



INSTITUTO POLITÉCNICO DE TOMAR

Escola Superior de Gestão de Tomar

AUDITORIA INTERNA NUMA AUTARQUIA LOCAL

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Nuno Filipe Sousa Mendes

Mestrado em Auditoria e Análise Financeira

Tomar, outubro de 2014



INSTITUTO POLITÉCNICO DE TOMAR
Escola Superior de Gestão de Tomar

Nuno Filipe Sousa Mendes

AUDITORIA INTERNA NUMA AUTARQUIA LOCAL

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Orientado por:

Dr. Carlos Trigacheiro, IPT

Dr.^a Marisa Figueiredo, Município

Relatório de estágio apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau de Mestre em Auditoria e Análise Financeira

Resumo

A exigência do mundo atual, quer em termos sociais, quer em termos económicos, obriga a que sejam constantemente desenvolvidos novos indicadores de qualidade e transparência. Estes factos, associados a diferentes formas de organização e de suporte da informação, convocam novas medidas de controlo interno mitigadoras dos riscos, mais atuais e mais sustentadas legalmente, fazendo assim apelo a níveis profissionais elevados.

É neste contexto que a auditoria interna vem ganhando uma importância crescente, tornando-se hoje uma ferramenta essencial e contemporânea, ajudando a que as organizações funcionem com os necessários patamares de exigência.

Se esta realidade é importante no setor privado, porque os *shareholders* e os *stakeholders* assim o exigem, é igualmente relevante no setor público onde, cada vez mais, é necessário que os contribuintes acreditem na boa utilização dos seus impostos.

Desta forma, os Municípios Portugueses não são exceção à regra e, apesar de muitos deles ainda não disporem de gabinetes de auditoria interna, são notórias as suas vantagens, sobretudo, a partir de certo nível de dimensão. Com efeito, existem diversas entidades que apoiam nestes gabinetes a sua avaliação do risco e a confiança nos relatos produzidos pela autarquia, tais como o Tribunal de Contas, a Inspeção-geral de Finanças, ou outros auditores externos, incluindo os próprios ROC's.

O gabinete de auditoria interna, deve considerar no seu plano anual de auditoria, áreas não financeiras (pelo menos, de forma direta), contribuindo para o funcionamento mais alargado do controlo interno e assegurando, desse modo, o respeito pelos procedimentos instituídos.

É neste contexto que este estágio se enquadra, uma vez que as áreas escolhidas foram áreas nunca auditadas e também com preponderância não financeira. O estágio evidenciou diversas situações que carecem de melhoria, quer em matéria de procedimentos a adotar, quer quanto ao estrito cumprimento nas normas legais e regulamentares em vigor.

De um modo geral, foram formuladas recomendações para reforço dos pontos fracos identificados, as quais serão objeto de *follow-up* dentro de um prazo razoável, no âmbito da normal atuação do gabinete de auditoria interna numa autarquia local.

Palavras-chave: controlo interno, transparência, auditoria, municípios, procedimentos, desempenho.

Abstract

The requirement of today's world, whether socially or economically, requires to be constantly developed new indicators of quality and transparency.

These facts, combined with different forms of organization and support information, call new internal control measures for mitigating risks, most current and most sustained legally, thereby appealing to high professional standards.

It is in this context that internal audit has been gaining increasing importance today becoming an essential and contemporary tool, helping organizations to operate with the required levels of demand.

If this reality is important in the private sector, because the shareholders and stakeholders demand it is equally relevant in the public sector where, increasingly, taxpayers are required to believe in the good use of their taxes.

Thus, the Portuguese Municipalities are no exception, and although many of them still do not have the internal audit offices, its advantages are noticeable, especially from a certain dimension level. Indeed, there are several organizations that support these offices their assessment of risk and confidence in the reports produced by the municipality, such as the Court of Auditors, the General Inspection of Finance, or other external auditors, including the Statutory Auditors.

The internal audit office should consider in its annual audit plan, non-financial areas (at least directly), contributing to the wider functioning of internal control and ensuring thereby respect for established procedures.

It is in this context that fits this stage, since the selected areas have never been audited and with no financial preponderance areas. The stage showed various situations that need to be improved, both in terms of procedures to adopt either as strict compliance with the laws and regulations in force.

In general, recommendations were made to strengthen the weaknesses identified, which will be subject to follow-up within a reasonable time, under the normal operation of the internal audit office in a local authority.

Keywords: internal control, transparency, audit, municipalities, procedures, performance.

Agradecimentos

Como estágio, foi um exercício final maioritariamente desenvolvido em contexto de trabalho, produzido com o apoio e auxílio da Dr.^a Marisa Figueiredo, à qual agradeço todo o conhecimento demonstrado, toda a documentação disponibilizada e também toda a participação disponibilizada.

Todo o trabalho de fundo, relatório de estágio, pesquisas para desenvolvimento do relatório final, material de apoio e outros elementos fundamentais para a elaboração protocolar de estágio, foram atividades não menos intensivas, desenvolvidas diretamente em colaboração com o Professor Dr. Carlos Trigacheiro, sempre presente e disponível, com a sapiência necessária para responder a todas as questões formais e também de investigação.

Não quero passar este capítulo sem referir o apoio incondicional da minha Diretora de Departamento, Dr.^a Isabel Ribeiro, que desde início acreditou na importância deste estágio, quer na vertente curricular, quer na vertente da organização, considerando-o como uma mais-valia, o que para mim representa também, uma enorme aposta na minha pessoa.

Índice

Resumo	I
Abstract.....	III
Agradecimentos	V
Índice de Ilustrações	IX
Lista de abreviaturas e siglas	XI
Introdução.....	1
PARTE I – Enquadramento teórico da auditoria interna	5
1. Breve evolução histórica da auditoria	5
1.1. Evolução histórica	5
1.2. Principais marcos de referência.....	6
2. Conceitos mais relevantes	9
2.1. Auditoria.....	9
2.1.1. Auditoria interna.....	9
2.1.2. Outros tipos de auditoria	10
2.2. O papel do Tribunal de Contas.....	10
2.3. Métodos de auditoria	13
2.4. Procedimentos de auditoria	14
2.5. Testes aplicados.....	15
2.5.1. Testes de procedimentos.....	15
2.5.2. Testes de conformidade (ou de controlo)	16
2.5.3. Testes substantivos	16
3. Auditoria interna no setor público – Principais entidades de referência	19
3.1. A nível internacional	19
3.1.1. IIA – <i>The Institute of Internal Auditors</i>	19
3.1.2. IFAC – <i>International Federation of Accountants</i>	20
3.1.3. INTOSAI – <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>	22
3.2. A nível europeu	24
3.2.1. ECIIA – <i>European Confederation of Institutes of Internal Auditors</i>	24
3.2.2. PIFC – <i>Public Internal Financial Control – DG Budget</i>	24
3.3. A nível nacional	29
3.3.1. IPAI – Instituto Português dos Auditores Internos.....	29

3.3.2.	Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado	30
3.4.	O Sistema de Controlo Interno no Setor Autárquico	32
4.	Controlo Interno	37
4.1.	Conceito de controlo interno	37
4.2.	Importância do controlo interno para o auditor.....	38
4.3.	Limitações do controlo interno	39
4.4.	Modelos de controlo interno	41
4.4.1.	COSO - <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>	41
4.4.2.	CoCo – <i>Criteria of Control Board</i>	47
4.5.	COSO vs CoCo.....	50
4.6.	Turnbull.....	52
PARTE II – Estágio – descritivo dos procedimentos executados		55
1.	Enquadramento do estágio.....	55
2.	Cronograma	57
3.	Teor das áreas abordadas em estágio.....	59
4.	Auditoria aos Recursos Humanos 2014.....	61
5.	Auditoria à Contratação Pública 2014.....	63
6.	Auditoria ao SIADAP 2012.....	65
7.	Auditoria à Receita 2014	67
8.	Quadro comparativo de procedimento de auditoria	69
PARTE III – Elementos finais.....		71
1.	Limitações do trabalho e pistas de desenvolvimento futuro	71
2.	Conclusões	73
3.	Bibliografia	75
4.	Anexos	78
	Anexo 1 - Relatório descaraterizado de auditoria aos recursos humanos	78
	Anexo 2 - Relatório descaraterizado de auditoria à contratação pública	95
	Anexo 3 - Relatório descaraterizado de auditoria ao SIADAP	105
	Anexo 4 - Relatório preliminar descaraterizado de auditoria à receita extra tesouraria	119

Índice de Ilustrações

Ilustração 1 - INTOSAI - Plano estratégico 2011-2016.....	23
Ilustração 2 - Cubo COSO 1992.....	42
Ilustração 3 - Cubo COSO ERM 2004.....	44
Ilustração 4 - Tabela de comparação COSO vs CoCo.....	50
Ilustração 5 - Cronograma de estágio aprovado.	57
Ilustração 6 - Quadro comparativo de auditorias em estágio.	69

Lista de abreviaturas e siglas

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Publics Accountants
AP	Administração pública
CCP	Código dos Contratos Públicos
CHU	Central Harmonization Unit
CI	Controlo Interno
CIA	The Certified Internal Auditor
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology
CoCo	Criteria of Control Board
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DG Budget	Directorate-General for Budget
DGO	Direção-geral do Orçamento
DRA	Diretrizes de Revisão / Auditoria
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditors
ECOSOC	Economic and Social Council
ERM	Enterprise Risk Management
EU	European Union
EUA	Estados Unidos da América
EURORAI	Organization of Regional Audit Institutions
FEI	Financial Executives International
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IFAC	The International Federation of Accountants
IGF	Inspeção-geral de Finanças
IGFSS	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	The International Public Sector Accounting Standards Board
IPT	Instituto Politécnico de Tomar
ISA	International Standard on Auditing
ITIL	Information Technology Infrastructure Library
OE	Orçamento do Estado
OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIFC	Public Internal Financial Control
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RCI	Regulamento de Controlo Interno
RCTFP	Regime do Contrato de Trabalho em Funções Públicas
ROC	Revisor Oficial de Contas
SCI	Sistema de controlo interno

SIADAP	Sistema Integrado de Gestão de Avaliação do Desempenho na Administração Pública
SIAS	Statements on Internal Auditing Standards
SOX	Sarbanes-Oxley Act
TC	Tribunal de Contas
UN	United Nations

Introdução

Tal como está salientado no Resumo introdutório, a auditoria interna vem ganhando uma importância crescente nas organizações, independentemente da sua natureza privada ou pública, bem como do seu objeto social.

As autarquias locais, essencialmente financiadas pelos tributos dos cidadãos, devem fazer uma aplicação racional desses recursos, de modo a potenciar o bem estar das populações. Mas, se é decisiva a boa utilização daqueles recursos é igualmente fundamental que possam ser prestadas boas contas. Com efeito, cada vez mais é exigida transparência às administrações públicas.

Consciente desta realidade, o que em boa medida foi consolidado ao longo da parte letiva do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira, e aproveitando um conhecimento que já possuía do Município, pareceu-me que o desenvolvimento de um estágio na área da auditoria interna constituiria uma oportunidade única para aplicar os conhecimentos teóricos que havia adquirido, enriquecendo-me como profissional, mas também acrescentando valor à organização, uma vez que poderia reforçar a capacidade de intervenção do Gabinete de Auditoria Interna, contribuindo, de igual modo, com algumas sugestões decorrentes da formação teórica.

Chegado ao fim desta etapa, e como melhor se encontra descrito ao longo do relatório, tenho a firme convicção que atingi os objetivos a que me propus.

Em concreto, o estágio consistiu no desenvolvimento de funções de auditor interno em 4 áreas do Município, conforme melhor se descreve na Parte II deste relatório.

Com base na consulta de diversos livros, teses e dissertações de vários autores, conforme se encontra expresso ao longo do relatório e na bibliografia, bem como nas normas de auditoria internacionalmente aceites e que foram tidas por relevantes, e ainda, no quadro legal e regulamentar aplicável ao setor autárquico em geral e ao Município onde decorreu o estágio, em particular, será efetuado um enquadramento teórico com recurso ao método descritivo.

De referir que a pedido da entidade, o presente relatório é descaraterizado.

O Regulamento de Controlo Interno do Município, o conjunto de normas internas em vigor no Gabinete de Auditoria Interna e a demais documentação que serviu de base ao suporte teórico, em particular, as normas internacionais de auditoria, constituíram instrumentos de apoio para a preparação dos programas de trabalho a adotar nas áreas auditadas, uma vez que as mesmas não tinham sido incluídas nos planos de auditoria mais recentes.

A preparação daqueles programas de trabalho teve ainda em conta outros aspetos envolventes que normalmente se consideram na fase de planeamento da auditoria, seguindo-se o trabalho de campo, onde se executaram os procedimentos de auditoria que foram considerados apropriados nas circunstâncias.

Depois foram preparados os relatórios preliminares, que se apresentaram a contraditório junto dos departamentos auditados, a que se seguiu a produção dos relatórios finais.

Este trabalho encontra-se estruturado em três grandes partes, referidas como Parte I – Enquadramento teórico da auditoria interna, Parte II – Estágio e Parte III – Elementos finais.

O enquadramento teórico referido na Parte I, engloba o enquadramento do estágio e do tema escolhido, com as suas características, metodologias e estruturas adotadas; engloba a evolução histórica da auditoria e seus marcos mais relevantes; engloba igualmente os conceitos de auditoria, quer dados por entidades, quer por autores de obras e outros estudos, passando pelas técnicas e métodos usados e ainda pelos testes possíveis. A Parte I engloba ainda a forma como a auditoria interna é vista pelas entidades intervenientes e orientadoras, abordando uma a uma, com a respetiva importância no seio da auditoria interna. Estas entidades são referidas organizadamente, separando o impacto que têm de forma nacional e internacional, revelando assim o acompanhamento e supervisão a que a auditoria interna está sujeita. A Parte I aborda ainda o controlo interno, nomeadamente o conceito, as limitações, a importância e os modelos mais relevantes.

A componente prática é descrita na Parte II – Estágio, onde é referido o enquadramento legal do estágio, o cronograma formal das áreas abordadas, um quadro comparativo com os resultados de relatórios, respetivos contraditórios, conclusões e recomendações. Existe igualmente uma abordagem individualizada das auditorias às áreas referenciadas, referindo os pormenores de maior destaque.

A Parte III – Elementos finais, revela as limitações encontradas, bem como os possíveis desenvolvimentos futuros, as conclusões extraídas da elaboração deste trabalho, a bibliografia e uma secção de anexos.

PARTE I – Enquadramento teórico da auditoria interna

1. Breve evolução histórica da auditoria

1.1. Evolução histórica

No passado recente o âmbito de atuação da auditoria interna registou um rápido crescimento e aceitação, pelo que o seu conceito também evoluiu ao longo destes anos, acompanhando, assim, a evolução mais acelerada, observada nas últimas décadas, quer das mutações da economia mundial, quer da forma como as entidades, privadas e públicas, se organizam.

Existem indícios de que se praticavam certas formas de auditoria nas antigas civilizações. Nos estados feudais e herdades privadas já existia uma pessoa que tinha por missão inspecionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes. Porém, a generalidade dos autores converge na opinião que é como consequência da revolução industrial, no princípio do século XIX, e consequente desenvolvimento das sociedades anónimas, que surge a figura do auditor, mais próxima da atual.

Ainda assim, no início o seu objetivo era detetar erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transações. Com a evolução operada em matéria de crescimento e sofisticação nas formas de organização das empresas e outras entidades, tornou-se necessário implementar complexos sistemas de controlo interno. Em consequência, os objetivos da auditoria e a sua metodologia de abordagem tiveram que se adaptar, concentrando-se em novas áreas e trabalhando de forma diferente.

A auditoria não abandonou a verificação e vigilância dos controlos contabilísticos, mas alargou a sua atuação aos controlos administrativos e, sobretudo, centrou-se neste domínio, nascendo assim a auditoria interna. Em 1941, foi criado nos Estados Unidos da América o *The Institute of Internal Auditors*, que vem associar institutos espalhados por todo o mundo, entre os quais, alguns anos mais tarde, mais precisamente em 1982, surge na Europa a *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA), associando os homólogos europeus, com sede em Bruxelas.

A ECIIA tem como missão ser a voz para a profissão de auditoria interna na Europa, por cooperação com a União Europeia, o seu Parlamento e a Comissão, bem como qualquer outra instituição apropriada de influência e de representar e desenvolver a profissão de

auditoria interna e a boa governação empresarial na Europa. Além disso pretende representar a profissão europeia no mundo e trabalhar com o IIA.

Em Portugal os auditores internos encontram a sua representação no Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), que foi criado em março de 1992.

Em 1947, surge pela primeira vez, o “*Statment of Responsibilities of the Internal Auditor*” do IIA, alargando o âmbito das Auditorias para além das áreas económico-financeiras e estendendo-as às áreas operacionais. Já em 1978, foram aprovados os “*Standards for the Profissional Practice of Internal Auditing*” (SIAS), no decorrer da 37ª Conferencia do IIA, que eram as normas orientadoras do exercício da profissão do auditor interno.

Reconhecendo que a auditoria interna e a externa prosseguem diferentes domínios de intervenção, mas que são complementares e, sobretudo, que a existência do auditor interno constitui um garante do bom funcionamento dos sistemas de controlo interno, reduzindo o risco de distorção material nas demonstrações financeiras, em 1982, a IFAC emitiu a Diretriz Internacional nº 10, que regulou a utilização pelo auditor externo, do trabalho do auditor interno, depois de ter avaliado a função de auditoria interna e confiar no trabalho já efetuado. Essa diretriz evoluiu para a atual ISA n.º 610 – utilização (pelo auditor externo) do trabalho do auditor interno (*Using the work of internal auditors*).

Nos últimos anos, o papel do auditor interno tem-se ampliado gradualmente, ao ponto de podermos dizer, que hoje em dia contribui para que os riscos sejam minimizados na sua origem de forma a proporcionar uma gestão eficaz. (Morais e Martins, 2003).

1.2. Principais marcos de referência

- Em 1164 já são reportados auditores ao serviço da Catedral de Milão;
- Em 1581 é criada a primeira associação de auditores profissionais;
- A revolução industrial trás consigo a importância dos auditores, alargando aos controlos administrativos;
- Em 1940 e na América a importância do controlo interno é maximizada;
- Em 1941 nasce o IIA, cimentando tudo o que vinha a ser desenvolvido;
- Em 1947 surge o *Statement of the Responsibilities of the Internal Auditor*, o qual definiu objetivos da profissão com subsequentes revisões, maioritariamente financeiras;
- Em 1957 o mesmo *Statement* evoluiu para objetivos e preocupações nas operações, tendo ao longo dos anos progredido com revisões cíclicas;

- Em 1999 são substituídos pela definição atual de auditoria interna;
- Em 1968 era paralelamente desenvolvido o código de ética para os membros do IIA;
- Em 1972 é implementada a primeira certificação de auditor interno (CIA), que é ainda a mais relevante, embora existam outras áreas específicas de certificação;
- Em 1978 o IIA cria os *Standarts for the Professional Practice of Internal Auditing*, que consistiam em 25 diretrizes de como a auditoria interna deveria ser gerida, mantendo-se inalteradas durante cerca de 20 anos;
- Em 1982 a IFAC regula a utilização do auditor interno pelo auditor externo;
- Também em 1982, surge na Europa o ECIIA, com o objetivo de se tornar num organismo de apoio à profissão na Europa;
- Em 1988 é formulado o acordo de Basileia I com o objetivo de fortalecer a solidez e estabilidade do sistema bancário internacional;
- Surge em 1992 o IPAI com o intuito de dar apoio e verificar se as diretrizes não vão contra qualquer posição nacional, garantindo dessa forma o trabalho do auditor interno;
- Em 1997 o IIA criou um guia de orientações (*Guidance Task Force*), proporcionando diretrizes futuras para a profissão;
- Em 2002 entra em funcionamento a *Sarbanes-Oxley Act* ou SOX, regulamentando mudanças significativas na regulamentação financeira e de práticas de boa governação;
- Ao mesmo tempo surgem os acordos de Basileia II, por forma a contornar os problemas ocorridos nas instituições financeiras;
- Também em 2004 o COSO ERM alarga o horizonte de abordagem para antever a gestão de risco;
- Surgem assim diversas preocupações pelo controlo interno público e um documento estrutural disso é a INTOSAI GOV 9100, que formula as diretrizes para o controlo interno no setor público.

2. Conceitos mais relevantes

2.1. Auditoria

2.1.1. Auditoria interna

Como se trata do tipo de auditoria relacionado diretamente com o tema do presente estágio, é o mesmo aqui desenvolvido de uma forma mais pormenorizada.

A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização, constituindo um processo que envolve a gestão e os recursos humanos. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação.

A função de auditoria interna deve reportar a um órgão da direção superior da organização, sendo ao Comité de Auditoria, quando exista, ou a outro, de forma a garantir a sua independência e a permitir que cumpra com as suas obrigações, assumindo um papel de relevância estratégica para o sistema de governação da organização.

O seu objetivo é o de contribuir para a criação de valor, através do apoio que presta à gestão. Assim, destaca-se a avaliação dos processos de gestão do risco e de controlo interno, desenvolvidos pela gestão para a realização dos objetivos da entidade, a avaliação da eficiência e eficácia das operações e também a avaliação da conformidade com a legislação, regulamentos e contratos.

Conceitos e objetivos da própria auditoria interna e com a organização ou outros departamentos, podem ser, reconhecedora, prospetiva, independente, dialogante, evolutiva, atenciosa, pedagógica, participativa, ética, dinâmica, visionária, organizada, profissional, disponível.

Nas grandes organizações a auditoria interna é por excelência uma atividade imprescindível e que deverá incorporar equipas multidisciplinares de auditores. Nas organizações de menor dimensão a função de auditoria interna é igualmente importante, devendo adequar a sua dimensão e composição em função das circunstâncias. O recurso ao “*outsourcing*” poderá mitigar a insuficiência de recursos próprios.

O auditor interno tem a incumbência de desenvolver o seu trabalho com base em normas profissionais apropriadas, tendo ainda como referência modelos de controlo interno geralmente reconhecidos. Entre estes modelos, o COSO apresenta uma forte correlação

com o sistema da gestão da qualidade e as suas componentes com os requisitos das normas de certificação atuais, caso seja esse um dos objetivos.

