



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Atuação dos auditores nas entidades públicas – o estudo de caso nos Municípios

Trabalho Final na modalidade de Projeto
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Daniela Rodrigues Martins Amorim Aguiar

sob orientação de
Professora Doutora Luísa Anacoreta

Faculdade de Economia e Gestão
Setembro 2014

Agradecimentos

Gostaria de agradecer a todas as pessoas que, ao longo do meu Mestrado de Auditoria e Fiscalidade me ajudaram, direta ou indiretamente, a cumprir mais esta etapa da minha formação académica. Desta forma, deixo apenas algumas palavras em forma de agradecimento.

À minha orientadora, Dra. Luisa Anacoreta por ter orientado esta tese e pela sua disponibilidade e conselhos.

Estou especialmente agradecida ao Dr. João Torres, por ter ajudado na orientação da tese, pela sua vasta perspicácia, conhecimento e sugestões transmitidas durante a elaboração da tese.

Queria agradecer à minha família por todo apoio e paciência demonstrado em todos os momentos.

Daniela Aguiar

Setembro 2014

Resumo

A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras (ISA 200). No caso das entidades públicas os destinatários das demonstrações financeiras são todas as pessoas e por isso, é cada vez mais importante reforçar a prática regular da auditoria pública. Ao longo dos anos tem vindo a aumentar a preocupação com a qualidade de informação por parte das entidades públicas. Dado que a auditoria contribui para o aumento da qualidade da informação, é expectável que o utilizador das demonstrações financeira atribua maior valor informativo e deposite mais confiança em contas auditadas relativamente às não auditadas.

Este estudo foca a sua investigação no caso dos municípios portugueses e pretendeu dar resposta à seguinte questão: Quais as diferenças da auditoria nas empresas do sector privado para a auditoria nas empresas do sector público? Para tal recorreu-se a um estudo de caso, o Município do Funchal. Foram analisadas quais as exigências acrescidas da auditoria a entidades públicas e os principais riscos envolvidos, a forma como os auditores em Portugal atuam em entidades públicas, a diferença no planeamento de atividades entre empresas privadas e entidades públicas, o impacto que as recentes leis n.º 73/2013 e 75/2013 aplicáveis às autarquias locais apresentam com efeitos a partir de 2014 e as principais reservas apresentadas pelos auditores na Certificação Legal das Contas dos municípios portugueses. Este trabalho assenta na investigação interpretativa e na utilização de um estudo de caso.

Os principais resultados que retiramos deste estudo são que existem diferenças entre auditorias no sector privado e auditorias no sector público e que a implementação das lei n.º 73/2013 e n.º 75/2013 veio trazer alterações.

Palavras-chave: auditoria, sector público, municípios, finanças públicas.

Abstract

The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence among users of financial statements (ISA 200). Recipients of financial statements are all persons in case of public entities and so it is increasingly important to strengthen the regular practice of public audit. Over the years there has been increasing concern about the quality of information by public entities. Since the audit contributes to increasing the quality of information, it is expected that the user assign greater informative value and deposit more confidence in audited in respect of unaudited accounts.

This study focuses its research in the case of the Portuguese government and municipalities sought to answer the following question: What are the differences in auditing companies in the private sector for the audit in public sector companies? For this we used a case study, the city of Funchal. Which the greater need to audit public entities and major risks have been analyzed, how the auditors in Portugal worked in public entities, the difference in planning activities between private and public entities, the impact of the law by local authorities 73/2013 and 75/2013 brought from 2014 and the main concerns raised by the auditors in the Legal Certification of Accounts in the Portuguese municipalities. This work is based on interpretive research and the use of a case study.

The main results we draw from this study are that there are differences between the private sector audits and audits in the public sector and the implementation of law 73/2013 and 75/2013 has brought changes.

Key-words: audit, public sector, municipalities, public finance

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo.....	v
Abstract	vii
Índice	ix
Índice de Figuras.....	xi
Índice de Quadros	xi
Lista de abreviaturas e siglas	xiii
1. Introdução.....	1
1.1 Justificação do Estudo e Motivações.....	1
1.2 Enquadramento da organização.....	4
1.3. Objetivos e Questões de partida	5
1.4 Contributos esperados	6
1.5 Estrutura	7
2. Revisão de literatura	8
2.1 Conceitos de Auditoria	8
2.1.1 Auditoria Interna Vs Auditoria Externa	10
2.1.2 Auditoria do Sector Público vs Auditoria do Sector Privado	12
2.2 Normas de Auditoria	13
2.2.1 Normas Internacionais	13
2.2.2 Normas Nacionais.....	16
2.3 Municípios em Portugal	19
2.3.1. Enquadramento legal e contabilístico	20
2.3.2 Procedimentos de auditoria a executar na revisão legal das contas dos Municípios.....	44
3. Métodos de investigação	54
3.1 Objetivos	54
3.2 Método Adotado.....	55

4. Estudo Empírico	59
4.1 Municípios Portugueses	59
4.2 Breve caracterização do Município do Funchal	64
4.3 Enquadramento Contabilístico	67
4.4 Análise à auditoria.....	72
5. Conclusão.....	87
5.1 Sumário	87
5.2 Contribuições do Estudo, Limitações e Sugestões para Futura Investigação	93
Referências bibliográficas	94

Índice de Figuras

Figura 1. Estrutura Económico-financeira	20
Figura 2. Classificação económica.....	23
Figura 3. Municípios grandes, médios e pequenos em Portugal.....	61
Figura 4. Município do Funchal	65

Índice de Quadros

Quadro 1. Sociedades pertencentes à KPMG Portugal.....	5
Quadro 2. Organismos Internacionais que emitem normas de auditoria	13
Quadro 3. Normas gerais, trabalho de campo e relatório	16
Quadro 4. Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA)	18
Quadro 5. Diretrizes de Revisão/Auditoria	19
Quadro 6. Classificação económica da Receita Autárquica.....	24
Quadro 7. Classificação económica da Despesa Autárquica.....	25
Quadro 8. Procedimentos e práticas gerais	33
Quadro 9. Obrigações contabilísticas do Regime geral e do Regime simplificado	36
Quadro 10. Princípios e regras na execução das autarquias locais	37
Quadro 11. Mapas obrigatórios para prestação de contas	40
Quadro 12. Informação patrimonial e económica dos municípios	41
Quadro 13. Resumo das fases e actividades na execução de uma auditoria	44
Quadro 14. Risco genérico nos Municípios.	47
Quadro 15. Análise de risco nos Municípios	50
Quadro 16. Os municípios portugueses, por dimensão e região.....	60
Quadro 17. Evolução da Estrutura Financeira dos 308 Municípios.....	62

Quadro 18. Indicadores relevantes para os Municípios	62
Quadro 19. Evolução das Receitas	63
Quadro 20. Evolução das Despesas	63
Quadro 21. Limite à dívida total em 2013.....	63
Quadro 22. Ranking dos Municípios com maior endividamento em 2013	64
Quadro 23. Análise da Informação patrimonial e económica.....	69
Quadro 24. Classificação económica da Receita Autárquica (2012).....	70
Quadro 25. Classificação económica da Despesa Autárquica (2012).....	70
Quadro 26. Cálculo da Materialidade do Município de Funchal.....	75
Quadro 27. Exemplo de algumas contas significativas do Município do Funchal.....	75
Quadro 28. Riscos associados ao Município de Funchal	81
Quadro 29. Análise dos documentos de prestação de contas	83
Quadro 30. Comparação da CLC do Município de Funchal com a CLC de outros municípios	85

Lista de abreviaturas e siglas

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants;
CRP - Constituição da República Portuguesa;
DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais;
DRA - Diretrizes de Revisão/Auditoria;
EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
FAM – Fundo de Apoio Municipal;
IFAC - International Federation of Accountants;
IIA – Institute of Internal Auditors;
INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions;
IPAI – Instituto português de auditoria interna;
IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board;
NAGA - Normas de Auditoria Geralmente Aceites;
NGP – Nova Gestão Pública;
POC – Plano Oficial de Contas;
POCP – Plano de Oficial de Contabilidade Pública;
POCAL – Plano de Oficial de Contabilidade de Autarquias Locais;
ROC – Revisor Oficial de Contas;
SCI – Sistema de Controlo Interno;
SEL – Sector Empresarial Local;
SNC – Sistema de Normalização Contabilística;
SNC - AP – Sistema de Normalização Contabilística de Administrações
Públicas;
SPA - Sector público administrativo;
SPE – Sector público empresarial;
SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas;
TC – Tribunal de Contas.

Capítulo 1

Introdução

1. Introdução

1.1 Justificação do Estudo e Motivações

Ao longo dos anos, o Estado, como ente jurídico e social, evoluiu profundamente e a atividade financeira tornou as organizações um lugar de relevo, o que contribuiu de forma decisiva na formação das instituições (Marques e Almeida, 2004). O termo 'Nova Gestão Pública' (NGP) foi introduzido, em 1991, por Christopher Hood. Segundo este autor, esta abordagem baseia-se na:

“profissionalização da gestão nas organizações públicas, padrões de desempenho e medidas de avaliação, ênfase no controlo e nos resultados, desagregação das grandes unidades do sector público, primazia aos estilos e práticas de gestão do sector privado e ênfase na disciplina e parcimónia na utilização dos recursos” (Hood, 1991, p. 4-5).

A NGP começou por ser desenvolvida no final da década de 1970 e início da década de 1980, sob orientação da primeira-ministra Margaret Thatcher no Reino Unido e em alguns governos municipais dos Estados Unidos da América (EUA) (Groot e Budding, 2008). Assistiu-se a várias alterações no sector público devido ao surgimento da Nova Gestão Pública. Essas alterações sentidas no

sector público após o surgimento da Nova Gestão Pública impulsionaram a auditoria¹ pública (Costa *et. al*, 2006).

A reforma da administração financeira do estado em Portugal iniciou-se em 1990 e definiu novas regras e procedimentos contabilísticos para o sector público administrativo com a Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública. Esta lei implementou algumas alterações, sendo elas:

Segundo o art.º 11 refere-se à gestão orçamental dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira:

“1 - A fiscalização da gestão orçamental dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será efectuada através de um sistema de controlo sistemático sucessivo, mediante a análise dos elementos a que se refere o n.º 2 do artigo 8.º e, quando necessário, a verificação directa da contabilidade dos próprios serviços e organismos.

2 - Este controlo abrangerá a regularidade financeira e a eficiência e eficácia das despesas efectuadas.

3 - Será ainda assegurado o julgamento das contas pelo Tribunal de Contas.”

No entanto, existem diversas definições de auditoria, pelo que destacamos as principais:

- Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão ou não preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada, segundo o *International Federation of Accountants* (IFAC);
- Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificação se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas (INTOSAI).

Auditoria é feita tanto em entidades públicas e como em empresas privadas, mas existem diferenças na abordagem seguida para as empresas privadas em

¹ Neste trabalho, quando se fala de auditoria apenas se está a abranger a auditoria financeira.

relação às empresas públicas. Essas diferenças dizem respeito a todos os aspetos das funções da contabilidade: a obtenção de financiamentos; as decisões sobre as receitas e despesas de capital, a base das operações de registo e os respetivos eventos económicos e avaliação do desempenho financeiro das organizações e dos meios pelos quais as pessoas sejam responsabilizadas pelos recursos à sua disposição, (Lapsley, 1988). Contudo, a auditoria nas instituições do sector público é importante por causa dos fundos públicos destinados a tais atividades, mas, principalmente, por causa dos mecanismos e dos meios pelos quais a auditoria nas instituições do sector público diferem das auditorias do sector privado (Lapsley, 1988). No entanto, há poucos estudos académicos de auditoria do sector público.

Todas as entidades públicas nos países desenvolvidos estão sujeitas a regras de divulgação e revisão independente por um auditor (Schelker, 2008). Alt e Lassen (2006) salientam que as auditorias são importantes e mostram que aumentam a transferência fiscal e reduzem os défices públicos. Um estudo de Olken (2007) na Indonésia apresentou evidência que o aumento de auditoria reduzia os desperdícios nas despesas no sector público.

Todos os países desenvolvidos têm algum tipo de instituição de auditoria que reveem as demonstrações financeiras previstas pelo governo e em alguns países federativos, como os governos sub federais dos EUA, os estados ou municípios possuem a sua própria instituição de auditoria (Schelker, 2008). É fundamental que haja um regime legal com controlos sobre a atuação dos gestores, para poder avaliar se a gestão económica dos recursos públicos está a operar de forma correta e se é alvo de controlo especializado, ou seja, se está assegurada a gestão desses recursos de forma eficaz, eficiente, económica e ecológica (Marques e Almeida, 2004).

É necessário que se torne cada vez mais imperioso reforçar a prática regular da auditoria pública, e que esta atinjam novos alcances que possam aferir da

correta aplicação dos fundos públicos, numa perspetiva de controlo de gestão da entidade, para no futuro poder caminhar-se para auditorias de avaliação da qualidade dos serviços prestados, como sucedeu na Nova Zelândia, que foi o primeiro país em matéria de auditoria pública a colocar em prática este tipo de avaliação (Torres, 2002).

1.2 Enquadramento da organização

A organização que colabora na realização deste projeto é a KPMG & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A. (SROC). Segundo o Relatório de Transparência da KPMG de 2013, esta organização é uma Sociedade privada constituída em Portugal sob a forma jurídica de Sociedade Anónima. O objeto social desta organização é o exercício conjunto da atividade de revisor oficial de contas, nos termos da respetiva legislação, e a consultoria das matérias para as quais as habilitações exigidas para o exercício da profissão de revisor oficial de contas são indicadas.

Em 1987 a PMI (Peat Marwick International) e a KMG (Klynveld Main Goerdeler) lançaram-se no primeiro mega projeto de fusão ocorrido por empresas de consultoria e auditoria, nascendo deste modo a KPMG. Assim, aparece o nome de KPMG em todo o mundo. KPMG é a abreviatura dos nomes dos principais membros fundadores da organização. Em 1965 a Thomson McLintock abriu uma filial em Portugal, mais concretamente em Lisboa. Por seu lado, a Peat Marwick inaugurou a sua atividade em Portugal em 1981, com a abertura de um escritório em Lisboa. A fusão entre a KMG Thomson McLintock e a Peat Marwick tornou-se efetiva em Portugal no dia 1 de Julho de 1987 e em 1 de Janeiro de 1989 passou a vigorar a designação de KPMG Peat Marwick que entretanto evoluiu para KPMG. Atualmente a KPMG em Portugal tem a sua sede em Lisboa, no Edifício Monumental, no Saldanha. A rede KPMG em

Portugal é constituída pelas seguintes sociedades, para além da KPMG SROC (ver Quadro 1).

Sociedade	Actividade
KPMG Portugal - SGPS, S.A.	Gestão de participações
KPMG II – Consultores de Negócios, S.A.	Serviços de consultoria de negócios, estudos financeiros e gestão empresarial, serviços de contabilidade, processamento de dados e serviços informáticos
KPMG Advisory – Consultores de Gestão, S.A.	Prestação de serviços empresariais, estudos informáticos e implementação de sistemas informáticos
KPMG Shared Services – Serviços Partilhados de Consultoria e Gestão, S.A.	Serviços de consultoria de negócios, estudos económicos e financeiros e gestão empresarial, serviços de contabilidade, processamento de dados e serviços informáticos

Quadro 1. Sociedades pertencentes à KPMG Portugal²

A KPMG está presente em 152 países e tem mais de 145.000 profissionais a trabalhar nas firmas-membro a nível mundial. As sociedades pertencentes à rede KPMG Portugal são entidades jurídicas autónomas. Operam em três escritórios, Lisboa, Porto e Luanda, com 31 Sócios e aproximadamente 830 colaboradores (Relatório de transparência, 2013).

No Porto, os escritórios da KPMG situam-se no Edifício Península, na Praça do Bom Sucesso.

1.3. Objetivos e Questões de partida

Este estudo pretende analisar a atuação dos auditores nas entidades públicas. Particularmente, como objetivos específicos, pretende-se analisar:

- As exigências acrescidas da auditoria a entidades públicas e os principais riscos envolvidos;
- A forma como os auditores em Portugal atuam em entidades públicas.

² Fonte: KPMG, Relatório de Transparência KPMG 2013

- A diferença no planeamento de atividades entre empresas privadas e entidades públicas.
- O impacto que as Leis n.º 73/2013 e 75/2013, aplicáveis às autarquias locais trouxeram a partir de 2014.
- As principais reservas apresentadas pelos auditores na certificação legal das contas nos Municípios Portugueses.

Pretende-se, desta forma, responder à seguinte questão: Quais as diferenças da auditoria nas empresas do sector privado para a auditoria nas empresas do sector público? Especificamente:

- Quais as exigências e os principais riscos da auditoria aos Municípios?
- Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, existentes ou não?
- Qual a diferença no planeamento de atividades de auditoria entre empresas privadas e entidades públicas?
- Quais as mudanças que as Leis n.º 73/2013 e 75/2013, aplicáveis às autarquias locais vieram trazer a partir de 2014?
- Quais as principais reservas apresentadas pelos auditores nas certificações legais das contas?

De forma a dar resposta às questões apresentadas, recorrer-se-á a um estudo de caso.

1.4 Contributos esperados

Este estudo pretende identificar as principais diferenças na atuação dos revisores oficiais de contas nas empresas privadas e nas empresas públicas.

Este trabalho pretende também dar um contributo para a literatura sobre a atuação dos ROC em empresas públicas, no sentido de estender este tema aos Municípios portugueses, que quanto é do nosso conhecimento não foi ainda amplamente estudada.

1.5 Estrutura

Este trabalho é composto por cinco capítulos. O presente capítulo consiste na introdução. O capítulo 2 é dedicado à revisão da literatura. Os objetivos e métodos de investigação são apresentados no capítulo 3. O quarto capítulo centra-se no estudo empírico. Por fim, no capítulo 5 são apresentadas as conclusões e limitações inerentes a este trabalho, bem como pistas para futura investigação.

Capítulo 2

Revisão de Literatura

2. Revisão de literatura

Este capítulo tem como objetivo contextualizar e analisar a literatura relativa ao tema em estudo. Nesse sentido, apresentam-se os conceitos de auditoria, comparando auditoria externa com auditoria interna e auditoria do sector público com auditoria do sector privado. Além do enquadramento teórico da auditoria, apresenta-se a origem e a evolução histórica do seu conceito.

2.1 Conceitos de Auditoria

O conceito de auditoria, independentemente do âmbito a que se aplique, tem vindo a evoluir. A preocupação com as fraudes e irregularidades tem vindo a ceder passo a outros objetivos, continuando no entanto, nomeadamente no domínio da função pública, a ter muita relevância (Costa *et al.*, 2006).

Okafor e Chukwunedu (2011) definem auditoria como sendo um exame independente das demonstrações financeiras de uma organização com o objetivo de formar uma opinião sobre a veracidade e adequação das demonstrações. As auditorias são realizadas para dar credibilidade às demonstrações financeiras para o uso de outras pessoas do que aquelas que as preparam.

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

O *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), que está mais voltado para o controlo das finanças públicas, define auditoria como o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

O Tribunal de Contas (1999, p.30), define auditoria como “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 observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Uma auditoria é uma avaliação sistemática de uma representação com base na comparação de evidências. O objetivo da auditoria é avaliar a validade da afirmação com base em evidências de que a afirmação atenda aos critérios designados. Os critérios em que as afirmações são avaliados dependem do contexto, o envolvimento de auditoria (Hepp e Mayhem, 2004).

É importante que haja um nível único de garantia compatível com a palavra “auditoria”, pois é de interesse público que os usuários de demonstrações financeiras tenham um entendimento comum sobre a confiabilidade delas. Isso ajuda a minimizar as diferenças de entendimento entre diferentes grupos sobre o que constitui uma auditoria e sobre o objetivo de realizar uma auditoria (IFAC, 2012).

As definições de auditoria apresentadas apesar de cada uma apresentar alguns aspetos específicos, permitem concluir que a auditoria é um exame ou verificação 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 observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

2.1.1 Auditoria Interna Vs Auditoria Externa

A auditoria divide-se em auditoria interna e auditoria externa. A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação (IPAI, 2009).

