

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

REFERENCIAL PARA A AUDITORIA  
INTERNA NAS INSTITUIÇÕES  
PARTICULARES DE  
SOLIDARIEDADE SOCIAL

---

*Andreia Vicente de Azevedo*

Lisboa, Julho de 2012



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

REFERENCIAL PARA A AUDITORIA  
INTERNA NAS INSTITUIÇÕES  
PARTICULARES DE  
SOLIDARIEDADE SOCIAL

Andreia Vicente de Azevedo

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de António Trindade Nunes equiparado a Professor Adjunto da área de Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ [Mestre Gabriel Correia Alves]  
Vogal \_\_\_\_\_ [Mestre Ana Isabel Marinho Pires]  
Vogal \_\_\_\_\_ [Mestre António Trindade Nunes]

L i s b o a , J u l h o d e 2 0 1 2

Ao Gonçalo por todo o incentivo e motivação, por todas as horas de ausência  
e momentos em que não estive presente na sua vida.  
Que ao longo da nossa vida eu saiba retribuir todo o apoio.

”Acontece isto muitas vezes, não fazemos as perguntas porque ainda não estávamos preparados para ouvir as respostas, ou por termos, simplesmente medo delas”

José Saramago (1997:23)

Agradeço,

**Ao Gonçalo**, principal lesado no tempo que dediquei a esta dissertação.

**À minha mãe e aos meus sogros**, por todo o tempo e dedicação.

**À minha família e amigos**, pelo apoio.

**Ao professor António da Trindade Nunes**, pelo seu imensurável apoio e disponibilidade.

**Às Instituições, Uniões e demais entidades e pessoas** que colaboraram nesta dissertação.

**À administração e colegas da Oliveira Rego & Associados**, por todo o apoio e disponibilidade para mais esta etapa da minha vida académica.

A todos os que directa ou indirectamente colaboraram nesta dissertação, e a tornaram possível, o meu sentido obrigado. Sozinha nunca o teria conseguido.

## **Resumo**

As Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), nos últimos anos e dada a situação actual do país, têm assumido um papel fundamental na sociedade. O principal objectivo que move estas Instituições é responder, de forma rápida e sustentada, às necessidades sociais. São, na maioria dos casos, geridas com o coração, mas muitas vezes sem as necessárias ferramentas de organização e gestão que são imprescindíveis. Com o aumento da procura de ajuda e com a diminuição dos apoios concedidos pelo Estado, é fundamental para a sobrevivência das IPSS cativar o apoio de particulares e para tal necessitam de dar provas da transparência da sua condição económica e elaborar informação que o demonstre, não só aos actuais, como também a potenciais interessados, sejam eles benfeitores, órgãos de controlo ou beneficiários.

A necessidade do desenvolvimento de mecanismos e procedimentos que contribuam para esta difícil tarefa de cativar investimentos, remete estas Instituições para o foro da Auditoria Interna e os benefícios que lhe são associados. A presente dissertação pretende estudar em que medida as IPSS estão a recorrer a este serviço e se o mesmo traz valor acrescentado e contribui para a subsistência das Instituições.

## **Palavras - Chave**

IPSS, Auditoria Interna, Sector Terciário, Instituições sem fins lucrativos

## **Nota do autor:**

Dissertação escrita de acordo com a antiga ortografia.

## **Abstract**

Private Institutions of Social Solidarity, in recent years and given the current situation of the country, have assumed a key role in society. The main objective that moves these institutions is to respond quickly and sustained to social needs. They are, in most cases, subjectively managed, but often without the necessary organization and management tools that are essential. With the increasing demand for help and with the decrease of the support provided by the State, is fundamental to the survival of the Private Institutions of Social Solidarity attract the support of individuals and for that they need to show transparency of their economic condition and prepare information that demonstrates, not only to current interested people, as well as potential bidders, whether they are benefactors, supervisory bodies or beneficiaries.

The need to develop mechanisms and procedures that contribute to this difficult task of attracting investment leads these institutions the importance of Internal Audit and benefits that are associated to it. This dissertation aims to examine the extent of the Private Institutions of Social Solidarity in use of this service and if it adds value and contributes to the survival of this institutions

# Índice

Resumo .....	vii
Abstract .....	viii
Índice de quadros e tabelas.....	xii
Índice de figuras .....	xiii
Lista de abreviaturas .....	xiv
Capítulo I – Introdução .....	1
1.1 Objecto.....	1
1.2 Objectivos.....	1
1.3 Metodologia.....	2
1.4 Estrutura da Dissertação.....	2
Capítulo II – Enquadramento teórico e revisão da literatura .....	4
Capítulo III - Instituições Particulares de Solidariedade Social.....	7
3.1 Sector não lucrativo.....	7
3.2 História e evolução .....	8
3.3 Regime jurídico .....	10
3.4 Registo na Segurança Social e licenciamento.....	13
3.5 Regime Fiscal.....	14
3.5.1 Impostos Sobre o Rendimento.....	15
3.5.2 Imposto Sobre Valor Acrescentado.....	16
3.5.3 Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis .....	17
3.5.4 Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.....	17
3.5.5 O Imposto Sobre Veículos.....	18
3.5.6 Imposto do Selo.....	18
3.5.7 O Imposto Único de Circulação.....	19
3.5.8 Estatutos dos Benefícios Fiscais .....	19
3.6 Regime contabilístico .....	20
3.6.1 Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social .....	20
3.6.2 Apresentação das contas anuais.....	21
3.6.3 Novo regime de normalização contabilística .....	22
3.6.4 Análise do novo quadro normativo .....	23
3.6.5 Fiscalização .....	26
Capítulo IV- Enquadramento da Auditoria Interna .....	27

4.1	Auditoria .....	27
4.1.1	Conceito .....	27
4.1.2	Evolução .....	28
4.2	Controlo Interno.....	29
4.2.1	Conceito .....	29
4.2.2	Tipo e objectivos.....	29
4.2.3	Relação do Controlo Interno com a Auditoria Interna.....	30
4.3	Auditoria Interna .....	31
4.3.1	Conceito .....	31
4.3.2	Evolução .....	31
4.3.3	Mudança de paradigma .....	33
4.4	Princípios, Normas e Directivas de Auditoria.....	35
4.4.1	IIA – <i>Institute of Internal Auditors</i> .....	35
4.4.2	IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna.....	36
4.4.3	Normas de Auditoria Interna.....	37
4.5	A independência do Auditor Interno .....	39
4.6	Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	42
4.7	Situação da Auditoria Interna em Portugal.....	44
4.8	Controlo Interno das IPSS pelo sistema de Segurança Social.....	45
4.8.1	Inspeção-Geral do Ministério do Trabalho e da Segurança Social.....	45
4.8.2	Sistema de Controlo Interno da administração financeiro do Estado .....	46
	Capítulo V – Primeira abordagem prática do enquadramento teórico .....	48
5.1	Delimitação do Universo de Estudo.....	48
5.2	Limitação de âmbito.....	50
5.3	Metodologia.....	50
5.4	Análise dos dados recolhidos.....	52
5.4.1	Distribuição geográfica da amostra .....	52
5.4.2	Enquadramento das Instituições analisadas .....	52
5.4.3	Conclusões do questionário .....	54
	Capítulo VI – Aplicação prática do enquadramento teórico .....	58
6.1	Organizar e gerir departamento de Auditoria Interna.....	58
6.1.1	Estrutura do departamento de Auditoria Interna .....	59
6.1.1.1	Director executivo .....	59
6.1.1.2	Supervisores .....	60

6.1.1.3	Audidores .....	62
6.1.2	Recrutamento dos Auditores Internos .....	64
6.1.3	Formação dos Auditores Internos .....	66
6.1.4	Avaliação dos Auditores Internos .....	67
6.2	Políticas e procedimentos do departamento de Auditoria Interna.....	68
6.3	Estabelecimento de programas de Auditoria e Auditoria do universo .....	69
6.3.1	Definir o universo e os objectivos da Auditoria Interna .....	69
6.3.2	Compreender e avaliar os riscos .....	70
6.3.2.1	Identificação de riscos .....	70
6.3.2.2	Avaliação do risco chave.....	73
6.3.3	Estabelecimento de metas e objectivos .....	74
6.3.4	Desenvolvimento de um planeamento estratégico .....	76
6.3.5	Planeamento de Auditoria Interna de curto e longo prazo .....	77
6.3.6	Carta de Auditoria: do Comité de Auditoria e Gestão de Autoridade.....	79
6.4	Concretização das ideias apresentadas.....	81
	Capítulo VII - Conclusão.....	83
	Referências Bibliográficas .....	85
	Apêndice A: Guia da Entrevista .....	94
	Apêndice B: Questionário Normalização Contabilística ESNL .....	99

## Índice de quadros e tabelas

Tabela 3.1 - IPSS registadas com Fins de Acção Social.....	12
Tabela 4.1 – Evolução da Auditoria Interna.....	34
Tabela 4.2 - Normas de Auditoria Interna.....	39
Tabela 4.3 – Auditoria Interna vs Auditoria Externa.....	43
Tabela 5.1 – Distribuição da amostra por distrito .....	52
Tabela 6.1 – Tipos de Riscos das IPSS.....	72

## Índice de figuras

Figura 3.1 - Formas jurídicas das IPSS .....	10
Figura 3.2 – Obrigatoriedade de Certificação Legal das Contas .....	24
Figura 5.1 – IPSS associadas por distrito (2010) .....	48
Figura 5.2 – IPSS associadas por distrito (2011) .....	49
Figura 5.3 – Total do Balanço das Instituições.....	53
Figura 5.4 – Total de Proveitos das Instituições .....	53
Figura 5.5 – N.º colaboradores das Instituições.....	54
Figura 5.6 – Grau de conhecimento do SNC-ESNL.....	55
Figura 5.7 – Respostas ao questionário enviado às Instituições.....	55
Figura 5.8 - Mais-valia da Auditoria Interna para as Instituição segundo as respostas.....	56
Figura 5.9 – Contribuição da Certificação Legal de Contas para a transparência segundo as respostas .....	57
Figura 6.1 – Avaliação de risco .....	74

## Lista de abreviaturas

CC	Código Civil
CDSS	Centros Distritais de Segurança Social
CIA	<i>Certified Internal Auditor</i>
CIMT	Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas
CIRC	Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
CIVA	Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
CNIS	Confederação Nacional de Instituições Sociais
CRP	Constituição da República Portuguesa
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EIPSS	Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social
ENG	Entidades Não Governamentais
ESFL	Entidades Sem Fins Lucrativos
ESNL	Entidades do Sector Não Lucrativo
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IG	Inspeção Geral do Ministério do Trabalho e da Segurança Social
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IMI	Imposto Municipal Sobre Imóveis
IMT	Imposto Sobre as Transmissões Onerosas
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
IPPF	<i>The International Professional Practices Framework</i>
IPSS	Instituição Particular de Solidariedade Social
IRC	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre Rendimentos Singulares
IS	Imposto do Selo
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
ISCAL	Instituto Superior de Contabilidade e Administração
ISS	Instituto da Segurança Social
ISV	Imposto Sobre Veículos
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
ONG	Organizações Não Governamentais
ONGSFL	Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos

OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OSFL	Organizações Sem Fins Lucrativos
PCIPSS	Plano Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social
RRIPSS	Regulamento do Registo das IPSS
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TPC	Tribunal de Contas Português
UDIPSS	União Distrital das Instituições Particulares de Solidariedade Social
UM	União das Mutualidades
UMP	União das Misericórdias Portuguesas

## **Capítulo I – Introdução**

O sector terciário desempenha um papel crucial na economia nacional, sendo que 63,4% das respostas sociais em Portugal são asseguradas por Instituições Privadas de Solidariedade Social (IPSS). O governo destas Instituições está, muitas vezes, a cargo de voluntários com pouca formação na área de gestão que tendem a centrar a actividade nas transferências do Estado.

Num momento em que a economia mundial atravessa um período de contracção, em que se questiona e se pretende uma justificação para todas as verbas atribuídas, mas que simultaneamente eleva a generosidade individual, estas Instituições são cada vez mais procuradas como única resposta a questões sociais.

Com este trabalho de pesquisa pretende-se demonstrar a importância de mecanismos internos de controlo, que permitam servir de apoio à gestão, atribuindo-lhe maior credibilidade e fiabilidade na tomada de decisão, bem como dos benefícios da Auditoria Interna na gestão das IPSS e na sua contribuição para a eliminação de desperdícios financeiros e irregularidades contabilísticas.

### **1.1 Objecto**

A presente dissertação tem como objecto de estudo as IPSS, a importância que as mesmas representam na sociedade actual e a mais-valia acrescida de um Controlo Interno adequado a Instituições com esta tipologia.

### **1.2 Objectivos**

Para além de se pretender contribuir para um melhor conhecimento das IPSS, da história destas Instituições, os seus regimes, as suas funções, a forma como se organizam, os meios que utilizam e finalidade da sua constituição, com este trabalho de pesquisa pretende-se também averiguar as repercussões da Auditoria Interna neste sector. Tratando-se de um sector onde o trabalho voluntário constitui uma mais-valia e em muitos casos a base de existência destas Instituições, pretende-se averiguar até que ponto, esta contribuição gratuita e espontânea não necessita de uma verificação tão rigorosa como em qualquer outra organização cuja finalidade primária é a obtenção do lucro.

### **1.3 Metodologia**

A metodologia utilizada na elaboração da dissertação baseou-se, na generalidade, numa reflexão sobre o tema, numa revisão de literatura e num trabalho de campo.

A reflexão sobre o tema decorreu durante as aulas de Auditoria Interna e Operacional do Mestrado em Auditoria ministrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), aliadas ao trabalho que a mestranda desenvolveu e desenvolve em IPSS.

A revisão da literatura consistiu na consulta, quer de bibliografia disponível em bibliotecas, quer de sites relacionados com a temática abordada.

O trabalho de campo decorreu entre Maio e Dezembro de 2011, consistindo nas seguintes etapas:

- Diversos contactos com a Confederação Nacional das Instituições Sociais, Uniões Distritais, Instituto Português de Auditoria Interna, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Departamento da Pastoral Sócio Caritativa;
- 2 reuniões preparatórias com um dos inspectores da Inspeção Geral das Finanças;
- Reunião preparatória com a União Distrital das IPSS de Lisboa;
- Diversos contactos com as restantes Uniões Distritais do país;
- Envio dos questionários para as IPSS seleccionadas;
- Diversos contactos com as IPSS seleccionadas;
- 1 reunião preparatória com a responsável do Gabinete e Auditoria Interna da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa;

A análise e tratamento da informação ficaram a cargo da mestranda, resultando no estudo de caso, nas conclusões que daí advieram e no referencial de departamento de Auditoria Interna apresentado.

### **1.4 Estrutura da Dissertação**

O trabalho é apresentado em 7 capítulos:

- 1 Introdução
- 2 Enquadramento teórico e revisão da literatura

- 3 Instituições Particulares de Solidariedade Social
- 4 Enquadramento da Auditoria Interna
- 5 Primeira abordagem prática do enquadramento teórico
- 6 Aplicação prática do enquadramento teórico
- 7 Conclusão

No capítulo “Introdução” é contextualizado o estudo desenvolvido, identificado o objecto e os objectivos do estudo, a motivação para a escolha do tema e apresentada a estrutura do trabalho.

No capítulo “Enquadramento teórico e revisão da literatura” é efectuada uma contextualização sobre a importância das Instituições, objecto de estudo, na sociedade actual e sobre a existência de uma consciência generalizada da relevância do tema para as pessoas e organizações que colaboram com as Instituições.

No capítulo “Instituições Particulares de Solidariedade Social” é realizado o enquadramento a estas Instituições, nomeadamente história e evolução, os regimes jurídico, fiscal e contabilístico pelos quais se regem.

No capítulo “Enquadramento da Auditoria Interna” são apresentadas as questões que resultam da revisão da literatura sobre Auditoria, Controlo Interno e Auditoria Interna, com destaque para o conceito e evolução, os princípios, normas e directivas, a independência do auditor interno, a relação com os auditores externos e o Controlo Interno por parte da Segurança Social.

No capítulo “Primeira abordagem prática do enquadramento teórico” é focada a metodologia utilizada nesta investigação, em particular no trabalho de campo, bem como nas diligências efectuadas junto das IPSS.

No capítulo “Aplicação prática do enquadramento teórico” é apresentado o referencial construído partindo das necessidades sentidas junto do sector onde se inserem as IPSS.

No capítulo “Conclusão” são apresentadas as conclusões, limitações e sugestões para investigações futuras.

## Capítulo II – Enquadramento teórico e revisão da literatura

A revisão da literatura sobre as IPSS mostra que, nos últimos anos, principalmente nas sociedades ocidentais, o apoio social tem vindo a ganhar destaque e relevância, não só no diálogo da sociedade em geral, como também na agenda política. Na sua origem, esta preocupação estava intimamente ligada à Igreja Católica existindo, de certa forma, uma alienação por parte do Estado. No entanto, tal como referido por Franco *et al.* (2006), actualmente as IPSS têm o seu principal suporte no apoio público, que chegou com o reconhecimento do princípio da subsidiariedade no fornecimento de serviços sociais que lhes é confiado.

As IPSS são parte integrante da chamada Economia Social e, tal como referido por Barros & Santos (1997), são entidades directamente vocacionadas para a intervenção na área da acção social, permitindo admitir em quase todos os países a utilização do instrumento fiscal ao serviço da política de acção social.

Segundo os dados que constam da Carta Social – Rede de Serviços e Equipamentos Sociais – 2009, publicada pelo Ministério do Trabalho e da Segurança Social (2010), o investimento público em serviços e equipamentos sociais tem sido alvo de alterações desde 1998, tendo sofrido uma diminuição no período entre 2002 e 2007, ano em que recuperou o crescimento graças à política pública de alargamento da rede de serviços. Para além dos problemas clássicos, referidos por Barros & Santos (1997), resultantes da impossibilidade de financiar a sua actividade através de tarifas aplicadas aos utentes gerando *deficits* de exploração que têm de ser financiados, Carlos Azevedo em entrevista à Agência Ecclesia (2009), refere que as IPSS necessitam de encontrar alternativas ao financiamento público e que isso só acontecerá quando aprenderem “a prestar contas, não só à Segurança Social e ao Estado, mas também às empresas, que querem saber exactamente a repercussão de cada euro que investem” (Agência Ecclesia, 2009). Como solução a esta questão o director-geral da União Distrital das IPPS do Porto, que agrega mais de 360 Instituições daquele distrito, diz ainda:

A “gestão estratégica” deve ser confiada ao voluntariado, que “tem o coração e a emoção, e sabe espelhar as necessidades da comunidade”. A “gestão operacional” passará a ser assegurada pelos profissionais, que conseguem temperar a muita emoção que existe nos voluntários com alguma racionalidade na afectação de recursos. (Agência Ecclesia, 2009).

Dando força à ideia de que as IPSS necessitam de ajuda na gestão das contas, estão os dados fornecidos pelo Ministério da Segurança Social ao *i* Informação (2010) que referem a detecção de irregularidades em mais de 75% das auditorias realizadas desde 2007 às contas das

Instituições. Tal como defendido por Carlos Azevedo à Agência Ecclesia (2009), que nega a ideia de que as Instituições de Solidariedade Social não estão a administrar devidamente os financiamentos estatais, o *i* Informação refere que são raras as situações de fraude detectadas, realçando a necessidade de profissionalização da gestão dado o crescimento das transferências de verbas públicas para as IPSS.

Em 2010 o Banco Alimentar, a ENTRAJUDA e a Universidade Católica Portuguesa, através do Centro de Estudos e Sondagens de Opinião – CESOP e do Centro de Estudos de Serviço Social e Sociologia – CESSS, com o apoio dos CTT, realizaram um estudo com o intuito de caracterizar estas Instituições e as famílias carenciadas em Portugal (Banco Alimentar, 2010).

Os objectivos gerais do estudo foram basicamente:

- estudar a pobreza em Portugal, procurando detectar as suas causas para as poder corrigir e, talvez não menos importante;
- estudar as Instituições de Solidariedade Social que lutam contra a pobreza no terreno.

O estudo consistiu no inquérito a cerca de 3.300 Instituições de Solidariedade durante Abril de 2010, em Portugal Continental e nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores e mais de 15 mil pessoas carenciadas, inquiridas entre Junho e Outubro do mesmo ano.

Permitiu também verificar que o maior número das Instituições se encontra, como seria de esperar, nas regiões mais populosas: 33% na região de Lisboa, seguida do Norte e do Centro com 25% cada. Ao nível da dimensão, a maioria (52%) são pequenas organizações, tendo 29% estrutura equivalente à das microempresas, sendo que cerca de 75% iniciaram a sua actividade depois de 1970 com particular incidência no período posterior a 1990 (45%).

Estas Instituições actuam essencialmente ao nível das freguesias (45%), ou ao nível municipal (34%) e 33% das inquiridas estão constituídas como associações, 16% como Conferências Vicentinas, 13% como Centros Paroquiais e 11% como Misericórdias, sendo a esmagadora maioria de inspiração católica (73%).

As áreas de actuação são diversas: apoio à infância (42%), apoio aos idosos (55%), apoio à deficiência (12%), existindo outras respostas sociais sobre as quais se debruçam, como o apoio aos sem-abrigo, aos toxicodependentes, aos reclusos, aos refeitórios sociais ou às grávidas e às mães sozinhas.

O estudo verificou também que 80% das Instituições inquiridas colabora ou tem parcerias com outras entidades e/ou Instituições locais, 73% tem acordo com o Banco Alimentar, percentagem equivalente das que têm acordo com a Segurança Social, sendo que 83% indicaram a escassez de recursos como principal constrangimento à actividade, 59% indicaram necessitar de ajuda na formação de colaboradores e 43% na angariação de voluntários.

Apesar da diminuição do investimento público, referida na Carta Social, através do estudo, verificou-se que em Portugal só as Instituições Particulares de Solidariedade Social, estimadas em mais de 4.500 com actividade real, contribuem para 5% do PIB, empregam 270 mil pessoas e envolvem milhares de voluntários. Estas Instituições são consideradas pela Comissão Europeia como um dos instrumentos para lutar contra a exclusão social e para conciliar a qualidade e a criação de empregos para todos, incluindo os mais vulneráveis.

## Capítulo III - Instituições Particulares de Solidariedade Social

O objectivo desta dissertação é criar um referencial para Auditoria Interna nas Instituições Particulares de Solidariedade Social, Instituições estas que estão inseridas no vulgarmente designado sector não lucrativo. Importa portanto caracterizar, não só as próprias Instituições objecto de estudo, como também o sector em que se inserem, a sua evolução em Portugal, o enquadramento e regimes por que se regem, a nova normalização e a fiscalização que está prevista.

### 3.1 Sector não lucrativo

A importância da Doutrina Social Cristã, herdada do pensamento católico de Leão XIII no serviço social, como referido por Correia (2003), não faria sentido sem a compaixão pelos mais fracos e a solidariedade. E é neste contexto, de uma lógica não lucrativa e de doação, que surgem movimentos voluntários de intervenção social. O conjunto destes movimentos assume diversas designações, como sector não lucrativo, terceiro sector, sociedade civil ou economia social. Em Portugal o termo mais utilizado em diplomas legais é, segundo Franco *et. al.* (2005), Instituições não lucrativas. Contudo, a Constituição da República Portuguesa (CRP), aprovada a 2 de Abril de 1976 e alterada pela Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto, contempla no artigo 82.º, a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção, o sector público, constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas, o sector privado onde os meios pertencem a pessoas singulares ou colectivas privadas, e no n.º 4.º, o sector cooperativo e social que compreende especificamente:

- a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;
- b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;
- c) Os meios de produção objecto de exploração colectiva por trabalhadores;
- d) Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas colectivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objectivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista.

Segundo a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (2003), o sector não lucrativo é o «[u]m sector entre o Estado e o mercado, promotor de missões económicas e sociais, que prosseguem o interesse público e cujo objectivo final não é a distribuição de lucro».

### **3.2 História e evolução**

O espírito de caridade e filantropia está nos alicerces do sector não lucrativo. Tal como defendido por Colen (2009), foi esta solidariedade para com os mais necessitados, que remonta ao início da nacionalidade, a origem da organização da protecção social promovida pela sociedade civil, tanto por Reis, Rainhas, Nobres devotos e membros do Clero, como por individuais inspirados nos Evangelhos e alicerçados num conjunto de imperativos morais. Como exemplos destas iniciativas, temos a primeira Misericórdia, instituída com o objectivo de prestar assistência na área social e na área da saúde, bem como as ordens religiosas que mantinham casas de pobres e órfãos, hospedarias, gafarias e leprosarias.

O Estado Social é uma realidade pós guerra, que não surgiu pela necessidade de expandir as despesas públicas, mas sim como resposta às particulares necessidades de solidariedade sentidas por uma Europa dilacerada pelo extermínio colectivo. Assim, nasceram duas tendências complementares para a realização de uma cidadania fundada na solidariedade: a intervenção do Estado e a intervenção da sociedade civil através da cooperação (Correia, 2003). O apoio social unicamente com sentido religioso, começou a perder expressão em Portugal, no reinado de D. Maria I, no contexto dos problemas sociais decorrentes do terramoto de 1755 que devastou a cidade de Lisboa. A fundação da Casa Pia de Lisboa por iniciativa de Diogo Inácio de Pina Manique (Casa Pia, 2011), para acolher crianças órfãs e abandonadas, mendigos e prostitutas, representa o ensaio da instauração da assistência pública em Portugal (Segurança Social, 2011) . No entanto só mais tarde, na Constituição de 1976 no capítulo II, que define os direitos e deveres sociais, surgiu pela primeira vez o termo Instituições Particulares de Solidariedade Social. O artigo 63.º no seu n.º5 diz: «[o] Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade e o funcionamento das Instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objectivos de solidariedade social consignados».