A organização da auditoria deverá ser entendida por todos como um recurso com valor acrescentado para toda a organização (Morais, 2010).

Os auditores internos devem ter a perspetiva de toda a cadeia de valor da organização e da sua envolvente. Podem ainda estar numa situação única para ajudar as suas empresas a eliminar desperdícios, simplificar tarefas e reduzir custos.

A auditoria interna fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção do controlo eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir.

2.1.2. Outros tipos de auditoria

- Externa;
- Operacional;
- Social;
- Informática;
- Forense;
- Previsional e prospetiva;
- de Gestão.

Conforme antes referido, existe uma relação de complementaridade com a auditoria externa, sendo que os outros tipos de auditoria, por não terem como objeto a emissão de opinião sobre as demonstrações financeiras podem cair no âmbito da auditoria interna.

2.2. O papel do Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas (TC) dispõe de competências de fiscalização prévia, concomitante, sucessiva e de efetivação de responsabilidades financeiras, dispondo ainda, acessoriamente, de competência regulamentar e consultiva.

Estão sujeitos a fiscalização prévia por parte do Tribunal de Contas as Autarquias Locais, atos geradores de despesa e que representem encargos e responsabilidades diretos ou indiretos. A fiscalização incide sobre a legalidade financeira dos atos, a instrução dos processos é feita nos termos da Resolução n.º 14/2011, de 16 de agosto, do Tribunal de Contas.

A fiscalização concomitante vem no seguimento da fiscalização prévia e consiste no acompanhamento do ato sujeito a esta, verificando se todos os pressupostos e recomendações eventuais, estão a ser cumpridos.

Fiscalização sucessiva significa que o Tribunal de Contas verifica as contas das entidades, avalia os respetivos sistemas de controlo interno, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira e assegura a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia (Rodrigues, Ana e Morais, Georgina, 2012).

O Tribunal de Contas Português, enquanto organismo de referência no domínio da auditoria pública, desenvolveu um manual de auditoria e de procedimentos, com diversos aspetos e considerações sobre auditoria e procedimentos de controlo interno.

O mesmo manual faz diversas referências a outras entidades, sobre diferentes fatores, com o objetivo de explicar e descrever os pontos que o constituem.

Uma parte deveras interessante é o facto de o TC elaborar uma definição de auditoria com base noutras dadas por entidades distintas, com o intuito de uma aceitação generalizada. Desta forma a INTOSAI define a auditoria como:

“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.”

Por sua vez, a IFAC define auditoria dizendo:

“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.”

Neste sentido, a definição desenvolvida pelo TC refere que a auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas, ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada, não só sobre aspetos financeiros mas também, e cada vez mais, sobre aspetos de gestão, ambientais, de utilidade social, etc.

Como denominador comum das diversas definições, a auditoria é uma verificação ou exame que deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista.

Com este objetivo, deve o auditor aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria. Torna-se, assim, necessário precisar o sentido e alcance que devem ser dados aos referidos termos, ou seja, definir o seu conteúdo no âmbito da auditoria.

Os métodos são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que conduzem o auditor na direção do resultado desejado. As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.

Deste modo, os métodos e as técnicas de auditoria constituem os chamados procedimentos de auditoria, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance de um resultado final, isto é, um objetivo, em regra, previamente definido.

Tendo o auditor como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade da informação deve, para esse efeito, aplicar os procedimentos adequados, com a extensão e profundidade que cada caso específico requer, de forma a obter o conjunto de provas factuais e/ou materiais que suportem fidedignamente as afirmações e/ou os factos analisados. Os procedimentos consistem, portanto, na aplicação pelos auditores de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controlo interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objetivo da auditoria.

Existem procedimentos de aplicação generalizada, isto é, aplicáveis nas verificações que são comuns a muitas organizações e que são baseados, em regra, em guias, notas de verificação e questionários de auditoria mais ou menos padronizados. A aplicação dos procedimentos está subordinada à observância de um conjunto de proposições ou princípios lógicos que servem de base à orientação e avaliação da qualidade do trabalho dos auditores e que dão consistência aos trabalhos de auditoria.

Os manuais de auditoria e procedimentos do Tribunal de Contas referem ainda que, tais princípios têm fundamentalmente como objetivo regulamentar e harmonizar os aspetos relacionados com as qualificações profissionais dos auditores, com o seu julgamento sobre as situações analisadas e, conseqüentemente, com as normas de verificação e com a preparação do relatório final. Tanto os princípios como os procedimentos constituem, em suma, um conjunto harmonioso e coerente de normas destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao trabalho dos auditores.

2.3. Métodos de auditoria

O manual de auditoria e procedimentos do Tribunal de Contas refere que as contas anuais de qualquer entidade acabam por refletir o resultado de um extenso processo, que se pode designar por processo de tratamento da informação e que pode ser feito, quer a nível administrativo, quer principalmente a nível financeiro, de forma dinâmica, controlada ou, pelo contrário, anárquica, no sentido de se produzirem determinados “outputs” finais, de índole financeira.

O estudo deste processo, atendendo a que é do mesmo que resultam as contas finais, constitui, numa auditoria financeira, um dos objetivos fundamentais do auditor. Este pode assim orientar o seu trabalho, com a finalidade de produzir uma opinião sobre as contas, com recurso à realização de testes diretos às contas e operações, ou mediante a análise do sistema de controlo interno inerente ao referido processo de tratamento da informação, ou ainda utilizando simultaneamente os dois métodos. No primeiro caso e a partir dos montantes que figuram nas contas - finais e de síntese - procede-se a confirmações nos diversos documentos de suporte (contas correntes, guias de receita, documentos de despesa, etc.). No segundo caso, examina-se o modo como o SCI funciona, para verificar a sua adequabilidade e funcionamento, antes de se pronunciar sobre as contas atrás referidas. A utilização, quer de um, quer de outro dos métodos apresentados, ou dos dois simultaneamente, suscita diversos problemas, convindo, todavia, dizer que no primeiro método o auditor utiliza a síntese partindo do todo para as partes - isto é, das contas finais para as operações nelas englobadas para confirmar os respetivos valores - e, no segundo método, o auditor analisa o funcionamento do sistema de controlo interno, fazendo uma apreciação dos circuitos de registo da informação administrativa e financeira e dos pontos-chave do controlo, verificando se estes são suficientes para assegurarem a fiabilidade daqueles mesmos registos, com vista a detetar a existência ou não de erros e irregularidades significativos que possam ter ocorrido.

A aplicação prática do método direto tem entre outras as seguintes limitações:

- não apresenta qualquer informação sobre o mérito dos valores constantes das contas, apenas permitindo a sua verificação;
- revela ineficácia relativamente às operações de carácter repetitivo ou às que forem restritas a um reduzido número de operações;

- revela-se oneroso sempre que o número e complexidade das operações envolvidas implique a verificação de uma percentagem relevante das mesmas para possibilitar a formação de um juízo.

No segundo método, o auditor, adquirindo a convicção de que o sistema é fiável, tanto na sua conceção como no seu funcionamento (a confirmar através de testes de conformidade e de procedimento), pode desde logo limitar a extensão do seu trabalho na área das contas ou, pelo contrário, se o sistema revelar pontos fracos, aumentar essa extensão, centrando-a em torno dos pontos que o SCI revelou serem os mais permeáveis. Esta abordagem não elimina a utilização do método direto, antes faz depender a maior ou menor incidência deste último da prévia avaliação da fiabilidade dos circuitos implantados na entidade auditada (que no seu conjunto definem o controlo interno).

Quanto maiores forem as garantias oferecidas pelo sistema, menor será o número de verificações específicas que será necessário efetuar. Impõe-se, portanto, na generalidade dos casos, a complementaridade dos dois métodos. Com efeito, o método da avaliação dos sistemas compensa o custo do investimento inicial consistente no levantamento, descrição e avaliação dos circuitos existentes pelas seguintes vantagens:

- orientação da pesquisa para zonas reais de risco;
- obtenção de ganhos superiores pelo conhecimento do mérito do controlo interno, face aos ganhos resultantes do simples acréscimo das verificações aleatórias.

2.4. Procedimentos de auditoria

Como já foi referido, o auditor ao longo da sua missão socorre-se de um vasto conjunto de procedimentos que o auxiliam na formação de uma opinião e que variam consoante o tipo de trabalho a realizar, podendo classificar-se em gerais e específicos. Os procedimentos gerais são os que têm aplicação em várias fases da execução do exame. Os procedimentos específicos são os que têm apenas aplicação em certas áreas e tipos de auditoria. Os primeiros compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- **Inspeção** é a verificação física de determinados bens do ativo (existências, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.);
- **Observação** é o acompanhamento na prática das funções cometidas às várias pessoas;

- **Entrevista** é a procura de informação ou de esclarecimentos pontuais junto de pessoas conhecedoras de situações de interesse para o auditor;
- **Confirmação** é o procedimento que consiste na obtenção de provas que se podem apurar na entidade que se está a auditar (faturas, guias, extratos bancários, etc.) ou fora dela através de certidões ou de circularizações destinadas à confirmação de saldos de contas e outras informações;
- **Análise** é a revisão dos registos contabilísticos e saldos das contas com o fim de se verificar a credibilidade que merece a informação constante das demonstrações financeiras;
- **Cálculo** é a verificação da exatidão aritmética dos documentos e registos contabilísticos correspondentes, bem como a verificação de cálculos autónomos;
- **Procedimentos analíticos** consistem na análise e ponderação de dados e informações variadas, de natureza ou incidência económico-financeira, incluindo rácios, tendências e variações em relação ao (s) ano (s) anterior (es) e ao (s) orçamento (s), com vista a identificar assuntos ou saldos anormais que requeiram especial atenção ou investigação, comparativamente com os saldos e variações que se apresentem razoáveis ou justificáveis.

2.5. Testes aplicados

De um ponto de vista geral, podemos dizer que em auditoria se realizam três grandes tipos de testes: de procedimento, de conformidade e de substanciação ou substantivos. Não obstante, o primeiro poderá considerar-se uma especificidade dos testes de controlo ou de conformidade.

2.5.1. Testes de procedimentos

Estes testes consistem em selecionar uma operação de cada tipo e acompanhar o seu percurso ao longo de todo o sistema de processamento e controlo. O seu objetivo é assegurar e confirmar que o entendimento do auditor sobre o sistema, formado através das notas descritivas ou dos fluxogramas, está correto. Estes testes devem ser aplicados a todas as operações relevantes em relação aos objetivos específicos do controlo interno previamente definidos. Devem também ser descritos em documentos que indiquem as operações abrangidas. As incorreções reveladas pelos testes devem produzir alterações na descrição do sistema.

Este teste, denominado de “percurso” ou “*walk through test*” é uma variante dos testes de controlo, pois tem como objetivo avaliar o efetivo funcionamento do sistema de controlo interno.

2.5.2. Testes de conformidade (ou de controlo)

Consideram-se testes de conformidade os que se destinam a confirmar se os procedimentos e as medidas de controlo interno são adequados e se funcionam normalmente ao longo do exercício. Se na sequência do levantamento do sistema de controlo interno se concluir que este é forte, dever-se-á orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes substantivos e concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo interno. No desenvolvimento dos testes de conformidade utilizar-se-ão três modalidades distintas:

- Exame de documentos, previamente selecionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período. Por exemplo, uma rubrica num documento pode constituir a prova necessária para concluir que determinada despesa foi autorizada pela pessoa indicada;
- Reprocessamento de certas transações, com vista a confirmar que têm evidência de terem sido objeto de verificação e controlo, como seja, de algumas faturas de fornecedores para reverificar a sua documentação de suporte, exatidão aritmética e registo;
- Observação direta da técnica de controlo em funcionamento, completada com entrevistas apropriadas aos executantes.

O auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controlos-chave, isto é, aqueles que são decisivos num circuito. Caso o auditor encontre alguns erros ou anomalias, terá então que avaliar a sua importância e justificação (se a houver), no sentido de determinar se representam situações pontuais isoladas e desprezíveis ou se, pelo contrário, são indício de que a técnica de controlo em observação não funcionou de facto ao longo do exercício ou pelo menos não funcionou com a desejável eficácia.

2.5.3. Testes substantivos

Consideram-se testes substantivos os que procuram confirmar o adequado processamento contabilístico, expressão financeira e suporte documental dos saldos e das diversas operações realizadas. O objetivo essencial destas verificações é assim, numa auditoria

financeira, provar a exatidão dos saldos constantes das peças contabilísticas finais do exercício, pelo que envolvem uma grande preocupação quanto aos saldos e transações de valor mais elevado e às rubricas mais sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.

Em regra, e como já foi referido, a extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controlo interno existente no sistema ou sistemas em que se incluem as contas objeto de análise. Nas suas verificações, o auditor seleciona, a partir dos registos contabilísticos, um conjunto de operações representativo do montante total contabilizado, consultando posteriormente o documento de suporte.

As verificações substantivas e a validação de saldos e transações específicas incluem procedimentos tão diversificados como as contagens físicas de valores, existências e outros ativos, os pedidos de confirmação direta de saldos de contas bancárias, de clientes e fornecedores, o exame de reconciliações e documentos de suporte bem como de escrituras e títulos de registos de propriedade, testes de valorimetria e de exatidão aritmética, verificações indiciárias, etc.. No entanto, não bastará verificar a concordância de valores constantes dos documentos e registos. Haverá necessidade de confirmar se os documentos são autênticos, se foram objeto de conferências e aprovações exigidas pelo sistema de controlo existente e se o seu conteúdo reflete a operação em causa.

3. Auditoria interna no setor público – Principais entidades de referência

Não obstante a referência breve a estas entidades inserida no anterior ponto 2, entende-se útil apresentar agora uma caracterização mais detalhada, com vista a melhor se alcançar o contributo destas organizações para o desenvolvimento da auditoria em geral e, particularmente, para a auditoria interna.

3.1. A nível internacional

3.1.1. IIA – *The Institute of Internal Auditors*

Foi criado em novembro de 1941 na Florida (EUA), seguindo-se a 9 de dezembro, o primeiro encontro anual onde se procedeu à introdução de 24 novos membros, em que um dos fundadores foi eleito o primeiro presidente do IIA. Após o primeiro ano, já integrava 104 associados e no final do quinto ano eram 1018. Atualmente tem mais de 180 000 associados.

A sua missão é assegurar a liderança dinâmica para o desenvolvimento da profissão e também providenciar a formação certificada.

Tem como função a promoção de boas práticas de forma estruturada, promoção e defesa da valorização da profissão, conferindo credibilidade á profissão, bem como a elaboração de documentos fundamentais (definição de auditoria, código de ética, normas, tomadas de posição, práticas recomendadas e guias práticos).

O código de ética foi adotado em 1968, ultrapassa a mera definição de AI, para incluir dois componentes essenciais, que são os princípios relevantes da profissão e prática de auditoria interna e também as normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos e ainda os princípios e normas de conduta, que são, a integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

As normas fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção de auditoria interna. As normas são requisitos obrigatórios e consistem na declaração de requisitos básicos para a avaliação da eficácia do seu desempenho e também nas interpretações que clarificam os termos ou os conceitos no âmbito das declarações.

Existem dois tipos de normas:

- **Atributos** – estão relacionados com as características das organizações e das entidades que desempenham auditoria interna;
 - 1000 - Objetivo, autoridade e responsabilidade;
 - 1100 – Independência e objetividade;
 - 1200 – Proficiência e adequado cuidado profissional;
 - 1300 – Avaliação de qualidade e aperfeiçoamento
- **Desempenho** – descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o desempenho de tais serviços;
 - 2000 – Gestão da atividade de AI;
 - 2100 – Natureza do trabalho;
 - 2200 – Planeamento e compromisso da auditoria;
 - 2300 – Realização do compromisso;
 - 2400 – Comunicação dos resultados;
 - 2500 – Monitorização do progresso;
 - 2600 – Resolução da aceitação do risco pelos órgãos superiores

3.1.2. IFAC – *International Federation of Accountants*

A *International Federation of Accountants* foi fundada em 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11.º Congresso Mundial de Contabilistas.

A IFAC foi criada para fortalecer a profissão de contabilista em todo o mundo, no interesse público para:

- Desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade em auditoria e segurança, contabilidade pública, ética e educação para profissionais contabilistas e apoiando a sua adoção e utilização;
- Facilitar a colaboração e cooperação entre os seus organismos membros;
- Colaborar e cooperar com outras organizações internacionais;
- Servir como o porta-voz internacional para a profissão de contabilista.

A primeira reunião da Assembleia Geral da IFAC e com o Conselho presente, teve a ocasião em outubro de 1977 e um programa de trabalho de 12 pontos foi desenvolvido para orientar as comissões e funcionários da IFAC através dos primeiros cinco anos de atividades. Muitos elementos deste programa de trabalho são relevantes ainda hoje. Começando com 63 sócios fundadores de 51 países em 1977, a participação do IFAC tem

crescido para incluir agora 179 membros e associados em 130 países e jurisdições de todo o mundo.

A IFAC dispõe ainda no seu sítio da internet, de uma página com acesso ao portal intitulado de “conhecimento global de contabilidade, recursos e notícias”.

É um portal que faz referência a diversos setores da atividade e de governação tais como desempenho e gestão financeira, ética, liderança, governação, auditoria, controlo interno e sustentabilidade.

Relativamente à auditoria, a IFAC refere que as empresas de contabilidade oferecem uma ampla gama de serviços profissionais aos seus clientes, incluindo auditoria, revisão, outra garantia, e serviços relacionados. Estes serviços são regulados, com muitas jurisdições que requerem o cumprimento das normas internacionais ou disposições nacionais que tenham sido baseadas nas internacionais. Defendem padrões internacionais de alta qualidade com o objetivo de aumentar a comparabilidade, consistência, clareza, credibilidade e transparência das informações financeiras. E, a informação financeira de elevada qualidade, por sua vez, aumenta a estabilidade da infra-estrutura financeira global.

São publicados relatórios e artigos científicos que remetem para entidades tais como a AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, nos quais são feitas referências às normas de auditoria, sempre com a preocupação demonstrada nas diretrizes para o sector público.

A IFAC promove ainda eventos, jornais, relatórios científicos, reportagens, etc, com o objetivo de melhorar a auditoria para os seus associados, tornando-se numa ferramenta útil e reconhecida.

São publicados artigos na *AccountingWEB*, fazendo referência ao controlo interno e ao risco inerente, bem como à relevância material. O valor da auditoria e o COSO são dois temas referidos nos últimos artigos.

A exigente especificação do sector público obrigou a IFAC a publicar documentos relativos ao IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*, o qual desenvolveu o *International Public Sector Accounting Standards* ou IPSAS, que através destas normas tem como objetivo melhorar a qualidade, consistência e transparência das demonstrações financeiras do setor público em todo o mundo.

Um dos últimos artigos disponibilizados, o “*At a Glance*” de 2014, faz referência às Entidades Públicas Empresariais, referindo os tipos de entidades, o fator transparência, os

seus objetivos de reporte financeiro, bem como o relembrar da diferença entre entidades Públicas Empresariais direcionadas para obtenção de dividendos ou direcionadas para produção de serviços para o público em geral.

3.1.3. INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

A Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria é a organização central para a fiscalização pública. Foi fundada em 1953, num encontro com 34 representantes de entidades fiscalizadoras superiores, tornando-se então no primeiro congresso INTOSAI. É uma organização parceira de outras organizações igualmente relevantes tais como a UN, EU, OECD, EURORAI, IIA, IFAC, Worldbank, CIPFA, entre outros.

É um organismo autónomo e independente, não-governamental de cariz vincado e papel preponderante no Concelho Económico e Social das Nações Unidas (ECOSOC), contando atualmente com 192 membros efetivos e 5 membros associados.

A INTOSAI edita trimestralmente o “*International Journal of Government Auditing*”, o qual aborda temas de auditoria ou com relevância para auditoria. No próprio sítio da *internet* estão disponíveis as publicações do referido jornal e se escolhermos um qualquer exemplar, podemos verificar a importância que o mesmo tem para o tema desenvolvido neste relatório de trabalho, isto é, se abrirmos, por exemplo, a edição de julho de 2009, volume 36, n.º 3, observamos temas abordados relativos ao reporte da informação não financeira, o qual refere que “nos últimos anos verificou-se um crescimento de políticas públicas e responsabilização social no setor público“, “a preocupação atual não é só composta por questões monetárias, mas também de procedimentos e sistemas ou serviços”, “quanto mais diversas são as informações e dados recolhidos, mais qualitativos os dados e seus resultados serão”.

Se abrirmos novamente outra edição de forma aleatória, neste caso, abril de 2012, volume 39, n.º 2, verificamos que abordam os temas “Iniciativas para promover a capacidade de resposta em auditoria de desempenho”, “Formas de uma eficaz comunicação na auditoria”, entre outras.

Em 2010 é desenvolvido um plano estratégico 2011–2016, sob o tema “Experiência partilhada serve os propósitos de todos”, com os objetivos bem delineados, propõem padrões profissionais específicos tais como a promoção da independência,

multidisciplinariedade, boa governação, altos padrões das entidades fiscalizadoras superiores, bem como a adoção de apropriados padrões de eficiência profissional.

Estas características estão bem refletidas no *paper* explicativo seguinte (Ilustração 1), desenvolvido para a difusão do plano estratégico.

