

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



ISCAL

A AUDITORIA INTERNA NO SETOR  
PÚBLICO HOSPITALAR EM  
PORTUGAL CONTINENTAL – UMA  
ANÁLISE COMPARATIVA

---

REGINA DO ESPÍRITO SANTO DE SOUSA  
PONTES

Lisboa, julho de 2023



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

# A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO HOSPITALAR EM PORTUGAL CONTINENTAL – UMA ANÁLISE COMPARATIVA

Regina do Espírito Santo de Sousa Pontes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Dr. Vítor Massena Ramalho Batista, docente, especialista em Finanças.

Constituição do Júri:

Presidente: Professor Doutor Pedro Miguel Pinheiro

Arguente: Professora Especialista Ana Pires

Vogal: Professor Especialista Vítor Massena Batista

Lisboa, julho de 2023

## **Dedicatória**

A todos aqueles que fazem o seu melhor para apoiar a causa da sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde.

Ao meu pai, meu eterno professor, que sempre me ensinou a ter uma visão crítica sobre o mundo que me rodeia.

À minha mãe que me inculuiu o espírito da perseverança.

## Epígrafe

*Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades,  
Muda-se o ser, muda-se a confiança;  
Todo o mundo é composto de mudança,  
Tomando sempre novas qualidades.*

(...)

*E, afora este mudar-se cada dia,  
Outra mudança faz de mor espanto:  
Que não se muda já como soía.*

Luís Vaz de Camões

## **Agradecimentos**

Agradeço a compreensão e solidariedade dos meus familiares e amigos mais diretos, que sempre me davam um pouco mais de ânimo quando a indolência batia à porta.

Ao Professor Dr. Trindade Nunes, enquanto docente da cadeira de Auditoria Interna, me facultou preciosas ajudas para a estruturação da proposta de dissertação.

Ao Orientador, Professor Dr. Massena Batista, cujo percurso académico-profissional contribuiu para direcionar o meu olhar para as áreas onde seriam pertinentes averiguar.

Agradeço também aos funcionários da biblioteca, especialmente à Sr<sup>a</sup> Filomena Borba, por se ter revelado num suporte inestimável no acesso às fontes bibliográficas; e aos serviços académicos do ISCAL que em tudo apoiaram.

Agradeço expressamente ao Dr. Miguel Duarte, auditor interno do Centro Hospitalar Universitário do Algarve, pelo facto de ter cedido alguma documentação do seu arquivo pessoal de elevadíssimo valor cronológico, assim como a todas as pessoas anónimas que, quer em conversas informais, quer através de referências explícitas às fontes, deram o seu contributo.

À minha entidade patronal, pela concessão da tão essencial flexibilização no horário de trabalho.

Aos conselhos de administração e aos respetivos centros de investigação que criaram as necessárias pontes para a obtenção das respostas por parte dos serviços de auditoria interna, sem os quais a aplicação do questionário seria uma mera miragem.

A todos os auditores que desprenderam parte do seu tempo para apoiar a concretização do estudo empírico. Sem a sua voluntária colaboração, o trabalho ficaria incompleto.

## Resumo

Esta dissertação pretende contextualizar a importância da auditoria interna no setor público hospitalar em Portugal Continental, decorrente da alteração do modelo de governação societário das Entidades Públicas Empresariais, pela introdução de um gabinete de auditoria interna nos respetivos departamentos, nos termos do Decreto-Lei nº18/2017, de 10 de fevereiro<sup>1</sup>.

Atento o facto de a legislação portuguesa apresentar interpretação e tratamentos avulsos às normas e recomendações emanadas pelas organizações profissionais, o levantamento teórico-normativo efetuado, focado na análise dos conceitos de Corporate Governance; de Controlo Interno e de Independência, visou estabelecer uma métrica entre o impacto daquelas conceções no exercício da função de auditoria interna.

Se, por um lado, o estudo empírico revela que, de facto, a legislação nacional impacta fortemente na forma como a auditoria interna exerce as suas atribuições ao não acolher os pontos críticos assinalados pelas várias Tomadas de Posição da associação profissional dos auditores internos; por outro lado, as competências em matéria de cibersegurança, por parte dos referidos profissionais, devem ser reforçadas para fazer face aos riscos novos e emergentes.

Este estudo encontra-se organizado em quatro capítulos. O trabalho inicia-se com um enquadramento geral; seguindo-se pela exposição do Estado de Arte; posteriormente, apresenta-se o estudo empírico; por fim, finaliza-se com a análise dos dados obtidos e com uma conclusão geral.

**Palavras-chave:** Serviço Nacional de Saúde, Auditoria Interna, Empresarialização do Estado, Independência, Controlo Interno, Corporate Governance

---

<sup>1</sup> Diploma recentemente revogado e substituído pelo Decreto-Lei n.º 52/2022 de 4 de agosto.

## Abstract

Considering that internal audit is facing systematic growing challenges, the present master's dissertation aims to lead into a reflection of the consequences on changing the model of Corporate Governance by introducing of an internal audit office, under the terms of Decree-Law 18/2017 of February 10<sup>th</sup><sup>2</sup>.

The fact that the Portuguese legislation presents interpretation and separate treatments to the norms and recommendations issued by professional organizations, the theoretical-normative survey carried out, focused on the analysis of the concepts of Corporate Governance; of Internal Control and Independence, aimed to establish a metric between the impact of those conceptions in the exercise of the internal audit function.

If, on the one hand, the empirical study reveals that, in fact, national legislation has a strong impact on the way in which internal audit carries out its attributions by not accepting the critical points indicated by the various Position Statements by the professional association of internal auditors; on the other hand, cybersecurity skills on the part of these professionals must be strengthened to deal with new and emerging risks.

This study is organized into four chapters and begins with a general framework; followed by the presentation of the State of the Art through; subsequently, the empirical study is presented. Finally, the work done concludes with an analysis of the data obtained and with a general conclusion.

**Keywords:** National Health Service, Internal Audit, Public Business Entities, Independence, Internal Control System, Corporate Governance

---

<sup>2</sup> Replaced by Decree-Law nº 52/2022 of the Presidency of August 4<sup>th</sup>.

# Índice

Índice de Gráficos .....	.xi
Índice de Figuras .....	.xi
Lista de abreviaturas .....	.xii
1. Introdução .....	1
1.1. Relevância e motivação para a escolha do tema .....	1
1.2. Objeto de estudo .....	2
1.3. Problema .....	2
1.4. Objetivos .....	3
1.5. Metodologia Geral.....	4
1.6. Estrutura .....	5
2. Revisão da Literatura .....	6
2.1. Contextualização.....	6
2.1.1. Das primeiras organizações contabilísticas ao desenvolvimento da atividade de auditoria financeira no mundo.....	8
2.1.2. Da profissão em Portugal (auditoria financeira) .....	13
2.2. Corporate Governance .....	16
2.2.1. O caso português e o tratamento concetual distinto .....	18
2.3. O Controlo Interno.....	21
2.4. Tipos de Auditoria .....	25
2.4.1. Auditoria Externa versus Auditoria Interna .....	26
2.5. The IIA – Institute of Internal Auditors.....	27
2.6. A Auditoria Interna no Setor Público.....	42
2.7. Auditoria Interna em Portugal no Setor Público Hospitalar .....	50
2.7.1. A importância da independência e do controlo de qualidade em auditoria .....	60
2.7.2. Riscos para a Auditoria Interna: o período de austeridade económica de 2011, ciber-segurança e pandemia COVID-19 .....	72
3. Estudo Empírico .....	76
3.1. Metodologia .....	76
3.2. Apresentação do estudo.....	81
3.3. Análise das Respostas .....	98
4. Conclusão .....	107

4.1. Considerações Finais.....	107
4.2. Limitações de Âmbito.....	109
4.3. Orientações para o futuro.....	111
Referências Bibliográficas.....	113
Apêndice 1: Evolução estatutária dos SAI nos hospitais EPE.....	122
Apêndice 2: Questionário.....	124
Apêndice 3: Instrumentos de Gestão nas EPE do SNS.....	130
Apêndice 4: Respostas completas por inquirido.....	131
Anexo 1: Caracterização da entidade ACSS.....	135
Anexo 2: GCCI: Plano Estratégico 2021/2023 - Riscos externos e internos.....	140

## Índice de Gráficos

Gráfico 6. 1- Inscrição no IPAI .....	87
Gráfico 6. 2 - Anos de experiência profissional .....	82
Gráfico 6. 3 - Áreas de formação acadêmica .....	83
Gráfico 6. 5 - Percurso profissional no SNS .....	84
Gráfico 6. 6 - Localização Geográfica dos Serviços .....	85
Gráfico 6. 7 - Posição hierárquica ocupada .....	85
Gráfico 6. 8 - Anos de carreira .....	86
Gráfico 6. 9 - Horas de formação (anual) .....	87
Gráfico 6. 10 - Número de elementos afetos ao Serviço .....	87
Gráfico 6. 11 - Suficiência do financiamento face aos elementos afetos ao Serviço ...	88
Gráfico 6. 12 - Grau de cumprimento das normas do IIA/IPAI .....	90
Gráfico 6. 13 - Razões para a não-conformidade com as normas do IPAI/IIA .....	91
Gráfico 6. 14 – Tipo de elementos apresentados pelos Serviços (2021/2022) .....	93
Gráfico 6. 15 - Interferência nas funções de auditoria interna .....	94
Gráfico 6. 16 - Áreas de riscos a avaliar em 2022 .....	94
Gráfico 6. 17 - Periodicidade de avaliação dos riscos .....	96
Gráfico 6. 18 - Uso de ferramentas informáticas de suporte .....	97
Gráfico 6. 19 - Avaliação do Serviço nos últimos 5 anos .....	98

## Índice de Figuras

Figura 2.1 – Dimensões do Modelo COSO-ERM 2004 .....	24
Figura 2.2 – COSO-ERM 2017: Integrating with Strategy and Performance .....	25
Figura 2.3 – O Modelo das Três Linhas do IIA .....	38
Figura 2.4 – O papel da auditoria interna no ERM .....	40

## **Lista de abreviaturas**

ACES – Agrupamentos de Centros de Saúde

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

AI – Auditoria Interna

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

ARS – Administração Regional de Saúde

CA – Conselho de Administração

CAE – Chief Audit Executive

CBOK – Common Body of Knowledge

CEO – Chief Executive Officer

CHBV – Centro Hospitalar do Baixo Vouga

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNTS - Centro Nacional de Telessaúde

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DE – Direção Executiva

EIP – Entidades de Interesse Público

EPE – Entidades Públicas Empresariais

ERM – Enterprise Risk Management

EUA – Estados Unidos da América

GAAS – General Accepted Auditing Standards

GAO – Government Accountability Office

GCCI – Grupo Coordenador de Controlo Interno

GRC – Gerenciamento de riscos corporativo

IAASB – International Auditing Assurance Standards Board

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFAC – International Federation of Accountants

IGAS – Inspeção-Geral das Atividades em Saúde

IGF – Inspeção Geral de Finanças

IGIF – Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde

IIA – Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPCG – Instituto Português de Corporate Governance

IPPF – International Professional Practices Framework

ISA – Normas Internacionais de Auditoria

Lei SOX – Sarbanes-Oxley Act

MF – Ministério das Finanças

MS – Ministério da Saúde

NA – Normas de Atributo

NAGA – Normas de Auditoria Geralmente Aceites

NCAI – Núcleo de articulação do Controlo Interno

ND – Normas de Desempenho

NI – Normas de Implementação

NIPPAI – Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

NPM – New Public Management

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMS – Organização Mundial de Saúde

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

P – Portaria

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

PR – Práticas Recomendadas

PwC – PricewaterhouseCoopers

Q – Questão

ROC – Revisor Oficial de Contas

SA – Sociedade Anónima

SAI – Serviço de Auditoria Interna

SAS – Statements of Auditing Standards

SCI – Sistema de Controlo Interno

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SPMS – Serviços Partilhados do Ministério da Saúde

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TC – Tribunal de Contas

TI – Tecnologia da Informação

TIC – Tecnologia da Informação e Comunicação

UE – União Europeia

UTAM – Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização

# 1. Introdução

O termo «auditoria» provém da expressão latina «audīre» que significa ouvir ou tomar conhecimento de algo (Casteleiro, 2001).

A existência da auditoria é tão remota que os antropólogos conseguiram ligar esta atividade à Era da Babilónia, na Mesopotâmia, à volta do ano 3000 a.c (Hayes, Schilder, Dassen e Wallage, 1999).

Evidências de práticas associadas à auditoria também se fizeram notar em diversas civilizações nomeadamente a Helénica, a Egípcia e a Chinesa e que levaram a que muitos autores considerassem que a auditoria tenha surgido como uma ferramenta de deteção e de responsabilização de funcionários por fraude ou por corrupção. Já na época medieval, em Inglaterra, existiam indivíduos que tinham como função assegurar o controlo das receitas e despesas da Coroa. Em Itália, por exemplo, no porto de Florência, reportam-se algumas ações de controlo alfandegário (Alves, 2015).

Ainda que haja carência de registos documentados, julga-se que a auditoria se tenha desenvolvido em paralelo com a contabilidade, na medida em que algumas civilizações possuíam alguns mecanismos de controlo das despesas e das receitas. Contudo, foram as mudanças dos paradigmas dos mercados associados às novas formas de pensar e sentir a sociedade que originaram profundas repercussões em todos os seus domínios, incluindo na gestão pública (Alves, 2015).

No sentido de melhorar a eficiência e eficácia dos serviços prestados à população, muito por força da pressão económica e social, do aumento da procura pelos serviços públicos e a necessidade de melhorar a resposta face à demanda, muitos países optaram por criar um modelo de gestão assente em reformas estruturais em todos os setores administrativos públicos (Major e Magalhães, 2014).

## 1.1. Relevância e motivação para a escolha do tema

A Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 64º «(Saúde)» é clara ao afirmar que o direito à saúde é universal e inalienável e que é da competência do prioritária do Estado garantir o seu acesso a todos os cidadãos, através de uma gestão descentralizada e participada e de uma política racional e eficiente (Lei Constitucional 1/2005, de 12 de agosto).

É também incumbência estatal disciplinar, controlar e fiscalizar toda a atividade ligada ao Serviço Nacional de Saúde (SNS), uma vez que esse sistema é financiado essencialmente pelas receitas dos impostos cobrados pelo Estado (Major e Magalhães, 2014).

Assim, relativamente ao tema «A Auditoria Interna no Setor Público Hospitalar em Portugal Continental – Uma análise comparativa», não nos pode ser indiferente que no contexto português a implementação do modelo de governação empresarial no setor público, à luz da política do New Public Management (NPM), iniciada nos anos 80 por Margaret Thatcher, tem sido marcada por paulatinas mudanças legislativas.

Dado o conjunto de inovações e porque estas merecem ser examinadas quanto ao seu impacto, atendendo à complexidade do tema a tratar, face ao hiato temporal de cerca de 3 décadas, urge a necessidade de examinar os seus efeitos em Portugal Continental, nos respetivos Hospitais e Centros Públicos Hospitalares.

## **1.2. Objeto de estudo**

Particularmente, quando nos referimos ao Setor Público Hospitalar, é do interesse coletivo que a gestão hospitalar aplique de maneira eficaz os fundos públicos. A investigação agora proposta tem por objeto o estudo da auditoria interna (AI) no setor público hospitalar em Portugal Continental, com incidência direta nos que detêm o estatuto de Entidades Públicas Empresariais (EPE).

Em alusão aos pressupostos contidos no Decreto-Lei nº18/2017, de 10 de fevereiro <sup>3</sup>, do Ministério da Saúde, no objeto de estudo incidirá, também, na verificação do estado de arte, para efeitos de análise comparativa entre o modelo de governo societário implementado nas EPE, com o que é preconizado noutras jurisdições.

## **1.3. Problema**

Em Portugal, a discussão pública sobre o papel da AI na gestão hospitalar, pela introdução de gabinetes próprios nos respetivos serviços, usualmente tem sido feita de forma estritamente sectorial e anacrónica, quanto aos principais desafios que o SNS enfrenta.

---

<sup>3</sup> Recentemente revogado e substituído pelo Decreto-Lei n.º 52/2022, da Presidência do Conselho de Ministros.

Acresce que, desde a inclusão do serviço de auditoria interna nos hospitais foram promovidas sucessivas revisões legais do Ministério de Saúde, entre as quais o Decreto-Lei nº 188/ 2003 de 20 de agosto, o Decreto-Lei nº 233/2005, de 29 de dezembro, o Decreto-Lei nº 244/2012, de 9 de novembro, o Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro e, mais recentemente, o Decreto-Lei nº 52/2022, de 4 de agosto, que na sua globalidade reforçam o indício de que o legislador nacional, não introduziu quaisquer adaptações normativas no sentido de acautelar a questão da independência, dado que o SAI continua, em termos orgânicos, na dependência do Presidente do Conselho de Administração (CA), apesar de ter estipulado, por via do Decreto-Lei nº 244/2012, de 9 de novembro, que, em relação às regras de contratação, o SAI passasse a ser dirigido por um elemento dotado de comprovadas competências académicas e profissionais, inscrito na respetiva associação profissional, coadjuvado por técnicos que possuam curso superior adequado para o cargo, devendo cada elemento desenvolver as funções de AI de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI).

Ainda sobre as normas nacionais aplicáveis ao SNS em matéria de gestão hospitalar, comparativamente com as NIPPAI, designadamente a Norma de Atributo (NA) 1300, também não existe, até à data, um diploma que crie as condições necessárias para a implementação de um programa de garantia da qualidade e aperfeiçoamento e que assegure que a atividade de AI tenha uma apropriada monitorização periódica.

