



SEXTA-FEIRA 9/02/2018

**SESSÕES PARALELAS
(11:00 às 12:30)**

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (II)

MODERADORES:

-
-

COMUNICAÇÕES:

O IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO MUNICIPAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES (P187)

Nuno Adriano Baptista Ribeiro, UNIAG; Instituto Politécnico de Bragança
Rony Cleiten Cabral Dias Furtado, Instituto Politécnico de Bragança
Sónia Paula da Silva Nogueira, Instituto Politécnico de Bragança

ENGENHARIA UMA ARMA DE GESTÃO. A FORÇA DA ANÁLISE DE CUSTOS DE CICLO DE VIDA EM INFRAESTRUTURAS (P194)

José Carlos Costa de Almeida, UDI - Instituto Politécnico da Guarda

CIDADES INTELIGENTES E GOVERNANÇA DE TI: UMA ANÁLISE DO PROJETO “MINHA CIDADE INTELIGENTE” DO GOVERNO FEDERAL BRASILEIRO (P196)

Daniel Jardim Pardini, Universidade FUMEC - Belo Horizonte / MG. (Brasil)
Marta Macedo Kerr Pinheiro, Universidade FUMEC - Belo Horizonte / MG. (Brasil)
Rodrigo Franklin Frogeri, Universidade FUMEC - Belo Horizonte / MG. (Brasil)

O IMPACTO DOS PROCESSOS CANCELADOS NA REDE NACIONAL DE CUIDADOS CONTINUADOS INTEGRADOS - REGIÃO NORTE (P219)

Maria José de Matos Rainho, UTAD/CETRAD
João Paulo Silva Barreira, ECL ACeS Douro Sul
Ana Branca Carvalho, IPV/ESTGL/CIDETS

ABSENTISMO: MUNICÍPIO DE BEIMO (P143)

Amândio Pereira Baía, Instituto Politécnico da Guarda (UDI)
Célia Lopes Ramos, Instituto Politécnico da Guarda

O IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO MUNICIPAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Nuno Adriano Baptista Ribeiro

nunoa@ipb.pt

UNIAG; Instituto Politécnico de Bragança

Bragança, Portugal

Rony Cleiten Cabral Dias Furtado

ronyfurtado15@gmail.com

Instituto Politécnico de Bragança

Bragança, Portugal

Sónia Paula da Silva Nogueira

sonia@ipb.pt

Centro de Investigação em Ciência Política

EsACT-Instituto Politécnico de Bragança

Bragança, Portugal

RESUMO

Nos últimos tempos, a investigação em gestão pública tem evoluído significativamente. No entanto, apesar dessa evolução, são ainda várias as questões que permanecem sem resposta na investigação em Administração Pública. O estudo do impacto e da importância da atividade da auditoria interna na gestão municipal é disso exemplo. Este estudo teve como principal objetivo perceber em que medida as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna influenciam a tomada de decisão dos órgãos executivos. Foram aplicados dois inquéritos por questionário. Um aos responsáveis pela auditoria interna e outro aos responsáveis do órgão executivo dos 278 municípios de Portugal continental. Os resultados obtidos permitem concluir que os respondentes têm o mesmo entendimento quanto ao impacto e à importância da atividade de auditoria interna na gestão municipal. Apesar de algumas das variáveis independentes não estarem diretamente associadas à variável dependente, observa-se que a auditoria é importante na tomada de decisões, quer pelos executivos como pelos demais utilizadores da informação produzida pelos auditores internos.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria interna, Gestão pública, Controlo interno, Administração Local, Municípios portugueses.

ABSTRACT

In recent times, public management research has evolved significantly. However, despite this evolution are still several questions that remain unanswered in public administration research. The study of the impact and importance of the internal audit activity on municipal management is an example of this. This study had as main objective to understand to what extent, and in what way the information conveyed by the internal audit activity influences the decision making by the executive organs. For the accomplishment of this study, two questionnaire surveys were applied. The sample consisted of those responsible for the internal audit and the heads of the executive board members of the 278 municipalities on the continent. The results obtained allow us to conclude that the group of respondents have the same understanding regarding the impact and importance of the internal audit activity in municipal management. Although some of the independent variables are not directly associated with the dependent variable, advantages are given to the audit, both by executives and other users of information produced by internal auditors.

KEY WORDS: Internal audit, Public Administration, Internal control, Local Administration, Portuguese municipalities.

1. INTRODUÇÃO

A falta de uma verdadeira reforma no modo como é tratada a informação produzida, ou que deveria ser produzida, pelos diversos departamentos ou gabinetes das instituições públicas – acerca da conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos – em particular dos municípios, fundamenta o facto de estas ainda não terem dado um passo significativo no que diz respeito ao verdadeiro controlo da “coisa pública”.

De acordo com Corrêa (2010), o controlo interno não é nada mais que um conjunto de regras e diretrizes que visa minimizar a probabilidade de falhas ou desvios dos objetivos e metas a serem alcançados pelas organizações por meio de uma ação preventiva, capaz de antecipar os possíveis erros, desperdícios e fraudes. Ainda que usem estratégias distintas, são vários os aspetos que unem o setor público e o setor privado. Daí a possibilidade do setor público absorver muito do que se utiliza, como ferramenta de gestão, no setor privado. A tendência da nova gestão pública também se tem feito sentir na auditoria, sobretudo na auditoria interna, dando particular atenção à evolução dos seus paradigmas ao longo dos últimos anos, em que o anterior paradigma, era fundamentado no “controlo”, baseando-se atualmente no “risco”.

Existem várias investigações acerca de gestão municipal, auditoria interna na gestão municipal, Administração Pública e similares, porém sobre o impacto da auditoria interna na gestão dos municípios portugueses são poucas as investigações realizadas. Por tal, este estudo é justificado pela dinâmica e relevância que a auditoria interna tem alcançado ao longo dos últimos anos nas instituições públicas, nomeadamente nas autarquias locais.

O tema desta investigação – “O impacto da auditoria interna na gestão municipal: O caso dos municípios portugueses” tem como principal objetivo perceber até que ponto a atividade de auditoria interna tem impacto na gestão municipal. Pretende-se ainda identificar os pontos fracos na gestão municipal, de modo a poder contribuir para a melhoria da gestão municipal, ao nível da prevenção de erros, ocorrências de irregularidades, entre outros, permitindo, conseqüentemente, uma tomada de decisão mais eficiente e eficaz.

