

OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

WORKING PAPERS

#33

Um estudo exploratório
da auditoria interna nos
municípios em Portugal



Sofia Félix



OBEGEF
Observatório de Economia
e Gestão de Fraude

>> FICHA TÉCNICA**UM ESTUDO EXPLORATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA NOS MUNICÍPIOS EM
PORTUGAL**

WORKING PAPERS Nº 33 / 2014

OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

Autor: Sofia Alexandra Andrade Pinto Lopes Félix¹

Editor: Edições Húmus

1ª Edição: Dezembro de 2014

ISBN: 978-989-755-117-8

Localização web: <http://www.gestaodefraude.eu>

Preço: gratuito na edição electrónica, acesso por download.

Solicitação ao leitor: Transmita-nos a sua opinião sobre este trabalho.

Trabalho realizado a partir do estudo exploratório realizado para obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública (Ramo da Conformidade), pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC)

©: É permitida a cópia de partes deste documento, sem qualquer modificação, para utilização individual.

A reprodução de partes do seu conteúdo é permitida exclusivamente em documentos científicos, com indicação expressa da fonte.

Não é permitida qualquer utilização comercial. Não é permitida a sua disponibilização através de rede electrónica ou qualquer forma de partilha electrónica.

Em caso de dúvida ou pedido de autorização, contactar directamente o OBEGEF (obegef@fep.up.pt).

©: Permission to copy parts of this document, without modification, for individual use. The reproduction of parts of the text only is permitted in scientific papers, with bibliographic information of the source.

No commercial use is allowed. Not allowed put it in any network or in any form of electronic sharing.

In case of doubt or request authorization, contact directly the OBEGEF (obegef@fep.up.pt).

¹ Técnica Superior do Município de Tábua, Doutoranda do Centro de Estudos Interdisciplinares do Século XX (Ceis 20)

>> ÍNDICE

Introdução	5
1. Revisão da literatura	6
1. A auditoria no contexto da nova gestão pública	6
2. Enquadramento da auditoria interna nos municípios em Portugal	7
2. Estudo empírico	10
1. Metodologia	10
2. Análise dos resultados	10
Conclusão	15
Bibliografia	17

>> RESUMO

A auditoria interna municipal é uma função de suporte essencial ao decisor político. Este trabalho teve por finalidade a caracterização das atividades dos serviços de auditoria e aferir o contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais. Na metodologia de investigação foi utilizada a técnica de recolha de dados por questionário e realizado o tratamento estatístico, concluindo-se que a atividade de auditoria interna reside na produção de relatórios baseados em inquéritos e nas queixas dos munícipes. Os contributos da auditoria interna consistem em assegurar que as normas regulamentares são cumpridas e que o controlo dos ativos é eficaz.

>> ABSTRACT

The municipal internal audit function is an essential support to the policy maker. The paper aims at the characterizing the audit services and assess the contribution of internal audit in achieving municipal goals. Questionnaires were used to obtain the data and statistical analysis was used to analyse the data collected from them, concluding that the internal audit activity is the production of reports based on surveys and complaints by residents. The contribution of internal audit is to ensure that regulatory standards are met and control of assets is effective.

>> INTRODUÇÃO

A auditoria interna traduz-se numa função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, baseada na avaliação do risco que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de governance, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos. A problemática da gestão de risco na administração pública reveste-se de um cariz mais abrangente do que no setor privado.

O Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL) tem como principal objetivo proporcionar a obtenção de informação fiável, oportuna e útil que, possibilitando uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos. O Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, que aprovou o POCAL prevê a obrigatoriedade da existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) para as autarquias locais. O controlo interno encontra-se associado à fiscalização interna (pelos órgãos e serviços da entidade), da execução do orçamento, tesouraria e contabilidade, ou seja, é o controlo administrativo da gestão financeira.

A auditoria interna surge para o decisor político como um importante instrumento de apoio à tomada de decisão, uma vez que, promove os objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia. Este trabalho teve por finalidade a caracterização dos serviços de auditoria e aferir o contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais.