#### **1.4. Objetivos**

Este trabalho visa averiguar se as alterações ao modelo de governo dos hospitais EPE, pela integração de um SAI, nas respetivas estruturas organizacionais, incrementou ganhos de eficácia e de eficiência e se essa reorganização também fomentou oportunidades de aperfeiçoamento.

Para efeitos de avaliação do contributo da profissão no SNS, serão analisadas teorias que poderão ajudar a explicar a importância da função de AI na gestão pública hospitalar. Por conseguinte, de modo a ser possível fazer um adequado ponto de situação, considera-se basilar esmiuçar o motivo que levou ao aparecimento da AI, recolhendo, para o efeito, evidências bibliográficas nacionais e internacionais que possam, em qualquer um dos casos, servir de bases de comparação.

Além da questão de a independência ser tratada de forma distinta às NIPPAI, o modelo de governação vigente parece não ir ao encontro das vastas orientações técnicas vertidas nas

diversas Tomadas de Posição publicadas nas últimas décadas pelo The Institute of Internal Auditors (IIA) em assuntos como o Corporate Governance e o Modelo das três linhas do IIA; o Papel da AI nas comissões executivas e na gestão de riscos, e demais considerações sobre o pessoal afeto à AI, razão pela qual o objetivo fulcral passe, também, por tentar determinar se o conflito que resulta tratamento concetual distinto entre a lei nacional e as normas dos organismos profissionais, que regulam o setor, podem estar a afetar a função da AI no atual modelo de gestão.

Neste sentido, procurar-se-á, através de um estudo empírico, tentar dar resposta às seguintes questões:

1. Existem teorias que podem contextualizar a importância da AI nos hospitais?
2. Incrementou ganhos de eficiência e eficácia?
3. Fomentou oportunidades de aperfeiçoamento?

## **1.5. Metodologia Geral**

Após a seleção do tema a ser tratado, havia a necessidade de enunciação do problema, a definição de objetivos e a correspondente verificação do estado de arte. Assim, para o desenvolvimento desta temática, foi essencial (1) começar por fazer um enquadramento com referência ao estado da arte do tema a tratar; e, (2) com base nas principais conclusões, de acordo com as evidências recolhidas, traçar orientações para o futuro.

Depois da identificação dos pontos que irão ser abordados e da revisão da literatura, a metodologia de investigação basear-se-á na extração de dados, a partir de uma amostra representativa (definida no ponto **1.2. Objeto**).

A investigação terá uma componente teórica e outra prática. Esta última, realizada através de um questionário, no qual serão analisados os reais impactos do recurso à função de auditoria interna, enquanto instrumento de auxílio e de melhoria contínua dos sistemas de controlo interno.

Apontam-se como os principais riscos de elaboração da dissertação o facto de os estudos empíricos dependerem das disponibilidades dos entrevistados/inquiridos; da tramitação dos processos de atribuição de autorização para aplicação do questionário, que têm de passar por vários departamentos das instituições hospitalares (CAs; centros de acompanhamento dos trabalhos de investigação realizados por alunos/investigadores; e serviços de tratamento e proteção de dados). Neste sentido, poderá ser necessário optar

pelo recurso a meios alternativos, como instrumento complementar de suporte às conclusões da investigação.

## **1.6. Estrutura**

O trabalho é dividido em quatro capítulos principais:

- No primeiro capítulo, faz-se um enquadramento geral do tema, com definição do objeto, objetivo e metodologia adotada.
- No segundo, na revisão da literatura, procede-se a uma contextualização teórico-normativa sobre o surgimento e evolução da auditoria. Em subcapítulos próprios, são evidenciadas as principais diferenças entre auditoria interna e auditoria externa; à forma como foi criada a organização internacional dos profissionais de auditoria interna: as suas atribuições e os seus contributos para a melhoria da qualidade da função de auditoria interna. Dão-se, também algumas notas sobre a auditoria interna no setor público português, a importância da independência e do controlo de qualidade e dos novos riscos (a crise de 2011; a pandemia COVID-19, e a cybersegurança).
- No terceiro capítulo, é apresentado o estudo empírico.
- No quarto e último capítulo, são apresentadas as principais conclusões, as limitações de âmbito e orientações para o futuro.

## 2. Revisão da Literatura

### 2.1. Contextualização

Em Itália, no ano de 1494, atesta-se a existência da escrituração contabilística pelo sistema de partidas dobradas (Hayes et al., 1999). Mas será apenas a partir de 1840 que a necessidade de legislar sobre essa matéria se tenha tornado imperiosa, pela alteração das estruturas societárias e pelo aumento dos volumes de investimento por recurso aos capitais alheios, em consequência da revolução industrial (Alves, 2015).

Nessas circunstâncias, conforme referido por Alves (2015, p. 30), foi aprovada, no Reino Unido,

[a] Lei das Sociedades por Acções que determinou a prestação de contas pela administração e a nomeação de auditores para verificarem as contas das empresas. A função dos auditores nessa época era de verificarem as transações e prepararem demonstrações financeiras corretas, assim como detetarem fraudes e erros.

Cosserat & Rodda (2010, p. 4), a propósito do desenvolvimento da profissão de auditoria no Reino Unido, declaravam que

[t]he increasing use of the company form of business organization led to growth of professional class of managers who handled large sums of capital on behalf of shareholders. Recognizing the need for periodic reporting by managers to shareholders, the Joint Stock Companies Registration and Regulation (Join Stock Companies Act) 1844 stipulated that 'Directors shall cause the Books of the Company to be balanced, and a full and fair Balance Sheet to be made up'. The Act provided for the appointment of auditors who were empowered to examine the accounts of the company.

Cosserat (2000, p. 6) assinalou dois importantes casos jurídicos ocorridos no Reino Unido que influenciaram na clarificação do papel do auditor nas empresas locais: o London and General Bank e o Kingston Cotton Mill Co. de 1895 e 1896, respetivamente, que estabeleceram os princípios fundamentais da auditoria, uma vez que

[T]hey make clear that auditing is a professional activity with auditors required to exercise reasonable care and skill, but that what is proper conduct in any set of circumstances is inevitably a subjective question which the court determines with hindsight.

Segundo Hayes et al (1999), diversos autores criaram várias teorias que tentaram explicar como foi que a auditoria se tornou uma peça fundamental no tecido empresarial. A que ganhou consenso foi a Teoria da Agência, que afirma que uma entidade é o resultado de vários tipos de contrato (formais e informais) numa relação, por vezes de dicotomia, entre os gestores (aí designados como agentes) e as demais entidades (classificados como principais, que com eles se relacionam, nomeadamente: bancos, stakeholders e funcionários). De acordo com a referida teoria, as assimetrias de informação entre agentes e principais ocorrem devido ao conjunto de interesses e expectativas que cada um dos intervenientes tem sobre uma entidade. Considerando que o «agente» tem um conhecimento da entidade mais profundo, este aproveita-se dos dados que dispõe, usando-os da forma que lhe é mais favorável e adequando-os na informação transmitida ao «principal». Nesta assunção, cada interesse diferente cria ou pode criar os chamados custos de agência que devem ser devidamente controlados por um auditor independente.

Alves (2015) reforça ainda que, após a grande depressão de 1929, ocorrida nos Estados Unidos da América (EUA), o investimento em empresas e o aumento das suas dimensões provocaram a separação entre os detentores do capital e as funções de gestão. Sendo o investimento a principal força motriz da continuidade das operações no tecido empresarial, este só é concretizável quando haja rigor na preparação e apresentação das contas.

Se, a montante, o papel da auditoria tenha sido necessário para assegurar a fiabilidade das divulgações contidas nos relatórios e contas das empresas, a jusante, a partir da década de 60, o foco passou a incidir na avaliação dos procedimentos de controlos contabilísticos e internos das sociedades para efeitos de determinação do âmbito e extensão dos procedimentos substantivos, executados em áreas consideradas de risco.

Na década de 80, dado ao crescimento das sociedades e à complexidade das suas operações económicas, associado à inovação técnica e tecnológica, a abordagem dos auditores passou a ser feita apenas para as áreas mais críticas, com o envolvimento de procedimentos analíticos<sup>4</sup> e com recurso às ferramentas de auditoria informática.

---

<sup>4</sup> Entende-se como procedimentos analíticos «Apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não-financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que defiram de valores esperados numa quantia significativa» (ISA 520, 2015:34).

Alves (2015) e Cosserat (2000) referem que a partir de 1990, os auditores passaram a ter responsabilidades quanto à deteção e denúncia de fraudes.

Na ótica dos defensores da Teoria da Agência, a falta de um adequado e/ou inexistente controlo dos custos de agência, por parte de um auditor idóneo, criou um ambiente propício para a manipulação de resultados, que resultaram nos maiores escândalos financeiros, como os afamados casos Enron, WorldCom, Xerox e Parmalat (Oliveira, Fonseca e Castro, Teixeira e Silva e Cunha, 2004).

### **2.1.1. Das primeiras organizações contabilísticas ao desenvolvimento da atividade de auditoria financeira no mundo**

No Canadá, em 1879, surgem algumas associações de profissionais de contabilidade. Em 1887, nos Estados Unidos da América, é criado o American Institute of Accountants, sucedido posteriormente pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), organismo responsável por publicar em 1948 as primeiras normas de auditoria geralmente aceites (General Accepted Auditing Standards – GAAS). Segundo Costa (2014, p. 74), essas normas reportavam-se a 1917,

[q]uando o então American Institute of Accountants (antecessor do AICPA) preparou um memorandum sobre auditorias de balanços, a pedido da Federal Trade Commission. [...]. Tais documentos referem-se aos procedimentos de auditoria a aplicar em assuntos específicos embora não limitando o julgamento profissional do auditor o qual deve reconhecer que o exercício de tal julgamento pode conduzi-lo a realizar procedimentos adicionais aos recomendados pelo referido Conselho [...] e dividem-se em três grandes grupos: normas gerais, normas relativas ao trabalho de campo e normas para a elaboração de relatórios.

Salienta-se que a AICPA foi a primeira entidade a instituir um código de ética em auditoria. A adoção dos códigos de ética por organismos reguladores internacionais da profissão, designadamente a International Federation of Accounts (IFAC), a International Organization Supreme Audit Institutions (INTOSAI), o IIA e a União Europeia (UE), contribuiu para a uniformização dos comportamentos esperados, pelo esclarecimento de que tipos de condutas é que seriam expectáveis, por parte dos auditores, na prossecução das suas atividades. Concomitantemente, as normas que servem de base para o exercício da profissão são alicerçadas nos códigos de ética que, logo que aprovadas, passam a ter o estatuto de Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA) (Morais & Martins, 2013).

Segundo o prefácio da Direção Geral dos Impostos (2006, p. 7), a International Accounting Standards Board (IASB), antiga IASC – International Accounting Standards Committee, criada no Reino Unido em 1973,

[d]esenvolveu um conjunto abrangente de normas e procedimentos relativos à apresentação de demonstrações financeiras que pretendem veicular as melhores práticas de relato financeiro nas empresas, buscando a qualidade e convergindo para uma aproximação e homogeneização destas práticas, num âmbito internacional cada vez mais alargado.

Em 1977, é também criado o International Federation of Accountants (IFAC) que visa produzir e rever normas internacionais nas áreas de contabilidade, auditoria, ética e formação (Alves, 2015).

Costa (2014) acrescenta que a IFAC, criada no 11º Congresso Mundial de Contabilistas na Alemanha, resulta da ratificação de um acordo que abrangeu perto de 70 associações profissionais de contabilistas e auditores, de cerca de 50 nacionalidades, representando todos os continentes, tendo a mesma, a posteriori, fundado a atual International Auditing Assurance Standards Board (IAASB), anteriormente denominada por International Auditing Practices Committee.

As normas internacionais de auditoria (ISA) – designadas até 1991 como International Auditing Guidelines, são aplicáveis nas situações em que são emitidas opiniões decorrentes das revisões das contas por auditor independente (Costa, 2014).

Inicialmente, estas normas focavam-se no objetivo e âmbito da auditoria às contas e é em 1994 que essas normas e declarações da IFAC são agregadas por temas (Costa, 2014).

Alavancada sobretudo pelos escândalos financeiros que marcaram a viragem do século, ao fim de 70 anos (após a grande depressão), a Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act de 2002, vulgarmente conhecida como Sarbanes-Oxley Act (Lei SOX), foi um pacote de regulamentos que visou prevenir a manipulação da informação financeira, incentivar a implementação de adequados controlos internos nas empresas norte americanas já que, até àquela data, eram inexistentes ou pouco eficientes (Oliveira et al., 2004).

Paralelamente ao exercício da função principal, antes da entrada em vigor da referida Lei, era prática comum que se prestassem cumulativamente serviços de consultoria aos mesmos clientes em que se auditavam as contas e se emitiam opiniões. Assim, a falta de

independência, devido à desadequada segregação de funções de consultoria e de auditoria, levava à emissão de opiniões distorcidas (Oliveira *et al.*, 2004).

Moeller (2008) aponta que a Lei SOX veio institucionalizar a Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), organismo competente pela supervisão das empresas de auditoria independentes (por substituição do AICPA de 1887) e que teve um maior impacto nas formas de atuação dos auditores e na clarificação das responsabilidades a atribuir.

Visando o aumento da transparência na divulgação da situação financeira e económica das empresas e de todos os procedimentos de auditoria, a criação de um organismo regulador da atividade profissional implicou a obrigatoriedade do registo dos auditores, a identificação do pessoal afeto à empresa, a criação de regras internas de controlo de qualidade e a comunicação das empresas a quem prestavam os serviços e os honorários cobrados. A Lei SOX prevê ainda a aplicação de sanções disciplinares, estabelece o regime das incompatibilidades e o princípio da rotatividade de equipas e aborda a questão da independência. Inclui o aumento da divulgação pública da informação relevante quanto às mudanças de estrutura acionista, regulação das regalias (stock options) e o reforço da informação pública sobre as operações com ações das empresas por parte dos acionistas principais (Oliveira *et al.*, 2004).

Quanto à regulação da atividade de auditoria no âmbito do controlo de qualidade, em 2005, muito por influência da Lei SOX, a Comunidade Europeia instituiu um Public Oversight, no qual foram criadas algumas medidas que vieram colmatar as lacunas pré-existentes (Oliveira *et al.*, 2004). Dada a tendência de harmonização dos mercados, a UE, recomendou que todas as sociedades de auditoria deveriam atuar em conformidade com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela IAASB da IFAC.

O Public Interest Oversight Board aprova em 2009 o Clarity Project. O objetivo desse projeto, cujos trabalhos se iniciaram em 2004, foi garantir a uniformização, consistência e compreensibilidade das normas, dos procedimentos e a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores. Para tanto, num total de 19 normas: 16 ISA's foram sujeitas a revisão e reedição, de forma a acomodar a nova clarificação das convenções e formatos, e foram criadas 2 novas ISA's (uma referente ao tratamento das comunicações relativas à comunicação das deficiências no Sistema de Controlo Interno (SCI) para a gestão; outra respeitante à avaliação do risco e a auditoria às estimativas contabilísticas) e 1 outra ISA reservada às sociedades de auditoria que executam serviços de revisão das contas e outros trabalhos de garantia e fiabilidade relacionados, a chamada International Standard

on Quality Control nº1, que trata dos requisitos considerados imprescindíveis para assegurar a qualidade dos serviços prestados, em consonância com os preceitos éticos e deontológicos da profissão, nomeadamente nos princípios fundamentais, como a integridade, objetividade, competência e diligência, confidencialidade e comportamento profissional (Collings, 2011).

No âmbito da tendencial harmonização contabilística, muito por influência do The Companies Act de 1989 do Reino Unido, foram introduzidos vários outros mecanismos no seio da UE como resposta aos novos desafios. A UE tem vindo a desenvolver uma série de normas contabilísticas destinadas aos seus Estados-membros e é pelo seu organismo executivo, a Comissão Europeia, que se formulam atos legislativos e se executam as decisões do Conselho e Parlamento Europeu, por meio das diretrizes que fixam um objetivo genérico, cabendo a cada um dos países integrantes, adaptá-lo nos seus ordenamentos jurídicos, por elaboração de legislação própria que cumpra os requisitos estabelecidos; e dos regulamentos que tratam de atos legislativos de aplicabilidade direta, em que as normas são incorporadas integralmente em todos os países da UE (Hayes et al., 1999).

Será através da Diretiva nº84/253/CEE do Conselho e sucessivas revisões, é que se delineiam os principais requisitos de aptidão profissional necessários para o exercício da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, nomeadamente: quanto à aprovação e registo dos auditores; a existência de entidades de supervisão e de controlo de qualidade em cada um dos países da comunidade europeia, e a criação de um sistema de inspeção e de sanção como forma de mitigação dos riscos decorrentes da aplicação desconforme das normas de revisão das contas (Alves, 2015).

Conforme destacado por Costa (2018, p. 72), a Comissão Europeia em virtude dos escândalos financeiros sentiu-se impelida em produzir diversas recomendações e comunicações em áreas críticas como «controlo de qualidade» e «independência». Abaixo destacam-se as recomendações e comunicações mais relevantes consideradas pelo supracitado autor:

- O papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor na União Europeia (Livro Verde de 1996).
- O futuro da auditoria na União Europeia (Comunicação de 1998);
- O controlo da qualidade das auditorias na União Europeia: requisitos mínimos (Recomendação de 2000);

- A independência dos auditores na União Europeia: um conjunto de princípios fundamentais (Recomendação de 2002);
- Política de auditoria: as lições da crise (Livro Verde de 2010).