Como contributos do presente estudo salienta-se o facto de permitir uma reflexão, aos profissionais da área, sobre os reais impactos da auditoria interna na gestão autárquica. Em termos científicos, uma vez tratar-se de um tema pouco abordado, nomeadamente em Portugal e aplicado aos municípios, pretende-se alertar para a importância da auditoria interna como instrumento de apoio à gestão e a sua eficácia num cenário de gestão municipal.

Para além desta introdução, o presente trabalho encontra-se estruturado em quatro pontos. No primeiro, far-se-á o enquadramento teórico, através da abordagem aos temas: o papel do sistema de controlo interno na auditoria interna, a auditoria *versus* gestão, a auditoria na Administração Local em Portugal, e o controlo interno nas autarquias locais. No segundo apresentar-se-á o tratamento metodológico adotado na realização desta investigação, o instrumento de recolha dos dados, o objetivo da investigação, as hipóteses de investigação e o tratamento dos dados. No terceiro ponto apresentar-se-ão os resultados e a respetiva discussão. Por último, serão apresentadas as principais conclusões.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. O PAPEL DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA AUDITORIA INTERNA

Para um melhor desempenho das suas atividades a maioria das organizações munem-se de um instrumento de gestão através do qual gerem os seus ativos. Este instrumento de gestão é normalmente designado de controlo interno. Ao longo dos últimos anos, o controlo interno tem vindo a ser objeto de estudo por parte de vários organismos internacionais e nacionais, no entanto o seu conceito não é, inteiramente, consensual entre os estudiosos.

Em 1934, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) foi o primeiro organismo a definir o conceito de controlo interno. Assim, segundo este organismo, o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotados num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão (SEC, 2003).

Por sua vez, a *International Federation of Automatic Control - IFAC* (2004), no parágrafo 4 do *International Standard on Auditing* (ISA) 315 define o controlo interno como sendo um processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência, e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito a fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Já o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) define o controlo interno como “um processo, efetuado por pessoas da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos quanto à eficácia e eficiência das operações, à fiabilidade dos relatórios e contas e ao cumprimento das leis e regulamentos” (COSO, 1992). A mesma organização vem, mais tarde, associar a gestão de riscos ao processo de controlo interno (COSO, 2013).

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) identifica controlo interno como “qualquer ação empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objetivos e metas.” (IIA, 2009).

Na esfera nacional, o Tribunal de Contas (1999, p.47), no Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, define o controlo interno como sendo “uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.”.

Se se analisar cada um dos conceitos do controlo interno apresentados anteriormente, facilmente fica perceptível de que a condição “*sine qua non*” para existir o controlo interno é a envolvência de toda a organização, do topo até à base, para que o mesmo cumpra com os propósitos para o qual foi idealizado. Outro ponto que ressalta das definições é a questão da gestão de risco, dada a pertinência do mesmo quando se fala de controlo interno. Entre as definições de controlo interno apresentadas anteriormente, apenas o COSO, no seu documento intitulado *Internal Control – Integrated Framework* de 2013 e a IIA parecem ter dado grande importância à gestão de risco.

Com as definições acima patenteadas fica, sobretudo, a ideia de que o controlo interno é um processo conjunto envolvendo toda a organização, no sentido de garantir a manutenção dos seus ativos, melhorar o desempenho das suas atividades, e sempre primando pela fiabilidade das demonstrações financeiras e gestão dos riscos segundo o cumprimento das leis e regulamentos.

No que respeita ao setor público, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais¹ (POCAL), no ponto 2.9.1, define sistema de controlo interno (SCI) como:

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

De acordo com Alves e Reis (2006), considera-se que a auditoria interna faz parte da pirâmide do SCI, sendo ela o ponto mais alto, uma vez que a mesma avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade do controlo interno. As atividades da auditoria sobrepõem-se, de um modo geral, às atividades operacionais, e até mesmo sobre as atividades do controlo interno, portanto, as primeiras examinam, avaliam, verificam o grau de confiabilidade e controlam a eficácia e eficiência das segundas.

Segundo Morais e Martins (2013), para realizar a auditoria interna é necessário efetuar análises muito detalhadas dos procedimentos e sistemas de controlo da organização a fim de avaliar se estão alinhados com os objetivos, minimizando o risco. Para tal, a auditoria efetua uma análise detalhada para cada uma das áreas e prepara uma série de questões básicas, prévias à aplicação de juízos individuais com o propósito de fazer um levantamento e documentar o SCI existente.

¹ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

Para os autores Attie (1998), Salawu e Agbeja (2007) *apud*. Badara e Saidin (2014), a existência de um bom SCI aumenta a confiança da auditoria quanto à exatidão dos registos contabilísticos e à veracidade de outros documentos e informações internas. Daí que todas as organizações governamentais estão sendo chamadas a aumentar a eficácia de sua função de auditoria interna, compromisso da organização e SCI, devido ao facto de terem um efeito significativo positivo na boa governança (Suyono & Hariyanto, 2011).

Numa ótica restrita, o que fica evidente nos conceitos anteriormente explanados é que o SCI envolve todas as rotinas e atividades, de natureza administrativa e contabilística, envolvendo, desde o pessoal das operações até ao topo, nas políticas de procedimentos e concretização dos objetivos traçados para a organização.

2.2. AUDITORIA INTERNA *VERSUS* GESTÃO

Numa economia globalizada assiste-se à conversão da auditoria interna num instrumento de avaliação e de suporte à gestão das organizações quer de natureza pública ou privada, independentemente da sua natureza ou dimensão. A auditoria interna e a gestão estão fortemente ligadas, muito pelos objetivos que partilham em comum. Trata-se, no entanto, de conceitos que existem individualmente, isto é, a existência da organização por si só já configura a existência de uma gestão sem que, para isso, exista uma auditoria interna e, por sua vez, a última não se resume apenas à fiscalização dos atos levados a cabo pela gestão.

Não há muito tempo atrás – conceito clássico – a auditoria interna, na maioria dos casos, realçava o que tinha acontecido, relatava os factos, deixando à gestão a tarefa de resolver os problemas identificados, numa atitude de pura avaliação de cumprimento dos princípios de controlo interno.

No conceito moderno de gestão, espera-se que todos os departamentos acrescentem valor ao trabalho desenvolvido (*add value*) e contribuam para a melhoria da *performance* e dos procedimentos de controlo (Pinheiro, 2014).