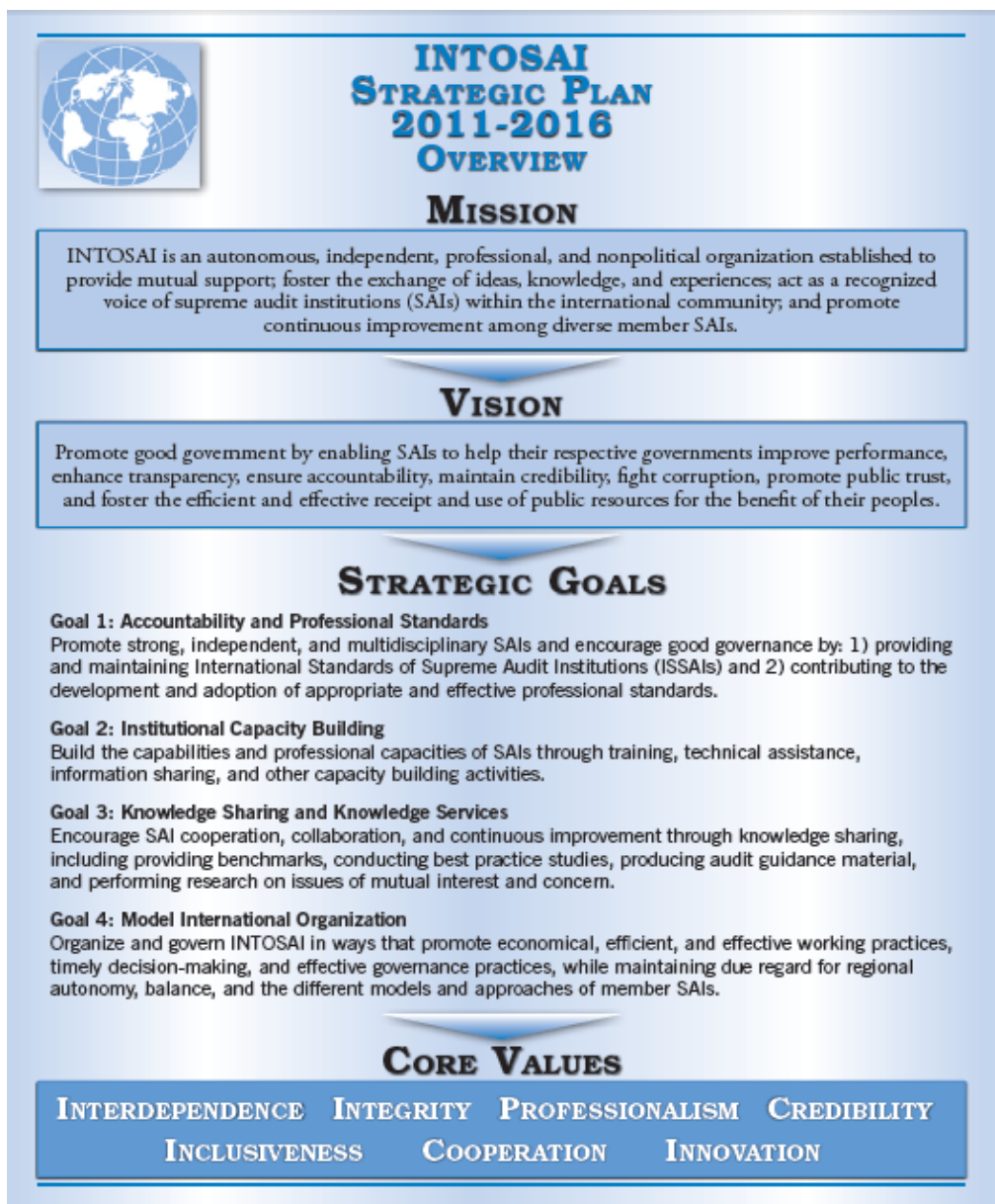


Ilustração 1 - INTOSAI - Plano estratégico 2011-2016

3.2. A nível europeu

3.2.1. ECIIA – *European Confederation of Institutes of Internal Auditors*

Em 1982 surgiu na Europa a *European Confederation of Institutes of Internal Auditors* (ECIIA), que associando os homólogos europeus, tem sede em Bruxelas na Bélgica.

A sua missão é ser a voz para a profissão de auditoria interna na Europa, por cooperação com a União Europeia, o seu Parlamento e a Comissão Europeia. Representa a profissão europeia no mundo e trabalha em articulação com o IIA.

O conselho de administração é responsável pela implementação da estratégia definida pela assembleia geral e desenvolvimento de políticas e programas para alcançar os objetivos e metas da ECIIA. Reúne-se pelo menos trimestralmente e é atualmente composta por elementos de diversas nacionalidades, tais como Irlanda, Espanha, Áustria, Noruega, França, Itália, Alemanha, Bélgica e Holanda (Presidente do ECIIA).

O comité de assuntos públicos promove ativamente a profissão de auditoria interna, comunicando o seu valor para os governos, legisladores, políticos, reguladores e da comunicação social. Este comité é igualmente multinacional.

Em conjunto com o IIA, promove a prática da auditoria interna na Europa, divulgando o código de ética e também os programas de certificação do IIA.

A ECIIA divulga e segue na Europa a comunidade de auditores.

Os projetos de desenvolvimento iniciados pelo IIA, a partilha de recursos e informações, as competências e oportunidades criadas, são importantes para qualquer auditor interno e a ECIIA torna-se assim como que uma extensão física para coadjuvar a prática de auditoria interna na Europa, esperando cada vez mais eficiência e consecutivamente eficácia.

3.2.2. PIFC – *Public Internal Financial Control – DG Budget*

O *Public Internal Financial Control* é uma plataforma conceptual, desenvolvida para assegurar a constante evolução dos sistemas de controlo interno para o setor público.

O PIFC (controlo interno das finanças públicas) representa um modelo estruturado para orientar os governos nacionais no desenvolvimento de um controlo de *state-of the-art*, relativo aos seus rendimentos e dividendos. Destina-se a dar uma garantia de que as operações estão em conformidade com os princípios da boa gestão financeira, transparência, eficiência, eficácia e economia, bem como enquadrar a orçamentação detalhando-a como previsto na lei.

A Comissão Europeia em 2006 lançou um documento explicativo e pormenorizado sobre o PIFC, os seus princípios, as suas características e áreas de atuação.

Nesse documento, são desenvolvidos os três principais fundamentos que são, responsabilização da administração – gestão e controlo financeiro; auditoria interna independente; a unidade central de harmonização como um motor de mudança.

A responsabilização da administração – gestão e controlo financeiro refere que os gestores públicos de todos os níveis, devem ser responsáveis pelas atividades que realizam - não só nas políticas operacionais mas também em políticas de gestão e controlo financeiros, fornecendo indicações para aperfeiçoamento, sempre que necessário.

Auditoria interna independente significa que os auditores devem reportar diretamente ao gestor de topo, no sentido hierárquico, mas são independentes da opinião sobre como eles devem auditar. Isto deve-se ao facto de o auditor interno não fazer parte do Departamento Financeiro, mas estar diretamente ligado ao mais alto nível de gestão. O papel do auditor é avaliar a adequação do sistema de controlo interno que esteja em vigor, para realçar fraquezas e fornecer recomendações para aperfeiçoamento, sempre que necessário. Este papel é também formalmente delineado e explicado na Carta de Auditoria Interna, documento assinado pelo órgão de gestão e pelo auditor.

A unidade central de harmonização, como um motor de mudança, significa que deve ser dado o tempo necessário à aplicação do PIFC e no âmbito da tarefa de harmonizar a abordagem em todos os níveis de governo, torna-se vital ter no local uma estrutura central - chamada de Unidade de Harmonização Central (*CHU – Central Harmonization Unit*), a qual tem poderes para gerir o desenvolvimento de controlo das finanças públicas.

O *Public Internal Financial Control*, expõe documentos com base na matéria do controlo interno e auditoria interna.

Expõe também, papéis de discussão dos temas abordados, fóruns, bem como comentários referentes à envolvimento dos trabalhos desenvolvidos.

O livro PIFC de Robert de Koning, está igualmente referenciado nesta plataforma, onde se salienta os temas abordados pelos seus capítulos, os quais passo a citar:

“Capítulo 1 – Dez passos através do PIFC;

Capítulo 2 – Controlo interno no sector público;

Capítulo 3 – Os três elementos do PIFC;

Capítulo 4 – A reforma do controlo financeiro na Comissão Europeia;

Capítulo 5 – As negociações de adesão;
Capítulo 6 – As ferramentas da Direção-geral do Orçamento;
Capítulo 7 – As redes e assistência técnica;
Capítulo 8 – A implementação dos objetivos PIFC;
Capítulo 9 – O papel futuro do PIFC;
Capítulo 10 – Conclusões.”

Está também exposto nesta plataforma um Compêndio 2012, sobre os sistemas de controlo interno públicos dos estados membros da União Europeia, desenvolvido pela Comissão Europeia em 2011 e distribuído durante a conferência sobre o controlo interno público em fevereiro de 2012.

Este Compêndio fornece uma visão geral estruturada dos diversos controlos internos da administração pública, bem como dos sistemas que estão a ser aplicados pelo setor público em cada um dos 27 Estados da UE. Estes são sistemas utilizados principalmente para gerir os seus fundos nacionais, as receitas e despesas, ao invés de fundos europeus. É a primeira vez que uma visão global desta dimensão é produzida, baseando-se em contributos nacionais, principalmente dos ministérios das finanças.

Estes contributos não se limitam apenas à situação atual, a maioria dos Estados-Membros também forneceram informações valiosas sobre uma evolução potencial futura.

O Compêndio é destinado principalmente a ser uma fonte de informação para a discussão entre aquelas organizações que são responsáveis pelo desenvolvimento dos sistemas nacionais de controlo interno, sejam elas de governos na União Europeia ou fora, isto é, países candidatos ou potenciais candidatos e países vizinhos da Política Europeia. No entanto, outros públicos também podem ter interesse, por exemplo, tribunais de contas, inspeções-gerais de finanças, meios académicos e todos aqueles que têm um interesse profissional de atualização sobre os mais recentes desenvolvimentos no domínio da boa governação nos Estados-Membros da União Europeia.

Alguns contributos para o Compêndio, descrevem em detalhe como os Estados-Membros têm projetado o seu controlo, tal como sistemas de auditoria e por quê. Esta descrição inclui a forma como as diretrizes nacionais e internacionais são utilizadas, bem como as regras e práticas de elaboração de relatórios.

Outros contributos colocam mais ênfase na explicação do contexto global em que a auditoria e os sistemas de controlo interno se desenvolveram e se continuam a desenvolver. Por vezes, esses sistemas incorporam ideias inovadoras para lidar com desafios comuns e bem conhecidos. No entanto, não é só o lado "fácil" e "soalheiro" que é descrito. Estes contributos refletem também muitos anos de considerações sérias e trabalho duro.

Esta visão geral é uma primeira tentativa para destacar semelhanças e diferenças nas razões e maneiras em que o sistema de controlo interno público tem evoluído e desenvolvido ao longo da última década, ilustrada com exemplos dos respetivos países.

O Compêndio também destaca alguns aspetos do que o futuro nos reserva. Esta visão geral não pretende ser exaustiva e baseia-se nos contributos individuais previstos pelos Estados-Membros. Estes contributos, no entanto, podem usar as mesmas palavras e terminologias para diferentes conceitos. Reconhece-se que resolver os desafios decorrentes desse facto para uma visão geral necessitaria de uma análise aprofundada dos conceitos individuais do que era possível realizar durante este primeiro exercício. Esta visão geral é apenas um ponto de partida e será necessário mais trabalho, especialmente para esclarecer questões de contexto que influenciam a evolução do controlo interno público específico de cada país.

Com o objetivo de contribuir para a compreensão e entendimento deste compêndio, esta ferramenta aborda temas importantes tais como o desenvolvimento do controlo interno público nos últimos 15 anos e as suas reformas, as suas razões para as reformas dos sistemas, os desenvolvimentos individuais e com as direções distintas a que os países da união estão propensos.

Verifica-se igualmente que são definidas orientações específicas do controlo interno público, da seguinte forma:

- Ambiente de controlo interno - Sistemas de controlo interno público diferem de país para país, pois têm que se encaixar na respetiva governação global acordada com cada um dos intervenientes constitucionais - o governo, o parlamento e/ou instituição suprema de auditoria -, bem como as modalidades de prestação de contas que existem entre essas partes interessadas. Dentro do governo, o regime de prestação de contas é também um fator determinante, como é o conteúdo da prestação de contas dos responsáveis pela execução das tarefas públicas. Uma distinção pode ser feita aqui entre a responsabilidade legal pelo cumprimento das regras e regulamentos e

responsabilização da administração para o uso de recursos públicos para atingir as metas. As responsabilizações orçamentais e contabilísticas também devem ser tidas em conta. O documento faz ainda referência à responsabilização contabilística, responsabilização dos gestores públicos e às bases fundamentais da orçamentação.

- Conceito de controlo interno - Nem todos os países interpretam o conceito de controlo interno da mesma forma. Enquanto alguns países têm instituições de controlo interno especiais que são independentes daqueles que controlam, outros dão a responsabilidade pelo controlo interno às respetivas entidades administrativas. Em alguns países, este sistema descentralizado de controlo interno é incorporado e faz parte integrante da administração.

As necessidades de estabelecer controlos internos, relatórios sobre eles e aplicar uma abordagem de gestão de risco podem ser explicitadas na legislação e regulamentação ou derivado de uma base jurídica existente. Em sistemas descentralizados, os gestores de topo têm de informar sobre o funcionamento dos sistemas de controlo interno. Mais e mais países também exigem gestores de topo na aplicação de sistemas de gestão ou mitigação do risco de não atingir os objetivos definidos.

Neste ponto são referidas as diferentes definições de controlo interno, as bases legais de fundamentação, a gestão de risco e a responsabilização do reporte no controlo interno.

- Auditoria interna - Quase todos os Estados-Membros têm a auditoria interna a funcionar, mas isso não significa necessariamente cobrir todas as áreas da administração pública. Maneiras formais e informais são usadas para alcançar um relevante nível de coordenação e harmonização. Cumprimento normativo tradicional e auditorias financeiras são complementadas cada vez mais por serviços de consultoria e auditorias de desempenho, exigindo profissionais e equipas bem treinadas de auditoria interna. Alguns Estados-Membros estabeleceram conselhos fiscais e / ou comités de auditoria.

Este ponto faz referência à existência da auditoria interna e as suas bases legais, à cobertura da auditoria interna, aos novos tipos de auditoria, bem como os novos desafios a eles associados, à relação entre auditoria interna e externa, ao uso de

conselhos fiscais e equipas de auditoria e ainda referencia ao desenvolvimento de competências e certificações dos auditores internos públicos.

- Coordenação e harmonização de controlo interno e de auditoria - A coordenação e harmonização de controlo interno e auditoria no setor público em geral ou no sector da administração são conseguidas de várias maneiras diferentes. Mais de metade dos países tem unidades especiais estabelecidas para este propósito.

Neste Compêndio, é abordado o tópico sobre o futuro e do que ele nos poderá mostrar, que passos a tomar, que reformas esperadas, que novos desafios as diferentes nações incorrem. São descritas ações e comportamentos adotados, estratégias definidas e os respetivos próximos passos.

É um documento exaustivo, detalhado e ordenado. Contém as características de cada parlamento, tribunal de contas, governo, bem como uma pequena introdução sobre o controlo interno público aplicado nesse país. Desenvolve a ponte entre auditoria interna e o controlo interno público, bem como o seu conceito e ambiente.

É um Compêndio desenvolvido pela Comissão Europeia, com 294 páginas de grande relevância e que promove um sentido de orientação bem definido e cada vez mais organizado do controlo interno público, destacando-se ainda, por ser um documento único e pioneiro.

3.3. A nível nacional

3.3.1. IPAI – Instituto Português dos Auditores Internos

Trata-se de uma associação profissional, voluntária e sem fins lucrativos, constituída por escritura pública de 17 de fevereiro de 1992, reconhecida pelo IIA - *The Institute of Internal Auditors*, primeiro como o seu *Chapter* n.º 253 e, a partir de dezembro de 2005, oficialmente como um *national institute*, com a designação de IIA Portugal.

As suas funções são o aperfeiçoamento técnico e científico dos seus membros, promovendo em comum o desenvolvimento e a investigação dos princípios, sistemas e métodos de auditoria interna, bem como a sua divulgação no seio das empresas e organismos públicos.

Os objetivos do IPAI são:

- Contribuir para a formação dos auditores internos, de forma sustentada;
- Promover os princípios éticos no desempenho profissional da auditoria interna;

- Divulgar o enquadramento das práticas profissionais de auditoria interna;
- Promover a qualificação e a certificação profissional dos auditores internos;
- Promover a atividade associativa dos auditores internos e profissionais de áreas conexas;
- Promover a especificidade e o valor da profissão junto das organizações, dos poderes públicos, dos reguladores, das autoridades de supervisão e das organizações profissionais do setor;
- Organizar debates, conferências, encontros e fora de intercâmbio de experiências dos seus membros;
- Disponibilizar e divulgar bibliografia, documentação e informação relativa à profissão.

A sua estrutura é composta por corpos sociais organizados em assembleia geral, conselho geral (aprovado na assembleia geral de 2008), direção, conselho fiscal e secretariado. Comporta ainda a organização de direções regionais e as comissões permanentes relacionadas com assuntos profissionais, nomeadamente, formação, publicações, inscrições e disciplina.

Na sua relação externa, o IPAI representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

3.3.2. Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

O controlo interno caracteriza-se pela forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere (Medicis, 2012; citado por Costa, Célia).

A função de controlo, enquanto parte da Teoria Organizacional do Estado é um conceito muito recente e passou a estar claramente em destaque a partir do Programa do XIII Governo Constitucional. Através do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, foi instituído o SCI da administração financeira do Estado.

O referido diploma dá assim relevo à necessidade de “reforço e revisão do sistema de controlo financeiro” no Estado, colocando o SCI na dependência do Governo e em especial sintonia com o Ministério das Finanças. Este diploma destina-se a dar corpo a um modelo articulado, integrado e coerente, que habilite a uma melhor coordenação e utilização dos

recursos afetos a esta função de controlo. Assim, o SCI compreende o domínio orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício consentâneo e articulado do controlo no âmbito da AP. De acordo com n.º 2 do seu art.º 2.º, o controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei.

Assim nasce o Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno, a quem incumbe a prossecução da missão de consolidar metodologias de controlo e estabelecer os critérios mínimos de qualidade, garantindo acima de tudo a proteção dos interesses financeiros do Estado. Além deste objetivo genérico, tenta promover a “cultura de controlo” na administração do Estado, de modo a capacitar a sua gestão a atingir níveis mais elevados.

O seu âmbito de atuação abrange os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, visando uma coerência de atuação ao nível das diversas inspeções-gerais da AP, sejam elas dependentes dos Ministérios ou de outros órgãos, designadamente, de estruturas autónoma dos Açores e da Madeira. Relativamente à estrutura, o SCI contempla três níveis de controlo, definidos em razão da natureza dos serviços que integra, a saber:

- O controlo operacional, que consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre as decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações. É executado pelos serviços de controlo (inspeção, auditoria e fiscalização) inseridos na respetiva unidade;
- O controlo setorial, que consiste nas mesmas funções, mas principalmente sobre a avaliação do controlo operacional e na sua adequação aos planos globais ministeriais ou regionais. É exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo;
- O controlo estratégico, incide sobre as funções de controlo operacional e setorial, bem como no objetivo de atingir as metas traçadas no Programa do Governo, Orçamento de Estado e nas Grandes Opções do Plano, etc. É exercido pela Inspeção-geral de Finanças (IGF), pela Direção-geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS).

Por sua vez, os três níveis de controlo do SCI assentam nos princípios da suficiência, da complementaridade e da relevância dos controlos.

A articulação com o controlo externo, exercido pelo Tribunal de Contas, é feita através da sua representação, como observador no Conselho Coordenador do SCI, nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais, devendo-lhe ser enviados os pareceres sobre os projetos de leis orgânicas dos órgãos setoriais e regionais de controlo, bem como os pareceres sobre planos e relatórios sectoriais de atividade, tal como preconizado nas alíneas a) e b) do artigo 7º do Decreto-Lei 166/98 de 25 de junho..

Em todos os relatórios e nas ações de auditoria dos Serviços de Apoio ao Tribunal de Contas em que estes se baseiam, constitui objeto prioritário da análise do sistema de decisão e gestão financeira a fiscalização do SCI (art.º 38º e art.º41, nº 2 do DL nº 98/97, de 26 de agosto), verificando a sua existência e os seus procedimentos e pronunciando um juízo sobre a sua fiabilidade, o qual é importante, não apenas para a programação das ações de fiscalização a efetuar pelo tribunal, mas também para avaliar as formas concretas de responsabilização dos gerentes de cada serviço e mesmo a culpa ou responsabilidade destes por eventuais deficiências, ilegalidades ou irregularidades financeiras (Costa, Célia, UTL 2012).

3.4. O Sistema de Controlo Interno no Setor Autárquico

Conseguimos observar a obrigatoriedade do controlo interno na administração local, com a lei em vigor, bem como a forma com que ela se pronuncia relativamente às várias dimensões a regulamentar. O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro é disso um exemplo, pois aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o qual consubstancia a reforma da administração financeira e das contas públicas no setor da administração autárquica.

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública à administração local, tal como é previsto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto.

Esta reforma da contabilidade autárquica foi iniciada pelo Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho, que veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos, sujeitos à então lei de enquadramento do Orçamento do Estado. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho, aperfeiçoa o sistema instituído e introduz a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de atividades e da utilização

de uma classificação funcional para as despesas. Em complemento deste diploma, o Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de dezembro, institucionaliza na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução da contabilidade das autarquias locais.

Todavia, as preocupações inerentes à gestão económica, eficiente e eficaz das atividades desenvolvidas pelas autarquias locais, no âmbito das suas atribuições, exige um conhecimento integral e exato da composição do património autárquico e do contributo deste para o desenvolvimento das comunidades locais.

Na senda desses objetivos, antecedeu o presente diploma o regime estabelecido no Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de junho, para a contabilidade dos serviços municipalizados, que adaptou o Plano Oficial de Contabilidade à organização da informação patrimonial e financeira daqueles serviços.

Finalmente, com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) - Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro - veio estabelecer-se o instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas em toda a Administração Pública, cuja adaptação à contabilidade das autarquias locais está prevista não só naquele diploma, mas também na Lei n.º 42/98, de 6 de agosto.

Os serviços municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, passam a aplicar este diploma, tendo em conta o disposto no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. Deste modo, estabelece-se pela primeira vez a possibilidade de os órgãos municipais tomarem decisões a partir de documentos previsionais e de prestação de contas uniformes, elaborados segundo métodos e procedimentos comuns, nomeadamente no que respeita à determinação do valor das tarifas e preços.