Conforme referido por Alves (2015, p. 64), pela Diretiva 2006/43/CE<sup>5</sup> (alterada pela Diretiva 2014/56/EU do Parlamento e do Conselho) e com a aprovação do Regulamento nº537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, elencam-se um conjunto de requisitos mínimos para o exercício de revisão das contas e que se alicerçam na

- [e]xigência de aprovação, após cumpridos determinados requisitos, para o exercício de funções;
- existência de entidade de supervisão;
- registo dos auditores, exclusividade da emissão de relatórios de auditoria para os auditores registados e emissão de relatórios de transparência;
- existência de normas de auditoria e de normas de ética;
- controlo da atividade, normas para o controlo da atividade e sistema disciplinar;
- independência do auditor, confidencialidade e responsabilidade;
- existência de uma comissão de auditoria nas empresas;
- possibilidade de exercício em estados membros diferentes daqueles onde se obteve aprovação.

De acordo com a Diretiva da UE 2006/43/EC, citada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (2021), as principais funções da comissão de auditoria incluem: a) acompanhar o processo de preparação das demonstrações financeiras; b) monitorizar a eficácia dos controlos internos da empresa, da auditoria interna, e sistemas de gestão de riscos; c) acompanhar a revisão legal das contas anuais e consolidadas; e d) rever e fiscalizar a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas.

As alterações à Diretiva também elencam um conjunto de serviços de não-auditoria permitidos e que requerem aprovação da comissão de auditoria. Exigem que as comissões

---

<sup>5</sup> Transposta parcialmente para o ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei nº 224/2008 de 20 de novembro (revogado posteriormente pela Lei nº 140/2015 de 7 de setembro).

de auditoria emitam diretrizes sobre a prestação de serviços fiscais e de avaliação, para o caso de algum Estado-Membro da UE permitir que o auditor realize tais serviços (OCDE, 2021).

### **2.1.2. Da profissão em Portugal (auditoria financeira)**

Costa (2018, p. 136) ressalva que os auditores vieram na sequência dos peritos contabilistas criados em 1911 e que «tinham funções de arbitragem entre a Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas e estas mesmas sociedades quando existissem reclamações de uma ou outra parte relativamente aos Pareceres [...]».

Surge a figura dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) através do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, com algumas alterações instituídas pelo Decreto-Lei n.º 678/70 de 28 de dezembro, que vem introduzir um novo regime de fiscalização de Sociedades Anónimas (SA), ou sociedades por quotas com conselho fiscal, e atribuir funções de interesse público no âmbito da fiscalização das contas (Costa, 2018).

Considerando que o referido Decreto-Lei apenas regulamentava o exercício profissional dos revisores e sociedades de revisores inseridos nos conselhos fiscais e sobre a prestação de serviços de consultoria, complementarmente, por via do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, foi institucionalizada a profissão de ROC, bem como a Câmara de Revisores Oficiais de Contas, criada pela Portaria n.º 87/74, de 6 de fevereiro (Costa, 2018).

Atendendo ao carácter experimental dos dois diplomas legais acima mencionados, como ficou plasmado no preâmbulo do diploma que lhe sucedeu (Decreto-Lei n.º 519 – L2, de 29 de dezembro) ambos manter-se-iam provisórios e sujeitos a ajustamentos decorrentes da avaliação dos resultados obtidos.

Face ao alargamento das funções de interesse público, por atribuição de funções de fiscalização a outro tipo de sociedades ou entidades, revelou-se que seria oportuno reformular a lei, reforçando um conjunto de garantias indispensáveis, nomeadamente, nos quesitos de independência dos ROC; de exigência no acesso ao exercício da profissão e de responsabilização, em conformidade com as funções em causa. Assim, em linha com outros países europeus com tradição na matéria, a nível nacional, de acordo com preâmbulo do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, previu-se, entre outros aspetos, o seguinte:

- a obrigatoriedade de emissão da Certificação Legal de Contas por ROCs a todas as entidades, incluindo as que não sendo SA ou por quotas, mas com conselho fiscal, possuam uma dimensão ou projeção social que lhes seja atribuído o estatuto de «entidades de interesse público» (EIP);
- a criação de um estatuto específico do revisor no exercício das suas funções, integrado por garantia de independência, dignificação e responsabilização correlativa;
- a adoção de um sistema rigoroso de incompatibilidades e impedimentos;
- um complexo de normas e processos para acesso à profissão e seleção de profissionais que preencham os requisitos mínimos estabelecidos;
- a transcrição da responsabilidade criminal presente no Decreto-Lei nº 1/72 do Ministério da Justiça - Gabinete do Ministro.

Nessa senda, o Decreto-Lei nº 422/-A de 1993 vem promulgar um novo estatuto regulador atividade dos revisores e dotar a Câmara dos ROCs de equiparação a uma pessoa coletiva pública (Alves, 2015).

Posteriormente, face ao alargamento do âmbito de atuação dos ROC a outros aos setores com estatuto de interesse público e da normalização do regime jurídico nacional com as normas da UE, vai o estatuto dos ROC sofrer uma nova reformulação, determinando, nos termos do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro, a:

- conversão da Câmara dos ROCs para Ordem dos ROCs, por atribuição de competências exclusivas por lei ao exercício de atividade de revisão/auditoria às contas.
- estipulação de requisitos académicos mínimos e nas formas de acesso à profissão.
- obrigatoriedade de possuir contas certificadas em todas as empresas que ultrapassem os limites definidos nos termos do art. 262º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).
- alteração da organograma funcional da Ordem e dos mandatos dos órgãos sociais.
- preservação do regime dos honorários mínimos de 5 anos em prejuízo da sua total liberalização.

Em 2001 é elaborado e aprovado, de acordo com as orientações emanadas pela IFAC da Fédération des Experts Comptables Européens e pela UE, em substituição ao Decreto-Lei nº 487/99 do Ministério das Finanças, o novo Código de Ética e Deontologia que, na sua versão atual, define os princípios éticos fundamentais e estrutura concetual, e visa:

- [a)] Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- b) Avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- c) Aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Resulta da Diretiva 2006/43/CE, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, com a transposição para a ordem jurídica portuguesa, por via do Decreto-Lei nº 225/2008 de 20 de novembro, a criação de uma entidade independente de supervisão aos ROCs e respetivas SROCs, denominada por Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, composta por representantes do Banco de Portugal, da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), da Ordem dos ROCs (OROC) e da Inspeção Geral das Finanças (IGF), cabendo-lhe:

- [a] emissão de parecer prévio, de natureza vinculativa, relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria, e a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposta pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e acompanhamento da sua execução.

Dando cumprimento ao novo regime jurídico da supervisão de auditoria emanado pela Diretiva 2014/56/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43/CE e assegurando a execução do Regulamento (EU) 537/2014, do Parlamento e Conselho Europeu, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal das contas anuais e consolidadas, a Lei 148/2015 de 9 de setembro transpõe de forma parcial a diretiva e o regulamento, introduzindo modificações no CSC, no Estatuto da CMVM e no Código dos Valores Mobiliários (Decreto-Lei nº 5/2015, de 8 de janeiro e pelo Decreto-Lei nº 486/99, de 13 de novembro, respetivamente).

Atualmente vigora a Lei 140/2015, de 7 de setembro, que aprovou o novo Estatuto dos ROC. De acordo com Rodrigues (2015) comparativamente à Lei que a antecede, esta vem juntar novas exigências pela

- definição do nível de qualificação base no acesso à profissão – passando a ser exigível como mínimo o grau académico de mestrado (pós-Bolonha).

- apreciação conjunta com a CMVM nas questões relacionadas com os requisitos adicionais de idoneidade.
- obrigatoriedade de inscrição de todos os profissionais que exercem a atividade nas listas da CMVM.
- criação de um regime especial de acesso a revisores oriundos da UE ou do Espaço Económico Europeu.
- instituição da política de reciprocidade.
- novos limites nas sociedades de ROCs quanto ao capital pertencente aos ROCs e à composição dos órgãos sociais.
- regras adicionais quanto à rotação em EIPs.
- delimitação das prestações de serviços proibidas nas EIPs.

Quanto à avaliação do impacto dessas novas alterações, decorrentes da Lei 140/2015 de 7 de setembro, verifica-se um acréscimo de deveres adicionais nos órgãos de fiscalização das EIP, seja pelo reforço às obrigações que já lhe eram atribuíveis, tanto por via legal como contratual (ou estatutária), seja pela agora harmonização de procedimentos comuns à UE, de forma a garantir a fiabilidade, transparência, responsabilidade e o fortalecimento da cooperação entre organismos nacionais e transnacionais, no exercício das suas atribuições em matéria de supervisão de auditoria.

## **2.2. Corporate Governance**

No início de 91, em Londres, em resultado de um ambiente bastante delicado vivenciado na altura por causa dos sucessivos escândalos financeiros, tais como os casos de Bank of Credit and Commerce International; Maxwell e da controvérsia sobre a forma de remuneração dos diretores, uma vez que os crimes de branqueamento de capitais, corrupção, fraude e erros se revelaram altamente lesivos para os stakeholders, o Financial Reporting Council, juntamente com o London Stock Exchange e contabilistas profissionais formaram um Comitê que tinha como missão encontrar soluções capazes de prevenir ou mitigar o risco de distorções materiais para os desadequados (ou inexistentes) sistemas de controlo interno (Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, 1992).

A incapacidade de deteção de eventos suscetíveis de indiciar que a apresentação verdadeira e apropriada da posição e desempenho financeiros pudesse estar a ser

comprometida permitiu que os ilícitos criminais tivessem ocorrido, juntamente a esse facto, o aumento do clima de desconfiança por parte da opinião pública levou a que se pusesse em causa a forma de atuação das entidades responsáveis, que se ocupavam em verificar a conformidade dos relatórios e contas com as leis e regulamentos. Assim, após auscultação das partes interessadas, as cerca de 200 contribuições sobre o governo de sociedades culminaram com produção de um relatório, cujas conclusões foram apresentadas em dezembro de 1992, intitulado «Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance»<sup>6</sup> que:

- inclui um código de conduta de princípios e de boas práticas - dirigido ao Board de todas as entidades cotadas sediadas no Reino Unido, mas que pudesse ser adaptada e adotada por entidades não cotadas.
- estabelece que tipo de relação é que as organizações deverão ter para com os seus investidores.
- clarifica o conceito de «Board Effectiveness» e as atribuições dos seus membros executivos («chairman» versus «chief executive»), e membros não executivos (corpo de profissionais independentes preferencialmente composto por três membros não executivos, um dos quais «chairman», desde que este último não possua quaisquer funções executivas).
- nos casos onde o gestor necessite de recorrer ao aconselhamento especializado sobre certas matérias relevantes para a organização, o referido relatório adverte que existam procedimentos de adjudicação de tais acordos e que sejam rigorosamente cumpridos.
- considera que o «Board Effectiveness» só é alcançado se estiverem bem demarcados os requisitos de nomeação dos comités do «Board», nomeadamente as formas de nomeação e remuneração dos seus membros, como o caso da auditoria.
- recomenda que o número de membros não executivos deverá ser maior que o número de membros que compõe o órgão social de modo a permitir que estes tenham maior peso nas deliberações.

---

<sup>6</sup> Vulgarmente conhecido como «The Cadbury Report» (Hays, 1999, p. 38).

- explica a importância de uma adequada separação de poderes entre os vários atores («chairman», «chief executive», «the company secretary») e que as relações entre si deverão fazer-se pautar pelo respeito do princípio da independência (membros executivos e não executivos).
- defende que os membros do «Board» possuam formação compatível às suas funções e que todos os diretores beneficiem de um programa de formação contínua.
- sugere uma estrutura e procedimentos para o «Board», desde avaliação anual de desempenho, critérios de remuneração e nomeação.

O uso do modelo do Corporate Governance, como um mecanismo que visa mitigar potenciais conflitos de interesses entre os diversos utilizadores da informação financeira, veio clarificar responsabilidades e deveres de cada um dos membros executivos e não executivos dos órgãos sociais (Hayes et al., 1999).

Sabendo que uma deficiente gestão dos riscos pode indiciar deficiente supervisão à atuação dos órgãos executivos, as organizações quando definem as suas estratégias devem apresentar clareza em relação à sua predisposição em aceitar os riscos, de modo a possibilitar que os administradores ajam adequadamente, tomando decisões informadas que tenham em consideração o controlo interno e a gestão dos riscos e a auditoria interna, que é, esta última, a última linha de defesa (IFC, 2021).

### **2.2.1. O caso português e o tratamento concetual distinto**

A OCDE (2021) divulgou a informação bienal sobre as boas práticas do governo societário de cerca de 50 jurisdições de todo o mundo, de cariz regulatório, legal e institucional, reforçando a ideia de que um bom governo de sociedades é crucial, sobretudo neste período de pós-pandemia COVID-19 em que as entidades precisam de apostar na retoma e no fortalecimento da resiliência dos mercados.

Vem o Instituto Português de Corporate Governance (IPCG) citado por Rodrigues (2015, p. 6), destacar o papel da auditoria no governo das sociedades, quando explica que

[a] adoção de práticas de bom governo promove e potencia o desempenho das ENTIDADES, e sedimenta a confiança dos trabalhadores, dos utentes, dos fornecedores, dos credores e do público em geral na qualidade da administração e da fiscalização das sociedades e no seu desenvolvimento sustentado.

Vários países possuem jurisdições que permitem que se escolha um ou dois níveis de sistemas de conselho («Board») mas a maioria prefere conselhos de nível único (22 jurisdições), onde os membros do conselho executivo e não executivo possam ser reunidos num sistema de conselho unitário. Das 11 jurisdições pesquisadas, o «Board» é exclusivamente constituído por dois níveis, pois separam as funções de supervisão e de gestão, onde o conselho fiscal normalmente é composto por membros não executivos do conselho, enquanto o CA é composto integralmente por executivos. Porém, existem variações na aplicação dessas estruturas de conselho entre as jurisdições - Itália, Japão e Portugal têm sistemas híbridos que permitem três opções cada e preveem um órgão estatutário adicional, geralmente para fins de auditoria. Tanto Portugal como Itália estabeleceram modelos semelhantes aos sistemas de um ou dois níveis, para além do modelo tradicional, com um conselho de revisores oficiais de contas. O Japão alterou a Lei das Sociedades em 2014 para introduzir um novo tipo de estrutura de conselho – uma empresa com um comitê de auditoria e supervisão (OCDE, 2021).

A lei portuguesa (artigo 278º do CSC), que prevê um sistema híbrido, permite que as entidades possam optar por uma das seguintes três modalidades:

- (1) CA (Board of directors) e Conselho Fiscal e/ou ROC (Supervisory board);
- (2) CA (Board directors), Comissão de auditoria e ROC (Supervisory board)<sup>7</sup>;
- (3) CA Executivo (Executive board directors); Conselho geral e de supervisão e ROC (Supervisory board)

A função de fiscalizar a eficácia dos sistemas de gestão de risco, comumente atribuída às comissões de auditoria, é exercida, em qualquer dos modelos de governo admitidos no país, pelo Conselho Fiscal (OCDE, 2021).

Com o propósito «promover a boa gestão dos recursos públicos alocados ao exercício da atividade empresarial», conferindo à Tutela (considerada, nesta perspetiva, como acionista) um apoio técnico na vertente económica, financeira e jurídica, o Decreto-Lei nº 133/2013 de 3 de outubro reestruturou o quadro normativo nacional, através da aplicação de um único modelo de regime nas empresas públicas; de reforço das obrigações de

---

<sup>7</sup> Quando uma empresa nacional adota a modalidade “(2)”, o número de membros do conselho fiscal deve ser superior ao do CA (OCDE, 2021, p. 140).

reporte e de informação, passando, segundo a norma, a «abranger todas as organizações empresariais em que o Estado ou outras entidades públicas, possam exercer, isolada ou conjuntamente, de forma direta ou indireta, influência dominante».

Contudo, analisando o artigo 32º da Secção IV «Governo Societário» do Decreto-Lei nº 133/2013 de 3 de outubro verifica-se que o mesmo difere do que é recomendado pelo IPCG. Ora vejamos:

- Os membros conselhos de administração das EPE integram administradores executivos e não executivos → o IPCG (2018) recomenda que os membros não executivos sejam independentes hierarquicamente dos membros executivos.
- Confere aos CA poderes de gestão e fiscalização → o IPCG (2018) trata o conceito de «Board» de maneira diferente. As funções de supervisão e fiscalização são da exclusiva competência dos órgãos não-executivos e de fiscalização.
- A Direção Geral do Tesouro e Finanças (DGTF) faz-se representar por um ou mais membros executivos → o IPCG (2018) recomenda que o número de membros não executivos deverá ser maior que o número de membros (um terço, mas sempre plural, de administradores não executivos que cumpram os requisitos de independência).
- A lei nacional é pouco clara quanto à forma de atuação das «comissões especializadas» para efeitos de cumprimento dos programas de Garantia e Aperfeiçoamento → o IPCG (2018) recomenda que as organizações devam dispor de

[c]omissões especializadas em matéria de governo societário, nomeações e avaliação de desempenho, separada ou cumulativamente. No caso de ter sido criada a comissão de remunerações prevista pelo artigo 399º do Código das Sociedades Comerciais, e de tal não ser proibido por lei, esta recomendação pode ser cumprida mediante a atribuição a esta comissão de competência nas referidas matérias.

O capítulo VI «Controlo Interno» do Código de Governo das Sociedades (IPCG, 2018, rev. 2020, p. 31) determina que o CA «deve debater e aprovar o plano estratégico e a política

de risco da sociedade, que inclua a fixação de limites em matéria de assunção de riscos»; e o órgão de fiscalização<sup>8</sup> deve

[o]rganizar-se internamente, implementando mecanismos e procedimentos de controlo periódico com vista a garantir que os riscos efetivamente incorridos pela sociedade são consistentes com os objetivos fixados pelo órgão de administração (IPCG, 2018, rev. 2020, p. 31).