Moeller e Witt (1999) afirmam que os auditores precisam de compreender os processos e teorias da gestão, como os gestores orientam os seus objetivos e como eles identificam e resolvem os problemas para atingir esses objetivos.

A auditoria interna assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação (Pradas e Salvador, 1995).

Morais (2004) considera que a “auditoria interna é uma função ao serviço da gestão e de apoio a toda a organização, com uma crescente responsabilidade social, sensível ao risco do negócio procurando sistematicamente avaliar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlos mais adequados para os minimizar e processos de *governance*”.

No contexto dos municípios portugueses, a auditoria interna é realizada por um órgão interno da entidade a ser auditada. Contudo esta auditoria interna não existe em todos os municípios, existindo apenas uma percentagem reduzida de municípios que tem um departamento independente de auditoria interna. É uma atividade independente, de segurança e de consultoria, com o objetivo de agregar valor e melhorar as operações dentro da organização, que ajuda a realizar os objetivos da organização, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para avaliar e melhorar a eficácia na gestão de riscos processos, controle e governança (Torres Pradas e Salvador, 1995). Quanto ao objeto a ser auditado, Torres Pradas e Salvador (1995) classificam: auditorias às contas, a legalidade da entidade e auditorias de regularidade e de gestão (economia, eficiência, eficácia e estratégias).

Segundo António Rocha (2010), a auditoria externa surge por necessidade e a pedido da empresa e exerce-se por auditor externo com total independência relativamente a esta. O auditor externo emite opinião, relatório ou parecer, sendo o seu trabalho facilitado se a auditoria interna e o controlo interno (administrativo, contabilístico, operacional, previsionar, informático, qualidade etc.) forem bons.

A auditoria externa é exercida por um profissional liberal ou independente, sem qualquer subordinação com a empresa, tendo como objetivo primordial expressar a opinião se as demonstrações financeiras estão apresentadas com os princípios de contabilidade geralmente aceites e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior (Pinheiro e Cunha, 2003).

Além de auditoria interna e auditoria externa, podemos distinguir auditoria do sector público e do sector privado, perspectiva analisada no seguinte ponto.

2.1.2 Auditoria do Sector Público *vs* Auditoria do Sector Privado

A auditoria pode ser feita tanto no sector público como no sector privado, e importa saber as principais diferenças entre auditoria de cada sector.

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

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

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

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

informação financeira do sector público é muito mais amplo; e as administrações públicas devem prestar contas a todos os cidadãos (Marques e Almeida, 2004).

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

2.2 Normas de Auditoria

2.2.1 Normas Internacionais

Os principais organismos internacionais que emitem normas de auditoria são o *International Organizational of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e *International Federation of Accountants* (IFAC) (ver Quadro 2).

Organismos	Competências	Destinatários
INTOSAI	Agrupar as entidades fiscalizadoras superiores (órgãos de controlo externo dos Estados membros)	As normas aprovadas em Outubro de 1991 constituem uma referência para a auditoria do sector público.
IFAC	Constituída em 1977, herdeira e aglutinadora de diferentes organizações internacionais de profissionais de contabilidade e auditoria.	Desenvolveu normas completas de auditoria, que são uma referência para a profissão na generalidade do mundo. ³ Numa fase posterior acrescenta-se a cada uma das normas comentários sobre a aplicabilidade à auditoria do sector público.

Quadro 2. Organismos Internacionais que emitem normas de auditoria⁴

³ Não foi objeto de estudo as Normas geralmente aceites nos EUA.

⁴ Fonte: Marques e Almeida, 2004.

INTOSAI é uma organização autónoma, independente e não-político. Esta opera como ‘guarda-chuva’ para a comunidade de auditoria governamental externa. Por mais de 50 anos, tem proporcionado um quadro institucionalizado para instituições supremas de auditoria para promover o desenvolvimento e transferência de conhecimentos, melhorar a auditoria do governo em todo o mundo e reforçar as capacidades profissionais.

O empenho da INTOSAI na elaboração de Normas de Fiscalização ou Auditoria, que são aplicadas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores, de carácter orientativo foi notável (Marques e Almeida, 2004).

O conceito de auditoria pública dada pelo INTOSAI surgiu inicialmente mais voltado para o controlo das finanças públicas, o qual visava garantir a integridade do orçamento e das contas, designando-se por auditoria de regularidade que integra a auditoria de cumprimento legal e a auditoria financeira (Dias e Sarrico, 2008).

Na União Europeia têm sido emitidas algumas normas enquadradoras de controlos a efetuar quer pelo Tribunal de Contas Europeu, que dispõe de um Manual de Auditoria para uso dos auditores, quer pelos órgãos nacionais. Além disso, o trabalho desenvolvido pelo Comité de Contato dos Presidentes das Instituições Superiores de Controlo, tem como finalidade a implementação das normas de auditoria do INTOSAI, que foram divulgadas em 1998, *“European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards”* (Tribunal de Contas, 1999).

A IFAC foi fundada em 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11th World Congress of Accountants. Esta organização desenvolveu normas completas de Auditoria, que são uma referência para a profissão em todo o mundo. Segundo o site da IFAC, a sua missão é servir o interesse público: contribuindo para o desenvolvimento de normas e orientações de alta qualidade; facilitando a adoção e implementação de normas e orientações;

contribuindo para o desenvolvimento de fortes organizações de contabilidade profissionais e empresas de contabilidade e de práticas de alta qualidade por profissionais contabilistas; e promover o valor de profissionais contabilistas em todo o mundo e falar sobre questões de interesse público.

O art.º 26.º da 8ª Diretiva preconiza que os Estados-Membros devem exigir que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas realizem as revisões legais das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela Comissão Europeia.

As normas do IFAC e do INTOSAI dividem-se em normas gerais, trabalho de campo, que é constituído por normas relativo ao planeamento, à execução e à conclusão, e relatório (ver Quadro 3).

Normas		IFAC "IAASB"	INTOSAI
Gerais		<p>ISA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria;</p> <p>ISA 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria;</p> <p>ISA 230 – Documentação de Auditoria;</p> <p>ISA 240 – As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras;</p> <p>ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras.</p>	<p>Cap. II – 2.1 e 2.2 – Postulados Básicos da Administração Pública:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aplicabilidade das normas; - Juízo imparcial; - Promulgação das normas; - Coerência - Acesso aos dados e atividades a fiscalizar. - Independência; - Diligência; - Competência.
Trabalho de Campo	Planeamento	<p>ISA 300 – Planear uma auditoria de Demonstrações Financeiras;</p> <p>ISA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente</p> <p>ISA 402 – Considerações de auditoria relativas a uma entidade que utiliza uma organização de serviços;</p>	<p>Cap. III Ponto 3.1 – Planificação com a finalidade de identificar e definir os objetivos e metodologias</p>
	Execução	<p>Várias ISA's por exemplo:</p> <p>ISA 400 – Avaliação do risco e controlo</p>	<p>Cap. III P. 3.2, 3.3, 3.4, 3.6 – O trabalho realizado pelo pessoal de auditoria, em cada nível e em cada</p>

		interno. ISA 500- Prova de auditoria; ISA 530 – Amostragem de auditoria	fase dever ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revista por um membro mais experiente da equipa.
	Conclusão	ISA 700 – Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras; ISA 800 – Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com referenciais com finalidade especial; ISA 920 – Verificação das entradas para a realização do capital das sociedades; ISA 930 – Programa de cooperação e de ajuda pública ao desenvolvimento.	Cap. IV – Cumprimentos das normas e regulamentos, provas e análise de contas com a componente de maior transparência.
Relatório		ISA 700 - Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras; ISA 800 – Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com referenciais com finalidade especial; ISA 920 – Verificação das entradas para a realização do capital das sociedades; ISA 930 – Programa de cooperação e de ajuda pública ao desenvolvimento.	Cap. IV – Pontos 4.0.1 a 4.0.24 4.0.1 a 4.0.7 – Enquadramento 4.0.8 – Forma e conteúdo: a) Título; b) Assinatura e data; c) Objetivos e alcance; d) Integridade das informações; e) Destinatários; f) Identificação dos assuntos; g) Fundamento Legal; h) Cumprimento das normas; i) Oportunidade da informação; 4.0.9 a 4.0.20 – Formas mais usadas de pareceres de auditoria 4.0.21 a 4.0.26 – Orientações específicas; 4.0.27 a 4.0.29 – Orientações sobre outros aspetos a incluir nos relatórios.

Quadro 3. Normas gerais, trabalho de campo e relatório⁵

2.2.2 Normas Nacionais

As normas de auditoria nacionais são as Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA).

Em Portugal, o Manual do Revisor Oficial de Contas publicado em 1985 pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é periodicamente atualizado. Este

⁵ Fonte: IFAC e INTOSAI.

manual contém a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adotadas no nosso país, com base em normativo emitido por diversas entidades internacionais. Além disso Manual do Revisor Oficial de Contas disponibiliza vários conteúdos relativos a Contabilidade, Auditoria, Regulamentação profissional, Controlo de Qualidade, as Diretivas da União Europeia, a Organização profissional e conteúdos relativos ao sector público.

Normas		DRA
Gerais		DRA 230 – Papéis de trabalho;
Trabalho de campo	Planeamento	DRA 300 – Planeamento; DRA 310 – Conhecimento do negócio;
	Execução	Várias DRA's por exemplo: DRA 400 – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria DRA 505 – Confirmações externas; DRA 510 - Prova de Revisão/Auditoria;
	Conclusão	DRA 700 – Relatório de Revisão/Auditoria; DRA 701 – Relatório de Auditoria elaborado por auditor registado na CMVM sobre informação anual; DRA 702 – Relatório a elaborar por auditor registado na CMVM sobre informação semestral; DRA 790 – Relatório anual sobre a fiscalização efetuada; DRA 800 – Relatório do revisor/auditor sobre trabalhos com finalidade especial; DRA 840 – Relatório sobre os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno das empresas de seguros; DRA 860 – Relatório sobre o sistema de controlo interno das instituições de crédito e sociedades financeiras.
Relatório		DRA 700 – Relatório de Revisão/Auditoria; DRA 701 – Relatório de Auditoria elaborado por auditor registado na CMVM sobre informação anual; DRA 702 – Relatório a elaborar por auditor registado na CMVM sobre informação semestral; DRA 790 – Relatório anual sobre a fiscalização efetuada;

	<p>DRA 800 – Relatório do revisor/auditor sobre trabalhos com finalidade especial;</p> <p>DRA 840 – Relatório sobre os sistemas de gestão de riscos e de controlo interno das empresas de seguros;</p> <p>DRA 860 – Relatório sobre o sistema de controlo interno das instituições de crédito e sociedades financeiras.</p>
--	---

Quadro 4. Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA)

Segundo o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) previsto no decreto-lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro, tendo substituído o decreto-lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas:

- a revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades,
- e o exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados atos ou fatos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é membro da IFAC e é a entidade que traduz e divulga as ISA há mais de 20 anos.

A Ordem dos ROC define as Directrizes de Revisão/Auditoria, publicadas no Diário da República, III série, n.º 295/97, de 23 de Dezembro de 1997 (ver Quadro 5).

Normas Gerais		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Independência do auditor ▪ Compromisso por escrito, com o âmbito e natureza do trabalho ▪ Credibilidade das asserções contidas na informação financeira ▪ Presença do risco de ocorrência na deteção de erros e fraudes ▪ Possibilidade de recorrer a peritos externos para formalizar a sua opinião
Normas de Trabalho de Campo	Ações Preparatórias	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Adquirir conhecimento da entidade e seu negócio/atividade ▪ Apreciação crítica dos factos significativos ▪ Apreciação crítica dos sistemas contabilísticos e de controlo interno ▪ Análise dos fatores internos e externos que condicionam à entidade ▪ Verificar se os sistemas de informação computadorizados afeta a auditoria ▪ Determinação do risco de auditoria tendo em conta a materialidade
	Planeamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estabelecer prioridades face às áreas, operações, processos ou documentos a auditar ▪ Rentabilizar os processos ▪ Obter a prova recorrendo a procedimentos (métodos e técnicas) e à profundidade dos testes

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificar os recursos necessários e adequados ▪ Elaborar um cronograma, evidenciado o início e a conclusão prevista da auditoria, com atividades ou processos a ser auditados
	Execução	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Análise da regularidade financeira e legalidade das despesas ▪ Análise da regularidade financeira e legalidade das receitas ▪ Avaliação do sistema de auto controlo: circuito da despesa e circuito da receita ▪ Avaliação do sistema de controlo interno ▪ Obter a prova recorrendo a métodos e técnicas de: <ul style="list-style-type: none"> a) Inspeções, observações, indagações e comparações b) Testes de conformidade, de percurso e substantivos c) Cálculos e outros procedimentos analíticos ▪ Conclusões do auditor adequadamente documentadas
Normas de Relato		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comunicação dos resultados deve ser efetuada de um modo formal ▪ Justificar por escrito todas as fraquezas da entidade e efetuar recomendações (“follow-up”) ▪ Antes da elaboração do relatório final, as conclusões devem ser discutidas com os responsáveis pela área sujeita a auditoria ▪ Os relatórios entregues devem ser curtos, oportunos, claros e concisos ▪ Deve ser emitido um documento final de opinião.

Quadro 5. Directrizes de Revisão/Auditoria⁶

2.3 Municípios em Portugal

A administração pública é o sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado e de outras entidades públicas que visam a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas (DGAEP).

O sector público português tem como missão a produção, prestação e alocação de bens e serviços aos cidadãos através de várias formas organizacionais. Está agrupado em dois grandes grupos: o sector público administrativo (SPA), o qual assegura as funções tradicionais da administração pública, que passam pela provisão de bens e serviços públicos; e o sector público empresarial (SPE) constituído por uma miríade de entidades de natureza empresarial que deriva da necessidade de assegurar que as utilidades públicas e os monopólios naturais são mantidos na esfera pública (Carvalho *et al.*, 2010) (ver Figura 1):

⁶ Fonte: Directrizes de Revisão/Auditoria



Figura 1. Estrutura Económico-financeira⁷

As entidades que fazem parte do sector público administrativo (SPA), do sector público empresarial (SPE) e, em geral, todas as entidades que gerem ou utilizam dinheiros públicos são controladas financeira e jurisdicionalmente pelo tribunal de contas (Tribunal de Contas, 1999). A atividade fundamental deste tribunal é a realização de auditorias, de qualquer tipo ou natureza (Tribunal de contas, 1999).

2.3.1. Enquadramento legal e contabilístico

Na Europa

A IFAC continua a fortalecer a profissão contabilística em todo o mundo e a contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes ao estabelecer e promover a aderência a normas profissionais de alta qualidade, promovendo a convergência internacional de tais normas. Para alcançar este objetivo, a IFAC criou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) para desenvolver normas de contabilidade de alta qualidade para uso pelas entidades do sector público em todo o mundo na preparação das demonstrações financeiras. Os objetivos da IPSASB são: emitir Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSASs), promover a sua

⁷ Fonte: Caiado, *et. al*, 2007.

aceitação e a convergência internacional para estas normas; e publicar outros documentos que proporcionem orientação em aspetos e experiências de relato financeiro no sector público. O IPSASB desenvolve IPSASs que se aplicam ao regime de contabilidade de acréscimo e IPSASs que se aplicam ao regime de contabilidade de caixa.

As normas do IPSAS são:

IPSAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras;

IPSAS 2 – Demonstrações de Fluxos de Caixa;

IPSAS 3 – Políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e erros;

IPSAS 4 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio;

IPSAS 5 – Custos de empréstimos obtidos;

IPSAS 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas;

IPSAS 7 – Contabilização de investimentos em associadas;

IPSAS 8 – Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos;

IPSAS 9 – Rébito de transações de troca;

IPSAS 10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias;

IPSAS 11 – Contratos de construção;

IPSAS 12 – Inventários;

IPSAS 13 – Locações;

IPSAS 14 – Acontecimentos após a data de relato;

IPSAS 15 – Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação;

IPSAS 16 – Propriedades de Investimento,

IPSAS 17 – Ativos fixos tangíveis;

IPSAS 18 – Relato por segmentos;

IPSAS 19 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes;

IPSAS 20 – Divulgações de partes relacionadas;

IPSAS 21 – Imparidade de ativos não geradores de caixa;

IPSAS 22 – Divulgação de informação financeira acerca do sector do governo geral;

IPSAS 23 – Rébito de transações de não troca (impostos e transferências);

IPSAS 24 – Norma internacional de contabilidade do sector público;

IPSAS 25 – Benefícios de empregados;

IPSAS 26 – Imparidade de ativos geradores de caixa;

IPSAS 27 – Agricultura;

IPSAS 28 – Instrumentos financeiros - Apresentação;

IPSAS 29 – Instrumentos financeiros – Reconhecimentos e mensuração;

IPSAS 30 – Instrumentos financeiros – Divulgações;

IPSAS 31 – Ativos intangíveis;

IPSAS 32 – Acordos de concessão de serviços.

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

Portugal

O Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, regulamenta as bases da Contabilidade Pública, consagrando um novo sistema de gestão e definindo regras orientadoras do Novo Regime de Administração Financeira do Estado. Alguns artigos têm vindo a ser alterados como o art.º 7.º, através do aditamento de um n.º 3, pela Lei n.º 10-B/1996, de 23 de Março, o art.º 51.º pelo Decreto-Lei n.º 190/96, de 9 de Outubro, o art.º 40.º, através do aditamento de um n.º 3, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro e o art.º 38.º é alterado, sendo ainda aditados os art.ºs 31.º-A e 31.º-B, através do Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março.

Segundo o Art. 50º do Decreto-Lei nº 155/92:

“1. Os organismos autónomos devem elaborar anualmente, com referência a 31 de Dezembro do ano anterior, os seguintes documentos de prestação de contas:

a) Relatório de actividades do órgão de gestão;

- b) Conta dos fluxos de tesouraria, elaborada nos termos do n.º 2 do artigo anterior;
- c) Balanço analítico;
- d) Demonstração de resultados líquidos;
- e) Anexos ao balanço e à demonstração de resultados;
- f) Parecer do órgão fiscalizador.”

Quanto as formas de controlo de gestão orçamental, o art.º 53 do referido decreto-lei definem auto-controlo, pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos; controlo interno, sucessivo e sistemático, efetuado por auditorias a realizar aos serviços e organismos; e controlo externo, jurisdicional a exercer pelo Tribunal de Contas (Decreto-Lei nº 155/92). Quanto à gestão orçamental, salienta-se a publicação da lei de Enquadramento Orçamental (LEO), divulgada na Lei nº 6/91, que define a estrutura do orçamento e os princípios e métodos de gestão orçamental.

Segundo o Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de Fevereiro, a classificação económica das receitas e despesas públicas é de aplicação obrigatória aos serviços integrados do Estado, aos serviços e fundos autónomos, à segurança social e à administração regional e local. Além disso, a classificação económica também está definida no POCAL, no ponto 2.5.2. As despesas/receitas não alteram o património duradouro do estado, ao contrário das despesas/receitas que alteram (ver figura 2).

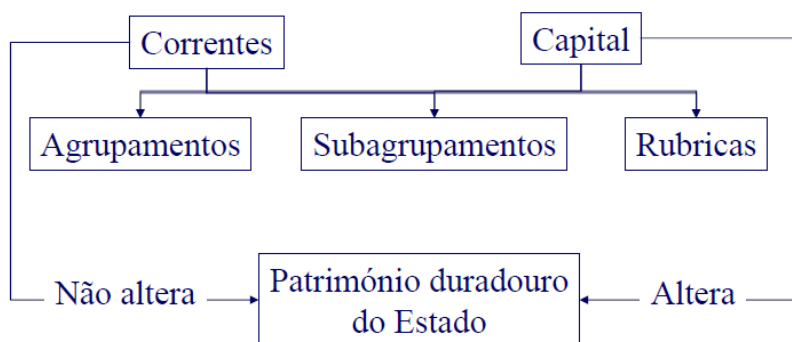


Figura 2. Classificação económica⁸

Os principais indicadores dos municípios são o número de municípios com receitas próprias superiores ou iguais a 50% das receitas totais; o número de

⁸ Fonte: Caiado, António P., Silveira, Olga, Fernandes, Maria J., Contabilidade Pública, 2007

municípios com receitas próprias inferiores a 20% das receitas totais; o número de municípios que não recorreram a empréstimos bancários e o número de municípios com receitas provenientes das transferências, superiores a 80% da receita total.