Estando em contínua evolução, a auditoria interna sofreu várias mudanças conceptuais, causadas pela mudança do contexto económico e pelas mudanças legislativas (Costa, 2014; Peculea, 2015). Inicialmente, a auditoria interna confinava-se, sobretudo, às funções de salvaguarda dos ativos das organizações, à verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e à constatação acerca da credibilidade da informação financeira (Costa, 2014). Dava-se também uma ênfase bastante forte à deteção de fraudes, levando Costa (2014) a admitir que o trabalho efetuado pelos auditores internos era relativamente limitado, cingindo-se fundamentalmente à área contabilístico-financeira.

Já Pinheiro (2014), de uma forma mais simplista, vê a auditoria interna como sendo o controlo dos controlos, instituído numa organização com o propósito de contribuir na promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas pela mesma.

O termo gestão pode ser tratado como sinónimo de administrar, envolvendo, em alto grau, o processo de tomada de decisões, o que, no setor público, corresponde a cuidar de bens alheios; não só no que diz respeito ao gestor, senão também da organização ou entidade auditada (Grateron, 1999). Para Boynton, Johnson e Kell (2001), o termo gestão refere-se, de uma forma geral, ao planeamento ativo, coordenação e controlo de todas as operações e transações desenvolvidas pela organização, enquanto num contexto de auditoria, a gestão refere-se aos gestores, controladores e pessoal-chave de supervisão.

Constata-se que, com a modernização da gestão e dos mercados, a auditoria interna deixou de ter uma função meramente de garante dos ativos, da verificação do cumprimento dos procedimentos, atribuição de credibilidade à informação financeira ou deteção de fraudes e muito menos cingir-se apenas à área contabilístico-financeira para passar a ter uma função de consultoria dentro das organizações, permitindo assim a criação de valor e melhoria nas operações tornando-as mais económicas, eficazes e eficientes.

As atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria interna são extremamente vastas abarcando toda a organização, em todos os aspetos das suas operações e a todos os níveis da sua estrutura orgânica. Daí poder afirmar-se que a auditoria interna tem como função principal avaliar o processo de gestão (Magalhães, Amaral & Ahmad, 2009).

Para Benedek, Szenténé e Béres (2014), na realidade, controlar não é apenas uma ferramenta de auditoria, mas também uma ferramenta de gestão uma vez que permite avaliar o desempenho por via da comparação entre as

previsões e as realizações.

Em termos gerais, o que se evidencia é uma nova era para a auditoria interna, justificada pela relevância que ganhou nos últimos anos. A auditoria interna passou a ter um contributo muito mais pró-ativo e participativo junto da gestão acrescentando, deste modo, valor à organização.

2.3. AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO LOCAL EM PORTUGAL

Melhorar a gestão das entidades públicas, em toda a sua complexidade, requer o conhecimento e a aplicação de vários princípios modernos para assegurar o seu funcionamento em termos de desempenho e competitividade.

Neste contexto, a auditoria interna passa a ser um pilar que sustenta a governação e, em geral, qualquer ato do órgão executivo. Assume-se como um importante instrumento na identificação de riscos, avaliando a qualidade e funcionalidade do controlo interno das entidades públicas (Nedea, 2015).

Sob a influência das mudanças introduzidas na gestão autárquica, em Portugal, os municípios têm introduzido instrumentos de gestão contabilísticos, financeiros e de controlo, associados a estruturas organizativas e de prestação de serviços. Estes instrumentos têm implicado análises críticas, identificação de lacunas de informação e necessidade de desenvolvimentos ao nível da auditoria nos municípios (Costa, 2008).

Segundo Marçal e Marques (2011), a auditoria interna é um instrumento de gestão que só muito recentemente foi introduzida na gestão pública portuguesa, sendo mais usual o recurso a entidades externas. Como se verificou anteriormente, a auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão, uma vez que o setor público tem por objetivo a maximização da economia, eficiência e eficácia.

Numa perspetiva mais voltada para o setor público, Mateus (2004) *apud*. Félix (2014, p.4), entende que a “auditoria no setor público tem como objetivo emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade. Sendo que a adequação da gestão dos fundos públicos prende-se com a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização.”.

No que se refere às bases legais, a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) refere no n.º 2 do art.º 54º que: “A verificação externa das contas será feita com recurso aos métodos e técnicas de auditoria decididos, em cada caso, pelo Tribunal.”.

Quando o mesmo refere a “verificação externa das contas” o mesmo seria dizer “auditoria”. Com a publicação da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto², a auditoria foi consagrada como a técnica fundamental de controlo da atividade financeira pública utilizada pelo Tribunal de Contas.

O art.º 55 da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) prevê a possibilidade de se realizar, a qualquer momento, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas.

Legalmente, a instituição da obrigatoriedade de verificação, por um auditor externo, das contas anuais dos municípios que preencham determinados requisitos, foi institucionalizada através da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais³.

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

2.4. CONTROLO INTERNO NAS AUTARQUIAS LOCAIS

Na tentativa de melhorar o quadro regulamentar existente, relativamente ao controlo da “coisa pública”, nos

² Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas n.º 98/97, de 26 de agosto.

³ Revogada pela Lei n.º 73/ 2013, de 3 de setembro.

últimos anos, as informações financeiras têm estado na agenda dos governos de diversos países. Em Portugal, isto é evidenciado na LOPTC e Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (Lei que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais).

Em Portugal, a primeira reforma da contabilidade pública, que tinha como propósito definir novas regras e procedimentos contabilísticos para o Setor Público da Administrativo, data de 1990, foi com a Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabelece as bases e os regimes financeiros aplicáveis.

A reforma da contabilidade pública em termos da gestão e de controlo da informação financeira produzida pelas autarquias locais, aumenta substancialmente a fiscalização exercida sobre as referidas entidades, conjugando o autocontrolo, o único imposto pela Lei de Bases da Contabilidade Pública, com o controlo efetuado por outras entidades. De acordo com Fernandes, Pereira e Blanco (2006), o sistema de auditoria e controlo da Administração Local é, em geral, em Portugal, levado a cabo, para além da própria entidade, pelo Tribunal de Contas, pela Inspeção-geral de Finanças, pela Inspeção-geral de Administração do Território, pelo Conselho Fiscal ou Fiscal Único, pelo Revisor Oficial de Contas, pelos Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna), pelas Assembleias Municipais, pelas Assembleias Gerais das Empresas Locais, e pelos Cidadãos, através do Livro de Reclamações.