Em última análise, caberá ao órgão de fiscalização da sociedade avaliar a eficácia do sistema de controlo interno e «propor os ajustamentos que se mostrem necessários» em relação à gestão de riscos, compliance e auditoria interna (IPCG, 2018, rev. 2020, p. 31).

### 2.3. O Controlo Interno

De acordo com organismo norte-americano Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), citado por Inácio (2014, p. 24)<sup>9</sup>, em tradução própria, «o Controlo Interno é um processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade».

Segundo Moeller (2007), em 1992 o COSO<sup>10</sup> publicou, sob a forma de três volumes, um modelo de controlo interno ao qual atribuiu o seu nome. Não obstante de numa fase inicial esse modelo ter apresentado algumas limitações, algumas entidades norte-americanas, nomeadamente a AICPA, o IIA (Institute of Internal Auditors) e as principais sociedades de contabilidade, vislumbraram a sua mais-valia ao ponto de passarem a incluir o modelo COSO nas suas publicações. Paulatinamente a abordagem do modelo COSO passou a ser referenciado e divulgado em livros da especialidade e em seminários.

---

<sup>8</sup> Dependendo do modelo societário adotado, de acordo com glossário do Código do Governo Societário (2018, p. 5), o órgão fiscal poderá assumir a forma de conselho fiscal; comissão de auditoria ou conselho geral e de supervisão.

<sup>9</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control – Integrated framework: Executive Summary.

<sup>10</sup> «[...] Grupo de Trabalho constituído por vários organismos internacionais com o objectivo de definir um novo conceito de controlo interno, constituído pelo AAA (*American Accounting Association*), AICPA, NAA (*National Association of Accountants*), FEI (*Financial Executives Institute*) e IIA (*Institute of Internal Auditors*).» (Martins & Morais, 2013, p. 28)

A partir de 2002 a AICPA deixou de elaborar as normas práticas de auditoria, vulgarmente designadas por Statements of Auditing Standards (SAS), passando a PCAOB a ser responsável pela harmonização e divulgação dos procedimentos de auditoria, de acordo com os requisitos exigidos pela lei SOX. Sobre a questão do controlo interno, a PCAOB desde a sua criação incorporou as preexistentes normas de auditoria geralmente aceites na estrutura do modelo COSO. Desta forma, o seu uso passou a ser exigível em auditorias financeiras a partir de 1996, quando foi aprovado o SAS 78 (emenda à SAS 55), e que vem validar a aplicação do controlo interno do COSO nas empresas norte americanas. Foram desenvolvidos estudos que analisavam o impacto das divulgações das deficiências dos controlos internos em relatórios financeiros, embora a SAS 78 primasse pela representação fidedigna da informação, predominantemente enfatizando aspetos relacionados com a confiabilidade, em detrimento da eficácia e eficiência dos procedimentos, e o cumprimento das diretrizes impostas pelas leis e regulamentos aplicáveis, essa norma, ainda assim, agregou alguns dos preceitos do COSO em certas áreas de auditoria relacionadas com um determinado tipo de política e procedimentos (Moeller, 2007).

Campbell et al (2006), citado por Inácio (2014, p. 28-29)<sup>11</sup>, indica que, em cumprimento das disposições contidas na seção 404 da Lei SOX, as entidades norte americanas foram obrigadas a divulgar as deficiências no controlo interno. Este autor dispõe, por ordem crescente, a classificação atribuída pela PCAOB, quanto à gravidade, na seguinte forma:

[–] Deficiência de controlo: existe quando um controlo não previne ou deteta erros de fraudes.

- Deficiência significativa: uma ou mais deficiências de controlo que afetam negativamente a capacidade de uma entidade relatar corretamente a informação financeira de acordo com o normativo aplicável ou de atingir os objetivos operacionais ou de conformidade.

- Fraqueza material: uma ou mais deficiências significativas que resultam em mais do que uma probabilidade remota de que um erro material nas demonstrações financeiras seja detetado e, por isso, estas não sejam apresentadas de acordo com o normativo aplicável.

---

<sup>11</sup> CAMPBELL, D.; CAMPBHELL, M. e ADAMS, G. (2006). Adding Significant Value with Internal Controls. *The CPA Journal*, 20-25.

Sobre o Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse de 2006<sup>12</sup>, citado pelos autores Foster, Ornstein e Shastri (2007, p. 662) observou-se o seguinte:

[...] that organizations needed to do a better job of proactively designing controls and internal audits to identify fraud. In this connection, provisions of the SOX Act should strengthen internal controls and improve the likelihood that internal controls will detect fraudulent activity.

Despite perceived benefits of SOX provisions, many people question whether the overall high cost of compliance with Section 404 concerning ICFR is worth the benefits (Greifeld, 2006; Tackett et al., 2006; Swartz, 2005). Levinsohn (2005) reported on many complaints about the SOX 404 requirements, but the main criticism was of the cost of compliance.

Compliance costs include:

- initial implementation/start-up costs; and
- recurring monitoring (including audit) costs.

Doyle et al (2007), sobre um estudo internacional que incidiu numa amostra de cerca de 779 empresas avaliadas entre 2002 e 2005, concluem que as fraquezas materiais teriam maior probabilidade em ocorrer nas sociedades com as seguintes características: pequenas dimensões; pouco lucrativas; complexas; em crescimento exponencial e/ou alvo de reestruturação. Para os referidos autores, essas fraquezas seriam consistentes com a falta de recursos financeiros, com a complexidade em certas assunções contabilísticas, ou devido a mudanças repentinas do ambiente de negócio.

Indissociável ao conceito de auditoria, destaca-se o papel do controlo interno nas práticas profissionais dos auditores, daí que, como referido por Moeller (2007, p. 20), a abordagem, por via do modelo COSO, tivesse sido aproveitada em áreas de auditoria onde existiam lacunas regulamentares, que favoreciam o surgimento de procedimentos distintos, como o caso do tratamento do conceito de «risk management».

O COSO contratou em 2001 a PricewaterhouseCoopers (PwC), para que desenvolvesse uma definição consistente e comum de gestão de riscos corporativos, tendo publicado, em

---

<sup>12</sup> ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (2006) *Report to Nation on Occupational Fraud & Abuse*. Disponível em <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2006-rtnn.ashx>

2004, o COSO-ERM (Enterprise Risk Management – Integrated Framework) (Chesley, 2017).

A Estrutura tridimensional do Modelo COSO-ERM 2004 pode ser observada na Figura 2.1. abaixo da seguinte forma:

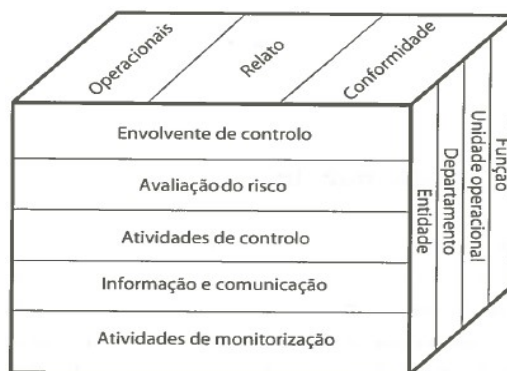


Figura 2.1 Dimensões do Modelo COSO-ERM 2004

**Fonte** Inácio (2014, p. 36).

Com o lema: «to shape the updated Framework – now titled Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance», a revisão do modelo COSO-ERM 2004 no ano de 2017 veio atender às rápidas mutações dos ambientes de negócio, à evolução tecnológica e à instabilidade das economias, onde novos riscos tendiam a aparecer de forma muito mais acelerada, o que condicionava a capacidade de resposta e acompanhamento por parte dos gestores. A atualização de Enterprise Risk Management (ERM) de 2017 vem juntar o «risk management» ao planeamento estratégico corporativo, visando a criação de valor pela inclusão de um conjunto de ferramentas que auxiliam a tomadas de decisões ajustadas às tendências de mercado e aos desafios a elas subjacentes (Chesley, 2017).

Para Chesley (2017), as principais alterações da estrutura possibilitaram que os seus princípios pudessem ser aplicados de uma maneira mais abrangente em todos os níveis, áreas e processos das organizações, independentemente do seu tamanho ou natureza.

A mais recente atualização da estrutura do COSO-ERM, ocorrida no ano de 2017, foi esquematicamente organizada em cinco componentes correlacionados e em princípios da seguinte forma:



Figura 2.2 COSO-ERM 2017: Integrating with Strategy and Performance

**Fonte** COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance: Executive Summary (2017, p.7).

Evidencia-se, portanto, que há uma forte correlação entre o controlo interno e a prevenção e deteção de fraudes, uma vez que o risco de não cumprimento das metas definidas só pode ser mitigado quando se reduzem os fatores que propiciam o cometimento de fraudes. Assim, pese embora o controlo interno não tenha como fim a prevenção e deteção de fraudes, este tem como objetivo garantir a fiabilidade da informação, através da implementação de mecanismos de controlo (Inácio, 2014).

## 2.4. Tipos de Auditoria

Existem diversos tipos de auditoria e cada um trata de assuntos específicos em função do trabalho a que se destina. A auditoria, no sentido lato do termo, resume-se a um processo de colheita de provas sobre um determinado assunto e com base nas mesmas relatar as suas conclusões sob a forma de relatórios (Morais & Martins, 2013).

De acordo com os autores Costa (2018), Morais & Martins (2013) e Roque (2015), a categorização do tipo de auditoria é atribuída, em regra, quanto ao conteúdo e finalidade. A auditoria divide-se em: **financeira** - vulgarmente designada como auditoria às demonstrações financeiras); e **não-financeira** - que podem abarcar auditorias: operacional; de conformidade; de gestão; estratégica/previsional ou prospetiva; aos sistemas de informação; aos relatórios de sustentabilidade e forense.

Não obstante de outras categorizações enunciadas por Morais e Martins (2013), nomeadamente quanto à extensão, duração, imposição legal e/ou constitutiva, para efeitos da presente dissertação, a análise vai recair (1) quanto ao sujeito efetua a auditoria, e (2) quanto ao conteúdo/finalidade:

- a auditoria interna e auditoria externa (ou financeira);
- auditoria do setor privado e auditoria do setor público.

Sobre as diferenças entre a auditoria do setor privado e a auditoria do setor público, note-se que o recente estudo de Reinaldi, Sebastião, Aguiar e Freitas (2022) demonstra que o papel da AI nas entidades privadas evidencia-se em função da necessidade de resposta aos desafios da gestão, no alcance das metas e dos objetivos propostos pelo governo das sociedades, na prevenção de fraudes e na atração de novos investidores; já o papel da AI nas entidades públicas se evidencia «em função da possibilidade de otimização dos recursos públicos, maior transparência na prestação de contas à sociedade e no combate à corrupção».

#### **2.4.1. Auditoria Externa versus Auditoria Interna**

O surgimento da auditoria interna está intrinsecamente ligado à auditoria externa uma vez que, para desenvolver os procedimentos de revisão das contas, visando a obtenção de prova, é necessário aceder a todos os documentos e informações internas, foram designados quadros das empresas que acompanhavam os auditores externos que, naturalmente, com o decorrer dos anos, passaram a conhecer as técnicas de auditoria, aplicando-as, sempre que necessário, nas tarefas de verificação e controlo, cujo propósito seria de reportar resultados e conclusões à gestão e/ou CA (Taborda, 2015).

Como referido no subcapítulo **2.1.1. Das primeiras organizações contabilísticas ao desenvolvimento da atividade de auditoria financeira no mundo**, a introdução da auditoria nas empresas cotadas em bolsa norte-americana constituiu um ponto de viragem para a atividade da profissão. Taborda (2015) refere que será nos anos 30, pela criação do grupo de trabalho denominado “Comité May”, que tinha como incumbência proteger os investidores, por intermédio da instituição de normas de contabilidade e auditoria, é que ficou consagrada a obrigatoriedade da existência de auditores externos e independentes nas empresas.

Morais e Martins (2013) classificam auditoria externa (1) e auditoria interna (2) quanto ao sujeito que a efetua. As autoras defendem que a diferença entre ambas reside sobretudo no tipo de relação existente entre o auditor face à entidade sob a qual exerce o seu trabalho. O vínculo contratual determina que no primeiro caso (1) o auditor é um profissional externo, de fonte legal, independente das regras e procedimentos praticados no seio da empresa auditada, tem um conhecimento geral e superficial da empresa. O trabalho de um auditor externo reveste-se pela característica de ocasionalidade e em que poderá tecer apenas recomendações, mas nunca emitir opinião sobre a eficácia e eficiência da gestão da entidade; no segundo caso (2), o auditor é um profissional subordinado, inserido na estrutura organizacional da empresa, que desenvolve atividades de observação, centradas na continuidade e na prevenção, em conformidade com as regras e procedimentos internos e das normas aplicáveis aos organismos reguladores da profissão. Compete ao auditor interno, com base no seu conhecimento específico e profundo da entidade, apreciar a adequabilidade dos sistemas de controlo interno adotados na organização e transmitir aos órgãos competentes o seu parecer quanto à eficácia e eficiência.

Ressalva-se que a cooperação entre auditoria interna e auditoria externa é defendida pelos respetivos organismos reguladores porque podem incrementar qualidade ao trabalho prestado. O trabalho desenvolvido pelos auditores internos, conforme estipulado na Standards for the Professionals Practice of Internal Auditing do IIA, também pode ser usado como ferramenta de suporte entre auditores, especialmente nas áreas que têm implicações no controlo interno (Moeller, 2005).

Mais recentemente, de acordo com Jurakulovna, Bahodirovich e Tokhir qizi (2021, p. 347), verifica-se que

[...] today the demand for specialists in maintaining the internal audit of the enterprise is increasing. But the requirements for them also increase. They must have knowledge in the Financial Field, understand internal control and corporate governance, know the national and international standards of internal audit, and also understand the specific characteristics of the activity to be analyzed».

## **2.5. The IIA – Institute of Internal Auditors**

Decisivo para a evolução mundial da profissão de auditoria interna, na senda da necessidade de melhores controlos internos, transversais em todos os níveis das estruturas organizacionais, complementares e simultaneamente distintos, quanto ao

propósito, em 1941, nos EUA, é fundado o organismo IIA, presente em diversos países e com mais de 150 mil membros, agrupados em centenas de delegações regionais (chapters), cujos domínios de atuação residem, sobretudo, em áreas como a formação profissional, elaboração de documentação de carácter técnico, elaboração e divulgação de normas e regulamentos profissionais, bem como produção de trabalhos de investigação no âmbito da auditoria interna (The IIA, 1981).

Conforme referido por Martins & Morais (2013, p. 89)

[e]m 1947, surge, pela primeira vez, o statement of responsibilities of the Internal auditor do IIA, alargando o âmbito das Auditorias para além das áreas económico-financeiras, estendendo-as às áreas operacionais. Esta norma foi revista em 1957. Com a revisão de 1971, a norma veio a cortar o 'cordão umbilical' que a prendia à contabilidade financeira, ao descrever a Auditoria Interna como revisão das operações empresariais ao serviço da Direção.

A referida associação de cariz internacional colaborou para a institucionalização de muitas mudanças na área de AI, tendo-se tornado numa ferramenta bastante relevante para os gestores e CA's, na medida em que para o The IIA (1981, p. 11)

[o]s auditores internos têm responsabilidades para com ambos, fornecendo-lhes informação acerca da adequação e eficácia do sistema de Controlo Interno implantado e da qualidade dos serviços realizados. A informação dirigida a cada um pode diferir na forma e no detalhe, dependendo dos pedidos e requisitos dos Gestores e do Conselho de Administração.

O IIA produziu em 1974 as primeiras normas práticas para o exercício de auditoria interna que, até aos dias de hoje, fomentam princípios e práticas geralmente aceites, através do seguinte:

- *[A]dopção de um Código de Ética;*
- *Aprovação da Definição de Responsabilidades dos Auditores Internos;*
- *Estabelecimento de um programa de actualização contínua;*
- *Desenvolvimento de Normas Comuns de Conhecimento;*
- *Instituição de um programa de qualificação profissional.*

(The IIA, 1981, p. 7).

O The IIA (2013) no seu prefácio define que

[A] auditoria interna é uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

Para o exercício de auditoria interna, o IIA cria uma estrutura concetual onde subdivide as orientações em (1) obrigatórias das (2) fortemente recomendadas.

(1) Nas orientações obrigatórias, o IIA desagrega-as por:

- **Definição de auditoria interna:** identifica o objetivo, natureza e âmbito;
- **Código de Ética:** dirigido às sociedades e indivíduos que prestam serviços de auditoria interna, incentiva a existência de uma cultura ética entre os seus membros e desincentiva práticas inadequadas através de aplicação, sempre que necessário, de um regime sancionatório. Abrangem os **princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna**, considerados como alicerces éticos fundamentais da profissão, nomeadamente os de integridade, objetividade, confidencialidade e competência) e as **regras de conduta** (guiam em direção ao cumprimento dos princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna).
- **NIPPAI:** o enquadramento do desempenho técnico da profissão é feito de acordo com um conjunto de princípios, para efeitos de promoção do aperfeiçoamento contínuo dos processos e operações nas organizações, no âmbito da **definição de auditoria interna e código de ética**.

O Código de Ética do IIA (2013) especifica os 4 princípios para a prática de auditoria interna da seguinte forma:

a) Integridade

[1].1 Deverão executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade.

1.2 Deverão respeitar as leis e divulgar o que se espera seja feito ao abrigo das leis e da profissão.

1.3 Não deverão, em consciência, participar em actividade ilegais, ou em actos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização.