Segundo Carvalho *et al*, 2013, as receitas dos municípios podem ser classificadas como receitas correntes, que incluem impostos diretos; impostos indiretos; taxas, multas e penalidades; rendimentos de propriedade, transferências correntes; venda de bens e serviços correntes; e outras receitas correntes; receitas de capital, que incluem venda de bens de investimento; transferências de capital; ativos financeiros; passivos financeiros; e outras receitas de capital; e outras receitas, que incluem reposições não abatidas nos pagamentos; saldo da gerência anterior e operações extraorçamentais (ver Quadro 6).

Receitas correntes	Receitas de capital	Outras receitas
01- Impostos diretos	09- Venda de bens de investimento	15- Reposições não abatidas nos pagamentos
02- Impostos indiretos	10- Transferências de capital	16- Saldo da gerência anterior
04- Taxas, multas e outras penalidades	11- Ativos Financeiros	17- Operações extraorçamentais
05- Rendimentos de propriedade	12- Passivos Financeiros	
06- Transferências correntes	13 - Outras receitas de capital	
07- Venda de bens e serviços correntes		
08- Outras receitas correntes		

Quadro 6. Classificação económica da Receita Autárquica⁹

Os municípios não têm o poder de aumentar as suas próprias receitas e a capacidade de obter financiamento de forma independente pode ser restrita.

Quanto às despesas, também podem ser classificadas como despesas correntes (despesas com o pessoal, aquisições de bens e serviços, juros e outros encargos, transferências correntes, subsídios e outras despesas correntes), despesas de capital (aquisições de bens de capital, transferências de capital, ativos financeiros, passivos financeiros e outras receitas de capital) e outras despesas (operações extra-orçamentais), (ver Quadro 7), (Carvalho *et al.*, 2013).

⁹ Fonte: Carvalho *et. al*, 2013.

Despesas correntes	Despesas de capital	Outras despesas
01- Despesas com o pessoal	07- Aquisição de bens de capital	12- Operações extra-orçamentais
02- Aquisições de bens e serviços	08- Transferências de capital	
03- Juros e outros encargos	09- Ativos Financeiros	
04- Transferências correntes	10- Passivos Financeiros	
05- Subsídios	11- Outras receitas de capital	
06- Outras despesas correntes		

Quadro 7. Classificação económica da Despesa Autárquica¹⁰

Os municípios podem ser obrigados a demonstrar que todas as suas despesas são apropriadas.

Recentemente e como o objetivo de prevenir erros, fraudes e irregularidades e de conferir maior transparência às contas dos Municípios, os poderes públicos reforçaram o papel de auditoria, publicando a Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, Lei das Finanças Locais, que veio substituir a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro. A Lei de 2007 instituiu pela primeira vez a obrigatoriedade de auditoria externa às contas anuais dos Municípios e Associações de Municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local (Moura, 2011). Antes da Lei das Finanças Locais de 2013, a auditoria dos Municípios era realizada pelo Tribunal de Contas, pela Inspeção Geral das Finanças e pela Inspeção Geral da Administração Local (Moura, 2011). A Lei de 2013 introduziu alterações profundas ao nível do apuramento do endividamento e considerações importantes ao nível dos dois mecanismos de recuperação financeira municipal, o saneamento financeiro e a recuperação financeira. Esta lei estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias. Esta lei entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2014.

O artigo n.º 75 da lei das finanças locais (lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro) determina que os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades de sector empresarial local (SEL) devem apresentar o balanço, a demonstração dos resultados consolidados e os respetivos anexos explicativos.

¹⁰ Fonte: Carvalho *et. al*, 2013.

Segundo o nº 1 do art. 77º da Nova Lei das Finanças Locais, o auditor externo é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.

As competências do auditor externo que procede anualmente à revisão legal das contas estão estabelecidas no nº 2 do art. 77º e são as seguintes:

- a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plurianual de investimentos do município;
- c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- d) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira;
- e) Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.”

Estas competências são semelhantes às que estão descritas no art.º 420 do Código das Sociedades Comerciais, (Moura, 2011).

No art.º 2 da presente lei define autarquias locais como sendo os municípios e as freguesias e as entidades intermunicipais como sendo as áreas metropolitanas e as comunidades intermunicipais.

As autarquias locais devem respeitar os seguintes princípios: legalidade, estabilidade orçamental, autonomia financeira, transferência, solidariedade nacional recíproca, equidade intergeracional, da justa repartição dos recursos públicos entre o estado e as autarquias locais, coordenação entre finanças locais e finanças do Estado e tutela inspetiva (n.º 2 do art.º 3 da Lei 73/2013, de 3 de Setembro). Tendo em conta estes princípios, as autarquias locais devem exercer as suas atividades de acordo com a Constituição e as regras de direito da União Europeia e as restantes obrigações internacionais assumidas pelo Estado

Português, e estão sujeitas a estabilidade orçamental, devendo exercer uma gestão orçamental equilibrada pois as autarquias locais têm património e finanças próprios, cuja gestão compete aos respetivos órgãos, devendo haver informação mútua entre a atividade financeira das autarquias locais e o Estado (art.º 4, 5, 6 e 7, Lei 73/2013, de 3 de Setembro).

As autarquias locais são obrigadas à contribuição proporcional do sector local para o equilíbrio das contas públicas nacionais, segundo o princípio da solidariedade nacional recíproca (art.º 8 Lei 73/2013, de 3 de Setembro). Segundo o nº1 do art.º 9, “a atividade financeira das autarquias locais está subordinada ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações, de modo a não onerar excessivamente as gerações futuras.” O Estado tem como função inspecionar as autarquias locais e as restantes entidades do sector público, mas esta só pode ser exercida segundo as formas e nos casos previstos da lei (art.º 13, Lei 73/2013, de 3 de setembro). Outro dos princípios que a atividade financeira das autarquias locais deve respeitar é a estabilidade financeira das relações financeiras entre o Estado e as autarquias locais (art.º 10, Lei 73/2013, de 3 de Setembro). Existe coordenação entre as finanças locais e as finanças do Estado, efetuada pelo Conselho de coordenação Financeira (Art.º 12, Lei 73/2013, de 3 de Setembro).

Relativamente ao endividamento, a Lei das Finanças locais define no art.º 52, que a dívida total de operações orçamentais do município não pode ultrapassar, em 31 de Dezembro de cada ano, 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores. Caso a dívida total prevista atinja ou ultrapasse a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, são informados os membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e das autarquias locais, bem como os presidentes dos órgãos executivos e deliberativo do município em causa, segundo o nº 1 do art.º 56, Lei 73/2013. Se atingir ou ultrapassar 1,5 vezes a média da receita corrente líquida

cobrada nos três exercícios anteriores são informadas as entidades anteriormente bem como o Banco de Portugal (N.º 2 art.º 56, Lei 73/2013, de 3 de Setembro).

Em comparação com a antiga lei das finanças locais em que a análise de endividamento das autarquias deixou de ser efetuada na base dos conceitos de: endividamento líquido municipal, endividamento de médio e longo prazo e endividamento de curto prazo passou a ser com a nova lei com base no conceito de limite da dívida total.

O objetivo do regime relativo à contabilidade das autarquias locais é a uniformização, normalização e simplificação para que seja constituído um instrumento de gestão económico-financeira e permitiu o conhecimento completo do valor contabilístico do património (art.º 74, Lei 73/2013, de 3 de Setembro).

Os documentos obrigatórios da prestação de contas consolidadas são: balanço consolidado; demonstração consolidada dos resultados por natureza; mapa de fluxos de caixa consolidados de operações orçamentais; e o anexo às demonstrações financeiras consolidadas, com a divulgação de notas específicas relativas à consolidação de contas, incluindo os saldos e os fluxos financeiros entre as entidades alvo da consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazos e mapa da dívida bruta consolidada (art.º 75, Lei 73/2013, de 3 de Setembro). Estes documentos são remetidos ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as mesmas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas (art.º 76, Lei 73/2013, de 3 de Setembro).

Este decreto-lei pretende a implementação de um maior controlo orçamental e a prevenção de situações de instabilidade e desequilíbrio financeiro que se tem vindo a verificar no passado. Para haver coordenação entre as finanças

locais e o Estado, foi criado um Conselho de Coordenação Financeira, que é presidido por um representante do membro do Governo responsável pela área das Finanças.

Uma das entidades responsáveis por efetuar auditorias externas aos municípios é o Tribunal de Contas. O art. 214º da Constituição da República Portuguesa (CRP) apresenta o Tribunal de Contas (TC) como o órgão supremo da fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe. As principais funções do tribunal de contas são dar parecer sobre a conta geral do Estado, incluindo a da segurança social; dar parecer sobre as contas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira; efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei; e exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei (Constituição da República Portuguesa).

A lei n.º 98/97 de 26 de Agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas refere no seu art. 1º que o Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras. Além disso, o art. 1º refere que o tribunal de contas tem jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa. Os art. 53º e 54º referem que as contas das entidades públicas devem ser objeto de verificação interna e externa.

A verificação externa das contas tem por objeto apreciar, segundo o art. 54º:

- “a) Se as operações efectuadas são legais e regulares;
- b) Se os respectivos sistemas de controlo interno são fiáveis;
- c) Se as contas e as demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades que as prestam reflectem fidedignamente as suas receitas e despesas, bem como a sua situação financeira e patrimonial;
- d) Se são elaboradas de acordo com as regras contabilísticas fixadas.”

A lei 75/2013, de 12 de Setembro, estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e

para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.

Além da Nova Lei das Finanças, existe a Diretriz de Revisão/Auditoria 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, que orienta o Revisor relativamente aos trabalhos a realizar no âmbito das suas competências, em relação à verificação das contas individuais (Moura, 2011).

Segundo a Diretriz de Revisão/Auditoria 873, o âmbito de intervenção do revisor está destinado, por um lado, no nº 2 do artigo 47º da Lei de Finanças Locais que refere que as contas dos municípios e das associações dos municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e, por outro lado, nos números 1 e 2 do art. 48º da mesma lei, eu expõem que os municípios e as associações de municípios que detenham participações de capital em fundações e em entidades do sector empresarial local estão sujeitas a revisão legal de contas.

O revisor no âmbito do seu trabalho de revisão legal de contas, deve verificar se:

- As operações foram devidamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e/ou cobradas e registadas;
- As operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
- As despesas e receitas obedecem aos princípios e regras definidos no POCAL;
- Os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis;
- O cumprimento do limite de endividamento líquido municipal;
- As autorizações de pagamentos, estão devidamente documentadas e autorizadas pela entidade competente;

- O cumprimento das normas emitidas pelo Tribunal de Contas, Direcção Geral das Autarquias Locais e Direcção-Geral do Orçamento e demais entidades competentes relativamente à prestação de informação anual tanto quanto à sua integralidade como ao prazo limite de datas (Diretriz de Revisão/Auditoria 873).

A DRA 873 contem vários anexos:

- Anexo I: Deveres de comunicação e de prestação de contas das autarquias locais previstos no Decreto-lei que aprova o POCAL;
- Anexo II: Mapas obrigatórios para prestação de contas;
- Anexo III: Orientação adicional sobre a intervenção do revisor;
- Anexo IV: Modelo de relatório de revisão/auditoria para contas individuais.

O anexo III proporciona uma orientação adicional acerca de procedimentos que podem ser executados pelo revisor no contexto de uma auditoria às demonstrações financeiras das Autarquias Locais e Entidades Equiparadas.

No quadro 8, apresentamos os procedimentos e as práticas gerais, segundo o anexo III da DRA 873.

	Procedimentos
Avaliação do Controle interno	<p>Verificação dos procedimentos dos controles que ajudam a garantir que são tomadas as necessárias ações para cobrir os riscos para atingir os objetivos da entidade.</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Processamento da informação</u>: execução de procedimentos de controlo relevantes para garantir a exatidão, plenitude e autorização das transações; - <u>Controlos físicos</u>: os procedimentos envolvem a segurança física de ativos; - <u>Segregação de funções</u>: verificar se a atribuição a diferentes pessoas de responsabilidades para autorizar e registar transações e para manter a custódia de ativos está planeada para reduzir a oportunidade de permitir que qualquer pessoa possa estar em posição de cometer, ou esconder, erros ou irregularidades no decurso normal das suas funções.
Avaliação do cumprimento dos princípios e regras orçamentais	<p>È necessário garantir que no início do exercício todas as contas foram abertas adequadamente nomeadamente se estão de acordo com as regras previsionais previstas no POCAL, bem como garantir o cumprimento dos princípios e regras de execução orçamental, o que normalmente inclui o seguinte, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • verificar se, no orçamento inicial, as importâncias consideradas nas rubricas 'Remunerações de pessoal' correspondem à da tabela de vencimentos em vigor. • verificar se as importâncias relativas às transferências correntes e de capital foram consideradas no orçamento de acordo com a efetiva atribuição ou aprovação pela entidade competente; • fiscalizar a legalidade e a regularidade financeira dos atos e o registo de compromissos decorrentes de contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, diretos ou indiretos.
Áreas das despesas	<p>São exemplos de procedimentos nesta área:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as despesas foram inscritas no orçamento e a sua dotação foi respetivamente igual ou superior ao cabimento e ao compromisso; • as dotações orçamentais da despesa corresponderam ao limite máximo a utilizar na sua realização; • no caso em que o limite anterior é excedido, verificar se a competência para a autorização do acréscimo de despesa coube à entidade a quem competia a autorização do montante total da despesa, incluindo os acréscimos; • as ordens de pagamento da despesa caducadas nos prazos estabelecidos anualmente no decreto de execução orçamental foram processadas por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento, tendo presente o regime aplicável de despesas de anos anteriores e reescalamentos de compromissos; • as despesas pagas, para além de serem legais, foram devidamente cabimentadas, autorizadas, comprometidas, liquidadas, autorizadas para pagamento e pagas; • os documentos de realização e quitação da despesa, nomeadamente as faturas e recibos, são emitidas em nome da entidade, indicando o serviço responsável pela correspondente contratação, devidamente visadas pelo dirigente do serviço responsável ou em quem este delegar competência para o efeito; • as disposições especiais de natureza comunitária estão a ser cumpridas.
Área do pessoal	<p>São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as despesas relativas a abonos do pessoal estão conforme as notas de ocorrência, e foram pagas de acordo com os critérios definidos pela legislação em vigor; • os descontos efetuados nos vencimentos dos funcionários foram entregues em tempo útil às respetivas entidades; • confirmação da atualização da base de dados de Gestão de Funcionários (ficha de funcionário); • confronto da folha de vencimentos com o boletim de dados, ficha de

	assiduidade e ficha de controlo.
Controlo das disponibilidades	<p>São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a existência de normas que definam o montante máximo das importâncias em caixa; • os procedimentos e regime de abertura e utilização de contas bancárias, nomeadamente, quanto à definição de competências para a correspondente autorização de abertura e definição dos respectivos titulares; • os procedimentos de reconciliação das contas bancárias, bem como dos procedimentos instituídos na regularização das correspondentes diferenças, caso existam; • contagens físicas da caixa e correspondente análise documental e contabilística.
Ativo imobilizado corpóreo e incorpóreo	<p>São exemplos de procedimentos nesta área as seguintes verificações:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se todos os elementos patrimoniais ativos e passivos estão contabilizados em sistema digráfico e inventariados de acordo com o Cadastro de Inventário dos Bens do Estado (CIBE); • se o sistema informático de gestão do imobilizado permite um adequado controlo e processamento do cadastro dos bens imobilizados, nomeadamente quanto à sua identificação, localização, valorização e amortização, e quanto à análise da sua documentação suporte, como catálogos, plantas, fotografias, memórias descritivas, entre outros elementos; • analisar os aumentos do ativo imobilizado, nomeadamente por aquisição onerosa, aquisição gratuita, construções e obras novas, etc; • analisar as reavaliações, abates e transferências dos elementos do ativo imobilizado corpóreo e incorpóreo; • apreciar as razões subjacentes à impossibilidade de valorização dos bens, bem como as razões de não terem sido objeto de amortização bens de domínio público.

Quadro 8. Procedimentos e práticas gerais¹¹

De acordo com a Lei das Finanças Locais e com a DRA 873 o ROC/SROC tem de emitir parecer sobre a execução orçamental incluído na Certidão Legal de Contas, pelo que deve avaliar o cumprimento das regras orçamentais.

Do ponto de vista contabilístico, os municípios utilizam o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), este regime substituído pelo Regime de Contabilidade dos Serviços Municipalizados e das Federações de Municípios (RCSMF), (Costa *et al.*, 2006). O POCAL foi inspirado no POC de 1989, que por sua vez é baseado na IV Directiva Comunitária e com o aparecimento do POCAL deu início ao processo de normalização contabilística pública em Portugal.

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações

¹¹ Fonte: Anexo III da DRA 873

introduzidas pela Lei n.º162/99, de 14/09, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02/12, e pelo Decreto-Lei n.º 84-A/02, de 05/04, e constitui uma das principais reformas da administração financeira e das contas públicas, nos últimos anos, na Administração Local. Este plano é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas (ponto 2, POCAL). As entidades equiparadas a autarquias locais são para efeitos deste decreto, as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, e também as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (ponto 2, POCAL).

O principal objectivo do POCAL foi a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita:

- a) O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;
- b) O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- c) Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na lei de enquadramento do Orçamento do Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efectivação dos pagamentos e recebimentos;
- d) Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;

- e) Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;
- f) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- g) A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.

Este regime de contabilidade integra os princípios orçamentais e contabilísticos, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, os documentos previsionais (Grandes opções e no Orçamento) e os documentos de prestação de contas, que englobam os mapas de execução orçamental, a execução anual do plano plurianual de investimento, o mapa de fluxos e o anexo às demonstrações financeiras.

No POCAL são definidos dois regimes contabilísticos: o regime geral e o regime simplificado, sendo que o simplificado está associado a autarquias locais de menor dimensão que pelo seu volume de movimento financeiro não justifica a implementação do sistema contabilístico completo. Regime simplificado para todas as freguesias dispensadas de apresentar contas ao Tribunal de Contas e cujo movimento de receita seja inferior a 5.000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras da função pública.

Obrigações contabilísticas	Regime geral	Regime simplificado
Inventário e valorização	Sim	Sim
Norma de controlo interno	Sim	Sim
Documentos previsionais: - PPI ¹² - Orçamento	Sim	Sim
Contabilidade orçamental	Sim	Sim
Contabilidade patrimonial	Sim	Não
Contabilidade de custos	Sim	Não

Quadro 9. Obrigações contabilísticas do Regime geral e do Regime simplificado¹³

Quase todos os municípios de Portugal são obrigados a implementar o regime geral.

No preâmbulo do presente decreto-lei, estabelece que o POCAL:

“- permite o controlo financeiro e a informação necessária ao acompanhamento da execução do orçamento numa perspetiva de caixa e compromissos;

- estabelece as regras e os procedimentos para a modificação dos documentos previsionais;

- atende às exigências do orçamento das despesas e receitas e efetivação de pagamentos e recebimentos;

- permite a utilização racional das dotações orçamentais;

- fornece informação para o cálculo dos agregados da Contabilidade Nacional; e

- disponibiliza informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia.”

Segundo o ponto 7.2 do POCAL, o orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas: o mapa de resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos serviços municipalizados, quando aplicável e o mapa das receitas e

¹² PPI é o Plano Plurianual de Investimentos. Este deve incluir todos os projetos e ações de investimentos a realizar no âmbito dos objetivos estabelecidos e deve explicitar a respetiva previsão da despesa.

¹³ Fonte: Fernandes, M. (2014), Contabilidade para juntas de freguesia., Formação à distância.

despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce o dos serviços municipalizados, quando aplicável.