A instituição de normas e procedimentos de controlo interno obrigatórios só poderia prevalecer mediante a inclusão em diploma legal adequada.

Atualmente essa obrigatoriedade encontra-se legislada através do diploma que institui o POCAL⁴ (ponto 2.9), o qual é de aplicação obrigatória a todas as autarquias locais, e veio reforçar a existência de normas de controlo interno nas autarquias locais, sobretudo no que respeita a factos patrimoniais, orçamentais e de custos.

Para Feteira (2013), a primeira linha de controlo interno compete ao órgão executivo através do autocontrolo, ou seja, um controlo exercido pela própria entidade. Já Franco (1993), ao contrário de Feteira, apresenta os órgãos executivos como sendo um terceiro plano deste controlo, executado numa dupla perspetiva: o autocontrolo – quando efetuado dentro da própria Administração e o heterocontrolo: exterior à organização controlada, mas interno, por estar inserido numa organização mais vasta (*e.g.* órgãos de tutela, inspeções-gerais) (Feteira, 2013 *apud.* Serra, 2016).

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

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

⁴ Alterado pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro, Decreto-lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril e Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.

3. ESTUDO EMPÍRICO

3.1. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E INSTRUMENTO DE RECOLHA DE DADOS

A investigação empírica realizada neste trabalho classifica-se como sendo de natureza aplicada, hipotético-dedutiva, exploratória e quantitativa. Aplicaram-se inquéritos por questionário nos 278 municípios de Portugal Continental.

Com este trabalho procura-se fornecer conhecimentos, com aplicação prática, dirigidos à resolução de problemas específicos. Através de suposições verosímeis formulam-se hipóteses de investigação para expressar as dificuldades do problema. Posteriormente, deduzir-se-ão consequências que serão comprovadas ou refutadas (Baranão, 2004; Provdanov & Freitas, 2013). Em concreto, este estudo visa proporcionar maior familiaridade com o problema, de modo a que a investigação possa ser concebida com uma maior compreensão e precisão – tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele (Baranão, 2004; Provdanov & Freitas, 2013). Requer o uso de recursos e técnicas de estatística, procurando traduzir em números os conhecimentos gerados ao longo da investigação (Baranão, 2004; Provdanov & Freitas, 2013).

Na investigação empírica, o questionário é fundamental para a verificação das hipóteses previamente formuladas. Para tal, recorre-se ao estabelecimento de relações entre duas ou mais variáveis construídas a partir da informação obtida em diferentes questões do questionário (Baranão, 2004).

A recolha de dados foi realizada por meio de dois questionários de resposta do tipo fechada e de autopreenchimento aplicados aos responsáveis pela auditoria interna e aos responsáveis políticos pela área financeira – órgão executivo. No questionário é incluída uma lista pré-estabelecida de respostas possíveis, de entre os quais estes têm de indicar a mais parecida à resposta que desejam dar.

Os questionários são constituídos, em média, por 20 perguntas divididos em dois subgrupos cada. O primeiro grupo de questões visa recolher informação sobre a estrutura organizacional do município. O segundo grupo de questões pretende aferir o desempenho da auditoria na gestão municipal. Apesar de dirigidos a dois grupos diferentes, os questionários, incluem, intencionalmente, questões comuns de forma a permitir uma triangulação das perguntas respondidas por cada um dos grupos inquiridos, de acordo com o objetivo do estudo.

Para algumas das questões utilizou-se um parâmetro de medida por forma a melhor analisar as respostas dadas. Assim utilizou-se a escala de *Likert* em que, em algumas das questões, se optou por respostas do tipo ‘1-Nunca’; ‘2-Poucas vezes’; ‘3-Algumas vezes’; ‘4-Muitas vezes’; e ‘5-Sempre’ e para outros do tipo ‘1-Nenhuma’; ‘2-Muito fraca’; ‘3-Alguma’; ‘4-Intensa’; e ‘5-Muito intenso’. Também existem respostas do tipo: Sim ou Não, pontuadas com 1 e 2, respetivamente.

Algumas das questões desenvolvidas para o estudo empírico tiveram como base a reformulação de algumas perguntas presentes no estudo de Teixeira (2006), com a devida autorização, sendo outras de autoria própria dos autores baseadas na revisão de literatura. Durante uma semana foi selecionado um grupo de indivíduos que estiveram e/ou estão ligados à gestão municipal para responderem ao questionário, com vista a corrigir possíveis lacunas. O período de aplicação do questionário decorreu entre janeiro a maio de 2017.

No total, foram obtidas 41 para o grupo dos responsáveis pela auditoria interna e 55 respostas para o grupo dos responsáveis do órgão executivo, representado 12,59% e 19,78% do total dos inquiridos. Das 96 respostas, só foi possível validar 90, uma vez que seis apresentavam irregularidades no seu preenchimento.

3.2. OBJETIVO DO ESTUDO, HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO E TRATAMENTO DOS DADOS

Com base na revisão de literatura efetuada, este estudo tem como objetivo avaliar o impacto da auditoria interna na gestão dos municípios portugueses, designadamente no que respeita ao processo de tomada de decisão, através da perceção dos responsáveis políticos do órgão executivo e responsáveis pela auditoria interna.

Para a persecução do objetivo definido formularam-se as seguintes hipóteses de investigação (HI):

HI₁ – O número de responsáveis pela auditoria interna existentes no município está associado com o processo de tomada de decisão.

HI₂ – A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna está associada com o processo de tomada de decisão.

HI₃ – A sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação está associada com o processo de tomada de decisão.

HI₄ – O grau de liberdade e de independência da ação concedido à atividade de auditoria interna está associado com o processo de tomada de decisão.

HI₅ – O grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos está associado com o processo de tomada de decisão.

A hipótese de investigação é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, que estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes (Pinheiro, 2013).

De forma a dar seguimento aos testes estatísticos houve a necessidade de testar a normalidade das amostras. Para tal, assumiu-se um intervalo de confiança de 95% e um nível de significância de 5%, válido para todos os testes realizados nesta dissertação. Para o teste de normalidade pretendeu-se testar a seguinte hipótese HI₀:

HI₀: Os dados da variável estudada seguem uma distribuição normal.

HI₁: Os dados da variável estudada não seguem uma distribuição normal.