#### **Enquadramento**

As IPSS regem-se por estatutos livremente elaborados, tendo em conta as disposições do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social (EIPSS) - Decreto-Lei n.º 119/83

de 25 de Fevereiro e demais legislação aplicável. De acordo com o artigo 1.º do referido decreto, IPSS

[s]ão entidades jurídicas constituídas sem finalidade lucrativa, por iniciativa privada, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, os seguintes objectivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços:

- a) Apoio a crianças e jovens;
- b) Apoio à família;
- c) Apoio à integração social e comunitária;
- d) Protecção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de incapacidade de auto sustento;
- e) Promoção e protecção, nomeadamente através de prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação;
- f) Educação e formação profissional dos cidadãos;
- g) Resolução dos problemas habitacionais das populações.

Podem ainda desenvolver outros fins ou actividades que contribuam para a sua sustentabilidade financeira, desde que sejam cumulativamente não lucrativos e compatíveis com os fins anteriormente enunciados.

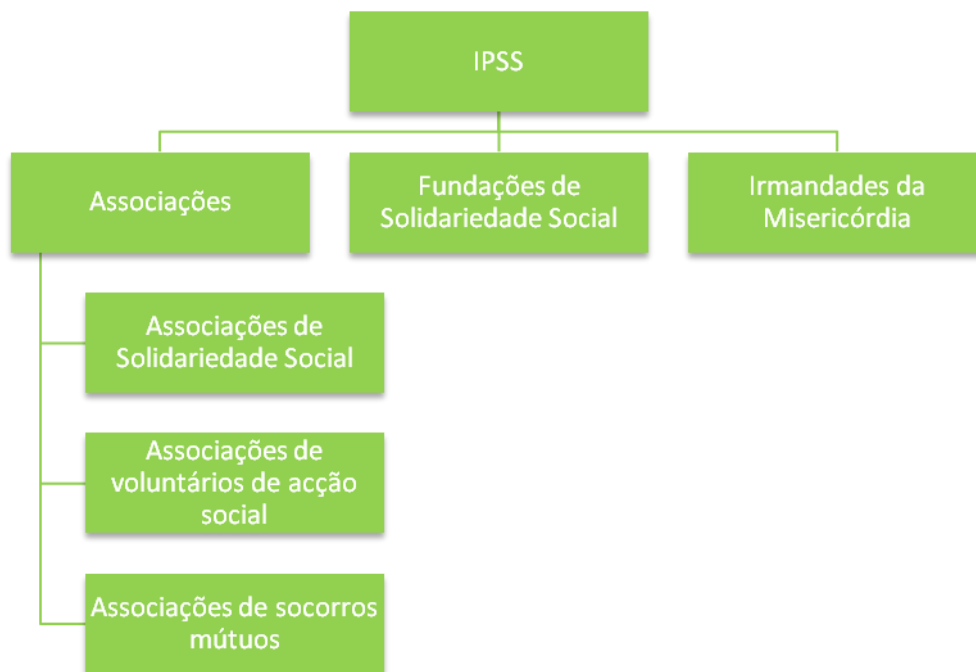
Ao Estado compete, como definido na CRP, apoiar a actividade e o funcionamento destas Instituições, como tal, a Segurança Social pode celebrar acordos de cooperação através dos quais garante a concessão directa de prestações em equipamentos e serviços à população, ou acordos de gestão através dos quais transfere a gestão de serviços e equipamentos pertencentes ao Estado. Actualmente existem acordos de cooperação entre a Segurança Social e os três agrupamentos de IPSS existentes em Portugal descritas no ponto 3.3.

As IPSS estão inseridas no conjunto das entidades que não prosseguem, a título principal, fins lucrativos e que não podem distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro directo, designadamente a associações, pessoas colectivas públicas de tipo associativo (inclui ordens profissionais), fundações, clubes, federações e confederações. Ao longo da bibliografia consultada estas entidades são designadas de variadas formas como: organizações não governamentais sem fins lucrativos (ONGSFL), organizações sem fins lucrativos (OSFL), organizações não governamentais (ONG), entidades sem fins lucrativos

(ESFL), entidades do sector não lucrativo (ESNL) ou entidades não governamentais (ENG). Consoante o autor consultado será utilizada a designação por ele empregue, sendo que as entidades objecto de estudo da presente dissertação são as IPSS que estão inseridas num conjunto mais amplo de outras com características semelhantes.

### 3.3 Regime jurídico

Juridicamente as IPSS podem assumir a forma de Associações, Fundações de Solidariedade Social e Irmandades da Misericórdia, conforme apresentado na figura 3.1:



**Figura 3.1 - Formas jurídicas das IPSS**

**Fonte:** elaboração própria

O Código Civil (CC, 2005) no artigo 157.º define que associações são aquelas que não tenham por finalidade o lucro. As IPSS que adoptem juridicamente a forma de associações podem fazê-lo como previsto no n.º 1 do artigo 2.º do EIPSS e definidas pelo Tribunal de Contas (2001):

*Associações de solidariedade social* – constituídas com o fim de exercer actividades de segurança social e que não se enquadrem em qualquer das outras formas especiais de associações;

*Associações de voluntários de acção social* – constituídas por indivíduos que se propõem colaborar na realização dos fins de segurança social que constituam responsabilidade de outras instituições ou de serviços ou estabelecimentos públicos;

*Associações de socorros mútuos* – constituem os seus fins fundamentais a concessão de benefícios de segurança social e de saúde, podendo cumulativamente ser prosseguidos outros fins de protecção social e da promoção da qualidade de vida, através da organização e gestão de equipamentos e serviços de apoio social, de outras obras sociais e de actividades que visem especialmente o desenvolvimento moral, intelectual, cultural e físico dos associados e suas famílias.

As outras duas formas que estas Instituições podem revestir são as já referidas:

*Fundações de solidariedade social* – prosseguem os fins específicos da actividade de segurança social, sendo elemento essencial destas, como de qualquer fundação, a existência do necessário substrato patrimonial, devendo a atribuição dos bens constar do próprio acto de instituição (testamento ou acto entre vivos);

*Irmandades de misericórdia* – associações constituídas na ordem jurídica canónica com o objectivo de satisfazer carências sociais e de praticar actos de culto católico, de harmonia com o seu espírito tradicional, informado pelos princípios da doutrina e moral cristãs. (Tribunal de Contas, 2001).

O n.º 2 do artigo 2.º do EIPSS, acrescenta ainda que estas Instituições podem agrupar-se em Uniões, Federações e Confederações, definidas do seguinte modo:

*Uniões* – agrupamentos de instituições que revistam forma idêntica, actuem na mesma área geográfica e cujo regime específico de constituição o justifique (instituições canonicamente erectas);

*Federações* – agrupamentos de instituições que prossigam actividades congéneres;

*Confederações* – agrupamentos, a nível nacional, de federações e uniões de instituições, podendo inscrever-se directamente as instituições que não façam parte de qualquer uma das anteriores (Tribunal de Contas, 2001).

Existem três agrupamentos de IPSS em Portugal: a Confederação Nacional de Instituições Sociais (CNIS) que congrega mais de 2600 federações e uniões distritais ou regionais (Solidariedade, 2011), a União das Misericórdias Portuguesas (UMP) que integra e coordena

aproximadamente 400 Santas Casas da Misericórdia, em Portugal, incluindo as das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (União das Misericórdias Portuguesas, 2011) e a União das Mutualidades (UM), uma associação mutualista superior, que representa cerca de 70 outras associações mutualistas (Mutualidades Portuguesas, 2011).

Em Portugal, até 2010 as IPSS estavam divididas conforme apresentado na tabela 3.1.

**Tabela 3.1 - IPSS registadas com Fins de Acção Social.**

	Até 2008	Até 2009	Até 2010
<b>Associações de Solidariedade Social</b>	2.978	3.066	3.152
<b>Fundações de Solidariedade Social</b>	183	194	204
<b>Centros Sociais e Paroquiais</b>	1.044	1.051	1.054
<b>Outras Instituições de Organizações Religiosas</b>	225	225	226
<b>Irmandades Misericórdia</b>	345	346	346
<b>Uniões, Federações e Confederações</b>	25	26	26
<b>Total</b>	<b>4.800</b>	<b>4.908</b>	<b>5.008</b>

**Fonte:** Segurança Social em Números, Agosto 2011

Como se pode verificar pela tabela apresentada, ao longo dos últimos três anos surgiram 208 novas Instituições dedicadas à Acção Social, com maior destaque para as Associações de Solidariedade Social que contaram com um aumento de 174 Instituições de 2008 para 2010.

Salienta-se que as organizações e Instituições religiosas que se proponham a prosseguir fins de solidariedade social, ficam sujeitas, no que se refere a essas actividades, segundo o artigo 41.º do EIPSS, ao regime das fundações de solidariedade social, sem prejuízo do espírito e disciplina religiosos que as informam.

O EIPSS, no artigo 8.º, atribui o estatuto de utilidade pública às IPSS, que desta forma podem beneficiar do regime de regalias e benefícios fiscais das pessoas colectivas de utilidade pública, nomeadamente os previstos no artigo 1.º da Lei n.º 151/99, de 14 de Setembro que, sem

prejuízo de outros benefícios na restante legislação aplicável, indica que podem ser concedidos às pessoas colectivas de utilidade pública isenções em sede vários impostos, bem como tarifas reduzidas de água e electricidade e apoio financeiro, mas também indica encargos como prestações de contas e obrigação de cooperação com a Administração Pública.

### **3.4 Registo na Segurança Social e licenciamento**

Para adquirirem a qualidade de pessoas colectivas de utilidade pública e nos termos da Portaria n.º 139/2007, de 29 de Janeiro – Regulamento do Registo das IPSS (RRIPSS), as IPSS têm de efectuar o registo obrigatório pelo n.º 2 do artigo 32.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, no âmbito da Segurança Social. O registo, de acordo com o disposto no artigo 2.º da referida Portaria, tem por objectivos:

- Comprovar a natureza e os fins das instituições;
- Comprovar os factos jurídicos respeitantes às instituições, especificados no Regulamento do Registo;
- Reconhecer a utilidade pública das instituições; e
- Facultar o acesso às formas de apoio e cooperação previstas na lei.

Abrange os actos jurídicos de constituição ou de fundação das Instituições, os respectivos Estatutos e suas alterações e demais actos constantes do artigo 5.º do RRIPSS.

De acordo com o artigo 6.º, só podem ser registados os actos constantes dos documentos que legalmente os comprovem, registo este que depende da regularidade do acto de constituição, da verificação dos requisitos respeitantes à qualificação e aos objectivos das Instituições definidos no artigo 1.º da Portaria n.º 139/2007, da conformidade dos estatutos com o regime jurídico do EIPSS e da viabilidade e interesse social dos fins estatutários.

De acordo com a Segurança Social (2011), o registo deve ser feito pelos titulares dos órgãos que representam as Instituições, através de requerimentos da inscrição da constituição de associações de solidariedade social, assinados por sócios fundadores, devidamente identificados, em número não inferior ao dobro dos membros previstos para os corpos gerentes. Os requerimentos deverão ser apresentados nos Centros Distritais de Segurança Social do Instituto de Segurança Social, I.P. (CDSS), da área da sede da instituição, no prazo de 60 dias a contar da data de verificação dos actos sujeitos a registo. De acordo com o artigo 9.º, o mesmo será efectuado mediante despacho do Director-Geral da Segurança Social depois

de deferido. Para isso, o CDSS deverá previamente emitir parecer favorável sobre a regularidade da instrução do processo, sobre a legalidade dos actos sujeitos a registo e sobre a verificação, estabelecidos no artigo 6.º do RRIPSS. Os actos de registo ou a sua recusa são, nos termos do artigo 27.º, publicados no sítio na Internet do Instituto da Segurança Social.

Para além do registo, as IPSS carecem, por imposição do artigo 34.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, do licenciamento regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 99/2011, de 28 de Setembro, que altera o Decreto-Lei n.º 64/2007, de 14 de Março. Este licenciamento, está sujeito à inspecção e fiscalização do Estado nos termos previsto na lei.

Segundo o Instituto da Segurança Social (ISS, 2010), o licenciamento dos estabelecimentos tem por objectivo dotar as entidades requerentes de uma licença que lhes permita o desenvolvimento das respectivas actividades em harmonia com as condições e requisitos estabelecidos na lei, sendo a atribuição da mesma da responsabilidade dos CDSS. Estão abrangidas por este licenciamento os serviços e equipamentos sociais relativos a crianças, jovens, pessoas idosas ou com deficiência, bem como destinados à prevenção e reparação das situações de carência, de disfunção e de marginalização social.

Para requerer o licenciamento, tem legitimidade toda a pessoa singular ou colectiva que pretenda exercer a actividade, independentemente do título de utilização das instalações afectas, que deverá fazê-lo no CDSS onde se localize o estabelecimento, antes do início do exercício da actividade. Depois de entregue o requerimento devidamente instruído, o CDSS tem 30 dias para verificar o cumprimento das condições previstas no artigo 12.º do referido Decreto-Lei e comunicar a decisão sobre o pedido de licenciamento. Caso, nas inspecções e fiscalizações desenvolvidas, o estabelecimento apresente deficiências graves nas condições de instalação, segurança, funcionamento, salubridade, higiene e conforto, compete ao conselho directivo do ISS determinar sobre o encerramento do mesmo.

### **3.5 Regime Fiscal**

De acordo com a Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (2011), o país tem um sistema fiscal composto por diversos impostos, a saber: imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e das pessoas colectivas (IRC), impostos sobre a despesa como o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), o imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou o imposto municipal sobre imóveis (IMI), e outros impostos incidentes sobre factos e/ou bens específicos como o Imposto Sobre Veículos (ISV), o Imposto do Selo

(IS) e o Imposto Único de Circulação (IUC), entre outros. No entanto, como referido anteriormente, as IPSS usufruem de isenções fiscais específicas.

### **3.5.1 Impostos Sobre o Rendimento**

Segundo a análise feita por Marques (2010) e Alfaro (2003), de acordo com Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIRC), o imposto incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos. Contudo existe uma isenção automática, ainda que condicionada, em sede deste imposto no que toca à definição do rendimento tributável das IPSS. Segundo o artigo 10.º do CIRC, estão isentas de IRC as Instituições Particulares de Solidariedade Social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas. Esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos requisitos previstos no n.º 3 do referido artigo:

- a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção(...);
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao director-geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do primeiro mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.

Caso a entidade não cumpra com os requisitos referido na alínea a) e c) do n.º 3, perde a isenção, a partir do correspondente período de tributação, inclusive. Em caso de incumprimento do requisito referidos na alínea b), a parte do rendimento que não foi afectada aos respectivos fins, será tributada, nos termos gerais, no 4.º exercício posterior àquele em que tenha sido obtido. São também isentos, de acordo com o disposto no n.º4 do artigo 54.º do

CIRC, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários

A nível das obrigações acessórias dos sujeitos passivos, o n.º 6 do artigo 117.º desobriga as IPSS da entrega da declaração fiscal modelo 22. No âmbito do tratamento fiscal dos donativos, a Circular n.º 2/2004, de 20 de Janeiro, da Direcção de Serviços de IRC, vem esclarecer quanto ao enquadramento jurídico - tributário dos donativos, no âmbito do estatuto do mecenato, que estabelece como possível a elegibilidade fiscal em sede de IRC, em alguns casos com majoração, dos donativos atribuídos às IPSS. Igualmente, agora em sede de IRS, determina o direito a deduzir à colecta uma percentagem das importâncias doadas. As entidades beneficiárias dos donativos estão sujeitas ao cumprimento de diversas obrigações previstas no artigo 66.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), nomeadamente no que toca ao documento comprovativo do montante recebido.

As obrigações contabilísticas consistem no dever de dispor de contabilidade organizada ou regime simplificado de escrituração, nos casos em que a entidade possui o registo dos rendimentos organizado, segundo as várias categorias de IRS, o registo dos encargos específicos de cada categoria e o registo de inventário dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias conforme o n.º 1 do artigo 124.º. Caso os rendimentos brutos ultrapassem o limite de 75.000 euros em dois exercícios consecutivos, as entidades sem fins lucrativos são obrigadas a dispor de contabilidade organizada de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo.

### **3.5.2 Imposto Sobre Valor Acrescentado**

O IVA rege-se por dois diplomas, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e o Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias. Trata-se de um imposto que incide sobre a generalidade das despesas de consumo e é liquidado em todas as fases do circuito económico.

Segundo o artigo 10.º e n.º 6 do artigo 9.º do CIVA, as IPSS estão isentas de imposto, desde que os serviços por elas prestados, bem como as transmissões de bens com elas conexas, se refiram a :

- a) Serviços de segurança social; e
- b) Serviços de assistência social.

Em ambos os casos, apenas se a entidade prestadora não cobrar qualquer contraprestação.

A isenção abrange somente as prestações de serviços e transmissões de bens efectuadas aos utentes directos dos equipamentos referidos no n.º 8 do artigo 9.º e não se aplica a quaisquer prestações de serviços e transmissões de bens facturadas a terceiros. Para todas as actividades que estas entidades realizem fora do seu âmbito de isenção, aplica-se o previsto no artigo 23.º do CIVA, ou seja, o imposto é apurado por via do *prorata* ou da afectação real. Estão também isentas, em conformidade com o n.º10 do artigo 15.º do CIVA, as transmissões, a título gratuito de bens alimentares, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a IPSS e a OSFL. Há a referir ainda, em relação a este imposto, o Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, que regula a restituição do IVA nas IPSS, quando no exercício das suas actividades efectuarem aquisições de bens e/ou de serviços. Está previsto que as IPSS possam solicitar e obter reembolso de IVA que tenham suportado na aquisição de bens e serviços relativos à construção, manutenção e conservação dos imóveis que sejam total ou parcialmente utilizados na prossecução dos fins estatutários, desde que conste em facturas de valor não inferior a 997,60 euros, com exclusão do IVA.

### **3.5.3 Código do Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis**

O IMT é um imposto local, autárquico, que incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, ou sobre a transmissão de direitos de propriedade, ou de figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis.

Em matéria de isenções, do mesmo modo que os anteriores códigos analisados por Marques (2007), também este imposto contempla expressamente as IPSS ao mencionar na alínea e) do artigo 6.º do Código Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) que ficam isentos de IMT as IPSS e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários. Esta isenção, porém está sujeita a reconhecimento prévio, de acordo com o artigo 10.º do CIMT, onde está estabelecido que as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do acto ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efectuar.

### **3.5.4 Código do Imposto Municipal sobre Imóveis**

O IMI é um imposto que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios (rústicos, urbanos ou mistos) situados em Portugal. Trata-se de um imposto municipal, cuja receita reverte para os respectivos municípios.

Contrariamente aos restantes códigos, no Código Imposto Municipal Imóveis o legislador não entendeu incluir a isenção a atribuir às IPSS. Entendeu antes considerar no EBF, no artigo 44.º, que prevê a isenção de imposto municipal sobre imóveis às IPSS e às pessoas colectivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias.

### **3.5.5 O Imposto Sobre Veículos**

O ISV é um imposto interno, que incide sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros novos ou usados, admitidos ou importados, que se destinem a ser matriculados.

Depende do pedido dirigido à Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, anterior ou concomitante à apresentação do pedido de introdução no consumo, instruído com documento comprovativo actualizado do estatuto jurídico da instituição e documento comprovativo da aquisição. A isenção prevista no artigo 52.º do Código Imposto Sobre Veículos, atribuída a pessoas colectivas de utilidade pública e IPSS, para o imposto sobre veículos para transporte colectivo dos utentes com lotação de nove lugares, incluindo o do condutor, adquiridos a título oneroso, em estado novo, por IPSS que se destinem ao transporte em actividades de interesse público e que se mostrem adequados à sua natureza e finalidades. Os veículos deverão ter inscritos de forma permanente, nas partes laterais e posterior, dizeres identificadores da entidade beneficiária, caso contrário poderá ser considerado como introdução ilegal no consumo.

### **3.5.6 Imposto do Selo**

O IS é um imposto cuja base de incidência é de duas naturezas, o selo de operações como a compra e venda, o arrendamento, as utilizações a crédito, entre outras e o selo do documento. Se a operação em causa estiver sujeita a IVA, será excluída do imposto do selo. No entanto, o selo do documento que titula a operação é sempre devido.

São isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, as IPSS e entidades a estas legalmente equiparadas, de acordo com o artigo 6.º do Código do Imposto do Selo.

### **3.5.7 O Imposto Único de Circulação**

O IUC é um imposto anual pago pela propriedade de um determinado veículo, no respectivo mês de aquisição.

Nos termos previstos no artigo 5.º do Código Imposto Único de Circulação, encontram-se isentos de imposto as IPSS, desde que a isenção seja reconhecida mediante despacho do Director - Geral dos Impostos sobre requerimento das entidades interessadas devidamente documentado.

### **3.5.8 Estatutos dos Benefícios Fiscais**

Segundo Martins (2010), as IPSS assumem um papel fundamental no desenvolvimento de áreas relacionadas com crianças, jovens, apoio à família, integração social, promoção e protecção da saúde, educação, na velhice e na invalidez. «A sua existência depende da captação de meios financeiros que advêm, não só da afectação de recursos pelo Estado, cada vez mais condicionada pelas limitações orçamentais, como também do investimento social privado incentivado pelo próprio Estado através da implementação de políticas de benefícios fiscais» (Martins, 2010).

Tais benefícios assentam num sistema de incentivos fiscais ao mecenato social com atribuição de relevância fiscal aos encargos incorridos pelas empresas com donativos. Segundo o artigo 61.º do EBF «[p]ara efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas». No que respeita aos donativos atribuídos por empresas a favor das IPSS, são considerados gastos e perdas do exercício, de acordo com o artigo 62.º, em valor correspondente a 130% do respectivo total, até ao limite de 8/100 do volume de vendas ou dos serviços prestados. Caso os donativos se destinem a apoio à infância ou à terceira idade, apoio ao tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos ou apoio à criação de trabalho e à inserção social, a majoração passa a ser de 140%, elevando-se para 150% sempre que se destinem a áreas de apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco, apoio a mulheres grávidas em situação económica difícil, apoio a mães solteiras, apoio a crianças em risco ou vítimas de abandono ou apoio à criação de infra-estruturas e serviços de conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

No caso de donativos atribuídos por uma pessoa singular, de acordo com o artigo 63.º são dedutíveis à colecta do ano, em valor correspondente a 25% das importâncias despendidas,

com um limite de 15% do valor da colecta. Caso a entidade beneficiária seja uma congregação religiosa, a majoração eleva-se para 130%.

### **3.6 Regime contabilístico**

A normalização contabilística proposta pelo Decreto - Lei n.º 78/89, de 3 de Março, teve por finalidade organizar a informação financeira das IPSS e torná-la uniforme e consistente ao longo do tempo, de forma a «dotar estas instituições de normas que, no campo da organização contabilística, possibilitem a apresentação das suas contas segundo conceitos e procedimentos uniformes, aceites e praticados por todas».

#### **3.6.1 Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social**

As IPSS estavam obrigadas a contabilidade organizada segundo um plano de contas específico, designado como Plano de Contas das Instituições Particulares e Solidariedade Social (PCIPSS), aprovado pelo Decreto de Lei n.º 78/89, que tem por objectivos:

- a) Uniformizar conceitos;
- b) Normalizar procedimentos contabilísticos;
- c) Dotar as instituições de informação contabilística que tenha em conta as necessidades de gestão do sistema possibilitando análises de custos relativas às actividades desenvolvidas;
- d) Permitir a modernização do sistema;
- e) Contribuir para uma mais fácil leitura das contas das IPSS por parte aos seus corpos gerentes, dos utilizadores dos seus serviços e até das entidades interessadas na acção por elas prosseguida.

Borges, Rodrigues e Rodrigues (2006), referem que a gestão moderna não se limita a recordar o passado, torna necessário identificar expectativas para o futuro, planear actividades, estabelecer objectivos, mediante uma selecção prévia entre as alternativas disponíveis. O estabelecimento de opções requer elementos que as fundamentem e a informação financeira constitui um importante auxiliar seja na tomada de decisão, seja na necessidade de prestar contas.

A actividade das IPSS consiste na conversão dos recursos que recebem através de donativos, subsídios, apoios e outros, em bens e serviços a favor de beneficiários. As IPSS gerem dinheiros públicos e enfrentam vários desafios para desempenhar o papel social que lhes foi atribuído: garantir o serviço aos seus beneficiários, a sua subsistência, desenvolver parcerias

com organizações públicas ou privadas e prestar contas, quer à tutela (Ministério do Trabalho e da Segurança Social), quer aos *stakeholders*. Estes desafios levam a outro obstáculo: dar provas da transparência da sua condição económica e elaborar informação que o demonstre, não só aos actuais, como também a potenciais interessados, sejam eles benfeitores, órgãos de controlo ou beneficiários (Francisco e Alves, s.d).

Contudo, apesar da importância referida e do facto de a informação disponível para a avaliação do desempenho e a tomada de decisão, no que se refere às OSFL, estar longe de ser satisfeita (ibid.:1), assiste-se nos círculos destas organizações, a alguma aversão em atribuir relevo à produção de informação contabilística e à sua utilização (Jegers, 2002). Esta resistência pode justificar-se muitas vezes, pelo facto de as pessoas que trabalham nestas Instituições, não terem formação na área e não dominarem os conceitos contabilísticos e principalmente em pequenas organizações, que vivem muito na base do voluntariado, haver dificuldade em recorrer ao apoio de técnicos especializados (ibid.:2).

