. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Caetano, Marcello (1991) - Manual do Direito Administrativo, Vol. I. Coimbra: Livraria Almedina.
- Carneiro, S. E. D. S. M. (2013). Quais os atributos que um auditor interno deve ter (Doctoral dissertation, Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).
- Carneiro, Sílvia - Quais os atributos que um auditor interno deve ter. Porto: Instituto Politécnico do Porto, 2013, 74 p. Tese de Mestrado em Auditoria.
- Carvalho, F. M. A. D. (2021). O contributo da auditoria para as assembleias municipais (Doctoral dissertation).
- Carvalho, J. B. da C., Fernandes, M. J. da S., Camões, P. J. S., & Jorge, S. M. F. (2015). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses. Lisboa. Obtido de <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses/>
- Carvalho, João; Pina, Vicente; Torres, Lourdes, (1999) - Temas de Contabilidade Pública. Lisboa: Rei dos Livros.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

- Carvalho, Joaquim (1994) - O Processo Orçamental das Autarquias Locais. Coimbra: Edições Almedina.
- Catarino, João Ricardo (2016). Finanças Públicas e Direito Financeiro. 3ª ed. Coimbra: Almedina.
- Conselho das Finanças Públicas (2012). Princípios para a Revisão das Leis de Finanças Públicas Subnacionais. Relatório n.º 2/2012.
- Coso (2004) – Enterprise risk management – integrated framework. Application Techniques.
- Costa, Carlos (2007) - Auditoria Financeira - teoria & prática. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Costa, J. O. M. (2021). A independência do auditor (Doctoral dissertation).
- Costa, Teresa. - A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias: o caso da fixação das tarifas e preços municipais. Braga: Universidade Minho, 2005, 273 p. Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria.
- Dias, Gonçalo. (2021). Poder local em tempos de covid-19, Vol. I. Edições Almedina.
- Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006
- Documento Verde (2011). Documento Verde da Reforma da Administração Local. Uma reforma de gestão, uma reforma de território e uma reforma política. Gabinete do Ministro-adjunto e dos Assuntos Parlamentares, Governo de Portugal.
- Félix, Sofia (2012). Uma análise sistémica da auditoria interna nos Municípios em Portugal. Coimbra. Instituto Politécnico de Coimbra. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado.
- Félix, S., Morais, M. G., & Fonseca, J. (2018) O Papel da Auditoria Interna na Promoção da Accountability–Estudo de caso nas comunidades intermunicipais de Coimbra, Viseu Dão Lafões e Aveiro.
- Ferati, Rametulla. Sallai, Nedime. (2021). THE ROLE OF INTERNAL AUDIT AS A TOOL FOR EFFECTIVE MANAGEMENT OF PUBLIC INSTITUTIONS. Volume 9, Issue 11. Global Scientific Journals. ISSN 2320-9186.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

- INTOSAI (2007) - Diretrizes para as Normas de Controlo Interno do Setor Público. [Em linha] [consult. 9 junho 2015]. Disponível em <http://www.cge.mg.gov.br/images/documentos/diretrizes.pdf>
- Jesus, Ana. Almeida, Bruno. Silva, Alexandre. (2022) Determining factors in modified audit reports: evidence from Portuguese municipalities. *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review*. 25 (2) (2022) 329-339.
- Jornal Oficial da União Europeia. Regulamento (CE) N°1126/2008 da Comissão de 3 de novembro de 2008 que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.o 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho
- Kohama, Heilio (2006) - Contabilidade Pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Kosteva N.N., Kopytina M.K., Pavliuchenko T.N., Bunina E.Y. (2020). Improvement of Internal Audit System in the Institutions of the Public Sector in Russia. *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 147.
- Longo, L. M. (2021). Evidênciação da crise da COVID-19 nos relatórios de auditoria independente das companhias listadas na B3.
- Lopes, Catarina (2020). A auditoria interna e a sua influência nos relatórios de auditoria externa: evidência dos municípios portugueses. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado.
- Marques de Almeida, J.; Costa Marques, Maria - A contabilidade pública e o sector da educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia”. *EPAA*, vol. 11, n. ° 42. (2003).
- Matthew Weitz. (2020). *Fraud Risk Management in Internal Audit*. Florida: Published by IIA, the Internal Audit Foundation.
- Meireles, L. F. M. (2021). A influência da pandemia covid-19 na auditoria interna e na contabilidade (Doctoral dissertation).
- Mendes, A. I. G. (2021). A importância da Auditoria no combate à corrupção (Doctoral dissertation).