1.4 Deverão respeitar e contribuir para os objectivos legítimos e éticos da organização»;

The IIA (2013, p. 2)

b) Objetividade:

[2].1 Não deverão participar em qualquer actividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui actividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização.

2.2 Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional.

2.3 Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das actividades em análise.

The IIA (2013, p. 3)

c) Confidencialidade:

[3].1 Deverão ser prudentes na utilização e protecção da informação obtida no desempenho das suas actividades.

3.2 Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objectivos legítimos e éticos da organização.

The IIA (2013, p. 3)

d) Competência:

[4].1 Aceitarão apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência.

4.2 Desempenharão os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

4.3 Deverão continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.

The IIA (2013, p. 3)

Ainda sobre as NIPPAl, o IIA (2013, p.2), salienta-se que

[A] revisão e o desenvolvimento das Normas é um processo contínuo. O Conselho Internacional das Normas de Auditoria Interna procede a uma consulta e discussão exaustiva antes de emitir as Normas. Tal inclui uma solicitação a nível mundial para comentário público através do “exposure draft process”. Todos os “exposure drafts” são publicados no site do IIA bem como distribuídos a todos os Institutos do IIA».

Segundo o IIA (2013), as NIPPAl se encontram organizadas por:

- NA (a);
- normas de **desempenho** (b);

e por

- **normas de implementação** (c).

(a) **NA**, de série 1000, são regras funcionais que:

— elencam os procedimentos formais de definição, através de carta, do objetivo, autoridade e responsabilidade da auditoria interna, que deverão estar de acordo com as disposições normativas e estatutárias, sujeitas a aprovação pelos órgãos institucionais das entidades;

— assinalam que profissionais de auditoria interna atuem de acordo com as regras de independência e objetividade;

— determinam que os profissionais só devam aceitar o trabalho se possuírem conhecimentos e competências técnicas necessários para cumprir as funções que lhe forem cometidas, no âmbito da proficiência e cuidado profissional adequado;

— estabelecem a obrigatoriedade de elaboração de um programa de garantia da qualidade e aperfeiçoamento cujos requisitos são a sujeição dos auditores internos às avaliações internas (supervisão periódica e continuada pelos órgãos superiores competentes no ceio das empresas) e às avaliações externas (pelo menos uma vez em cada 5 anos, deve existir uma monitorização executada por um avaliador qualificado e independente da estrutura organizacional). Incluem também a obrigação de reporte dos resultados do programa aos órgãos superiores competentes, para efeitos de avaliação da conformidade.

(b) **Normas de desempenho (ND)**, de série 2000, sintetizam o âmbito das auditorias internas em contexto corporativo e conferem critérios que servem guias na mensuração da avaliação do desempenho.

Invocam que a auditoria interna acrescenta valor quando ela ajuda a identificar melhorias de oportunidades e reduz a exposição aos riscos materiais que afetam o alcance dos objetivos da organização. Impõem: que as atividades de auditoria interna sejam planejadas com base no risco e que devam incluir a calendarização dos trabalhos, os objetivos, os programas de trabalho, englobando a gestão de recursos humanos, materiais e financeiros; que a natureza do trabalho deve servir de apoio e orientação ao governo das sociedades; que os dados e os resultados recolhidos, decorrentes de todo o processo, deverão ser comunicados aos órgãos competentes e devem servir para monitorização do progresso de melhoria dos procedimentos; que será responsabilidade da gestão implementar as medidas corretivas recomendadas pela auditoria interna; e que caso essas recomendações não sejam cumpridas, competirá aos auditores internos reportar a situação à Comissão.

(c) **Normas de implementação (NI)**: destinam-se aos serviços específicos de garantia de fiabilidade (auditoria) e de consultoria sobre as quais aplicam-se as NA (c.1.) e as ND (c.2.).

(c.1.) NI (associadas às NA) relativas à:

- **Garantia de fiabilidade (auditoria)**: detalham as orientações para trabalhos concretos ligados à auditoria. Estabelecem que os auditores deverão respeitar os princípios de objetividade e independência, a conformidade com as leis e regulamentos para a prática profissional, as diligências a efetuar no caso de suspeita de fraudes (ou irregularidades) e desconformidades através do provimento de dados que acrescentem valor e que apoiem a gestão «no cumprimento eficaz das suas responsabilidades, fornecendo-lhes análises, avaliações, recomendações, sugestões e informação respeitantes às atividades sujeitas a auditoria» (Martins & Morais, 2013, p.77).

- **Consultoria**: balizam o âmbito de trabalho dos auditores, tendo em consideração as normas profissionais, a calendarização das atividades, o nível de extensão e profundidade dos trabalhos a executar. Simultaneamente, numa lógica de custo/benefício, pretendem responder, de forma adequada, às «[...]»

necessidades e expectativas dos clientes, incluindo a natureza, oportunidade e comunicação dos resultados do trabalho» (Martins & Morais, 2013, p. 80).

**(c.2.) NI associadas às ND relativas à:**

- Garantia de fiabilidade (auditoria): clarificam como, quando e onde os auditores devem recolher prova para avaliação da eficácia dos sistemas de controlo interno e quais as fontes para o fazer, desde a planificação geral, formas de documentação dos papéis de trabalho, passando pelo conhecimento de negócio, levantamento dos processos, gestão de risco e modelos de gestão, culminando na elaboração e apresentação dos resultados e respetivas conclusões (Martins & Morais, 2013).

(2) Nas orientações fortemente recomendadas, o The IIA (2013) desagrega-as da seguinte maneira:

- **Práticas recomendadas (Supplemental Guidance – Recommended Guidance):** fornecem orientações suplementares para as NA, ND e NI, subdivididas por tipo de sector. Englobam todos os temas pertinentes relativamente aos métodos e condutas, recursos e técnicas, programas e formas de procedimentos. O IIA faculta exclusivamente aos seus membros os “International Professional Practices Framework”(IPPF), através de Guias práticos para a auditoria interna (Practice Guides) Geral e de Avaliação de Riscos de TI (Assessment of IT Risk Guide) para os ramos:

- Financeiro (Financial Services);
- Público (Public Sector);
- e
- Sistemas de Tecnologias e de Informação (Global Technology Audit Guide).

- **Tomadas de Posição (Position Papers):** através de exemplos práticos que permitam identificar que tipo de salvaguardas é que devem ser asseguradas sem pôr em causa os princípios de objetividade e integridade, a IIA emite declarações relativas a questões de relevo para os auditores internos e outras partes interessadas, orientadas para informar e/ou instruir acerca de assuntos pertinentes para a profissão. Temas como o Corporate Governance e o papel da auditoria interna nas Comissões Executivas, enfatizam a importância da preparação e implementação do Estatuto/Regulamento de auditoria interna

nas empresas, em conformidade com as NIPPAI, já que este permite identificar, de forma clara e inequívoca, a missão e objetivo, o âmbito de atuação, as funções e responsabilidades, o nível de influência ideais para aferir o grau de adequabilidade das relações de parceria entre auditores internos e a comissão executiva (administração) quanto ao contributo para o incremento de valor nas áreas de avaliação dos controlos internos, nos modelos de governação, na gestão dos riscos e no auxílio da definição das estratégias operacionais.

**A Fraude** é uma outra área destacada pelo IIA que em janeiro de 2019 publicou uma tomada de posição na qual reconhece que o sucesso para a mitigação da ocorrência de fraude ou corrupção se concentra no processo de avaliação dos controlos internos. Esta tomada de posição pretende dar enquadramento à definição de fraude, difundir as formas mais usuais do seu cometimento, bem como os ambientes em que ela pode proliferar. Considera que a fraude não é exclusiva de um tipo de organização, nem que existe alguma empresa a ela imune. Alerta que a oportunidade de cometer fraude pode surgir em qualquer lado e que, por conseguinte, é importante que as organizações desenvolvam adequados programas antifraude (que descrevam quando um conjunto de habilidades da auditoria interna podem ser usados com melhor efetividade e em que momento outros recursos complementares devam ser alocados). Fornece importantes notas sobre procedimentos de controlo interno; ações de planeamento, prevenção e/ou medidas de resposta, avaliação de potenciais riscos e investigação de fraude (The IIA, 2019).

Apesar do IIA entender que é da exclusiva competência da Gestão implementar, com vista à redução do risco de fraude, um robusto SCI e um eficiente plano antifraude, clarificar as políticas e metodologias de investigação e determinar o papel dos auditores internos nos casos em que haja suspeita de fraude, compete aos auditores internos, nas suas auditorias e averiguações, proceder à avaliação desses controlos, por forma a assegurar que os mesmos sejam capazes de detetar, prevenir e monitorizar os riscos. Para uma apropriada avaliação, os auditores internos devem cumprir determinados preceitos, nomeadamente em alocar, à equipa responsável, membros que detenham conhecimentos e habilidades necessárias para a execução da tarefa, seja pela capacidade de identificar e compreender cenários, tendências, técnicas, esquemas ou padrões desviantes, seja pela avaliação do âmbito e extensão de procedimentos adicionais, seja pela monitorização das áreas sensíveis e, conseqüentemente, a sua capacidade em avaliar a eficácia dos controlos (quanto à prevenção e/ou deteção), seja pela forma como as evidências por meios

informáticos são recolhidas, seja pelos procedimentos a adotar nas situações em que tenha ocorrido fraude, por análise do que falhou e o do que pode ser aperfeiçoado (The IIA, 2019).

Em maio de 2018 foram lançadas tomadas de posição sobre **A importância da conformidade; O papel da auditoria interna no Corporate Governance e Considerações sobre o pessoal afeto à auditoria interna**. As respetivas tomadas de posição explicam que a conformidade com as IPPF é determinante para o cumprimento das responsabilidades inerentes ao cargo e de garantia de fiabilidade. Admitem que a execução da auditoria interna em consonância com a norma profissional potencia o aumento de confiança sobre o trabalho levado a cabo. Considerando as vicissitudes próprias de uma gama diferenciada de tipos de empresas e ambientes empresariais, segundo o IIA, os departamentos de auditoria interna são um dos pontos-chave no contributo para um bom governo societário, quando estes estão alinhados à estratégia da empresa e sob o estrito cumprimento das normas profissionais emanadas pelo IIA. Desta forma, deverá existir um regulamento próprio, redigido pelo responsável do departamento interno cujos detalhes são discutidos, aprovados, revistos e avaliados periodicamente, pela comissão de auditoria, pela gestão e conselho, estruturado no sentido de clarificar o papel da auditoria interna no ceio do governo societário, sempre de acordo com as NA. Por forma a proteger o interesse dos *stakeholders*, a tomada de posição sobre a importância da conformidade convoca os quadros superiores das organizações a possuírem um papel proativo no cumprimento das missões que se lhes assistem. Avaliar como o papel da auditoria interna acrescenta valor nas organizações não se faz sem análise de certos indicadores, nomeadamente da maneira como a gestão atribui certas funções, da questão da salvaguarda dos princípios de independência e da objetividade e do grau de influência na definição das políticas, incluindo, o alcance da atuação da auditoria interna - se só se trata de uma mera prestação de serviços orientada para o reporte financeiro; ou, também, se se trata de uma ferramenta de cooperação holística que abarca as vertentes estratégica, operacional e (até) de serviços independentes, como os de consultoria/assessoria. Este acervo de tomadas de posição reportadas em maio de 2018 vêm identificar o papel dos auditores na gestão dos riscos e auxiliam a capacitar a administração e os seus acionistas a avaliar e aprovar os regulamentos de auditoria interna que explanem de forma proveitosa a “Missão e Propósito; Normas, Autoridade; Âmbito, Programa e Avaliação e Melhoria de Qualidade” (The IIA, 2018a, 2018b, 2018c).

Já em janeiro de 2013, o IIA tem a iniciativa de recomendar **as três linhas de defesa de gestão e controlo eficazes de riscos**. Na prática, esse modelo de gestão de riscos e do controlo interno surge como resposta aos desafios sentidos nos negócios do século XXI, onde as responsabilidades estão repartidas nos diversos departamentos e sectores<sup>13</sup>. Ainda que houvesse uma estrutura formalizada para fazer face à gestão dos riscos, com cada componente perfeitamente identificado, *inclusive* as áreas de negócio sensíveis sob as quais deveria existir monitorização, geralmente estas estruturas não chegavam sequer a definir os limites de atuação de cada um dos departamentos, as formas de comunicação e articulação entre as mesmas. Mesmo havendo uma estrutura formal de políticas e procedimentos que consegue identificar os pontos críticos de negócio que devem ser monitorizados, admite-se que os sistemas de controlo interno podem ser ineficazes e ineficientes. Assim, o The IIA (2013) apresentou o **Modelo de Três Linhas de Defesa** como um sistema ideal, com práticas recomendadas que podem ser aplicadas em qualquer tipo de entidade e que conferem níveis de atribuição de responsabilidades em cascata.

Neste modelo, a **1ª Linha de defesa** é atribuída às hierarquias de topo das organizações, aos gestores operacionais (ou seus equivalentes), que têm como responsabilidade estabelecer modelos gerais de governo societário e de garantir que as ações desenvolvidas pelos departamentos cumpram as metas e os objetivos. É também da sua competência gerir os riscos, identificando-os, avaliando-os, supervisionando-os e/ou mitigando-os, aplicando, sempre que necessário, as medidas corretivas.

A **2ª Linha de defesa**, com independência limitada face à 1ª linha, desdobra-se em vários departamentos inseridos na estrutura organizacional onde intervêm diversos atores, cada um com responsabilidades próprias. Usualmente esses setores encontram-se distribuídos em áreas como as de controlo financeiro, segurança, gestão de riscos, qualidade, inspeção e conformidade. A natureza das intervenções são mais diretas pois compete-lhes apoiar os gestores operacionais a desenvolver e reavaliar os sistemas de controlo interno e de risco, auxiliando-os na prossecução das metas estabelecidas e no grau de cumprimento, prestando informações acerca da adequação das diretrizes nas práticas quotidianas dos

---

<sup>13</sup> Entende-se como diversos departamentos e sectores, de acordo com a Declaração de Posicionamento emanada pela IIA de janeiro de 2013: auditoria interna, controlo de qualidade, gestão de riscos corporativos, conformidade (ou *compliance*), fraude, controlo interno.

colaboradores, monitorizando a «eficácia do controlo interno», «a precisão e integridade do reporte», «a conformidade com as leis e regulamentos e a resolução oportuna de deficiências». Compete-lhes, ainda, identificar e alertar aos gestores de 1ª linha sobre «(...) questões atuais e emergentes» e «[...] mudanças no apetite ao risco implícito na organização» (The IIA, 2013).

A **3º Linha de defesa** é voltada para os departamentos de auditoria interna, cuja principal incumbência é de proceder a avaliações independentes e objetivas sobre os sistemas de controlo interno e de riscos e discutir os resultados com os órgãos competentes e de aconselhar, nos termos e condições das políticas, leis e regulamentos internos e em conformidade com as NIPPAL.

Fora das estruturas orgânicas das organizações existem outras funções independentes, exercidas por reguladores, auditores externos ou outros similares que, de acordo com o The IIA (2013) podem contribuir, embora que de uma forma genérica, para a definição e adoção dos modelos de governo das sociedades. São os reguladores que estipulam requisitos que visam tornar os sistemas de controlo interno e gestão de riscos mais robustos e que avaliam, no seu todo, ou em partes, cada uma dessas linhas de defesa.

Os princípios subjacentes ao método das «Três Linhas de Defesa» foram entretanto revistos e republicados pelo IIA em agosto de 2020 e passaram a designar-se «Modelo das Três Linhas» (The IIA, 2020). Vêm tornar explícito o âmbito das responsabilidades entre cada um dos intervenientes, pela delimitação e articulação entre cada um dos departamentos, em termos de definição de:

- responsabilidades gerais (perante os stakeholders, pela supervisão da organização e pelo relato);
- hierarquias nas funções de 1ª, 2ª e 3ª linha (delegação, direção, recursos e supervisão);
- interações entre funções (alinhamento, comunicação, coordenação e colaboração).

Esquemáticamente apresenta-se na Figura 2.3 infra, o novo Modelo das Três Linhas:



Figura 2.3 O Modelo das Três Linhas do IIA

Fonte The IIA (2020, p. 6).

A tomada de posição publicada em janeiro de 2009 em que aborda **O papel da auditoria interna no gerenciamento [sic] de riscos em toda a empresa** explica pormenorizadamente em que consiste, a quem se destina; as vantagens; quais as atividades que lhe são atribuídas; a distinção entre o papel da auditoria interna e o de consultoria em consonância com as NIPPAI e das respetivas salvaguardas e, por último, a exortação à transferência de responsabilidades para os departamentos especializados nas situações em que os auditores internos não tenham conhecimentos nem meios técnicos necessários para o desenvolvimento da atividade. Sobre esta temática, o The IIA (2019, p. 2) proclama que a ERM

[...] é um processo estruturado, consistente e contínuo aplicado em toda a organização que identifica e avalia riscos, além de decidir sobre respostas e relatórios sobre oportunidades e ameaças que afetam a consecução dos objetivos.

e que, também,

[o]s princípios apresentados [(...)] podem ser usados para orientar o envolvimento da auditoria interna em todas as formas de gerenciamento [sic] de riscos, mas o objetivo principal é abordar o ERM, pois é mais provável que melhore os processos de governança de uma organização.

Tendo como alicerces os princípios da independência e da objetividade, para além da identificação dos riscos, ameaças e oportunidades, este documento visa enquadrar o âmbito da auditoria interna em todas as categorias de gestão de riscos nas organizações; reforça o grau de responsabilidade em cada um dos intervenientes nos modelos ERM, nomeadamente, na integral responsabilidade do conselho/administração em garantir que a gestão de riscos corporativos é assegurada de maneira adequada (The IIA, 2009).