### **3.6.2 Apresentação das contas anuais**

A partir do momento em que se registam como IPSS, conforme ponto 3.4, estão sujeitas a um conjunto de obrigações contabilísticas descritas no Guia Prático – Orçamento e Contas de Instituições Particulares de Solidariedade Social (ISS, 2011).

A nível de Contas e Orçamentos, as IPSS têm de enviar à tutela até 30 de Novembro do ano anterior os orçamentos anuais, até 15 de Novembro do próprio ano, revisões orçamentais e até dia 30 de Abril do ano seguinte a que dizem respeito, as contas de gerência.

Na entrega das contas anuais, existe um conjunto de documentos, para além dos elementos do Formulário Electrónico, que têm de ser enviados como anexo ao mesmo:

1. Acta de Aprovação das Contas pelo Órgão de Administração, nas Instituição de forma não Associativa;
2. Parecer do Órgão de Fiscalização;
3. Acta de Aprovação das Contas pela Assembleia-Geral de Associados, das Instituições de forma associativa;
4. Balancete do mês de Dezembro, incluindo movimentos do mês e movimentos acumulados;
5. Balancete de apuramento de resultados;
6. Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados, com observações;

7. Mapa de controlo do(s) subsídio(s) para investimento(s) (ficheiro disponível no site da Segurança Social para download(...))(ISS, 2011).

Juntamente com os Orçamentos Anuais/Revisões Orçamentais, para além do Formulário Electrónico, é obrigatório o envio em anexo dos seguintes documentos:

1. Acta de Aprovação do Orçamento pelo Órgão de Administração, nas Instituição de forma não Associativa;
2. Parecer do Órgão de Fiscalização;
3. Acta de Aprovação do Orçamento pela Assembleia-Geral de Associados, das Instituições de forma associativa;
4. Memória Justificativa, incluindo:
  - a. Indicação das actividades que vão encerrar/iniciar no ano, descrevendo, por contas de exploração previsional, os valores do respectivo impacto;
  - b. Indicação de procedimentos a introduzir para optimização/redução de custos no ano a orçamentar, com eventuais impactos superiores a 15%, a discriminar por contas;
  - c. Identificação dos investimentos a efectuar e fontes de financiamento;
  - d. Outros dados considerados relevantes para a compreensão dos valores orçamentados (ISS, 2011).

### **3.6.3 Novo regime de normalização contabilística**

Como já foi referido no ponto 3.6.1, a contabilidade das IPSS era executada de acordo com o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, utilizando centros de custo associados às suas valências, por exemplo creches, lares, actividades de tempos livres, etc., conforme Decreto - Lei n.º366/89, de 18 de Setembro.

No entanto, a rápida internacionalização e forte competitividade dos mercados contribuiu para que a harmonização da informação produzida pelas entidades assumisse um papel de grande relevo, não só nas entidades que procuram o lucro, como também nas ESNL, uma vez que é crescente a necessidade do reforço das exigências de transparência relativamente às actividades que realizam e aos recursos que utilizam. Nomeadamente, segundo o disposto no Decreto - Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, na obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas actividades.

Embora as IPSS já se regessem por um plano sectorial próprio, o referido Decreto, que transpõe uma directiva comunitária para o enquadramento legal português, vem introduzir

uma nova normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo, na sequência do n.º 3 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Esta nova normalização é aplicável obrigatoriamente, segundo o artigo 22.º, a Instituições Particulares de Solidariedade Social em, ou após, 1 de Janeiro de 2012, sendo opcional a sua adopção para o exercício com início em, ou após, 1 de Janeiro de 2011.

O mesmo Decreto apresenta ainda no ponto 2.2 do Anexo II as três características básicas das ESNL:

- a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou colectivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;
- b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a actividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;
- c) Ausência de títulos de propriedade - controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas actividades e ser objecto de liquidação.

#### **3.6.4 Análise do novo quadro normativo**

De acordo com a análise de Antão, Tavares e Marques (2011) para o Regime de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo, publicado pela CNIS, do quadro normativo para estas entidades, importa salientar algumas questões. De acordo com o artigo 7.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, ficam obrigadas a elaborar contas consolidadas nos termos do artigo 6.º do Decreto – Lei n.º 158/2009, com as necessárias adaptações, todas as entidades que apliquem a normalização contabilística para as ESNL.

Ficam também, de acordo com o artigo 12.º do referido Decreto - Lei, sujeitas a Certificação Legal das Contas, todas as entidades que apresentem contas consolidadas, assim como as que ultrapassem, durante dois anos consecutivos, os limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais:

- a) Total do balanço: 1.500.000 euros;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

Ou seja:

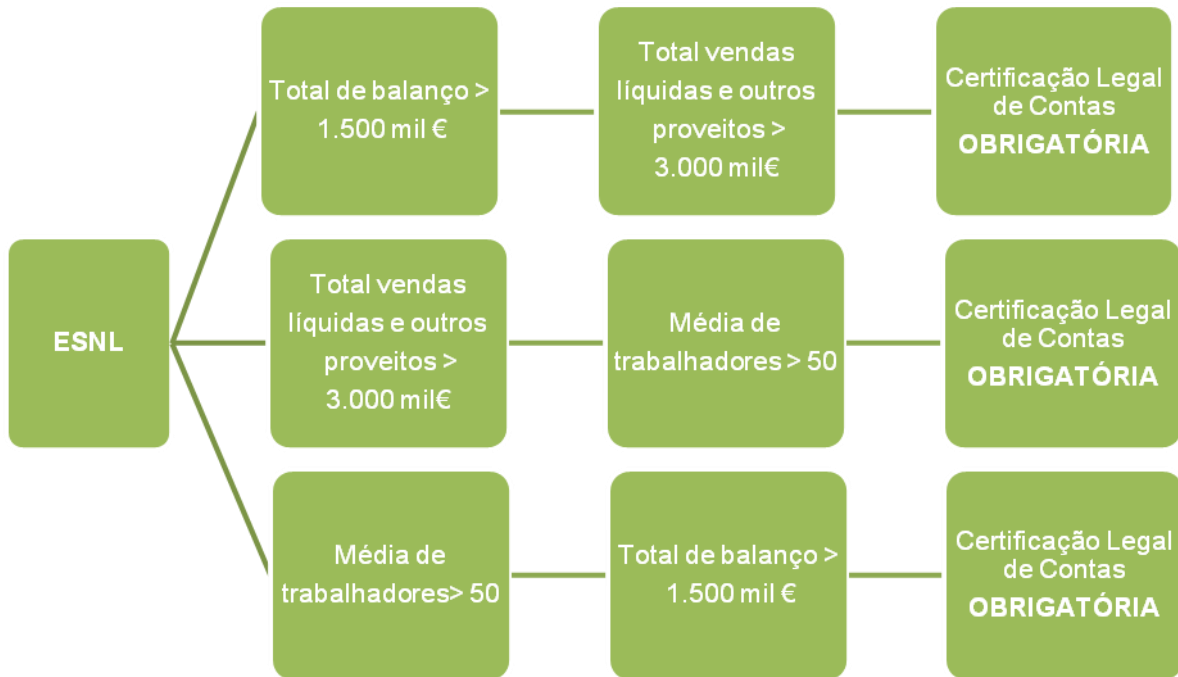


Figura 3.2 – Obrigatoriedade de Certificação Legal das Contas

Fonte: elaboração própria

O desrespeito pelas disposições da norma contabilística e de relato financeiro é punível com as contra ordenações previstas no artigo 17.º com valores que podem ir dos 500 aos 15.000 euros.

Contudo a entidade mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse durante dois anos consecutivos, dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 5.000.000;
- b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: € 10.000.000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250» (n.º 1 artigo 8.º Decreto-Lei 36-A/2011).

### **Dispensa da aplicação do regime**

De acordo com Carrapiço (2011), ficarão dispensadas de aplicar esta nova normalização, as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150.000 euros em nenhum dos dois exercícios anteriores. Caso a entidade integre um perímetro de consolidação, ou esteja obrigada a contabilidade organizada, tem de aplicar a referida normalização. Senão se encontra abrangida por estes critérios, a entidade terá obrigatoriamente de efectuar a prestação de contas em regime de caixa.

### **Principais alterações**

As alterações mais relevantes do novo normativo prendem-se com o facto de deixarem de existir resultados extraordinários, o que permitirá incluir quotas ou donativos angariados por este tipo de entidades nos resultados operacionais, assim como o facto do balanço e da demonstração de resultados serem mais objectivos e de leitura mais simples. Carrapiço (2011).

### **Demonstrações financeiras obrigatórias**

A Portaria n.º 105/2011, de 14 de Março, aprova os modelos de demonstrações financeiras, tratando-se dos mesmos aplicáveis à generalidade das empresas abrangidas pelo mesmo nível do SNC (Guimarães, 2011), e são eles, o Balanço, a Demonstração dos resultados por naturezas, a Demonstração dos resultados por funções, a Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, a Demonstração dos fluxos de caixa e o Anexo, bem como os modelos dos mapas financeiros, para as entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo, Pagamentos e recebimentos, Património fixo, Direitos e compromissos futuros Antão *et al* (2011).

Dos modelos realça-se a alteração da designação da “Demonstração das Alterações nos Capitais Próprios” no SNC para “Demonstração das Alterações Fundos Patrimoniais”, ou seja, a expressão “Capital Próprio” é substituída pela de “Fundos Patrimoniais”, o que se justifica pela natureza jurídica das ESNL (Guimarães, 2011).

O Código de Contas Específico para as Entidades do Sector Não Lucrativo é aprovado pela Portaria n.º 106/2011, de 14 de Março e integra, o quadro síntese de contas, o código de contas relativo às especificidades inerentes às ESNL e as notas de enquadramento às contas específicas destas entidades. O Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de Março, publica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as entidades do sector não lucrativo.

Segundo Azevedo (2011: 1-2) «o SNC trará maior complexidade ao processamento contabilístico, mas tornará o processo de prestação de contas mais claro, transparente e,

simultaneamente, permitirá um controlo maior da situação financeira, como por exemplo a dependência de financiamento público nos resultados operacionais, e da situação patrimonial».

### **3.6.5 Fiscalização**

Tal como referido no ponto 3.2 a acção social resulta da intervenção do Estado e da sociedade civil e, desde os primeiros estatutos das IPSS, o Estado reconhece o contributo, apoia e valoriza as IPSS de reconhecido interesse público, sem carácter lucrativo que prossigam objectivos de solidariedade social (Lei n.º 4/2007, art. 32.º n.º 1). Estas entidades podem beneficiar de incentivos e benefícios fiscais (Lei n.º 4/2007, art. 33.º) ficando as mesmas sujeitas aos poderes de fiscalização e inspecção do Estado, como explicado no ponto 4.8, por forma a garantir o efectivo cumprimento das respectivas obrigações legais e contratuais, designadamente das resultantes dos acordos ou protocolos de cooperação e celebrados com o Estado (Lei n.º 4/2007, art. 32.º n.º 3).

## Capítulo IV- Enquadramento da Auditoria Interna

Neste capítulo pretende-se a consolidação de conceitos fundamentais para o desenvolvimento do estudo. Como tal, apresenta-se o enquadramento teórico da Auditoria, referindo-se os diferentes conceitos que a definem, da sua origem e evolução. Enquadra-se a importância do Controlo Interno e a sua relação com a Auditoria Interna e explicam-se as necessidades que deram origem à mesma, a importância que assumiu nas organizações e a evolução do papel do Auditor Interno. Estabelece-se ainda a ligação da Auditoria Interna com a Auditoria Externa, analisando-se algumas normas pelas quais se rege. Por fim, enquadram-se as IPSS no âmbito do Controlo Interno do Sistema de Segurança Social.

### 4.1 Auditoria

#### 4.1.1 Conceito

A Auditoria, surgiu em Inglaterra, na década de 40 do século XIX, como consequência do desenvolvimento resultante da Revolução Industrial. É ainda neste país que, em 1880, é constituída a primeira Ordem de Revisores Oficiais de Contas.

Devido à crescente e constante globalização dos mercados, verificou-se um aumento da dimensão e complexidade das organizações. A necessidade de recorrer à utilização de capital alheio como meio de financiamento, a dispersão do Capital por diversos accionistas e consequente interesse dos *stakeholders* na evolução dos negócios das sociedades, conduziu a uma necessidade de melhorar o controlo sobre as operações das entidades, surgindo, neste âmbito, a Auditoria como forma de assegurar os interesses de todos os intervenientes no desenvolvimento das organizações.

Conforme explicado por Baptista da Costa (2007), inicialmente a Auditoria tinha como principal finalidade a detecção e/ou prevenção de erros e fraudes. No início do século XX, pretendia-se através da auditoria: (1) a detecção de fraude; (2) a descoberta de erros de princípio; e (3) a verificação da exactidão mecanicista das contas. Este conceito foi sofrendo alterações e evoluindo ao longo dos tempos e actualmente a finalidade da Auditoria, defendida pelo autor, é a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras por parte de um profissional competente e independente.

#### 4.1.2 Evolução

O conceito de Auditoria tem evoluído ao longo dos anos e existem inúmeras definições. Quando se pretende definir Auditoria é incontornável mencionar, a nível internacional, a *International Federation of Accountants* (IFAC) e, em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, embora a mesma não apresente uma definição clara e directa de Auditoria.

A IFAC (1999), organização mundial da profissão de Auditoria, destinada ao interesse público com a finalidade de fortificar a profissão, define que, a «[a]uditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos maior credibilidade».

Em Portugal, embora, de acordo com Baptista da Costa (2007), exista legislação onde se referem os termos “auditoria contabilística e financeira” e “auditor”, na regulamentação da profissão, talvez por razões históricas, os termos utilizados são “revisão” e “revisor”. Os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades, definem-se por revisão legal das contas ou Auditoria às contas, de acordo com o artigo 41.º do Decreto – Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, que reformula o estatuto da profissão, sendo os mesmos da competência exclusiva dos revisores oficiais de contas.

Sempre que seja exigível ao revisor, ao abrigo da lei dar opinião ou parecer, deverá ser emitida a certificação legal das contas, que de acordo com o artigo 44.º n.º 2 do referido Decreto – Lei «(...) exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem.».

É ainda definido na *International Standard on Auditing* (ISA) 200 os objectivos gerais de uma Auditoria às demonstrações financeiras:

Obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, quer devido a fraude ou a erro, habilitando por conseguinte o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável; e relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar como exigido pelas ISAs, de acordo com as conclusões do auditor. (ISA 200 –2009)

Deste modo, apesar de não existir uma definição universal e aceite por todos, como consequência das acções de harmonização desenvolvidas por estas organizações, é possível

concluir na esfera financeira que «[a] Auditoria é o processo sistemático de objectivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre as informações, situações ou procedimentos e critérios pré estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados» (Auditing Concepts Committee, 1972 *apud* Morais & Martins, 2007:14).

## **4.2 Controlo Interno**

### **4.2.1 Conceito**

O American Institute of Certified Public Accountants, no Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, citado por Attie (2000), definiu Controlo Interno como «o plano da organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adoptados pela empresa, para proteger o seu património, verificar a exactidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração» que pode ser definido também como «um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direcção e outros membros da organização com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seus objectivos em três categorias: eficácia e eficiência das operações; fiabilidade do relato financeiro e conformidade com leis e regulamentos» (COSO<sup>1</sup>, 1992).

Nenhuma organização, independentemente da sua dimensão, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de Controlo Interno (Baptista da Costa, 2007), dotado dos meios necessários para a optimização da gestão (Morais & Martins, 2007). Quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e optimizar a sua performance, a organização possui um Controlo Interno (Barbier, 1992). O sistema de Controlo Interno envolve, cinco passos essenciais: dirigir, autorizar, fiscalizar, comparar e documentar (Pinheiro, 2010).

### **4.2.2 Tipo e objectivos**

A implementação de um sistema de Controlo Interno é muito vantajosa para a organização, na medida em que permite um maior controlo sobre as actividades que poderão potenciar eventuais riscos. A avaliação e o levantamento das necessidades da empresa é da responsabilidade do órgão de gestão, assim como a implementação de um sistema adequado, mesmo que para tal recorra ao apoio de terceiros. Passará sempre pelo órgão de gestão a decisão de qual o mais ajustado e de como implementar o sistema de Controlo Interno

---

<sup>1</sup> Committee for Sponsoring Organizations

(Baptista da Costa, 2007). Segundo Morais & Martins (2007:19), os controlos internos podem ser:

- **#preventivos** – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos “*à priori*”, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinadas transacções se processem;
- **#detectivos** – servem para identificar ou corrigir factos indesejáveis, que já tenham ocorrido;
- **#directivos ou orientativos** – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque, quando ocorrem coisas boas, impede-se que as más aconteçam;
- **#correctivos** – servem para rectificar problemas identificados;
- **#compensatórios** – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da organização.

O IIA, no seu trabalho intitulado *Standars for the Professional practice of internal auditing*, indica que os objectivos de Controlo Interno são assegurar:

- a conformidade e integridade da informação;
- a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- a salvaguarda dos activos;
- a utilização económica e eficiente dos recursos;
- a realização dos objectivos e metas fixados para as operações ou programas.

(IIA, 2006 *apud* Baptista da Costa, 2007:88)

### 4.2.3 Relação do Controlo Interno com a Auditoria Interna

A implementação de adequados sistemas de Controlo Interno é da responsabilidade do órgão de gestão, como já referido anteriormente, que muitas vezes delega tal tarefa nos Auditores Internos (Baptista da Costa, 2007), aos quais cabe o importante papel de avaliar a eficácia do sistema de controlo e contribuir para a sua manutenção (Pinheiro, 2010).

Enquanto o Controlo Interno tem um carácter preventivo ou “*ex-ante*” a Auditoria Interna é uma função de supervisão ou um controlo “*ex-post*” dos passos administrativos (Morais & Martins, 2007).

## **4.3 Auditoria Interna**

### **4.3.1 Conceito**

Tal como a Auditoria, também a Auditoria Interna é definida de diversas formas. O IIA, refere actualmente a Auditoria Interna, como sendo:

uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia de gestão de risco, do controlo e de governação (IPAI, 2009:6).

Já o Tribunal de Contas(1999:6), no seu glossário define Auditoria Interna como:

[s]erviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direcção de efectuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A Auditoria Interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas directamente à direcção.

### **4.3.2 Evolução**

Apesar das semelhanças, a existência de Auditoria Externa não elimina a necessidade de Auditoria Interna, uma vez que têm funções e objectivos diferentes. No entanto, Morais & Martins, (2007) referem que é mais difícil definir o papel do Auditor Interno do que do Auditor Externo, porque as responsabilidades do Auditor Externo são definidas pela lei, enquanto as funções do Auditor Interno diferem de uma organização para outra. Este facto não invalida que, de forma geral, o trabalho desenvolvido em Auditoria Interna seja semelhante ao desenvolvido em Auditoria Externa. Utilizam as mesmas técnicas, incidem sobre o Controlo Interno como ponto de partida do seu exame, apresentam sugestões de melhoria para as deficiências encontradas e adequam a extensão do trabalho à eficiência dos controlos observados. Contudo, de acordo com Câmara (2008:13.) «a auditoria interna tem o escopo adicional de pretender chamar a atenção da Administração para informação relevante e assume a finalidade de prevenção de irregularidades – o que a converte mais directamente em instrumento de gestão».

Sendo assim, a Auditoria Interna emerge como uma necessidade, quando ao efectuar-se a revisão do trabalho realizado, se constata que poder-se-ia ter feito melhor. Num pequeno negócio, o próprio gestor revê todo o trabalho efectuado. Contudo, com o crescimento do

volume de negócios e complexidade da sociedade, tal torna-se impraticável. Assim, é necessário delegar esta função de forma a ver satisfeitas determinadas dúvidas, tais como:

- assegurar que (todo) o património se encontra devidamente salvaguardado;
- saber se todos os procedimentos definidos pelos responsáveis estão a ser adoptados, bem como se estão a ser respeitadas as leis e regulamentação aplicável;
- assegurar a integridade e a fidedignidade da informação; e
- garantir que todos os recursos disponíveis, humanos e materiais, estão a ser utilizados de forma económica, eficaz e eficiente.

Os responsáveis pelas organizações tomaram consciência que poderiam obter muitos benefícios do trabalho realizado pelos auditores internos.

Inicialmente o papel destes não passava de uma mera extensão do trabalho executado em Auditoria Externa e, por isso, apresentava-se limitado dentro da organização, uma vez que, visava apenas a protecção dos activos, o respeito pelas políticas e procedimentos, bem como o rigor na manutenção dos registos financeiros.

O Auditor Interno era visto como um *financially oriented checker* dos registos. É patente que todas as organizações devem ter controlo sobre as suas tarefas, contudo, os Auditores não representam esse controlo. Os Auditores Internos desempenham uma função de verificação sobre o Controlo Interno da organização. Morais & Martins (2007) referem que, enquanto o controlo oferece uma perspectiva dinâmica e valorizadora e controla todos os elementos que permitam manter o domínio, a Auditoria avalia o grau de domínio atingido.

Gradualmente, a Auditoria Interna começou a expandir o seu âmbito de trabalho para as áreas não financeiras da organização, surgindo posteriormente a preocupação, já referida anteriormente, da utilização económica, eficiente e eficaz dos recursos disponíveis.

Com os recentes desenvolvimentos, a profissão do Auditor Interno passou a ser reconhecida, não só pelas organizações de um modo geral, mas também pelos Auditores Externos, servindo hoje de base para grande parte do trabalho realizado por estes últimos, conforme desenvolvido no ponto 4.6, uma vez que, os Auditores Internos, agindo independentemente, integram a organização e conhecem o seu funcionamento de uma forma pormenorizada.

### 4.3.3 Mudança de paradigma

O trabalho dos Auditores Internos passou a contemplar um leque mais variado de áreas analisadas, representando um papel relevante no esforço da gestão das organizações, servindo a Administração, reportando do Comité de Auditoria, e contribuindo, desta forma, para uma maior credibilização da sua função. Como refere Pinheiro (2010: 28),

a Auditoria Interna visa, essencialmente, indicar os meios de **“operacionalizar a mudança no seio da empresa”**. Ao revelar as disfunções existentes no seio da empresa e ao desnudar as relações de coerência e incoerência com as políticas estabelecidas pela gestão, a auditoria exerce um papel pedagógico importante, obrigando a que os gestores operacionais tenham uma política de gestão mais actuante, com adopção de medidas que mitiguem o risco negativo.

Foi neste sentido que, na década de 60, a tradicional *Auditoria Interna* passou a denominar-se *Auditoria Operacional*, tentando, desta forma, afastar-se da conexão directa com a análise de aspectos financeiros, passando a analisar actividades de controlo financeiro e não financeiro. Todavia, tem-se consciência de que os registos contabilísticos e financeiros, directa ou indirectamente, reflectem todas as actividades operacionais e, por isso, revisões desenvolvidas pela Auditoria Interna, orientadas numa perspectiva financeira, abrem portas para outras actividades.

É pois, fundamental ter presente que a Auditoria Interna é uma função de avaliação independente, estabelecida numa organização para analisar e avaliar as suas actividades com a finalidade de contribuir para a melhoria dos procedimentos de controlo e a performance das empresas. Segundo Pinheiro (2010:36-37), a Auditoria Interna pode classificar-se de diferentes formas:

- Auditoria Financeira – avaliar se a informação financeira é credível, avaliar a salvaguarda dos activos, avaliação do cumprimento dos normativos estabelecidos pela Administração e detecção de erros com materialidade;
- Auditoria Operacional – avaliar as diversas actividades/processos da empresa, tendo em conta a complexidade das operações, o Controlo Interno instituído e a dispersão geográfica de forma a contribuir para a melhoria da performance da empresa;
- Auditoria Social – visa avaliar a imagem da empresa ou organização na comunidade, a cultura da empresa, a qualidade dos produtos lançados no mercado, o cumprimento da legislação sobre a protecção de consumidores;
- Auditoria da Qualidade – visa a certificação das empresas face às normas de qualidade ISO 9000 e podem ser Auditoria ao processo, ao produto ou ao serviço;

- Auditoria Informática – visa avaliar a adequabilidade das aplicações, avaliar a gestão e tratamentos dos dados relativos a informações estratégicas para a empresa, e avaliar a qualidade do sistema de informação numa óptica de fornecimento de informação fidedigna e oportuna à gestão;
- Auditoria Ambiental – permite assegurar uma gestão mais equilibrada dos recursos e a utilização de tecnologias menos ofensivas do ambiente. Compreende uma avaliação sistemática, documentada, periódica e objectiva da eficácia das organizações, gestão e equipamentos relativamente ao objectivo de protecção do ambiente;
- Auditoria de Gestão (Value For Money Audit) – visa avaliar e rever o desempenho da organização face a standards estabelecidos e alcance dos objectivos ao mínimo custo, numa óptica de economia, eficácia e eficiência das operações.

Esquemáticamente pode-se analisar a evolução da Auditoria Interna da seguinte forma:

**Tabela 4.1 – Evolução da Auditoria Interna**

	<b>Tradicional</b>	<b>Actual</b>
<b>Enfoque da Auditoria Interna</b>	Controlo Interno.	Risco de negócio.
<b>Resposta da Auditoria Interna</b>	Actua após os factos; Descontinua; Observadora das iniciativas do planeamento estratégico.	Actua em tempo real; Monitoriza continuamente; Participa nos planos estratégicos.
<b>Avaliação de risco</b>	Avalia os factores de risco.	Cria cenários e planeia acções com base nos mesmos.
<b>Testes de Auditoria Interna</b>	Controlos importantes.	Riscos importantes.
<b>Métodos de Auditoria Interna</b>	Ênfase em testes de controlo detalhados e completos.	Ênfase na importância e abrangência dos riscos de negócios cobertos.
<b>Recomendações da Auditoria Interna</b>	Controlo Interno: - Reforço; -Custo/ benefício; -Eficiência /Eficácia.	Gestão de Risco: - Evitar/ Diversificar o risco; - Partilhar/ transferir o risco; - Controlar/aceitar o risco.