O trabalho encontra-se estruturado em duas partes. Na primeira parte, procede-se à revisão da literatura e efetua-se um enquadramento genérico dos conceitos fundamentais relacionados com a auditoria interna e em particular, a sua importância para os municípios em termos de transparência e na defesa da adequada gestão dos dinheiros públicos. A segunda parte aborda o estudo empírico sendo apresentada a metodologia utilizada e a análise resultados, que visou a caracterização dos serviços de auditoria interna nos municípios e a avaliação do contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais.

>> 1. REVISÃO DA LITERATURA

1.1. A auditoria no contexto da nova gestão pública

“A auditoria é o processo sistemático de objetivamente obter e avaliar a prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.” (Morais e Martins, 2007, p. 19)

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

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

Atualmente, existem, em Portugal, 308 municípios, dos quais 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Tabela 1 - Caracterização dos municípios portugueses em perspetiva comparada

País	Nº Municípios	Dimensão Média (habitantes)	% Mun. menos de 5.000 hab	Despesas Locais (% PIB)	Nº Mun. 1950	% Reforma 1950 - 2007
Áustria	2357	3560	91	8,2	3999	-41
Bélgica	589	18480	14	7,1	2669	-78
Dinamarca	98	56590	3	37,6	1387	-93
Finlândia	336	15960	52	22,5	547	-39
França	36697	1770	95	11,8	38814	-5
Alemanha	11533	7080	77	8,0	24272	-52
Grécia	325	34780	53	2,8	5959	-95
Itália	8094	7470	71	15,7	7781	4
Holanda	418	39740	2	17,2	1015	-59
Portugal	308	34380	20	7,2	303	2
Espanha	8116	5680	85	24,3	9214	-12
Suécia	290	32340	4	25,5	2281	-87
Reino Unido	406	152680	0	14,0	2028	-80

Fonte: Carvalho et. al., Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2010, p. 21.

Observação: Dimensão média da Dinamarca corrigido com base na fonte original

De acordo com Costa et al., 2006, a importância crescente que vem sendo assumida pelos municípios na prestação de serviços aos cidadãos e a multiplicidade de formas, em permanente mutação, como esses serviços são prestados coloca a tónica na gestão da fragmentação a que têm sido submetidos, no âmbito do movimento conhecido por Nova Gestão Pública.

A contabilidade e a auditoria destas entidades, sob o paradigma da utilidade para a tomada de decisão que justifica a sua existência, são confrontadas com desafios de adaptação a esta nova realidade.

A par da fragmentação, a multiplicidade de formas jurídicas assumidas pelas novas sub entidades levanta novos desafios de gestão, de contabilidade e de auditoria destes verdadeiros grupos autárquicos emergentes.

Este facto veio impulsionar a realização de reformas na administração pública de variados países marcadas pela necessidade de melhorar a eficácia e eficiência das suas prestações.

A concretização desta nova atitude de gestão tem sido efetuada de várias formas: privatizações; alienação de participações públicas a privados; abertura de mercados antes reservados; concessões de serviços públicos a privados; constituição de sociedades comerciais para gerir serviços públicos; criação de empresas públicas com estatutos específicos; criação de entidades quasi empresas (institutos, fundações, agências); parcerias público-privadas e recurso a sofisticados processos de engenharia financeira.

De acordo com Carlier e Ruprich – Robert, 1998, a auditoria interna nos municípios para funcionar eficazmente deve basear-se em relações de confiança e de confidencialidade. A auditoria interna é um garante da redução do risco na entidade e é um fator de melhoria do seu desempenho. Com efeito, a auditoria interna visa a redução das disfunções e das fraudes, bem como, a melhoria da qualidade da informação que serve de base às decisões da gestão. Desta forma, o fim último da auditoria do management público é a avaliação da eficiência, da economia, da legalidade, da regularidade e eficácia das atividades e ou projetos e dos programas orçamentais e das políticas públicas desenvolvidos pelos serviços.

1.2. Enquadramento da auditoria interna nos municípios em Portugal

“Em Portugal a auditoria interna é muito recente, sendo mais usual o recurso a entidades externas no caso específico do setor público.” (Marçal e Marques, 2011, p.69-70) “A auditoria no setor público tem como objetivos emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cum-

primimento da legalidade. Sendo que a adequação da gestão dos fundos públicos prende-se com a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização”. (Mateus 2004, p. 115).