Considerando que a amostra não segue uma distribuição normal, um dos grupos apresentar uma amostra dimensional inferior a 30 (n=22) e tendo-se optado por conclusões mais conservadoras dada a afluência participativa dos respondentes, optou-se pela aplicação de testes não paramétricos, conforme é indicado nesses casos segundo Marôco (2003, p.169). De entre os testes não paramétricos, passíveis de serem aplicados, constata-se que os dados da amostra se enquadram nos pressupostos do teste de Fisher, que é usado quando se pretende fazer um teste de independência do Qui-quadrado. Nesses casos quando uma ou mais células apresentam valores inferiores a 5, torna-se necessário corrigir o valor de prova do teste do Qui-quadrado, através da correção de continuidade de Yates.

Considerando que o teste Fisher consiste numa tabela 2x2, houve a necessidade de fazer a transformação das categorias inicialmente estabelecidas nos questionários, para uma matriz 2x2.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

No que se refere à caracterização dos respondentes dos municípios por distritos, os resultados indicam um maior índice de resposta por parte dos municípios de Lisboa, Faro, Portalegre e Santarém, respetivamente, em que a maioria alega ter mais de 500 funcionários tendo registado apenas uma com menos de 50 funcionários. Tendo em consideração o número de funcionários, os dados indicam, relativamente à dimensão dos municípios, que houve mais predominância das respostas nos municípios de média dimensão e com uma supremacia para as de ideologia política de esquerda. Em relação ao Orçamento anual dos municípios em 2016, a média situa-se entre os 21 e 50 milhões de euros, sendo os municípios lideradas pelos autarcas do PS os que mais participaram no estudo.

Verificou-se que mais de metade dos órgãos executivos que participaram no estudo responderam não dispor de um gabinete de auditoria interna, muito por falta de meios humanos com formação adequada, e, que no momento, não pensam na sua implementação. A maioria dos municípios que dispõe de auditoria interna, tem gabinetes constituídos por dois a cinco colaboradores afetos à atividade da auditoria interna.

HI₁ – O número de auditores existentes na organização está associado com o processo de tomada de decisão.

No geral, 100% (n=54), 27,7% (n=15) dos respondentes classifica o número de colaboradores afetos a atividade de auditoria interna como tendo ‘pouca’ influência sobre as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna e 72,3% (n=39) admite haver ‘muita’ influência nas informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 1).

Tabela 1. Tabela cruzada do número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna *versus* influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.

Número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna					
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo			Apenas 1	Mais de 2	Total
	POUCA	n	2	13	15
		n esperado	4,4	10,6	15,0
	MUITA	n	14	25	39
n esperado		11,6	27,4	39,0	
Total	n	16	38	54	
	n esperado	16,0	38,0	54,0	

Após o cálculo da estatística de teste, $Q^2_{obs}=1,674$ e do valor de prova igual a 0,182 (Tabela 2), não se rejeita a H_{I1} , concluindo-se, deste modo, que existe uma associação significativa entre o ‘Número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna’ e a ‘Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo’, com um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). Nos resultados obtidos, o valor da estatística Q^2_{obs} é calculado com a correção de *Yates*, pois tem-se uma das células (25%) com frequência menor ou igual a 5, como se pode verificar na Tabela 2, em que o ‘n’ esperado mínimo é de 4,4.

Tabela 2. Teste Qui-quadrado do número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de Pearson	2,645	1	0,182
Correção de continuidade	1,674	1	
Teste exato de Fisher			0,182

Quando se levantou esta questão no trabalho, foi com a intenção de se verificar se de facto o número de auditores internos, por município, variava consoante a dimensão dos mesmos, situação confirmada com os resultados obtidos, quer na estatística descritiva com na inferencial. Tal permitiu a admissão da possibilidade de uma relação direta entre o número de auditores internos afetos a um município e a dimensão do mesmo. Pinheiro (2013) com o seu trabalho intitulado “Acrescentar valor à organização com a auditoria interna” reforça o resultado observado para a H_{I1} , quando afirma que o número de auditores existentes numa organização determina a dimensão do departamento de auditoria interna, bem como a sua adequação à organização, permitindo perceber qual o grau de alcance dos trabalhos de auditoria em toda a organização.

Os responsáveis do órgão executivo entendem que os serviços prestados pelos gabinetes de auditoria interna têm atendido às expectativas do município, de forma razoável, permitindo, de certa forma, a identificação dos pontos fortes e fracos das operações do município. Da mesma forma, a atividade de auditoria interna tem funcionado muitas vezes ou quase sempre como um mecanismo facilitador da gestão de risco, a ponto de algumas vezes, ser solicitado para dar opinião na área de consultoria interna.

H_{I2} – A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna está associada com o processo de tomada de decisão.

55 respondentes (100%), 27,3% (n=15) classificam essa influência como sendo ‘pouca’ e 72,7% (n=40) admite haver ‘muita’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 3).

Tabela 3. Tabela cruzada da solicitação dos serviços de auditoria interna *versus* influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.

Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna					
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo			POUCA	MUITA	Total
	POUCA	n	11	4	15
		n esperado	5,7	9,3	15,0

	MUITA	n	10	30	40
		n esperado	15,3	24,7	40,0
Total	n		21	34	55
	n esperado		21,0	34,0	55,0

Os valores obtidos no $Q^2_{obs}=10,797$ e valor de prova (0,002), constantes na Tabela 4, permitem rejeitar, para um nível de significância de 5%, a H_{I2} , concluindo-se que não existe uma associação significativa entre a variável independente ‘Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna’ e a variável dependente ‘Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo’. Face aos resultados obtidos não se verificou a necessidade de utilizar o valor da estatística Q^2_{obs} da correção de *Yates*, visto que nenhuma das células apresentou frequência menor ou igual a 5.

Tabela 4. Teste Qui-quadrado da solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de Pearson	10,797	1	0,002
Correção de continuidade	8,847	1	
Teste exato de Fisher			0,002

Ainda que os dados tenham indicado a rejeição de H_{I2} , de que a solicitação dos serviços de auditoria interna estaria associada ao processo de tomada de decisão, o IIA (2009, p.5) afirma que a auditoria interna pode prestar serviços de consultoria que melhorem os processos de tomada de decisão e controlo organizacional. Contudo, salienta que a extensão desta consultoria irá depender muito de outros recursos, internos e externos disponíveis e é provável variar com o passar do tempo.