	Tradicional	Actual
<b>Relatórios de Auditoria Interna</b>	Dirigidos aos controlos funcionais.	Dirigidos aos riscos dos processos.
<b>Papel de Auditoria Interna</b>	Função de avaliação independente	Integra a gestão de risco e a governação.

Fonte: adaptado de Costa (2008) reproduzindo McNamee e Selim

Desta análise, podemos concluir que a Auditoria Interna, tradicionalmente agia perante os factos consumados através de uma monitorização descontínua do Controlo Interno. No entanto, neste novo paradigma a Auditoria Interna além de fazer um acompanhamento contínuo do risco, antecipa cenários e acções para controlar e assume a gestão do risco como um dos papéis a desempenhar dentro da organização.

## 4.4 Princípios, Normas e Directivas de Auditoria

### 4.4.1 IIA – *Institute of Internal Auditors*

Depois de analisada a evolução e as suas classificações, é importante, conhecer os organismos que regulam a actividade de Auditoria Interna.

O IIA foi criado já no decorrer da Segunda Guerra Mundial. Trata-se de uma associação profissional de cariz internacional, com sede nos Estados Unidos da América e é mundialmente reconhecida.

Esta organização tem como missão dotar os seus membros de capacidades e conhecimentos, para que a profissão de Auditor Interno possa ser realizada harmoniosamente em todos os países que a representam.

As actividades que suportam esta missão incluem, mas não estão limitadas a:

- advogar e promover o valor que os profissionais de Auditoria Interna adicionam às suas organizações;
- fornecer oportunidades profissionais detalhadas de formação e de desenvolvimento, padrões e outras orientações da prática profissional, e programas de certificação;

- pesquisar, divulgar, e promover o conhecimento dos praticantes e das partes interessadas em Auditoria Interna e o seu papel apropriado no controlo, na gestão de risco, e na governação das sociedades;
- formar profissionais e outros interessados nas melhores práticas de Auditoria Interna; e
- agregar os auditores internos de todos os países para partilhar informação e experiências.

(IIA, 2010)

Para o desenvolvimento da missão acima descrita, o IIA tem como principais objectivos, a cumprir até 2014, os seguintes:

- O reconhecimento a nível mundial da profissão de auditores internos (...)
- Definir os princípios da profissão e assegurar que os mesmos são cumpridos a nível mundial (...)
- Assegurar o cumprimento das exigências profissionais (...)
- Ser o provedor preferencial no desenvolvimento da pesquisa e divulgação do conhecimento para o avanço da profissão (...)
- Ser visto pelos seus membros e associados como uma organização global (...)
- Assegurar a viabilidade financeira a longo prazo da organização.

(IIA, 2010)

Esta organização foi fundada por um grupo de Auditores Internos norte americanos, que devido ao aumento da complexidade e dimensão das organizações onde desempenhavam funções, sentiram necessidade de partilhar conhecimentos e experiências. Após algumas reuniões, surge uma associação de diversos profissionais que se uniram com o intuito de credibilizar e apoiar o desenvolvimento da profissão.

Com o passar dos anos, expandiram a sua influência e área de actuação por muitos países, vendo-se representados por outras Instituições e associações a nível nacional, no caso português, o IIA encontra-se, como referido anteriormente, representado pelo IPAI.

#### **4.4.2 IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna**

O IPAI surgiu em 1992, cerca de meio século após a fundação do IIA e é responsável por promover a associação de todos os interessados em Auditoria Interna a nível nacional. O lema

desta instituição consiste em “Progresso através da Partilha”, ou seja, tem como missão, à semelhança do seu promotor, proporcionar encontros onde os profissionais partilham experiências e desenvolvem conhecimentos, através dos quais fornece formação contínua para o desenvolvimento da profissão.

Os objectivos desta organização estão em consonância com os do IIA referidos anteriormente. Senão, veja-se: O IPAI visa o «apoio na (...) formação profissional, na possibilidade de intercâmbio profissional com colegas doutros países e na participação em conferências profissionais organizadas por outros institutos, nomeadamente o IIA.» (IPAI, 2011)

Conforme vem referido no n.º 1 do artigo 2.º dos estatutos desta organização:

O IPAI tem por finalidade o aperfeiçoamento técnico e científico dos seus membros, promovendo em comum o desenvolvimento e a investigação dos princípios, sistemas e métodos de Auditoria Interna, bem como a sua divulgação no seio das empresas e de outros organismos, públicos ou privados.

(IPAI 2011)

#### **4.4.3 Normas de Auditoria Interna**

Para concretizar os objectivos definidos, o IIA coloca à disposição dos seus membros um conjunto de normas que regulamentam a profissão do Auditor Interno, de forma a atingir a harmonização. De acordo com o Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna (IPPF) traduzido pelo IPAI, a actividade de Auditoria Interna é desempenhada em todo o mundo em ambientes diversos, como no seio de organizações que variam em finalidade, dimensão e estrutura, como a nível da regulamentação e costumes dos diversos países, que diferem entre si.

Tais diferenças poderão afectar a prática de Auditoria Interna em cada ambiente. Neste contexto, o IPPF surge com o objectivo de aclarar o papel e as responsabilidades dos Auditores Internos perante todos os interessados segundo a orientação do IIA. O IPPF (2009:8) contém dois tipos de orientação:

1. A orientação obrigatória que inclui:
  - A Definição de Auditoria Interna;
  - O Código de Ética; e
  - As *Normas*.

Estes três aspectos são de extrema relevância para o cumprimento das responsabilidades dos Auditores Internos e da actividade de Auditoria Interna de forma eficaz. As orientações obrigatórias são de aplicação tanto pelos Auditores Internos, como pelas entidades que fornecem serviços de Auditoria Interna.

2. Orientações fortemente recomendadas que incluem:

- Tomadas de posição;
- Práticas recomendadas; e
- Guiões práticos.

Não sendo de aplicação obrigatória, as orientações fortemente recomendadas pretendem oferecer um leque de soluções aplicáveis a situações específicas funcionando como orientação ao juízo profissional do auditor.

Embora as diferenças possam influenciar a prática da Auditoria Interna, a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA é essencial para fazer face às responsabilidades dos Auditores Internos e da actividade de Auditoria Interna.

De acordo com o Manual de Auditoria Interna do Instituto de Apoio ao Desenvolvimento (Magalhães, Amaral e Ahmad, 2009:16) as normas para a prática da Auditoria Interna subdividem-se em::

**A - Normas de Atributo (NA) Série 1000**, as quais se relacionam com as características das organizações e dos indivíduos que desenvolvam actividade de Auditoria Interna;

**B - Normas de Desempenho (ND) Série 2000**, que descrevem a natureza das actividades de Auditoria Interna e proporcionam critérios de avaliação do seu desempenho;

**C - Normas de Implementação (NI), nnnn.Xn**, que se aplicam às normas de atributo e de desempenho na execução de trabalhos específicos.

As Normas abrangem as seguintes áreas:

**Tabela 4.2 - Normas de Auditoria Interna**

	<b>Normas</b>
<b>Atributo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1000 – Objectivo, autoridade e responsabilidade.</li> <li>• 1100 – Independência e objectividade.</li> <li>• 1200 – Proficiência e adequado cuidado profissional.</li> <li>• 1300 – Avaliação de qualidade e programa de aperfeiçoamento.</li> </ul>
<b>Desempenho</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2010 – Estabelecer planos fundamentados em análise de risco.</li> <li>• 2020 – Comunicação e aprovação.</li> <li>• 2030 – Gestão de recursos.</li> <li>• 2040 – Políticas e procedimentos.</li> <li>• 2050 – Coordenação.</li> <li>• 2100 – Natureza do trabalho.</li> <li>• 2200 – Alcance, objectivos, coordenação e afectação dos recursos.</li> <li>• 2300 – Execução do trabalho.</li> </ul>
<b>Implementação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2400 – Comunicação de resultados.</li> <li>• 2410 – Critérios de comunicação.</li> <li>• 2420 – Qualidade das comunicações: Erros e omissões de relatórios.</li> <li>• 2430 – Divulgação das não conformidades com as normas.</li> <li>• 2440 – Divulgação dos resultados.</li> </ul>

**Fonte:** Magalhães, Amaral e Ahmad.

#### **4.5 A independência do Auditor Interno**

Um dos factores mais importante e largamente abordado no estudo da Auditoria Interna é a independência da mesma dentro da organização. A Norma 1100 – *Independência e Objectividade*, determina o conceito de independência como «a não sujeição a condições que ameacem a capacidade da actividade de Auditoria Interna ou do responsável pela auditoria de cumprir com as responsabilidades da Auditoria Interna de forma imparcial» (IPAI, 2009), e defende

que, para tal, o responsável pela auditoria deverá reportar a um nível, no seio da organização, que permita que a actividade de Auditoria Interna cumpra com as suas responsabilidades. Alguns autores, como Morais & Martins (2007), defendem que a Auditoria Interna não dispõe da mesma independência da Auditoria Externa, uma vez que sendo parte integrante dos quadros da organização e tendo um vasto leque de actividades a analisar, muito além da análise financeira, possui um grau menor de independência.

Contudo, para que os objectivos da Auditoria Interna sejam atingidos, é imprescindível que esta seja independente e imparcial. Neste sentido, é defendido por Attie (1992), que sendo o propósito da Auditoria Interna fazer julgamentos profissionais, o Auditor deve exercer as suas funções de forma independente das pessoas cujas actividades examina, de modo a não comprometer a independência da sua avaliação e o grau de imparcialidade, integridade e objectividade pelos quais se rege.

Indo de encontro com o definido na norma 1100, Attie (1992) defende que os Auditores Internos devem depender directamente, não de qualquer Direcção da organização, mas do órgão de gestão ou da comissão de auditoria, responsáveis por indicar a orientação geral quanto ao âmbito do trabalho a desenvolver e quanto às actividades a auditar. Apresenta-se como exemplo, na figura 4.1, o organograma funcional da REN – Redes Energéticas Nacionais.

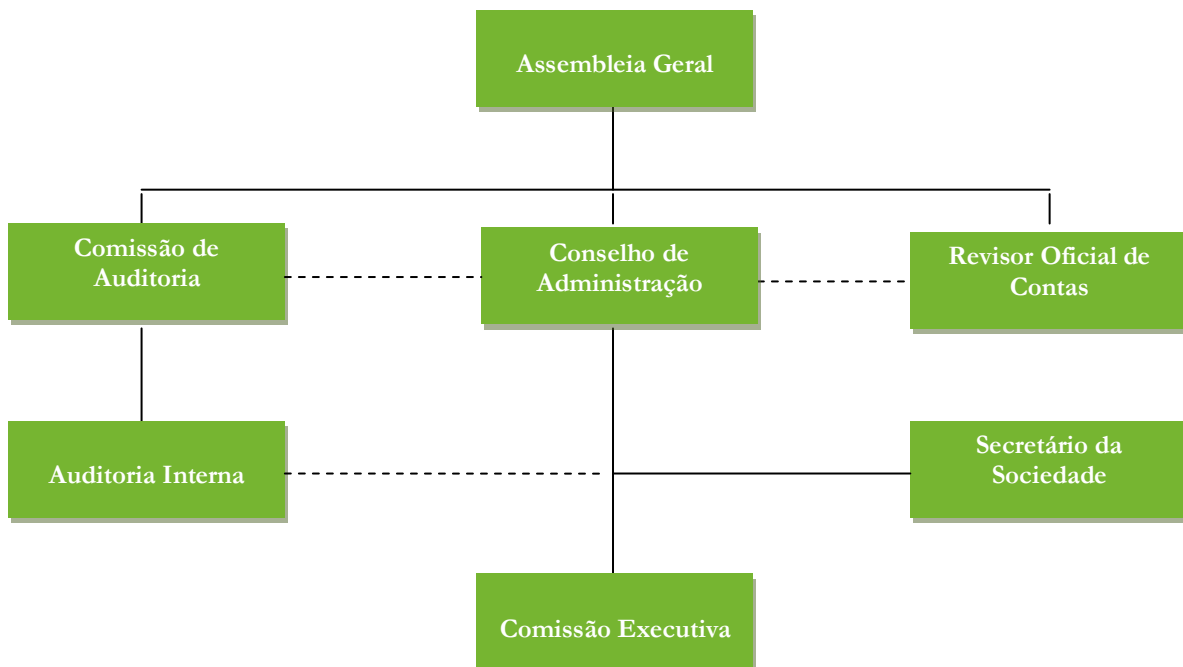


Figura 4.1 – Organograma posicionamento da Auditoria Interna na organização

Fonte: elaboração própria.

Indica também qual deverá ser a actuação dos Auditores Internos no contexto dos cinco objectivos de Controlo Interno estabelecidos pelo IIA e não abordados no ponto 4.2.3:

1. Confiança e integridade da informação

Quando se implementam sistemas de informação para a gestão, os mesmos devem ter como principal objectivo fornecer dados para a tomada de decisões, controlo e conformidade com as exigências externas. Assim sendo, os auditores internos devem examinar tais sistemas de informação e, quando necessário, assegurarem-se de que:

- a) Os registos e relatórios financeiros e operacionais contêm informação adequada, segura, oportuna, completa e útil;
- b) Os controlos sobre os registos e relatórios são adequados e eficazes.

2. Cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis

A implementação de sistemas adequados que assegurem o cumprimento das políticas, planos, procedimentos e legislação aplicável que possam ter um impacto significativo nas operações e relatórios é da responsabilidade do órgão de gestão. Aos auditores internos cabe a responsabilidade de avaliarem a adequação e eficiência de tais sistemas e de verificarem se as actividades auditadas estão ou não a cumprir com os requisitos apropriados.

3. Salvaguarda dos activos

Os auditores internos devem rever os meios utilizados para salvaguardar os activos dos vários tipos de prejuízos que podem ocorrer, tais como os que resultam de roubo, fogo, inundações, utilizações indevidas ou ilegais, deficiente arrumação e conservação, etc.. Assim sendo, e quando seja considerado necessário, os auditores internos devem efectuar, de entre outros procedimentos de auditoria, inspecções físicas dos activos.

4. Utilização económica e eficiente dos recursos

Cada vez mais são limitados os recursos postos à disposição do órgão de gestão de qualquer empresa. Por esta razão, cada órgão de gestão deve ser responsável pela definição de padrões operacionais que permitam medir a economicidade e a utilização eficaz e eficiente dos recursos (os chamados três E da auditoria interna: economia, eficácia e eficiência). Por seu lado, os auditores internos devem ter a responsabilidade de verificar se:

- a) Foram estabelecidos padrões operacionais que permitam medir a economicidade, eficácia e eficiência;
- b) Os padrões operacionais fixados são compreensíveis e estão a ser cumpridos;

- c) Os desvios em relação aos padrões operacionais estão identificados, analisados e comunicados àqueles que têm a responsabilidade de tomarem acções correctivas;
  - d) Foram tomadas acções correctivas.
5. Realização dos objectivos e metas fixados para as operações ou programas
- O órgão de gestão de qualquer empresa tem a responsabilidade de definir objectivos e metas operacionais ou programáticos, desenvolver e implementar procedimentos de controlo e concretizar os desejáveis resultados operacionais ou programáticos. Em consequência, os auditores internos devem assegurar-se se tais objectivos e metas estão de acordo com os da empresa e se os mesmos estão a ser atingidos. Por outro lado, podem auxiliar os gestores encarregados de desenvolverem tais objectivos, metas e sistemas verificando se:
- Os pressupostos que lhes servem de base são os apropriados;
  - Está a ser utilizada informação relevante, tempestiva e precisa;
  - Foram incorporados nas operações ou programas controlos adequados. (Baptista da Costa, 2007:89)

Podem no entanto existir impedimentos à independência organizacional e à objectividade pessoal e, sempre que tal aconteça, deverão ser divulgados às entidades competentes. A interpretação da *Norma 1130 – Impedimentos à Independência e Objectividade* (IPAI, 2009) indica como impedimentos à independência e objectividade, os conflitos de interesse pessoal, as limitações de âmbito, as restrições ao acesso de registos, pessoal e activos, e limitação de recursos, tais como financeiros.

#### **4.6 Auditoria Interna e Auditoria Externa**

Como já analisado neste capítulo e defendido por Rodrigues (2005) «[a]s responsabilidades específicas de um auditor interno numa entidade incluem, entre outras, a prevenção e detecção de fraudes, irregularidades e erros, a correcta aplicação de leis e regulamentos, bem como assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente e estabelecer a exactidão e integridade dos registos contabilísticos.»

Se a independência e a objectividade do Auditor Interno estiverem salvaguardadas, o seu trabalho poderá suprir, de alguma forma, parte do trabalho que seria desenvolvido pelo Auditor Externo, uma vez que, embora os objectivos sejam diferentes, existem áreas de actuação similares. Esta questão vem prevista na ISA 610 – *Considering the Work of Internal Audit* (Consideração do Trabalho de Auditoria Interna) onde se refere que «[o] auditor externo deve

tomar em consideração as actividades de auditoria interna e o seu efeito, se houver, nos procedimentos de auditoria externa».

Antes de utilizar o trabalho do Auditor Interno é fundamental que o Auditor Externo faça uma avaliação, tendo em conta o estatuto daquele dentro da organização (independência), analisando aspectos como o âmbito da sua função, a competência técnica e o zelo profissional, (Baptista da Costa, 2007), bem como o planeamento das acções face à matriz de risco, a preparação das acções de auditoria e o relacionamento com os auditados na formulação das recomendações e avaliação do sistema de controlo e os relatórios elaborados, entre outros (Pinheiro, 2010).

Rodrigues (2005) defende que, pelo atrás descrito, o trabalho do Auditor Interno poderá ser muito útil no trabalho do Auditor Externo (e vice versa), trazendo benefícios não só para o trabalho de Auditoria Externa, nomeadamente na determinação da natureza, extensão e programação dos procedimentos a aplicar no decurso da auditoria, como também para o departamento de Auditoria Interna e consequentemente, da própria organização.

Analisando sinteticamente, obtemos a seguinte comparação:

**Tabela 4.3 – Auditoria Interna vs Auditoria Externa**

<b>AUDITORIA INTERNA</b>	<b>AUDITORIA EXTERNA</b>
A Auditoria é realizada por um colaborador da organização, ou por alguém por ela contratado.	A Auditoria é realizada através da contratação de um profissional independente.
O objectivo principal é atender as necessidades da Administração.	O objectivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
A revisão das operações e do Controlo Interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para ajudar ao cumprimento das políticas e normas, não se restringindo apenas aos assuntos financeiros, englobando também as áreas operacionais.	A revisão das operações e do Controlo Interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
O trabalho é subdividido tendo em atenção as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido tendo em atenção as principais contas do balanço e da demonstração de resultado.

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
O Auditor preocupa-se directamente com a prevenção e detecção de fraude.	O Auditor preocupa-se com a detecção e prevenção de fraude, caso a mesma possa afectar substancialmente as demonstrações financeiras.
O Auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta Administração, ou idealmente, da Comissão de Auditoria.	O Auditor deve ser independente em relação à Administração.
A revisão das actividades da organização é contínua.	O exame das informações das demonstrações financeiras é periódico e geralmente anual.

Fonte: adaptado de: ATTIE (2000).

#### 4.7 Situação da Auditoria Interna em Portugal

Carreiro (2008), visou com “O Estado de Arte da Auditoria Interna em Portugal”, analisar a situação e perspectivas da Auditoria Interna em Portugal e comparou-a com a Auditoria Interna ao nível global, concluindo que, em Portugal, a grande maioria dos Auditores Internos é membro do IIA há menos de 5 anos, numa percentagem inferior a 5% relativamente ao nível global (dados de 2007). As qualificações profissionais acompanham a tendência mundial destacando-se as Certificações em Auditoria Interna - *Certified Internal Auditor (CIA)*, sendo que metade dos participantes no questionário, implementaram a função de Auditoria Interna nas organizações onde trabalham.

De um modo geral os participantes concordam que a função de Auditoria Interna é independente, objectiva, acrescenta valor e contribui para a avaliação e eficácia dos controlos internos. Para medir o valor acrescentado pela função da Auditoria Interna a nível global, o estudo destacou a utilização do número de recomendações aceite/implementadas (51,4%). Na Auditoria portuguesa, são utilizados essencialmente três métodos: o número de recomendações aceite/implementadas (76,9%), melhorias resultantes de recomendações implementadas e o número de solicitações de Auditorias de *assurance* e consultoria solicitadas pela Administração (ambas com 38,5%).

Da lista de actividades relativas ao risco, controlo e governação, constata-se que a função de Auditoria Interna desenvolve maioritariamente actividades de teste do Controlo Interno. As ferramentas e técnicas mais utilizadas pela Auditoria Interna em Portugal são as comunicações electrónicas, o planeamento de Auditoria baseado no risco, a revisão analítica, os papéis de trabalho electrónicos, a amostragem estatística, software de construção de *flowcharts*, não sendo usadas (ou raramente utilizadas) as técnicas de *Balance Scorecard*, as ferramentas de revisão da avaliação de qualidade e o software de desenho do processo.

#### **4.8 Controlo Interno das IPSS pelo sistema de Segurança Social**

Como referido anteriormente, o apoio do Estado às IPSS concretiza-se, por um lado, nos benefícios fiscais de que as mesmas gozam, ou de que usufruem as pessoas singulares ou colectivas que lhes fazem donativos e, por outro, através de acordos de cooperação com a Segurança Social. Acordos esses que garantem às IPSS a concessão directa de apoios financeiros, pelas prestações em equipamentos e serviços à população, de apoio técnico específico e outros apoios financeiros destinados a investimentos na criação ou remodelação dos estabelecimentos, através de vários programas e medidas. Deste modo estão sob a tutela do Ministério do Trabalho e da Segurança Social e como tal estão sujeitas, de acordo com o Decreto Regulamentar n.º 80/2007, de 30 de Julho, ao controlo e fiscalização por parte da Inspeção Geral do referido Ministério.

##### **4.8.1 Inspeção-Geral do Ministério do Trabalho e da Segurança Social**

De acordo com o Decreto-lei n.º 276/2007, de 31 de Julho, no âmbito do Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado identificou-se a necessidade de aprovar um regime jurídico comum a toda a actividade de inspecção que, sem prejuízo da necessidade de acautelar regimes específicos decorrentes das exigências próprias de cada sector de actividade, objecto de acções de inspecção, permita racionalizar e uniformizar um acervo de regras comuns.

O regime jurídico da actividade de inspecção, auditoria e fiscalização dos serviços da administração directa e indirecta do Estado vem estabelecido no referido Decreto, o qual se aplica, de acordo com o artigo 3.º n.º1 da alínea l), à Inspeção-Geral do Ministério do Trabalho e da Segurança Social (IG), que deve desenvolver acções de inspecção ordinárias ou

extraordinárias, podendo assumir formas de auditoria, inspecção, inquérito, sindicância e averiguações, conforme n.º 1 do artigo 8.º.

A IG, de acordo com a natureza definida no artigo 1.º do Decreto – Regulamentar n.º 80/2007, é um serviço central da administração directa do Estado, dotado de autonomia administrativa e que tem por missão apreciar a legalidade e regularidade dos actos praticados pelos serviços sujeitos à tutela do Ministro, bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados, através de auditoria técnica, de desempenho e financeira. Fazem também parte das suas atribuições, de acordo com o previsto no artigo 2.º n.º2, apreciar a conformidade legal e regulamentar dos actos dos serviços e organismos sujeitos à tutela do Ministro e avaliar o seu desempenho e gestão através da realização de acções de inspecção e de auditoria, bem como auditar os sistemas e procedimentos de Controlo Interno, avaliar a qualidade dos serviços prestados ao cidadão, contribuir para a aplicação eficiente, eficaz e económica dos dinheiros públicos, com base nos princípios da legalidade e da boa gestão financeira e desenvolver acções em qualquer instituição ou entidade com fins de apoio e solidariedade social, sempre que se mostre necessário.

#### **4.8.2 Sistema de Controlo Interno da administração financeiro do Estado**

Conforme instituído pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, o sistema de Controlo Interno da administração financeira do Estado está estruturado em três níveis de controlo, designados de operacional, sectorial e estratégico. O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades. É constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização. Segundo o Tribunal de Contas (2001) é o controlo mais próximo das Instituições e que mantém com elas relações regulares e de tutela legal - financeira, nomeadamente, as impostas pelos art.º 33.º e 34.º do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro. Ao nível sectorial, o controlo verifica, acompanha e informa as unidades regionais e sub-regionais de segurança social, podendo também efectuar verificações ao nível das próprias Instituições. Finalmente, quanto ao controlo estratégico, este incide preferencialmente sobre a avaliação do controlo operacional e do controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas pelo Programa do Governo.

É da competência do ISS, I.P., exercer, nos termos da lei, a tutela das IPSS, assim como desenvolver a cooperação com as mesmas nos termos do previsto na alínea m) do n.º 2 do

artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 214/2007, de 29 de Maio. É também da competência do ISS, I.P. a acção fiscalizadora no cumprimento dos direitos e obrigações das IPSS, bem como de exercer os poderes sancionatórios, de acordo com a alínea u) e v) do referido artigo.

## Capítulo V – Primeira abordagem prática do enquadramento teórico

### 5.1 Delimitação do Universo de Estudo

Em Outubro de 2011 estavam registadas na Segurança Social 5.052 IPSS de acordo com a Listagem de Instituições Particulares de Solidariedade Social por Denominação (SS, 2011), distribuídas de Norte a Sul de Portugal Continental e arquipélagos dos Açores e da Madeira.