Contudo, as atribuições das freguesias e as competências dos seus órgãos, bem como a diversidade de dimensão populacional das cerca de 4300 existentes, levaram a considerar sistemas contabilísticos distintos, ajustados às realidades próprias destas autarquias locais. Finalmente, são estabelecidas as fases para a implementação deste regime contabilístico para autarquias locais.

Trata-se de uma importante medida no plano da gestão financeira das autarquias locais e, por se basear na aplicação dos princípios do POCP, permite dar uma visão de conjunto dos entes estaduais. Tal como é afirmado na Lei n.º 42/98, visa-se a uniformização, normalização e simplificação da contabilidade.

No artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro podemos verificar que, entre outros, o controlo interno e o sistema contabilístico é decretado como um dos objetos da aplicação deste decreto.

Do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, consta o anexo, onde exara diversos focos de interesse e de verificação do controlo interno, bem como os procedimentos a que estão sujeitos. Existe um ponto específico (2.9) relativo ao controlo interno, que visa assegurar e reforçar o correto funcionamento dos sistemas operacionais e contabilísticos e que passo a transcrever:

“

2.9 - Controlo interno

2.9.1 - O sistema de controlo interno a adotar pelas autarquias locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.

2.9.2 - Os métodos e procedimentos de controlo devem visar os seguintes objetivos:

- a) A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- c) A salvaguarda do património;
- d) A aprovação e controlo de documentos;
- e) A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) O incremento da eficiência das operações;
- g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- h) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- i) A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;

j) O registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

2.9.3 - O órgão executivo aprova e mantém em funcionamento o sistema de controlo interno adequado às atividades da autarquia local, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente.

2.9.4 - Os órgãos executivo e deliberativo dos municípios com serviços municipalizados estabelecem procedimentos de controlo específicos a incluir no sistema de controlo interno destes serviços.

2.9.5 - Na definição das funções de controlo e na nomeação dos respetivos responsáveis deve atender-se:

- a) À identificação das responsabilidades funcionais;
- b) Aos circuitos obrigatórios dos documentos e às verificações respetivas;
- c) Ao cumprimento dos princípios da segregação das funções de acordo com as normas legais e os seus princípios de gestão, nomeadamente, para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.

2.9.6 - Os documentos escritos que integram os processos administrativos internos, todos os despachos e informações que sobre eles forem exarados, bem como os documentos do sistema contabilístico, devem sempre identificar os eleitos, dirigentes, funcionários e agentes seus subscritores e a qualidade em que o fazem, de forma bem legível.

2.9.7 - O órgão deliberativo pode estabelecer dispositivos, pontuais ou permanentes, de fiscalização que permitam o exercício adequado da sua competência.

2.9.8 - Para efeitos do previsto no número anterior, o órgão executivo deve facultar os meios e informações necessários aos objetivos a atingir, de acordo com o que for definido pelo órgão deliberativo.

2.9.9 - Os órgãos executivos das autarquias locais cujas contas são enviadas a julgamento do Tribunal de Contas remetem à Inspeção-geral de Finanças e à Inspeção-geral da Administração do Território cópia da norma de controlo interno, bem como de todas as suas alterações, no prazo de 30 dias após a sua aprovação. “

Onde se lê Inspeção-geral da Administração do Território deve entender-se na atualidade por Inspeção-geral das Autarquias Locais, incorporada recentemente na Inspeção-geral de Finanças.

Do excerto atrás transcrito, observamos a importância que o controlo interno assume na gestão pública local, até porque a movimentação de dinheiros públicos exige cada vez mais a transparência associada, quer por questões legais, quer por questões sociais.

A clareza e evidência nos trâmites e procedimentos são impostas e devem ser recorrentes, independentemente do carácter rotineiro.

Como se conclui, vários são os objetivos que justificam a existência do controlo interno no seio das organizações não tendo, porém, todos a mesma natureza.

Efetivamente, uns têm um âmbito geral, enquanto outros se revelam com um conteúdo mais específico. Por isso se distinguem em gerais e específicos. Sem a preocupação de os classificar, apresentam-se sob forma sintética os seguintes objetivos do controlo interno:

- Salvar os ativos;
- Assegurar que os resultados correspondem aos objetivos definidos.
- Assegurar a oportunidade, a confiança e a integridade das informações de gestão;
- Promover a economia e a eficiência das operações ou atividades da empresa;
- Garantir:
 - a legalidade e a regularidade das operações;
 - que todas as operações, e apenas essas, foram corretamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;

Assim, importa salvar o particular interesse das componentes do sistema no controlo da legalidade/regularidade e no controlo da gestão dos dinheiros públicos numa perspectiva de economia, eficiência e eficácia, como já foi dito anteriormente.

4. Controlo Interno

4.1. Conceito de controlo interno

O IIA define controlo interno como parte integrante do sistema de governação e gestão de riscos de uma organização, que é efetuado, compreendido, executado, e ativamente seguido e monitorizado pelo órgão regulado, a gestão da organização, e outras pessoas, para explorar e aproveitar as oportunidades e gerir os riscos dentro das tolerâncias de risco estabelecidos pelo órgão regulador para alcançar os objetivos da organização.

A IFAC define controlo interno como todas as políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliá-la a alcançar o objetivo da administração de assegurar, tanto quanto seja exequível, a direção ordeira e eficiente, incluindo adesão às políticas de administração, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a exatidão dos registos contabilísticos e inclusão de tudo que os mesmos devem conter, e a preparação tempestiva de informações financeiras confiáveis.

O controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

A organização do controlo interno varia em função de fatores como a dimensão e a natureza da entidade, o número de unidades operacionais e a sua dispersão geográfica ou distribuição espacial.

O controlo interno compreende o controlo interno contabilístico e o controlo interno administrativo. O primeiro visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos. O controlo administrativo compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis.

A implantação de um sistema de controlo interno num organismo pressupõe a existência de dois requisitos prévios inerentes à atividade gestora: a autorização e registo das operações realizadas.

A autorização das operações pode assumir forma global e específica. A autorização é global quando é dada para operações de carácter rotineiro, que não envolvam valores importantes ou não se integrem em situações específicas. A autorização é específica quando contempla operações sujeitas a tomadas de decisão, devidas, quer à sua própria natureza, quer às implicações legais e financeiras que a rodeiam.

O registo contabilístico, simultaneamente meio de prova e meio de controlo, só constitui um requisito válido do controlo interno quando está apoiado em documento justificativo probatório, é exato e completo, e satisfaz as normas legais e as regras contabilísticas aplicáveis.

4.2. Importância do controlo interno para o auditor

Um sistema de controlo interno compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir:

- a salvaguarda dos ativos;
- a legalidade e a regularidade das operações;
- a integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;
- a execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- a eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Como se conclui, tanto da noção que acaba de ser dada, como da que consta no ponto anterior, vários são os objetivos que justificam a existência do controlo interno no seio das organizações não tendo, porém, todos a mesma natureza. Efetivamente, uns têm um âmbito geral, enquanto outros se revelam com um conteúdo mais específico. Por isso, se distinguem em gerais e específicos. Sem a preocupação de os classificar, apresentam-se sob forma sintética os seguintes objetivos do controlo interno:

- Salvar os ativos;
- Garantir:
 - ✓ a legalidade e a regularidade das operações;
 - ✓ que todas as operações, e apenas essas, foram corretamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;
- Assegurar a oportunidade, a confiança e a integridade das informações de gestão;
- Promover a economia e a eficiência das operações ou atividades da empresa;
- Assegurar que os resultados correspondem aos objetivos definidos.

Embora com tendência a ser mais sofisticado nas entidades de maior dimensão, nenhuma entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um SCI, ainda que menos formal ou sistematizado.

Assim, em primeiro lugar, a avaliação do SCI servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Em segundo lugar, e em consequência da identificação das fraquezas do CI, pode o auditor efetuar recomendações mais valiosas e realistas à administração para que providenciem as medidas corretivas consideradas apropriadas (Attie, 1988, referido por Gomes, Emília, 2014).

Neste contexto, consideramos ser imperativo, numa economia cada vez mais informatizada e com a crescente aplicação de novas tecnologias, avaliar a forma como o (SCI) efetivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, a forma como eles afetam a realização da auditoria.

Assim, o auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e do CI, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade (Gomes, Emília, 2014).

Com um sistema de controlo eficaz, o auditor ganha em garantia e a organização auditada ganha em confiança e valor. Como o regulamento de controlo interno é editável, devem ser desenvolvidos esforços no sentido de que se produzam normas mais eficientes, logo mais eficazes e, devem ser articulados os propósitos necessários para que as alterações ao CI sejam devidamente implementadas.

“Um bom controlo interno é um dos mais efetivos dissuasores da fraude” (McDonough, William, 2004 – referido por Gomes, Emília, 2014).

4.3. Limitações do controlo interno

Só um adequado sistema de controlo interno pode facultar uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de erros e irregularidades. Mas a eficácia do controlo interno, que assenta, entre outros, no princípio da segregação de funções, tem limites que o auditor deve ponderar quando procede ao seu estudo e avaliação. Por mais bem elaborado que seja um sistema de controlo interno, não pode por si só garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos. Efetivamente:

- A segregação de funções dificulta mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;
- Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação;
- A própria direção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou incumprir as medidas de controlo por si concebidas;
- O controlo interno tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transações pouco usuais;
- Por último, a própria existência do controlo só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é desproporcionado relativamente aos riscos que visa cobrir.
- A DRA 410 refere que “O controlo interno, independentemente de estar bem concebido e funcionar eficazmente, pode apenas proporcionar uma segurança aceitável à gestão e ao órgão de gestão em relação à consecução dos objetivos do controlo interno da entidade. A probabilidade de consecução é afetada por limitações inerentes ao controlo interno. Tais limitações, incluem a potencialidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções. Adicionalmente, há a possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, ou a possibilidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um controlo interno poder fazer mau uso dessa responsabilidade, por exemplo, um membro da gestão que passe por cima de um controlo interno.”
- A DRA 410 refere ainda que “O costume, cultura e o sistema de governo da sociedade pode inibir irregularidades a cometer pela gestão, mas não se tornam impedimentos absolutos. Um eficaz ambiente de controlo, pode também ajudar a minorar a probabilidade de tais irregularidades. Por exemplo, um efetivo órgão de gestão, conselho fiscal e departamento de auditoria interna pode conter uma conduta imprópria da gestão. Alternativamente, o ambiente de controlo

pode reduzir a eficácia de outros componentes. Por exemplo, a existência de incentivos à gestão cria um ambiente que pode resultar em distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, podendo a eficácia dos procedimentos de controlo ser reduzida.”

Por outras palavras, a simples existência de um SCI não é garante de que este esteja operacional, seja eficiente e eficaz. Ainda que se trate de um bom SCI, este não é suficiente para certificar que a organização esteja isenta de ocorrência de erros, irregularidades e fraudes (Gomes, Emília, 2014).

4.4. Modelos de controlo interno

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

Em 1975, foi criado, nos Estados Unidos, a *Nacional Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros.

Em 1985 para apoiar a *Nacional Commission on Fraudulent Financial Reporting*, surge o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). Paralelamente desenvolveu recomendações para vários tipos de organizações, incluindo as organizações públicas e os seus auditores independentes, ou as instituições de ensino.

Esta comissão nacional foi apoiada por grandes associações profissionais dos Estados Unidos, nomeadamente:

- AAA - *American Accounting Association*
- AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*
- FEI - *Financial Executives International*
- IIA - *The Institute of Internal Auditors*
- IMA – *Institute of Management Accountants*

O seu primeiro objeto de estudo foi o controlo interno.

Em 1992, publicou o trabalho *Internal Control – Integrated Framework*. Esta publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação do controlo interno.

O *Internal Control – Integrated Framework* foi elaborado pelo COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* tornou-se parte de um movimento mundial para melhorar os suportes contabilísticos e relatórios periódicos dos resultados

financeiros. O COSO é um comité, sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade do controlo interno e governança corporativa. Os principais conceitos COSO costumam ser ilustrados pelo cubo que a seguir se apresenta (Ilustração 2):



Ilustração 2 - Cubo COSO 1992

De acordo com o COSO, um sistema de controlo interno deve ser transversal à organização e deve assegurar os três seguintes objetivos:

- Operações eficientes e eficazes – pretendem garantir o correto registo, sobressaindo as transações associadas aos processos críticos, cujos suportes consistem em processos informatizados. Centra-se na realização de testes de cumprimento aos principais processos e realização de testes substantivos complementares. Tenta identificar as exceções ao nível dos procedimentos adotados de modo a suportar os principais processos. A amostragem é aleatória ou estatística, procurando validar os principais processos e, conseqüentemente, os principais saldos e classes de transações.
- Relatórios financeiros corretos – pretendem garantir o adequado relato financeiro, partindo de uma adequada identificação dos riscos e definição do trabalho nas áreas de maior risco. Centra-se no adequado planeamento e conjugação de testes de cumprimento com testes substantivos. Foca-se em suportar os saldos e classes de transações nas áreas de risco. Devem realizar testes de cumprimento, conjuntamente com testes substantivos. Adicionalmente, será dado enfoque nas questões relacionadas com a continuidade das operações. As recomendações centram-se nos aspetos críticos do negócio e no relato financeiro.

- Conformidade com as leis e regulamentos – pretende garantir o cumprimento da legislação e normativo aplicável, centrada em testes substantivos, de modo a validar os principais saldos e rubricas de transações, assim como os controlos críticos ao nível da aprovação das transações. Visa identificar erros ou lacunas ao nível das autorizações. Os testes são por amostragem, procurando validar os saldos mais significativos.

O COSO também destaca cinco componentes essenciais de um sistema de controlo interno e novamente transversais a toda a organização, obrigatoriamente de forma eficaz:

- 1) Ambiente de controlo - estabelece a base para o sistema de controlo interno através do fornecimento de disciplina e estrutura fundamentais.
- 2) Avaliação do risco - envolve a identificação e a análise pela gestão – não pelo auditor interno – dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos predeterminados.
- 3) Atividades de controlo, ou políticas, procedimentos e práticas - asseguram que os objetivos de gestão são alcançados e que as estratégias de mitigação dos riscos são implementadas.
- 4) Informação e comunicação - suporta todos os outros componentes de controlo através da comunicação das responsabilidades de controlo aos empregados e através do fornecimento de informação que permita às pessoas o cumprimento das suas responsabilidades.
- 5) Monitorização - abarca a supervisão externa dos controlos internos por parte da gestão ou de outras partes externas ao processo. Também pode consistir na aplicação de metodologias independentes (como procedimentos customizados ou listas de verificação *standard*) por parte dos empregados envolvidos num processo

Entre as vantagens das auditorias baseadas no COSO, podemos destacar as seguintes:

- 1) Eficácia - o teste de todas as cinco componentes de controlo COSO fornece uma base sólida para determinar o grau de garantia fornecido pelos controlos.
- 2) Eficiência - o enfoque numa categoria de objetivos COSO protege contra o problema de uma abrangência indefinida (algo que normalmente acarreta custos elevados).

- 3) Possibilidade de comparação - a utilização de uma *framework* de controlo interno e de um sistema de avaliação comum permite a comparação entre controlos de diferentes segmentos de negócio.
- 4) Comunicação - a integração de critérios COSO nas conversações com os clientes permite melhorar a sua compreensão dos conceitos de controlo.

Para o Comité de auditoria, os relatórios baseados na *framework* COSO ajudam a visualizar os pontos fortes e os pontos fracos do sistema de controlo interno.

Objetivos COSO:

- Estratégia e objetivos - esta categoria está relacionada com a eficiência e eficácia das operações da entidade, incluindo a performance e lucro. Essencialmente, roda em torno das direções da gestão relativamente à sua estrutura e performance.
- Reporte - esta categoria relaciona a eficiência e eficácia da organização no reporte, incluindo meios financeiros e não financeiros, bem como informação interna e externa.
- Conformidade - esta categoria faz referência à disciplina da organização no que respeita à aplicação das normas e leis em vigor.

Em 2004, o COSO publicou o documento *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, conhecido como COSO ERM, o qual ampliou a primeira versão de Controlos Internos para a questão da gestão de risco (conjunto de melhores práticas de gestão dos riscos corporativos).

Desta forma, o ERM relaciona os objetivos com os componentes da seguinte maneira, conforme cubo revisto que se apresenta (Ilustração 3):

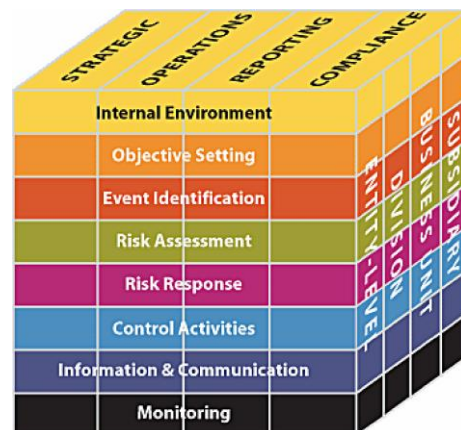


Ilustração 3 - Cubo COSO ERM 2004

- Existe uma relação direta entre os objetivos delineados e o risco de gestão, representando assim a pista para os alcançar.
- As quatro categorias de risco são: estratégia, operações, relato, conformidade, representadas pelas colunas verticais.
- As oito componentes representadas abaixo pelos planos horizontais são igualmente transversais a toda a organização e encontra ainda uma terceira dimensão.
 - Ambiente Interno - O ambiente interno compreende a cultura de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gestão de riscos, o apetite ao risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes operam.
 - Definição de Objetivos - Sem objetivos definidos, é impossível identificar potenciais ocorrências que afetem a realização dos mesmos. A gestão de riscos assegura que um processo está bem definido para atingir os objetivos (alinhada com a missão da entidade e de acordo com o seu apetite de risco).
 - Identificação de Evento - Ao identificar eventos internos e externos que influenciam a realização dos objetivos, torna-se possível definir oportunidades e ameaças. Oportunidades são canalizadas de volta para a estratégia da administração ou objetivo de definição de processos.
 - Avaliação de Risco - Os riscos são analisados, considerando a probabilidade e impacto, como base para determinar como devem ser geridos. Os riscos são avaliados e são inerentes a uma base residual.
 - Resposta do Risco - A resposta ao risco é um processo de desenvolvimento e determinação de ações para aumentar a produtividade e reduzir as ameaças aos objetivos da empresa. Diversas reações são possíveis quando um risco ocorre. Os riscos podem ser evitados, aceites, reduzidos ou compartilhados. A administração avalia a probabilidade, o impacto da potencial ocorrência do risco, os custos e benefícios e a prioridade da ação e seleciona então a resposta com a melhor relação dentro das tolerâncias ao risco desejadas, inserindo recursos e atividades no orçamento.
 - Atividades de Controlo - Os procedimentos são estabelecidos e implementados para ajudar a garantir que as respostas aos riscos sejam efetivamente realizadas. Podemos considerar medidas de controlo explícitas para aliviar o risco, revisões de

gestão, elaboração de relatórios, controlos físicos (bens, valores, ações), controlo com base em indicadores de desempenho e / ou de segregação de funções. Os custos associados às atividades de controlo estão alinhados com a perda potencial do risco e conseqüentemente reduzidos ou apaziguados.

- Informação e Comunicação - A informação relevante é identificada, capturada e comunicada para que os prazos permitam que as pessoas assumam as suas responsabilidades. A comunicação deve atingir todos os níveis da organização. A empresa deve estabelecer um plano de comunicação entre os níveis hierárquicos e um plano de comunicação com terceiros, clientes, fornecedores, órgãos regulamentares e acionistas.
- Monitorização - Os riscos corporativos são monitorizados, avaliando-se a presença e o funcionamento dos componentes ao longo do tempo de forma contínua e com avaliações independentes ou mesmo através de uma combinação de ambos.

As características da organização, estão presentes na terceira dimensão, abrangendo o nível organizacional, a divisão, a unidade negocial e as subsidiárias.

Edição 2013 COSO - *Internal Control–Integrated Framework*

A evolução para o novo *framework*, passou por uma reestruturação de objetivos, refletindo mudanças negociais e ambientes operativos, na expansão de operações e reporte, bem como uma melhor articulação para facilitar o controlo interno. As cinco componentes foram mantidas mas desta vez com dezassete princípios, homogeneizando a estrutura de funcionamento do controlo interno, a saber:

- I. Ambiente de controlo
 - Demonstra compromisso com valores éticos e integridade;
 - Promove a responsabilidade de supervisão;
 - Estabelece a estrutura de responsabilidade e autoridade;
 - Compromisso de competência demonstrado;
 - Impõe a prestação de contas.
- II. Avaliação de risco
 - Especifica os objetivos adequados;
 - Identifica e analisa o risco;
 - Avalia o risco de fraude;

- Identifica e analisa a mudança significativa.
- III. Atividades de controlo
- Desenvolve e seleciona atividades de controlo;
 - Desenvolve e seleciona controlos sobre a tecnologia;
 - Implanta através de políticas e procedimentos.
- IV. Informação e comunicação
- Usa informação relevante;
 - Comunica internamente;
 - Comunica externamente.
- V. Atividades de monitorização
- Realiza avaliações em curso e/ou separadas;
 - Avalia e comunica as deficiências.

Com esta nova plataforma, passam a ser considerados relatórios financeiros e não financeiros, clarificando as necessidades, atualizando os conteúdos e alargando as aplicações de controlo, bem como considerando as exigências atuais de regulamentação.

Desta forma clarifica as necessidades, atualiza os conteúdos e alarga as aplicações de controlo.

Esta mudança produz alterações nos ambientes operativos e negociais, pois propicia uma globalização dos mercados e operações, um maior controlo de visão do órgão de gestão, uma maior prevenção no combate à fraude, entre outros.

4.4.2. CoCo – *Criteria of Control Board*

O CICA - *Canadian Institute of Chartered Accountants*, publicou o *framework* denominado de CoCo em 1995, um modelo que se apoia no COSO, e até considerado por alguns como “um mais concreto e mais amigo do utilizador”.

O CICA editou em 1995 um guia de orientações ou “*Guidance on Control*”, no qual desenvolveu diversos tópicos com o objetivo de explicar o CoCo e compará-lo ao COSO.