Quando questionados sobre a avaliação da atividade de auditoria interna, tornou-se de certa forma complexo definir qual seria realmente a posição dos inquiridos. O mesmo se verifica relativamente à formação contínua dos colaboradores da atividade de auditoria interna, onde os resultados oscilaram entre poucas e algumas vezes.

H_{I3} – A sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação está associada com o processo de tomada de decisão.

Globalmente, 100% (n=55), 27,3% (n=15) dos respondentes classifica essa influência como sendo ‘pouca’ e 72,7% (n=40) admite haver ‘muita’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Tabela 5. Tabela cruzada da avaliação da atividade de auditoria interna *versus* influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.

		Avaliação da atividade de auditoria interna			Total
		POUCA	MUITA		
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo	POUCA	n	12	3	15
		n esperado	6,0	9,0	15,0
	MUITA	n	10	30	40
		n esperado	16,0	24,0	40,0
Total	n		22	33	55
	n esperado		22,0	33,0	55,0

Tendo presente o cálculo da estatística de teste, Q^2_{obs} igual a 13,750 e o valor de prova igual a 0,000, rejeita-se a H_{I3} . Desta forma, pode-se afirmar que não existe uma associação significativa entre a variável independente ‘Avaliação da atividade de auditoria interna’ e a variável dependente ‘influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo’, para um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). Não houve a necessidade de se calcular o valor da estatística Q^2_{obs} da correção de *Yates*, dado que nenhuma das células apresentou frequência menor ou igual a 5.

Tabela 6. Teste Qui-quadrado da avaliação da atividade de auditoria interna.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	13,750	1	0,000
Correção de continuidade	11,554	1	
Teste exato de <i>Fisher</i>			0,000

Embora a H_3 tenha sido rejeitada (os dados não revelaram nenhuma associação entre a sujeição da atividade de auditoria interna com o processo de tomada de decisão), as decisões sejam elas apropriadas ou não, uma vez tomadas constituem fator de sucesso ou fraco para o sucesso da organização. Assim convém, ter presente, que as fontes que produzem as decisões sejam as mais fidedignas possíveis. Neste sentido, parece ser prudente determinar a exatidão dos trabalhos levados a cabo por todos os departamentos da organização ainda que, esses departamentos tenham por função examinar as atividades da organização. A avaliação da atividade de auditoria interna atribuir maior segurança e maior fiabilidade à informação dela emanada, fazendo com que as decisões tomadas a partir dos seus relatórios sejam eficazes na prevenção e deteção de erros e irregularidades.

No que concerne às razões que levaram à criação dos gabinetes de auditoria interna, constata-se que foi a ‘necessidade de promover a melhoria dos processos e das operações’, ‘prevenir erros e omissões’ e ‘contribuir para melhorar a eficiência da gestão’. A maioria dos gabinetes de auditoria interna tem entre dois e cinco anos e, na maior parte dos casos, as equipas de trabalho que estão afetas aos gabinetes de auditoria interna, estão entre dois e cinco anos, segundo as respostas dos responsáveis do órgão executivo.

Hierarquicamente, as atividades de auditoria interna municipal encontram-se em grande parte subordinadas à autoridade dos presidentes dos municípios, a quem também compete analisar os relatórios de auditoria interna emitidos pelos responsáveis pela auditoria interna. Quando questionados os inquiridos quanto à adequabilidade da situação atual das áreas auditadas e se são suportadas por evidências apropriadas, ambos afirmam que os procedimentos são sempre adequados e suportados por evidências apropriadas. Destes relatórios dependem algumas decisões tomadas pelos responsáveis do órgão executivo. Neste sentido, inquiriram-se os dois grupos, sobre qual seria a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. As opiniões oscilaram entre aqueles que afirmam que, por vezes, existem algumas influências e outros que admitem que estas influências ocorrem muitas vezes.

Quanto aos tipos de auditoria interna desenvolvidos nos municípios, os dados apontam para auditoria administrativa, auditoria de gestão de risco e auditoria financeira consoante a ordem descrita. Constatou-se também que a auditoria de qualidade é a que regista maior índice de rejeição.

Em relação ao grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município, os inquiridos consideram-no ‘alto’. O mesmo se verifica no que concerne ao grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos.

HI₄ – O grau de liberdade e de independência da ação concedidos à atividade de auditoria interna está associado com o processo de tomada de decisão.

Globalmente, 3,6% (n=2) dos respondentes classifica essa influência como sendo ‘baixo’ e 96,4% (n=53) admite haver ‘alto’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Tabela 7. Tabela cruzada do grau de liberdade e de independência *versus* influência das informações veiculadas.

Grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas da autarquia				Total	
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo	POUCA	n	0	15	15
		n esperado	0,5	14,5	15,0
	MUITA	n	2	38	40
		n esperado	1,5	38,5	40,0
Total	n	2	53	55	

	n esperado	2,0	53,0	55,0
--	-------------------	------------	-------------	-------------

Considerando a estatística de teste, Q^2_{obs} igual a 0,005 e o valor de prova igual a 1,000, não se rejeita a H_{I4} , pelo que se verifica que existe uma associação significativa entre o ‘grau de liberdade e independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município’ e a ‘influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo’, com um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). O valor da estatística Q^2_{obs} foi calculado com a correção de *Yates*, pois foram obtidas duas das células (50%) com frequência menor ou igual a 5.

Tabela 8. Teste Qui-quadrado do grau de liberdade e de independência.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de Pearson	0,778	1	0,596
Correção de continuidade	0,005	1	
Teste exato de Fisher			1,000

De acordo com IIA (2012, p.3), a atividade de auditoria interna tem que ser independente, e os auditores internos têm que ser objetivos no desempenho do seu trabalho. A independência na realização da auditoria interna em qualquer organização é a condição *sine qua non* para a realização de um relatório de auditoria interna fidedigna e isento de qualquer manipulação dos dados. Como tal melhor é a ajuda fornecida aos órgãos executivos, para que estes possam estabelecer processos que assegurem a rastreabilidade das suas decisões (Pinheiro, 2013, p. 56).

HI5 – O grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos está associado com o processo de tomada de decisão.

Considerando a totalidade dos respondentes, verifica-se que 21,8% (n=12) dos respondentes, classifica essa influência como sendo ‘baixo’ e 78,2% (n=43) admite existir ‘alto’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Tabela 9. Tabela cruzada do grau de importância *versus* influência das informações veiculadas.

Grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos				Total	
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo	POUCA	n	BAIXO	ALTO	
		n esperado	11	4	15
	MUITA	n	1	39	40
		n esperado	8,7	31,3	40,0
Total	n	12	43	55	
	n esperado	12,0	43,0	55,0	

Os resultados da estatística de teste $Q^2_{obs}=28,070$ e do valor de prova igual a 0,000, permitem rejeitar H_{I5} . Neste contexto, constata-se que parece não existir uma associação significativa entre o “grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos” e a “influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo”, para um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). O valor da estatística Q^2_{obs} foi calculado com a correção de *Yates*, pois uma das células (25%) apresenta frequência menor ou igual a 5 (Tabela 10).

Tabela 10. Teste Qui-quadrado do grau de importância.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de Pearson	32,088	1	0,000
Correção de continuidade	28,070	1	
Teste exato de Fisher			0,000

Com o auxílio à uma atividade de auditoria interna que avalia todo o SCI e o cumprimento das normas e procedimentos, a gestão assenta o seu modelo de decisão baseada em informações adequadas e fidedignas recolhidas e avaliadas diariamente, fazendo com que a sua tomada de decisão seja a mais apropriada e tempestiva possível.

Daí partilhar da opinião de que a atividade de auditoria interna no âmbito da assessoria aos órgãos executivos, examinando os SCI e o cumprimento das normas e procedimentos, contribuindo em larga escala para a materialização dos objetivos de qualquer organização, possibilitando a redução dos riscos a que estarão expostas, sem contar na mais-valia que agrega as mesmas.

De seguida apresenta-se uma tabela resumo dos resultados da estatística inferencial, relativamente às hipóteses de investigação formuladas (Tabela 11).

Tabela 11. Resultado das hipóteses de investigação.

Variáveis independentes	Variável dependente – A influência das informações veiculadas no processo de tomada de decisão					Média	
	Q ² _{obs}	Grau de liberdade	Valor de prova	Pearson*/Yates**	Conclusão	Responsáveis pela auditoria interna	Responsáveis do órgão executivo
HI ₁ – NAUDI	1,674	1	0,182	**	Não se rejeita HI ₁ ; logo existe associação entre as variáveis.	1,69	1,75
HI ₂ – SOPCON	10,797	1	0,002	*	Rejeita-se HI ₂ ; logo não existe associação entre as variáveis.	2,63	3,20
HI ₃ – AVAAI	13,75	1	0,000	*	Rejeita-se HI ₃ ; logo não existe associação entre as variáveis.	3	3
HI ₄ – GLICAI	0,005	1	1,000	**	Não se rejeita HI ₄ ; logo existe associação entre as variáveis.	2,69	2,71
HI ₅ – GIACICNP	28,07	1	0,000	**	Rejeita-se HI ₅ ; logo não existe associação entre as variáveis.	2,09	2,43

Legenda:

AVAAI – Avaliação da auditoria interna.

GLICAI – Grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna.

GIACICNP – Grau de importância na avaliação do controlo interno e no cumprimento das normas e procedimentos.

SOPCON – Solicitação da opinião no âmbito da consultoria interna.

NAUDI – Número de auditores existentes.

Das competências que mais se exige a um administrador/gestor é a sua capacidade de tomar decisões, sabendo que não existem certezas de que as mesmas sejam as mais acertadas, mas que devem ser tomadas, esperando que as mesmas produzam os efeitos esperados. Por vezes, essas decisões são tomadas considerando a informação produzida pelos departamentos que constituem a organização. Do processo decisório pode depender a sobrevivência da organização ou a manutenção dos órgãos executivos no cargo, justificando a necessidade de se munirem das melhores ferramentas e modelos de decisão.

Atualmente, de entre tantas opções de gestão, fazer-se aconselhar por um departamento de auditoria interna tornou-se prática entre as organizações, independentemente da estrutura.

Mesmo consolidada e com evidências claras da sua contribuição para gestão das organizações, a auditoria interna ainda se depara com barreiras à entrada de algumas organizações, sejam elas públicas ou privadas, desvalorizando as suas contribuições nas decisões tomadas nas organizações.

5. CONCLUSÃO

A auditoria interna, ainda que seja na Administração Pública, compreende analisar, apreciar, recomendar, sugerir e informar, sobre tudo o que se refere às atividades postas ao crivo do auditor interno, juntando-se a estas funções o dever de promover um controlo eficaz, eficiente e economicamente viável. Toda essa atividade deve ser levada a cabo, segundo normas técnicas previamente definidas por forma a dar mais credibilidade às próprias auditorias, bem como salvaguardar a responsabilidade dos auditores.

Com análise dos resultados conclui-se que a globalidade dos inquiridos atribui, de certa forma, alguma importância à atividade de auditoria interna, considerando que esta acrescenta valor aos municípios, no geral, tendo como principais benefícios perceptíveis, a garantia de que as normas regulamentares são executadas e o controlo dos riscos assegurados. Contudo, percebeu-se a insatisfação demonstrada, por ambos os grupos que participaram no estudo, relativamente à qualidade dos serviços de auditoria interna. Por um lado, os responsáveis pela auditoria interna exigem mais e melhores recursos materiais e técnicos e, por outro, uma

parte significativa dos responsáveis dos órgãos executivos prescinde da atividade de auditoria interna por entenderem não ser necessário nas suas atividades, o que leva com que até então a auditoria interna não tenha sido implementada na maior parte dos municípios portugueses.

Com este trabalho, percebeu-se que os grupos dos respondentes têm o mesmo entendimento quanto ao impacto e à importância da auditoria na gestão municipal, ou seja, de que o mesmo agrega valor à toda organização.

Cruzando a variável 'NAUDI' com a variável 'influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo', 72,2% (n=54) dos respondentes afirma que esta influencia em 'muito'. Considerando que o teste estatístico realizado não rejeitou a existência de uma associação entre estas duas variáveis, permitindo concluir que o número de colaboradores atribuídos à atividade de auditoria interna contribui, de certo modo, para a tomada de decisão dos órgãos executivos.