Como referido no ponto 3.3, em Portugal existem três agrupamentos de IPSS e desses, segundo os dados recolhidos, a CNIS é a principal organização representativa em Portugal. Esta, por sua vez, congrega federações e uniões regionais e distritais. No âmbito da presente pesquisa e com o objectivo de chegar ao contacto com as IPSS, optou-se por delimitar o universo do estudo às IPSS associadas às Uniões Distritais ou regionais. As Instituições associadas à CNIS, estão agrupadas em 20 Uniões, 18 no território continental 1 na Ilha da Madeira e outra nas Ilhas dos Açores.

Segundo dados da CNIS, em 2010 as IPSS associadas apresentavam a seguinte distribuição num total de 2.509 Instituições:

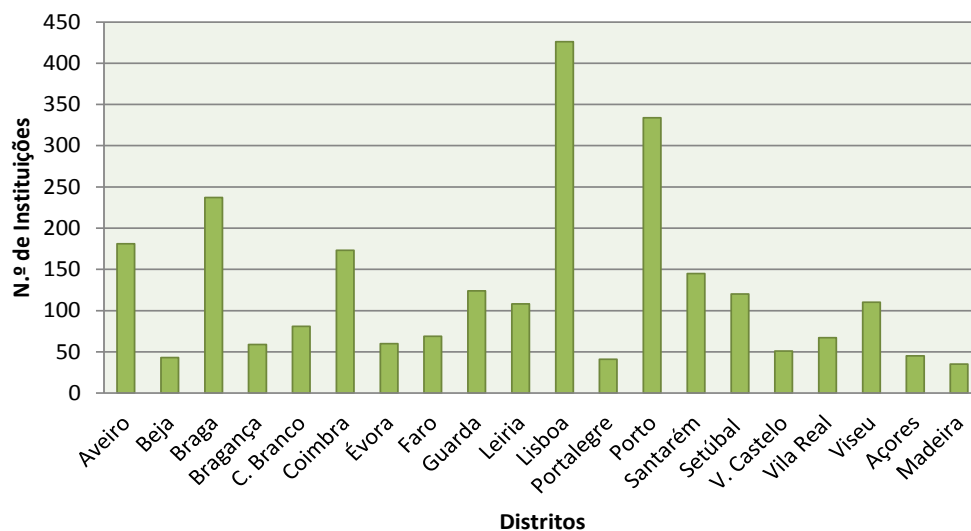


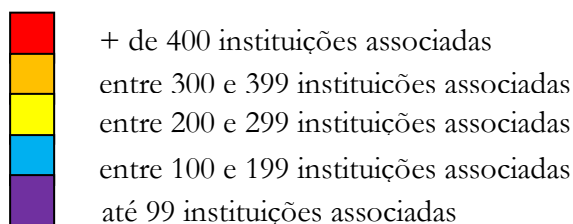
Figura 5.1 – IPSS associadas por distrito (2010)

Fonte: CNIS

Da pesquisa realizada obteve-se, para o ano de 2011, a distribuição apresentada na Figura 5.2, num total de 2.687 Instituições (53% do total de IPSS inscritas na Segurança Social em Outubro de 2011):



**Legenda:**



**Figura 5.2 – IPSS associadas por distrito (2011)**

**Fonte:** elaboração própria

Comparativamente com o ano anterior verifica-se um crescimento de 178 Instituições associadas, com destaque para o distrito de Viana do Castelo que teve mais 56 que em 2010,

tendo subido para o patamar de “entre 100 a 199 Instituições”. Alerta-se no entanto para o facto de não ter sido possível actualizar os números de todas as IPSS, pelas razões expostas no ponto 5.3.

## **5.2 Limitação de âmbito**

Do primeiro contacto estabelecido junto de algumas Uniões Distritais, obteve-se a informação que uma pequena minoria das IPSS possuía Auditoria Interna e que a mesma seria apenas no âmbito da qualidade, uma vez que as IPSS, por via de uma imposição da Segurança Social, estão a proceder à sua certificação no âmbito da ISO 9000.

## **5.3 Metodologia**

Como já referido, numa primeira fase, optou-se pelo contacto com as diversas Uniões Distritais das IPSS (UDIPSS), com vista a obter um conhecimento mais aprofundado das associadas. Verificou-se que, da totalidade das Instituições inscritas na Segurança Social, apenas 53% estão associadas numa UDIPSS.

Neste primeiro contacto encontraram-se algumas dificuldades na obtenção de informação. Das 18 UDIPSS (estabeleceu-se o contacto somente com as UDIPSS do continente), apenas foi possível recolher dados de 12, dos distritos de Braga, Castelo Branco, Coimbra, Faro, Lisboa, Porto, Santarém, Setúbal, Viana do Castelo, Vila Real e Viseu. As restantes mostraram-se indisponíveis para conceder informação, ou por não ter sido obtida resposta quer aos correios electrónicos enviados, quer aos diversos contactos telefónicos, ou por terem optado por não fornecer qualquer tipo de informação.

Dos primeiros dados recolhidos nas UDIPSS que colaboraram neste trabalho de investigação, verificou-se a limitação descrita no ponto 5.2 que desvia a pesquisa da sua essência: o estudo da Auditoria Interna numa óptica operacional. No entanto, de forma a verificar a existência de Instituições, ainda que uma minoria, que tenham implementado um sistema de Auditoria Interna, solicitou-se a cada UDIPSS a identificação no seu distrito das Instituições de maior dimensão, uma vez que a dimensão da Instituição poderá ser um dos factores condicionantes para a existência de Auditoria Interna.

Às Instituições identificadas que possuíssem Auditoria Interna seria solicitada uma entrevista (apêndice A), aos diversos departamentos/entidades que se relacionassem com a Auditoria Interna na Instituição com o objectivo de verificar a importância atribuída por cada

entrevistado, bem como mais e menos valias. Tendo-se verificado que as Instituições, tal como adiantado pelas UDIPSS, não dispunham de Auditoria Interna, existindo em alguns casos unicamente no âmbito da qualidade, optou-se por uma nova adaptação da metodologia.

Com o objectivo de averiguar os motivos pelos quais as Instituições não investiam nesta área e se consideravam que a mesma traria mais-valias para a Instituição, elaborou-se um questionário (apêndice B). Simultaneamente, com ele procurou-se averiguar sobre o grau de conhecimento sobre o novo normativo e sobre a contribuição da Certificação Legal de Contas para a transparência das Instituições.

O inquérito por questionário é uma técnica de recolha de dados na qual devem ser tomados cuidados especiais, devendo ser cuidadosamente preparada. A elaboração do inquérito por questionário passa por várias fases:

1. A elaboração de um projecto onde são determinados os grandes aspectos a abordar e a construção dos blocos do questionário;
2. A elaboração das questões: questões objectivas – referentes a dados relativos ao meio; e questões subjectivas – opiniões, atitudes, motivações e crenças;
3. Ordenação das questões, isto porque as questões mais difíceis e mais melindrosas devem ser reservadas para a parte final, de modo a ter uma coerência intrínseca e configurar-se de forma lógica para quem responde ao questionário.

(Carmo & Ferreira, 1998:138).

Depois de elaborado o questionário, o mesmo foi enviado via correio electrónico para as IPSS dos diversos distritos de Portugal Continental, identificadas como sendo de maior dimensão, num total de 69 IPSS, representativas de 3% das Instituições associadas. Posteriormente, dada a baixa percentagem de respostas recebidas, foram contactadas via telefone todas as Instituições cuja resposta ainda não tinha sido devolvida, procedeu-se ao tratamento dos dados recolhidos e às respectivas conclusões.

## 5.4 Análise dos dados recolhidos

### 5.4.1 Distribuição geográfica da amostra

Das 69 Instituições às quais foi enviado o questionário via correio electrónico, após diversos contactos via telefone, obteve-se resposta de 12, representativas de 17 % da amostra seleccionada.

**Tabela 5.1 – Distribuição da amostra por distrito**

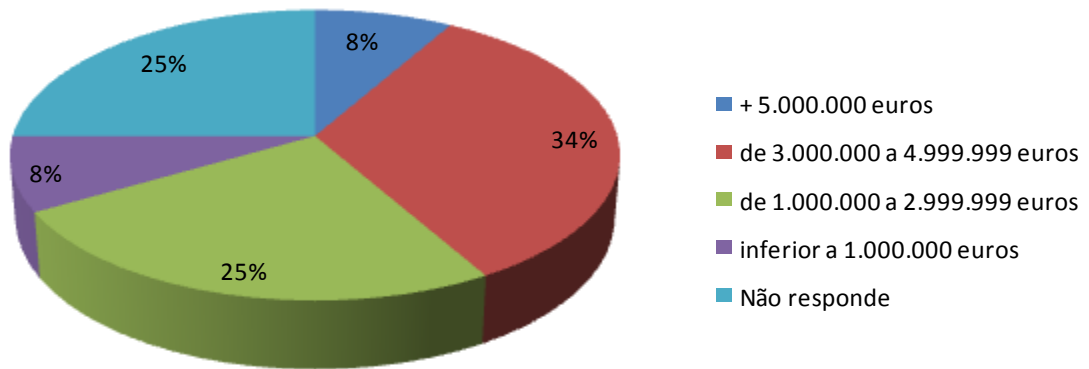
Distrito	Proporção do Distrito %
Braga	3
C. Branco	8
Coimbra	1
Faro	7
Lisboa	2
Porto	3
Santarém	4
Setúbal	6
Vila Real	9
Viseu	5

Fonte: elaboração própria

### 5.4.2 Enquadramento das Instituições analisadas

Seguidamente enquadram-se as Instituições analisadas, agrupando-as de acordo com as respostas ao questionário.

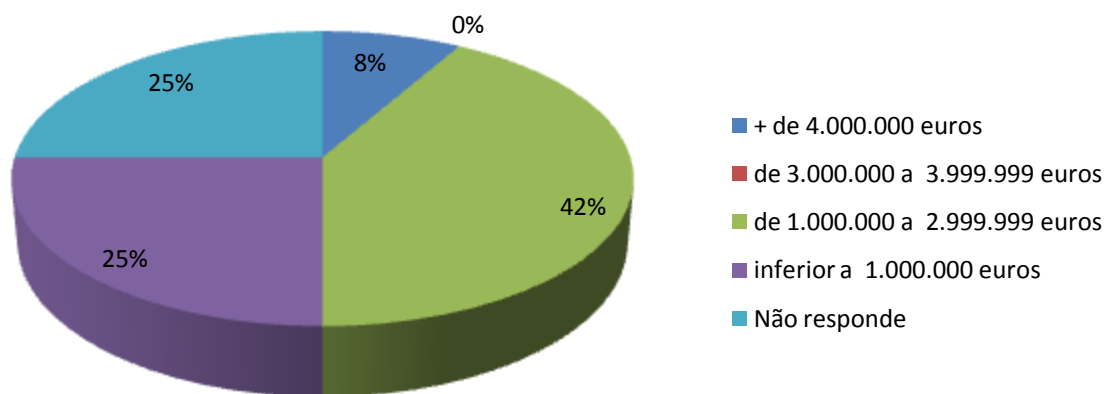
Quando foi solicitado às Instituições que indicassem o total de balanço para o exercício de 2010, uma indicou encontrar-se no patamar mais elevado, quatro afirmaram ter obtido um total de balanço entre os 3.000.000 e 3.999.999 euros, três encontram-se no patamar seguinte, apenas uma Instituição respondeu encontrar-se no patamar abaixo de 1.000.000 euros e três optaram por não responder, conforme figura 5.3.



**Figura 5.3 – Total do Balanço das Instituições**

Fonte: elaboração própria

Na análise do total de proveitos em 2010, conforme apresentado na figura 5.4, apenas uma Instituição ultrapassou a barreira dos 4.000.000 euros, cinco responderam terem obtido proveitos entre 1.000.000 e 2.999.999 euros, três obtiveram proveitos inferiores a 1.000.000 euros e três recusaram responder à questão.



**Figura 5.4 – Total de Proveitos das Instituições**

Fonte: elaboração própria

Das doze Instituições que responderam ao questionário, uma indicou empregar mais de 200 colaboradores no final do ano de 2010, quatro têm entre 50 a 99 colaboradores, a mesma quantidade de Instituições cujo número de colaboradores se situa entre os 100 e os 199. Duas das Instituições que responderam empregam menos de 50 colaboradores e uma optou por não responder. Da análise à figura 5.5, podemos concluir que a maioria das Instituições que respondeu ao questionário apresenta alguma dimensão no que se refere ao número de colaboradores.

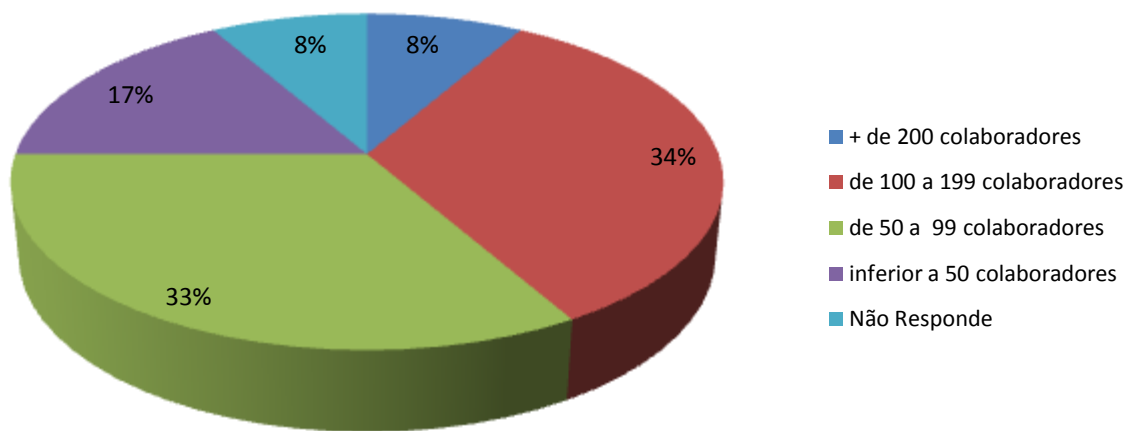
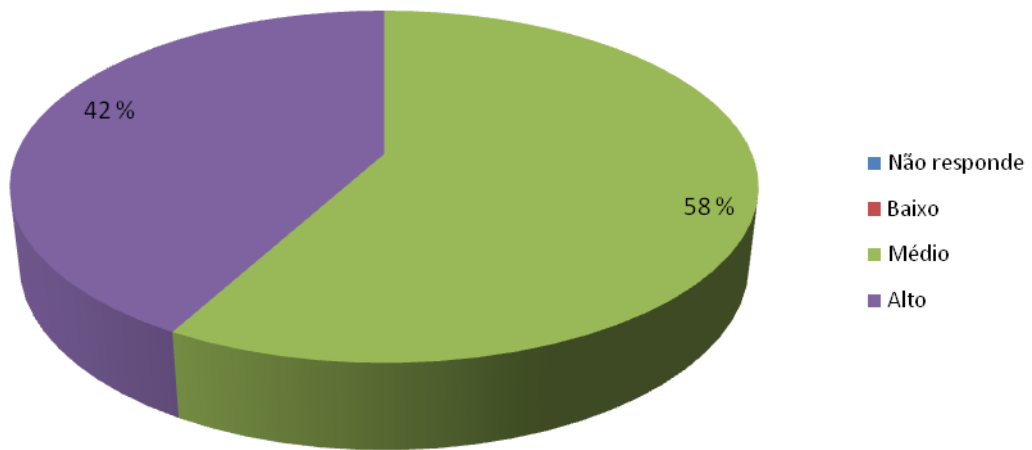


Figura 5.5 – N.º colaboradores das Instituições

Fonte: elaboração própria

### 5.4.3 Conclusões do questionário

Talvez motivado pelo aproximar da data de adopção obrigatória do novo normativo, ou pelo facto de estarem a ser disponibilizadas diversas formações, 58% das Instituições que responderam ao questionário consideram que têm um conhecimento médio e 42% acha mesmo que o grau de conhecimento sobre o novo normativo é elevado.

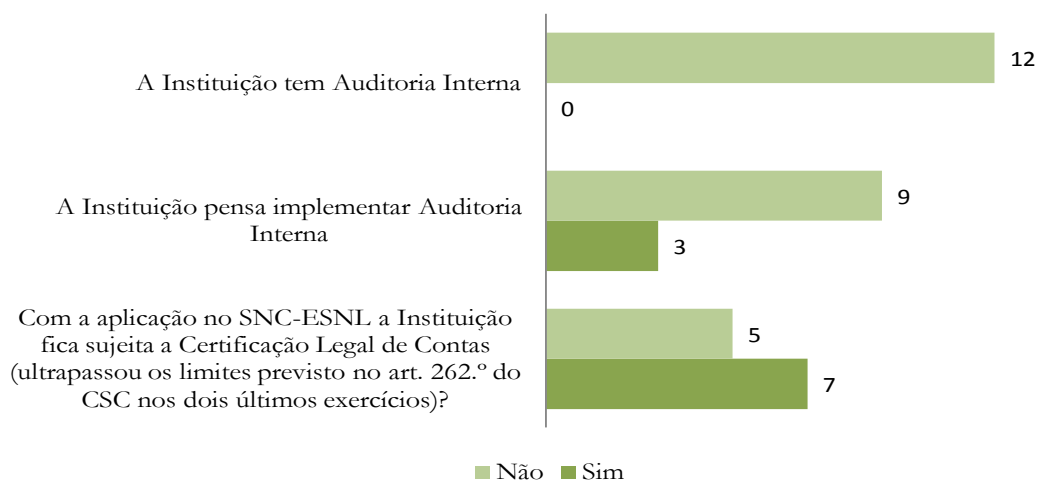


**Figura 5.6 – Grau de conhecimento do SNC-ESNL**

Fonte: elaboração própria

De um modo geral as Instituições que responderam ao questionário são de média dimensão e segundo a análise dos mesmos, sete ultrapassam os limites previstos no artigo 262.º do CSC.

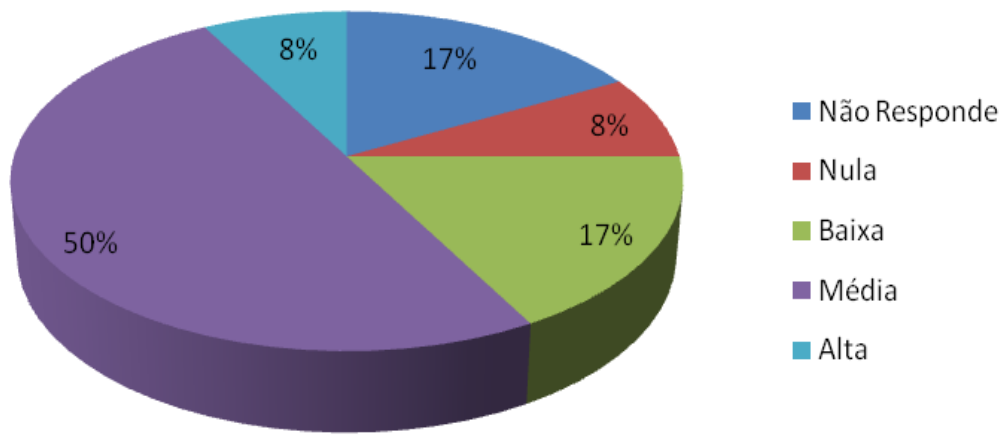
A figura 5.7 evidencia o facto de a Auditoria Interna ainda ser uma área muito pouco explorada no seio destas Instituições.



**Figura 5.7 – Respostas ao questionário enviado às Instituições**

Fonte: Elaboração própria

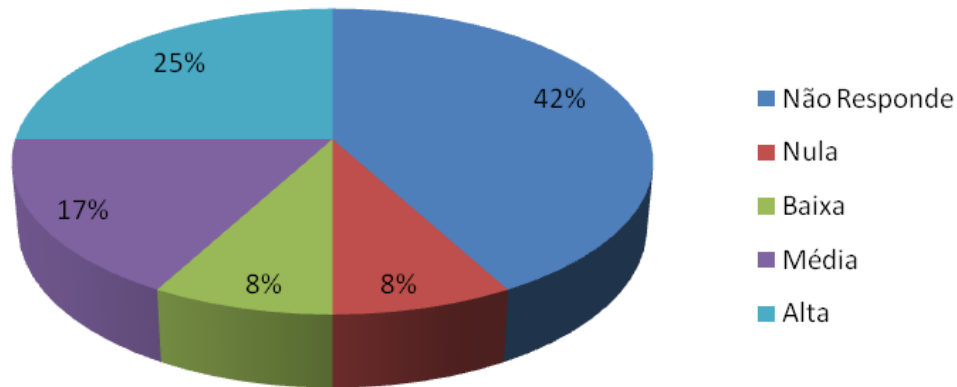
Tal como confirmado junto da Segurança Social, nenhuma das Instituições tem Auditoria Interna e apenas três afirmaram estarem a pensar implementar este serviço numa óptica operacional. A grande maioria apontou os gastos associados como o principal factor para a não implementação, já que seis Instituições responderam que acreditam que a Auditoria Interna representava uma mais-valia moderada na Instituição.



**Figura 5.8 - Mais-valia da Auditoria Interna para as Instituição segundo as respostas**

Fonte: elaboração própria

O mesmo acontece com a contribuição da Certificação Legal das Contas, à qual algumas Instituições ficarão obrigadas a partir de Janeiro de 2012. Das IPSS que responderam a esta pergunta, 25% pensa que a Certificação representa uma contribuição alta para a transparência das actividades realizadas e dos recursos utilizados.



**Figura 5.9 – Contribuição da Certificação Legal de Contas para a transparência segundo as respostas**

**Fonte:** elaboração própria

Apesar da percentagem de respostas recebidas ser muito reduzida e estar longe de ser representativa da realidade das IPSS, pode concluir-se que as Instituições são da opinião que um maior controlo seria benéfico para a imagem e para a opinião da sociedade sobre os seus procedimentos e actividades. No entanto, tratando-se de um sector que, à semelhança da sociedade portuguesa no geral, passa por sérias dificuldades financeiras, os gastos associados a um serviço desta natureza não poderão ser comportados, mesmo reconhecendo as mais-valias a médio / longo prazo que daí poderiam advir. Tal como referido no ponto 4.7, em Portugal a Auditoria Interna está ainda a passar por um processo de aceitação, mesmo no âmbito do sector das organizações com fim lucrativo. É portanto natural, que num sector desta natureza, seja um processo mais moroso e complexo.

Tendo-se concluído que o questionário, dadas as limitações apresentadas, não satisfazia os objectivos do trabalho de investigação e que a Auditoria Interna é uma matéria por explorar no âmbito das IPSS, com o conhecimento adquirido na preparação da aplicação prática do enquadramento teórico, estruturou-se a implementação de um departamento de Auditoria Interna para este sector.

## **Capítulo VI – Aplicação prática do enquadramento teórico**

Dado que as IPSS estão inseridas num sector que muitas vezes é guiado pelo coração e gerido por pessoas que doam o seu tempo e se colocam ao serviço de uma forma gratuita, é necessário que estas Instituições transmitam uma imagem de transparência e da boa utilização dos recursos que têm aos seu dispor. Como até à data nenhuma das IPSS inscritas na SS dispõe de Auditoria Interna, pareceu pertinente estudar um modelo que auxilie na implementação de um departamento de Auditoria Interna.

Pretende-se criar um referencial com uma certa amplitude para que possa dar resposta às diferentes Instituições que se encontram dispersas, quer geograficamente, quer no campo de actuação, ou na dimensão.

### **6.1 Organizar e gerir departamento de Auditoria Interna**

Neste ponto pretende-se identificar as actividades essenciais de um departamento de Auditoria Interna numa IPSS. Começando pela análise da estrutura do departamento, o processo de recrutamento, formação e avaliação dos Auditores Internos.

Não há um procedimento chave para construir um departamento de Auditoria Interna. Varia de Instituição para Instituição segundo as áreas de actuação, a área geográfica e a estrutura que a compõe. É no entanto fundamental seguir as Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna, referidas no Capítulo IV.

Um dos requisitos fundamentais para um departamento de Auditoria Interna eficaz, é a escolha de um responsável forte, que entenda as necessidades da Instituição no geral, os riscos a que está sujeita, bem como a contribuição que o departamento pode dar para o desempenho da mesma. A maioria das Instituições, hoje em dia, dispõe de diversos equipamentos (estruturas físicas da Instituição localizadas em lugares diferentes) e serviços (actividades desenvolvidas sem necessidade de instalações específicas) de modo a servir uma panóplia de valências (resposta social organizada com vista à satisfação das necessidades dos utentes). Estão muitas vezes dispersas geograficamente por Portugal e até mesmo a nível internacional, o que exige da Auditoria Interna uma análise com ênfases distintas e específicas. Como tal, o departamento deve ser organizado de forma a responder à Direcção e proporcionar o melhor e mais rentável serviço.

### **6.1.1 Estrutura do departamento de Auditoria Interna**

O número de elementos e a estrutura do departamento de Auditoria Interna deve ser ajustado, como referido anteriormente, às dimensões e finalidades de cada Instituição. Embora possam existir variados modelos que se adaptam às necessidades e estrutura de cada Instituição, neste ponto procura-se indicar um modelo para a constituição da equipa de Auditoria Interna. O recrutamento e a avaliação deverão ter por objectivo o bom funcionamento do departamento e não como em variados casos, em que o departamento de Auditoria Interna é visto como um local de formação e adaptação de recém-licenciados, que após ultrapassado esse período saem para outras funções dentro das organizações.