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

- Morais, Georgina; Martins, Isabel. (2013). Auditoria Interna: Função e Processo. 4<sup>a</sup>. Edição. Áreas editora.
- Morais, Georgina. (2021). Poder local em tempos de covid-19, Vol. II. Edições Almedina.
- Morais, Georgina; Félix, Sofia. (2021). A auditoria interna no município e no órgão executivo, como garantia de mais transparência. Revista das Assembleias Municipais e dos eleitos locais. Edição AEDREL.
- Norma ISO 690-2010
- Ortea, Rey (2017). Más allá del aseguramiento, El auditor interno como asesor de confianza. Lá Fábrica de Pensamiento. Instituto de auditores internos de España.
- Sousa, Cláudia Sofia Da Silva (2017). A Auditoria Interna em Municípios Portugueses. Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Dissertação de Mestrado.
- Sousa, Filipe - Empresarialização em Contexto de Governação Local: a Leirisport, EM. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2011, Tese de Mestrado em Contabilidade, Ramo Auditoria.
- Sousa, Luís; Costa, Cláudia; Grilo, Filipe. (2021). Poder local em tempos de covid-19, Vol. I. Edições Almedina.
- Reinoite, A. R. D. (2014). Proposta de implementação da função de auditoria interna no agrupamento de escolas José Saraiva: instrumento de apoio à gestão estratégica, patrimonial, administrativa e financeira (Doctoral dissertation).
- Teles, Filipe. (2021). Descentralização e Poder Local em Portugal. Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Tortuero, Pablo, (2022). Nuevas formas de trabajo en remoto de Auditoría Interna. Lá Fábrica de Pensamiento. Instituto de auditores internos de España.
- Vickneswaran, Anojan (2022). Factors Affecting Internal Audit Reporting on Public Sector in Sri Lanka. Journal of Accounting and Business Education. Volume 6(2),22-33.

## **LEGISLAÇÃO**

Constituição Da República Portuguesa

Lei n.º 1/1979, de 2 de janeiro

Lei n.º 1/1987, de 3 de janeiro

Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro

Lei n.º 6/1991, de 20 de fevereiro

Lei n.º 42/1998, de 6 de agosto

Lei n.º 159/1999, de 14 de setembro

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro

Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro

Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto

Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março

Lei n.º 6/2020, de 10 de abril

Decreto-Lei n.º 34332/1944, de 7 de dezembro

Decreto-Lei n.º 98/1984, de 29 de março

Decreto-Lei n.º 183/1996, de 27 de setembro

Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro

Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 562/1999, de 21 de dezembro

Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro

Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Decreto-Lei n.º 127/2012 de 21 de junho