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

O Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, que aprovou o POCAL prevê a obrigatoriedade da existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) para os municípios. No POCAL, o ponto 2.9 das considerações técnicas é dedicado ao controlo interno e a sua inclusão corresponde à necessidade dos municípios em aplicar procedimentos de controlo e validação uniformes. No ponto 2.9.3 refere-se que é o órgão executivo que aprova e mantém em funcionamento o SCI adequado às atividades do município, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanentes.

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

Da revisão da literatura concluiu-se que os estudos científicos incidiram com maior profusão na área do controlo interno do que na auditoria interna, tal poderá estar relacionado com o facto, do próprio POCAL estipular a obrigatoriedade de uma norma de controlo interno.

Não obstante, o estudo “*Internal auditing amongst Portuguese municipalities*” (Jorge e Costa, 2009) apresenta algumas conclusões pertinentes relativamente à auditoria interna. Com efeito, através de questionário no referido estudo foi obtida uma amostra de cerca de 27% do universo, constatando-se que a maior parte dos municípios já implementou o POCAL e não possui serviço de auditoria interna, motivado essencialmente por falta de meios humanos ou materiais, predominando as auditorias financeiras, de gestão e da legalidade. No que concerne as normas e procedimentos de auditoria interna, devem fundamentalmente dar cumprimento à legalidade, quanto à dimensão dos municípios verificou-se que são os maiores municípios que possuem esse serviço, bem como, não foi possível concluir

com confiança que a dimensão do município determine os tipos de auditoria interna desenvolvidos.

Considerando então, algumas das limitações subjacentes ao estudo apresentado por estas autoras foram definidos pressupostos de análise para o estudo empírico que se apresenta na segunda parte. Nesse sentido e considerando que o POCAL já se encontra amplamente implementado pelos municípios portugueses foram exclusivamente remetidos questionários aos que já possuem serviços de auditoria interna na sua estrutura orgânica e foram testadas 5 hipóteses:

Hipótese n.º 1: O número de funcionários do município tem influência na definição da dimensão da equipa de auditoria?

Hipótese n.º 2: O número de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna tem influência sobre o número de relatórios produzidos?

Hipótese n.º 3: O número de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna tem influência sobre o número de medidas corretivas/propostas de melhoria?

Hipótese n.º 4: A dimensão do município tem influência na existência de manual de auditoria aprovado?

Hipótese n.º 5: A dimensão do município tem influência nos contributos da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais?

>> 2. ESTUDO EMPÍRICO

O presente estudo empírico, estudo de caso dos municípios portugueses, pretende dar a conhecer com alguma profundidade o alcance das atividades desenvolvidas nos serviços de auditoria interna e avaliar qual o contributo da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais, enquanto importante função de apoio às decisões de gestão dos organismos municipais, num contexto de intensa restrição orçamental e de profundas reformas administrativas.

2.1. Metodologia

Da pesquisa efetuada para o envio dos questionários foi possível constatar que apenas 66 dos 308 municípios possuem na sua estrutura orgânica um serviço de auditoria interna.

O questionário visava a recolha de informação pelas seguintes temáticas: caracterização do município; caracterização do serviço de auditoria interna, alcance da auditoria interna no município e contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos municipais.

Foram validados 21 questionários (31,82%), do contacto levado a cabo com os municípios foram apresentadas algumas causas para a obtenção deste número de respostas, designadamente: o elevado número de questionários remetidos para preenchimento; a necessidade dos técnicos terem de solicitar autorização superior; a existência de serviços de auditoria no organograma dos municípios e os mesmos ou não terem sido efetivamente constituídos ou alguns não se encontrarem a funcionar, por necessidade de alocar os recursos humanos a outras funções.

. Na análise das respostas foi utilizado o software *SPSS - Statistical Package for the Social Sciences*.

2.2. Análise dos resultados

As respostas obtidas foram predominantemente do distrito do Porto e de Setúbal e dos municípios de média dimensão, concluindo-se que a grande maioria não possui entidades associadas.