O CoCo direciona-se para um total controlo de elementos relativos à organização tais como, sistemas internos e bases de dados, processos, cultura, estrutura e tarefas, os quais todos juntos formam um suporte que auxilia a organização a atingir os seus objetivos.

A definição de controlo efetivo dada pelo CoCo é a de que “o controlo é o que faz uma organização alcançar os seus objetivos de forma fiável”.

Desta forma, faz referência à natureza do controlo, distingue o controlo da gestão, a sua aplicabilidade, para que é dirigido, os critérios, os compromissos, as capacidades, a sua monitorização e aprendizagem, bem como a comparação com o COSO.

Essencialmente foca-se na:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Fiabilidade dos reportes internos e externos;
- Conformidade com as políticas internas, leis e regulamentações.

São previstos 20 critérios agrupados nos seguintes segmentos:

- i.** Propósito;
- ii.** Compromisso;
- iii.** Capacidade;
- iv.** Aprendizagem e monitorização.

i. Os critérios de grupos de propósitos que providenciam o sentido da direção da organização dizem respeito a:

- Objetivos que incluem a missão, a visão e estratégias;
- Riscos e oportunidades;
- Políticas;
- Planeamento;
- Objetivos de desempenho e indicadores.

Os riscos de dimensão significativa, quer externos, quer internos, devem ser identificados e avaliados para o cumprimento dos objetivos. A identificação e avaliação do risco começa com a compreensão do ambiente, quer interno, quer externo, que influenciam o risco.

ii. Os grupos de critérios de compromissos que desenvolvem qual o sentido da identidade e valores da organização são:

- Integridade e valores éticos;
- Políticas de recursos humanos;
- Autoridade, responsabilidade e compromisso;
- Confiança mútua.

Os valores éticos, que incluem a integridade devem ser estabelecidos, praticados e promovidos ao longo de toda a organização.

iii. Os grupos de critérios de capacidade que promovem o sentido da competência da organização são:

- Conhecimentos, aptidões e ferramentas;
- Processos comunicacionais;
- Informação;
- Coordenação;
- Atividades de controlo.

Devemos ter as ferramentas, os conhecimentos e os apoios para atingir os objetivos da organização, bem como as decisões e ações das diferentes partes da organização devem ser coordenadas.

As atividades de controlo devem ser parte integrante da organização.

iv. A aprendizagem e monitorização que providenciam o sentido evolutivo da organização incluem os seguintes grupos de critérios:

- Monitorização dos ambientes externos e internos;
- Monitorização da performance;
- Assunção de desafios;
- Aplicativos informáticos e sistemas de informação;
- Procedimentos de acompanhamento;
- Controlo da eficácia dos sistemas de controlo.

Verificar os sinais obtidos pela monitorização dos ambientes, para garantir a prossecução do controlo e objetivos da organização.

As principais alterações decorrentes do modelo Canadiano, é que em vez de conceituar o processo de controlo como uma pirâmide de componentes interligados, fornece um quadro de quatro fases e vinte critérios gerais que o órgão de gestão da organização pode usar para desenvolver, modificar ou avaliar o controlo. Explica ainda que o CoCo é o produto de uma profunda revisão do CICA sobre os critérios de controlo do COSO, cujo objetivo era o de uma abordagem mais simples e compreensível, dadas as dificuldades enfrentadas por algumas organizações na implementação do COSO.

4.5. COSO vs CoCo

As estruturas podem ser comparadas da seguinte forma (Ilustração 4):

	COSO	CoCo
Definição de controlo interno.	Um processo que tem a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: Eficácia e eficiência das operações; Fiabilidade das demonstrações financeiras; Conformidade com leis e regulamentos.	O controlo envolve os recursos, sistemas, processos, planeamento, aprendizagem contínua, indicadores de performance e cultura organizacional, os quais devem atuar de maneira conjunta, possibilitando às pessoas alcançarem os objetivos da empresa.
Formação e desenvolvimento.	AAA, AICPA, FEI, IIA, IMA.	CICA.
Componentes da estrutura de controlo.	Ambiente Interno; Adequação de Objetivos; Identificação de Evento; Avaliação de Risco; Resposta ao Risco; Atividades de Controlo; Informação e comunicação; Monitorização.	Propósito; Compromisso; Capacidade; Monitorização e Aprendizagem.
Gestão de topo nos controlos internos.	O conselho de administração deve: discutir com a administração a situação da gestão de riscos e fornecer a supervisão necessária. O Conselho de Administração tem uma importante função ao definir aquilo que espera em termos de integridade e valores éticos.	O órgão de gestão deve estar ativamente envolvido com boa gestão, apoiados por um controlo eficaz da gestão da informação, para gerir a exposição da empresa ao risco, e um mecanismo de auditoria independente para monitorizar a eficácia da organização e de controlos processuais.

Ilustração 4 - Tabela de comparação COSO vs CoCo

-COSO define controlo interno como "um processo, efetuado pelo órgão de administração, gestão e outro pessoal, projetado para fornecer uma garantia razoável em relação ao alcance dos objetivos nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência das operações.
- Fiabilidade dos relatórios financeiros.
- Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.”

-CoCo define controlo como "os elementos de uma organização (incluindo os recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e tarefas) que, tomados em conjunto, apoiam as pessoas na consecução dos objetivos da organização."

Ele define três categorias de objetivos:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fiabilidade de relatórios internos e externos;
- Conformidade com as leis aplicáveis, regulamentos e políticas internas.”

O COSO aborda esta da seguinte forma: "controlo interno pode ser considerado eficaz em cada uma das três categorias, respetivamente, se o órgão de gestão têm uma garantia razoável que:

- Devem entender na medida em que estão a ser alcançados os objetivos de operações da entidade.
- Estão a ser preparadas demonstrações financeiras fiáveis.
- As leis e regulamentos estão a ser cumpridos.

Determinar se um sistema de controlo interno específico é eficaz, é um julgamento subjetivo, resultante de uma avaliação em saber se os cinco componentes (ambiente de controlo, avaliação dos riscos, atividades de controlo, informação e comunicação e monitorização) estão presentes e funcionam corretamente. Se o seu funcionamento é eficaz e fornece a garantia razoável em relação a realização de uma ou mais das categorias de objetivos declaradas. Assim, esses componentes também são critérios para controlo interno eficaz."

O CoCo difere em três importantes aspetos:

- a) O julgamento da eficácia é feito em relação a um objetivo específico (por exemplo, níveis de serviço ao cliente), não uma categoria de objetivos (tais como a eficácia e eficiência das operações).
- b) CoCo pede que efetuar uma avaliação da eficácia do controle contra vinte critérios específicos. O COSO necessita que a avaliação seja feita para cada um dos cinco componentes e fornece "questões a serem consideradas" ilustrativos para cada componente. Todas as "Questões a considerar" do COSO são abordadas diretamente ou indiretamente dentro do documento de CoCo, exceto talvez o seguinte:

- A recetividade da gestão para as sugestões do trabalhador, nas maneiras para desenvolver a produtividade, qualidade ou outros melhoramentos similares.
- Na forma como cada indivíduo, na prossecução do seu trabalho, evidência se o sistema de controlo interno está bem implementado.
- Na medida em que determinados eventos se desviaram dos padrões éticos da organização.
- Na medida em que as formações, reuniões e sessões de esclarecimentos providenciam um bom *feedback* de como os controlos estão a ser eficazes.
- O nível de documentação é adequado.

c) CoCo inclui a seguinte definição de controlo eficaz: controlo é o que faz com que uma organização confiável na realização dos seus objetivos. Controlo é eficaz na medida em que fornece uma garantia razoável, em que a organização irá atingir os seus objetivos. Ou, dito de outra maneira, o controlo é eficaz na medida em que os riscos remanescentes da organização não cumprir os seus objetivos, são considerados aceitáveis.

Com relação às similaridades e as diferenças das estruturas padrão, destaca-se que todas as estruturas padrão apresentam em comum, a busca da realização de procedimentos internos que garantem confiabilidade. O COSO está mais preocupado com resultados e o CoCo com a valorização das pessoas.

Os *framework's* direcionados para o controlo interno são o COSO e o CoCo. Para completar e por interesse, os *framework's* direcionados para as tecnologias da informação são o COBIT e o ITIL, os quais não abordarei pois sairia de contexto do tema do trabalho.

4.6. Turnbull

Orientação para diretores sobre o código combinado, comumente referido como Orientação de Turnbull, foi emitida pelo Instituto dos contabilistas da Inglaterra e Gales (ICAEW) a pedido da bolsa de Londres, para fornecer orientação aos diretores de empresas listadas na implementação dos requisitos no código de controlo interno.

A orientação de Turnbull assume o controlo interno como um sistema que engloba as políticas, processos, tarefas, comportamentos e outros aspetos de uma empresa que, tomados em conjunto:

- Facilita o seu funcionamento eficaz e eficiente, permitindo responder adequadamente aos negócios significativos, operacional, financeira, de conformidade e outros riscos para a realização dos objetivos da empresa;
- Ajudar a garantir a qualidade de apresentação de relatórios internos e externos;
- Ajuda a garantir a conformidade com leis e regulamentos, bem como políticas internas no que diz respeito a condução dos negócios. Turnbull favorece fortemente uma abordagem baseada em princípios, em que, o controlo interno se reflete nos processos negociais da organização, perdurando ao longo do tempo em que dura essa negociação. Ele argumenta que o controlo interno deve ser incorporado dentro dos processos de gestão e governação normais de uma organização e não tratados como um exercício distinto empreendido para atender a requisitos normativos.

Turnbull fortemente enfatiza que a orientação destina-se a permitir a aplicação de uma forma que leva em conta circunstâncias particulares de cada empresa. Turnbull ainda refere que, "Para os fins deste guia, considerados pela gestão do controlo interno devem incluir todos os tipos de controlos, incluindo aqueles de uma natureza operacional e conformidade, bem como interna controles financeiros."

PARTE II – Estágio – descritivo dos procedimentos executados

1. Enquadramento do estágio

O estágio possui um protocolo formulado durante o mês de março, assinado pelo Instituto Politécnico de Tomar, pelo Município e pelo estagiário.

Além destes pilares, o estágio foi apoiado pelo orientador Professor Dr. Carlos Trigacheiro (IPT) e pela orientadora do Município Dr.^a Marisa Figueiredo. Deve ainda ser salientado o apoio absoluto da Diretora de Departamento Dr.^a Isabel Ribeiro, impulsionadora pessoal deste mestrado, deste estágio e ainda do ensino e formação nos mais variados moldes.

O Gabinete de Auditoria é composto pela Auditora Interna e por uma Técnica Superior, para a realização de todo o apoio e suporte à entidade, bem como a obtenção de dados e respetivos relatos. Dispõe ainda de todos os meios de comunicações e informáticos necessários, com o objetivo de munir o gabinete com ferramentas de trabalho atuais e eficientes. Foi neste contexto de trabalho que estive inserido, o qual me permitiu, desenvolver os procedimentos necessários à realização das quatro auditorias estipuladas no cronograma de estágio.

O gabinete é muito importante para o Município uma vez que o concelho intervém em 10 freguesias e conta com cerca de 271kms². O Município emprega 478 trabalhadores, desta forma verificou-se também que o gabinete é vital para o correto funcionamento e desenvolvimento global. Refiro ainda que o orçamento de receita em 2014 ronda os 33 milhões de Euros.

O estágio teve um desenvolvimento de seis meses, durante os quais existiram diversas reuniões no IPT com o Professor Dr.^o Carlos Trigacheiro, com o objetivo de direcionar o relatório e coordenar novos progressos.

2. Cronograma

O desenvolvimento deste estágio está espelhado no cronograma desenhado abaixo (Ilustração 5) sob a forma de tabela.

CRONOGRAMA							
Meses	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro
Revisão de literatura	X	X	X	X	X	X	X
Recursos humanos	X	X					
Contratação pública			X	X	X		
SIADAP				X	X		
Receita						X	
Relatório e defesa			X	X	X	X	X

Ilustração 5 - Cronograma de estágio aprovado.

3. Teor das áreas abordadas em estágio.

O estágio foi desenvolvido em ambiente real do funcionamento do Gabinete de Auditoria do Município, tendo-se definido que seriam auditadas as áreas menos abrangidas ou até nunca auditadas por este gabinete. Assim, à exceção dos Recursos Humanos, auditada em 2010, nem o SIADAP, nem a Contratação Pública, nem a área da Receita extra tesouraria, haviam sido auditadas, apesar de contemplados no Plano Global de Auditoria do Município.

Desta forma, assumiu-se como uma vantagem a realização do estágio, uma vez que nascia assim a hipótese de abordar essas áreas, completando cada vez mais o Plano Global de Auditoria do Município, reforçando e enriquecendo o Gabinete de Auditoria.

Como é natural, e independentemente de existirem valores monetários ou não, devem ser tomados em consideração todos os procedimentos processuais e administrativos, revelando-se assim, um vasto terreno de pesquisa e verificação, ou não fosse o Município uma “máquina” de dimensão considerável.

As áreas abordadas neste estágio, são maioritariamente não financeiras, ficando assim bem demonstrado que existem muitos pontos de verificação numa entidade pública e de dimensão local.

O Município possui um Regulamento de Controlo Interno, cuja primeira versão foi aprovada em 19 de fevereiro de 2002, sendo a sua segunda e mais recente alteração aprovada em 10 de setembro de 2013.

Trata-se de um documento que define um conjunto de conceitos e de canais de comunicação interna, mas também enquadra as principais medidas de controlo interno que devem ser observadas pelas diversas áreas em que se reparte a atividade do Município. É, portanto, um documento que interessa a toda a organização mas, em especial, ao Gabinete de Auditoria.

Neste contexto, o estagiário preparou/adaptou um conjunto de instrumentos de trabalho (essencialmente, sob a forma de *checklists*) para apoio aos testes desenvolvidos nas 4 áreas auditadas, tendo sempre como referencial base o referido Regulamento de Controlo Interno, bem como os demais documentos que já se encontravam disponíveis.

4. Auditoria aos Recursos Humanos 2014

A auditoria aos Recursos Humanos do Município incidiu no primeiro semestre do corrente ano e teve início em abril, prolongando-se até junho, com o desenvolvimento do respetivo relatório preliminar e resposta em contraditório durante o mês de julho. O relatório foi convertido em definitivo já em agosto. Estes documentos estão digitalizados nos anexos do presente relatório.

Esta auditoria foi desenvolvida em pleno e com total colaboração da secção, que facultou a documentação que vinha sendo necessária para o desenrolar do procedimento.

A legislação atual foi compreendida com o auxílio dos próprios Recursos Humanos, bem como do Gabinete Jurídico, estando assim bem suportada toda a panorâmica legal para a correta apreciação dos temas abordados. Concretizando os temas abordados, os mesmos foram o mapa de pessoal, os cálculos remuneratórios e respetivos pagamentos, as reduções remuneratórias e fórmula de cálculo e por último o processamento de todos os abonos.

Foi desenvolvida uma *checklist* em ficheiro *Excel*, onde ficou registado o enquadramento legal, de cada verificação, a sua amostragem, o resultado e observação, sempre que foi caso disso. Foi ainda desenvolvido outro ficheiro *Excel*, com separadores por áreas de pesquisa, onde se colocaram os dados dos trabalhadores ativos durante o primeiro semestre, tal como as remunerações e descontos efetuados, as amostragens e respetiva verificação. Esse ficheiro incluiu ainda os testes realizados pela auditoria, com o objetivo de comparar os resultados, obtendo assim as diferenças e relevâncias.

As amostragens são um fator importante pois pode influenciar de forma materialmente relevante as respetivas conclusões. Desta forma, tentou-se que fossem adequadas ao tópico abordado e houve até determinados pontos que, dado o seu pequeno universo, foi possível verificar todos os trabalhadores abrangidos por esse ponto.

Quer no relatório, quer nos ficheiros desenvolvidos, foi dada a importância à simplicidade de leitura e compreensão.

A legislação aplicável está dispersa em diversos diplomas, portarias, despachos e leis, tal como a Portaria n.º 1553-C/2008, que aprova a tabela remuneratória única dos trabalhadores que exercem funções públicas, completando-se assim as disposições de natureza remuneratória essenciais à execução da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de fevereiro e estabelecendo-se o enquadramento das remunerações base de todos aqueles trabalhadores e a Portaria n.º 1553-D/2008, que procede à revisão anual das tabelas de ajudas de custo,

subsídios de refeição e de viagem, bem como dos suplementos remuneratórios, para os trabalhadores em funções públicas.

O art.º 3º da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de fevereiro, que relaciona abertura de procedimentos concursais, bem como o art.º 5º da Lei 12-A/2008, que regula a publicitação dos concursos.

A Lei 59/2008 de 11 de setembro, que expressa de que forma e o que deve ser mantido atualizado relativo a dados pessoais dos trabalhadores.

A redução remuneratória contemplada no art.º 33º, Lei 83-C/2013 de 31 de dezembro (O.E. 2014).

O trabalho noturno e também o trabalho extraordinário, regulados pelos arts.º 21º, 153º, 158º, 160º, e 161º do RCTFP.

O abono para falhas é regulado pelo Decreto-Lei n.º 4/89, de 6 de janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 276/1998, de 11 de setembro, e pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, e atendendo ao disposto no Despacho n.º 15409/2009, de 8 de julho.

As despesas de representação, regulamentadas pela Lei n.º 52-A/2005 de 10 de outubro, Lei n.º 50/1999 de 24 de junho e o Despacho conjunto n.º 625/1999 de 13 de julho.

Foi desenvolvido o relatório preliminar, o qual teve resposta em contraditório por parte dos serviços, que comprovaram ter feito as devidas correções futuras, dando seguimento então ao relatório final.

Sendo o acompanhamento das recomendações uma das funções essenciais da auditoria interna, propõe-se o Gabinete de Auditoria Interna efetuar ações de *follow-up* junto dos departamentos auditados, com vista a assegurar a adequada implementação das sugestões formuladas no decurso da auditoria.

5. Auditoria à Contratação Pública 2014

Iniciada em junho, a contratação pública auditada teve por base os processos de ajuste direto, com valores superiores a 5.000,00€ e inferiores a 75.000,00€, concluídos no 1º semestre do corrente ano.

Como material de apoio, o Código dos Contratos Públicos (CCP), Decreto-Lei n.º 18/2008 de 29 de janeiro, estabelece a disciplina aplicável à contratação pública e o regime substantivo dos contratos públicos. Em 2012 sofre a sétima alteração através do Decreto-Lei n.º 149/2012, de 12 de julho.

Como área não auditada anteriormente, houve assim a necessidade de se desenvolver uma *checklist* de raiz, a qual poderá evoluir e abranger os restantes procedimentos de contratação pública no futuro. Foram adicionados à mesma, todos os pontos verificáveis e enquadráveis no referido CCP. Foram apontados os resultados independentes de cada processo observado, oriundos das análises efetuadas e foram extraídas as primeiras impressões, as quais voltaram a ser certificadas.

Como referido anteriormente, os processos verificados foram concluídos no 1º semestre do corrente ano, estando assim, aptos a serem auditados.

Dos processos solicitados, apenas uma incoerência foi observada e relatada, fruto de uma data ultrapassada para entrega de documentos.

De realçar que os serviços demonstraram um profissionalismo em diversos níveis, comprovado efetivamente pelo resultado do relatório desenvolvido, uma vez que os processos encontravam-se devidamente identificados e incluíam toda a documentação ordenada por datas, bem como o conhecimento da matéria demonstrado pela equipa.

Foi desenvolvido o relatório preliminar, enviado a contraditório, mas sem resposta por parte dos serviços, levando à formalização do relatório final.

O referido relatório encontra-se em anexo.

6. Auditoria ao SIADAP 2012

Iniciada ainda em julho, a área do Sistema Integrado de Gestão de Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP), é uma área com implementação recente e regulamentação específica. É atualmente alvo de uma grande aposta de desenvolvimento e progressão, estando dessa forma debaixo dos olhares de muitas equipas governamentais.

O objetivo desta auditoria era verificar um procedimento completo e encerrado, para que se pudessem observar todas as etapas preconizadas na Lei n.º 66-B/2007 de 28 de dezembro. Desta forma o ano escolhido foi 2012, uma vez que a partir de 2013 já seriam períodos processuais de dois anos ou bienal, tal como imposto pela Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro, mas que ainda não se encontrava encerrado.

Detetaram-se diversos procedimentos com datas de entregas de documentação e relatórios, fora dos prazos estipulados pela Lei.

O relatório desenvolvido, incorporou uma tabela detalhada, onde foram explanadas as datas limites dos procedimentos, em contraste com as datas formais de entrega. Com base nessa tabela foi possível observar um panorama menos bom, pois tem muito impacto no procedimento em causa.

Foi desenvolvido e entregue o relatório preliminar, para efeitos de contraditório, no qual o elemento responsável pelo SIADAP se pronunciou em concordância com o relatório desenvolvido. Seguidamente foi elaborado o relatório final, referindo a necessidade de *follow-up*.

O referido relatório encontra-se em anexo.

7. Auditoria à Receita 2014

Iniciada em setembro, auditou-se a receita extra tesouraria, caixa biblioteca, igualmente prevista no plano anual de auditoria, calculada com a duração de um mês.

O intervalo de tempo predefinido foi de 01 de agosto a 20 de setembro, permitindo assim verificar presencialmente o funcionamento dos trabalhadores, bem como os procedimentos e serviços que levam ao direito a receber, produzidos na biblioteca e outros serviços afetos à mesma.

Não havia folhas de trabalho desenvolvidas, necessitando desta forma da elaboração de nova *checklist*, para desenvolvimento dos procedimentos a observar.

Foram realizadas diversas verificações aos documentos de caixa existentes, bem como a outros documentos de consignações, afetas à mesma caixa. Foram verificados procedimentos internos de serviços prestados e a sua ligação contabilística.

Em diversos procedimentos foram detetadas incoerências relativas ao procedimento instituído na biblioteca, procedimentos esses, que não seguem o preconizado pelo regulamento de controlo interno e que não garantem a movimentação correta de valores naquele local.

Nesse sentido, foi elaborado o relatório preliminar, explicando todos os pontos a verificar e a ter em atenção, recomendando até a supervisão do Gabinete de Auditoria, mas à data deste relatório final de estágio, o referido relatório preliminar ainda não tinha saído do Gabinete da Presidência com a devida autorização para envio a contraditório.