Em relação aos benefícios do ERM, a tomada de posição do IIA 2009 aludiu que potenciam o alcance de objetivos assentes em tomadas de decisão baseadas em melhores fontes de informação; identificam e apresentam, sob a forma de relatórios, uma visão clara, segmentada e global dos diversos tipos de riscos; possibilitam focar em áreas de relevo, de atuar de forma eficiente/ eficaz, e, conseqüentemente, mitigar o impacto adverso dos possíveis imprevistos, pela avaliação, por parte administração, das informações extraídas por diversas fontes, das quais se incluem, entre outras, as auditorias interna, externa e consultores independentes.

Segundo o IIA, o papel da auditoria interna inserida na ERM, de acordo com a Figura 2.4 abaixo, abrange, as seguintes atividades:

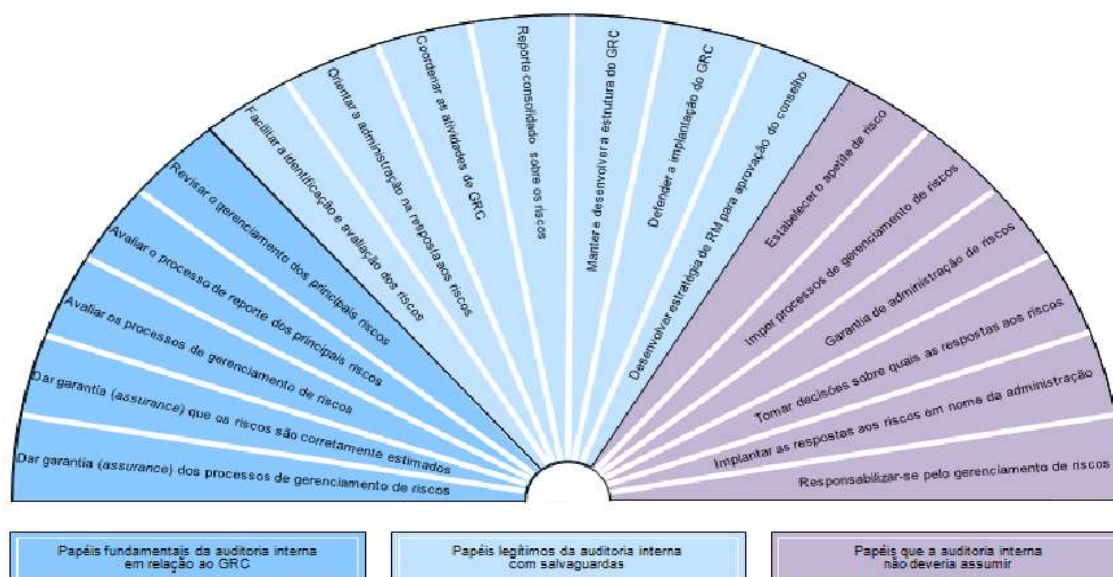


Figura 2. 4 O papel da auditoria interna no ERM

**Fonte** The Value Agenda, The Institute of Internal Auditors – UK e Irlanda e Deloitte & Touche 2003, citado por The IIA (2009, p. 4).

Na Figura 2.4 supra indicada, há a concisa identificação de que tipo de papéis a auditoria interna deve desempenhar num modelo de ERM. Desagrega as funções pela natureza e parametriza-as em conformidade com as NIPPAI. À esquerda constam os «Papéis fundamentais da auditoria interna em relação ao GRC [sic] <sup>14</sup>» que compreendem as áreas ligadas à **avaliação** (assurance); na parte central da figura constam os «Papéis legítimos da auditoria interna com salvaguardas», que dizem respeito às áreas ligadas à **consultoria** e, por fim, mais à direita, os «Papéis que a auditoria interna não deveria assumir» que abarcam todas as áreas ligadas a outros serviços que se encontram fora do âmbito principal de atividade da auditoria interna (The IIA 2009, p. 4).

<sup>14</sup> GRC – segundo definição da Tomada de Posição do IIA (2009, p. 2), “[g]erenciamento de riscos corporativos [sic] (Enterprise-wide risk management – ERM) é um processo estruturado, consistente e contínuo que

Infere-se, portanto, com base no IIA (2009), que o principal objetivo desta tomada de posição seria a de balizar as responsabilidades e competências destinadas à administração com as que podem e devem (ou não) ser atribuídas aos auditores internos. Quanto maior for a deslocação dos tipos de papéis, da esquerda para o centro, sempre que a atividade de avaliação extrapole para a consultoria (de competência exclusiva da administração), maiores serão as salvaguardas aplicadas como requisito indispensável à atuação dos auditores. Para estas situações, o IIA recomenda aos auditores internos que exerçam atividades de consultoria que incluam nos seus programas de trabalho «uma estratégia clara e um cronograma para mitigar a responsabilidade destes serviços para membros da equipa da administração» (The IIA, 2009, p. 6).

Bailey (2016, p. 4), num estudo publicado na Common Body of Knowledge (CBOK) conclui que, em relação à análise futura da aplicabilidade das NIPPAI em matéria de «atualizações, usos e conformidades com as normas», pese embora as normas internacionais de auditoria de interna possam ser apresentadas como “requisitos mínimos esperados” e que devem ser empregues de forma universal, na prática, isso ainda não ocorre, uma vez que menos de metade dos Chief audit executives (CAEs) <sup>15</sup> entrevistados admite aplicar a totalidade das NIPPAI «em conformidade com os requisitos do programa de garantia de qualidade e melhoria da Norma 1300; e quase um quarto dos auditores internos se classifica abaixo do nível de competência na aplicação do IPPF ao seu trabalho» (Bailey, 2016, p. 26).

Outros dados recolhidos pelo supracitado estudo é que tendencialmente os membros da IIA (ou os que detinham certificados profissionais em auditoria interna) eram os que usavam com maior frequência as NPPAI e que a utilização das normas era muito mais comum em indústrias, altamente reguladas, e ainda mais prováveis em organizações privadas e de capital aberto, em comparação às organizações sem fins lucrativos e do setor público (Bailey, 2016).

Note-se que Bailey (2016) distingue os departamentos de auditoria interna em função da sua dimensão e a importância que os mesmos têm no seio das empresas. Indica que

---

percorre toda a organização para identificar, avaliar, decidir quais as respostas e reportar as oportunidades e ameaças que afetam o cumprimento de seus objetivos”.

<sup>15</sup> CAE: Chief audit executives (segundo o autor) – responsável de auditoria: “o indivíduo mais graduado da organização com responsabilidade pelos serviços de auditoria interna, geralmente conhecido como Diretor de Auditoria Interna ou título semelhante (IIA Portugal, 2020).

quanto maior for a dimensão da empresa maior será o índice de conformidade para com as NIPPAI. Para ele, os grandes desafios também têm que ver com a reduzida dimensão dos departamentos, geralmente formados por apenas 1 a 3 elementos, a falta de suporte dos administradores/gestores e o facto de os regulamentos ou políticas internas das entidades não atenderem à importância da conformidade com as NIPPAI, como parte relevante, complementar e integrante do processo de gestão das empresas. Acresce que uma deficiente adoção das NIPPAI pode levar a uma inexistente ou ineficiente gestão dos riscos e um débil controlo interno.

A referida investigação conclui que «com o amadurecimento da profissão, a conformidade com as normas profissionais possa, um dia, ser esperada de todos os auditores internos (...)» (Bailey, 2016, p. 26).

## **2.6. A Auditoria Interna no Setor Público**

A auditoria no setor público inicialmente tinha como funções principais a verificação documental, a inventariação e produção de relatórios. Progressivamente essas funções estenderam-se a outros domínios, tendo passado a atuar na análise aos controlos de sistemas, operações e programas (Alves, 2015).

Similarmente ao setor privado (nas relações “investidor/gestor”), no setor público, nas relações “Estado/cidadão”, o estímulo ao reforço do papel da auditoria nas organizações será relevante se considerarmos que a sua atuação pode contribuir para o fortalecimento da confiança na gestão pública, dado que quanto maior e melhor for o controlo na aplicação dos orçamentos nos vários organismos que compõem o Estado, será mais bem concretizada a sua missão (Alves, 2015).

A propósito do pacote de diversas reformas estruturais que ficou conhecido entre os pares por NPM, iniciado nos anos 80, Hood, citado em nota (4) por Major e Magalhães, 2014), defendem que essa política

[...] representa um conjunto de doutrinas administrativas que dominaram as reformas em vários países (Hood, 1991) e que podem ser sumarizadas por meio da identificação de sete dimensões que se encontram interligadas (Hood, 1995): a desagregação das organizações públicas; a promoção da concorrência do sector público e do sector privado por meio de mecanismos como a contratação; a utilização de práticas de gestão de sector privado no sector público; o aumento da preocupação com a disciplina e a parcimónia na utilização de recursos; a atuação mais ativa, visível e a atribuição de

um poder discricionário aos gestores de topo; a definição de medidas e padrões de desempenho com objetivos mensuráveis e claramente definidos; e a atribuição de uma maior ênfase no controlo dos resultados.

A empresarialização do sector público integrada em estruturas organizacionais similares ao Corporate Governance privado, à luz da política do NPM, foi conquistando novos palcos em diversos países europeus e concretizou-se com recurso a

[...] privatizações; alienação de participações públicas a privados; abertura de mercados antes reservados; concessões de serviços públicos a privados; constituição de sociedades comerciais para gerir serviços públicos; criação de empresas públicas com estatutos específicos; criação de entidades «quasi-empresas»: institutos, fundações, agências, parcerias público-privadas e recurso a sofisticados processos de engenharia financeira (Costa et al., 2006, p. 203).

Reconhecida pelo organismo norte-americano IIA, em 1992 é instituída, em Portugal, a associação profissional sem fins lucrativos denominada Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) que, sob o internacional lema «Progress through sharing», procura, conforme referido por Torga (2015, p. 44),

[d]inamizar núcleos de Auditores Internos sectoriais, que se ocupam de temas de gestão de risco, controlo interno, auditoria interna e governação, específicos do seu sector de atividade. Dentro do Sector Público, o da Saúde é considerado prioritário pelo IPAI, tendo em conta os grandes progressos deste modelo de governação, experimentados nos últimos anos, estando presentemente a funcionar o Núcleo dos Auditores Internos da Saúde.

Comparativamente com a congénere americana IIA, atualmente com cerca de 80 décadas de história, o IPAI é uma organização profissional relativamente nova, que visa promover a formação contínua, estimular o intercâmbio entre colegas de outros países e divulgar as boas práticas da profissão, no âmbito da auditoria interna, em consonância com o IIA (Torga, 2015).

Em 2015 a Global CBOK publicou um relatório de conclusões da autoria de Piper, que abrangeu diversas regiões do globo (África Subsariana, América Latina & Caribe, Leste Asiático & Pacífico, Oriente Médio & Norte de África, Europa & Ásia Central, Sul da Ásia e América do Norte) e que contou com a participação de cerca de 13.000 auditores internos que exerciam as suas funções nos setores público (incluindo agências governamentais e

operações mantidas pelo governo); financeiro (privadas e de capital aberto); de capital aberto (excluindo setor financeiro) e privado (excluindo setor financeiro).

No referido artigo foram recolhidos e analisados os dados alusivos aos papéis dos auditores internos no setor público; o impacto da escassez de financiamento; ameaças à independência e à objetividade; riscos novos e em mudança; falta de financiamento para tecnologia; uso das normas; atração e retenção de talentos.

Piper (2015), apesar de apresentar uma análise com uma amostra não científica, consegue retratar o estado da auditoria interna no setor público em comparação com a auditoria interna desenvolvida em setores fora da esfera pública.

Ao citado estudo conclui-se que:

(1) Sobre os «Papéis dos Auditores Internos no Setor Público»

Cerca de 24% do total dos inquiridos trabalha no setor público, maioritariamente inseridos em estruturas organizacionais governamentais (61%) e um número mais baixo (15%) em outros organismos geridos pelo Estado (“como escolas, hospitais e correios”). Uma esmagadora maioria respondeu que as suas funções eram exigidas por lei (Piper, 2015, p. 5).

(2) Sobre «O Impacto da Escassez de Financiamento»

O impacto da crise financeira que assolou o mundo em 2007-2008 se fez sentir na tendência generalizada dos governos em reduzir os orçamentos dos serviços públicos. Comparando com a média global, entre o setor público e o setor não público: 24% dos CAEs do setor público apontam que as verbas destinadas aos seus departamentos são manifestamente insuficientes, tendo em conta “a extensão das suas responsabilidades”. Só 12% dos CAEs dos setores não públicos é que menciona sentir escassez de recursos financeiros. 34% dos CAEs do setor público (embora inferior, comparativamente com os 42% dos CAEs do setor não público) dizem que no ano homólogo os seus orçamentos aumentaram (Piper, 2015).

(3) Sobre «Ameaças à Independência e à Objetividade»

Cerca de 25% dos CAEs alegaram que já se sentiram condicionados em excluir ou alterar “significativamente uma descoberta ou relatório de auditoria válido”.

Facultar avaliações objetivas às partes interessadas é uma das muitas atribuições dos auditores internos. Contudo, apesar de as normas estabelecerem que o auditor interno deva ser independente da administração, na prática, esta demarcação é arduamente

mantida, principalmente quando nos referimos aos auditores internos no setor público, que se encontram inseridos em estruturas organizacionais demasiado centralizadas, com gestores pouco familiarizados com modelos governativos assentes nas NIPPAI, fortemente pressionados por uma base ampla de partes interessadas, a saber: o «solicitante da auditoria», o «órgão auditado», o «órgão governamental», as «autoridades públicas», os «grupos de interesse público» e, por fim, os «contribuintes» (Piper, 2015, p. 11).

#### (4) Sobre «Riscos Novos e em Mudança»

Das 5 áreas de risco «Operacional», de «Conformidade/regulatório», de «Avaliação de gerenciamento [sic] de riscos/eficácia», de «Riscos estratégicos do negócio» e de «Tecnologia da Informação (TI) não coberta em outras auditorias», o relatório salienta as ameaças cibernéticas; as consequências decorrentes de eventos geopolíticos e os tumultos económicos domésticos como áreas de risco em rápida mudança. De acordo com as conclusões do referido relatório, aceleradas alterações forçarão os auditores internos do setor público a estreitarem relações de cooperação com os gestores e a estender o âmbito do seu trabalho - da análise do desempenho histórico das organizações para as novas áreas de risco (Piper, 2015, p. 14).

Em termos de média global entre regiões, importa salientar que, quando comparado com o setor não público, observa-se que os departamentos de auditoria interna do setor público dão menor foco na «Avaliação de gerenciamento [sic] de riscos/eficácia», nos «Riscos estratégicos do negócio», em «TI não coberta em outras auditorias», mas um maior foco nas áreas de risco «Operacional» e de «Conformidade/regulatório» (Piper, 2015, p. 14).

Apesar das NIPPAI enfatizarem a importância da avaliação de riscos e da respetiva monitorização periódica, ao longo do ano, de acordo com o estudo:

— 50% dos auditores internos do setor público afirma não atuar de acordo com as normas práticas da profissão;

e que

— 30% declara “conduzir uma avaliação de riscos anual, mas sem atualizações formais ao longo do ano”.

Dos 2.986 CAEs participantes, quando comparados com os auditores internos do setor não público, sobre a questão “Q42: Com que frequência a auditoria interna conduz avaliações de riscos” conclui-se que a frequência da avaliação de risco, é maior em organizações

ligadas ao setor financeiro e de capital aberto, mas menor no setor público e no privado (quando excluído o setor financeiro) (Piper, 2015, p. 15).

(5) Sobre a «Falta de financiamento para Tecnologia»

Apesar de 55% dos auditores do setor público considerarem possuir bons níveis de proficiência no uso de ferramentas de automatização e de análise de dados em auditoria, quando comparados com os auditores internos do setor não público, o relatório conclui que os do setor público usam-nas com pouca frequência nas áreas ligadas à identificação de possíveis fraudes e testes aos riscos ou controles.

Alguns CAEs confirmam sentir dificuldade ou falta de apoio financeiro para aquisição de softwares adequados. Outros afirmam estar em fase de implementação dos meios tecnológicos nos seus departamentos.

Para além das relações interpessoais e de distribuição de funções no ceio das organizações, de acordo com Piper (2015) existem outros pontos de ação que os CAEs devem estar sensibilizados, nomeadamente em explicar aos Chief Executive Officer (CEO)<sup>16</sup> qual é a vantagem de se investir nas ferramentas informatizadas de análise de dados e como elas podem contribuir para uma concretização dos objetivos de gestão.

Adicionalmente Piper (2015, p. 17) sugere que os CAEs que se posicionem no primeiro estágio de implementação e uso das ferramentas de análise de dados que sejam capazes de

- «Identificar lacunas existentes de competência;
- Estruturar uma estratégia de gestão de conhecimento, para abordar as maiores lacunas de *expertise*.
- Desenvolver uma estratégia apropriada de estruturação de equipe».

---

<sup>16</sup> CEO – Presidente/ Diretor Executivo: “O mais elevado cargo dentro de uma organização exercido individualmente, com plena responsabilidade das operações”. (IIA, 2020 trad.)

## (6) Sobre o «Uso das normas»

Os auditores internos que exercem a sua atividade no setor público, para além de estarem vinculados às NIPPAI, por inerência, também têm de cumprir os estatutos jurídicos emanados pelos organismos governamentais, que naturalmente variam consoante o local, região ou país. Enfrentam o desafio de exercer as suas funções num ambiente onde as leis locais sistematicamente contrariam as normas internacionais da profissão, o que leva a que, na maioria das vezes, a conformidade com as leis e regulamentos entre em colisão com o entendimento dado sobre o papel da auditoria nas organizações governamentais (Piper, 2015).