Receitas	<ul style="list-style-type: none"> - Só podem ser liquidadas e arrecadadas se tiverem sido objeto de inscrição orçamental adequada; -A cobrança pode ser efetuada para além dos valores inscritos no orçamento; - As receitas liquidadas e não cobradas até 31 de Dezembro devem ser contabilizadas pelas correspondentes rubricas do orçamento do ano em que a cobrança se efetuar.
Despesas	<ul style="list-style-type: none"> - Só podem ser cativadas, assumidas, autorizadas e pagas se, para além de serem legais, estiverem inscritas no orçamento e com dotação igual ou superior ao cabimento e ao compromisso, respetivamente; - As dotações orçamentais da despesa constituem o limite máximo a utilizar na sua realização; - As despesas a realizar com a compensação em receitas legalmente consignadas podem ser autorizadas até à concorrência das importâncias arrecadadas; - as ordens de pagamento de despesa caducam em 31 de Dezembro do ano a que respeitam, devendo o pagamento dos encargos regularmente assumidos e não pagos até essa data ser processado por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento.

Quadro 10. Princípios e regras na execução das autarquias locais¹⁴

O POCAL também determina o sistema de controlo interno a adotar pelas autarquias locais, 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; as fraudes e erros; a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna financeira fiável (Fernandes, M., 2014). No que respeita ao controlo interno estabelecem-se as regras que devem ser contempladas por uma norma específica a aprovar por cada órgão executivo (ponto 3, POCAL).

¹⁴ Fonte: POCAL

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 da autarquia local, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanentes. O SCI 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 detenção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (POCAL, ponto 2.9.1).

Os objetivos do SCI estão explicitados no ponto 2.9.2:

- _ 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;
- _ o cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- _ a salvaguarda do património;
- _ a aprovação e controlo de documentos;
- _ a exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- _ o incremento da eficiência das operações;
- _ a adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- _ o controlo das aplicações e do ambiente informático;
- _ a transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;

_ 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.

Segundo o Art. 4º do POCAL, os deveres de comunicação e de prestação de contas das autarquias locais são publicitar, até 30 dias após a apreciação e aprovação pelo órgão deliberativo: o plano plurianual de investimentos; o orçamento; os fluxos de caixa; o Balanço, quando aplicável; a Demonstração de resultados, quando aplicável; e o Relatório de gestão.

Natureza	Nota ao POCAL	Título mapa	POCAL	Tribunal de contas Grupo I ¹	Tribunal de contas Grupo II ²	CCDR ³
Económica e Financeira	5	Balanço	X	X		X
	6	Demonstração dos Resultados	X	X		X
	8.1	Anexos às demonstrações financeiras: Caracterização da entidade	X	X		X
	8.2	Notas ao balanço e à demonstração de resultados	X	X		X
Orçamentais	7.1	Plano Plurianual de Investimentos	X	X	X	X
	7.2	Orçamento	X	X	X	X
	7.3.1	Controlo orçamental – Despesa	X	X	X	X
	7.3.2	Controlo orçamental – Receita	X	X	X	X
	7.4	Execução anual do plano plurianual de investimentos	X	X	X	X
	7.5	Fluxos de caixa e Contas de Ordem	X	X	X	X
	7.6	Operações de tesouraria	X	X	X	X
	8.3	Anexos às demonstrações financeiras: Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução:				
	8.3.1	Modificações do orçamento:				X
	8.3.1.1	Modificações do orçamento – Receita	X	X	X	X
	8.3.1.2	Modificações do orçamento – Despesa	X	X	X	X
	8.3.2	Modificações ao plano plurianual de investimentos	X	X	X	X
	8.3.3	Contratação administrativa:	X			X
	8.3.3.1	Situação dos contratos	X	X		X
	8.3.4	Transferências e subsídios:				
	8.3.4.1	Transferências correntes – Despesa	X	X		X
	8.3.4.2	Transferências capital – Despesa	X	X		X
	8.3.4.3	Subsídios concedidos	X	X		X
	8.3.4.4	Transferências correntes – Receita	X	X		X
	8.3.4.5	Transferências capital – Receita	X	X		X
	8.3.4.6	Subsídios obtidos	X	X		X
	8.3.5.1	Activos de rendimento fixo	X	X		X
	8.3.5.2	Activos de rendimento variável	X	X		X
8.3.6	Situação e evolução da dívida e dos juros				X	
8.3.6.1	Empréstimos	X	X	X	X	
8.3.6.2	Outras dívidas a terceiros	X	X	X	X	
Outros documentos	2.9	Norma de controlo interno e suas alterações		X	X	
	12.2.9	Resumo diário de tesouraria		X	X	
	13	Relatório de gestão	X	X	X	
		Guia de Remessa		X	X	
		Acta da reunião onde foi discutida e votada a conta		X	X	
		Síntese das reconciliações bancárias		X	X	
		Mapa de fundos de manio		X	X	
		Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais		X	X	
		Relação de acumulação de funções		X	X	
		Relação nominal dos responsáveis		X	X	

Quadro 11. Mapas obrigatórios para prestação de contas¹⁵

1 Às entidades sujeitas à adopção do POCAL é aplicável a Resolução nº 4/2011 do Tribunal de Contas – Grupo 1 – Integram-se as autarquias locais e entidades equiparadas cujo movimento anual da receita seja igual ou superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública, arredondado de acordo com as normas legais.

2 Grupo 2 – Integram-se as entidades cujo movimento anual da receita seja inferior ao limite estabelecido às entidades abrangidas pelo Grupo 1

¹⁵ Fonte: Directriz de Revisão/Auditoria 873 – Autarquias

Com base no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2011 e 2012, retirámos o quadro com a informação patrimonial e económica dos municípios, a qual contém informação sobre o cumprimento do POCAL (ver Quadro 12). Da análise do quadro podemos verificar que houve uma evolução notável por parte dos municípios no cumprimento das obrigações decorrentes da introdução da contabilidade patrimonial (Balanço e Demonstração dos Resultados).

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Apresentam o Balanço e Demonstração de Resultados na Prestação de contas	307	308	308	308	308	308
Apresentam amortizações do exercício no Mapa de Demonstração de Resultados	295	299	305	304	306	306
O Ativo apresenta valor na conta Bens de Domínio Público	306	308	308	308	308	308
Têm no ativo, em Bens de Domínio Público, valor em terrenos	230	241	245	255	258	261
Têm no ativo, em Bens de Domínio Público, valor em património histórico artístico e cultural	152	166	171	176	183	189
Os Bens de Domínio Público são superiores a 20% do total do ativo	257	267	270	268	275	282
Têm no Ativo valores a receber de clientes, contribuintes e utentes	288	290	288	290	292	293
Apresentam no Ativo valores de existências	215	235	245	259	265	271
Têm provisões do exercício (mapa de DR)	127	143	155	165	180	183
Registaram proveitos diferidos no Balanço (Passivo)	289	293	297	298	302	305
Apresentam no Passivo acréscimos de custos	251	269	276	289	294	296

Quadro 12. Informação patrimonial e económica dos municípios¹⁶

É da responsabilidade do Órgão Executivo manter o funcionamento do sistema de controlo interno adequado às atividades das autarquias locais, assegurar o seu acompanhamento e avaliação permanente (Decreto-lei 54-A/99, 1999). Além disso, este diploma também estabelece como obrigatório a elaboração e aprovação de uma “Norma de Controlo Interno”, de onde comprove os métodos e procedimentos implementados no município.

Como podemos verificar no sector público o normativo contabilístico que é aplicado é o POCAL. Enquanto que no sector privado a partir de 2010 o paradigma contabilístico foi alterado, o POC foi substituído pelo SNC (Sistema de Normalização Contabilística), no sector público não houve nenhuma reforma. O SNC visa unificar os critérios contabilísticos e tem como objetivo equipar os relatos financeiros das empresas nacionais, aproximando-os tanto quanto possível aos padrões comunitários, de forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as diretivas e regulamentos em matéria contabilística

¹⁶ Fonte: Carvalho *et al.*, 2013.

da União Europeia, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português. A normalização contabilística em Portugal encontra-se fragmentada e inconsistente, visto que, por um lado houve avanço do Sistema de Normalização Contabilística empresarial (SNC) e da Normalização Contabilística para as Entidades do Sector não Lucrativo (SNC-ESNL) no sentido da adoção de normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e, por outro lado, a manutenção de um sistema contabilístico no sector público que é baseado em normas nacionais (Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP, e diferentes Planos sectoriais do sector público – POC-Educação, POCMS, POCAL e POCISSSS). Em resultado dessa inconsistência, atualmente coexistem no âmbito dos sector público entidades que adotam as IAS/IFRS, entidades que adotam o SNC, entidades que adotam o SNC-ESNL e entidades que adotam o POCP e diferentes planos sectoriais. Esta fragmentação prejudica a eficiência da consolidação de contas e conduz a muitos ajustamentos que fazem com que a fiabilidade da informação seja questionada (CNC, 2013).

Torna-se necessário o ajustamento às normas contabilísticas para o sector público, no sentido da adoção de um modelo contabilístico que tenha como referência diversos normativos internacionais. Esta mudança é considerada como indispensável por razões de eficiência nos procedimentos contabilísticos, nomeadamente em sede de consolidação de contas e de consistência em normalização contabilística nacional.

O Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP), cuja missão é emitir normas contabilísticas e normas interpretativas destinadas ao sector público não empresarial, com referência as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (IPSAS) e também contribuir para o seu desenvolvimento, implementação e melhoria, apresentou a 30 de Julho de 2013 um documento com as bases orientadoras que estarão subjacentes à elaboração

do Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP). O Comité de Normalização Contabilística Público, em Portugal tem trabalhado com o objectivo de alcançar a tão desejada harmonização da Contabilidade. O SNC-AP é um instrumento imprescindível perante a actual conjuntura financeira existente nos diferentes países, a necessidade de controlo por parte dos diferentes organismos intervenientes na União Europeia e a comparabilidade da informação financeira das entidades públicas. Este novo SNC-AP, ao basear-se nas IPSAS, vai trazer diversas alterações nos sistemas contabilísticos baseados nos planos públicos sectoriais, até então aplicáveis, nomeadamente no POCAL (Rua, 2014).

A partir de 2010, todas as empresas do SEL passaram a implementar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) enquanto que os municípios e os serviços municipalizados continuam a implementar o Plano Oficial Contabilístico das Autarquias Locais (POCAL), segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013.

O controlo e a auditoria na Administração Local em geral (administrativa e empresarial) é, em Portugal, exercido por várias entidades e órgãos (Costa *et al.*, 2006), entre eles:

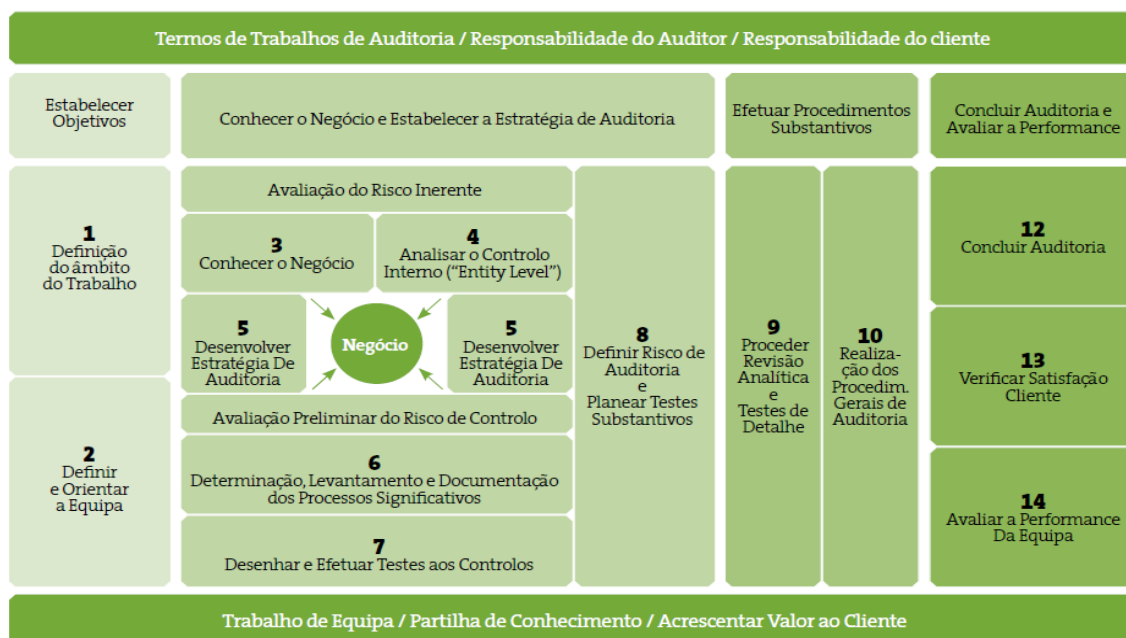
- Tribunal de Contas (TC);
- Inspeção-Geral de Finanças (IGF);
- Inspeção-Geral de Administração do Território (IGAT);
- Conselho Fiscal (CF) ou Fiscal Único (FU);
- Direção Geral das Autarquias locais (DGAL);
- Revisor Oficial de Contas (ROC);
- Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna);
- Assembleias Municipais, Assembleias-Gerais das Empresas;
- Controlo pelos Cidadãos.

A Inspeção Geral de Finanças é um serviço integrado no Ministério das Finanças cuja função é controlar a Administração Financeira do Estado e apoiar tecnicamente aquele ministério, funcionando na direta dependência do Ministro (Rodrigues e Morais, n.d.).

2.3.2 Procedimentos de auditoria a executar na revisão legal das contas dos Municípios

O exame efetuado às demonstrações financeiras do município deve ser realizado tendo em conta as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da OROC e as demonstrações financeiras devem ser preparadas de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), (Moura, 2011).

O revisor/auditor deve planear o seu trabalho de forma a que a revisão/auditoria seja levada a efeito de uma maneira eficaz, independentemente da dimensão da entidade cujas contas vai examinar (DRA 300).



Quadro 13. Resumo das fases e actividades na execução de uma auditoria¹⁷

¹⁷ Fonte: Gomes, Emilia, 2014.

Por planeamento, a DRA 300 entende que é o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto à natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respetivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva. Para complementar essa diretriz existe a DRA 310 que afirma que a obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho pois contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras. Para qualquer empresa, é importante que o auditor conheça o negócio e compreenda a entidade. A DRA 310 determina instruções sobre o que se deve entender por conhecimento do negócio e quais os procedimentos a executar. Para elaborar a revisão/auditoria, o nível de conhecimento do auditor deverá incluir o conhecimento geral da economia e do sector dentro do qual a entidade opera e um conhecimento particular de como esta funciona (DRA 310, ponto 5).

Materialidade é um conceito de significado e importância relativos de um assunto, quer considerado individualmente, quer de forma agregada, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo, ou seja, um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. Por isso, a materialidade não é uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspetos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil, DRA 320. Segundo a DRA 320, a estimativa da materialidade pode ser baseada nos resultados das operações ou na posição financeira, na posição financeira (sendo a base de

referência mais apropriada o capital próprio) ou materialidade a nível de conta ou classe(s) de transações.

Para a materialidade nos Municípios são usualmente considerados o valor do Ativo (por norma o maior peso é do Imobilizado Líquido) e dos Proveitos (por norma o maior peso é do Vendas e Prestação de serviços, dos Impostos e Taxas e das Transferências e Subsídios Obtidos), estabelecendo parâmetros máximos e mínimos, permitindo a definição de um intervalo de valores que será apreciado em função do juízo profissional. O nível de materialidade a determinar deverá ser mais baixo do que numa auditoria normal devido aos regulamentos existentes, ao grau de visibilidade e sensibilidade de programas, as expectativas do público, entre outras (Moura, 2011)

A DRA 410 refere que o SCI é entendido como sendo “todas as políticas e procedimentos (controlos internos) adotados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.

O auditor conhece e avalia o sistema de controlo interno implementado no Município, segundo a DRA 410. O sistema de controlo interno são todas as “políticas e procedimentos adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas de gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”

A DRA 400 aborda a avaliação do risco de revisão/auditoria. A finalidade desta diretriz é de estabelecer normas e proporcionar orientação na avaliação do risco de revisão/auditoria e seus componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção. O risco de revisão/auditoria é definido como sendo a suscetibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam de forma materialmente relevante, este risco tem três componentes: risco de controlo, risco inerente e risco de deteção (DRA 400).

O risco genérico nos municípios pode ser esquematizado da seguinte forma (Ver Quadro 14).

TIPO DE RISCO	ÁREA	CATEGORIZAÇÃO	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA
Inerente		Alto	<ul style="list-style-type: none"> - Dependência política - N/A (Não controlável pelo Revisor) - Limites de endividamento municipal apertados - Ter atenção ao ano de eleições autárquicas - Bens de Domínio Público significativos 	<ul style="list-style-type: none"> - N/A (Não controlável pelo Revisor)
Negócio		N/A	<ul style="list-style-type: none"> - O Município tem por missão satisfazer as necessidades dos Municípios, e depende das verbas transfendas do Orçamento de Estado 	<ul style="list-style-type: none"> - Não aplicável
Fraude		Médio	<ul style="list-style-type: none"> - Verificar se existem muitas obras em execução com trabalhos a mais - Controlos apertados por parte de diversas entidades fiscalizadoras - Ter atenção ao ano de eleições autárquicas 	<ul style="list-style-type: none"> - Indagações ao Órgão Executivo e junto dos Departamentos sobre o conhecimento de situações de fraude (incluir na DOG) - Análise pormenorizada dos contratos/obras mais importantes (aspectos legais, justificação para trabalhos a mais, desvios, ...) - Analisar o relatório anual de sobre a execução do Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas
TIPO DE RISCO	ÁREA	CATEGORIZAÇÃO	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA
Controlo	Global	Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Existência de uma Norma de Controlo Interno (NCI) - Avaliar o Sistema Controlo Interno implementado - Por norma, temos um Ambiente de Controlo favorável, com eventuais limitações a nível da área do Imobilizado 	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar os procedimentos de acordo com o NCI e posteriores actualizações - Efectuar testes de controlo nas áreas que se justificar - Verificar a implementação das recomendações sugeridas

Quadro 14. Risco genérico nos Municípios.¹⁸

O auditor deve efetuar os procedimentos necessários para identificar e avaliar os riscos de distorção material, devido a fraude ou erro, ao nível global de demonstração financeira e ao nível da asserção quanto a classes de transações, saldos de conta e divulgações (ISA 315).

¹⁸ Fonte: Moura, N., 2011.

Os seguintes quadros representam a análise de risco de um hipotético Município em determinadas áreas como as existências, prestação de serviços, impostos e taxas, acréscimo de proveitos, transferências e subsídios obtidos e concedidos, caixa e depósitos em instituições financeiras, fornecedores, administração autárquica, compras, empréstimos e encargos financeiros, custos com o pessoal, fornecimentos e serviços externos, entre outras áreas. Além disso, o quadro apresenta o nível do risco de área, a justificação do risco e a resposta de auditoria. Por exemplo, a área de existências os procedimentos da Norma de Controlo Interno não são suficientes mas o risco inerente não é significativo. Em termos de abordagem serão realizados os procedimentos substantivos na extensão considerada apropriada, considerando não ser relevante o risco nesta área. Como resposta, auditoria testa os procedimentos nesta área e assiste a contagens físicas.