O referido relatório preliminar encontra-se em anexo.

8. Quadro comparativo de procedimento de auditoria

Neste quadro (Ilustração 6), foram inseridas características comparáveis, relativas à auditoria e aos pormenores quantificáveis dos relatórios desenvolvidos.

Auditoria	Checklist nova?	Pontos referenciados.	Resposta contraditório?	Pontos recomendados.	Recomenda-se follow-up?
Recursos Humanos	Não	3	Sim	1	Não
Contratação Pública	Sim	1	Não	1	Não
SIADAP	Sim	4	Sim	4	Sim
Receita Biblioteca	Sim	4	Não em tempo de estágio.	4	Sim

Ilustração 6 - Quadro comparativo de auditorias em estágio.

PARTE III – Elementos finais

1. Limitações do trabalho e pistas de desenvolvimento futuro

Relativamente a limitações, foi notória a dificuldade criada por alguns elementos das áreas auditadas, uma vez que em duas áreas, quando se abordavam e se falava em auditoria, gerava-se incómodo e desconfiança nas nossas intenções, passando a existir a necessidade de explicar o que é a auditoria interna, que benefício pode trazer, de que forma pode ajudar a secção.

A dificuldade que senti em aprofundar alguns temas e tarefas, foi sobretudo devido à falta de experiência, facto esse que, aliado ao pouco tempo do período de estágio, me levou a dedicar mais tempo à preparação e desenvolvimento das auditorias.

Uma dificuldade que não foi sentida mas que deu para percecionar, foi o facto de haver necessidade de constante atualização relativa às leis em vigor, uma vez que as mesmas, em grande parte das áreas inscritas no plano anual de auditoria, estão em constante alteração, com adições e revogações consecutivas.

Outra sensação transmitida é o facto de dada a dimensão da organização, cada área auditada, ter uma infinidade de pontos passíveis de serem auditados, tornando-se um desafio em pleno crescimento.

E é desta forma que passo para as pistas de desenvolvimento futuro, pois com documentos de trabalho evolutivos e áreas auditáveis tão extensas, tal como referido atrás, convertem-se num estímulo constante para se chegar a uma melhor cobertura de cada área. É motivante apercebermo-nos que podemos fazer a diferença e que efetivamente uma entidade como um Município, tem mais realidades prováveis de serem auditadas do que apenas áreas financeiras.

Assim, fica uma proposta para quem observa e se baseia neste relatório final, de que caso haja possibilidade de auditar outras áreas que não estas, poderão assim aumentar o legado académico, desenvolvendo continuamente exemplos de auditorias em diversas áreas.

Igualmente na busca da prossecução da organização de uma forma transparente e idónea, pode o Gabinete de Auditoria Interna ser uma mais-valia quer intra organização, quer extra organização, uma vez que poderá transmitir uma garantia de imagem sólida e competente, bem como auxiliar em diversas áreas e setores de atividade, para atingir objetivos de eficiência e eficácia, nunca atingidos até então.

2. Conclusões

Após uma atividade curricular, devem ser elaboradas algumas conclusões, as quais entendi expor de duas formas distintas, uma conclusão pessoal e uma conclusão profissional, uma vez que é fácil extrair diversos sentimentos, observações e ilações, pois o estágio durou seis meses bem elucidativos do desafio que é abraçar esta profissão, mas que agora, deixa mais vontade de a exercer.

Assim, e do foro pessoal, sinto que o estágio se revelou crucial para que me pudesse aproximar da auditoria interna em contexto de trabalho, dando-me a compreender aspetos e pormenores que sem o estágio não haveria hipótese de conhecer.

A relevância deste estágio, deve-se também ao facto de ser a entidade acolhedora que é, de ser o gabinete de auditoria que é, da formação académica adquirida antes do estágio e também à forma como a sua frequência (estágio), salienta o papel da auditoria interna nos Municípios Portugueses.

Penso que a auditoria tem tomado muitas direções que não só a financeira e isso tornou-se numa mais valia para mim, pois o percurso curricular não converge apenas para a área financeira, mas tem divergido para áreas mais técnicas e diferentes.

Do foro profissional, quero referir o quão fácil foi observar que a auditoria interna se tem vindo a tornar envolvente, quer na perspetiva de acompanhamento da entidade e suas ações, quer na perspetiva do controlo interno, o qual quando bem desenvolvido, produz resultados seguros e eficazes, nos procedimentos e funcionamento dos diversos setores. Tive a oportunidade de acompanhar e desenvolver uma pequena parte do regulamento de controlo interno do Município, uma vez que se sentiu indispensabilidade de apurar procedimentos.

Relativamente à forma como a auditoria interna é vista pelos setores, notou-se que ainda continua a ser uma área temida e incómoda, mas essencialmente, nas áreas pouco informadas, ou mais desagregadas da sede do edifício. Por diversas vezes houve necessidade de explicar qual o papel da auditoria interna, como deve ser vista e como funciona, isto porque é salutar uma relação sem entraves ou receios, mas também com respeito entre departamentos, divisões e setores.

Penso sinceramente que a auditoria interna pode fazer a ligação que falta para uma homogeneização de funcionamentos e relevâncias entre setores, bem como entre os setores e o órgão de gestão.

3. Bibliografia

CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants. (ISBN 0-88800-436-1 de HD58.9.C35 1995 658 C95-932623-5 de 1995). Criteria of Control Board - Guidance on control. Wellington Street West, Toronto, Ontario.

CICA - The Canadian Institute of Chartered Accountants. (2014). Obtido em 9 de agosto de 2014, de <https://www.cica.ca/>

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1985-2014). Obtido em 21 de setembro de 2014, de <http://www.coso.org/IC.htm>

Costa, C. (2012). *Sistema de controlo interno e modernização administrativa em Portugal - Dissertação de mestrado em administração pública*. Obtido em 21 de setembro de 2014, de Universidade Técnica de Lisboa, Repositório: https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/5061/27/Sistema_Controlo_Interno_e_Modernizacao_Administrativa.pdf

Decreto Lei nº 106/98, de 24 de abril, estabelece o regime jurídico dos abonos de ajudas de custo e transporte pelas deslocações em serviço público. (1998). *Diário da República, 1ª série A - Nº 96*. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto Lei nº 18/2008, de 29 de janeiro, aprova o Código dos Contratos Públicos,. (2008). *Diário da República, 1ª série - Nº 20*. Ministério das Obras Públicas Transportes e Comunicações.

Despacho nº 15409/2009, de 8 de julho, regulamenta o suplemento remuneratório designado «abono para falhas». (2009). *Diário da República, 2ª série - Nº 130*. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

ECIIA - European Confederation of Institutes of Internal. (2014). *publications*. Obtido em 19 de setembro de 2014, de [eciia: http://www.eciia.eu/our-current-views/publications-index/](http://www.eciia.eu/our-current-views/publications-index/)

Europeia, C. (2012). *Discussion papers, The Compendium of the public internal control systems in the EU Member States (2012)*. Obtido em 29 de outubro de 2014, de Public Internal Financial Control: <http://www.pifc.eu/wp-content/uploads/compendium.pdf>

Gomes, E. (janeiro a março de 2014). *Publicações, Revista (Revisores & Auditores) - Nº 64, A Importância do Controlo Interno no Planeamento da Auditoria*. Obtido em 20 de outubro de 2014, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Auditoria.pdf>

Hepworth, N., & Koning, R. (maio de 2012). *Discussion papers, Audit Committees in the Public Sector*. Obtido em 15 de outubro de 2014, de Public Internal Financial Control:

<http://www.pifc.eu/wp-content/uploads/Audit-committees-in-the-public-sector-May-2012.pdf>

ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2014). *Turnbull report*. Obtido em 13 de agosto de 2014, de <http://www.icaew.com/library/subject-gateways/corporate-governance/codes-and-reports/turnbull-report>

IFAC. (2014). *Gestão de Riscos e Controlos Internos*. Obtido em 11 de agosto de 2014, de Internal Federation of Accountants: <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/risk-management-internal-control?overview>

International Federation of Accountants. *International Standards for Auditing - ISA 610 - Uso do trabalho dos auditores internos*.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2014). *documents, intosai, general*. Obtido em 17 de agosto de 2014, de Strategic plan 2011-2016: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general.html>

INTOSAI. (2004). *ISSAI Executive Summaries, GOV 9100 – Diretrizes padrão para o controlo interno no setor público*. Obtido em 17 de julho de 2014, de International Organization of Supreme Audit Institutions: http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna. (2014). Obtido em 20 de outubro de 2014, de <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=197>

Lei nº 12-A/2008, de 27 de fevereiro, estabelece os regimes de vinculação, de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas. (2008). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 41*. Assembleia da República.

Lei nº 50/99, de 24 de junho, altera o Estatuto dos Eleitos Locais, aprovado pela Lei nº 29/87, de 30 de Junho. (1999). *Diário da República, Suplemento, 1ª série A - Nº 145*. Assembleia da República.

Lei nº 52-A/2005, de 10 de outubro, altera o regime relativo a pensões e subvenções dos titulares de cargos políticos e o regime remuneratório dos titulares de cargos executivos de autarquias locais. (2005). *Diário da República, Suplemento, 1ª série A - Nº 194*. Assembleia da República.

Lei nº 59/2008, de 11 de setembro, aprova o Regime do Contrato de Trabalho em Funções Públicas e respectivo Regulamento. (2008). *Diário da República, 1ª série - Nº 176*. Assembleia da República.

Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro, aprova o orçamento do Estado para 2009. (2008). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 252*. Assembleia da República.

Lei nº 66-B/2007, de 28 de dezembro, estabelece o sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na administração pública. (2007). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 250*. Assembleia da República.

Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro, aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2013. (2012). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 252*. Assembleia da República.

Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais. (2013). *Diário da República, 1ª série - Nº 176*. Assembleia da República.

Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro, aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2014. (2013). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 253*. Assembleia da República.

Martins, I., & Morais, G. (2007). *Auditoria Interna, Funções e Processos* (4ª ed.). Áreas Editora.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2000). *Diretriz de Revisão/Auditoria - DRA 410 - Controlo Interno*.

Portaria nº 1553-C/2008, de 31 de dezembro, aprova a tabela remuneratória única dos trabalhadores que exercem funções públicas. (2008). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 252-4*. Presidência do Conselho de Ministros; Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Portaria nº 1553-D/2008, de 31 de dezembro, procede à revisão anual das tabelas de ajudas de custo, subsídios de refeição e de viagem, bem como dos suplementos remuneratórios. (2008). *Diário da República, Suplemento, 1ª série - Nº 252-4*. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Regulamento de Controlo Interno do Município (última ed.). (2013).

Rodrigues, A., & Morais, G. (s.d.). *O papel da auditoria na Administração Autárquica: estudo de caso do Tribunal de Contas e Inspeção Geral de Finanças*. Obtido em 17 de agosto de 2014, de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas : <http://www.otoc.pt/news/PENCUSTOS/pdf/133.pdf>

Salgueiro, A. (25 de maio de 2012). *O sistema de controlo interno da administração do estado: controlo interno e externo (IGF)*. Obtido em 13 de agosto de 2014, de Câmara Municipal de Ferreira do Zêzere: http://www.cm-ferreiradozezere.pt/NR/rdonlyres/0001fdd4/fzqywjmrsavnaxrpwqnfppgqswqumhxj/apresentacao_apbs.pdf

TC. (9 de fevereiro de 1999). *Manuais e Publicações, Manual de Auditoria e Procedimentos (Vol. I)*. Obtido em 7 de agosto de 2014, de Tribunal de Contas: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/manual.pdf>

4. Anexos

Anexo 1 - Relatório descaraterizado de auditoria aos recursos humanos

gabinete de auditoria interna

Relatório de auditoria

recursos humanos

mapa de pessoal, posição remuneratória, remunerações, trabalho noturno, ajudas de custo, abono para falhas, despesas de representação, horas extraordinário, processos individuais.

n.º3 >2014

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. NOTA PRÉVIA

No âmbito do Plano de Auditoria de 2014, o Gabinete de Auditoria Interna auditou a área dos Recursos Humanos, tomando como referência o intervalo de tempo o primeiro trimestre do ano 2014, avaliando os seguintes procedimentos:

- _ Mapa de pessoal
- _ Cálculos remuneratórios e respetivos pagamentos;
- _ Redução remuneratória e respetivos cálculos;
- _ Processamento de todos os abonos;

2. CONCLUSÕES DE AUDITORIA

Considerando os resultados da auditoria, extraem-se as seguintes conclusões:

MAPA DE PESSOAL

1. O Mapa de Pessoal para o ano de 2014 foi aprovado, conjuntamente com o Orçamento e Grandes Opções do Plano, pela Assembleia Municipal.
2. O procedimento concursal relativo ao Técnico Superior - Médico Veterinário foi devidamente previsto.
3. A publicitação do Mapa de Pessoal foi devidamente efetuada, cumprindo os preceitos legais.

PROCESSOS INDIVIDUAIS

4. Os processos individuais verificados obedecem a uma organização previamente definida pelos Recursos Humanos e dispõem, na generalidade, dos elementos exigidos, art. 87.º, alínea j) do Regime do Contrato de Trabalho em Funções Públicas, aprovado pela Lei n.º 59/2008, de 11 de setembro.
5. Os processos individuais estão devidamente numerados e apresentam um índice de ordem numérico e temático.

REDUÇÃO REMUNERATÓRIA

6. A redução remuneratória foi devidamente calculada e aplicada. Os valores percentuais, bem como o valor reduzido foi detalhado no recibo de vencimento de forma simples e compreensível.
7. O vínculo, nível e posição remuneratória estão coerentes com o vencimento aplicado.
8. Os limites relativos à aplicação da fórmula de cálculo da redução remuneratória estão salvaguardados.

REMUNERAÇÕES

9. As remunerações mensais verificadas respeitam o posicionamento remuneratório dos trabalhadores.
10. O subsídio de natal corresponde ao cálculo correto dos duodécimos previstos pela fórmula de cálculo.

TRABALHO NOTURNO

11. Apenas beneficiaram do suplemento remuneratório relativo a trabalho noturno os trabalhadores enquadráveis no âmbito do art. 21.º e 153.º do RCTFP. O trabalho noturno é aprovado superiormente e validado mensalmente pelo superior hierárquico. O valor pago respeitou o previsto no art. 210.º do RCTFP.

TRABALHO EXTRAORDINÁRIO

12. Em conformidade com o art. 160.º da Lei n.º 59/2008, de 11 de setembro, o trabalho extraordinário só pode ser prestado para fazer face a acréscimos eventuais e transitórios de trabalho e quando não se justifique a admissão de novo trabalhador. É igualmente possível por motivo de força maior ou quando for indispensável para prevenir ou reparar prejuízos graves para o órgão ou serviço. A prestação de trabalho extraordinário tem, portanto, natureza excecional.

13. Em todas as situações analisadas, a realização das horas extraordinárias foi justificada pelo dirigente por circunstâncias de acréscimos eventuais e transitórios de trabalho, que não justificam a admissão de trabalhador. A realização das horas é previamente autorizada pelo Presidente, tendo sido, nalguns casos, emitidos despachos de autorização para o efeito.

AJUDAS DE CUSTO

14. A atribuição de ajudas de custo respeitou o legalmente previsto. O artigo que contempla a atualização dos limites de distância está corretamente aplicado. Os cálculos estão devidamente efetuados, mesmo quando existem situações de acompanhamento ou frequência em ações com superiores hierárquicos.

ABONO PARA FALHAS

15. O abono para falhas respeita o legalmente previsto. A atribuição deste suplemento remuneratório a trabalhadores integrados em carreiras ou categorias distintas das previstas no Despacho n.º 15409/2009, de 8 de julho, foi aprovada em Reunião de Câmara, não obstante tal decisão ser enquadrável no âmbito das competências próprias do Presidente.

DESpesas DE REPRESENTAÇÃO

16. Foram detetadas duas incorreções com valores materialmente relevantes, no cálculo das despesas de representação, as quais foram corrigidas de imediato pelos Recursos Humanos e de forma programada no processamento do vencimento seguinte.

3. CONTRADITÓRIO

Nos termos previstos para os procedimentos de auditoria em matéria de contraditório, foi apresentada uma versão preliminar do relatório ao departamento auditado para que se pudesse pronunciar sobre as respetivas conclusões e recomendações, designadamente, apresentando as informações complementares que considerassem oportunas.

Em sequência, foi recebida a resposta que consta do Anexo 1, a qual motivou os ajustamentos tidos por necessários na presente versão do relatório. Assim, as conclusões e recomendações que agora se apresentam já contemplam o resultado dos procedimentos de contraditório.

AUDITORIA “RECURSOS HUMANOS 2014”

1. MAPA DE PESSOAL

Anualmente, aquando da elaboração dos documentos previsionais, tendo em conta a missão, atribuições, estratégia, objetivos superiormente fixados, competências das unidades orgânicas e os recursos financeiros disponíveis, os órgãos e serviços planeiam as atividades a desenvolver durante a sua execução. Em função dessa avaliação, verifica-se se o Município dispõe de trabalhadores em número insuficiente, suficiente ou excessivo e é elaborado o respetivo mapa de pessoal, em conformidade com o art. 4.º da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de fevereiro.

O Orçamento de Estado para 2014 e à semelhança dos orçamentos anteriores, notou mais restrições relativas a recrutamento de trabalhadores na administração pública, prevê no seu art.48º o controlo do recrutamento dos trabalhadores das autarquias locais impondo que:

“1 – Os serviços da administração direta e indireta do Estado, bem como os órgãos e serviços de apoio do Presidente da República, da Assembleia da República, dos tribunais e do Ministério Público e respetivos órgãos de gestão e dos outros órgãos abrangidos pelo âmbito de aplicação objetivo definido no art. 3º da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de fevereiro, não podem proceder à abertura de procedimentos concursais com vista à constituição de relações jurídicas de emprego público por tempo indeterminado, determinado ou determinável, para carreira geral ou especial e carreiras que ainda não tenham sido objeto de extinção, de revisão ou de decisão de subsistência, destinados a candidatos que não possuam uma relação jurídica de emprego público por tempo indeterminado previamente constituída, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

2 – Em situações excepcionais, devidamente fundamentadas, os membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e da Administração Pública podem autorizar a abertura de procedimentos concursais a que se refere o número anterior, fixando, caso a caso, o número máximo de trabalhadores a recrutar e desde que se verifiquem os seguintes requisitos cumulativos:

a) Existência de relevante interesse público no recrutamento, ponderando, designadamente, a eventual carência dos recursos humanos no setor de atividade da Administração Pública a que se destina o recrutamento, bem como a evolução global dos recursos humanos do ministério de que depende o órgão ou serviço;

- b) Impossibilidade de ocupação dos postos de trabalho em causa por trabalhadores com relação jurídica de emprego público previamente constituída, ou por recurso a pessoal colocado em situação de mobilidade especial ou a outros instrumentos de mobilidade;
- c) Declaração de cabimento orçamental emitida pelo órgão, serviço ou entidade requerente;
- d) Cumprimento, pontual e integral, dos deveres de informação previstos na Lei n.º 57/2011, de 28 de novembro, alterada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;
- e) Demonstração do cumprimento das medidas de redução mínima, estabelecidas tendo em vista o cumprimento do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF), considerando o número de trabalhadores em causa no termo do ano anterior;
- f) Parecer prévio favorável do membro do Governo de que depende o órgão ou serviço que pretende efetuar o recrutamento.”

Assim, as limitações legais aliadas às restrições financeiras atuais justificam a ocorrência de apenas um procedimento de recrutamento, o de Técnico Superior - Médico Veterinário, o qual foi impossível de contornar o preenchimento deste posto de trabalho. O referido concurso iniciou no ano transato e continuou o seu desenvolvimento durante os três meses que foram apreciados em contexto de auditoria.

Quanto à publicitação do Mapa de Pessoal, o n.º 3 do art. 5.º da Lei 12-A/2008 (LVCR) dispõe que, após aprovação, o mesmo deve ser tornado público por afixação no órgão ou serviço e inserção em página eletrónica, e lá deve permanecer. Verifica-se o cumprimento deste quesito.

2. PROCESSOS INDIVIDUAIS

O Regime do Contrato de Trabalho em Funções Públicas, aprovado pela Lei n.º 59/2008, de 11 de setembro, estabelece, no seu art. 87.º, alínea j), o dever de manter permanentemente atualizado o registo do pessoal com os seguintes elementos: nome, data de nascimento, data de admissão, modalidade do contrato, categoria, promoção, remunerações, datas de início e termo de férias e faltas que impliquem perda da remuneração ou diminuição dos dias de férias.

Cada um dos trabalhadores do Município dispõe de uma pasta, organizada pelos seguintes temas:

1. Cadastro; 2. Avaliação; 3. Assiduidade; 4. Requerimentos e Petições; 5. Formação; 6. Documentação, alvarás de nomeação, publicações no D.R.E; 7. Diversos; 8. Diuturnidades.

Os processos verificados estão, na generalidade, atualizados. Os processos encontram-se numerados de forma a evidenciar a falta de algum elemento e para permitir uma procura mais fácil. Cada processo é acompanhado de um índice. É feita de forma continuada a supervisão de dados atualizáveis tais como formações, datas de validade do cartão de cidadão e registo do agregado familiar, entre outros.

3. REDUÇÃO REMUNERATÓRIA

Durante o ano de 2014 e desde o seu início, são reduzidas as remunerações totais ilíquidas mensais dos trabalhadores que auferem valor superior a 675,00€, quer estejam em exercício de funções naquela data, quer iniciem tal exercício, a qualquer título. A redução remuneratória contemplada no art. 33º, Lei 83-C/2013 de 31 de dezembro (O.E. 2014), prevê uma fórmula de cálculo, que engloba um intervalo de valores aplicáveis. Desta forma, o intervalo predefinido situa-se entre os 675,00€ e os 2.000,00€, ficando fora deste rácio valores inferiores a 675,00€, sem qualquer aplicação de redução remuneratória, mas acima de 2.000,00€ o cálculo a aplicar será diretamente 12,00%. O original da mesma fórmula, extraído da Lei 83-C/2013 de 31 de dezembro, relativo ao Orçamento de Estado para 2014, é o abaixo retratado:

$$2,5\% + \left[(12\% - 2,5\%) \times \left[\frac{\text{Valor da remuneração} - 675\text{€}}{2000\text{€} - 675\text{€}} \right] \right]$$

Foi verificada uma amostra de cerca de 8% do universo de trabalhadores, diferenciada por categorias, posições e níveis remuneratórios, com o objetivo de abranger uma variedade de vencimentos para teste da aplicação da fórmula no suporte informático. Todos os valores estavam corretos, bem como a sua descrição nos recibos relativa ao valor subtraído e a respetiva percentagem. O limite inferior e superior relativo ao intervalo de valores estavam bem suportados e os rácios respeitavam o previsto.