Já quando cruzadas as variáveis independentes 'SOPCON', 'AVAAI' e 'GLICAI' com a variável dependente a 'influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo', 80% (n=55) dos respondentes respondeu haver muita influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Os valores estatísticos obtidos permitiram rejeitar a existência de uma associação entre estas variáveis independentes e a variável dependente. Deste modo, conclui-se que:

- a solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna não está associada com o processo de tomada de decisão por parte do órgão executivo;
- a sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação não está associada com o processo de tomada de decisão do órgão executivo; e,
- o grau de importância dado à atividade auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos não está associado com o processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Por último, cruzando o grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município com a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo, 80% (n=55) dos respondentes afirma que esta influência é 'muita'. Os resultados estatísticos obtidos não rejeitam a existência de uma associação entre estas duas variáveis, permitindo concluir que o grau de liberdade e de independência contribuem na tomada de decisão do órgão executivo. Apesar de algumas das variáveis independentes (solicitação, avaliação e grau de importância) não parecerem estar diretamente associadas com a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo, são reconhecidas vantagens à auditoria das contas municipais, quer pelo órgão executivo como pelos demais utilizadores da informação produzidas pelos auditores internos.

Com os resultados obtidos no presente estudo, ficou claro que os municípios têm tido alguma preocupação com o controlo interno, até porque lhes interessa medir até que ponto e em que circunstâncias os seus projetos eleitorais estão a ser executados. O que se têm percebido é que o principal propósito a que leva os municípios a implementarem um SCI é a possibilidade de prepararem um rol de processos administrativos, como a exatidão dos registos contabilísticos e de outros documentos e informações internas, exigidos por lei e não a título voluntário. Tendo em conta que, em parte, um bom SCI por si só já prepara os municípios para a avaliação externa, muitos municípios deixam de lado a auditoria interna por diversos motivos, alegando a falta de meios humanos, como por exemplo, a formação adequada na área, avultados custos para a estrutura organizacional ou porque não se entende como necessário. A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Perante o apresentado pode-se concluir que ainda há um longo caminho a ser percorrido pela Administração Pública Portuguesa, no que se refere à auditoria interna nos municípios.

AGRADECIMENTOS

Este estudo foi realizado no Centro de Investigação em Ciência Política (UID/CPO/00758/2013), Universidade do Minho e apoiado pela Fundação para a Ciência e a Tecnologia e pelo Ministério da Educação e Ciência através de fundos nacionais.

UNIAG, unidade de I&D financiada pela FCT – Fundação para a ciência e a Tecnologia, Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, no âmbito do projeto “UID/GES/4752/2016”.

BIBLIOGRAFIA

- Alves, A., & Reis, J. (2006). Auditoria Interna no Setor Público, pp. 841–844. São Paulo.
- Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. (3.ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Badara, M., & Saidin, S. (2014). Internal Audit Effectiveness: Data Screening and Preliminary Analysis. *Asian Social Science*, pp. 76–85.
- Baranão, A. (2004). *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*. (1ª Edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Benedek, M., Szenténé, K., & Béres, D. (2014). Internal Controls in Local Governments. *Public Finance Quarterly*, 3, 296–309.
- Boynton, W., Johnson, R., & Kell, W. (2001). *Modern Auditing*. (W. I. Edition, Ed.) (7th ed.). United States of America.
- Corrêa, L. (2010). *Controle Interno como facilitador da Auditoria Interna, um estudo baseado nos componentes da “metodologia COSO.”*
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control - Integrated Framework. *New York*, (May), 1–20.
- Costa, A. (2008). *A Auditoria Interna nos municípios Portugueses*. Coimbra.
- Costa, C. (2014). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. (9.ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Félix, S. (2014). Uma análise sistémica da auditoria interna nos municípios em Portugal. In *ISCAL - XIV Congresso de Contabilidade e Auditoria* (pp. 1–17).
- Fernandes, A., Pereira, J., & Blanco, S. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*, III, os(1645–9911), 201–225.
- Feteira, M. (2013). Norma de controlo interno e procedimentos de auditoria interna.
- Grateron, I. (1999). *Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público*. Scielo.
- IFAC - International Federation of Automatic Control. (2004). ISA - International Standard on auditing 315 - Identifying and Assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment, (December), 262–312.
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2009). *IIA Position Paper: The role of Internal Auditing in enterprise-wide risk management*.
- Magalhães, M., Amaral, P., & Ahmad, I. (2009). Manual de Auditoria Interna, pp. 1–48. Lisboa.
- Marçal, N., & Marques, F. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. (1ª Edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Maroco, J. (2003). *Análise Estatística - Com utilização do SPSS*. (2ª Edição). Lisboa: Edição Sílabo.
- Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo*. (4ª Edição). Lisboa: Áreas editora.
- Morais, M. (2008). A importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas. In *18º Congresso Brasileiro de Contabilidade* (pp. 1–15).
- Nedea, C. (2015). The Role and Prospects of the Internal Audit in Improving Management of Public Institutions. *Valahian Journal of Economic Studies*, 6 (20)(3), 1–9. Retrieved from
- Nogueira, S., & Jorge, S. (2012). Adequacy of the Local Government financial reporting model in the context of internal decision-making: An exploratory study in the municipality of Bragança. *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 10(2), 74–86.
- Peculea, A. (2015). The Romanian Internal Public Audit System: An X-Ray Analysis of Audit Compartment Activities. *Review of International Comparative Management*, 16(3), 343–353.
- Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna*. Instituto Politécnico do Porto.
- Pinheiro, J. (2014). *Auditoria Interna: Manual prático para Auditores internos - Uma abordagem proactiva e a evolução necessária*. (3ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Provdanov, C., & Freitas, E. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Académico*. Novo Hamburgo: Feevale.
- SEC – Securities and Exchange Commission (2003) Internal Control over Financial Reporting; final rule, Disponível em: https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm#P126_18159.
- Serra, R. (2016). Controlo financeiro público e responsabilidade financeira, 1–112.
- Suyono, E., & Hariyanto, E. (2011). *Relationship between Internal Control , Internal Audit , and Organization Commitment with Good Governance: Indonesian Case*.
- Tribunal de Contas. (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos.

Legislação

- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho – Sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro – Altera o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril – Altera o POCAL, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, no que respeita às regras previsionais
- Lei n.º 162/99, de 14 de setembro – Primeira alteração, por apreciação parlamentar, do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL, definindo-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas
- Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – Lei das Finanças Locais.
- Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro – Orçamento Estado 2006
- Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais
- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.
- Lei n.º 98/97 de 26 de agosto n.º 98/97 de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Webgrafia

- www.alea.pt
www.ipai.pt
<https://na.theia.org>
<http://www.tcontas.pt/>
<http://www.anmp.pt>