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro

Decreto-Lei n.º 57/2019, de 30 de abril

Resolução n.º 23/95, de 12 de junho de 1995

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

**ANEXOS**

## **ANEXO I**

## ANEXO I - LISTA DOS MUNICÍPIOS (66)

n.º	Distrito	Órgão	Autarquia local	email
1	Açores	Município	Angra do Heroísmo	angra@cmah.pt
2	Aveiro	Município	Águeda	geral@cm-agueada.pt
3	Aveiro	Município	Ílhavo	geralcmi@cm-ilhavo.pt
4	Aveiro	Município	Oliveira de Azeméis	geral@cm-oaz.pt
5	Aveiro	Município	Ovar	<a href="mailto:depadministrativo@cm-ovar.pt">depadministrativo@cm-ovar.pt</a>
6	Aveiro	Município	São João da Madeira	geral@cm-sjm.pt
7	Aveiro	Município	Vagos	geral@cm-vagos.pt
8	Beja	Município	Moura	cmmoura@cm-moura.pt
9	Beja	Município	Odemira	geral@cm-odemira.pt
10	Braga	Município	Barcelos	geral@cm-barcelos.pt
11	Braga	Município	Fafe	geral@cm-fafe.pt
12	Braga	Município	Vizela	geral@cm-vizela.pt
13	Bragança	Município	Bragança	<a href="mailto:cmb@cm-braganca.pt">cmb@cm-braganca.pt</a>
14	Bragança	Município	Macedo de Cavaleiros	geral@cm-macedodecavaleiros.pt
15	Bragança	Município	Mirandela	geral@cm-mirandela.pt
16	Bragança	Município	Vinhais	geral@cm-vinhais.pt
17	Castelo Branco	Município	Vila de Rei	<a href="mailto:dfp@cm-viladerei.pt">dfp@cm-viladerei.pt</a>
18	Coimbra	Município	Coimbra	geral@cm-coimbra.pt
19	Coimbra	Município	Lousã	geral@cm-lousa.pt
20	Évora	Município	Estremoz	geral@cm-estremoz.pt
21	Évora	Município	Évora	cmevora@cm-evora.pt
22	Faro	Município	Vila Real de Santo António	geral@cm-vrsa.pt
23	Leiria	Município	Alvaiázere	geral@cm-alvaiazere.pt
24	Leiria	Município	Batalha	geral@cm-batalha.pt
25	Leiria	Município	Leiria	cmleiria@cm-leiria.pt

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

26	Leiria	Município	Pedrógão Grande	contabilidade@cm-pedrogaogrande.pt
27	Leiria	Município	Pombal	geral@cm-pombal.pt
28	Lisboa	Município	Alenquer	geral@cm-alenquer.pt
29	Lisboa	Município	Amadora	geral@cm-amadora.pt
30	Lisboa	Município	Arruda dos Vinhos	cm-arruda@cm-arruda.pt
31	Lisboa	Município	Cascais	atendimento.municipal@cm-cascais.pt
32	Lisboa	Município	Lisboa	<a href="mailto:dmf@cm-lisboa.pt">dmf@cm-lisboa.pt</a>
33	Lisboa	Município	Loures	geral@cm-loures.pt
34	Lisboa	Município	Odivelas	geral@cm-odivelas.pt
35	Lisboa	Município	Oeiras	geral@oeiras.pt
36	Lisboa	Município	Sintra	municipe@cm-sintra.pt
37	Madeira	Município	Câmara de Lobos	geral@cm-camaradelobos.pt
38	Madeira	Município	Funchal	gap@cm-funchal.pt
39	Madeira	Município	Ribeira Brava	geral@cm-ribeirabrava.pt
40	Portalegre	Município	Monforte	cmmonforte@mail.telepac.pt
41	Portalegre	Município	Nisa	geral@cm-nisa.pt
42	Portalegre	Município	Ponte de Sor	geral@cm-pontedesor.pt
43	Portalegre	Município	Sousel	geral@cm-sousel.pt
44	Porto	Município	Felgueiras	geral@cm-felgueiras.pt
45	Porto	Município	Maia	geral@cm-maia.pt
46	Porto	Município	Matosinhos	mail@cm-matosinhos.pt
47	Porto	Município	Paços de Ferreira	geral@cm-pacosdeferreira.pt
48	Porto	Município	Porto	geral@cm-porto.pt
49	Porto	Município	Trofa	geral@mun-trofa.pt
50	Santarém	Município	Cartaxo	correio@cm-cartaxo.pt
51	Santarém	Município	Constância	geral@cm-constancia.pt
52	Santarém	Município	Ferreira do Zêzere	geral@cm-ferreiradozezere.pt
53	Santarém	Município	Santarém	geral@cm-santarem.pt
54	Santarém	Município	Torres Novas	geral@cm-torresnovas.pt
55	Setúbal	Município	Almada	almadainforma@cm-almada.pt
56	Setúbal	Município	Barreiro	geral@cm-barreiro.pt