De um modo geral, a aplicação e implementação foram bem acompanhadas pelos Recursos Humanos desde o início, pois, como é lógico, seria uma matéria de extrema preocupação.

4. REMUNERAÇÕES

Com base na Portaria nº 1553-C/2008 de 31 de dezembro, as remunerações verificadas enquadraram-se nos níveis corretos relativos às carreiras atuais. Os vencimentos foram acrescidos do valor parcelar relativo ao duodécimo do subsídio de natal, estando bem espelhado nos recibos de vencimentos os valores calculados, os quais estavam também devidamente ponderados na aplicação. O montante reduzido foi demonstrado corretamente, bem como os descontos que o trabalhador suporta. De realçar que o recibo de vencimentos explicita bem os movimentos a que os trabalhadores estão sujeitos, detalhando os valores auferidos, bem como os descontos obrigatórios e opcionais.

5. TRABALHO NOTURNO

Atendendo ao disposto no art. 153.º do RCTFP, é trabalho noturno o que tenha a duração mínima de sete horas e máxima de onze horas. Através do art. 21º do RCTFP, vê-se cumprido também que os trabalhadores que tenham prestado serviço nos 12 meses anteriores à presente lei, mantiveram o direito ao acréscimo de remuneração sempre que realizaram a sua prestação entre as 20 e as 22 horas. O art. 210º refere ainda que o trabalho noturno deve ser acrescido de 25% relativamente à remuneração prestada durante o dia. Tal foi devidamente observado na auditoria.

A amostra selecionada para este exercício foi todo o universo do mesmo, pois trataram-se apenas de seis trabalhadores, devidamente autorizados pelo Presidente e validados pelo superior hierárquico.

Os conteúdos das folhas dos funcionários nunca colidiram com o registo de faltas ou férias nos meses observados.

As folhas são datadas de forma coerente e o processamento respetivo foi apenas posterior à sua devida validação. Todos os trabalhadores envolvidos na prestação de trabalho noturno, preenchem devidamente o mapa de horas do mês em causa.

6. TRABALHO EXTRAORDINÁRIO

Por ser uma matéria mais densa e caracteristicamente mais fácil de dar rendimento ao trabalhador, a prestação de horas extraordinárias foi observada e testada de forma igualmente cuidada, mas ainda com uma perspetiva mais abrangente, no sentido de entender qual a sua necessidade. Isto porque efetivamente e segundo o art.º 158º e 160º do RCTFP, o trabalho extraordinário apenas ocorre em circunstâncias de acréscimos eventuais e transitórios de

trabalho e quando não se justifique a admissão de novo trabalhador, mais ainda refere que o trabalho extraordinário pode ainda ocorrer havendo motivos de força maior ou quando se torne indispensável para prevenir ou reparar prejuízos graves para o órgão ou serviço. Segundo o art.º 161º do RCTFP, existem limites de 100 horas de trabalho por ano (pode ser aumentado mediante instrumento de regulamentação coletiva de trabalho), 2 horas por dia normal de trabalho, um número de horas igual ao período normal de trabalho diário nos dias de descanso semanal, obrigatório ou complementar e nos feriados. Os limites atrás descritos podem ser ultrapassados desde que não impliquem uma remuneração por trabalho extraordinário superior a 60% da remuneração base do trabalhador, nas situações de motoristas, telefonistas ou outros assistentes técnicos ou operacionais, cuja manutenção ao serviço para além do horário de trabalho seja fundamentadamente reconhecida como indispensável e ainda em circunstâncias excepcionais e delimitadas no tempo, mediante autorização do Presidente, ou mediante confirmação do mesmo nos 15 dias posteriores à ocorrência (quando a autorização anterior não for possível).

Neste exercício, o período estudado foi o mês de março, que engloba as horas extraordinárias do mês de fevereiro.

Uma vez que se trataram apenas de sete trabalhadores, a amostra voltou a ser todo o universo de trabalhadores que beneficiaram de pagamentos de horas extraordinárias, resultando assim num apuramento exato da totalidade das situações e respetivos efeitos.

Toda a documentação relativa a cada trabalhador e a sua prestação de horas foi devidamente observada, estando plenamente enquadrada com os trâmites necessários e os devidos processamentos. Relativamente a esses processamentos, todos os dados estavam corretamente inseridos e contabilizados na aplicação de pessoal. De notar ainda que, no caso de o trabalhador ultrapassar o limite dos 60%, a aplicação retira o valor necessário para cumprir a disposição existente.

Existe um trabalhador que desenvolve um número de horas elevado e de forma continuada, não sendo por isso uma situação correta, pois não se enquadra no teor de “horas extraordinárias” atrás descrito. No mesmo trabalhador detetou-se incoerência no subsídio de refeição extra, anomalia que não teve a ver com o processamento dos dados, mas sim com a própria aplicação. A coordenadora dos Recursos Humanos enviou de imediato um pedido de verificação ao suporte informático do respetivo programa, uma vez que os dados introduzidos estavam corretos, mas o rácio apresentado no recibo de vencimento estava errado.

7. AJUDAS DE CUSTO

Relativamente às ajudas de custo, a Portaria nº 1553-D/2008 de 31 de dezembro, determina os valores e intervalos de cálculo das ajudas de custo, subsídios de refeição e viagem, bem como os suplementos remuneratórios, para os trabalhadores em funções públicas.

Desta forma, auditoria incidiu numa amostra de trabalhadores que receberam ajudas de custo no vencimento de março. Assim, os oito trabalhadores foram escolhidos com base em vencimentos distintos, situando-se em oito intervalos de níveis remuneratórios diferentes, com o objetivo de testar a aplicação de cálculos.

O preenchimento do mapa de ajudas está devidamente executado e assinado por todos eles, bem como as respetivas autorizações para pagamento.

O processamento e a introdução dos cálculos foram implementados de forma exemplar, quer nas percentagens atribuídas, quer nos valores a pagar, quer nos subsídios de alimentação a deduzir.

As diferenças de valores detetadas relativas aos cálculos de auditoria situaram-se entre os dois e os cinco cêntimos, mas não surgiram em todos os trabalhadores, pois tiveram que ver com a dimensão dos valores e respetivos arredondamentos, não sendo por isso materialmente relevantes.

8. ABONO DE TRANSPORTE

No que concerne ao abono de transporte, a Lei 106/98 de 24 de abril, bem como a Portaria 1553-D/2008 de 31 de dezembro, introduzem as características necessárias ao implemento do mesmo.

A auditoria verificou que durante o mês de março apenas existiu a atribuição do subsídio a dois trabalhadores, num deles o valor não era materialmente relevante, mas ainda assim estava devidamente fundamentado e comprovado. Em ambos os casos existiu a apresentação dos documentos comprovativos da despesa, o preenchimento do mapa de despesa e a respetiva autorização de pagamento. Pelos valores em causa e dada a indisponibilidade de viaturas do Município, verificou-se a coerência com os gastos do trabalhador, uma vez que se fosse utilizado o veículo do Município, o montante seria muito próximo.

9. ABONO PARA FALHAS

Entendendo-se que o manuseamento de dinheiro se apresenta como uma condição exigente, e nos termos e ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 4/89, de 6 de janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 276/1998, de 11 de setembro, e pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, e atendendo ao disposto no Despacho n.º 15409/2009, de 8 de julho, têm direito ao suplemento remuneratório designado “abono para falhas”:

1. Os trabalhadores titulares da categoria de assistente técnico da carreira geral de assistente técnico que ocupem postos de trabalho que, de acordo com a caracterização constante do mapa de pessoal, se reportem às áreas de tesouraria ou cobrança que envolvam a responsabilidade inerente ao manuseamento ou guarda de valores, numerário, títulos ou documentos;
2. Nas autarquias locais, têm ainda direito ao referido suplemento os trabalhadores titulares da categoria de coordenador técnico da carreira de assistente técnico que se encontrem nas mesmas condições, bem como os titulares da categoria subsistente de tesoureiro-chefe.

Dispõe igualmente o supra citado despacho, no seu n.º 5, que o reconhecimento do direito a abono para falhas a trabalhadores integrados noutras carreiras, ou titulares de outras categorias, efetua-se mediante despacho conjunto dos membros do Governo da tutela e das Finanças e da Administração Pública. Não obstante não haver, até à data, qualquer referência ao procedimento de atribuição desse mesmo “abono” nas autarquias locais, dispõe a alínea a) do n.º 2 do art. 35º da Lei nº 75/2013 de 12 de setembro, que compete ao Presidente decidir todos os assuntos relacionados com a gestão e direção dos recursos humanos afetos aos serviços municipais pelo que, e à semelhança de outras situações verificadas neste âmbito, compete ao Presidente, no âmbito das suas competências próprias, e no uso do seu poder discricionário, decidir da atribuição do suplemento remuneratório em discussão.

Relativamente ao exercício de auditoria, a amostra voltou a ser o universo de trabalhadores que receberam essa parcela no mês de março, verificando-se então os apenas dez trabalhadores, distribuídos por diferentes categorias. Na generalidade, os cálculos estavam corretos bem como o seu processamento, exceção feita a um trabalhador, que pela incorreta introdução na aplicação do valor atribuído, acabou por ser afetado dessa forma. Questionados sobre isso, os Recursos Humanos comprovaram o erro e programaram a devida compensação para o vencimento seguinte, tornando-se assim num caso isolado e retificado. Toda a restante documentação encontrava-se devidamente declarada.

10. DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO

Pela Lei nº 52-A/2005, os detentores de cargos políticos têm direito a despesas de representação. Pela Lei nº 50/1999 de 24 de junho têm direito às despesas de representação correspondentes a 30% das respectivas remunerações no caso do presidente e 20% para os vereadores, as quais serão pagas 12 vezes por ano. Com base nos estatutos remuneratórios pelo despacho conjunto nº 625/1999 de 13 de julho e atualizada à data, são igualmente fundamentadas as despesas de representação para pessoal dirigente.

Assim, as despesas de representação foram objeto do exercício de auditoria, nomeadamente no mês de março, o qual evidenciou cálculos corretos relativos aos cargos de direção intermédia de 1º e 2º grau.

Nos cálculos efetuados aos eleitos, notaram-se incoerências uma vez que as despesas de representação traduziam-se numa imagem incorreta relativas às remunerações, pois faziam alusão a uma redução remuneratória que não existia e que era apenas de 10%, contrariamente aos previstos 12%. Os valores foram apurados pelos Recursos Humanos e devidamente regularizados. O formulário de cálculo foi igualmente aperfeiçoado, passando imediatamente a realizar o rácio correto.

11. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após o envio do relatório preliminar para contraditório, foi recebido o *e-mail* digitalizado abaixo (Anexo 1), como resposta aos pontos visados, avalizando então a rectificação de valores e a observância das fórmulas implementadas.

Assim, a única recomendação em relatório final é relativa ao ponto seis - “Trabalho extraordinário” - respeitante ao subsídio de refeição extra. Desta forma, como a empresa que desenvolve o apoio informático não encontra resposta para o sucedido, devemos estar alertas para este tipo de falhas, oriundas provavelmente da própria programação de *backoffice*.

ANEXOS

1. ANEXO 1

Neste caso omiti o *print* do *e-mail* recebido, pois continha toda a identificação do serviço, do trabalhador e do Município.

Anexo 2 - Relatório descaraterizado de auditoria à contratação pública

gabinete de auditoria interna

Relatório de auditoria

contratação pública

ajuste direto

n.º 1 > 2014

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. NOTA PRÉVIA

No âmbito do Plano de Auditoria de 2014, o Gabinete de Auditoria Interna auditou a área da Contratação Pública, nos procedimentos de ajuste direto, com valores superiores a cinco mil euros. Estes processos de entre os quais três se tomaram por amostras, teriam efetivamente que estar encerrados à data de início da auditoria.

Foram escolhidos processos encerrados, superiores a cinco mil euros e inferiores a setenta e cinco mil euros pelo triénio.

Foram escolhidos processos distintos pelas áreas da construção e setor de fornecimentos de serviços.

Desta forma foram avaliados os seguintes procedimentos:

- _ Todos os pontos avaliáveis constantes no código e apenas aplicáveis ao procedimento de ajuste direto;
- _ Todos os prazos obrigatórios e antevistos na lei para os processos de ajuste direto;
- _ Todas as fases procedimentais quer comuns a outros procedimentos, quer relativos ao ajuste direto.

Esta área tem um normativo designado por Código dos Contratos Públicos (CCP), ou Decreto-Lei n.º 18/2008 de 29 de janeiro, o qual estabelece a disciplina aplicável à contratação pública e o regime substantivo dos contratos públicos que revistam a natureza de contrato administrativo.

2. CONCLUSÕES DE AUDITORIA

Considerando os resultados da auditoria, extraem-se as seguintes conclusões:

1. Na adjudicação os documentos solicitados estavam devidamente legalizados, mas no processo 1P, a data limite de entrega dos referidos documentos ultrapassou o prazo descrito no ofício municipal enviado, formalizando a adjudicação.

3. CONTRADITÓRIO

Uma versão preliminar deste relatório foi submetida a procedimento de contraditório junto do departamento auditado, para que os responsáveis se pronunciassem sobre as respetivas conclusões e recomendações.

Até à data limite indicada para resposta a contraditório, ou posterior, não houve qualquer refutação por parte dos serviços responsáveis, aceitando desta forma as conclusões descritas no mesmo.

Nessa sequência, mantemos a recomendação relativa ao ponto visado, bem como a necessidade de futuras ações de acompanhamento das medidas propostas.

AUDITORIA “CONTRATAÇÃO PÚBLICA - AJUSTE DIRETO 2014”

FUNDAMENTAÇÃO PARA PROCEDIMENTO

1.1 Todos os tipos de procedimentos pré-contratuais, independentemente do objeto do contrato a celebrar, iniciam-se com uma decisão de contratar. Esta decisão é tomada na sequência da verificação, por parte da entidade adjudicante, da existência de uma necessidade, da sua completa caracterização e da identificação do meio, instrumento, ou outro adequado à sua satisfação, o qual consistirá no objeto do contrato a celebrar.

1.2 A decisão de contratar cabe ao órgão competente para a decisão de autorizar a despesa inerente ao contrato a celebrar. Caso o órgão competente apenas profira a decisão de autorizar a despesa, o CCP considera que a decisão de contratar está nela implícita. Quando o contrato a celebrar não implique o pagamento de um preço pela entidade adjudicante, a decisão de contratar cabe ao órgão desta que for competente para o efeito nos termos da respetiva lei orgânica.

1.3 O órgão competente para a decisão de contratar é ainda competente para tomar a decisão de escolha do procedimento, a qual deve ser fundamentada (art.º 38.º) e a decisão de aprovação das peças do procedimento.

1.4 A referida fundamentação foi verificada pois todos os procedimentos iniciavam com uma fundamentação devidamente concordada e posteriormente autorizada.

PROCEDIMENTOS

2.1 Apenas um dos processos teve convite a várias entidades. Nos outros dois foram feitos convites apenas a uma entidade, tal como contemplado no artigo 114.º do CCP. Cada um dos processos analisados tinha a fundamentação bem explícita do motivo pelo qual apenas foi feito um convite, ou porque foram feitos convites a mais do que uma entidade. A negociação não foi aplicada em qualquer dos casos, nem teria que ser, tal como previsto no artigo 118.º a 120.º.

2.2 No processo 16P foi constituído um júri, tal como preconizado pelo artigo 67.º, uma vez que neste 16P foram feitos convites a mais do que uma entidade.

2.3 Em todos os processos verificados, a decisão de contratar coube inteiramente ao órgão de gestão, tal como referenciado no artigo 36.º do presente código. Este ponto fulcral estava sempre descrito no caderno de encargos, em alínea própria.

2.4 O artigo 20.º faz referência aos limites de valores possíveis para este tipo de procedimento, os quais foram salvaguardados.

Foram criados convites formais, bem como a disponibilização dos cadernos de encargos. Estes foram ainda detalhados como previsto no artigo 42.º. Foram ainda feitos posteriormente convites à proposta.

2.5 As propostas recebidas tinham os elementos necessários à sua formalização, tais como as declarações e anexos referidos no CCP. As mesmas propostas foram recebidas dentro dos prazos estabelecidos e incluíam ainda a documentação exigida por lei. As verbas foram sempre inscritas nas previsões de compromissos e os mesmos estavam devidamente explicitado nos processos individuais de procedimentos. Os preços constantes das propostas foram sempre indicados em algarismos e não incluíam o IVA.

2.6 Apenas um dos processos necessitou de se redigir contrato e o mesmo foi elaborado tal como descrito no artigo 95.º do CCP. Esta formalização é obrigatória com valores acima de 10.000,00€. Os valores totais foram detalhados, bem como o prazo de execução da obra ou serviço.

2.7 Na adjudicação, os documentos solicitados estavam devidamente legalizados, mas no processo 1P, a data limite de entrega dos referidos documentos e declarações ultrapassou o prazo descrito no ofício municipal de adjudicação. Efetivamente, o prazo foi ultrapassado por apenas um dia, mas através do ponto 8 do artigo 81.º, podemos ver que, o órgão competente para a decisão de contratar pode sempre solicitar ao adjudicatário, ainda que tal não conste do programa do procedimento, a apresentação de quaisquer documentos comprovativos da titularidade das habilitações legalmente exigidas para a execução das prestações objeto do contrato a celebrar, fixando-lhe prazo para o efeito. Mais ainda, no ponto 1 do artigo 86.º podemos ler:

“1 – A adjudicação caduca se, por facto que lhe seja imputável, o adjudicatário não apresentar os documentos de habilitação:

a) No prazo fixado no programa do procedimento;

b) No prazo fixado pelo órgão competente para a decisão de contratar, no caso previsto no n.º 8 do artigo 81.º.”

Assim, verifica-se o incumprimento da lei em vigor, neste ponto e relativamente ao procedimento atrás descrito.

2.8 A plataforma *on-line* tem a devida inscrição, com as características corretas e foi apensa uma impressão ou cópia dessa menção de processo devidamente arquivada no processo individual de procedimento de contratação pública.

2.9 O processo 16P foi o único observado com a necessidade de constituição de júri, mas não houve indispensabilidade de relatórios quer preliminar, quer final.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Atento o teor das conclusões supra expendidas, formulam-se sob a forma de tabela, as seguintes conclusões e recomendações:

N.º	Conclusões	Ponto	Recomendações
1	PRAZO DA ADJUDICAÇÃO Na amostra que compunha os procedimentos verificados, um dos processos não cumpriu a obrigatoriedade imposta pelo ofício de adjudicação, uma vez que ultrapassou em um dia a data limite para entrega dos documentos solicitados.	2.7	Relativamente a este ponto, devem ser sempre cumpridas todas as datas impostas quer pela lei em vigor, quer pelos prazos indicados pelos ofícios municipais, desta forma recomenda-se uma ainda maior atenção neste aspeto de grande importância.

Anexo 3 - Relatório descaraterizado de auditoria ao SIADAP

gabinete de auditoria interna

Relatório de auditoria

SIADAP 2012

sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na
administração pública - programa 2012

n.º1 >2014

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. NOTA PRÉVIA

No âmbito do Plano de Auditoria de 2014, o Gabinete de Auditoria Interna auditou o sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na administração pública, habitualmente designado por SIADAP.

Como é necessário auditar procedimentos concluídos, foi feita a pesquisa e respetiva apreciação relativa ao SIADAP 2012, uma vez que era o último exercício concluído e desta forma integralmente avaliável.

Assim, os procedimentos avaliados foram os seguintes:

- _ Todos os pontos avaliáveis constantes na lei 66B/2007 de 28 de dezembro;
- _ Todos os prazos fundamentais e previstos na mesma lei.

2. CONCLUSÕES DE AUDITORIA

Considerando os resultados da auditoria, extraem-se as seguintes conclusões:

SIADAP 2

1. A avaliação intercalar referida pelo artigo 31.º, não foi entregue até 15 de abril do ano respetivo, tal como preconiza o artigo 31.º, Lei 66B/2007 de 28 de dezembro, por 67% da amostra.

SIADAP 3

2. As fases dos processos de avaliação descritas no artigo 61.º, evidenciaram alguns problemas, nomeadamente, os prazos para harmonização das propostas de avaliação, que em regra se realizam na 2.ª quinzena de janeiro, foram entregues apenas em outubro. Este intervalo limite está referido no artigo 64.º, o qual foi claramente ultrapassado.

3. No artigo 65.º podemos ler que “durante o mês de fevereiro e após a harmonização referida no artigo anterior, realizam-se as reuniões dos avaliadores com cada um dos respetivos avaliados, tendo como objetivo dar conhecimento da avaliação”. Pelas amostras observadas as referidas reuniões realizaram-se no mês de março, ultrapassando assim o prazo preconizado, mas com o objetivo de dar novas orientações apenas, uma vez que as avaliações ainda não tinham sido formalmente aprovadas.

4. A homologação das avaliações de desempenho é da competência do dirigente máximo do serviço e deve ser em regra, efetuada até 30 de março, mas esta homologação foi apenas realizada em outubro, falhando claramente o prazo estipulado para a referida entrega.

3. CONTRADITÓRIO

Uma versão preliminar deste relatório foi submetida a procedimento de contraditório junto do departamento auditado, para que os responsáveis se pronunciassem sobre as respetivas conclusões e recomendações.

Em sequência, recebemos a resposta, que constitui o Anexo 1, através da qual nos foi transmitido o acordo genérico às conclusões e recomendações formuladas, bem como a intenção de serem desenvolvidas ações de formação específicas, com vista a melhorar a capacitação dos recursos humanos envolvidos no tratamento do SIADAP.