#### **6.1.1.1 Director executivo**

De acordo com Moeller (2005), o departamento de Auditoria Interna deverá ter um responsável, anteriormente designado como director de Auditoria Interna actualmente segundo os padrões do IIA deverá designar-se como director executivo de Auditoria. Desempenha um papel importante na IPSS e, independentemente da dimensão da mesma, é a pessoa que lidera e dirige a Auditoria Interna e é responsável pelas seguintes áreas que devem constar da carta de auditoria interna, referida no ponto 6.3.5:

- **Operações da Instituição e questões de risco** – além de responsável pela Auditoria Interna, o director executivo de Auditoria Interna deve ter conhecimento de todos os aspectos do funcionamento da Instituição, quer a nível financeiro, logístico ou operacional;
- **Recursos humanos e administração do departamento** – é responsável pelo pessoal de Auditoria Interna e deve recrutar e liderar fazendo da equipa uma equipa eficaz;
- **Relações com a Direcção** – é o líder da Auditoria Interna junto da Direcção e de todos os níveis da Instituição;
- **Tecnologia** – o director executivo deve ter uma compreensão geral de como a tecnologia é usada dentro da Instituição e também como é que a mesma pode ser aplicada para promover os serviços de Auditoria Interna;
- **Planeamento da Auditoria com base no risco associado** – é da sua responsabilidade compreender os processos de avaliação de risco e como eles são aplicados às operações da Instituição;

- **Garantia da separação entre os papéis de Auditoria Interna e de consultoria** – embora a linha que separa a Auditoria Interna da consultoria seja muito ténue, deve sempre deixar bem claro junto da equipa a diferença entre ambas de forma a não comprometer a independência e objectividade do departamento;
- **Normas internacionais para a prática de Auditoria Interna** – o director executivo deve ser um perito sobre estas questões e deve ajudar na sua aplicação em todos os aspectos da Auditoria Interna.

Embora na equipa possam existir pessoas com conhecimentos mais aprofundados em determinadas áreas, o director executivo de Auditoria Interna é quem representa o departamento em toda a Instituição.

#### **6.1.1.2 Supervisores**

Dependendo do tamanho da Instituição, o departamento deverá ter diversos tipos e níveis de conhecimentos, qualificações e experiência, a fim de satisfazer os requisitos de cada tarefa de Auditoria Interna. Enquanto o director executivo é responsável pela Auditoria Interna no geral, tendo um bom conhecimento sobre os controlos internos e as questões práticas, podem coexistir outros responsáveis com formação mais especializada, principalmente em áreas de natureza mais técnica como a área financeira, contabilística ou informática.

O departamento de recursos humanos da Instituição pode impor alguns requisitos para a contratação de colaboradores para o departamento de Auditoria Interna. No entanto o director executivo deve insistir para que exista uma descrição adequada das posições do departamento, de modo a que todos saibam os requisitos e as necessidades de cada posição para o caso de alguma se tornar disponível.

Vejamos a gestão das responsabilidades aplicada à área financeira. O responsável pela área financeira no departamento de Auditoria Interna tem a responsabilidade de assistir o director executivo na orientação e supervisão do departamento. Além disso, Moeller (2005) defende que este é também responsável por:

- Executar a parte de auditoria financeira/operacional do plano anual do departamento;
- Auxiliar o director na preparação regular de informação sobre as actividades da Auditoria Interna financeira a apresentar à Direcção;
- Prestar aconselhamento sobre novos sistemas, iniciativas e serviços em desenvolvimento a partir de uma perspectiva dos controlos internos;

- Apoiar o director executivo na coordenação de actividades de Auditoria Interna financeira, nas avaliações dos controlos internos de uma forma independente;
- Gerir de uma forma eficaz e eficiente os recursos à disposição do departamento;
- Colaborar no recrutamento, formação e desenvolvimento profissional da equipa de Auditoria Interna;
- Supervisionar o trabalho realizado pela equipa de Auditoria Interna financeira, garantindo o cumprimento das normas aplicáveis.

O mesmo autor defende que o responsável da área financeira deverá reunir determinadas competências chave que o auxiliem nas responsabilidades atrás enumeradas:

- Forte conhecimento das práticas e normas de Auditoria Interna, incluindo os padrões definidos pelo IIA;
- Forte conhecimento dos princípios de contabilidade e compreensão das demonstrações financeiras;
- Sólidos conhecimentos das exigências regulamentares que regem a Auditoria Interna;
- Grande capacidade de análise e resolução de problemas;
- Facilidade em comunicar e no relacionamento interpessoal;
- Licenciatura/Mestrado na área de administração de empresas, contabilidade ou finanças;
- Experiencia entre 5 a 7 anos na área de Auditoria.

As responsabilidades e competências exemplificadas para a área financeira do departamento de Auditoria Interna deverão ser ajustadas e aplicadas às restantes áreas que o compõem. Deve ser tido em consideração que todos os trabalhos de Auditoria, quer sejam feitos pelo departamento de Auditoria Interna, quer sejam feitos para o departamento, são da responsabilidade do seu supervisor, que deve rever todo e qualquer trabalho relacionado com o departamento.

Tendo em conta as responsabilidades e as competências já identificadas para a área financeira do departamento de Auditoria Interna, apresenta-se um exemplo de um programa sintético de supervisão defendido por Attie (2007) que consiste em:

- Instruir coerentemente os Auditores Internos no início dos trabalhos e aprovar o programa definido;

- Acompanhar os trabalhos de forma a que o programa seja cumprido, avaliando e autorizando eventuais desvios;
- Verificar a adequabilidade dos papéis de trabalho e se os mesmos fundamentam devidamente o trabalho, as conclusões e os relatórios de Auditoria;
- Certificar-se de que os relatórios de Auditoria são exactos, objectivos, claros, concisos, construtivos e oportunos; e
- Verificar se os objectivos de Auditoria foram alcançados.

De acordo com o autor a supervisão é um processo contínuo que se inicia na fase do planeamento do trabalho, estende-se durante a sua execução e culmina quando se dá o processo por concluído. O grau de supervisão necessário depende não só da competência dos elementos que compõem a equipa de auditoria, como também do grau de dificuldade do trabalho.

### **6.1.1.3 Auditores**

Enquanto para outras áreas, como para a função de assistente social ou para a função de educadora, a Instituição tem de recrutar pessoas com formação específica para a função desejada, como a licenciatura de assistente social ou a licenciatura em educação de infância respectivamente, no caso da Auditoria Interna os candidatos podem ter uma ampla gama de áreas de formação, como contabilidade, finanças, economia, gestão ou administração de empresas. Importa no entanto que tenham capacidade para compreender e analisar processos, realizar testes, produzir documentação descritiva e as respectivas recomendações. Para o nível de Auditoria operacional não é necessário que tenham adquirido formação específica, mas caso já tenham formação na área ou tenham trabalhado na mesma função noutras Instituições/organizações, formação on-the-job, poderá ficar incumbido de actividades acima do nível operacional.

O Auditor Interno de nível operacional, segundo Moeller (2005), deve desempenhar as suas funções em conformidade com os procedimentos de Auditoria Interna do departamento, seguindo os padrões do IIA para a prática profissional, e tem como principais responsabilidades:

- Preparar e rever os programas a seguir na realização de Auditoria Interna de modo a que sejam alcançados os objectivos do plano anual de Auditoria aprovado;
- Analisar e avaliar os controlos internos e determinar sobre a sua adequabilidade;

- Realizar revisões e testes periódicos para assegurar a conformidade com os procedimentos e requisitos regulamentares, fazendo recomendações e propostas para a melhoria dos mesmos;
- Examinar e informar sobre possíveis fraquezas nos controlos internos e sobre violações de procedimentos ou políticas da Instituição;
- Executar outras tarefas relacionadas com o trabalho de Auditoria Interna, sempre que as mesmas lhe sejam atribuídas;
- Participar em reuniões internas/ externas para expandir os conhecimentos profissionais;
- Bom relacionamento interpessoal.

É também, segundo o autor, importante que tenha conhecimentos a outros níveis:

- Conhecimentos gerais de procedimentos de contabilidade, Auditoria e capacidade de realizar trabalho de uma forma autónoma;
- Conhecimentos práticos de folhas de cálculo, processadores de texto, e facilidade no manuseamento de computadores portáteis.

É da responsabilidade dos Auditores Internos, conhecer e dominar as normas de conduta estabelecidas para a profissão. O Código de Ética do IIA, referido no Capítulo IV, estabelecendo normas de conduta, aplica-se quer às entidades quer aos indivíduos, que prestem serviços de Auditoria Interna e exige um alto padrão de integridade, objectividade, confidencialidade e competência, como referido no ponto 4.5.

De acordo com Attie (2007), independentemente do nível hierárquico que ocupa, qualquer Auditor Interno deve preencher os seguintes quesitos:

- Capacidade para aplicação das normas, procedimentos e técnicas, na execução das Auditorias Internas, de modo a dar resposta a qualquer situação que possa ocorrer, sem necessitar de recorrer a outras fontes para assessoria ou pesquisa técnica;
- Capacidade na área de princípios e técnicas de contabilidade, necessária para os Auditores que executam trabalhos com ênfase nesta área, nos registos e relatórios financeiros;
- Conhecimento dos princípios de administração, para reconhecer e avaliar a relevância e significado dos eventuais desvios em relação às boas práticas empresariais; pressupõe capacidade de resolver situações que possam ocorrer, reconhecer eventuais desvios relevantes e efectuar a pesquisa necessária para chegar a soluções viáveis;

- Conhecimento dos fundamentos de contabilidade, economia, direito comercial, impostos, finanças, métodos quantitativos e sistema de processamento electrónico de dados; esse reconhecimento pressupõe capacidade de identificar a existência de problemas ou a possibilidade de estes ocorrerem e de determinar o que é mais necessário em termo de pesquisa e assessoria.

O mesmo autor defende ainda a importância de outras capacidades no Auditor Interno, como o relacionamento interpessoal, de forma a manter um bom relacionamento com os departamentos submetidos a exame e a capacidade de comunicar, quer oralmente, quer por escrito, transmitindo eficazmente assuntos relacionados com as actividades que desenvolve expressando-se, com clareza, a todos os níveis e com todas as pessoas com as quais é necessário relacionar-se.

### **6.1.2 Recrutamento dos Auditores Internos**

O recrutamento dos elementos do departamento de Auditoria Interna deve sempre ter em conta que a avaliação do mesmo, por parte dos restantes elementos da Instituição, é construída a partir da avaliação de cada membro do departamento e do trabalho que desenvolve. Como tal, devem ser elementos que possam inspirar confiança, respeito, admiração e prestígio dentro da Instituição.

Outro aspecto a ter em consideração é o impacto que um novo elemento, ou cada elemento, no caso do recrutamento inicial do departamento, terá na restante equipa. A capacidade de adaptação e o espírito empreendedor serão determinantes para a aceitação no departamento como um membro revitalizante.

Moeller (2005), à semelhança do defendido pelo The Institute of Internal Audit South Africa (2009), defende que existem três fontes principais para o recrutamento dos auditores internos: recrutamento dentro da própria Instituição, recrutamento externo e recrutamento numa instituição de ensino superior.

#### **I. Recrutamento do Auditor Interno directamente no seio da Instituição:**

##### **Vantagens:**

- Detém conhecimento das operações, valências e cultura da Instituição;

- Capacidade de executar as funções num período de tempo inferior, dado o conhecimento que tem da Instituição;
- Não representa tantos gastos de recrutamento.

**Desvantagens:**

- Não poderá, durante algum tempo, auditar a área onde anteriormente desempenhava funções;
- Necessitará de formação na área de Auditoria;
- Poderá ser menos objectivo e ter dificuldade em avaliar criticamente os procedimentos da Instituição, uma vez que se encontra influenciado pela experiência anterior.

**II. Recrutamento do Auditor Interno no exterior da Instituição:**

**Vantagens:**

- Traz conhecimento e experiência de outras Instituições;
- Pode executar mais rapidamente as funções necessitando de menos supervisão;
- Pode avaliar os sistemas e os procedimentos de uma perspectiva nova;
- Pode trazer novas ideias e novas abordagens.

**Desvantagens:**

- Vai demorar algum tempo a integrar-se na Instituição;
- Pode trazer hábitos e trabalho indesejáveis e difíceis de ultrapassar;
- Pode requerer uma remuneração mais elevada, principalmente se ocupar um nível mais elevado;
- Exigirá maiores gastos com o recrutamento.

**III. Recrutamento do Auditor Interno junto de uma instituição de ensino superior:**

**Vantagens:**

- Podem ter formação como estagiários durante as férias;
- Não está influenciado por hábitos e pelo ambiente de experiências anteriores;
- Será objectivo, mas poderá aceitar qualquer orientação sem sentido crítico;

- Vê na Instituição uma oportunidade de trabalho e aprendizagem;
- Consegue olhar para os sistemas e procedimentos a partir de uma nova perspectiva.

**Desvantagens:**

- Necessita de mais formação;
- Pode levar algum tempo a adaptar-se ao ambiente;
- Não representa grandes gastos com o recrutamento.

Independentemente da fonte de recrutamento escolhida, todo o processo deve ser desenvolvido tendo em conta os elevados padrões éticos associados à profissão, devendo ser evitadas situações incompatíveis com a dignidade da mesma.

### **6.1.3 Formação dos Auditores Internos**

Depois de recrutado e integrado na equipa, para além do conhecimento on-the-job, que o auditor vai adquirindo, é necessário que a Instituição se responsabilize e assegure que o Auditor Interno, quer o que está ao nível operacional, quer os Auditores de nível superior, recebem a formação necessária para o desempenho das suas funções. A formação deve ser adaptada às necessidades de cada Auditor e os conhecimentos teóricos transmitidos na mesma deverão ter a sua aplicação prática sob a supervisão de auditores experientes.

A formação deve ser pensada tendo em conta determinados aspectos, que de acordo com a opinião de Moeller (2009) são:

- Os objectivos e prioridades da Auditoria Interna;
- Formações anteriores, experiência e qualificações dos formandos;
- Desenvolvimento pessoal à luz das necessidades da Instituição e do departamento de Auditoria Interna.

Deverá ser um processo planeado e contínuo a todos os níveis abrangendo:

- Formação base – fornecendo o conhecimento dos princípios básicos de Auditoria e práticas que todos os Auditores devem possuir;
- Formação de desenvolvimento – fornecendo um conhecimento em Auditoria geral e em técnicas e conhecimentos interpessoais melhorando a eficácia dos Auditores;

- Formação especializada – para os responsáveis pela Auditoria Interna de actividades que requerem conhecimentos específicos.

Por sua vez, o Auditor Interno deve manter-se actualizado dos desenvolvimentos, melhorias, novas técnicas ou práticas de Auditoria, quer através de estudo individual, quer através da participação em actividades profissionais como reuniões, cursos, conferências, palestras e grupos de pesquisa.

O supervisor da Auditoria Interna deve coordenar e manter sob revisão, os requisitos de formação de Auditores Internos. Deve ser responsável pela preparação de perfis que identificam os requisitos de formação para diferentes graus de Auditor Interno e deve manter registo de formação pessoal para cada auditor.

#### **6.1.4 Avaliação dos Auditores Internos**

O propósito da avaliação de desempenho, é ajudar a desenvolver as competências do Auditor, fornecendo *feedback* do trabalho realizado, permitindo aconselhá-lo quanto à sua capacidade de corresponder aos padrões estabelecidos pela Instituição. Simultaneamente informa os vários níveis quanto à capacidade pessoal de cada membro da equipa de Auditoria Interna, ajudando na decisão de promoção, transferência ou rescisão do contrato. É também um útil instrumento para a avaliação das necessidades de formação e fornece uma base para a distribuição de trabalhos individuais, quando é realizada periodicamente e devidamente documentada, identificando os pontos fortes e fracos.

As avaliações de desempenho devem ser realizadas, normalmente, no final de cada trabalho significativo desenvolvido, embora a classificação deva ser preparada numa base anual, fornecendo uma avaliação global do trabalho com a informação dos vários supervisores. Para tal, os supervisores devem estar previamente instruídos com as orientações de como realizar a avaliação, tendo presente que o objectivo da mesma é ajudar o avaliado. Assim como a equipa de Auditoria, deve estar consciente que as críticas apresentadas na avaliação têm como único objectivo melhorar o seu trabalho e torná-lo melhor profissional.

Sempre que possível os resultados da avaliação devem estar quantificados de modo a serem facilmente interpretados. Tanto os critérios, como a escala de avaliação, devem estar estabelecidos e a equipa de Auditoria deve ser incentivada a participar na elaboração dos mesmos de forma a contribuir com o seu apoio e a assegurar um tratamento justo e equitativo. Os critérios de avaliação devem partir de uma lista de responsabilidades para as quais devem

ser identificados um ou mais objectivos a atingir, seguido da escala de desempenho para cada objectivo em termos quantitativos ou qualitativos.

Organizar e gerir um departamento de Auditoria Interna implica, para além de toda a componente organizacional, a gestão dos técnicos, competências e aptidões que os mesmos detêm. Estes são aspectos essenciais para uma avaliação independente do funcionamento do sistema de Controlo Interno da Instituição e para um *feedback* oportuno e fiável à Direcção.

## **6.2 Políticas e procedimentos do departamento de Auditoria Interna**

De acordo com Attie (2007), o desempenho da actividade de Auditoria Interna requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. A opinião formada pelo auditor precisa estar apoiada em bases sólidas e em factos comprovados.

Uma das primeiras verificações em Auditoria Interna é a análise da política e dos procedimentos aprovados para as áreas a serem auditadas. Estas servirão de base para a avaliação do funcionamento dos controlos.

Do mesmo modo, também o departamento de Auditoria Interna deve ter implementadas políticas e procedimentos, o que muitas vezes não acontece. O responsável da Auditoria Interna deve desenvolver um conjunto de políticas e procedimentos que servem de orientação para a equipa de Auditoria e para todos os utilizadores dos serviços de Auditoria no geral. O regulamento deve estar disponível para todos o consultarem, uma vez que representa as responsabilidades da Auditoria Interna.

O conteúdo e a dimensão do Manual de Procedimentos de Auditoria Interna pode variar em função não só da dimensão da Instituição, como também da dimensão e das funções do departamento. No entanto deve conter, de acordo com Moeller (2005) os seguintes elementos:

- Regulamento de Auditoria Interna e outros documentos básicos autorizados;
- Código de ética e regras de conduta;
- Normas e procedimentos do departamento, que devem falar de todos os aspectos, desde a política de férias ao decoro durante o trabalho;
- Normas de Auditoria Interna –orientações para a realização de todos os trabalhos de Auditoria Interna.

Os procedimentos de Auditoria variam de acordo com os conhecimentos dos técnicos do departamento. No entanto, devem ser compatíveis com a complexidade das actividades examinadas. O processo de Auditoria envolve diversas etapas e técnicas necessárias à sua execução, como o planeamento, a execução, a análise e a conclusão. No entanto é na execução do trabalho que os auditores aplicam os procedimentos de Auditoria, e que garantem a integridade dos resultados obtidos no trabalho. Para Baptista da Costa (2007), os procedimentos são tarefas que se executam com o objectivo de obter as provas necessárias para a emissão do relatório, ou seja, os passos detalhados que se incluem na investigação do Auditor. Os Auditores Internos devem então assegurar-se que os papéis de trabalho estão organizados, bem escritos, que cobrem todas as áreas do âmbito da Auditoria Interna e que contêm provas suficientes do trabalho realizado e das conclusões daí resultantes, não esquecendo que os mesmos devem estar de acordo com as Normas para a prática de Auditoria Interna do IIA.

### **6.3 Estabelecimento de programas de Auditoria e Auditoria do universo**

O planeamento organizacional é o processo que conjuga as metas e os objectivos estabelecidos com os recursos disponíveis de modo a obter a utilização mais eficaz dos mesmos. No departamento de Auditoria Interna, esses recursos são compostos, pela equipa de técnicos, pelo orçamento e pelas ferramentas de Auditoria Interna.

Dado que as Instituições podem ter diversos equipamentos e operações agregadas, e que a Auditoria Interna também tem gastos associados, a realização em tempo útil para a tomada de decisão obedece a prazos e é necessário definir áreas dentro do escopo que devem ser prioritárias. A lista dos equipamentos e operações agregadas é muitas vezes designada de universo de Auditoria.

Neste ponto pretende-se explicar o conceito e a manutenção de um universo de Auditoria para o processo de Auditoria Interna, bem como utilizar esse universo para realizar análises de risco, definir as metas e os objectivos, e estabelecer um programa de auditoria eficaz.

#### **6.3.1 Definir o universo e os objectivos da Auditoria Interna**

O universo de Auditoria consiste em todas as áreas que estão disponíveis para serem auditadas dentro da Instituição. Para definir o seu universo, o departamento de Auditoria Interna deverá

rever o número de potenciais áreas auditáveis, tanto a nível de equipamentos, como a nível das áreas de actuação dentro da Instituição, assim como, o número de áreas auditáveis ou de actividades dentro de cada equipamento. As áreas auditáveis podem ser definidas de várias maneiras, por função, por actividade, por projecto ou programa. Por exemplo, algumas actividades passíveis de auditoria são:

- Políticas, procedimentos e práticas, tanto a nível da Instituição, como a um nível mais específico, como os equipamentos;
- Funções tais como, compras, contabilidade, finanças, acordos, etc.; e
- Unidades de apoio domiciliários, transporte de idosos ou crianças, ATL's, OTL's, etc..

### **6.3.2 Compreender e avaliar os riscos**

A maioria das organizações existe para gerar valor aos *stakeholders*, valor esse que está sujeito à volatilidade do meio envolvente, desde as operações correntes, ao planeamento da estratégia, passando pela concorrência, pelas alterações de mercado e pelas políticas do país onde está inserida.

No caso das IPSS, a finalidade não consiste em gerar valor aos *stakeholders*, mas sim o exercício da acção social, desenvolvendo para tal diversas actividades de apoio que, à semelhança das actividades das organizações com fins lucrativos, estão sujeitas a incertezas ou riscos.

A gestão de risco consiste no processo de planear, organizar, dirigir e controlar os recursos humanos e materiais de uma organização, no sentido de minimizar os efeitos dos riscos sobre essa organização e é uma das componentes do planeamento e avaliação da Auditoria Interna. Tornou-se uma ferramenta importante para o Auditor Interno que se deve concentrar em compreender os riscos relativos ao planeamento e desenvolvimento das actividades de Auditoria Interna.

#### **6.3.2.1 Identificação de riscos**

Toda e qualquer tarefa executada por profissionais, mesmo que devidamente capacitados, está sujeita a riscos. Neste campo o trabalho do Auditor não é excepção, e tem início com o planeamento do mesmo onde o Auditor deve considerar as diversas condições existentes na organização e os riscos às quais está sujeita.

As pressões para que se compreendam cada vez melhor os riscos aumentam, motivadas pela globalização e a competitividade dos mercados, exigindo dos Auditores, segundo a opinião de Crepaldi (2009), análises proactivas dos riscos inerentes nos processos de negócio.

Identificar o risco associado é uma das componentes importantes do planeamento da Auditoria Interna, ainda que de uma forma informal, certamente a maioria das IPSS identificam, utilizando a intuição ou o conhecimento empírico, os processos de maior risco para a Instituição. No entanto, dada a relevância desta temática, esta visão tradicional do risco tem vindo a sofrer alterações e a ganhar novas formas, começando a ser dada maior importância ao conceito de gestão de risco e a uma gestão focalizada e centralizada que pretende relacionar os vários riscos da Instituição a partir dos quais deve ser definida a estratégia.

O processo de identificação dos riscos requer um estudo cuidado para identificar potenciais riscos em cada área de actuação, e em seguida identificar as áreas de risco mais significativas que podem ter maior impacto em cada operação num período de tempo razoável. O processo não consiste apenas em listar todos os potenciais riscos para a IPSS, mas também avaliar aqueles que podem ter impacto mais significativo, o que pode revelar-se um exercício difícil, uma vez que só após enfrentar o risco se pode estimar com fiabilidade a probabilidade deste ocorrer e o impacto que o mesmo terá na Instituição.

Este processo de identificação dos riscos deve ser desenvolvido em vários níveis com a compreensão de que um risco com impacto num dos equipamentos, poderá não afectar a Instituição como um todo. No entanto, um risco com impacto na Instituição como um todo, vai inevitavelmente fazer-se sentir nos diversos equipamentos individualmente.

Para tal devem-se identificar nos diversos equipamentos e nos diversos níveis, financeiro, contabilístico, informático e gestão da unidade, as pessoas chave, que actuarão como avaliadores de risco. Estas pessoas terão como objectivo identificar e posteriormente ajudar a avaliar os riscos do seu nível, segundo uma estrutura modelo de identificação de risco.

Com este processo é possível identificar os riscos de alto nível nas diversas áreas que irão ser avaliados e poderão ser expandidos ou modificados conforme o caso.