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Existências	- Sem relevância	- Baixo	- Procedimentos da Norma de Controlo Interno não são suficientes	- Testar procedimentos nesta área - Assistir contagens físicas
Terceiros Prestação de Serviços Impostos e Taxas Acréscimo de Proveitos	- Situações esporádicas relacionadas com a especialização	- Baixo	- Procedimentos de controlo definidos na Norma de Controlo Interno estão em funcionamento - Grande parte das receitas provém do Orçamento de Estado	- Revisão analítica - Teste global à facturação emitida (gaps, sequência, totalidade, etc) - Consulta no site das Finanças dos valores transferidos - Consulta de processos judiciais em curso
Transferências e Subsídios Obtidos	- Sem risco	- N/A	- Transações simples e facilmente analisadas provenientes do Orçamento de Estado	- Obtenção e análise da Certidão da DGAL
Caixa Depósitos em Instituições Financeiras	- Sem risco	- N/A	- Bons controlos na tesouraria - Contagens periódicas - Conciliações bancárias periódicas	- Testes de conformidade (contagem ao caixa; pagamentos autorizados; cobranças com entrada dos meios monetários; etc)
Transferências e Subsídios Concedidos	- Sem risco	- N/A	- Acompanhamento próximo dada a proximidade com as entidades	- Leitura de actas da Câmara Municipal, - Contratos e Relatórios de acompanhamento
Fornecedores Administração Autárquica Compras	- Falta de registo de facturas por restrições orçamentais - Existência de passivos omissos	- Médio	- Os procedimentos constam da Norma de Controlo Interno (NCI) - Sujeito a inúmeras aprovações/controlo - Registo de facturas aquando do pagamento	- Testes de conformidade para avaliar tratamento dado às facturas recebidas - Revisão analítica - Circularização de terceiros - Corte de operações

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Empréstimos Encargos Financeiros	- Separação correcta do curto prazo e do médio/longo prazo	- Baixo	- Bons controlos de tesouraria - Legislação apertada	- Mapas de endividamento - Reporte de endividamento - Circularização de Bancos
Custos com o Pessoal Recursos Humanos	- Sem risco, excepto no que se refere aos valores debitados pela ADSE	- Baixo	- Como se trata de uma entidade pública, a legislação em vigor define e limita o valor dos salários e abonos	- Indagações - Testes de conformidade ao processamento de salários - Revisão analítica - Circularização da ADSE
Fornecimentos e Serviços Externos	- Falta de registo de facturas, mas com acréscimo de custo	- Baixo	- Procedimentos de circuito da despesa fortes e controlados	- Testes de conformidade - Revisão analítica - Substanciação reduzida
Outros Diversos	- Insuficiente cobertura de seguro do imobilizado - Processos judiciais Sist. Inf. Medidata com limitações	- Médio		- Circularização das Companhias de Seguros - Circularização dos Advogados

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Imobilizado Compras Terceiros Amortizações Subsídios para	- Bens do imobilizado não cadastrados - Bens de domínio público não estarem registados - Incorrecta inventariação inicial dos bens - Impactos significativos nas amortizações - Transferências de Imobilizado em Curso para Imobilizado firme - Titularidade	- Alto	- Valores elevados - Controlos deficientes - Alterações patrimoniais frequentes - Obras em curso (transferem para imobilizado firme com base no Auto de recepção definitivo e não com base no Auto de recepção provisório) - Obras realizadas e não registadas/facturadas	- Justificando-se, reserva aos saldos iniciais - Revisão analítica - Testes de substanciação (aquisições, permutas, doações, abates, alienações, transferências, amortizações) - Comprovativo da titularidade (incluindo Certidões Prediais) - Verificação física de bens - Circularização alargada a fornecedores de imobilizado e entidades participantes (DREN, CCDRN, etc) - Teste razoabilidade dos subsídios ao investimento
Investimentos Financeiros	- Sobreavaliação das participações financeiras	- Médio	- Não aplicação do MEP às participações com influência significativa (ter atenção às E.M.)	- Pedir as DF's das participadas e analisar impacto da não adopção do MEP
Existências	- Sem relevância	- Baixo	- Valores imateriais	
Terceiros Prestação de Serviços Impostos e Taxas Acréscimo de Proveitos	- Situações esporádicas relacionadas com a especialização	- Baixo	- Grande parte das receitas provém do Orçamento de Estado e facilmente analisam-se os proveitos que faltam especializar	- Efectuar os testes substantivos que se mostrarem necessários - Testar o corte de operações

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Custos com o Pessoal Recursos Humanos	- Sem risco, excepto no que se refere aos valores debitados pela ADSE	- Baixo	- Como se trata de uma entidade pública, a legislação em vigor define e limita o valor dos salários e abonos	- Revisão analítica - Teste ao processamento de salários - Analisar a resposta obtida da ADSE
Fornecimentos e Serviços Externos	- Falta de registo de facturas, mas com acréscimo de custo	- Baixo	- Procedimentos de circuito da despesa fortes e controlados	- Revisão analítica - Analisar especialização - Substanciação reduzida
Resultados Extraordinários	- Registo incorrecto ou insuficiente das operações subjacentes	- Médio	- Registos baseados nos fluxos financeiros e não nos valores contratuais	- Análise das operações e obtenção dos contratos de suporte (P.ex: Alienações) - Transferência de subsídios para investimento para proveitos extraordinários
Outros Diversos	- Insuficiente cobertura de seguro do imobilizado - Processos judiciais - Sistema Informático da Medidata com limitações - Eventuais passivos não cabimentados	- Médio	- Complexidade dos processos em contencioso	- Circularização dos Advogados internos e externos do Município - Análise aos controlos gerais e aplicativos dos Sistemas de Informação - Conciliação entre dados patrimoniais e orçamentais - Testar mapas de execução orçamental - Testar Mapa de endividamento

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Transferências e Subsídios Obtidos	- Sem risco	- Baixo	- Transacções simples e facilmente analisadas provenientes do Orçamento de Estado	- Comparar os registos contabilísticos com a Certidão da DGAL
Caixa Depósitos em Instituições Financeiras	- Sem risco	- Baixo	- Os procedimentos de Controlo Interno instituídos funcionam	- Folha do caixa - Conciliações bancárias - Circularização Bancos
Fundos Próprios	- Inventariação inicial - POCAL - Sucessivas correcções ao inventário inicial Impactos no RLE	- Médio	- Existência de contínuas correcções ao inventário inicial - Efeitos da não aplicação do MEP às participações significativas	- Revisão analítica - Cálculo dos efeitos da não adopção do MEP - Leitura da acta de AM da apreciação das contas - Analisar os ajustamentos efectuados no exercício
Transferências e Subsídios Concedidos	- Sem risco	- Baixo	- Acompanhamento próximo dada a proximidade com as entidades	- Testes substantivos - Análise dos Contratos - Recolha do Mapa de subsídios e transferências
Fornecedores Administração Autárquica Outros Credores Compras	- Falta de registo de facturas por restrições orçamentais - Existência de passivos omissos	- Médio	- Os procedimentos constam da Norma de Controlo Interno (NCI) - Sujeito a inúmeras aprovações/controlo - Registo de facturas aquando do pagamento	- Circularização de terceiros - Analisar as facturas reclamadas e não contabilizadas - Analisar o impacto do registo de facturas de exercícios anteriores
Empréstimos Encargos Financeiros	- Separação correcta do curto prazo e do médio/longo prazo	- Baixo	- Bons controlos de tesouraria - Legislação apertada	- Limites de endividamento - Circularização de Bancos - Teste à razoabilidade e especialização de juros
Estado e Outros Entes Públicos	- Sem risco, pois trata-se de uma entidade pública	- Baixo	- Bons controlos de tesouraria na área dos pagamentos	- Recolha de Certidões de não dívida das Finanças, CGA e Segurança Social

Quadro 15. Análise de risco nos Municípios¹⁹

Segundo Moura, 2011, as áreas que apresentam habitualmente maior risco nos municípios são o imobilizado, as compras, os terceiros, as amortizações e os

¹⁹ Fonte: Moura, 2011 pág. 6.

subsídios para investimentos. Os principais problemas associados a estas áreas são os bens do imobilizado não cadastrados, os bens de domínio público não estarem registados, a incorreta inventariação inicial dos bens, os impactos significativos nas amortizações, as transferências de imobilizado em curso para imobilizado firme e a titularidade. Estas áreas têm controlos insuficientes e/ou deficientes, existe necessidade de atualização da Norma de Controlo Interno, a informação normalmente está dispersa por vários departamentos e existem novas regras aplicáveis à Contratação Pública para adjudicação de empreitadas e bens do imobilizado. Para reduzir o risco destas áreas, a auditoria atualiza a informação recolhida em anos precedentes, verifica a implementação das recomendações, realização de testes de conformidade às aquisições efetuadas, ler as atas da Câmara Municipal e analisar afetações e desafetações decididas na Assembleia Municipal.

É importante o auditor analisar além das disponibilidades, contas de terceiros, existências e imobilizado deve também analisar os procedimentos instituídos na área informática e na área pessoal e verificar a conformidade dos regulamentos e leis provindas pelo sector autárquico nomeadamente o cumprimento dos Princípios e Regras Orçamentais, o cumprimento da Contratação Pública, o cumprimento das regras do endividamento e o cumprimento das recomendações provenientes do Conselho de Prevenção da Corrupção.

Outra DRA importante na realização dos procedimentos de auditoria é a DRA 505, que estabelece normas e proporciona orientação sobre o uso de confirmações externas pelo revisor/auditor como um meio de obter prova de auditoria. Confirmação externa é o “processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma comunicação escrita, recebida diretamente de um terceiro, em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afeta asserções nas demonstrações financeiras, incluindo as constantes nas

respetivas divulgações. Ao decidir até que ponto usar confirmações externas o revisor/auditor considera as características do ambiente em que opera a entidade auditada e a prática dos potenciais respondentes ao tratar pedidos para confirmação direta”, DRA 505.

O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspeções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião, DRA 510. A prova de revisão/auditoria é obtida a partir de uma combinação adequada de testes de controlo e de procedimentos substantivos ou, em certas circunstâncias, apenas a partir de procedimentos substantivos. O revisor/auditor deve considerar se a prova obtida é apropriada e suficiente para suportar as asserções às demonstrações financeiras. Segundo a DRA 510, as asserções são:

- Existência: um ativo ou um passivo existe numa determinada data;
- Direitos e obrigações: um ativo ou um passivo à entidade numa determinada data;
- Ocorrência: uma transação ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período;
- Integralidade: não há ativos, passivos, transações ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar;
- Valorização: um ativo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada;
- Mensuração: uma transação ou um acontecimento é registado pela devida quantia e o rédito ou gasto é imputado ao período devido;
- Apresentação e divulgação: um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

No final do trabalho o auditor emite um relatório, este passa em revista e aprecia as conclusões extraídas da prova de revisão/auditoria obtida para formar a sua opinião, declarando se as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adotado na preparação das mesmas (DRA 700).

CAPÍTULO 3

Métodos de investigação

3. Métodos de investigação

Este capítulo pretende relembrar os objetivos apresentados no capítulo 1 e descrever os métodos de investigação adotados.

3.1 Objetivos

Esta investigação tem como objetivo central analisar a atuação dos ROC nas entidades públicas. Particularmente, como objetivos específicos, pretende-se analisar:

- As exigências acrescidas da auditoria a entidades públicas e os principais riscos envolvidos;
- A forma como os ROC em Portugal atuam em entidades públicas.
- A diferença no planeamento de atividades entre empresas privadas e entidades públicas.

Pretende-se, desta forma, responder à seguinte questão: Quais as diferenças da auditoria nas empresas do sector privado para a auditoria nas empresas do sector público? Especificamente:

- Quais as exigências e os principais riscos da auditoria aos Municípios?

- Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, existentes ou não?
- Qual a diferença no planeamento de atividades de auditoria entre empresas privadas e entidades públicas?

De forma a dar resposta às questões apresentadas, recorrer-se-á a um estudo de caso.

3.2 Método Adotado

O método é muito importante para a investigação, visto que do método depende a eficácia da pesquisa. A escolha do método não é arbitrária. Um método só é aconselhável quando atende a duas condições básicas: a natureza do objeto a que vai ser aplicado e o fim que se tem em vista (Vieira, 2009).

Segundo Major (2009), existem vários tipos de investigação em contabilidade classificados em três categorias por Hopper e Powell (1985), sendo elas: investigação crítica, investigação interpretativa e investigação positivista. A investigação interpretativa tenta entender a natureza social das práticas contabilísticas dentro do seu contexto histórico, social, económico e organizativo. Yin (2009) ressalta que o estudo de caso poderá contemplar a pesquisa descritiva, sendo identificada como pesquisa/estudo do tipo exploratória, o que é evidente neste estudo.

Este trabalho assenta na investigação interpretativa e na utilização de um estudo de caso múltiplo do tipo exploratório. A investigação interpretativa tenta entender a natureza social das práticas contabilísticas dentro do seu contexto histórico, social, económico e organizativo. O estudo de caso é utilizado quando o investigador é: confrontado com situações complexas, de tal forma que dificulta a identificação das variáveis consideradas importantes; procura respostas para o “como?” e o “porquê?”; o objetivo é descrever ou

analisar o fenómeno; e quando o investigador pretende apreender a dinâmica do fenómeno ou do processo (Yin, 2009). O estudo de caso é uma investigação empírica que, segundo Yin (2009): investiga um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, especialmente quando: a fronteira entre o fenómeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas. O estudo exploratório é aconselhado quando existem poucos conhecimentos sobre o tema a ser abordado e quando não existem hipóteses elaboradas a serem testadas (Cervo e Bervian, 1996).

Este trabalho como o objetivo principal desta investigação é analisar a atuação dos ROC nas entidades públicas, caso particular dos municípios assenta na investigação interpretativa e na utilização de um estudo de caso.

Optou-se por um estudo de caso, o Município do Funchal. A escolha deste município assentou na escolha aleatória entre os diversos municípios que a KPMG já prestou os seus serviços de auditoria. Além disso, a escolha também assentou na relevância do município, sendo que o município do Funchal é o único município considerado grande no arquipélago da Madeira. A Madeira tem 11 municípios, onde um é considerado grande (Funchal), três são médios (Machico, Santa Cruz e Câmara de Lobos) e sete são pequenos (Porto Morniz, São Vicente, Santana, Ribeira Brava, Ponta do Sol e Calheta).

Um dos principais veículos de comunicação entre a empresa e os *stakeholders* são os relatórios e contas anuais (Stanton *et al.*, 2004) e, por isso, são uma das fontes de dados deste trabalho e um dos objetos de análise. O período de análise do estudo é 2012.

Para análise dos relatórios e contas anuais utilizou-se a técnica de análise de conteúdo. A análise de conteúdo constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Essa análise, conduzindo a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão

dos seus significados num nível que vai além de uma leitura comum (Morães, 1999). Além disso, para a análise dos relatórios e contas, foi tido em consideração o enquadramento contabilístico aplicável, ou seja, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais. Os municípios devem estabelecer um conjunto de procedimentos de controlo interno, de acordo com o POCAL.

Segundo o POCAL, os municípios devem apresentar uma série de documentos de prestação de contas, por isso, na nossa análise verificámos se o município em causa cumpre. Os documentos que um município deve apresentar são:

- Balanço;
- Demonstração de resultados;
- Anexo às demonstrações de resultados;
- Mapas de execução orçamental;
- Relatório de gestão.

De acordo com o POCAL, o município deve apresentar a seguinte informação:

Informação
Apresentar o Balanço e Demonstração de Resultados na Prestação de contas
Apresentar amortizações do exercício no Mapa de Demonstração de Resultados
O Ativo representa valor na conta Bens de domínio Público
Têm no ativo, em Bens de Domínio Público, valor em terrenos
Têm no ativo, em Bens de Domínio Público, valor em património histórico artístico e cultural
Os bens de domínio público são superiores a 20% do total do ativo
Têm no Ativo valores a receber de clientes, contribuintes e utentes
Apresentam no Ativo valores de existências
Têm provisões do exercício (mapa de DR)
Registaram proveitos diferidos no Balanço (Passivo)
Apresentam no Passivo acréscimos de custos

Além das obrigações do POCAL, também verificámos se o município em estudo cumpre os requisitos que a nova Lei das Finanças Locais propõe, como por exemplo o art.º 52 que afirma que a dívida total das operações orçamentais do município não pode ultrapassar, em 31 de Dezembro de cada ano, 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos 3 exercícios anteriores. Além disso, a Lei das Finanças Locais define o dever dos Municípios, quando aplicável, apresentarem contas consolidadas.

Definimos que a abordagem utilizada para entender os procedimentos utilizados numa auditoria aos municípios, com base nas Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA) ou nas Normas Internacionais de Auditoria (ISA), foi descrever os procedimentos utilizados pelo nosso caso de estudo, a Câmara Municipal do Funchal.

Capítulo 4

Estudo Empírico:

4. Estudo Empírico

4.1 Municípios Portugueses

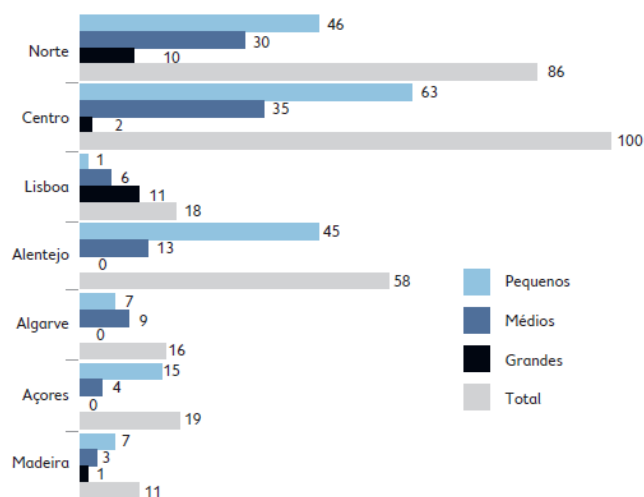
Segundo o Anuário Financeiro dos Municípios portugueses 2013, existiam 308 municípios dos quais 278 no continente e 19 na Região Autónoma dos Açores e 11 na Região Autónoma da Madeira, e estão agrupados em três categorias:

- Municípios pequenos: com população com menor ou igual a 20.000 habitantes;
- Municípios médios: com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes;
- Municípios grandes: com população maior que 100.000 habitantes.

O sector público português assegura a sua missão de produção, prestação e alocação de bens e serviços aos cidadãos através de vários subsectores, ou formas organizacionais, com diferentes enquadramentos jurídico-institucionais e diferentes fins (Carvalho *et. al*, 2013).

No quadro seguinte (ver quadro 16) podemos analisar a distribuição por dimensão no território português. Dessa análise, podemos verificar que é no sul

e nas ilhas que os municípios de pequena dimensão têm um maior peso relativo, visto que 64% (7 em 11) dos municípios da Região Autónoma da Madeira e 79% (15 em 19) dos municípios da Região Autónoma dos Açores são pequenos, assim como 78% (45 em 58) dos municípios do Alentejo.



Quadro 16. Os municípios portugueses, por dimensão e região²⁰

A distribuição da dimensão dos municípios em Portugal é apresentada na figura seguinte (ver figura 3).