Os serviços de auditoria estão maioritariamente organizados sob a forma de gabinete e dependem diretamente do Presidente da Câmara e têm entre 1 a 5 anos de existência, destacando-se também, os serviços que foram mais recentemente criados. Os gabinetes são então constituídos por equi-

pas pequenas e por técnicos superiores (95,2%), pelo que, existem serviços de auditoria exclusivamente constituídos por técnicos superiores e alguns mencionaram ainda, acumular esta função com o cargo de dirigente. Foi ainda, referida a pertinência da criação de uma bolsa de auditores internos. Em termos de habilitações académicas e profissionais os técnicos superiores são fundamentalmente licenciados em Economia/ Gestão e Direito e nenhum afirmou possuir a certificação em "*Certified Government Auditing Professional*" (CGAP). No teste de hipóteses inferiu-se contudo, à medida que aumenta o número de funcionários do município, aumenta o número de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna.

Pese embora os inquiridos tenham indicado possuir manual de auditoria e norma e controlo interno aprovado, o ritmo de atualização tem sido extremamente fraco. Verificou-se não existir relação entre dimensão do município e a existência de manual de auditoria interna. A totalidade dos municípios possui Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas¹ aprovado tendo-se contudo, registado uma percentagem de 71,4% de "não resposta" relativamente à implementação de medidas de acompanhamento, o que induz a não efetivação de acompanhamento ao plano. Não obstante, o acompanhamento poderia ser desenvolvido pela equipa de auditoria interna.

A atividade dos serviços de auditoria reside fundamentalmente na realização de auditorias, ou seja, em média são produzidos 5 auditorias por ano, sendo significativa a frequência de inquéritos (traduzindo-se numa percentagem total de resposta de 42,9%) e processos de mera averiguação (traduzindo-se numa percentagem total de respostas de 28,6%), pelo que, as sindicâncias têm menor expressão. Os principais critérios utilizados nas auditorias internas são as áreas de maior risco (81,0% dos inquiridos) e as queixas dos munícipes (38,1%).

De um modo, geral as auditorias mais frequentemente encetadas pelos serviços de auditoria interna são: a auditoria contabilístico financeira; a auditoria ao controlo interno; a auditoria aos recursos humanos e a auditoria da qualidade. É predominante o recurso à amostragem não estatística, contudo, alguns inquiridos mencionaram o recurso a random access, standardizada e a perceção do auditor face à avaliação do risco. Na recolha de informação são utilizados os testes de conformidade e de procedimento e as provas recolhidas são suficientes e adequadas na opinião de 85,7% dos inquiridos. A quase totalidade dos serviços de auditoria interna não tem implementado o recurso a sistemas informáticos. Em média são produzidos 6 relatórios de

¹ Plano elaborado pelos municípios decorrente de recomendações do Tribunal de Contas Português.

auditoria sendo predominantes os relatórios com reserva e sem reserva.

A obtenção de respostas relativamente aos relatórios com opinião adversa e aos relatórios com abstenção ou recusa de opinião foi ínfima ou inexistente, por estarmos em auditoria interna. Adicionalmente, concluiu-se que um maior número de técnicos nem sempre conduz a uma maior produção de relatórios/ano.

Verificou-se um equilíbrio nas respostas quanto à publicitação dos relatórios de auditoria, os inquiridos que decidem pela publicitação dos relatórios fazem-no essencialmente com recurso ao envio de *email*, *intranet*, tendo adicionalmente sido referido que o relatório preliminar é enviado ao auditado para efeitos de contraditório. Em termos de consequências mais frequentes são dominantes as medidas corretivas/propostas de melhoria, constituindo as infrações disciplinares um procedimento menos usual, assim como, os factos passíveis de reporte ao Ministério Público.

Desta forma, a grande maioria dos municípios assinalou que o resultado da sua ação visa propor a adoção de medidas corretivas/propostas de melhoria (uma média de 14 propostas por ano). No entanto, não foi possível concluir que o número de funcionários tenha um impacto positivo no número de medidas corretivas/ propostas de melhoria, ou seja, equipas de auditoria maiores não conduzem necessariamente, a uma maior produção de medidas e /ou propostas.