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

57	Setúbal	Município	Moita	cmmoita@mail.cm-moita.pt
58	Setúbal	Município	Montijo	geral@mun-montijo.pt
59	Setúbal	Município	Palmela	geral@cm-palmela.pt
60	Setúbal	Município	Seixal	df@cm-seixal.pt + dpat@cm-seixal.pt
61	Setúbal	Município	Setúbal	geral@mun-setubal.pt
62	Setúbal	Município	Sines	geral@mun-sines.pt
63	Viana do Castelo	Município	Arcos de Valdevez	fgsoares@cmav.pt
64	Vila Real	Município	Vila Pouca de Aguiar	geral@cm-vpaguiar.pt
65	Vila Real	Município	Vila Real	geral@cm-vilareal.pt
66	Viseu	Município	Oliveira de Frades	cmofrades@mail.telepac.pt

**Fonte:** Félix, Sofia (2012). Uma análise sistémica da auditoria interna nos Municípios em Portugal. Coimbra. Instituto Politécnico de Coimbra. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Dissertação de Mestrado.

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

**ANEXO II**

## **ANEXO II - LISTA DAS FREGUESIAS (25)**

1	Faro	Freguesia	União das Freguesias de Faro (Sé e São Pedro)
2	Faro	Freguesia	Portimão
3	Lisboa	Freguesia	União das Freguesias de Massamá e Monte Abraão
4	Lisboa	Freguesia	União das Freguesias de Oeiras e São Julião da Barra, Paço de Arcos e Caxias
5	Lisboa	Freguesia	União das Freguesias de Queluz e Belas
6	Lisboa	Freguesia	São Domingos de Rana
7	Lisboa	Freguesia	Lumiar
8	Lisboa	Freguesia	Algueirão-Nem Martins
9	Lisboa	Freguesia	Odivelas
10	Lisboa	Freguesia	Rio de Mouro
11	Lisboa	Freguesia	União das Freguesias de Algés, Linda-a-Velha e Cruz Quebrada-Dafundo
12	Lisboa	Freguesia	União das Freguesias de Carcavelos e Parede
13	Lisboa	Freguesia	União das Freguesias de Cascais e Estoril
14	Porto	Freguesia	União das Freguesias de São Mamede de Infesta e Senhora da Hora
15	Porto	Freguesia	União das Freguesias de Matosinhos e Leça da Palmeira
16	Porto	Freguesia	União das Freguesias de Gondomar (São Cosme), Valbom e Jovim
17	Porto	Freguesia	Rio Tinto
18	Porto	Freguesia	União das Freguesias de Custóias, Leça do Balio e Guifões
19	Porto	Freguesia	União das Freguesias de Mafamude e Vilar do Paraíso
20	Setúbal	Freguesia	Corroios
21	Setúbal	Freguesia	Amora
22	Setúbal	Freguesia	São Sebastião
23	Setúbal	Freguesia	União das Freguesias de Almada, Cova da Piedade, Pragal e Cacilhas
24	Setúbal	Freguesia	União das Freguesias de Charneca de Caparica e Sobreda
25	Setúbal	Freguesia	União das Freguesias do Seixal, Arrentela e Aldeia de Paio Pires

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

Fonte: Listagem das Freguesias ordenada por número de habitantes da edição da AEDRL – Associação de Estudos de Direito Regional e Local (2017), com dados dos Censos do ano de 2013 do INE – Instituto nacional de Estatística ([http://censos.ine.pt/xportal/xmain?xpid=CENSOS&xpgid=censos\\_quadros](http://censos.ine.pt/xportal/xmain?xpid=CENSOS&xpgid=censos_quadros))