²⁰ Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios portugueses 2013

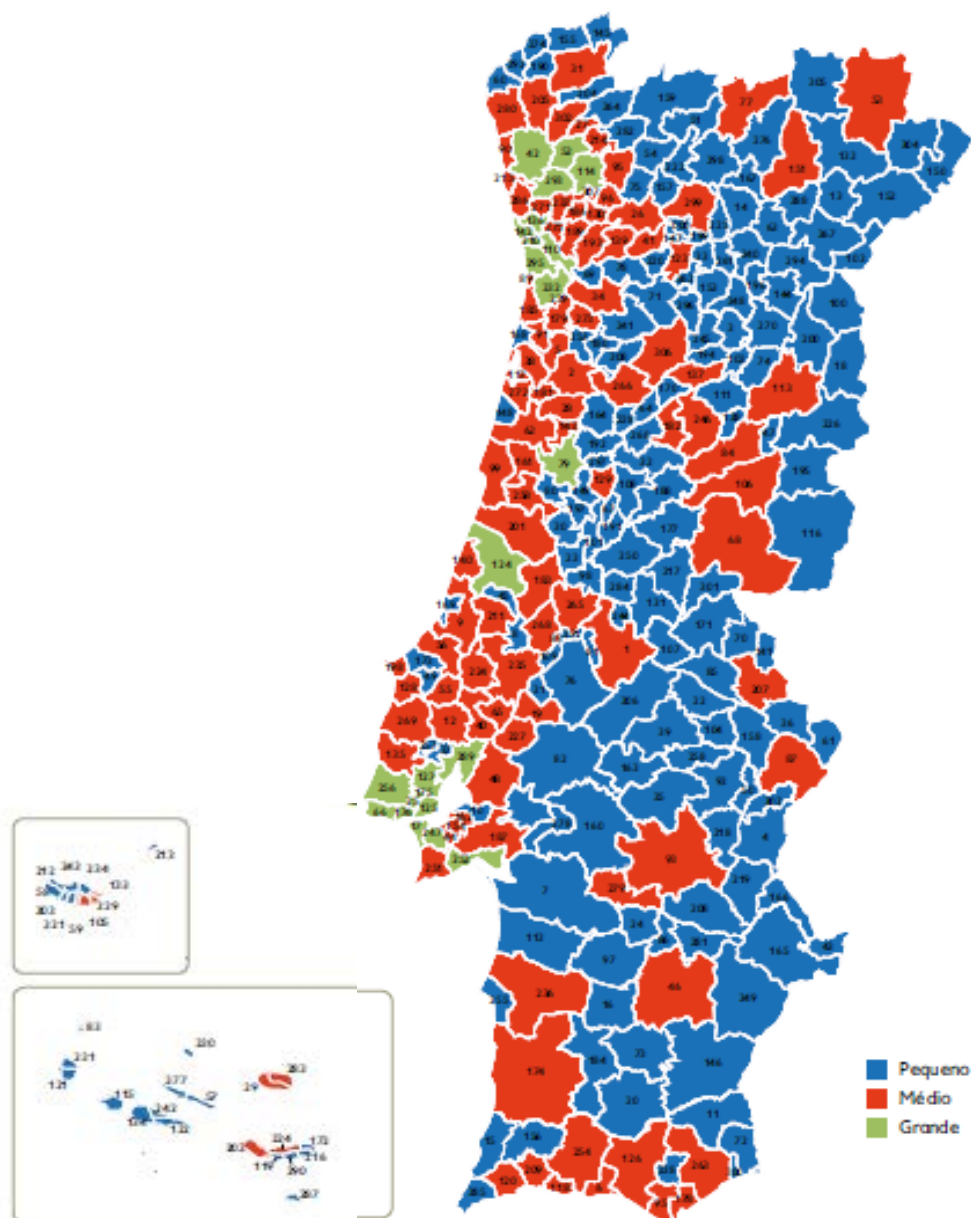
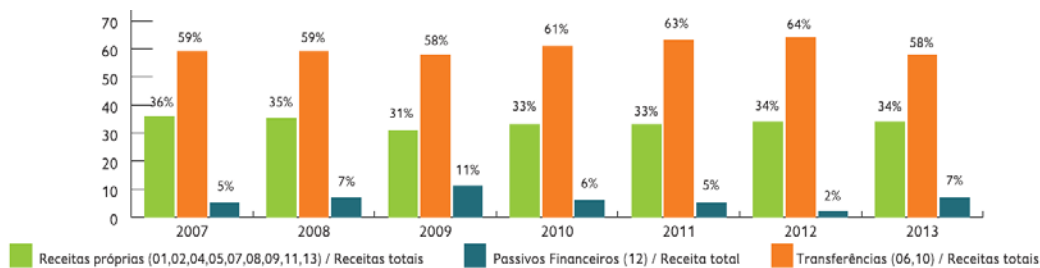


Figura 3. Municípios grandes, médios e pequenos em Portugal²¹

O Anuário Financeiro dos Municípios de 2013 analisa o rácio que relaciona as receitas próprias com as receitas totais para verificar o grau de independência financeira dos municípios. Considera-se que existe independência financeira nos casos em que as receitas próprias representam, pelo menos, 50% das receitas totais.

²¹ Fonte: Carvalho *et. al*, 2013.



Quadro 17. Evolução da Estrutura Financeira dos 308 Municípios²²

Da análise do Quadro 17, verifica-se que nos sete anos considerados, a independência financeira, considerando a totalidade dos municípios, atingiu o seu maior peso em 2007 (36%) e o menor em 2009 (31%), o que correspondeu a uma significativa diminuição em apenas dois anos. A partir de 2009 há uma tendência ligeira de aumento, atingindo 34% em 2013.

Da apreciação do quadro 18 pode concluir-se que em 2013, comparativamente a 2012, houve 10 municípios que deixaram de ter receitas próprias com níveis inferiores a 20% das receitas totais (27 face a 2012). No período de 2007 a 2013 nenhum município de grande dimensão apresenta esta situação de dependência financeira.

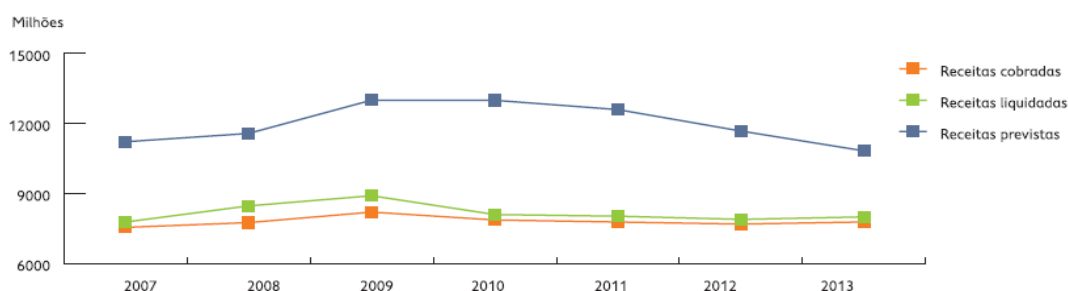
	Dimensão	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
N.º de municípios com receitas próprias superiores ou iguais a 50% das receitas totais	Pequenos	11	13	5	9	7	8	9
	Médios	44	41	27	30	28	29	29
	Grandes	22	20	17	17	19	22	19
	Total	77	74	49	56	54	59	57
N.º de municípios com receitas próprias inferiores a 20% das receitas totais	Pequenos	77	90	97	89	81	64	54
	Médios	2	1	5	3	4	2	3
	Grandes	0	0	0	0	0	0	0
	Total	79	91	102	92	85	66	57
N.º de municípios que não recorreram a empréstimos bancários	Pequenos	55	53	42	61	82	99	102
	Médios	26	19	16	31	36	47	37
	Grandes	9	6	4	6	3	5	7
	Total	90	78	62	98	121	151	146
N.º de municípios com receitas provenientes das transferências, superiores a 80% da receita total	Pequenos	37	47	35	50	56	57	37
	Médios	1	1	0	0	1	0	0
	Grandes	0	0	0	0	0	0	0
	Total	38	48	35	50	57	57	37

Quadro 18. Indicadores relevantes para os Municípios²³

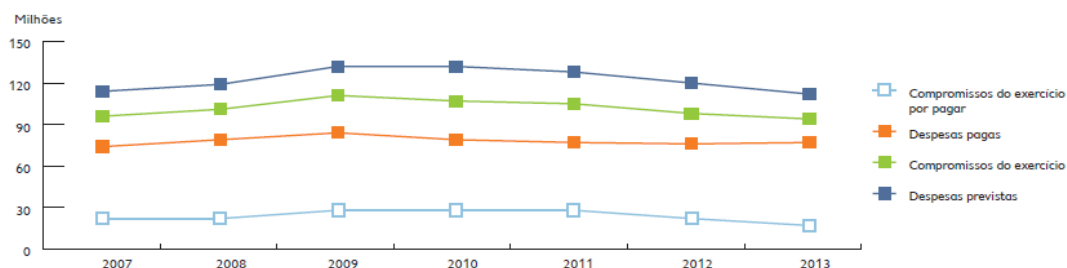
Nos quadros seguintes (Quadro 19 e 20) é apresentada a evolução desde de 2007 a 2013 das receitas e das despesas.

²² Fonte: Carvalho et al., 2013.

²³ Fonte: Carvalho et. al, 2013.



Quadro 19. Evolução das Receitas²⁴



Quadro 20. Evolução das Despesas²⁵

Em relação à dívida total, o Anuário Financeiro dos Municípios em 2013 apresenta o quadro 21 com o limite imposto pela Lei das Finanças Locais.

Unidade: milhões de euros

Indicadores	Ano	Valores
Receita corrente líquida cobrada	2010	5.824,8
	2011	5.645,6
	2012	5.564,3
Média da receita corrente líquida cobrada nos 3 exercícios (a)	2010 a 2012	5.678,2
Limite da dívida total = 1,5 x média da receita corrente líquida cobrada (b) = 1,5* (a)	2010 a 2012	8.517,4
Passivo Exigível (c)	2013	6.722,4
Dividas não orçamentais (d)	2013	186,1
Dívida Total (e) = (c) - (d)	2013	6.536,3
Índice de limite à dívida total	2013	76,7%
Nº de municípios que excedem o limite da dívida total	2013	81

Quadro 21. Limite à dívida total em 2013²⁶

No quadro seguinte (Ver Quadro 22) é apresentado os 10 municípios com maior endividamento em 2013. O município de Funchal é considerado no oitavo lugar no ranking, apresentando um endividamento de 80.493.429€ em 2013.

²⁴ Fonte: Carvalho et al., 2013.

²⁵ Fonte: Carvalho et al., 2013.

²⁶ Fonte: Carvalho et al., 2013.

Município	Dim.	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Variação 12-13
1 Lisboa	G	842.959.952	849.974.863	833.161.119	776.589.168	709.547.975	308.814.884	339.519.539	9,9%
2 Portimão	M	21.753.731	51.933.740	88.637.861	141.472.225	153.844.357	147.910.327	142.035.443	-4,0%
3 Vila Nova de Gaia	G	232.002.249	177.244.262	198.116.194	174.701.399	150.904.987	144.743.834	134.719.907	-6,9%
4 Aveiro	M	115.759.052	122.342.587	135.870.627	145.922.405	137.993.763	122.159.477	110.982.286	-9,1%
5 Gondomar	G	100.615.564	111.152.104	124.026.729	120.446.700	118.193.091	108.848.840	100.727.093	-7,5%
6 Cascais	G	4.552.562	2.625.776	59.621.053	89.771.684	76.276.054	88.838.317	92.143.347	3,7%
7 Seixal	G	26.908.035	32.477.555	49.834.687	36.625.485	43.103.433	68.935.086	81.110.513	17,7%
8 Funchal	G	59.111.097	79.452.968	88.225.192	83.638.705	85.966.547	80.121.995	80.493.429	0,5%
9 Santarém	M	52.617.260	57.805.673	75.378.251	80.315.989	95.044.012	86.160.397	77.196.332	-10,4%
10 Porto	G	153.531.307	122.110.962	110.658.448	127.023.125	105.564.580	87.862.685	74.882.832	-14,8%

Quadro 22. Ranking dos Municípios com maior endividamento em 2013²⁷

4.2 Breve caracterização do Município do Funchal

Antes de iniciar o estudo empírico, foi feita uma breve caracterização do Município do Funchal tendo por base a informação disponibilizada no site da câmara.

O município do Funchal gere o concelho do Funchal em termos sociais, económicos e financeiros, desportivos, culturais, entre outros.

O Funchal é uma cidade que se situa na Ilha da Madeira, e é capital da Região Autónoma da Madeira.

A cidade do Funchal está dividida em 10 freguesias agrupadas, para efeitos administrativos, em quatro bairros fiscais. Cada freguesia é agrupada por uma Junta de Freguesia. As Juntas que compõem Funchal são:

- Junta de freguesia do Imaculado Coração de Maria;
- Junta de freguesia do Monte;
- Junta de freguesia de Santa Luzia;
- Junta de freguesia de Santa Maria Maior;
- Junta de freguesia de Santo António;
- Junta de freguesia de São Gonçalo;
- Junta de freguesia de São Martinho;

²⁷ Fonte: Carvalho et. al, 2013

- Junta de freguesia de São Pedro;
- Junta de freguesia de São Roque;
- Junta de freguesia da Sé.

As freguesias de Santo António e São Martinho caracterizam-se por ser os dormitórios da cidade do Funchal, onde habita cerca de 50% da população do concelho, sendo que a Sé, freguesia onde se encontra localizada o município do Funchal e a zona histórica do Funchal, alberga apenas cerca de 2.000 habitantes, uma vez que se caracteriza por ser uma freguesia de comércio e turismo.

O concelho de Funchal é o concelho mais importante do Arquipélago da Madeira, sendo nele que se encontra localizada a “capital” da ilha, como o poder de decisão económico, financeiro e jurídico. Este concelho também é um dos cartazes principais de atração do turismo da ilha da Madeira. As prioridades deste concelho são a manutenção da cidade com excelentes condições de limpeza e conservação e a criação de infra-estruturas inovadoras e funcionais.

O edifício da Câmara Municipal do Funchal localiza-se na Praça do Município, na cidade do Funchal (ver figura 4).



Figura 4. Município do Funchal²⁸

²⁸ Fonte: <http://online.jornaldamadeira.pt/artigos/>

Com base nos resultados provisórios dos Censos de 2011, residem, no Funchal, cerca de 111.892 habitantes, o que representa 41,8% da população da Região Autónoma da Madeira. Como tem mais de 100.000 habitantes, o Funchal é considerado um município grande.

A Câmara do Funchal tem duas empresas municipais: Frente Marfunchal – Gestão e exploração de espaços públicos e de estacionamento públicos urbanos do Funchal, E.M. (Frente Marfunchal) e Sociohabitafunchal, E.M. (Sociohabita). A Sociohabita é uma empresa responsável pela gestão e exploração das habitações sociais construídas pelo Município do Funchal e que são sua propriedade (empresa detida a 100% pelo Município). A Frente Marfunchal é uma empresa responsável pela gestão e exploração dos complexos balneários existentes no concelho do Funchal, mesmo os que não sejam propriedade do Município (empresa detida a 100%).

O município centra toda a sua atividade na gestão dos vários serviços a prestar, entre eles:

- fornecimento de água;
- manutenção das redes viárias e de saneamento;
- manutenção e conservação de espaços públicos, tais como jardins, edifícios, fontanários, cemitérios, entre outros;
- organização de trânsito;
- gestão da habitação social;
- serviços de socorro (bombeiros);
- recolha de lixo;
- atividades desportivas e culturais;
- cobrança de taxas e emolumentos;
- ordenamento da cidade;
- ação social, entre outras.

O Município mantém uma estrutura que ronda os 1.800 trabalhadores. Os funcionários do município encontram-se abrangidos pelo regime contratual da função pública, sendo que o plano de carreiras, bem como a definição dos aumentos e a atribuição de bónus e de outras regalias encontram-se expressamente definidos na legislação em vigor. Todas as decisões deverão ser aprovadas em reuniões do município, que acontecem semanalmente, devendo igualmente, dependendo do significado, ser aprovadas em Assembleia Municipal. Toda a gestão e operação é reportada e supervisionada pelo Tribunal de Contas.

A atividade social e comercial do município é financiada essencialmente:

- pela remuneração dos serviços prestados pelo município através do pagamento por parte dos munícipes de taxas de serviços e do custo da água;
- pelas transferências do Governo Regional;
- pelas transferências do Governo Central;
- e pelo endividamento bancário.

4.3 Enquadramento Contabilístico

O Município de Funchal é um organismo público por isso é obrigado a cumprir a legislação contabilística para o sector público, e nomeadamente para as autarquias locais (POCAL), bem como as leis criadas especificamente para este sector, que para além de regulamentar toda a gestão e registos contabilísticos, pretende igualmente regulamentar as transações dos Municípios com terceiros. O processo de normalização jurídica, contabilística e de implementação de procedimentos tem um passado recente, razão que justifica a constante emissão de legislação a ser cumprida pelas Autarquias Locais. Assim e, destacando as mais relevantes, para além do dever de cumprimento do POCAL e toda a legislação acessória, os Municípios têm ainda o dever de

cumprimento de toda a legislação relacionada com a orçamentação, contratação pública, bem como com a Lei das Finanças Locais.

Subsidiariamente e para alguns factos, onde o normativo existente se revele omissivo está previsto o recurso ao normativo contabilístico português, o SNC, bem como ao normativo internacional (IFRS e IPSAS). Adicionalmente, as autarquias locais encontram-se ainda sujeitas ao normativo fiscal vigente em Portugal, com algumas exceções contempladas na lei.

De acordo com o 2.9 do Decreto Lei nº 54-A/99 (POCAL), a Câmara do Funchal estabelece um conjunto de procedimentos de controlo interno. Como referido anteriormente neste estudo, o controlo interno é o conjunto integrado de políticas e procedimentos, executados por pessoas de todos os níveis da organização, com vista a proporcionar, com razoável segurança, que os objetivos da empresa são assegurados.

Os municípios adotam alguns instrumentos previsionais, sendo eles as grandes opções do plano e o orçamento, segundo o POCAL. Nas grandes opções do plano são definidas as linhas de desenvolvimento estratégico do Município e incluem o plano plurianual de investimentos e as atividades mais relevantes da verificação. O sistema informático dos Municípios deve ser harmonizado conforme os requisitos de informação necessária, particularmente nos mapas enviados à Direção Geral das Autarquias Locais e ao Tribunal de contas, para que o erro associado à não fiabilidade da informação financeira seja pequeno. A revisão final e aprovação das demonstrações financeiras é da responsabilidade do Vereador do Pelouro Financeiro, devendo assegurar que as mesmas representam de forma fiável a situação patrimonial, financeira e orçamental do Município. Estes documentos são de publicação obrigatória no site do Município. No site do Município do Funchal podemos consultar estes documentos.

Existe informação que os Municípios devem divulgar para cumprirem o POCAL, no quadro seguinte analisámos se Município do Funchal apresenta esta informação patrimonial e económica.

Informação	Município Funchal
Apresentam o Balanço e Demonstração de Resultados na Prestação de contas	<input checked="" type="checkbox"/>
Apresentam amortizações do exercício no Mapa de Demonstração de Resultados	<input checked="" type="checkbox"/>
O Ativo representa valor na conta Bens de domínio Público	<input checked="" type="checkbox"/>
Têm no ativo, em Bens de Domínio Público, valor em terrenos	<input checked="" type="checkbox"/>
Têm no ativo, em Bens de Domínio Público, valor em património histórico artístico e cultural	<input checked="" type="checkbox"/>
Os bens de domínio público são superiores a 20% do total do ativo	<input checked="" type="checkbox"/>
Têm no Ativo valores a receber de clientes, contribuintes e utentes	<input checked="" type="checkbox"/>
Apresentam no Ativo valores de existências	<input checked="" type="checkbox"/>
Têm provisões do exercício (mapa de DR)	<input checked="" type="checkbox"/>
Registaram proveitos diferidos no Balanço (Passivo)	<input checked="" type="checkbox"/>
Apresentam no Passivo acréscimos de custos	<input checked="" type="checkbox"/>

Quadro 23. Análise da Informação patrimonial e económica²⁹

Ao analisarmos a informação patrimonial e económica que o Município do Funchal emite verificámos que existem algumas informações que não são divulgadas, como os bens de domínio do Município de Funchal não serem superiores a 20% do total do ativo. O Município de Funchal tem nas suas demonstrações financeiras no ativo, em bens de domínio público, valor em património histórico artístico e cultural.

²⁹ Fonte: Própria, com base nas Contas da Câmara Municipal do Funchal.

Em relação à execução orçamental, o Município do Funchal apresenta a classificação económica da receita e da despesa autárquica.

Tipo de Receita	Valor Município Funchal
Receitas Correntes	61.292.864
Receitas de Capital	12.936.236
Operações de tesouraria	6.117.342
Saldo da gerência anterior	1.842.548
Total Receita	82.188.990

Quadro 24. Classificação económica da Receita Autárquica (2012)³⁰

Tipo de Receita	Valor Município Funchal
Despesas Correntes	46.141.860
Despesas de Capital	27.727.581
Operações de tesouraria	6.055.103
Saldo da gerência seguinte	2.264.446
Total Receita	82.188.990

Quadro 25. Classificação económica da Despesa Autárquica (2012)³¹

As autarquias locais encontram-se sobre a supervisão do Tribunal de Contas, com o conseqüente cumprimento de regras aplicáveis, nomeadamente no que toca ao reporte de contas e outros relatórios.

A especificidade da área de atividade do Município e a legislação que lhe está subjacente obriga a existência de inúmeros reportes aos mais variados organismos. Dos reportes definidos destacam-se:

³⁰ Fonte: Própria, com base em informação do Município de Funchal.

³¹ Fonte: Própria, com base em informação do Município de Funchal.

- Orçamento – Tribunal de Contas;
- Contas semestrais e anuais – Tribunal de Contas e aprovação na Assembleia Municipal;
- Nível de endividamento – Tribunal de contas e Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL);
- Procedimentos de contratação pública.

A Lei das Finanças Locais define o dever dos Municípios, quando aplicável, apresentarem contas consolidadas. O Município do Funchal encontra-se abrangida por esta obrigatoriedade, sendo de referir que em 2009 foram preparadas pela primeira vez contas consolidadas, sendo que apenas com referência a 31 de Dezembro de 2011 foram pela primeira vez apresentadas para aprovação em Assembleia Municipal.