Uma significativa percentagem de inquiridos (cerca de 61,9%) indicou não proceder à avaliação dos procedimentos de auditoria interna, uma das causas apontadas é a recente criação do serviço. No entanto, os que assinalaram positivamente a avaliação dos procedimentos são maioritariamente escolhidas a aplicação de indicadores de rendimento e em termos de outros métodos foi mencionada a realização de auditorias por terceiros.

Os técnicos consideraram que os principais contributos da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais residem em assegurar que: as normas regulamentares são executadas; promover o controlo dos riscos; salvaguardar os ativos e otimizar a alocação dos ativos. De igual modo, pode deduzir-se não existir relação entre dimensão do município e os diferentes contributos para a prossecução dos objetivos municipais.

No que diz respeito aos testes de hipóteses, da análise à tabela 2 conclui-se pela não existência de correlação entre as variáveis, para as hipóteses 1 e 2 e por uma correlação significativa na hipótese 3, uma vez que, o nível de significância é inferior a 0,05.

Tabela 2 – Hipóteses 1 a 3

Hipótese testada	Correlação de Spearman	Sig.
H 1: O número de funcionários do município tem influência na definição da dimensão das equipas de auditoria?	0,176	0,445
H 2: O número de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna tem influencia sobre o número de relatórios produzidos?	0,293	0,197
H 3: O número de funcionários afetos ao serviço de auditoria interna tem influência sobre o número de medidas corretivas/proposta de melhoria?	0,526	0,014

Fonte: Elaboração própria.

Na hipótese 4 visou-se testar se a dimensão do município tem influência na existência de manual de auditoria aprovado. A tabela 3 apresenta valores para o teste de Qui-Quadrado que variam entre 0,583 e 4,259 e com nível de significância entre 0,038 e 0,445, adicionalmente, no teste de Fisher foram apurados valores entre 0,063 e 0,623. O teste de Fisher é usado para amostras pequenas e produz menos erro em relação ao teste do Qui-Quadrado. O teste de Fisher permite calcular a probabilidade de associação das características que estão em análise, ou seja, de elas serem independentes.

Deste modo, os resultados indiciam que as variáveis tendem a estar dissociadas, aceitando-se a hipótese nula da independência, ou seja, não há relação entre a dimensão do município e a existência de manual de auditoria interna aprovado, contudo, considerando que os níveis de significância são superiores a 0,05, a confiança nesta conclusão é mais reduzida, pelo que as hipóteses não podem ser inteiramente corroboradas.

Tabela 3: Municípios de pequena, média e grande dimensão

		Valor	Graus de Liberdade	Significância
Pequena dimensão	Pearson Qui-Quadrado	2,625	1	0,105
	Fisher			0,262
Média dimensão	Pearson Qui-Quadrado	4,295	1	0,038
	Fisher			0,063
Grande dimensão	Pearson Qui-Quadrado	0,583	1	0,445
	Fisher			0,623

Fonte: Elaboração própria

Por último, a hipótese 5 pretendeu testar se a dimensão do município tem influência nos contributos da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais.

De acordo com o descrito no gráfico 1, os técnicos consideraram que os principais contributos da auditoria interna na prossecução dos objetivos municipais reside em assegurar que as normas regulamentares são executadas, promover o controlo dos riscos, salvaguardar os ativos e otimizar a alocação dos ativos.

No campo “outro” foi indicado o apoio prestado a outros serviços nomeadamente, o apoio prestado aos serviços jurídicos e de recursos humanos em processos de inquérito e de meras averiguações e o controlo interno dos processos e a melhoria contínua.

Gráfico 1: Contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos municipais



A tabela 4 apresenta os valores apurados quer para o teste de Qui-Quadrado quer para o teste de Fisher, no entanto, este teste não foi realizado para a variável “outro contributo para a prossecução dos objetivos municipais”. Os resultados indicam então, que as variáveis **tendem a estar dissociadas**, aceitando-se a hipótese nula da independência, ou seja, não há relação entre a **dimensão do município** e os diferentes contributos para a prossecução dos objetivos municipais, contudo, considerando que a quase totalidade dos níveis de significância são superiores a 0,05, a confiança nesta conclusão é mais reduzida, pelo que, as hipóteses não podem ser completamente confirmadas. Atente-se que quanto à “otimização da alocação dos recursos”, nos municípios de média dimensão e “preparação dos controlos externos” nos municípios de grande dimensão, a conclusão de que a dimensão não está associada com os contributos encontra-se sustentada com níveis de significância de 0,024 e 0,003 (teste de Fisher).