Estudando o modelo utilizado por Moeller (2005) e aplicando-o às IPSS, podemos exemplificar com os seguintes riscos:

Tabela 6.1 – Tipos de Riscos das IPSS

<b>Tipos de Riscos das IPSS</b>		
<b>Riscos Estratégicos</b>		
<b>Factores Externos de Risco</b>	<b>Factores Internos de Risco</b>	
• Concorrência	• Reputação	
• Legislação	• Nível de qualificação do pessoal	
• Necessidades do público-alvo		
• Diminuição das participações sociais		
<b>Riscos de Operações</b>		
<b>Riscos de Processo</b>	<b>Riscos de Conformidade</b>	<b>Riscos de Pessoas</b>
• Satisfação dos utentes	• Riscos ambientais	• Rotatividade
• Satisfação das famílias	• Políticas	• Desmotivação
	• Risco de Litígio	• Formação
<b>Riscos Financeiros</b>		
<b>Riscos do Tesouro</b>	<b>Riscos de Crédito</b>	<b>Riscos Comerciais</b>
• Taxas de juro elevadas	• Capacidade	• Duração
• Disponibilidade de capital	• Garantia	
	• Liquidação	

Fonte: elaboração própria

Estas são linhas muito gerais de riscos de alto nível, que podem servir de base para melhor definir os riscos específicos. A finalidade é ganhar um forte conhecimento da natureza da Instituição, ao nível dos riscos a que está sujeita, e posteriormente realçar os principais, como a abertura de uma nova Instituição com a mesma finalidade na mesma área de actuação, a diminuição da satisfação dos utentes com os serviços prestados, ou a identificação de uma fraqueza significativa nos controlos da área financeira. Qualquer um destes riscos principais representa um desafio significativo para a Instituição.

A Direcção deve rever os riscos identificados, destacar os que lhes parecem ser mais críticos e com eles preparar um conjunto final dos riscos gerais da Instituição e dos riscos específicos de cada equipamento/ nível da mesma que deverá ser partilhado com todos os responsáveis das diversas áreas para que os mesmos possam dar *feedback* e tomarem conhecimento dos riscos que ameaçam a Instituição.

### **6.3.2.2 Avaliação do risco chave**

Depois de identificados os riscos significativos, o próximo passo é avaliar a sua probabilidade e a importância que assumem, de forma a decidir quais, de um conjunto de factores potencialmente arriscados, deverão ser alvo de um acompanhamento mais próximo da Direcção.

Moeller (2009) sugere um pequeno questionário que deve ser seguido para avaliar os riscos seleccionados como “potencialmente mais perigosos”:

Atribuindo uma pontuação de 1 a 9, segundo o conhecimento que tem do factor em avaliação.

1. Qual a probabilidade de o risco ocorrer durante o período de um ano?

Escolha 1 se na sua opinião a probabilidade de ocorrer durante o período identificado for quase nula.

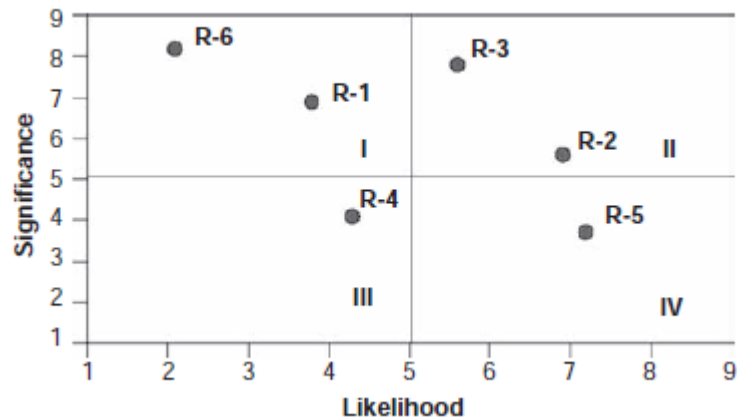
Escolha 9 se na sua opinião a probabilidade de o risco ocorrer no período de um ano for quase certa.

2. Qual o impacto do risco, em termos de gasto para a Instituição?

Usando a mesma lógica de escala, o intervalo deve ser definido de acordo o impacto do risco a nível financeiro.

Estes questionários devem ser distribuídos, independentemente, pelos responsáveis para quantificarem o impacto do risco na Instituição. Por exemplo, no levantamento feito, foram

identificados seis riscos. R-1 a R-6, e são convidados quatro responsáveis para avaliar separadamente cada risco identificado em termos de probabilidade e impacto na Instituição.



**Figura 6.1 – Avaliação de risco**

**Fonte:** Moeller (2009).

A pontuação atribuída pode ser analisada no gráfico apresentado em cima. O R-1 teve uma pontuação média em termos de probabilidade de 3,75 e em termos de impacto de 7,00, colocando-o assim no quadrante I, ou seja, trata-se de um erro significativo, mas de ocorrência pouco provável.

Com todos os riscos apresentados desta forma, verificamos que no quadrante II estão os riscos com probabilidade mais alta de ocorrerem e com mais impacto para a Instituição e como tal devem receber tratamento imediato e no quadrante III estão os riscos com menor probabilidade e menor impacto na Instituição. Este tipo de gráfico de análise de risco permite identificar os riscos que necessitam de atenção imediata e aqueles que poderão ser estudados e resolvidos posteriormente.

### 6.3.3 Estabelecimento de metas e objectivos

No planeamento da Auditoria Interna, o director executivo deve sempre ter em conta o ambiente em que a mesma se realiza, incluindo não só a Instituição no seu todo, mas também o meio no qual está integrada. Dentro da Instituição o ambiente inclui a gestão de pessoal, em todos os níveis, desde a Direcção aos funcionários, passando pelos responsáveis de área, onde se encontrarão indivíduos receptivos, hostis ou simplesmente indiferentes. No processo de

planeamento, a Auditoria Interna deve tentar avaliar este ambiente e, através dessa análise, ajustar os recursos ao meio ambiente tendo em conta as metas e os objectivos.

Nos primeiros passos do processo de implementação de um departamento de Auditoria Interna está a definição de quais os objectivos a atingir com aquele serviço dentro da Instituição. Primeiramente a Auditoria Interna é uma actividade independente (devendo cumprir os requisitos referidos no ponto 4.5), que tem como principal objectivo incentivar o cumprimento das metas da Instituição. A sua finalidade central é cooperar e apoiar a Direcção, colaborar com os responsáveis e com os serviços auditados, para tal divide o seu trabalho em duas áreas, a área contabilística e a organizacional.

Os objectivos secundários deverão ser mensuráveis e são estabelecidos de acordo com cada Instituição, uma vez que são diferentes no que respeita aos serviços prestados, organização, dimensão, valências e estrutura. No entanto, o Auditor Interno deve preocupar-se com qualquer fase das actividades da Instituição que possa ser de utilidade à Direcção. Para conseguir o cumprimento do objectivo principal, é necessário desempenhar diversas actividades como é referido por Morais & Martins (2007):

- Analisar o Controlo Interno da Instituição, quer na vertente financeira, quer operacional, com o objectivo de assegurar a fiabilidade da informação financeira com base nos princípios aceites e controlo de gestão operacional da entidade;
- Analisar os activos da Instituição considerando possível a sua incorrecta utilização. Este objectivo, para além da verificação contabilística, consiste também na verificação física da existência do activo, bem como da determinação da extensão de mecanismos de controlo sobre a existência dos activos da Instituição e da sua protecção contra todo e qualquer tipo de perda (salvaguarda de activos);
- Determinar o grau de confiança das informações e dados contabilísticos e de outra natureza, preparados dentro da Instituição. O departamento de Auditoria Interna deve avaliar se a informação está devidamente registada e se a mesma chega ao órgão a que respeita em tempo útil;
- Determinar a extensão do cumprimento das normas, dos planos e procedimentos emanados pela Direcção. Este objectivo corresponde à área de organização, ou seja a Auditoria Interna deve assegurar que a entidade conta com os controlos operacionais e/ou administrativos;

- Avaliar a qualidade alcançada na execução de tarefas determinadas para o cumprimento das respectivas responsabilidades. Este objectivo permite que a Auditoria Interna funcione como assessoria da Direcção, exigindo-se que seja especialista na organização da Instituição, sugerindo recomendações para uma melhor utilização dos recursos disponíveis.

Em suma, o departamento de Auditoria Interna deverá incidir sobre a eficiência e eficácia das operações e processos, na confiança e integridade da informação financeira e operacional, na salvaguarda dos activos e na conformidade com a legislação, regulamentos e contratos.

#### **6.3.4 Desenvolvimento de um planeamento estratégico**

No planeamento estratégico, conforme referido por Moeller (2005), é necessário definir as principais abordagens operacionais através das quais as metas e os objectivos são alcançados. As metas e os objectivos definem onde se quer chegar, enquanto as estratégias funcionam como as principais políticas, indicando como lá chegar. Em Auditoria Interna existem algumas estratégias que devem ser tidas em conta, como a organização da equipa de auditoria, a política de pessoal, a administração do departamento, a extensão dos procedimentos e a identificação de prazos.

Na teoria, os planos de auditoria devem ser programados para períodos de tempo prolongados. No entanto, muitas vezes surgem questões que necessitam de resposta imediata e a Auditoria Interna deve ajustar os seus planos às necessidades.

Quando a Direcção solicita a análise dos procedimentos para as compras, a Auditoria Interna deve analisar essa área e ajustar-se à mudança solicitada. Aquando do planeamento, o departamento deve ter presente primeiramente quais são os seus objectivos:

- O que espera a Direcção da Auditoria Interna?;
- Que tipo de respostas e conclusões são esperadas?

Estas questões não são de resposta fácil o que faz com que, não poucas vezes, o planeamento não seja o adequado. No entanto, quanto mais cuidadoso e claro for o planeamento, maior é a probabilidade das actividades serem realizadas de forma eficaz. Além disso, as metas e os objectivos não são eternos. Sempre que as condições, o ambiente ou as expectativas mudam, devem ser reavaliados e ajustados.

### **6.3.5 Planeamento de Auditoria Interna de curto e longo prazo**

O planeamento de Auditoria Interna não pode ser baseado apenas no plano do ano anterior tendo em conta os recursos à disposição, partindo do pressuposto que nada para além do calendário se alterou. Existem muitas variáveis que influenciam as actividades de Auditoria Interna, e que necessitam de ser analisadas e planeadas como as enumeradas por Moeller (2005):

- a Direcção pode e deve solicitar a assistência da Auditoria Interna na análise dos controlos relacionados com determinadas áreas;
- a Auditoria Interna deve colaborar com os Auditores Externos da Instituição, que podem solicitar apoio na realização dos seus trabalho, como referido em capítulos anteriores.

Para desenvolver o seu planeamento, a Auditoria Interna tem de ter em conta esses pedidos, que saem um pouco da rotina, mas que são possíveis e legítimos de ocorrer.

Sendo uma função dentro da Instituição, a Auditoria Interna tem carácter permanente e como tal dispõe de mais tempo para realizar mais testes e com maior detalhe que a Auditoria Externa.

De forma a planear os diferentes controlos a realizar ao longo do ano, o planeamento do trabalho de Auditoria Interna é, segundo o Manual de Auditoria do IPAI, “um plano detalhado que se destina a estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança desejável, tendo em conta a determinação do risco da auditoria e a definição dos limites de materialidade”.

O planeamento deve atender à natureza, ou seja aos serviços e actividades a auditar e à tempestividade e extensão das acções a desenvolver, tendo em conta o tempo necessário face ao âmbito e dimensão do trabalho. Deve atender, também, às prioridades estabelecidas tendo em conta áreas onde tenham ocorrido mudanças significativas, mudanças nos resultados financeiros, solicitações da Direcção, identificação de funções mais relevantes dentro da Instituição, ou áreas que estejam referenciadas por causarem dificuldades.

Algumas Auditorias repetem-se todos os anos como é o caso as Auditorias contabilísticas-financeiras. As Auditorias operacionais ou de procedimentos, por sua vez, têm uma rotação mais baixa ocorrendo num espaço de tempo mais alargado, existindo ainda as Auditorias com carácter de excepção que são as solicitadas pela Direcção.

O planeamento das acções de Auditoria Interna deverá contemplar a definição dos objectivos e âmbito da Auditoria, a informação a recolher e a identificação e avaliação dos riscos inerentes aos processos a auditar. No que se refere aos objectivos da Auditoria, Moeller (2005) indica que podem ser de dois tipos:

- Auditoria de conformidade - quando tem por objectivo analisar o Controlo Interno, os contratos, ou os processos; ou
- Auditoria às demonstrações financeiras.

No que se refere ao âmbito da Auditoria, o mesmo passa pela definição dos processos ou demonstrações que se pretendem auditar e os períodos a que dizem respeito.

Em função destes aspectos, deverá ser definido um programa de trabalho, que para Jund (2002) deve conter:

- Objectivos e ênfases;
- Extensão, profundidade e limitações;
- Período de realização dos trabalhos, exames e avaliação;
- Avaliação dos riscos envolvidos;
- Procedimentos específicos de Auditoria a serem utilizados;
- Critérios especiais ou normativos de avaliação a serem adoptados;
- Natureza dos programas de controlo para os levantamentos e exames a serem efectuados;
- Cronograma detalhado; e
- Identificação dos procedimentos operacionais da área a ser auditada e das suas normas.

Através do planeamento da Auditoria, o Auditor estará preparado para a realização dos trabalhos e os mesmos desenrolar-se-ão através de uma sequência lógica de necessidades, transparecendo uma imagem de organização, segurança e experiência da equipa. O planeamento deve estar de acordo com os objectivos definidos para o departamento e deve dispor de margem para eventuais solicitações por parte da Direcção.

### **6.3.6 Carta de Auditoria: do Comité de Auditoria e Gestão de Autoridade**

Por último, e não menos importante, o departamento de Auditoria Interna deverá possuir a carta de Auditoria.

A carta de Auditoria é um documento interno e formal aprovado pela Direcção para descrever a missão, independência, objectividade, o escopo, responsabilidades, autoridade, prestação de contas e normas do departamento de Auditoria Interna dentro da Instituição.

Ao departamento de Auditoria Interna é dada liberdade para analisar todos os registos e questionar todos os níveis da Instituição. Como o departamento beneficia de determinada autoridade dentro da Instituição, é necessário comunicar que essa autoridade está autorizada pela Direcção e como tal deve ser respeitada. Não existem modelos pré-definidos para a Carta de Auditoria, no entanto o documento deve definir:

- Independência e Objectividade;
- Âmbito e responsabilidade; e
- Autoridade.

Esta carta é o documento de autorização que o Auditor Interno pode apresentar, sempre que um dos responsáveis das áreas auditadas questiona a legitimidade do mesmo para analisar certos documentos, ou para aceder com facilidade a determinados equipamentos. Apesar de estar prevista nas normas de Auditoria Interna do IIA, como já foi referido não existe um modelo aprovado. Apresenta-se então um exemplo do que poderá ser uma carta de Auditoria Interna.

#### **Departamento de Auditoria Interna**

##### **Carta de Auditoria Interna**

##### **Missão do Departamento de Auditoria Interna**

O departamento de Auditoria Interna tem como missão planear e realizar auditorias ou trabalhos de consultorias, avaliando de forma independente, objectiva e sistemática as actividades e processos críticos da Instituição, com o intuito obter uma melhoria do desempenho e um melhor controlo e eficácia na gestão da mesma.

## **Independência e Objectividade**

Os Auditores Internos gozam de independência no exercício das suas funções de forma a exercerem a sua actividade com profissionalismo e imparcialidade.

Para manter a objectividade, os Auditores Internos não estão envolvidos nas operações diárias da Instituição, ou nos procedimentos de Controlo Interno.

## **Âmbito e Responsabilidade**

Os Auditores Internos, no desempenho das suas funções, terão a incumbência de rever os procedimentos de gestão de risco, os controlos internos, os sistemas de informação e os processos de gestão. Este trabalho envolve também testes periódicos das operações, revisões das melhores práticas, avaliações dos requisitos legais e regulamentares, bem como medidas para ajudar a prevenir e detectar fraudes.

Para cumprir com as suas responsabilidades a Auditoria Interna deve:

- Efectuar Auditorias de acordo com o plano de actividades aprovado;
- Assegurar o planeamento e supervisão das Auditorias de acordo com os procedimentos definidos e desenvolvidos;
- Discutir os resultados das auditorias efectuadas com os serviços auditados com base em relatórios preliminares, com conclusões e recomendações, calendarizando-se a implementação das recomendações do relatório final;
- Controlar a implementação das recomendações efectuadas, através de acções de *follow-up*;
- Apoiar o Conselho Fiscal e monitorizar a implementação das medidas por ele propostas;
- Manter a Direcção informada de tendências emergentes e práticas bem sucedidas em Auditoria Interna.

## **Autoridade**

A fim de desempenharem as funções de Auditoria Interna, os Auditores Internos estão autorizados a:

- Ter acesso a todas as funções, registos, pessoas, sistemas de informação e bens considerados necessários;
- Obterem a informação necessária atempadamente, com verdade e de forma exhaustiva;

- Salvar o direito dos restantes colaboradores comunicarem com os Auditores Internos, de forma confidencial, sobre questões relacionadas com as suas funções com total liberdade e verdade.

Em suma, a carta de Auditoria deverá definir o objectivo, autoridade e responsabilidade do departamento de Auditoria, estabelecer a sua posição, autorizar o acesso à informação, ao pessoal e às instalações.

#### **6.4 Concretização das ideias apresentadas**

Explanadas que foram as ideias base para a implementação de um departamento de Auditoria Interna, o referencial apresentado foi constituído numa base meramente teórica e tendo por alicerce organizações com alguma dimensão, nas quais se justifica uma estrutura semelhante à apresentada ao longo do capítulo VI.

A aplicação do mesmo a uma IPSS, deverá contemplar as necessárias adaptações, tendo em conta aspectos fundamentais tais como:

- Dimensão da Instituição;
- Áreas de intervenção/ equipamentos/ valências;
- Número de colaboradores;
- Número de utentes;
- Dispersão geográfica;
- Orçamento disponível.

Uma Instituição de pequenas dimensões, com poucos equipamentos concentrados na mesma área geográfica, provavelmente não contará com um vasto número de colaboradores e utentes, não justificando um departamento de Auditoria Interna com uma estrutura semelhante à apresentada. Nestes casos, e mediante o estudo da opção mais adequada, talvez um único colaborador possa assegurar o trabalho de Auditoria Interna dentro da Instituição.

Em determinadas áreas mais específicas, para as quais os técnicos ou o técnico que compõe o departamento não possua conhecimentos suficientes, poderá a Instituição recorrer a elementos externos, de forma a garantir que os objectivos traçados sejam alcançados. Nestes casos, de acordo com Pinheiro (2010), os referidos elementos são contratados durante a

realização do trabalho de investigação, mas a condução do trabalho, a elaboração do relatório e a emissão do juízo de valor são da responsabilidade do técnico interno.

Outra das opções para as Instituições com estruturas menos complexas é o recurso a *outsourcing* parcial ou total (exercido, ou não, numa base de *full time*), embora Pinheiro (2010) realce que existem defensores de que esta situação elimina o conceito de Auditoria Interna. Nestes casos, será feita adjudicação dos serviços de Auditoria a entidades terceiras e terá de obedecer aos normativos em vigor, ao Código de Ética e às Normas para a prática profissional de Auditoria. Esta poderá, eventualmente, ser uma opção para a implementação do departamento na Instituição, que após estruturado e adaptado poderá então abandonar o recurso ao *outsourcing* e dar-lhe continuidade com o recrutamento/transferência, de técnico(s) interno(s) que acompanhe(m) o trabalho feito pelo(s) colaborador(es) externo(s).

Tal como mencionado anteriormente, dadas as limitações encontradas na aplicação prática desta temática e da mais-valia reconhecida que a Auditoria Interna representa para as IPSS, com o capítulo VI pretendeu-se criar um referencial teórico que servisse de linha orientadora, para as Instituições, sabendo à partida que não se trata de um sector homogéneo e que as diversas IPSS se distinguem nos mais variados factores que as compõem. Por tal facto, reforça-se a ideia de que o modelo apresentado deverá sofrer as necessárias adaptações tendo em conta o estudo da Instituição onde se pretende aplica-lo.

## **Capítulo VII - Conclusão**

Ao chegar ao final deste trabalho de investigação é fundamental fazer uma retrospectiva dos temas aqui abordados, enunciar as conclusões às quais ele conduziu e registar algumas questões que foram surgindo no desenrolar da pesquisa e que são pertinentes para trabalhos futuros.

As IPSS, objecto de estudo deste trabalho de investigação, têm ganho cada vez maior importância nos dias e hoje. Efectivamente, verificou-se que estas Instituições têm apresentado um crescimento significativo, não só em número, mas também valências e pessoas beneficiadas com o seu apoio, desempenhando a nível local um papel importante, constituindo muitas vezes um factor de vitalidade e qualidade de vida das pessoas que aí habitam.

Visto tratarem-se de entidades sem carácter lucrativo, e cuja missão é a solidariedade social, gozam de algumas isenções a nível fiscal, tendo no entanto de cumprir algumas obrigações declarativas como qualquer outra organização, nomeadamente a obrigação de ter contabilidade organizada e de prestar contas à Tutela. Até aqui as regras contabilísticas pelas quais se regiam estavam estabelecidas no PCIPSS adaptado do extinto POC. No entanto, em Março de 2011, foi aprovado o novo regime de normalização contabilística para as entidades do sector não lucrativo baseado no SNC.

A subsistência das IPSS na sociedade portuguesa passa pela boa gestão e, com as reduções orçamentais que se têm verificado, pela generosidade e contributo de particulares e organizações. Se para os apoios que estas entidades recebem do Estado, através de acordos de cooperação, uma vez que estão a colaborar na assistência social, existe um controlo apertado por parte da Tutela, mas que mesmo assim em alguns casos é questionado quanto à sua transparência e utilização, para cativar o investimento de privados, é fundamental que as IPSS demonstrem de uma forma clara, como, onde e com que finalidade utilizam os recursos que têm à sua disposição.

Neste contexto o presente trabalho de pesquisa tinha como finalidade estudar o impacto da Auditoria Interna nestas Instituições e a contribuição que a mesma dava para a transparência e fiabilidade das operações. No entanto, ao longo do trabalho de pesquisa percebeu-se que as Instituições não tinham implementada esta área, e que muitas nem estavam despertas para as mais-valias que daí podiam advir.

Confirmado junto da Segurança Social, que nenhuma das IPSS inscritas possuía Auditoria Interna e dada a importância que, apesar da falta de informação na área, se assume que esta temática tem nas Instituições, optou-se pelo estudo e elaboração de um referencial de Auditoria Interna ajustado a este sector.

O resultado deste trabalho foi um referencial genérico que possa dar resposta às múltiplas tipologias e abrangências das mais de cinco mil Instituições em Portugal. Futuramente seria interessante aplicar e ajustar este referencial a uma ou mais Instituições concretas, verificar a sua aplicabilidade, as necessárias adaptações e as conclusões que daí advém.

Apesar de ser um tema que se revelou de difícil pesquisa, uma vez que como referido ao longo dos capítulos, é um sector onde o voluntariado é a palavra-chave e muitas vezes não se compreende a necessidade de um maior controlo ou o porquê de tantas questões e de um estudo sobre esta temática, é uma área que merece e necessita de ser estudada, explorada e implementada. São uma realidade as dificuldades pelas quais estas Instituições passam. É uma realidade a ginástica orçamental para chegar junto dos que mais precisam e é uma realidade a necessidade de dar credibilidade e incentivar o privado a doar, a investir e a ajudar aqueles que ajudam.

## Referências Bibliográficas

AGÊNCIA Ecclésia – **IPSS precisam de financiamentos alternativos ao Estado**. [em linha]. 2009. [Consult. 08 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.agencia.ecclesia.pt/cgi-bin/noticia.pl?id=76795>>

AGÊNCIA para o Investimento e Comércio Externo de Portugal - **Quais os principais impostos do sistema fiscal português?**. [Em linha]. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: <http://www.portugalglobal.pt/PT/InvestirPortugal/GuiadoInvestidor/SistemaFiscal/Paginas/Quaisosprincipaisimpostosdosistemafiscalportugues.aspx>>.

ALFARO, Martins – O regime fiscal das Instituições Particulares de Solidariedade Social (I parte) **Revista de Doutrina Tributária** [Em linha]. n.º 5 (2003). [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: [http://www.doutrina.net/adm/Revista de Doutrina Tributaria/rdt\\_05/capa.htm](http://www.doutrina.net/adm/Revista%20de%20Doutrina%20Tributaria/rdt_05/capa.htm)>.

ALFARO, Martins – O regime fiscal das Instituições Particulares de Solidariedade Social (II parte). **Revista de Doutrina Tributária** [Em linha]. n.º 6 (2003). [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: [http://www.doutrina.net/adm/Revista de Doutrina Tributaria/rdt\\_05/capa.htm](http://www.doutrina.net/adm/Revista%20de%20Doutrina%20Tributaria/rdt_05/capa.htm)>.

ANTÃO, Avelino; TAVARES, Armando; MARQUES, João – Sistema de Normalização Contabilística: Regime de Normalização Contabilística para Entidades do Sector Não Lucrativo. [Em Linha] CNIS, 2011. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: [http://novo.cnis.pt/images\\_ok/Manual%20SNC%20-%20CNIS.pdf](http://novo.cnis.pt/images_ok/Manual%20SNC%20-%20CNIS.pdf)>.

ATTIE, William – **Auditoria Interna**. 1.ª Edição. São Paulo: Atlas, 1992. ISBN 85-224-0199-3.

ATTIE, William – **Auditoria Interna**. 2.ª Edição. São Paulo: Atlas, 2007. ISBN 97-885-2244-692-6.

ATTIE, William – **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4.ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

**Aviso** n.º 6726-B/2011. **D.R. n.º 51, Série II** (2011-03-14).

AZEVEDO, Carlos – Sector não lucrativo: Regime da Normalização Contabilística já foi aprovado. **IPNews**. [em linha]. n.º 13 (2011), p. 1-2. [Consult. 10 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: <http://grupocomunitarioalta.files.wordpress.com/2010/04/impulso-positivo.pdf>>.

BANCO Alimentar – Caracterização das Instituições de Solidariedade Social e das Famílias Carentiadas. [em linha] 2010. [Consult. 10 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: <http://bancoalimentar.pt/article/269>>.

BAPTISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira: Teoria & Prática**. 8.ª Edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2007. ISBN 978-972-51-1127-7.