A Lei das Finanças Locais define como obrigação do Revisor Oficial de Contas remeter semestralmente à Assembleia Municipal, informação sucinta sobre a evolução económica e financeira do Município do Funchal, bem como sobre o nível de execução orçamental à data. Por esse facto, são emitidos dois relatórios sucintos um com referência a 30 de Junho e a 31 de Dezembro. De salientar que estes documentos não incluem qualquer tipo de opinião.

No decorrer de 2012, o Município do Funchal procedeu à implementação de uma atualização do sistema informático, a qual se encontrava em curso à data de 30 de Junho de 2012. Por este facto, tendo em conta a complexidade e a dimensão das alterações informáticas efetuadas, não foi possível ao Município manter a qualidade de preparação mensal das contas nomeadamente no tocante ao cumprimento da especialização dos exercícios, situação esta que suscitou que a preparação de um balanço e de uma demonstração dos resultados com referência ao período de seis meses findo em 30 de Junho de 2012 contivesse erros.

4.4 Análise à auditoria

Como analisámos ao longo do estudo e segundo as DRA/ISA os trabalhos de auditoria envolvem:

A – Planeamento;

B – Avaliação dos controlos;

C – Testes substantivos;

D – Trabalhos de conclusão.

O trabalho por parte de um ROC começa com a *engagement letter* e contrato de prestação de serviços de revisão legal das contas, que constitui a carta de compromisso assinada tanto por ele como pela empresa que contrata os serviços do ROC. Nesta são acordados os termos de trabalho de auditoria. No caso específico do Município do Funchal, a *engagement letter* está dividida em quatro partes: na primeira é definida a responsabilidade do Pelouro da Economia e Finanças, na segunda parte a responsabilidade do auditor, na terceira parte é definido o âmbito, a revisão das normas de controlo interno, equipa do trabalho e o calendário e na última parte tem os termos acordados. As responsabilidades do Pelouro são elaborar as demonstrações financeiras individuais e consolidadas, adotar políticas e critérios contabilísticos e de um sistema de controlo interno que garantam ao Município, com um grau de segurança aceitável, que as demonstrações financeiras individuais e consolidadas estejam isentas de distorções materialmente relevantes.

A lei ou regulamento que enquadram as auditorias ao sector público obrigam geralmente que seja designado um auditor e estabelecem as suas responsabilidades e poderes, incluindo o poder de aceder aos registos e outras informações da entidade. Mesmo quando a lei ou o regulamento estabelecem com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria, a auditoria do sector público pode considerar que há benefícios em emitir uma carta de compromisso

mais completa do que numa auditoria ao sector privado (ISA 210). Outra especificidade da auditoria no sector público é que a legislação que rege os mandatos de auditoria pode conter requisitos específicos para esses mandatos, podendo ser exigido ao auditor, por exemplo, que relate as suas conclusões diretamente a um membro, ao legislador ou ao público se a entidade tentar limitar o âmbito da auditoria.

O planeamento constitui a primeira coisa que a equipa de auditoria faz ao procurar compreender a essência do trabalho e os riscos que estão ligados ao negócio da organização a auditar. Planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria (ISA 300).

A realização pelo auditor de trabalho eficiente e de qualidade deve ter por base uma estratégia que parta do geral para o particular, que assente:

- na avaliação e gestão dos vários tipos de risco:

- . da informação, do negócio, de fraude, de erro, do não cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis à entidade, inerente, de controlo e de deteção.

- na determinação de um nível de materialidade aceitável.

A extensão do planeamento depende da dimensão da empresa, complexidade da revisão, experiência que o auditor tem na entidade e o conhecimento do negócio.

A ISA 320 aborda a responsabilidade do auditor no sentido de aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras.

A determinação da materialidade é uma matéria de julgamento profissional e esta pode ser afetada pela sua perceção das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras (ISA 320). O auditor ao definir a estratégia global de auditoria, deve determinar a materialidade para as

demonstrações financeiras como um todo (ISA 320). A informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Segundo a ISA 320, a determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do sector público é influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do sector público.

O auditor deve determinar a materialidade de execução para efeito da avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria. Esta é estabelecida para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas nas demonstrações financeiras exceda a materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo (ISA 320).

No caso específico do Município do Funchal, a referência para o cálculo da materialidade é o total de proveitos. Dado o risco específico associado ao Município foi considerada uma percentagem de 0,75%, para obter um *benchmark* para a materialidade. Foi utilizada essa percentagem de modo a refletir o risco específico associado ao Município do Funchal. A percentagem utilizada reflecte o conhecimento que a KPMG possui do cliente e das várias melhorias e procedimentos que têm vindo a ser verificadas. No entanto, tendo em conta a complexidade do cliente e a exposição pública que as contas têm a KPMG considera que a percentagem a utilizar é a que melhor reflecte a materialidade a determinar. A percentagem utilizada cai normalmente entre 0,5 e 3%. O audit misstatement posting threshold (AMPT) é calculado usando uma percentagem entre 3% e 5% do valor da materialidade.

Total proveitos	Percentagem	Materialidade	Materialidade de execução	AMPT ³²
65.000.000€	0,75%	487.000€	365.000€	24.350€

Quadro 26. Cálculo da Materialidade do Município de Funchal

No decorrer do trabalho de auditoria são definidas contas significativas, para as quais o auditor/revisor escolhe as asserções a testar. Uma conta significativa é uma conta onde há uma possibilidade razoável de que a conta contém uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras, tem um efeito material nas demonstrações financeiras, considerando-se os riscos de sobreavaliação e subavaliação.

As asserções são declarações prestadas da gerência, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer (ISA 315).

Rubricas	Valor 31.12.2012	C	E	A	V	O	P
Depósitos bancários e caixa	3.399.058	✓	✓	✓	✗	✗	✗
Existências	2.354.692	✓	✓	✓	✓	✗	✗
Financiamentos obtidos	-47.547.285	✓	✓	✓	✗	✓	✓
Imobilizações corpóreas	289.182.725	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Imobilizações incorpóreas	145.123	✗	✗	✗	✗	✗	✗
Orçamento	632.220	✓	✓	✓	✗	✗	✗
Património	-809.291.863	✓	✓	✓	✗	✗	✗
Transferências e subsídios correntes concedidos	1.556.296	✓	✓	✓	✗	✗	✗
Transferências e subsídios obtidos	-7.444.966	✓	✓	✓	✗	✗	✗
Vendas - Água	-9.730.596	✓	✓	✓	✗	✗	✗

Quadro 27. Exemplo de algumas contas significativas do Município do Funchal³³

No trabalho de auditoria é feito o levantamento de procedimentos de controlo interno, com base na norma de controlo interno e também na inquirição das pessoas afetas aos processos. A ISA 265 exige que o auditor se inteire do controlo interno relevante para a auditoria no âmbito da identificação e avaliação dos riscos de distorção material.

³² AMPT - Audit misstatement posting threshold;

³³ Legenda: C – completeness; E – existence; A – accuracy; V – valuation; O – obligations and rights e P – presentation and disclosure. Fonte: Município do Funchal.

Relativamente aos processos do Município do Funchal, existem os seguintes processos:

- **Receitas**

As receitas só podem ser reconhecidas no momento da liquidação da fatura ou guia de receita conexa. Assim sendo, existe diferença no momento do reconhecimento da receita e no momento do reconhecimento do rédito. No município do Funchal quando se verifica uma diferença temporal entre o momento da prestação do serviço e o momento da emissão da fatura ou da guia da receita, os serviços emissores de receita comunicam ao Departamento Financeiro, com o intuito de avaliar o sucedido e proceder às necessárias correções por forma a cumprir adequadamente com os critérios valorimétricos definidos no POCAL, nomeadamente nos procedimentos de preparação das demonstrações financeiras.

No município do Funchal no final de cada mês, o Departamento Financeiro seleciona aleatoriamente 5 processos de receita de cada serviço emissor, de forma a validar que os mesmos seguiram todos os procedimentos definidos. No final da sua conferência, são assinados e datados pelos colaboradores que efetuaram aquela conferência. Quanto as receitas provenientes de impostos municipais são controladas pelo Departamento Financeiro no site da Direção Geral das Contribuições e Impostos, sendo emitida a respetiva Guia de Receita aquando da sua liquidação.

Todas as receitas municipais pressupõem aprovação prévia do Órgão Executivo e Deliberativo, através da elaboração da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais e da aprovação do orçamento em vigor para cada ano económico.

No que respeita às receitas, pode haver alguns riscos associados como:

- incorreta atualização dos consumos de água;

- faturação incorretamente processada relativamente a rendas, ou seja faturação de rendas não existentes ou pelo valor incorreto;
- faturação incorretamente processada relativamente a estacionamento, ou seja faturação de serviços não prestados, ou pelo valor incorreto;
- incorreta aplicação de taxas;
- faturação incorretamente processada relativamente a obras/urbanismo;
- faturação incorretamente processada relativamente as águas, ambiente e publicidade;
- faturação incorretamente processada relativamente aos cemitérios;
- matching entre os valores recebidos pelos diversos postos de receita e movimentos registados na contabilidade, ou seja, possibilidade de não existir concordância entre os valores depositados, diariamente, pelos diversos serviços emissores de receita e os movimentos registados na contabilidade, e essa diferença não ser detetada.

- **Processos jurídicos em contencioso**

É da responsabilidade do Departamento jurídico o acompanhamento desses processos e a manutenção permanente de uma listagem atualizada com o detalhe dos processos em curso, informação sobre os mesmos e indicação do advogado ao qual o processo está entregue.

- **Existências**

O Município do Funchal, para cada entrada de material efetua uma conferência entre a nota de requisição interna, a guia de remessa externa e a encomenda recebida, sendo posteriormente emitida uma nota de recebimentos com os elementos sobre o código de material, a descrição do material, o fornecedor, a quantidade encomendada, a quantidade recebida, a unidade de medida recebida e a data de receção do material. A guia de remessa externa é rubricada pelo colaborador que procede à receção física e pelo responsável do

armazém. Todas as notas de recebimento são arquivadas por ordem sequencial e cronológica, em conjunto com as guias de remessas externas.

Os principais riscos associados às existências são:

- haver desvios nas existências físicas de bens, ou seja, haver existência de consumos não reportados e, conseqüentemente não integradas no sistema informático e nem considerados no CMVMC;
- haver divergências nas entradas de material, ou seja, haver existência de divergências entre a nota de requisição interna, a guia de remessa externa e a encomenda recebida;
- haver divergência nas saídas de material, ou seja, haver existência de entregas efetuadas pelos armazéns sem a apresentação das referidas requisições internas devidamente assinadas e existência de notas de expedição não rubricadas pelos responsáveis, quer do armazém requisitado, quer pelo responsável do serviço requisitante.

- **Recursos humanos**

No que diz respeito aos recursos humanos, também podemos ter alguns riscos associados como:

- o pagamento incorreto de faltas, ou seja, haver inexistência do suporte documental das faltas, da aprovação por parte do responsável pelo departamento e do diretor dos Recursos Humanos, haver identificação indevida de faltas no mapa de assiduidade e existência de faltas injustificadas e de licenças sem vencimento indevidamente descontadas do vencimento;
- a falta de revisão do processamento salarial, ou seja, a ausência da aprovação do processamento salarial por parte do Diretor dos Recursos Humanos e do Vereador do Pelouro Financeiro e a existência de divergências entre os valores transferidos pela instituição bancária.

- **Ativo imobilizado corpóreo e de domínio público**

Na sequência da implementação das regras contabilísticas definidas pelo POCAL, o município do Funchal teve de efetuar um levantamento do ativo imobilizado quer corpóreo, quer de domínio público, propriedade do município e proceder à valorização. Além do POCAL, devem respeitar as exigências do Cadastro e inventário dos bens do estado (CIBE):

- > amortizar os bens com base em quotas constantes;
- > o valor dos ativos obtidos a título gratuito deve resultar de uma avaliação ou do valor do patrimonial legal e caso não seja exequível efetuar a avaliação, o imobilizado deve assumir o valor zero até ser objeto de uma grande reparação, assumindo nessa data o montante dessa reparação.
- > as despesas de instalação, bem como as de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de 5 anos;
- > como regra geral, os bens de imobilizado não são suscetíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que a autorizem e que definam os respetivos critérios de valorização;
- > o POCAL permite a capitalização de custos com empréstimos obtidos destinados ao imobilizado;
- > em caso de dúvida consideram-se grandes reparações ou beneficiações sempre que o respetivo custo exceda 30% do valor patrimonial líquido do bem móvel;
- > em regra são totalmente amortizados no ano de aquisição ou de produção os bens sujeitos a depreciação, em mais de um ano económico, cujos valores unitários não ultrapassem 80% do índice 100 da escala salarial das carreiras do regime geral do sistema remuneratório da função pública, reportado ao ano de aquisição e arredondado para o militar de escudos ou unidades de euros inferior.

A realização de testes de controlo e/ou procedimentos substantivos (subdivididos em testes de detalhe e procedimentos analíticos) pelos auditores na obtenção de provas que sustentem a opinião a emitir, exige o conhecimento do negócio e as áreas de maior risco da sociedade comercial.

Os riscos da atividade do Município residem por um lado, no não cumprimento do seu fim, isto é, a prestação de um serviço aos cidadãos e por outro lado o não cumprimento com todas as disposições e imposições legais inerentes a um organismo público, nomeadamente às autarquias.

Existe por parte do Município do Funchal uma preocupação constante com a salvaguarda dos seus ativos, existindo um controlo dos acessos a determinadas áreas e controlos implementados ao nível de caixa e inventários.

Riscos Associados à Câmara de Funchal	Contas
<p>Serviços públicos</p> <p>O Município do Funchal fornece serviços públicos, sendo que a sua performance é por norma medida pelos munícipes no fim de cada mandato eleitoral. Existe por norma uma tendência de comparação entre os municípios, tendo por base o nível de investimento executado, o nível de endividamento e o grau de satisfação, o qual é muito complicado de quantificar. De referir que a componente social associada a muitos serviços prestados pelo Município do Funchal dificultam a quantificação do retorno dos mesmos, bem como o valor que lhes estão associados. Desta forma e apesar de se pretender profissionalizar a gestão de um município, por vezes esta tarefa demonstra-se muito difícil. A tentativa do cumprimento dos níveis de endividamento por parte do Município do Funchal levam a que, muitas vezes, os objectivos delineados não sejam atingidos. Em termos de execução do plano de investimento, a maior dificuldade prende-se com a rigidez das leis de contratação pública, que apesar de serem benéficas, são demasiado burocráticas atrasando sucessivamente os planos delineados.</p>	<p>Fornecedores - Créditos cedido a bancos, Imobilizações corpóreas, Financiamentos obtidos, Orçamento</p>
<p>Contexto político</p> <p>O facto de o presidente ser eleito por mandatos e esses mandatos estarem associados a uma competição política, muitas das vezes, poderá interferir directamente com a gestão do Município. Assim, poderá acontecer que a necessidade de angariar votos para um novo mandato ponha em causa a execução de determinados investimentos e decisões que seriam mais benéficas para o Município. Isentar toda a gestão e decisão da componente política é sem duvida a componente mais complexa e que directamente poderá implicar na gestão e performance de um Município. De salientar que neste exercício ocorreu a alteração do presidente do Município do Funchal.</p>	
<p>Situação económica nacional</p> <p>A actual situação económica do país, com contenção de níveis de custo e crescimento, tem um impacto significativo no Município, nomeadamente em termos do não crescimento do nível de transferências associado ao recebimento tardio do montante de transferências e subsídios atribuídos. Tal situação origina o recurso ao financiamento bancário com remunerações elevadas, bem como o atraso significativo no pagamento aos fornecedores.</p>	<p>Fornecedores, Financiamentos obtidos</p>
<p>Contratação pública</p> <p>Apesar de ser necessário uma legislação restritiva em termos de contratação, a actual legislação sobre a contratação pública a que o Município se vê obrigada a cumprir é traduzida por um nível de “burocracia” elevado, sendo que muitas vezes tem pouca aderência à realidade municipal e leva a que os processos sejam devidamente adiados e os métodos de selecção acabem por não ser os mais indicados. Tal situação tem implicação directa no Município, nomeadamente ao nível da execução de investimento.</p>	<p>Fornecimentos e serviços externos, Imobilizações corpóreas, Existências</p>
<p>Legislação</p> <p>A quantidade de legislação que nos últimos anos tem sido emanada para cumprimento por parte dos municípios veio alterar completamente o seu modo de funcionamento. Exemplo de tal situação será o POCAL que veio impor a transição de uma contabilidade baseada em tesouraria para uma contabilidade baseada em responsabilidades. A apreensão de todos estes conceitos, bem como a exigência e o volume significativo de reportes associados a algum desconhecimento existente dificulta o tratamento da informação. Constata-se que por norma, a informação é tratada em função do que se apresenta não sendo contemplado o que se deveria apresentar. Tal situação poderá ter implicações directas no Município que se poderá traduzir no nível de ajustamentos a identificar e no nível de falhas de controlo interno. Verifica-se no entanto que com o decorrer do tempo se constata uma habituação por parte dos preparadores das demonstrações financeiras que estão cada vez mais alertos para novas legislações ou actualização das mesmas.</p>	

Quadro 28. Riscos associados ao Município de Funchal³⁴

Associado à actividade exercida pelo Município existe um número significativo de processos contra a CMF. Parte significativa destes processos

³⁴ Fonte: KPMG

estão relacionados com reclamações de munícipes pelo não cumprimento de planos urbanísticos, invasão da via pública, acidentes ocorridos, entre outros.

Adicionalmente, existem alguns processos de montantes reduzidos associados a contencioso comercial e que visam a recuperação de dívidas consideradas de cobrança duvidosa, nomeadamente as relacionadas com o fornecimento de água.

Os procedimentos substantivos são procedimentos de auditoria concebido para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos compreendem: teste de detalhe e procedimentos analíticos substantivos (ISA 330).

As principais contas que são consideradas para efetuarem testes substantivos são o imobilizado, os investimentos financeiros, as existências, as disponibilidades, os fundos próprios, a dívida, as provisões, os impostos, os custos com pessoal, o orçamento, os proveitos, os clientes, as compras e aquisição de serviços e os subsídios atribuídos.

No caso do imobilizado, os testes substantivos que foram realizados no município do Funchal foram mapa de movimentos de imobilizado, conciliação do ficheiro de imobilizado com a contabilidade, análise às adições, análise aos trabalhos para a própria entidade, análise do imobilizado em curso, análise às amortizações do exercício, análise dos subsídios e análise da expropriação do imobilizado pelo Governo Regional.

Além de identificarmos os processos do município verificámos os documentos de prestação de contas das autarquias locais que remetem as contas ao Tribunal de Contas, entre eles, o Balanço, a Demonstração de resultados, os Mapas de execução orçamental; o Relatório de gestão e o Anexo às Demonstrações Financeiras.

	Município do Funchal
Balanço	<input checked="" type="checkbox"/>
Demonstração de resultados	<input checked="" type="checkbox"/>
Mapas de execução orçamental	<input checked="" type="checkbox"/>
Anexo às demonstrações financeiras	<input checked="" type="checkbox"/>
Relatório de gestão	<input checked="" type="checkbox"/>

Quadro 29. Análise dos documentos de prestação de contas

Verificámos que os documentos de prestação de contas da Câmara em análise, que remetem as contas ao Tribunal de contas.

Certificação Legal das contas

Os objectivos do auditor são formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito (Certificação Legal das Contas) que descreve também a base para essa opinião (ISA 700).

As principais reservas que identificamos na Certificação Legal das Contas do Município de Funchal são:

- processo de análise do trabalho de inventariação e valorização da totalidade dos bens que incorporam as imobilizações corpóreas e os bens de domínio público bem como definir a correta política de início e período de amortização;
- não foi obtida resposta de três advogados, pelo que não foi possível avaliar a existência de eventuais responsabilidades decorrentes de processos judiciais;
- não foi obtida resposta por parte da Caixa Geral de Depósitos, pelo que não foi possível concluir sobre os montantes totais cativos a título de garantias e cauções prestadas.

Comparação da CLC do Município de Funchal com a CLC de outros municípios:

Analisámos também a certificação legal das contas do Município de Odemira. Como este município tem cerca de 26.036 habitantes em 2011 é considerado um município médio (com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes).