A título de exemplo, o relatório aponta para a lei nacional na Tanzânia, que trata a auditoria interna e os controlos internos de forma distinta do preconizado na estrutura concetual das IPPF, ao priorizar os controlos de conformidade e financeiros; ao ser omissa quanto à gestão de riscos/ governança e muito tipificar (normativamente) a problemática da prestação de serviços de consultoria (Piper, 2015).

O'Loughlin citada por Piper (2015, p. 19) vai mais longe ao dizer que

[o]s CAEs, muitas vezes, têm medo de auditar áreas como governança e estratégia, porque isso os colocaria em conflito com os conselhos e gerentes, mas, se os auditores internos devem prestar avaliação objetiva, eles precisam de ter a coragem de encarar esses desafios, mesmo com risco de demissão.

Incumbirá aos CAEs desempenhar um papel pedagógico junto dos órgãos de governação/gestores «de modo que eles vejam o raciocínio por detrás da definição mais ampla de auditoria interna e controlos internos do IIA», demonstrando, para o efeito, como a adoção das melhores práticas da IPPF geram benefícios para a organização (Piper, 2015, p. 19).

Numa visão regional (setor público comparado com o setor não público) sobre a questão «Q98: Sua organização usa as *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas do IIA)*» responderam «Sim, todas as *Normas*», em termos percentuais, Piper (2015, p.19) refere que:

- 56% dos auditores internos do setor público; e
- 60% dos auditores do setor não público” situados, essencialmente em África Subsariana e do Norte, Médio Oriente, América do Norte e Europa.

Há, portanto, em termos geográficos, um menor engajamento com o uso completo de normas em regiões situadas na Ásia e Pacífico, América Latina e Caribe (Piper, 2015).

Tendo em conta com o que ficou demonstrado na publicação de Piper (2015), podemos levantar a hipótese de que haja dissonância entre o papel do auditor interno no setor público, sobretudo quando este é confrontado com a falta de harmonização nas áreas normativa (internacional versus nacional), política e cultural. Em adição, ao aumento da austeridade económica em paralelo com o aumento da procura dos serviços públicos, sentido em maior grau e profundidade nas regiões onde há um maior intervencionismo estatal na área social, urge a necessidade de melhoria dos serviços a prestar à sociedade.

Deduz-se, portanto, com base em Piper (2015), que a promoção da independência, ao mesmo tempo em que se advoga maior e melhor cooperação entre os auditores internos e os respetivos órgãos de governação das sociedades, em conformidade com as novas orientações emanadas do Modelo das Três Linhas do IIA, só poderá ser levada a bom porto se os auditores internos assumirem o papel de pedagogos, auxiliando os CEO a compreender a relevância da adoção de um corporate governance assente numa distribuição de responsabilidades adequada.

#### (7) Sobre a «Atração e Retenção de Talentos»

Como identificado no relatório de Piper (2015), os auditores internos dos organismos públicos relatam o sentimento de incapacidade em atrair e reter talentos devido às limitações financeiras, sobretudo na questão remuneratória, situação esta que se foi agudizando a partir da crise financeira internacional de 2008, em que vários governos, visando o controlo do défice público, adotaram políticas de contenção de despesas e fortes cortes orçamentais, mais acentuados em áreas da função pública consideradas como «não prioritárias».

Por outro lado, Piper (2015, p. 21) aponta que

[u]ma das vantagens de trabalhar no setor público é o nível de treinamento que a equipe recebe. Funcionários do setor público recebem mais treinamentos formais de auditoria interna do que qualquer outro setor – 49 horas por ano, comparadas com 44 em setores não públicos (...). Na maioria dos países, as organizações do setor público apoiam o treinamento da equipe até certo nível, apesar de ainda não ser suficiente para que ela se mantenha por dentro dos rápidos acontecimentos.

Uma administração eficaz e eficiente, com tomadas de decisão assentes em informações corretas e tempestivas, num ambiente de constantes mutações, requer não se possa descurar a atração e retenção de talentos, daí que Piper (2015, p. 21), tenha declarado que a retenção de equipas passe pela promoção de um plano que

- [1]. Desenvolva programas excelentes de treinamento, para manter as competências e conhecimentos atualizados, incluindo a concessão de folgas para comparecimento a workshops e conferências.
2. Crie um bom ambiente de trabalho e condições flexíveis de emprego, quando possível.
3. Promova uma sensação de pertencimento, para que auditores que trabalhem em áreas isoladas tenham contacto regular com seus colegas e, também, com seus institutos e filiais locais do IIA.

Em consideração às situações elencadas por Piper (2015), conclui-se que os auditores internos dos serviços públicos vivem numa autêntica jigajoga porque têm de atender às necessidades de cada um dos stakeholders, já que, numa época em que os seus departamentos se defrontam com graves problemas de subfinanciamento, falta de recursos técnicos humanos e até mesmo de questões do foro cultural, o volume e âmbito das suas funções tem vindo a aumentar exponencialmente.

Na perspetiva de Talbot & Wiggan (2010), citados por Santos, Martinho e Lopes (2022a, p. 266)<sup>17</sup>,

- [a] auditoria é essencial para a accountability, uma vez que permite reforçar a credibilidade da informação financeira, sendo essencial a divulgação do relatório de auditoria para uma maior segurança na informação financeira e para aumentar a transparência das entidades públicas.

---

<sup>17</sup> Talbot, C.; Wiggan, J. *The public value of the National Audit Office*. International Journal of Public Sector Management, Vol. 23 No. 1, p. 54.

Como se pode depreender através dos autores, Piper (2015) e Talbot & Wiggan (2010), citados por Santos, Martinho e Lopes (2022a), suprarreferidos, analisando a questão da auditoria interna no setor público, pode-se levantar a tese de que a «accountability» (em português, responsabilização) é uma conceção que se esbarra naquilo que é definido como linhas orientadoras gerais de um determinado país porque envolve um conjunto de interesses e expectativas que se vão sobrepondo e desvirtuando, por vezes, o propósito do serviço público. As normas instituídas por vezes se esbarram com as especificidades económicas e socioculturais do país/região onde as mesmas são implementadas. Desta forma, o papel dos auditores internos do setor estatal estará sempre condicionado pela forma como os seus departamentos se encontram inseridos na estrutura orgânica das entidades, na maneira como os modelos de governo são adotados e no tipo de relações que se vão estabelecendo.

## **2.7. Auditoria Interna em Portugal no Setor Público Hospitalar**

Em virtude do aumento do escrutínio que as instituições hospitalares enfrentam, atendendo que a função de auditoria interna, quando bem posicionada no Corporate Governance da Organização, pode acrescentar valor, Ávila e Geada (2022, p. 59) referem que o IPAI estabeleceu um protocolo com a Associação Portuguesa de Administradores Hospitalares de modo a

[p]romover o pensamento crítico e uma atuação pró-ativa de reforço do papel da auditoria interna no seio da governação das instituições prestadoras de cuidados de saúde (...) bem como divulgar o contributo que o IPAI, enquanto associação profissional, pode dar no âmbito da regulamentação e credibilização da profissão de auditor.

Os anos 90 anteviram o futuro da gestão do SNS pela aprovação, na assembleia da república portuguesa, da Lei nº48/90 de 24 de agosto, em que se delimitou um conjunto de diretrizes relativas à política de saúde nacional baseada num modelo de gestão empresarial, ao enfatizar que «a política de saúde tem carácter evolutivo, adaptando-se permanentemente às condições da realidade nacional, às suas necessidades e aos seus recursos» (Base II, nº2, Capítulo I).

Tem-se que

[1]- O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvam actividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas ou de algumas daquelas actividades.

2- O Serviço Nacional de Saúde abrange todas as instituições e serviços oficiais prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde e dispõe de estatuto próprio (Base XII, Capítulo II).

O SNS é administrado a nível regional pelo CA da respectiva área de competência territorial de saúde, que por sua vez é coordenada por sub-região em cada concelho. Os concelhos regionais de saúde têm competência para

- [a)] Propor os planos de actividade e o orçamento respectivo, acompanhar a sua execução e deles prestar contas;
- b) Orientar, coordenar e acompanhar a gestão do Serviço Nacional de Saúde em juízo e fora dele, a nível regional;
- c) Representar o Serviço Nacional de Saúde em juízo e fora dele, a nível da região respectiva;
- d) Regular a procura entre os estabelecimentos e serviços da região e orientar, coordenar e acompanhar o respectivo funcionamento, sem prejuízo da autonomia de gestão destes consagrada na lei;
- e) Contratar com entidades privadas a prestação de cuidados de saúde aos beneficiários do Serviço Nacional de Saúde na respectiva região, sem prejuízo de acordos no âmbito nacional sobre a mesma matéria;
- f) Avaliar permanentemente os resultados obtidos;
- g) Coordenar o transporte de doentes, incluindo o que esteja a cargo de entidades privadas (Base XXVII, Capítulo III).

Ainda no Capítulo III da Lei 48/90 de 24 de agosto, prevê-se que

- o SNS fique sujeito a avaliação permanente «baseada em informação de natureza estatística, epidemiológica e administrativa», incluindo «informação sobre a qualidade dos serviços, o seu grau de aceitação pela população utente, o nível de satisfação dos profissionais e a razoabilidade da utilização dos recursos em termos de custos e benefícios».

- a gestão dos hospitais e centros de saúde obedçam preferencialmente a «regras de gestão empresarial e que «a lei pode permitir a realização de experiências inovadoras de gestão, submetidas a regras por ela fixadas».

Conforme indicado nos pontos anteriores, ao longo dos últimos 30 anos, vários indicadores<sup>18</sup> atestam que a gestão do Setor Público deve incluir instrumentos previsionais, para além da análise baseada em informação histórica. Quando entramos no domínio da saúde, na vertente de assistência à população, uma vez que os meios são limitados, é determinante uma correta alocação de recursos. Assim, decorridos 12 anos desde a conceção da primeira Lei de Bases da Saúde, não estando alheia à urgência de adequação dos modelos de governação, face à volatilidade da realidade sentida, a assembleia da república portuguesa aprova a Lei nº 27/2002 de 8 de novembro<sup>19</sup> na qual vem (1) enquadrar o estatuto dos profissionais de saúde no SNS submetidos ao regime laboral da Administração Pública, assim como dos profissionais de saúde em regime liberal; (2) classificar/fixar por tabela de preços os actos e atividades elegíveis ao financiamento do SNS via Orçamento de Estado; (3) produzir bases legais para a possibilidade de criação de unidades de saúde com natureza de «sociedades anónimas de capitais públicos»; e (4) aprovar o novo regime jurídico da gestão hospitalar.

Na verdade, o novo regime jurídico de gestão hospitalar foi a materialização dos resultados decorrentes da avaliação permanente efetuada, transformando 34 estabelecimentos hospitalares em 31 SA's.

De forma a realçar a autonomia de gestão do SNS, esta lei tentou conferir um melhor enquadramento das figuras jurídicas que integravam os hospitais na rede de prestação de cuidados de saúde<sup>20</sup> (quanto às orientações e objetivos genéricos definidos pela tutela,

---

<sup>18</sup> De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 93/2005: “[o] processo de empresarialização da gestão hospitalar havia sido iniciado em 1998 pelo XIII Governo Constitucional, com a criação do Hospital de São Sebastião, em Santa Maria da Feira, tendo em vista a melhoria do desempenho, da eficiência e da qualidade do Serviço Nacional de Saúde”.

<sup>19</sup> Diploma que procede à primeira alteração parcial à Lei nº 48/90, nomeadamente às Bases XXXI, XXXIII, XXXVI e XL, respetivamente.

<sup>20</sup> Hospitais integrados na rede de prestação de cuidados de saúde abrangem (a) Estabelecimentos públicos dotados de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira, com ou sem autonomia patrimonial; (b) Estabelecimentos públicos, dotados de personalidade financeira e patrimonial e natureza empresarial; (c) Sociedades anónimas de capitais exclusivamente públicos; (d) Estabelecimentos privados, com ou sem fins

incluindo as situações de dependência/autonomia financeira no exercício das suas atividades) (art. 2, Anexo da Lei 27/2002, de 8 de novembro).

Transversais a qualquer tipo de figuras jurídicas de hospitais integrados na rede de prestação de cuidados de saúde, incluem-se, nos princípios específicos da gestão hospitalar, o dever de:

- Recorrer a instrumentos de gestão previsional (planos de atividade, anuais e plurianuais, orçamentos e outros) para o desenvolvimento das suas atividades;
- e de
- Prestar cuidados de saúde de qualidade através de um rigoroso controlo de recursos (Art. 5º, Anexo da Lei 27/2002, de 8 de novembro).

Os poderes do Estado na pessoa do Ministro da Saúde (MS) são definidos normativamente. Como critérios da sua atuação cabe-lhe, entre outros poderes:

[...] b) Fixar directrizes a que devem obedecer os planos e programas de acção, bem como a avaliação da qualidade dos resultados obtidos nos cuidados prestados à população;

(...)

d) Determinar auditorias e inspecções ao seu funcionamento, nos termos da legislação aplicável. (Art. 6º, Anexo da Lei 27/2002, de 8 de novembro)

e divulgar «anualmente, um relatório com os resultados da avaliação dos hospitais que integram a rede de prestação dos cuidados de saúde mediante um conjunto de indicadores que evidencie o seu desempenho e eficiência» (Art. 8º, Anexo da Lei 27/2002, de 8 de novembro).

Não obstante à competência de matéria exclusiva do MS, de autorizar a compra ou alienação de imóveis e de definir os parâmetros de negociação a incluir nos instrumentos de regulação coletiva, a Lei 27/2002, de 8 de novembro (artigo 12º) também clarifica as competências de tutela suscetíveis de delegação na esfera Administração Regional de Saúde (ARS), designadamente:

---

lucrativos, com quem sejam celebrados contratos, nos termos do n.º2 do artigo anterior (nº1, art. 2º da Lei 27/2002 de 8 de novembro).

1. Aprovar planos de atividade e financeiros plurianuais;
2. Aprovar planos de atividade e os orçamentos de exploração e investimento anuais, bem como as respectivas alterações;
3. Aprovar documentos de prestação de contas;
4. Aprovar tabelas de preços a cobrar (se previstos legalmente);
5. Ratificar contratos-programa;
6. Autorizar contratos de cessão de exploração ou subcontratações nos termos previstos na lei;
7. Criar, extinguir ou modificar departamentos, serviços e unidades hospitalares.

Em termos de estrutura organizacional os hospitais, sob alçada do ministério da saúde, devem obrigatoriamente, independentemente da sua natureza ou dimensão possuir órgãos de administração, de fiscalização, de apoio técnico e consulta (nos termos do art. 7º e 11º do Anexo da Lei 27/2002, de 8 de novembro). Cabendo ainda à gestão hospitalar o dever de facultar ao MS elementos que visem o seu acompanhamento e controlo, sem prejuízo de outras informações, as prestações de contas de acordo com o Plano Oficial de Contas (POC), assim como informação periódica de gestão operacional e respetivos indicadores (art. 6º, Anexo da Lei 27/2002, de 8 de novembro).

A Entidade Reguladora da Saúde, criada pelo Decreto-Lei n.º 309/2003, de 10 de dezembro<sup>21</sup>, dotada de autonomia administrativa e financeira e que regula e supervisiona a atividade e funcionamento das instituições e serviços públicos hospitalares, atualmente munida de poderes de regulação, regulamentação, supervisão, fiscalização e sancionatórios, veio, de acordo com Marques (2005) dar resposta à crescente empresarialização e a incorporação de uma lógica de mercado, incrementando, por seu turno, uma maior regulamentação no setor hospitalar.

---

<sup>21</sup> Os estatutos da Entidade Reguladora da Saúde encontram-se vertidos no Decreto-Lei nº 126/2014, de 22 de agosto.

O Decreto-Lei nº 93/2005 de 7 de junho, nos termos do art. 18º, nº3 do regime jurídico de gestão hospitalar, aprovado pela Lei 27/2002 de 8 de novembro, em conformidade com o art. 198º, nº 1, alínea a) da Constituição da República Portuguesa, surgiu na sequência do Governo ter considerado que um novo enquadramento jurídico incrementaria uma maior intervenção no exercício dos poderes de tutela e superintendência a cargo dos ministros da saúde e das finanças ao nível das orientações estratégicas.

A transformação das SA para EPE viria a ser concretizada através do Decreto-Lei nº 233/2005 de 29 de dezembro, que confere:

- a criação de uma “pessoa colectiva de direito público de natureza empresarial dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial”;
- a natureza EPE ao Hospital Santa Maria e ao Hospital de São João (anteriormente integrados no setor público administrativo);
- um novo regime jurídico e respetivos estatutos (genéricos e maleáveis face às especificidades de cada unidade de saúde) – todos os hospitais EPE deverão ser compostos obrigatoriamente pelos seguintes órgãos: (1) CA; (2) fiscal único e (3) conselho consultivo;
- a faculdade dos CA’s poderem elaborar regulamentos internos em consonância com a “especificidade, dimensão e complexidade “das suas atividades, desde que não conflitantes com as normas por ele previstas;
- centros hospitalares regionalizados (Anexo I “Especificidades estatutárias, Mapa I do Decreto-Lei nº 233/2005 de 29 de dezembro)
- ao MS a competência de homologar regulamentos internos e o poder de delegação de competências CA’s regionais de saúde (poder de superintendência);
- a repartição entre o MS e o Ministro das Finanças (MF) do dever de tutela em matérias relacionadas com o regime financeiro, incluindo o respetivo controlo (análise e provação dos planos de atividade e orçamentos anuais até ao fim do mês de outubro, da prestação das contas até ao final do mês de março de cada ano, apreciação dos indicadores de atividade, económico e financeiros, de recursos humanos e outros) e, em situações excepcionais, proceder à dissolução do CA;
- a limitação dos endividamentos face ao capital estatutário.