## **ANEXO III**



## **ANEXO IV**

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

## ANEXO IV - E-MAIL REMETIDO PARA AS FREGUESIAS

26/03/22, 11:24

Gmail - Questionário | Dissertação de Mestrado | Ângelo Oliveira | Auditoria nas Autarquias em Portugal



Ângelo Oliveira <angelo5366@gmail.com>

### Questionário | Dissertação de Mestrado | Ângelo Oliveira | Auditoria nas Autarquias em Portugal

1 mensagem

Ângelo Oliveira <angelo5366@gmail.com>

26 de março de 2022 11:24

Para: geral@jfamm.pt, atendimento@jf-cascaisestoril.pt, geral@jf-odivelas.pt, geral@ufopac.pt, geral@jf-sdrana.pt, geral@jfss.pt, geral@mafamudevilarparaiso.pt, geral@ufqueluzbelas.pt, geral@uf-smish.pt, freguesia@riotinto.pt, geralalmada@uf-acppc.pt, geral.matosinhos@jf-matosinhoslecapalmeira.pt, geral@uf-massamamabraao.pt, geral@uniao-alcid.pt, jfamora@jf-amora.pt, geral@uf-gvj.pt, geral@jf-corroios.pt, geral@jf-riodemouro.pt, geral@jf-custoi-as-lecabalio-guifoes.pt, info@jf-lumiar.pt, jfp@jf-portimao.pt, geral@uf-carcavelosparede.pt, geral@jf-chamecacaparica-sobreda.pt, seixal@jf-seixalarrentelapaiopires.pt, geral@uf-faro.pt

Bom dia,

O meu nome é José Ângelo Pires Oliveira, e frequento o Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – Coimbra Business School | ISCAC.

Estou a realizar atualmente a minha dissertação de mestrado com o tema “A auditoria interna no setor público: o caso das Autarquias em Portugal”, e neste âmbito remeto-vos um questionário que tem como principal objetivo analisar se as autarquias (Municípios e Freguesias) dispõem de um serviço de auditoria interna, bem como determinar quais as práticas e aspetos da mesma que são utilizados.

Todas as informações solicitadas neste questionário serão sigilosas e destinam-se apenas ao estudo académico não sendo divulgadas para outros fins, mantendo-se a confidencialidade e o anonimato dos dados recolhidos.

Face ao explanado, peço-vos o especial favor de responder ao questionário. Bem-haja!

O link para o questionário é:

[https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdwiVoc53c-vx3S6otimajT42dellw2Asr8ceANAGnA-CvE1g/viewform?usp=sf\\_link](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdwiVoc53c-vx3S6otimajT42dellw2Asr8ceANAGnA-CvE1g/viewform?usp=sf_link)

Com os melhores cumprimentos,

José Ângelo Pires Oliveira

Tm. 964374179

## ANEXO V

## ANEXO V - QUESTIONÁRIO

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

### A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

No âmbito da dissertação do Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – Coimbra Business School | ISCAC, este questionário tem o objetivo de analisar se as autarquias (Municípios e Freguesias) dispõem de um serviço de auditoria interna, bem como determinar quais as práticas e aspetos da mesma que são utilizados. É também determinada qual a importância que é atribuída a normas e procedimentos de auditoria interna, pretendendo saber se estas melhoram o processo de auditoria interna nas autarquias em Portugal.

Todas as informações solicitadas neste questionário serão sigilosas e destinam-se apenas ao estudo académico não sendo divulgadas para outros fins, mantendo-se a confidencialidade e o anonimato dos dados recolhidos.

Muito se agradece que responda com verdade às questões formuladas individualmente, de forma espontânea e sem interrupções.

O sucesso deste estudo depende em grande parte da sua colaboração, desde já muito grato pelo seu contributo.