BARBIER, Etienne – **Auditoria Interna**. Mem Martins: Edições CETOP, 1992. ISBN 9726411777.

BARROS, Carlos Pestana; SANTOS, José C. Gomes – **As Instituições Não – Lucrativas e a Acção Social em Portugal**. 1.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Vulgata, 1997. ISBN 972-8427-00-X.

BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério – **Elementos de Contabilidade Geral**. 23.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Áreas Editora, 2006. ISBN 989-8058-00-5.

FERNANDES, Cristina; CASTRO, Paula - **Guia prático para Associações Sem Fins Lucrativos**. [Em linha]. Seixal: Câmara Municipal do Seixal, 2005. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:<http://www.cm-seixal.pt/NR/rdonlyres/EB24A969-2FC1-4393-9F70-4CD07E84A984/4924/GuiaPratico2.pdf>>.

CÂMARA, Paulo – A Auditoria Interna e o Governo das Sociedades – 1.<sup>a</sup> Parte. **Auditoria Interna**. n.º 31 (2008), p: 13-15.

CARMO, Hermano; FERREIRA, Manuela Malheiro - **Metodologia da Investigação. Guia para Autoaprendizagem**. Lisboa: Universidade Aberta, 1998. ISBN 9789726742319.

CARRAPIÇO, Jorge – A “outra” normalização contabilística”. **Vida Económica**. [Em linha]. N.º1388 (2011). [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:<http://www.otoc.pt/fotos/editor2/VE25Marco.pdf>>.

CARREIRO, Marta - **O Estado de Arte da Auditoria Interna em Portugal: Situação e Perspectivas da Auditoria Interna em Portugal** [Em linha]. Lisboa: IPAI, 2008 [Consult. 2 Ago.2011]. Disponível em WWW:<URL: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ipai the state of the art iaa pt 1223226369.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ipai%20the%20state%20of%20the%20art%20iaa%20pt%201223226369.pdf)>.

CASA Pia De Lisboa – **História**. [Em linha]. Lisboa, 2011. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:<http://www.casapia.pt/Default.aspx?tabid=67&language=pt-PT>>.

**Código Civil Português**. Coimbra: Almedina. 2005.

**Código das Sociedades Comerciais**. Coimbra: Almedina. 2010.

**Código do Imposto do Selo**. [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos, 2009. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)>.

**Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis**. [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos, 2009. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)>.

**Código do Imposto Municipal sobre Imóveis**. [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos, 2009. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)>.

**Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas.** [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos, 2009. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)>.

**Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.** [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos, 2009. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)>.

**Código do Imposto sobre Veículos.** [Em linha]. Lisboa: PricewaterhouseCoopers, 2011. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:<http://www.pwc.com/pt/en/pwcinfo/fisco/codigos/imagens/isv-iuc.pdf>>.

**Código do Imposto Único de Circulação.** [Em linha]. Lisboa: PricewaterhouseCoopers, 2011. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:<http://www.pwc.com/pt/en/pwcinfo/fisco/codigos/imagens/isv-iuc.pdf>>.

COLEN, Maria Gabriela – Sector não Lucrativo ou de Economia Social. **Revista Cidade Solidária.** [Em linha]. Lisboa: Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, 2009. [Consult. 10 Out. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://www.caritas.pt/cr/noticias\\_all.asp?caritaid=22&noticiaid=2680&dossierid=75](http://www.caritas.pt/cr/noticias_all.asp?caritaid=22&noticiaid=2680&dossierid=75)>.

COMMITTEE Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission- **Internal Control – Integrated Framework,** [Em Linha]. New York: COSO, 1992 [Consult. 2 Ago.2011]. Disponível em WWW:<URL:<http://www.coso.org>>.

CONFEDERAÇÃO Nacional das Instituições de Solidariedade – *IPSS.* [Consult. 04 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL:<http://www.cnis.pt/paginas/index.php?nIDPagina=10>>.

**Constituição da República Portuguesa.** Coimbra: Almedina.2002.

CORREIA, João Carlos – Estado, Sociedade Civil e Serviço Social. In **Intervenção Social.** Lisboa: CESDET, 2003. ISSN 0874-1611. 28. p: 99-113.

COSTA, Anabela Maria Carreira da – **A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses.** Coimbra: Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.2008. Dissertação de Mestrado.

CREPALDI, Sílvio Aparício – Auditoria Contábil: Teoria e Prática. 5.<sup>a</sup> Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

**DECRETO - LEI** n.º 119/83. **D.R. n.º 46, Série I** (1983-02-25)

**DECRETO - LEI** n.º 166/98. **D.R. n.º 144, Série I-A** (1998-06-25)

**DECRETO - LEI** n.º 214/2007. **D.R. n.º 103, Série I** (2007-05-29)

**DECRETO - LEI** n.º 276/2007. **D.R. n.º 146, Série I** (2007-07-31)

**DECRETO REGULAMENTAR** n.º 80/2007. **D.R. n.º 145, Série I** (2007-07-30)

**DECRETO-LEI** n.º 119/83. **D.R. n.º 46 Série I** (1983-02-25)

**DECRETO-LEI** n.º 158/2009. **D.R. n.º 133, Série I** (2009-07-13)

**DECRETO-LEI** n.º 20/90. **D.R. n.º 11 Série I** (1990-01-13)

**DECRETO-LEI** n.º 366/89. **D.R. n.º 241 Série I** (1989-10-19)

**DECRETO-LEI** n.º 36-A/2011. **D.R. n.º 48 Suplemento, Série I** (2011-03-09)

**DECRETO-LEI** n.º 487/99. **D.R. n.º 267, Série I-A** (1999-11-16)

**DECRETO-LEI** n.º 78/89. **D.R. n.º 52 Série I** (1989-03-03)

**DECRETO-LEI** n.º 99/2011. **D.R. n.º 187 Série I** (2011-09-28)

DIRECÇÃO Geral de Impostos – **Circular 2/2004 – Tratamento fiscal de donativos**. [Em linha]. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/28B8B5C4-76E8-4411-83F8-C55C2CAB7D4D/0/circular\\_2-2004\\_de\\_20\\_de\\_janeiro\\_da\\_dsirc.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/28B8B5C4-76E8-4411-83F8-C55C2CAB7D4D/0/circular_2-2004_de_20_de_janeiro_da_dsirc.pdf)>.

DIRECÇÃO Geral da Segurança Social – **Segurança Social em Números**. [em linha]. Ago. 2011. [Consult. 5 Out. 2011]. Disponível em WWW:<URL: [http://www2.seg-social.pt/preview\\_documentos.asp?r=34057&m=PDF](http://www2.seg-social.pt/preview_documentos.asp?r=34057&m=PDF)>.

**Estatuto dos Benefícios Fiscais**. [Em linha]. Lisboa: Direcção Geral dos Impostos, 2009. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)>.

FRANCISCO, Luís; ALVES, Maria do Céu - **A Necessidade de Informação dos Stakeholders das Organizações Sem Fins Lucrativos: Uma Responsabilidade, em Desafio a Vencer e a Busca de Soluções**. [em linha]. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://personales.ya.com/aeca/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xivencuentroaeca/cd/19j.pdf](http://personales.ya.com/aeca/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/19j.pdf)>.

FRANCO, Raquel Campos *et. al.* – **O Sector não Lucrativo Português Numa perspectiva Comparada**. Lisboa/Baltimore: Universidade Católica Portuguesa e Johns Hopkins University, 2005. ISBN 972-99847-1-9.

FRANCO, Raquel Campos; GONÇALVES, Rui Hermenegildo – **Sector Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil**. Universidade Católica, 2006. ISBN 978-972-80-6962-9.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha – Normalização Contabilística para Entidades do Sector não Lucrativo. **Contabilidade & Empresas** [Em linha] n.º8 (2011), [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL: [http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao\\_estudos/337.pdf](http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/337.pdf)>.

*i* Informação – **Três quartos das auditorias feitas às contas destas instituições encontram erros.** [em linha]. 2010. [Consult. 23 Março 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ionline.pt/conteudo/61432-tres-quartos-das-auditorias-feitas-s-contas-destas-instituicoes-encontram-erros>>.

INSTITUTO da Segurança Social, I.P. – **Guia Prático: Licenciamento da Actividade dos Estabelecimentos de Apoio Social** [Em linha]. Lisboa: ISS, 2010. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW: <URL: [http://195.245.197.202/preview\\_documentos.asp?r=28303&m=PDF](http://195.245.197.202/preview_documentos.asp?r=28303&m=PDF)>.

INSTITUTO da Segurança Social, I.P. – **Guia Prático: Orçamento e Contas de Instituições Particulares e Solidariedade Social** [Em linha]. Lisboa: ISS, 2011. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW: <URL: [http://www2.seg-social.pt/preview\\_documentos.asp?r=26338&m=PDF](http://www2.seg-social.pt/preview_documentos.asp?r=26338&m=PDF)>.

INSTITUTO Português de Auditoria Interna – **Estatutos do IPAI.** [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/estatutos\\_ipai\\_1267371979.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/estatutos_ipai_1267371979.pdf)>.

INSTITUTO Português de Auditoria Interna – **International Professional Practices Framework (IPPF) – versão portuguesa.** [em linha] 2009. [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf)>

INSTITUTO Português de Auditoria Interna – **Sobre o IPAI.** [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>>

INTERNATIONAL Federation of Accountants - **Basis for Conclusions: ISA 610 (Redrafted), Using the Work of Internal Auditors** [Em linha]. IFAC, 2008 [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: [http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis\\_for\\_Conclusions\\_-\\_ISA\\_610\\_Redrafted.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis_for_Conclusions_-_ISA_610_Redrafted.pdf)>.

INTERNATIONAL Federation Of Accountants – **Technical Pronouncements.** New York: IFAC, 1999.

INTERNATIONAL Federation of Accountants - **ISA 200: Overall Objectives of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing** [Em linha]. IFAC, 2009 [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>>.

JEGERS, Marc - The Economics of Non Profit accounting and Auditing: Suggestions for a Research Agenda. **The International Journal of Not-for-Profit Law.** Vol. 5: (2002).

JUND FILHO, Sergio Lopes. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos.** 4.<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

**LEI n.º 151/99. D.R. n.º 215 Série I-A.** (1999-09-14)

**LEI n.º 4/2007. D.R. n.º 11 Série I.** (2007-01-16)

MAGALHÃES, Maria João; AMARAL, Pedro; AHMAD, Issuf – **Manual de Auditoria Interna**. [Em linha]. Lisboa: IPAD, 2009. [Consult. 04 Dezembro 2010]. Disponível em WWW: <URL: [http://www.ipad.mne.gov.pt/CentroRecursos/Documentacao/Avaliacao%20e%20Auditoria%20Interna/Documents/manual\\_auditoria.pdf](http://www.ipad.mne.gov.pt/CentroRecursos/Documentacao/Avaliacao%20e%20Auditoria%20Interna/Documents/manual_auditoria.pdf)>.

MARQUES, Armando – IVA em associações sem fins lucrativos. **Revista da OTOC**. ISSN.1645-9237. N.º90 (2007), p. 57-59.

MARQUES, Miguel Melo – IPSS: uma abordagem fiscal. **Revista da OTOC**. ISSN 1645-9237 N.º120 (2010), p. 45-47.

MARTINS, Maria da Graça – **As IPSS e o Mecenato – Vantagens Fiscais**. [Em linha]. Lisboa: Advocatus, 2010 [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://www.srslegal.pt/xms/files/NOTICIAS IMPRENSA/Maria da Graça Martins\\_apresenta regime fiscal das IPSS advocatusonl 22Set MGM.pdf](http://www.srslegal.pt/xms/files/NOTICIAS IMPRENSA/Maria da Graça Martins_apresenta regime fiscal das IPSS advocatusonl 22Set MGM.pdf)>.

MINISTÉRIO do Trabalho e da Segurança Social – **Carta Social – Rede de Serviços e Equipamentos Sociais – 2009**. [em linha]. 2010. [Consult. 08 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: [http://www.cartasocial.pt/pdf/estudo\\_dependencia.pdf](http://www.cartasocial.pt/pdf/estudo_dependencia.pdf)>.

MOELLER, Robert R. – **Brink's Modern Internal Auditing**. 6<sup>th</sup> ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005. ISBN:0-471-67788-7.

MOELLER, Robert - **Brink's Modern internal auditing**. 6th Edition. John Wiley & Sons, Inc, 2005.

MOELLER, Robert R. – **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**. 7<sup>th</sup> ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009. ISBN:978-0-470-29303-4.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – **Auditoria Interna**. 3.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Áreas Editora, 2007. ISBN 978-989.8058-11-9.

MUTUALIDADES Portuguesas – **A União**. [Em linha]. Lisboa. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL: <http://www.mutualismo.com/>>.

n.º 1 (2002), [Consult. 31 Out. 2011]. Disponível em WWW:<[http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol5iss1/art\\_1.htm](http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol5iss1/art_1.htm)>.

ORGANIZAÇÃO para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico [Em linha]. OCDE, 2003. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://www.oecd.org/home/0,2987,en\\_2649\\_201185\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/home/0,2987,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html)>.

PINHEIRO, Joaquim Leite – **Auditoria Interna - Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos**. Lisboa: Rei dos Livros, 2008. ISBN 978-972-51-1137-6.

PINHEIRO, Joaquim Leite – **Auditoria Interna: Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos**. 2.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-83-0507-7.

**PORTARIA** n.º 139/2007. **D.R. n.º 20 Série I** (2007-01-29)

**PORTARIA** n.º 105/2011. **D.R. n.º 51, Série I** (2011-03-14)

**PORTARIA** n.º 106/2011. **D.R. n.º 51, Série I** (2011-03-14)

### **Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias.**

RODRIGUES, Carlos – A Colaboração entre o ROC e o Auditor Interno. **Revisores & Empresas** [Em linha]. N.º 30 (2005), [Consult. 2 Ago.2011]. Disponível em WWW:<URL: [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=12](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=12)>.

SEGURANÇA Social – **História – Antecedentes.** [Em linha]. Lisboa. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:<http://www2.seg-social.pt/left.asp?01.01.01>>.

SEGURANÇA Social – **Listagem de Instituições Particulares de Solidariedade Social por Denominação.** [Em linha]. Lisboa. [Consult. 2 Out. 2011]. Disponível em WWW:< URL: <http://195.245.197.196/left.asp?01.03.07>>.

SEGURANÇA Social – **IPSS/Iniciativas Privadas.** [Consult. 04 Abril 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www2.seg-social.pt/left.asp?01.03>>.

SEGURANÇA Social – **O que é o registo das IPSS e qual a sua finalidade?.** [Em linha]. Lisboa. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL: <http://www2.seg-social.pt/left.asp?01.03.02>>.

SOLIDARIEDADE – **O Universo da CNIS.** [Em linha]. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:< URL:<http://www.solidariedade.pt/sartigo/index.php?x=34>>.

THE INSTITUTE Of Internal Auditors – *Mission.* (2010). [Consult. 04 Dezembro 2010]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/mission/>>.

THE INSTITUTE Of Internal Auditors - **Standars for the Professional practice of internal auditing** [Em linha]. IIA, 2010. [Consult. 2 Ago.2011]. Disponível em WWW:URL: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>>.

THE INSTITUTE Of Internal Auditors – **The 2008-2013 IIA Objectives.** (2010). [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.theiia.org/download.cfm?file=26341>>.

THE INSTITUTE Of Internal Auditors South Africa – Training & Development. [em linha] [Consult. 04 Dezembro 2011]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.iiasa.org.za/training-a-development/internal-audit-career-path.html>>.

TRIBUNAL de Contas – **Auditoria aos Sistemas de Controlo na Atribuição de Subsídios a IPSS com Acordo.** [Em linha]. 2001. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível na internet:<URL: [http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2001/37-2001.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2001/37-2001.pdf)>.

TRIBUNAL de Contas – **Manual de Auditoria e de Procedimentos: Anexo I** [Em linha]. Lisboa: Tribunal de Contas, 1999. [Consult. 2 Ago.2011]. Disponível em WWW:<URL: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Glossario.pdf>>.

UNIÃO das Misericórdias Portuguesas – **Apresentação**. [Em linha]. [Consult. 2 Ago. 2011]. Disponível em WWW:<URL:[http://www.ump.pt/ump/index.php?option=com\\_content&task=view&id=12&Itemid=60](http://www.ump.pt/ump/index.php?option=com_content&task=view&id=12&Itemid=60)>.

# APÊNDICES

## Apêndice A: Guia da Entrevista

### Direcção da Instituição

**Instituição:**

**Entrevistado:**

**Cargo:**

**Data:**

### Principais benefícios da Auditoria Interna

1. Quais as expectativas do trabalho de Auditoria Interna?
2. Os responsáveis de Auditoria Interna apresentam propostas de correcção e melhoria das actividades?
3. As propostas são apresentadas tempestivamente?
4. As propostas apresentadas são pertinentes?
5. As propostas apresentadas são aceites pelos responsáveis das áreas visadas?
6. A Auditoria Interna promove uma maior consciencialização dentro da Instituições sobre a importância de gerir o risco e de controlar as actividades?
7. A Auditoria Interna favorece a aderência às normas internas e à regulamentação aplicável às Instituições?
8. A Auditoria Interna diminui a ocorrência de erros, não conformidades nas Instituições?
9. A Auditoria Interna favorece a diminuição dos gastos?
10. A Auditoria Interna favorece a economia, a eficiência e a eficácia da Instituição?
11. A existência de Auditoria Interna contribui para uma imagem credível da Instituição?

### Relacionamento entre os Auditoria Interna e a Direcção

1. A Direcção concorda com necessidade da Auditoria Interna na Instituições?
2. Qual o grau de independência da Auditoria Interna?
3. A quem reporta a Auditoria Interna?
4. A Auditoria Interna auxilia a Instituição no processo de avaliação dos seus riscos?
5. A Auditoria Interna está estruturada e divulgada dentro da Instituição?

### Qualidade dos serviços de Auditoria Interna

1. O trabalho de Auditoria Interna analisa as áreas fundamentais da Instituições?

2. As recomendações da Auditoria Interna são construtivas e contribuem para o melhor funcionamento da Instituições?
3. As recomendações são apresentadas em tempo útil e possibilita a tomada tempestiva de acções subsequentes?
4. As recomendações influenciam no processo de tomada de decisão?
5. De um modo geral os resultados das acções da Auditoria Interna vão de encontro às expectativas da Instituição?

### **Responsáveis pela Auditoria Interna**

**Instituição:**

**Entrevistado:**

**Cargo:**

**Data:**

### **Principais benefícios da Auditoria Interna**

1. Quais as expectativas da Instituição sobre o trabalho de Auditoria Interna?
2. Existe liberdade para a Auditoria Interna apresentar propostas de correcção e melhoria das actividades?
3. As propostas apresentadas são aceites pelos responsáveis das áreas visadas?
4. A Auditoria Interna promove uma maior consciencialização dentro da Instituições sobre a importância de gerir o risco e de controlar as actividades?
5. A Auditoria Interna favorece a aderência às normas internas e à regulamentação aplicável à Instituição?
6. A Auditoria Interna diminui a ocorrência de erros, não conformidades na Instituição?
7. A Auditoria Interna favorece a diminuição dos gastos?
8. A Auditoria Interna favorece a economia, a eficiência e a eficácia da Instituição?
9. A existência de Auditoria Interna contribui para uma imagem credível da Instituição?

### **Relacionamento entre os Auditoria Interna e as restantes áreas da Instituição**

1. As restantes áreas da Instituição concordam com necessidade da Auditoria Interna na Instituição?
2. Existem áreas que oferecem maior resistência na colaboração com a Auditoria Interna?
3. Qual o grau de independência da Auditoria Interna?
4. A quem reporta a Auditoria Interna?
5. A Auditoria Interna auxilia a Instituição no processo de avaliação dos seus riscos?

6. A Auditoria Interna está estruturada e divulgada dentro da Instituição?

### **Qualidade dos serviços de Auditoria Interna**

1. O trabalho de Auditoria Interna analisa as áreas fundamentais da Instituição?
2. A Auditoria Interna tem liberdade para realizar o seu trabalho em todas as áreas da Instituição sem restrições?
3. Os serviços de Auditoria Interna são solicitados internamente por outras áreas da Instituição?
4. As conclusões e recomendações da Auditoria Interna são discutidas com os responsáveis das Áreas?
5. As recomendações influenciam no processo de tomada de decisão?
6. As recomendações têm repercussões no funcionamento da Instituição?
7. De um modo geral os resultados das acções da Auditoria Interna vão de encontro às expectativas da Instituição?

### **Relação da Auditoria Interna com o Auditor Externo**

1. Existe coordenação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa?
2. Antes de começar o trabalho, o Auditor Externo reúne com a Auditoria Interna?
3. O trabalho da Auditoria Interna é tido em conta no trabalho do Auditor Externo?
4. Quais as áreas onde esse procedimento se verifica?

### **Responsáveis das Áreas auditadas**

**Instituição:**

**Entrevistado:**

**Cargo:**

**Data:**

### **Principais benefícios da Auditoria Interna**

1. Quais as expectativas do trabalho de Auditoria Interna?
2. Os responsáveis de Auditoria Interna apresentam propostas de correcção e melhoria das actividades?
3. As propostas são apresentadas tempestivamente?
4. As propostas apresentadas são pertinentes?
5. As propostas da Auditoria Interna são aceites e implementadas de acordo com as recomendações?

6. A Auditoria Interna alerta para eventuais aspectos que podem constituir riscos de desvios da actividade?
7. A Auditoria Interna desperta para a necessidade de cumprir as normas internas e a regulamentação aplicável à Instituição?
8. A Auditoria Interna ajuda à diminuição da ocorrência de erros, não conformidades na Área?
9. A Auditoria Interna favorece a economia, eficiência e a eficácia da Área?
10. A colaboração com a Auditoria Interna torna os processos mais transparentes e credíveis dentro da Instituição?

### **Relacionamento entre os Auditoria Interna e Área Auditada**

1. Os responsáveis da Área concordam com a necessidade da Auditoria Interna na Instituição?
2. E na Área pela qual são responsáveis?
3. A Auditoria Interna actua de forma independente da Direcção e dos restantes responsáveis?
4. A quem reporta a Auditoria Interna?
5. A Auditoria Interna auxilia a Área no processo de avaliação dos seus riscos?
6. Tem conhecimento do funcionamento e dos objectivos da Auditoria Interna na Instituição?

### **Qualidade dos serviços de Auditoria Interna**

1. O trabalho que a Auditoria Interna desenvolve na sua Área parece-lhe relevante?
2. As recomendações da Auditoria Interna são construtivas e contribuem para o melhor funcionamento da sua Área?
3. As recomendações são apresentadas em tempo útil e possibilita a tomada tempestiva de acções subsequentes?
4. As recomendações influenciam no processo de tomada de decisão?
5. De um modo geral os resultados das acções da Auditoria Interna vão de encontro às expectativas dos responsáveis pela Área?

### **Audidores Externos**

**Instituição:**

**Entrevistado:**

**SROC:**

**Data:**

1. Tem um elevado grau de conhecimento do funcionamento da Auditoria Interna na Instituição?
2. Qual o grau de independência da Auditoria Interna?
3. Os responsáveis pela Auditoria Interna são detentores de competências técnicas e zelo profissional?
4. Existe coordenação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa?
5. Antes de começar o trabalho o Auditor Externo reúne com a Auditoria Interna?
6. O trabalho da Auditoria Interna é tido em conta no trabalho do Auditor Externo?
7. Quais as áreas onde esse procedimento se verifica?
8. A Auditoria Interna contribui para a transparência dos processos e para uma imagem credível da Instituição?

## Apêndice B: Questionário Normalização Contabilística ESNL

### 1. Caracterização da Entidade

- Nome:
- N.º trabalhadores empregados:
- Total do balanço:
- Total de vendas líquidas e outros proveitos:

### 2. Grau de conhecimento do SNC-ESNL

Não Resp. \_\_\_ ; Nulo \_\_\_ ; Baixo \_\_\_ ; Médio \_\_\_ ; Alto \_\_\_

### 3. A contabilidade da Instituição é organizada:

Internamente \_\_\_ ; Externamente \_\_\_

### 4. A Instituição tem Auditoria Interna:

Sim \_\_\_ ; Não \_\_\_

### 5. Se respondeu Sim à questão anterior, desde quando:

- 2 anos \_\_\_ ; 2 a 5 anos \_\_\_ ; 5 a 10 anos \_\_\_ ; +10 anos \_\_\_

### 6. Se respondeu Não à questão 4. A Instituição pensa implementar Auditoria Interna?

Sim \_\_\_ ; Não \_\_\_

### 7. Pensa que implementação de Auditoria Interna representa, no desempenho da Instituição uma mais-valia:

Não Resp. \_\_\_ ; Nula \_\_\_ ; Baixa \_\_\_ ; Média \_\_\_ ; Alta \_\_\_

### 8. Principais motivos que levam à não implementação/implementação de Auditoria Interna na Instituição:

Dimensão \_\_\_ ; Custo implementação \_\_\_ ; Benefícios esperados;

**9. Com a aplicação no SNC-ESNL a Instituição fica sujeita a Certificação Legal de Contas (ultrapassou os limites previsto no art. 262.º do CSC nos dois últimos exercícios)?**

Sim\_\_ ; Não \_\_

**10. A contribuição da Certificação Legal das Contas para a transparência das actividades realizadas e dos recursos utilizados pela Instituição será:**

Não Resp.\_\_ ; Nula\_\_ ; Baixa\_\_ ; Média\_\_ ; Alta\_\_

**11. Áreas que suscitam mais questões:**

Contabilística\_\_ ; Fiscal\_\_ ; Outras\_\_