Tabela 4: Municípios de pequena, média e de grande dimensão – Contributos para a prossecução dos objetivos

		Pequena dimensão		Média dimensão		Grande dimensão	
		Valor	Significância	Valor	Significância	Valor	Significância
Controlo dos ativos	Pearson Qui-Quadrado	2,051	0,152	2,759	0,097	0,236	0,627
	Fisher		0,278		0,149		1,000
Salvaguarda dos ativos	Pearson Qui-Quadrado	0,236	0,627	1,222	0,269	0,583	0,445
	Fisher		1,000		0,361		0,623
Assegurar que as normas regulamentares são executadas	Pearson Qui-Quadrado	0,691	0,406	2,432	0,119	0,884	0,347
	Fisher		1,000		0,214		1,000
Preparação dos controlos externos	Pearson Qui-Quadrado	1,544	0,214	4,492	0,034	12,353	0,000
	Fisher		0,532		0,090		0,003
Otimização da alocação dos recursos	Pearson Qui-Quadrado	0,525	0,469	6,109	0,013	4,200	0,040
	Fisher		0,624		0,024		0,061
Outro	Pearson Qui-Quadrado	1,094 ^a	0,779	3,182	0,364	3,306	0,347

Fonte: Elaboração própria

>> CONCLUSÃO

A auditoria interna permite reduzir os riscos contribuindo com uma avaliação independente e indicando procedimentos através dos quais o risco pode ser evitado, eliminado, circunscrito ou reduzido não comprometendo as oportunidades de obtenção de valor acrescentado.

O sistema de controlo interno a adotar pelos municípios engloba o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, contudo, torna-se fundamental avalia-lo. Nesse sentido, a auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão dos organismos públicos, sempre por consideração aos objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia.

O estudo, representa um importante contributo na caracterização da auditoria interna nos municípios em Portugal, em termos de perspectivas futuras poderão ser recolhidos mais resultados, dada a dificuldade na recolha dos mesmos, bem como, poderão ainda ser analisados um conjunto alargado de pressupostos, propõem-se os seguintes: a avaliação do desempenho do serviço interno pelos restantes serviços municipais, o impacto da atividade de auditoria interna no combate à fraude e a realização de estudos futuros que permitam acompanhar a evolução da auditoria interna nos municípios, uma vez que se trata de uma área emergente.

BIBLIOGRAFIA

- CARLIER, Bruno e RUPRICH-ROBERT, Christophe (1998), Guide de la gestion locale: Organisation, évaluation, contrôle, Publicação Berger-Levrault.
- CARVALHO, João [et al.] (2012), Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2010, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- COSTA, Armindo [et al.] (2006), Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública, Revista de Estudos Politécnicos Polytechnical Studies Review, Vol III, n.os 5/6.
- JORGE, Susana e COSTA, Anabela (2009), Internal auditing amongst Portuguese municipalities, Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública, vol. VII, núm. 11.
- MARÇAL, Nelson e MARQUES, Fernando (2011), Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público, Edições Sílabo.
- MATEUS, Célia (2004), Guia Prático implementação de um sistema de controlo interno, Administração Pública, NPF- Pesquisa e Formação.
- MORAIS, Georgina e MARTINS, Isabel (2007), Auditoria interna: Função e processo, 3ª ed., Áreas Editora.
- POCAL Comentado (2002), Edição Reis dos Livros.
- PUCHETA – MARTÍNEZ, María Consuelo [et al.] (2006), Antecedentes y creación voluntaria de comités de auditoría: evidencia empírica del caso español, Revista Contabilidade e Gestão, n.º 3.
- VÁZQUEZ, Eduardo Hevia, (2006), Fundamentos de la auditoria interna – 2ª edición revisada de Concepto moderno de la auditoria interna, IAI España.

LEGISLAÇÃO

- Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública.
- Lei nº 98/97 de 26 de agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Decreto-lei nº 155/92, de 28 de julho - Bases da Contabilidade Pública.
- Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.