As reservas que a certificação legal das contas do Município de Odemira apresenta são:

- não ter implementado o sistema de contabilidade analítica, preconizada no POCAL, para o apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços;
- estar pendente de registo contabilístico parcelas de terreno destinadas a arruamentos, estacionamento e passeios, cedidas à Câmara no âmbito de alvarás de loteamento;
- não ter disponíveis os relatórios e contas de 2010 das entidades participadas pela Câmara, pelo que não é possível aferir a adequabilidade da valorimetria dos investimentos financeiros;
- as dívidas a terceiros de médio e longo prazos, relacionadas com empréstimos bancários, integram cerca de 804.000 euros exigíveis até 12 meses, pelo que de acordo com as regras contabilísticas deveriam estar classificadas como dívidas a curto prazo.

O município de Oliveira do Bairro também é considerado um município médio, segundo o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013. As reservas que a certificação legal das contas apresenta são:

- não é formada opinião sobre as existências iniciais porque as demonstrações financeiras do ano anterior não foram auditadas;

- os bens do património do município, no que respeita aos bens de domínio público e imobilizado corpóreo encontram-se em atualização, avaliação e inventariação;

- os subsídios ao investimento, da conta proveitos diferidos também se encontra em conferência pelo que não foi possível pronunciar sobre a plenitude, propriedade e valorização destas rubricas de balanço.

O município de Vila Pouca de Aguiar é considerado um município pequeno (população com menor ou igual a 20.000) porque apresentava em 2011 13.187 habitantes. Analisámos também a certificação legal das contas deste município e as reservas que foram identificadas foram:

- dificuldade em avaliar e validar a totalidade dos bens de ativo imobilizado do município e a sua depreciação;

- dificuldade em validar o saldo dos subsídios ao investimento da rubrica proveitos diferidos auferidos antes do ano de 2000.

Câmara	Tipo	Reservas
Odemira	Médio	Não implementação do sistema de contabilidade analítica
		Pendente o registo contabilístico parcelas de terreno
		Não ter disponível os relatórios e contas de 2010 das entidades participadas pela Câmara
		Dívidas a terceiros de médio e longo prazos, relacionadas com empréstimos bancários que deveriam estar classificadas como dívidas a curto prazo
Oliveira do Bairro	Médio	Não formada opinião sobre as existências iniciais, porque as DF's do ano anterior não foram auditadas
		Os bens de domínio público e imobilizado corpóreo encontram-se em atualização, avaliação e inventariação;
		Os subsídios ao investimento encontra-se em conferência pelo que não foi possível pronunciar sobre a plenitude, propriedade e valorização.
Vila Pouca de Aguiar	Pequeno	Dificuldade em avaliar e validar a totalidade dos bens de ativo imobilizado
		Dificuldade em validar o saldo dos subsídios ao investimento

Quadro 30. Comparação da CLC do Município de Funchal com a CLC de outros municípios

Além da análise da Certificação Legal das Contas dos municípios acima descritos, Moura Nelson no seu artigo “Procedimentos de auditoria a adoptar na revisão legal das contas dos municípios: enquadramento teórico e aplicação prática” identifica outras situações presentes nas CLC:

- Não implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos;
- Não preparação das demonstrações financeiras consolidadas, alegando que POCAL não contem instruções para a sua elaboração;
- Insuficiência de cobertura nos seguros multirriscos e não constituição de seguro de responsabilidade civil;
- Inexistência de controlo das garantias prestadas pelo Município;
- Divergências entre o balancete analítico geral e o balancete de terceiros;
- Não conclusão do processo de inventariação e avaliação dos bens móveis e imóveis do municípios, e conseqüentemente falta de elaboração do mapa de amortizações;
- Falta de confronto entre imóveis registados/cadastros e respectivas certidões do registo predial; e omissões de inventariação de bens de domínio público;
- Alienações de imóveis que não constam do cadastro de imobilizado do Município;
- Atraso e/ou dificuldades na obtenção da resposta dos Advogados internos e externos do Município, para aferirmos da razoabilidade da provisão criada para clientes/utentes/contribuintes;
- Divergências entre mapas de amortizações e valores contabilísticos.

Capítulo 5

Conclusão

5. Conclusão

5.1 Sumário

Ao longo dos anos tem vindo a aumentar a preocupação na qualidade de informação por parte das entidades públicas. A União Europeia prossegue a discussão e emissão de normas e regulamentos que visam reforçar a auditoria nas entidades de interesse público, reduzindo a sua obrigação nas empresas de menor dimensão. Dado que a auditoria contribui para o aumento da qualidade da informação, é expectável que o utilizador atribua maior valor informativo e deposite mais confiança em contas auditadas relativamente às não auditadas.

A auditoria em entidades públicas proporciona eficiência e eficácia, eficiência no sentido de proporcionar um melhor aproveitamento do dinheiro público e a eficácia porque faz-se a comparação entre as metas e as efectivações, medindo os resultados das metas e determinando os desvios ocorridos.

Este estudo pretendeu dar resposta à seguinte questão: Quais as diferenças da auditoria nas empresas do sector privado para a auditoria nas empresas do sector público? Para tal recorreu-se a um estudo de caso. Foram analisadas quais as exigências acrescidas da auditoria a entidades públicas e os principais riscos envolvidos, a forma como os auditores em Portugal atuam em entidades

públicas, a diferença no planeamento de atividades entre empresas privadas e entidades públicas, o impacto que as leis n.º 73/2013 e n.º 75/2013 trouxe a partir de 2014 e as principais reservas apresentadas pelos auditores na Certificação Legal das Contas nos municípios portugueses.

De seguida, são sintetizadas as respostas às questões específicas formuladas.

- Quais as exigências e os principais riscos da auditoria aos municípios?

A resposta a esta questão encontra-se essencialmente no capítulo 2 Revisão da literatura. Verificámos que a auditoria num município não pode ser vista nos mesmos moldes de uma auditoria ao sector privado, visto que a questão da legalidade das operações e a verificação do cumprimento de procedimentos instituídos por diversas legislações que são aplicáveis é muito importante nestas entidades. Numa auditoria aos municípios é necessário analisar se as exigências de divulgação previstas no POCAL foram cumpridas, ter especial atenção à divulgação de garantias e outras responsabilidades assumidas e garantir que a informação que nela consta cruza com os dados do balanço e da demonstração de resultados.

Nos últimos anos tem existido diversas situações que envolvem os responsáveis dos municípios, relacionadas com actos que ferem as boas práticas de gestão e da prestação de contas. Por isso, torna-se essencial haver auditorias aos municípios para que esses actos sejam combatidos.

- Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspectos de auditoria interna, existentes ou não?

Esta resposta encontra-se essencialmente no capítulo 2 Revisão de literatura. Verificámos que em relação a normas e a procedimentos de auditoria interna deveriam fundamentalmente dar cumprimento à legalidade, assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos e garantir a eficiência e efectividade operacional.

O Sistema de Controlo Interno (SCI) é obrigatório no POCAL. O controlo interno é importante porque visa 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; o cumprimento das deliberações órgãos e das decisões dos respectivos titulares, aprovação e controlo de documentos; a salvaguarda do património; o incremento da eficiência das operações; a adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos; 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, etc.

Segundo o POCAL, órgão executivo aprova e mantém em funcionamento o sistema de controlo interno adequado às actividades da autarquia local, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente.

A auditoria interna não existe em todos municípios portugueses, apenas existe uma percentagem reduzida de municípios que têm um departamento independente de auditoria interna.

- Qual a diferença no planeamento de actividades de auditoria entre empresas privadas e entidades públicas?

A resposta desta questão encontra-se essencialmente no capítulo 4. O planeamento desempenha uma fase vital de qualquer trabalho de auditoria. Como já foi dito anteriormente, o planeamento de auditoria envolve o desenvolvimento de uma estratégia global de trabalho a realizar, estabelecendo qual a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos a adotar, para a sua determinação, o risco de auditoria e a definição dos limites de materialidade, que permita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras a apresentar aos utentes das

mesmas. A natureza e extensão das actividades de planeamento serão ajustadas em conformidade com a dimensão e complexidade da entidade, por isso o planeamento de actividades de auditoria entre empresas privadas e entidades públicas é diferente.

- Quais as mudanças que a lei das autarquias locais 73/2013 e 75/2013 veio trazer a partir de 2014?

A resposta a esta questão encontra-se essencialmente no capítulo 2 Revisão de literatura.

Em 2013, verificaram-se algumas alterações no sector público, isso deveu-se essencialmente pela publicação da Nova Lei das Finanças Locais, Lei nº 73/2013. Esta lei foi importante na reforma da atividade financeira do sector público local, cujo objetivo foi ajustar o paradigma das receitas autárquicas à realidade atual, aumentar a exigência e transparência ao nível da prestação de contas, bem como dotar as finanças locais dos instrumentos necessários para garantir a efetiva coordenação entre a Administração Central e Local, contribuindo para o controlo orçamental e para a prevenção de situações de instabilidade financeira. O novo regime financeiro introduziu alterações no sentido da redução da base de receitas próprias locais, como é o caso da extinção do IMT (Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis).

Em relação ao endividamento, a Lei das Finanças define no artigo 52 que a dívida total de operações orçamentais do município não pode ultrapassar, em 31 de Dezembro de cada ano, 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores.

Em comparação com a antiga lei das finanças locais em que a análise de endividamento das autarquias deixou de ser efetuada na base dos conceitos de: endividamento líquido municipal, endividamento de médio e longo prazo e

endividamento de curto prazo passou a ser com a nova lei com base no conceito de limite da dívida total.

A lei 75/2013 foi publicada a 12 de Setembro e nessa data estabeleceu-se um novo regime das autarquias locais, das entidades intermunicipais e do associativismo autárquico, revogando o conjunto de leis que anteriormente regulava estas matérias. As atribuições das autarquias locais passam a ser identificadas de acordo com uma cláusula geral e não um elenco taxativo, como antes sucedia, o que torna estas entidades passíveis de receberem, por transferência ou delegação, competências em todos os domínios, desde que se mostre adequada a sua prossecução a nível local. Com este decreto-lei as competências das juntas de freguesia foram ampliadas, como por exemplo as competências de controlo prévio e fiscalização em matérias como a utilização e ocupação da via pública, afixação de publicidade ou limpeza da via e espaços públicos. A nível municipal é reduzido o número de membros do gabinete de apoio à presidência e passa a prever-se um único gabinete de apoio à vereação, a criar pelo presidente da Câmara Municipal.

- Quais as principais reservas apresentadas pelos auditores nas certificações legais de contas?

A resposta a esta questão encontra-se no capítulo 4. Das certificações legais de contas analisadas dos municípios de Odemira, Oliveira do Bairro e Vila Pouca de Aguiar e as analisada no artigo de Moura Nelson as principais reservas referem-se:

- Não implementação do sistema de contabilidade analítica;
- Pendente o registo contabilístico de parcelas de terrenos;
- Não disponibilizar os relatórios e contas de 2010 das entidades participadas pela câmara;

- As dívidas a terceiros de médio e longo prazos, relacionadas com empréstimos bancários que deveriam estar classificadas a curto prazo;
- Opinião não formada sobre as existências iniciais porque as demonstrações financeiras do ano anterior não foram auditadas;
- Os bens de domínio público e imobilizado corpóreo encontram-se em actualização, avaliação e inventariação;
- Os subsídios de investimento encontram-se em conferência pelo que não foi possível pronunciar sobre a plenitude, propriedade e valorização;
- Não preparação das demonstração financeiras consolidadas, alegando que POCAL não contem instruções para a sua elaboração;
- Insuficiência de cobertura nos seguros multirriscos e não constituição de seguro de responsabilidade civil;
- Inexistência de controlo das garantias prestadas pelo Município;
- Divergências entre o balancete analítico geral e o balancete de terceiros;
- Não conclusão do processo de inventariação e avaliação dos bens móveis e imóveis do municípios, e conseqüentemente falta de elaboração do mapa de amortizações;
- Atraso e/ou dificuldades na obtenção da resposta dos Advogados internos e externos do Município, para aferirmos da razoabilidade da provisão criada para clientes/utentes/contribuintes;
- Falta de confronto entre imóveis registados/cadastros e respectivas certidões do registo predial; e omissões de inventariação de bens de domínio público.

O município do Funchal apresenta algumas reservas na sua Certificação Legal das Contas de 2012 identificadas anteriormente, como:

- processo de análise do trabalho de inventariação e valorização da totalidade dos bens que incorporam as imobilizações corpóreas e os bens de domínio público bem como definir a correta política de início e período de amortização;

- não foi obtida resposta de três advogados, pelo que não foi possível avaliar a existência de eventuais responsabilidades decorrentes de processos judiciais.

5.2 Contribuições do Estudo, Limitações e Sugestões para Futura Investigação

Este estudo aprofunda o conhecimento sobre a auditoria no sector público, num contexto dos municípios.

Com este estudo verificámos que ainda existe um longo percurso a percorrer, visto que houve limitações associadas à recolha de informação. O facto de apenas ter sido usado uma câmara como estudo de caso também limita o estudo, pois se fosse utilizado mais municípios no estudo as conclusões eram fidedignas.

Como sugestões para uma futura investigação poderão ser apontadas a análise dos impactos da implementação do Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas (SNC-AP), identificando as mudanças do paradigma na contabilidade pública em Portugal e quais as vantagens e desvantagens desta mudança.

Referências bibliográficas

- Almeida, J. (2002) A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras, *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 28, p. 29 - 38, jan./abr.
- Almeida, J. (2003). "La gestión del riesgo y su auditoria", *Técnica Contable*, No. 652, pp. 17-24.
- ALT, J. e Lassen, D. (2006), Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review* 50, pp. 1403-1439.
- Azuma, N. (2008), The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence, in *Government Auditing Review*, Volume 15, pp. 77-97.
- Brink V. Z. e Herbert, W. (1982), "Modern Internal Auditing", John Wiley & Sons, *New York U.S.A.*, 4th Ed., pp. 79-86.
- Caiado, A., Silveira, O. e Fernandes, M. (2007), *Contabilidade Pública*
- Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P. e Jorge, S. (2010), "Anuários Financeiro dos Municípios Portugueses 2010, 2ª Edição, Edições TOC, ISSN 2182-5564.
- Comissão de Normalização Contabilística, (2013), *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações públicas (SNC-AP)*.
- Costa, A., Pereira, J., Blanco, S. (2006), Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública, *Revista de Estudos Politécnicos*, No. 5-6, pp. 201-225.
- Dias, C. e Sarrico, C. (2008), Controlo público dos governos municipais, *Economia Global e Gestão*, Vol. 13, No 3, pp. 99-118.
- Fernandes, M. (2014), "Contabilidade para Juntas de Freguesia", *Formação à Distância*.
- Franco, H. e Marra, E. (2000), "Auditoria Contábil", *Origem e Evolução da Auditoria*, pp. 39-55, São Paulo, Atlas.

- Franco, S. (1995), "Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa", Ed. Tribunal de Contas, Lisboa.
- Gomes, Emilia, (2014), A importância do controlo interno no planeamento de auditoria, *Revisores e Auditores*, Jan./Mar.
- Gonçalves, A. (2008), A Evolução das Metodologias de Auditoria, *Revisores e Auditores*, Jul./Set.
- Groot, T. e Budding, T. (2008), New Public management's current issues and future prospects, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No 1, pp. 1-13.
- Hepp, J. e Mayhem, B. (2004), Audits of Public Companies, documento disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=564266, acessado em 15-04-2013.
- Hood, C. (1991), A Public management for all seasons, *Public Administration Review*, vol. 68, pp. 3-19.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2012), Apoio da IFAC a um conjunto único de normas de auditoria: auditorias de pequeno e médio porte, documento disponível em http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.pdf, acessado em 03-04-2013.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2013), Organization Overview: our mission, documento disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>, acessado em 16-07-2013.
- IIA (The Institute of Internal Auditors) (2004), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em <http://www.theiia.org>, acessado em 06-04-2013.

- INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) (2006), “About us”, documento disponível em <http://www.intosai.org/about-us.html>, acessado em 15-07-2013.
- IPAI (Instituto Português de Auditoria Interna) (2009), Enquadramento internacional de práticas profissionais de Auditoria Interna; documento disponível em http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf, acessado em 04-04-2013.
- IPSAS (International Public Sector Accounting Standards Board) (2013), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, document disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/Public%20Sector%20Conceptual%20Framework%20Ch%20%201-4%20Jan%20%2011%202013%20Final.pdf>, acessado em 07-12-2013.
- Lapsley, I., (1988), Research in Public Sector Accounting: An Appraisal, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 1 Iss: 1, pp.21 – 33.
- Major, M. (2009), Reflexão sobre a investigação em contabilidade de gestão, *Revista Portuguesa e brasileira de Gestão*, Jan./Mar., Vol. 8, No 1, pp. 43-50.
- Marques, M. e Almeida, J. (2004), Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública, *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, No 35, p. 84 – 95.
- Martins, I. e Morais, G. (1999), Auditoria Interna: função e processo, *Millenium*, No 13.
- Moeller, R. e Witt, H. (1999), *Brink’s Modern internal Auditing*, fifth edition, New York e Canadá, John Wiley & Sons, Inc.; pp.24-31.
- Morais, M. (2004), Como emerge a auditoria nas pequenas e médias empresas, em Portugal, *X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social*, Centros de Congressos do Estoril.

- Moura, N. (2011), Procedimentos de auditoria a adoptar na revisão legal das contas dos municípios: Enquadramento teórico e aplicação prática, *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, No 52, pp. 22-34.
- Okafor, C. e Chukwunedu, O. (2011), The Challenges of Public Sector Audit as an Effective Accountability Tool in PPP Arrangements in Nigeria, SSRN, documento disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1970070, acedido em 13-04-2013.
- Olker, B. (2005), Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in Indonesia, *NBER Working paper series*, Working paper 11753.
- Pinheiro, R. (2011), Algumas reflexões sobre a evolução da auditoria, *Jornal de Negócios*, Agosto.
- Pinheiro, G. e Cunha, L. (2003), A importância da auditoria na detecção de fraudes, *Contabilidade Vista & Revista Belo Horizonte*, Vol. 14, No 1, pp. 31-48.
- Pradas, L. e Salvador, I. (1995), Auditoria de entidades locais, *Instituto de Auditores– Censores Jurados de Cuentas de España*, Madrid, pp. 9-19.
- Rocha, A. (2010), Ética, Deontologia e Responsabilidade Social, “Auditores e Revisores”, Grupo editorial VidaEconómica.
- Rodrigues, A. e Morais, G. (n.d.), O papel da auditoria na Administração Autárquica: estudo de caso do Tribunal de Contas e Inspeção Geral de Finanças, in *Revista da Contabilidade*.
- Rua, S. (2014), Do POCAL às IPSAS: a questão da valoração dos ativos públicos, *Revista TOC*, No 173, pp. 61-63.
- Schelker, M. (2008), Auditors and corporate governance: evidence from the public sector, *Working paper*, University of St Gallen, SSRN id 959392.
- Torres, L.; Salvador, I. (1995). Auditoria de entidades locais. Madrid: Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España.

- Torres, L. (2002), La auditoria un instrumento para la mejora de la nueva gestión pública, *Revista AECA*, Set./Dez, No 61.
- Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil (1985), “Auditoria de Eficiência”, Guia de Auditoria 1 – Parte I, documento disponível em <http://tce.ba.gov.br>, acedido em 25-07-2013.
- Tribunal de Contas (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Vol. I e II.
- Tribunal de Contas (1999), “O Tribunal de Contas na atualidade”, documento disponível em http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf, acedido em 17-07-2013.
- Tribunal de Contas (2004), “A Independência dos Tribunais de Contas”, Capítulo II – Tribunais de Contas e as Auditorias.
- Yin, R. (2009), “Case Study Research: Design and Methods”, 4Th ed, Thousand Oaks: Sage publications, pp. 3-25.

Legislação

- Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro – Estatuto Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Diretiva 2006/43/CE de 17 de Maio – Parlamento Europeu e do Conselho.
- Lei nº 159/99, de 14 de Novembro – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.
- Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais.
- Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado.
- Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro - Estabelece o regime das autarquias locais e das entidades intermunicipais.

Lei nº 75/2013, de 12 de Setembro – Estabelece o regime das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência de competências do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.