Não obstante, e dado que as recomendações ainda não foram implementadas, o Gabinete de Auditoria mantém as questões em aberto no presente relatório final, devendo promover oportunamente ações de acompanhamento das medidas propostas.

AUDITORIA “SIADAP 2012”

1. SUBSISTEMAS DO SIADAP

O SIADAP implementado contempla os três subsistemas de avaliação de desempenho, tal como previsto no art.º 9.º, Lei 66B/2007 de 28 de dezembro. Verifica-se assim o cumprimento desta imposição.

A amostra utilizada na verificação dos procedimentos foi a seguinte:

Subsistema de avaliação do desempenho dos serviços da administração pública (SIADAP 1) teve uma amostra de 8 processos;

Subsistema de avaliação do desempenho dos dirigentes da administração pública (SIADAP 2) teve uma amostra de 6 processos;

Subsistema de avaliação do desempenho dos trabalhadores da administração pública (SIADAP 3) teve uma amostra de 10 processos.

As amostras foram analisadas e foram extraídos todos os pontos mensuráveis e respetivas conclusões.

2. SIADAP 1

No artigo 10.º, Lei 66B/2007 de 28 de dezembro, observamos que faz referência ao quadro de avaliação e responsabilização ou QUAR como subsistema de avaliação de desempenho dos serviços, no Município utiliza-se uma plataforma equivalente, designada por SAD-Medidata, fornecida pelo prestador de serviços informáticos, tornando-se assim uma alternativa válida ao QUAR. É uma plataforma desenvolvida com especial dedicação às referências obrigatórias e informações necessárias que evidenciam a missão, os objetivos, indicadores, entre outras características introduzidas nas alíneas do art.º 10.º, Lei 66B/2007 de 28 de dezembro. Os parâmetros de avaliação descritos no ponto 1, do art.º 11.º, designadamente, «objetivos de eficácia», «objetivos de eficiência» e «objetivos de qualidade» estão devidamente evidenciados, bem como para a avaliação dos resultados, os indicadores qualitativos de mensuração são os indicados no ponto 3, do art.º 11.º, ou seja, “Superou o objetivo”, “Atingiu o objetivo”, “Não atingiu o objetivo”. Os artigos 11.º e 12.º falam também de indicadores qualitativos e indicadores desempenho respetivamente, os quais foram devidamente implementados nas avaliações verificadas.

Existiu autoavaliação tal como referido no artigo 15.º, mas não houve necessidade de heteroavaliação, escolha dada pelo artigo 20.º.

A heteroavaliação é da responsabilidade do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno ou SCI, podendo ser realizada por operadores internos, designadamente inspeções-gerais, ou externos, nomeadamente associações de consumidores ou outros utilizadores externos, desde que garantida a independência funcional face às entidades a avaliar. A heteroavaliação dos serviços com atribuições em matéria de planeamento, estratégia e avaliação é proposta pelo respetivo ministro. A heteroavaliação pode igualmente ser solicitada pelo serviço, em alternativa à autoavaliação, mediante proposta apresentada ao Conselho Coordenador do SCI, no início do ano a que diz respeito o desempenho a avaliar.

A expressão qualitativa de desempenho referida no artigo 18.º foi também salvaguardada e implementada.

3. SIADAP 2

Na avaliação intercalar referida pelo artigo 31.º, a amostra observada revelou incumprimento do prazo de entrega por quatro das seis avaliações observadas, uma vez que não foram entregues até 15 de abril, tal como preconiza o artigo 31.º, Lei 66B/2007 de 28 de dezembro. Desta forma, significa 67% de avaliações entregues fora de prazo.

Os restantes pontos característicos tais como os parâmetros de avaliação do desempenho dos dirigentes superiores (art.º 30.º), os parâmetros de avaliação do desempenho dos dirigentes intermédios (art.º 35.º), a avaliação intercalar observada pelo artigo 36º e a expressão da avaliação final produzida em menções qualitativas tal como descrito no artigo 37.º, foram todos notados nas amostras e de fácil observância.

Os rácios para cálculo dos valores finais estavam igualmente bem formatados e aplicados.

4. SIADAP 3

O subsistema de avaliação do desempenho dos trabalhadores da administração pública, ou SIADAP 3, foi igualmente implementado, dando continuidade ao exarado no artigo 9.º da Lei n.º 66B/2007 de 28 de dezembro.

Desta feita, iniciou-se a verificação ao SIADAP 3, observando se a tipologia da ponderação curricular referida no artigo 43.º, bem como se os parâmetros de avaliação do desempenho dos trabalhadores estão conforme o artigo 45.º, tal como o parâmetro «resultados» que engloba uma série de objetivos, conforme preconizado pelo artigo 46.º. Estes foram devidamente implementados.

Tal como referido no artigo 46.º, o mínimo de três objetivos por cada trabalhador, alusivos ao seu posto de trabalho, foram desenvolvidos e a avaliação dos resultados atingidos foi expressa em três níveis como preconizado pelo artigo 47.º. De referir que a plataforma não aceita menos de três objetivos por cada trabalhador, uma vez que surge uma mensagem de erro, até todos os campos serem devidamente selecionados e preenchidos.

As competências e níveis de competências referidas nos artigos 45.º, 48.º e 49.º foram implementados devidamente.

Relativamente à avaliação final referenciada no artigo 50.º, bem como os acertos de rácios referidos no artigo 51.º, foram todos observados e implementados corretamente.

As fases dos processos de avaliação descritas no artigo 61.º evidenciaram alguns problemas, nomeadamente os prazos para harmonização das propostas de avaliação, que pela lei se realizam na 2.ª quinzena de janeiro, foram apenas entregues em outubro. Este intervalo limite está referido no artigo 64.º, o qual foi claramente ultrapassado.

No artigo 65.º podemos ler que “durante o mês de fevereiro e após a harmonização referida no artigo anterior, realizam-se as reuniões dos avaliadores com cada um dos respetivos avaliados, tendo como objetivo dar conhecimento da avaliação”. Pelas amostras observadas as referidas reuniões realizaram-se no mês de março, ultrapassando assim o prazo preconizado, mas com o objetivo de dar novas orientações, uma vez que as mesmas não poderiam existir sem as avaliações formalizadas e sem a formal aprovação do dirigente máximo do serviço. Desta forma só podemos considerar as reuniões devidamente formalizadas em outubro.

A homologação das avaliações de desempenho é da competência do dirigente máximo do serviço e deve ser em regra, efetuada até 30 de março, mas esta homologação foi apenas realizada em outubro, falhando claramente o prazo estipulado para a referida entrega.

As restantes fases do processo foram também verificadas e encontravam-se dentro dos prazos limite estipulados.

As fases observadas atrás podem ser visualizadas pela tabela seguinte:

N.º	Fases / tarefas	Datas limite	Datas formalizadas
1	Planeamento.	4.º trimestre do ano anterior.	
2	Realização da autoavaliação e avaliação.	1.ª quinzena de janeiro.	
3	Harmonização das propostas de avaliação.	2.ª quinzena de janeiro.	Outubro.
4	Reunião de avaliação.	Mês de fevereiro.	Outubro.
5	Homologação.	Até 30 de março.	Outubro.
6	Reclamação.	5 dias úteis após homologação.	
7	Monitorização.	Durante o decorrer do processo.	

5. FICHAS DE AVALIAÇÃO

Foram adotados os modelos de fichas de avaliação no âmbito do SIADAP 2 para dirigentes intermédios e do SIADAP 3 para trabalhadores, tal como regulamentado pelo artigo 87.º, Lei 66B/2007 de 28 de dezembro.

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após o envio do relatório preliminar para contraditório, foi recebido o *e-mail* digitalizado no Anexo 1, como resposta aos pontos visados, avalizando então a retificação do percurso e respetivas datas formais de eventos.

As ações de formação referidas na resposta de contraditório, são importantes para a preparação de todos os estágios relativos ao processo de liderança, desempenho e eficácia dos recursos disponíveis, traduzindo-se assim numa ferramenta essencial para o decorrer do programa SIADAP. De referir que estas ações de formação ainda estão em curso, logo, as conclusões supra expendidas mantêm-se, formulando-se sob a forma de tabela, as conclusões e recomendações:

N.º	Conclusões	Ponto	Recomendações
1	AVALIAÇÃO INTERCALAR Avaliação intercalar	3.	O artigo 31.º refere que se deve entregar a referida

	entregue fora de prazo em quatro das seis amostras observadas.		avaliação até 15 de abril. Recomenda-se que no próximo exercício deverá ser dada especial atenção a este prazo relativo ao SIADAP 2.
2	<p>PRAZOS PARA A HARMONIZAÇÃO DAS PROPOSTAS DE AVALIAÇÃO</p> <p>Verificou-se uma falha nas datas das reuniões da harmonização das propostas de avaliação, pois o intervalo limite é durante a 2ª quinzena de janeiro, tal como referido no artigo 64.º, da Lei 66B/2007 de 28 de dezembro, mas as mesmas foram apenas formalizadas em outubro.</p>	4.	<p>Efetivamente e segundo o artigo 64.º, as propostas referidas devem ser entregues para harmonização durante a 2ª quinzena de janeiro.</p> <p>Garantir que nos exercícios próximos haja uma redobrada atenção a esta entrega durante o intervalo de tempo recomendado.</p>
3	<p>REUNIOES PARA OBJETIVOS</p> <p>As reuniões entre avaliador e avaliado foram realizadas informalmente em março, uma vez que não existindo harmonização formal, estas reuniões também não poderiam existir.</p> <p>Segundo o artigo 65.º da Lei 66B/2007 de 28 de dezembro, estas reuniões deveriam ter sido realizadas durante o mês de fevereiro.</p>	4.	<p>Novamente e segundo o artigo 65.º, as reuniões referidas para avaliadores e avaliados devem ser realizadas durante o mês de fevereiro.</p> <p>Garantir que nos exercícios próximos haja uma redobrada atenção à marcação das reuniões dentro do mês de fevereiro.</p>
4	<p>HOMOLOGAÇÃO DAS AVALIAÇÕES</p> <p>Pelo artigo 71.º da Lei 66B/2007 de 28 de dezembro, deve ser efetuada até 30 de março e dela deve ser dada conhecimento no prazo de cinco dias uteis.</p> <p>A homologação referida foi apenas entregue em outubro.</p>	4.	<p>Deve ser previsto este exercício com a antecedência necessária ao cumprimento do artigo 71.º, o qual refere o dia 30 de março como data limite.</p>

Uma nota comum a todas as recomendações é a de que as mesmas irão ser objeto de acompanhamento em ações habitualmente denominadas de *follow-up*, fruto da contínua implementação de auditoria interna no Município.

ANEXOS

ANEXO 1

Neste caso omiti o *print* do *e-mail* recebido, pois continha toda a identificação do serviço, do trabalhador e do Município.

Anexo 4 - Relatório preliminar descaraterizado de auditoria à receita extra tesouraria

gabinete de auditoria interna

Relatório preliminar de auditoria

RECEITA 2014

Receita extra tesouraria - biblioteca

n.º1 >2014

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. NOTA PRÉVIA

No âmbito do Plano de Auditoria de 2014, o Gabinete de Auditoria Interna auditou a receita proveniente de setor externo relativamente à tesouraria.

Como é necessário auditar um período predefinido, foi feita a pesquisa e respetiva apreciação relativa ao período de tempo de 01 de agosto a 20 de setembro.

A escolha deste período de tempo prende-se, igualmente, com o facto de existir pouca faturação em termos documentais, isto é, em agosto existiam apenas 3 documentos de movimentos de receita e em setembro, até ao dia 20, existiam também 3 documentos de movimentos de receita.

As verificações efectuadas nesta auditoria têm por base o Regulamento de Controlo Interno (RCI) e também o POCAL.

2. CONCLUSÕES DE AUDITORIA

Através dos resultados apurados, extraímos as seguintes conclusões:

Deve ser estabelecida metodologia essencial para controlo da venda de artigos e serviços, nomeadamente, uma constante facturação dos valores recebidos, tal como referido no regulamento de controlo interno, PCI-D005, “Receita”, ponto 5.2.2., bem como um controlo das impressoras de forma a apurar a quantidade de cópias impressas, reproduzindo ainda esse controlo ou semelhante às impressões do arquivo.

Não existe controlo dos direitos a receber, nomeadamente, porque não há forma de controlar com fidedignidade as impressões e copias criadas nas salas para o efeito.

Não existe forma se alertar os colegas do balcão principal, de que quantidades e serviços o utente usufruiu.

Os montantes pagos pelos utentes vão diretos para a caixa, sem criação de qualquer registo no POCAL ou outro programa de faturação, invalidando assim por completo uma correta verificação de caixa.

Existem sempre importâncias na caixa sem qualquer referência, fruto da incoerência descrita no ponto anterior.

A falta destes controlos e da obrigatoriedade de desenvolver um documento por cada venda, bem como um contador aplicado a cada utente através do cartão, pode levar a “esquecimentos” quer de pagamento do cliente, quer de colocação do montante na caixa por parte dos trabalhadores do balcão.

O fecho de caixa deve ser assíduo e não “habitualmente semanal”.

A consignação de livro às livrarias e papelarias carece de controlo presencial de *stock*.

3. CONTRADITÓRIO

RECEITA BIBLIOTECA

1. ENQUADRAMENTO DA ÁREA

Atualmente a Caixa 2 - Biblioteca, arrecada receita relativa a produtos desenvolvidos na biblioteca e arquivo, mais precisamente cópias, impressões e ingressos para eventos, entre outros, bem como venda de livros e documentários desenvolvidos a partir do Gabinete de Edições Municipais e também receita proveniente do aluguer do auditório.

2. REFERÊNCIAS

Relativamente às normas e legislação aplicáveis a este procedimento, foram tidas como referências o Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de fevereiro, na sua redação atual (POCAL) e também o Procedimento de Controlo Interno, Normas de Controlo Interno, PCI-D001 “Caixa”, PCI-D005 “Receita”, constantes do Regulamento de Controlo Interno.

3. CONTROLO INTERNO

No regulamento de controlo interno, PCI-D005, “Receita”, ponto 1, é definido como objetivo da referida norma, o de “estabelecer os métodos de controlo associados ao processamento da receita.”

Igualmente refere no ponto 2 que, “Aplica-se no processo da receita, desde a sua liquidação à sua cobrança.”

Desta forma o ponto 5.2 - Liquidação da receita, refere o que passo a transcrever:

“5.2.1 A liquidação da receita ocorre aquando do reconhecimento do direito a receber nos termos legais. O reconhecimento contabilístico do referido direito impõe o cumprimento simultâneo dos seguintes requisitos:

Que a receita seja legal;

Que se tenha produzido um facto que tenha dado origem ao nascimento de um direito a cobrar;

Que o direito a cobrar tenha um valor certo, determinado e datado;

Que o devedor possa ser individualizado e determinado.

5.2.2 A receita é gerada imediatamente após a concretização do processo que lhe dá origem.

5.2.3 A liquidação da receita é suportada por documentos próprios, numerados sequencialmente, devendo indicar o serviço emissor.”

Aquando da auditoria, tivemos a oportunidade de presenciar o funcionamento do balcão de receção da biblioteca, durante o qual assistimos a alguma circulação de utentes. Desta forma descrevemos que, quando um utente pretende aceder aos serviços da biblioteca, mais precisamente a cópias do arquivo ou a impressões oriundas dos computadores, este desloca-se ao balcão principal da biblioteca.

O trabalhador solicita-lhe o cartão de utente (previamente disponibilizado para o efeito) e com base no cartão é-lhe entregue uma senha informática para acesso aos computadores e impressoras.

O utente permanece o tempo que for necessário, imprimindo o trabalho que o fez deslocar à biblioteca. De seguida acontecem duas situações possíveis:

Ou o utente sai direto da biblioteca sem pagar, apesar de haver direito a cobrar;

Quer isto dizer que os trabalhadores do balcão não têm dados suficientes para saber se houve direito a cobrar algo e em que quantidade, tal como preconizado no ponto 5.2.1. A receita é legal, o devedor pode ser individualizado e determinado e o valor pode ser datado e igualmente determinado. Os trabalhadores do balcão da biblioteca relataram-nos ainda que existem casos de utentes que fazem muitas impressões e só “mostram” algumas, escondendo o restante nos documentos ou pastas de trabalho com as quais circulam.

Ou passa no balcão e “mostra” as impressões que entender.

Se for este o caso, o pagamento é feito, (apesar da incerteza das quantidades tal como referido no ponto anterior) e o valor é habitualmente colocado direto na caixa sem que haja qualquer documento associado.

Os colegas não criam nenhum documento informático, nem extraem nenhum comprovativo do mesmo.

A receita não é gerada imediatamente, ao contrário do referido no ponto 5.2.2 do RCI, PCI-D005, “Receita”, mas apenas quando “o valor justifica”, argumentaram os trabalhadores do balcão.

Assistimos ao recebimento de valor de fotocópias e de impressões (duas situações diferentes), às quais não foram entregues quaisquer documentos aos utentes, nem tão pouco foi gerado um documento no POCAL ou outro, que comprove a entrada de valor na caixa. Foi colocado apenas o dinheiro na caixa e é feito o fecho de caixa quando os trabalhadores do balcão da biblioteca “entenderem” e com o valor que estiver em caixa no momento de fechar. Esse valor pode por vezes ser acompanhado de uma senha com a quantidade e valor das cópias, mas se o utente sair sem passar pelo balcão, os colegas não têm forma de comprovar de imediato o direito à receita.

No fim do dia selecionado para o efeito, deslocámo-nos novamente ao balcão da biblioteca, com o objetivo de acompanhar o fecho de caixa, que neste caso não existiu, pois o trabalhador do balcão nesse momento, argumentou que por “pouco valor, não tem sentido produzir um documento de fecho. O valor verificado foi 9,60€ em senhas de impressões e 3,40€ sem qualquer registo ou forma de provar a sua origem.

Tal como no ponto 5.1 e 5.3 do Regulamento de Controlo Interno, os serviços fazem um documento de valor total, que inclui o emissor, é numerado, sendo entregue em conjunto com o montante na tesouraria. A tesouraria gera as notas de cobrança da receita devidamente identificadas e carimbadas e extrai os documentos de encerramento para a contabilidade, tal como referido no ponto 5.3.2 do RCI.

4. RECEITA PROVENIENTE DE NOTAS DE CONSIGNAÇÃO DE LIVROS

Na pasta de arquivo dos documentos, no balcão da biblioteca, foram encontradas notas de consignação de livros entregues às papelarias.

4.1. Questionados os trabalhadores do balcão, acerca de tais documentos, foi-nos referido que são livros entregues às papelarias mas à consignação.

4.2. Tentámos verificar também o percurso, falando com as responsáveis pelo Gabinete de Edições Municipais (GEM) e falando novamente a Sr.^a Diretora da biblioteca, mas não existe controlo de *stock*, nem forma de comprovar que efetivamente as papelarias fazem vendas, pois não existe ninguém destacado para acompanhar os livros entregues *versus* vendas feitas.

4.3. Não houve forma de comprovar qual a analítica empregue nos recebimentos dos montantes de venda de livros.

4.4. Foi-nos comunicado que nos finais dos anos civis, as papelarias têm por “hábito” entregar um inventário do que está à consignação e pagar o valor

restante. Novamente, não existe ninguém que comprove a realidade da consignação no terreno.

5. RECEITA PROVENIENTE DO AUDITÓRIO

Quando questionada a Sr.^a Diretora da biblioteca, responsável pelo espaço do auditório e na procura da receita de aluguer do auditório, foi-me referido que os orçamentos entregues às entidades e empresas, não são seguidos de reservas, mas sim de desistências ou até surgindo mais tarde essas mesmas reservas como cedências por parte do órgão de gestão, ultrapassando assim a receita expectável e justificando o facto de não existir receita nas últimas semanas.

6. REGISTOS POCAL

Os registos observados no POCAL estão de acordo com o RCI, nomeadamente às características identificativas dos setores e valores movimentados entre eles, isto é, o percurso Biblioteca -> Tesouraria -> Contabilidade, está comprovado. A receita está corretamente evidenciada e os documentos devidamente preenchidos.

7. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Atento o teor das conclusões supra expendidas, formulam-se sob a forma de tabela, as seguintes conclusões e recomendações:

N.º	Conclusões	Ponto	Recomendações
1	O direito a cobrar referido no regulamento de controlo interno, não é acompanhado com elementos de prova suficientes.	3.2. 3.3. 3.4.	Deve ser implementado um sistema de suporte informático que, associado ao cartão de utente permita fazer a contagem dos produtos desenvolvidos e que criem direito a cobrar por parte da biblioteca, evitando a fuga de receita e alterando por completo os montantes baixos de facturação.
2	Não existe a prática de gerar o documento da venda ao	3.4. 3.5.	Sugere-se um suporte informático tal como descrito

	utente, independentemente do valor pago, tal como referido no RCI, PCI-D005, “Receita”, ponto 5.2.2.	3.6. 3.7.	na recomendação anterior, o qual poderá criar registo e poder-se-á verificar se é necessário desenvolver um documento para pagamento, obrigando até à própria geração do referido documento de controlo contabilístico, com impressão de uma cópia para o utente.
3	O fecho de caixa não é feito com assiduidade e um dos motivos é a pouca facturação.	3.8.	Se as medidas aqui recomendadas forem devidamente implementadas, não só poderão existir valores muito mais elevados de receita, como levará a uma rotina mais frequente do fecho de caixa.
4	Relativamente aos produtos entregues à consignação, não existe um controlo de <i>stock</i> nas nossas instalações, como não existe uma verificação presencial da entrega e pagamento dos consignados.	4.2. 4.4.	Recomenda-se o desenvolvimento do controlo do <i>stock</i> por parte dos serviços intervenientes nestas acções de consignação, que deverá incluir as quantidades fabricadas, as vendidas, datas, e locais (lançamentos, papelarias, bibliotecas, etc.). Recomenda-se ainda uma verificação presencial, após cada entrega de valor por parte das papelarias e livrarias, com o objetivo de aferir da veracidade desses inventários entregues pelos mesmos. <u>De referir que o Gabinete de Auditoria Interna do Município, pode desenvolver essa verificação, à semelhança do que faz noutras áreas.</u>