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

Parte I – Caracterização do Município/Freguesia:

Parte II – Serviço/Órgão de auditoria interna

Parte III – Caracterização do serviço de auditoria interna

Parte IV – Alcance da auditoria interna na autarquia

Parte V - Contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos da autarquia

Obrigado pela colaboração!

---

**\*Obrigatório**

Parte I – Caracterização do Município/Freguesia:

1. Caracterização: \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Município  
 Freguesia

2. Distrito: \*

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

3. Função do Respondente: \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Chefe de Divisão
- Diretor Financeiro
- Diretor de Auditoria Interna
- Auditor Interno
- Outra

4. Dimensão \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

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

5. N.º aproximado de funcionários a 31/12/2021 \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- 1 a 100 funcionários
- 101 a 250 funcionários
- 251 a 400 funcionários
- Mais de 400 funcionários

6. Total do orçamento aprovado para ano 2022 \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- 1 a 20 milhões €
- 20 a 50 milhões €
- 50 a 100 milhões €
- 100 a 250 milhões €
- 250 a 500 milhões €
- Mais de 500 milhões €

Parte II – Serviço/Órgão de auditoria interna

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

7. A autarquia dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna? (Marque todas que se aplicam) \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Revisor Oficial de Contas ROC
- Departamento/Divisão de Auditoria Interna
- A Autarquia não tem auditoria interna (se respondeu esta opção, o questionário vai terminar com a questão n.º 12)

8. Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência da função de Auditoria Interna? (Marque todas que se aplicam)

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Falta de meios técnicos
- Falta de pessoal com formação adequada
- Falta de meios financeiros
- Não se entende a sua importância

9. Em sua opinião, a auditoria interna deveria ser obrigatória (imposta por legislação) nas autarquias locais? \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Sim
- Não

10. Quais os benefícios do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente: (escolher 2 respostas) \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- redução do tempo total do trabalho
- ampliação do alcance dos trabalhos
- inovação com uso de tecnologias
- redução de custos associados
- flexibilidade durante execução do trabalho
- outros

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

11. Quais os inconvenientes do auditor externo ao realizar o seu trabalho à distância e remotamente: (escolher 2 respostas) \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Ausência de contactos e feedback com auditores
- Impacto no juízo final do auditor
- Dificuldade na aplicação de procedimentos de auditoria
- Problemas de segurança
- Alteração/manipulação de evidências

12. Quais as ferramentas mais importantes na planificação da auditoria interna da forma remota: \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- reunião inicial
- competências do auditor
- interlocutor
- recursos tecnológicos
- avaliação do risco
- outros

Se a sua Autarquia não tem auditoria interna, o seu questionário termina aqui na pergunta n.º 12. Obrigado pela sua colaboração!

Parte III – Caracterização do serviço de auditoria interna (quando exista)

13. Designação do serviço de auditoria interna (facultativo)

\_\_\_\_\_

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

14. Tipo de estrutura

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Departamento
- Divisão
- Subunidade orgânica
- Gabinete
- Equipa de projeto
- Outro

15. Hierarquia de reporte

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Presidente da Câmara Municipal
- Executivo
- Departamento Financeiro
- Gabinete Jurídico
- Outro

16. N.º de anos do serviço de auditoria interna

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- < 1 ano
- 1-5 anos
- 5-10 anos
- > 10 anos

17. N.º de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna

Nº Total

\_\_\_\_\_

18. Habilitação académica e profissional dos recursos humanos de auditoria interna

n.º funcionários com habilitações até 12.º ano

\_\_\_\_\_

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

n.º funcionários licenciados

\_\_\_\_\_

S n.º funcionários pós-graduados

\_\_\_\_\_

n.º funcionários mestrados e/ou doutorados

\_\_\_\_\_

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

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

Parte IV – Alcance da auditoria interna na autarquia

20. Existe Manual de Auditoria Interna aprovado?

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

Se respondeu sim na pergunta anterior indique:

Data de aprovação

\_\_\_\_\_

*Exemplo: 7 de janeiro de 2019*

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

— Data da última atualização

Exemplo: 7 de janeiro de 2019

21. Existe Norma de Controlo Interno aprovada?

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

Se respondeu sim na pergunta anterior indique:

Data de aprovação

Exemplo: 7 de janeiro de 2019

Data da última atualização

Exemplo: 7 de janeiro de 2019

22. Existe Plano de gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas aprovado?

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

Se respondeu sim na pergunta anterior indique:

Que tipo de acompanhamento é efetuado?

---

---

---

---

---

23. Existe um plano anual dos procedimentos a realizar no âmbito do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas?

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

24. Qual o número de procedimentos de Auditoria Interna mais frequentes (n.º média/ano) ?

Nº Auditorias

---

Nº Inquéritos

---

Nº Sindicâncias

---

Nº Processos de Mera Averiguação

---

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

25. Qual o critério utilizado para a realização dos procedimentos de Auditoria Interna?

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Áreas de maior risco
- Queixas dos habitantes
- Aleatório
- Outro

26. De acordo com o objetivo, que tipos de auditorias são desenvolvidas? (assinalar as mais frequentes)

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Auditoria contabilístico-financeira
- Auditoria ao controlo interno
- Auditoria à contabilidade de custos
- Auditoria previsional
- Auditoria aos recursos humanos
- Auditoria jurídica
- Auditoria informática
- Auditoria organizacional
- Auditoria da segurança e higiene no trabalho
- Auditoria da qualidade
- Outras

27. Que tipo de metodologias são utilizadas para a descrição, análise e avaliação do controlo interno?

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Questionário
- Método descritivo
- Método misto
- Autoavaliação
- Outras

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

28. Que tipo de testes são utilizados para exame e avaliação da informação?

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Testes de procedimento
- Testes de conformidade
- Testes substantivos
- Testes analíticos
- Outros

29. São obtidas provas suficientes e adequadas?

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

Se respondeu sim, indique alguns exemplos:

---

---

---

---

---

30. São utilizados programas informáticos de auditoria?

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

Se respondeu sim, indique quais:

---

---

---

---

---

31. As auditorias externas englobam e avaliam o trabalho desenvolvido pelo serviço de auditoria interna da Autarquia?

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

De que entidades?

---

---

---

---

---

32. Qual o número de relatórios dos auditores externos/ROC's produzidos (n.º média/ano)?

N.º Total

---

N.º relatórios com reservas

---

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

\_\_\_\_ N.º relatórios sem reservas

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_ N.º relatórios com opinião adversa

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_ N.º relatórios com abstenção ou recusa de opinião

\_\_\_\_\_

33. Os relatórios dos auditores externos/ROC's são publicitados?

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

Se respondeu sim, indique o meio utilizado

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

34. Quais as consequências mais frequentes dos procedimentos desenvolvidos pelo serviço?

*Marcar tudo o que for aplicável.*

Medidas corretivas e/ou proposta de melhoria

Infração disciplinar

Fatos passíveis de reporte ao Ministério Público

Outras

*A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal*

---

11/11/22, 10:29

A auditoria interna no setor público: o caso das autarquias em Portugal

35. É efetuada uma avaliação dos procedimentos de auditoria interna?

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

36. Se respondeu sim na pergunta anterior, indique qual o método utilizado:

*Marcar apenas uma oval.*

- Indicadores de rendimento  
 Outro

Parte V - Contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos da autarquia

37. Considera que a auditoria interna contribui para que prossecução de objetivos da autarquia?

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Controlo dos riscos  
 Salvaguarda dos ativos  
 Assegurar que as normas regulamentares são executadas  
 Preparação dos controlos externos  
 Otimização da alocação dos recursos  
 Outros

Terminou o questionário. Muito Obrigado pela sua colaboração!

---

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pela Google.

Google Formulários