Sublinha-se que o CA, vinculado ao estatuto do gestor público, nomeado por despacho do MS e MF, é constituído pelo presidente e respetivos vogais (com limite de seis pessoas, nos quais deverá ter pelo menos um diretor clínico e um enfermeiro diretor) com mandatos trianuais, passíveis de renovação por iguais períodos, reúne-se, pelo menos, uma vez por semana ou mediante convocação, pelo presidente ou solicitado por pelo menos dois vogais ou até mesmo pelo fiscal único. Os fiscais único e suplente, são nomeados pelo MF, por 3 anos e apenas renovável uma vez, cabendo-lhes o «controlo da legalidade, regularidade e da boa gestão financeira e patrimonial do hospital E.P.E», em conformidade com as atribuições consagradas em diploma próprio (Decreto-Lei nº 233/2005, de 29 de dezembro, capítulo II).

Nos termos do art. 17º do Decreto-Lei nº 233/2005 de 29 de dezembro, surge, pela primeira vez, a figura do auditor interno dos hospitais EPE. Designado pelo CA por um mandato de três anos passível de renovação uma única vez, compete-lhe «proceder ao controlo interno nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos», apoiar o CA na prossecução dos seus fins, ao fornecer periodicamente planos, análises, conclusões e recomendações sobre as atividades revistas. Cabia ao CA, por sua vez, submeter os relatórios de auditoria interna aos MF e MS. A norma também prevê que a atividade dos gabinetes de auditoria interna «deve ser articulada com a da Inspeção Geral de Finanças e da Inspeção- Geral da Saúde».

Ainda em alusão ao Decreto-Lei nº 133/2013 de 3 de outubro, outrora abordado no subcapítulo **2.2. Corporate Governance** da presente dissertação, também releva ressaltar que o referido diploma cria a Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Sector Público Empresarial cujas competências se consubstanciam, segundo o legislador, como um «instrumento de reforço da tutela administrativa e do controlo da legalidade» uma vez que será responsabilidade desta Unidade comunicar à IGF quaisquer desconformidades por inobservância das diretrizes orçamentais e financeiras legalmente previstas, para que esta última proceda às devidas ações de inspeção.

O Decreto-Lei nº 233/2005, que materializou a figura do auditor interno nas estruturas orgânicas nos serviços públicos hospitalares foi alterado, pela quinta vez, pelo Decreto-Lei nº 244/2012 do Ministério da Saúde, de 9 de novembro, que vem reconhecer a relevância do fortalecimento dos mecanismos de controlo interno, de gestão de risco e de comunicação de regularidades e que, entre outras medidas, institui a

[i]nternalização das actividades de auditoria na própria estrutura orgânica do hospital E.P.E. [...] à revisão do enquadramento jurídico do auditor interno, incrementando novas exigências de qualificação, capacitação jurídica e experiência profissional adequada para a designação do auditor interno e incentivando à especialização dos agentes envolvidos. Simultaneamente, reajustam-se as condições de exercício da atividade do auditor interno de molde a criar um serviço de auditoria interna.

O Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro de 2017 (recentemente revogado pelo Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto) que regula o Regime Jurídico e os Estatutos aplicáveis às unidades de saúde do SNS com a natureza de EPEs, bem como as integradas no Setor Público Administrativo. Como indicado no seu preâmbulo, o referido diploma visou aumentar a eficiência do SNS,

[...] tendo em vista a melhoria dos instrumentos de governação do SNS, através de medidas como: (i) o reforço da capacidade do SNS através da alocação dos recursos humanos, técnicos e financeiros adequados; (ii) o aperfeiçoamento do atual modelo de contratualização dos serviços, introduzindo incentivos associados à melhoria da qualidade, eficiência e equidade dos serviços, inseridos nos contratos de gestão; (iii) o reforço da autonomia e da responsabilidade dos gestores do SNS e das unidades prestadoras de serviços; e (iv) a clarificação das funções de acionista, financiador, regulador e prestador dentro do SNS, terminando com as ambiguidades derivadas de sobreposições de várias funções.

O legislador reconhece que desde a aprovação do regime jurídico da gestão hospitalar em 2002 e sucessivas alterações, principalmente ocorridas nos anos 2003, 2005 e 2015, era importante reavaliar e adequar a lei, juntando «num único diploma o regime jurídico das entidades que integram o SNS afetas à rede de prestação de cuidados de saúde e aprovar as especificidades estatutárias daquelas entidades».

Entre outros aspetos o supracitado decreto-lei quis:

- capacitar os órgãos de gestão superiores e intermédios com membros possuidores de formação em gestão em saúde e experiência profissional adequada às funções;
- integrar nos CA's um elemento proposto pelo Ministério das Finanças (MF);
- melhorar a transparência e igualdade de oportunidades através do aviso público relativo ao processo de nomeações dos diretores de serviço.

Em consequência da reestruturação e empresarialização dos hospitais, apresenta-se no **Apêndice 1** a tabela com a Evolução estatutária da função de AI nos hospitais EPE.

Em 28 de novembro de 2019 no Auditório do INFARMED, numa parceria conjunta entre a IGAS e o GCCI, realizou-se o segundo seminário de controlo interno, no qual a Diretora Sónia Cruz, em representação do serviço de auditoria interna do Instituto Português de Oncologia, discursou sobre «O papel do Serviço de Auditoria Interna nas Entidades do SNS» tendo em consideração as especialidades desenvolvidas, a população abrangida, a capacidade de formação, a diferenciação dos recursos humanos, o modelo de financiamento, a classificação dos seus serviços de urgência e a complexidade da produção hospitalar (Cruz, 2019).

Na avaliação efetuada aos 29 hospitais, centros hospitalares e unidades locais de saúde, avaliados por grupos nos termos da Portaria 82/2014 de 10 de abril <sup>22</sup>, Cruz (2019) procedeu a um estudo comparativo entre os anos 2014 e 2018 referindo que:

**Quanto à caracterização dos SAI:**

- A média do número de colaboradores dos SAI varia entre 1 e 2 elementos;
- A idade média dos colaboradores tem vindo a aumentar exponencialmente (34 anos em 2014 contra os 45 anos em 2018);
- A experiência média em anos dos colaboradores regista um aumento significativo (5,7 anos em 2014 contra 12,1 anos em 2018).

**Quanto à atividade dos SAI nos últimos 5 anos:**

- O número de auditorias internas tem andado praticamente constante, exceto no ano de 2016 em que se registou uma maior atividade. Os SAI dos grupos de hospitais I, II e IV têm maior atividade que os auditores internos do grupo III;

---

<sup>22</sup> Ordenados respetivamente nos grupos I, II, III e IV. De acordo com o preâmbulo da Portaria 82/2014 de 10 de abril: "(...) os diferentes grupos de hospitais distinguem-se entre si pela complexidade da resposta oferecida à população servida, garantindo proximidade e hierarquização da prestação de cuidados. As instituições classificadas no Grupo I apresentam exclusivamente uma área influência direta. As instituições pertencentes ao Grupo II apresentam uma área de influência direta e uma área de influência indireta, correspondente à área de influência direta das instituições do Grupo I. Por sua vez, as instituições classificadas no Grupo III apresentam uma área de influência direta, oferecendo cuidados às populações pertencentes às áreas de influência direta dos estabelecimentos classificados nos Grupos I e II. Os hospitais do Grupo IV correspondem a hospitais especializados".

- O número de trabalhos extra/consultadoria é substancialmente expressivo nos SAI dos grupos I e II, sendo que a partir de 2016 verifica-se um substancial aumento em horas trabalhadas face aos grupos III e IV;
- Das áreas cobertas pelos SAI, o estudo demonstra que, num total de 3.899 recomendações elaboradas pelos respetivos SAI, em termos percentuais, o peso entre cada uma se distribuía da seguinte forma:
  - 35%: **produção e gestão de doentes** (registo da produção: totalidade, especialização e existência da produção; produção adicional; admissão de utentes; taxas moderadoras; transporte não urgente de doentes; guarda e espólio de bens dos utentes e hospital de dia);
  - 20%: **compras/contas a pagar** (aquisição de meios complementares de diagnóstico; empreitadas e obras públicas; contratação pública; lei dos compromissos e pagamentos em atraso e circularização de fornecedores);
  - 19%: **existências** (receção, armazenamento, distribuição; inventário das existências: medicamentos, material de consumo clínico, administrativo e material de manutenção; valorização das existências e gestão de stocks);
  - 12%: **recursos humanos** (processamento de vencimentos; remunerações base e outras remunerações; trabalho extraordinário e prevenção; recrutamento e contratação de recursos humanos; acumulação de funções; absentismo e ajudas de custo);
  - 9%: **faturação e contas a receber** (faturação da prestação de serviços de saúde no âmbito do contrato programa, programas verticais, subsistemas, companhias de seguros; gestão de recebimentos/clientes: rendimentos não registados e/ou não contabilizados corretamente; imparidades/provisões não registadas, proveitos mal classificados, não reconhecidos, registados em períodos e/ou valores incorretos e circularização de clientes);
  - 5%: **ativos tangíveis – imobilizado** (gestão do ativo: contratos escritos para todos os serviços de intervenção ou reparação; contratos de manutenção com cláusula de atualização da lista de equipamentos; folhas de obra; interligação entre o cadastro de manutenção por equipamento com o cadastro do ativo; gestão da frota automóvel; inventário e cadastro de bens móveis e imóveis; valorimetria e contabilização).

Quanto ao sucesso da implementação das recomendações dos SAI nos hospitais abrangidos pelo suprarreferido estudo, o grupo IV obteve maior sucesso (88%). Por outro lado, pouco mais de metade das recomendações foram implementadas nos grupos I e II (49%), sendo que o grupo que obteve piores indicadores foi o IV (21%).

Em alusão à avaliação dos resultados obtidos, Cruz (2019), endereça algumas recomendações dos AI à Tutela e aos Órgãos de controlo interno, a saber:

- Adequar as equipas que compõem os SAI em função da dimensão e complexidade das entidades;
- Providenciar formação especializada para auditoria interna;
- Criar sistemas de informação adequados à auditoria interna.

### **2.7.1. A importância da independência e do controlo de qualidade em auditoria**

Como referido em capítulos anteriores, nas décadas de 80 e 90 surgiam diversas publicações que evidenciavam algumas preocupações em relação à independência do auditor. Essas preocupações se agudizaram quando na viragem do milénio emergiram diversos escândalos financeiros, como os casos Enron e Worldcom, que colocaram a descoberto as vulnerabilidades das relações cliente/auditor e auditoria e com a prestação de serviços de consultoria (Alves, 2015).

Acresce também que as ameaças à independência surgem devido a fatores como pressão do cliente, dimensão da entidade auditada, duração da relação cliente/auditor, crescimento e desenvolvimento do cliente, sector onde o cliente se enquadra e dificuldade financeira ou possibilidade de insolvência do cliente (Rodriguez 2002, citado por Oliveira *et al.* 2004)<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> RODRIGUEZ, Manuel Caño (2002) *Manipulación del Resultado para la Consecución de Objetivos: Evidencia Empírica en España*, Comunicación presentada al X Encuentro de Profesores Universitarios de ASEPUC, Santiago de Compostela.

Maia, et al. (2022) explica que segundo a “Teoria da Regulação Económica”, «o lobbying corporativo é considerado um investimento produtivo para as empresas que procuram influenciar a legislação e as políticas públicas». Para suportar a tese de que os grupos de interesse podem influenciar as decisões políticas, os referidos autores exibem um estudo, desenvolvido no período 2014-2017, dirigido a 238 sociedades cotadas na New York Exchange, que procurava avaliar se existia alguma relação entre o lobbying corporativo, a remuneração do CEO e o desempenho empresarial. Comprovou-se que

[a]s análises de regressão revelam que o lobbying corporativo está positivamente associado à remuneração do Chief Executive Officer e negativamente associado ao desempenho corporativo, sugerindo a ocorrência de custos de agência resultantes daquela prática. Segundo a amostra do estudo, em tais cenários, o lobbying corporativo não melhora o desempenho nem gera benefícios para os acionistas, mas serve como ferramenta pessoal e política para a autopromoção do gestor (Maia, et al., 2022).

Tal como ficou evidenciado no subcapítulo **2.1. Contextualização** desta dissertação, pode-se depreender que a “Teoria da Agência” é aquela que melhor consegue explicar a tese defendida pela “Teoria da Regulação Económica” ao afirmar que os gestores têm uma natural predisposição em colocar interesses pessoais acima dos interesses da organização e que, por essa razão, a probabilidade de existirem assimetrias de informação seja maior, daí que, a título preventivo, se aconselhe que a atividade dos gestores seja devidamente monitorizada (Maia, et al., 2022).

De forma a contribuir para a mitigação de eventos suscetíveis de contrariarem os fins das instituições, partindo da premissa de que auditoria interna é realizada por um profissional qualificado e independente, a sua principal função passa por averiguar a integridade dos sistemas de controlo interno com as leis e regulamentos aplicáveis, de forma a apurar a existência, ou não, de inconformidades. Por conseguinte, se do auditor se espera um comportamento ético, não só pela responsabilidade que deve ter no exercício do seu dever, espera-se, de igual forma, que as entidades de supervisão contribuam para que a profissão de auditoria mantenha altos níveis de excelência, através de um adequado Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento, da Norma 1300 da IPAI.

Segundo o artigo 214º da Constituição da República Portuguesa o TC «é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, competindo-lhe, nomeadamente:

- [a)] Dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social;
- b) Dar parecer sobre as contas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira;
- c) Efectivar a responsabilidade por infracções financeiras, nos termos da lei;
- d) Exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei.

No seu glossário, ponto nº31, o Tribunal de Contas (TC) (1992) define AI como: «serviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direção de efetuar 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 diretamente à direção» e define auditoria articulada como «coordenação das auditorias internas e/ou externas, quando as responsabilidades se sobrepõem, através da comunicação recíproca dos calendários e resultados e da utilização comum de meios, com vista à eficiência da utilização dos recursos que se encontram à disposição da auditoria».

A avaliação e mitigação dos riscos no contexto hospitalar é uma das partes que tem vindo a ser sistematicamente revista pelos legisladores e pela tutela. É então criado, pelo Decreto-Lei nº 219/2007, de 29 de maio, um instituto público designado por Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS), com jurisdição sobre todo o território continental, «integrado na administração indireta do Estado, com autonomia administrativa e financeira, que executa as orientações do Ministério da Saúde e está sob a sua superintendência e tutela, em articulação com as Administrações Regionais de Saúde (ARS), na vertente da contratação da prestação de cuidados; e com os Serviços Partilhados do Ministério da Saúde (SPMS), na vertente do planeamento nos sistemas de informação, tal como previsto nos Decreto-Lei nº 35/2012 de 15 de fevereiro, Decreto-Lei nº 173/2014 de 19 de novembro, Decreto-Lei nº 206/2015 de 23 de setembro e Decreto-Lei nº 38/2018 de 11 de junho, respetivamente.

Ainda no mesmo ano em que foi criada, a ACSS elaborou, em parceria com a PwC, o Manual de Auditoria Interna e a Metodologia de Gestão de Risco, destinados aos Hospitais cujo objetivo seria de facultar aos serviços, e com as devidas adaptações, um guia sobre

- Os princípios da Função Auditoria Interna;
- O seu posicionamento no seio da Organização
- A gestão da Função Auditoria Interna; e

- A gestão das acções (projectos) de Auditoria Interna.

(ACSS & PwC, 2007, p. 3)

No **Anexo 1** encontra-se a caracterização da entidade ACSS, que inclui «Missão; Visão; Valores; Atribuições e Eixos e Objetivos Estratégicos (2015-2017)» (ACSS, 2018).

A Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (IGAS)<sup>24</sup> é um serviço central da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, integrado no Ministério da Saúde cuja orgânica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 33/2012, de 13 de fevereiro, refere que a sua missão é «auditar, inspecionar, fiscalizar e desenvolver a ação disciplinar no sector da saúde, com vista a assegurar o cumprimento da lei e elevados níveis técnicos de atuação em todos os domínios da atividade e da prestação dos cuidados de saúde desenvolvidos quer pelos serviços, estabelecimentos e organismos do Ministério da Saúde, ou por este tutelados, quer ainda pelas entidades privadas, pessoas singulares ou coletivas, com ou sem fins lucrativos».

Como se depreende do que se encontra plasmado na atual 7ª versão da Lei Orgânica do Ministério da Saúde (adiante abreviadamente designado por MS), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 124/2011, de 29 de dezembro, se ao MS compete auditar o SNS, à IGAS compete

[r]ealizar auditorias aos serviços, estabelecimentos e organismos integrados no MS, ou por este tutelados, e assegurar os respectivos serviços regulares de auditoria interna, designadamente de âmbito organizacional e financeiro, bem como os serviços regulares de inspeção ao nível da segurança e qualidade, em articulação com a Direcção-Geral da Saúde (DGS).

Complementarmente «todos os serviços e organismos do MS devem ainda comunicar, com periodicidade semestral, todas as situações que possam consubstanciar eventual responsabilidade criminal e/ou financeira, de acordo com a instrução n-º3/2018» (CHBV, 2020, p. 110).

---

<sup>24</sup> Conferir: Despacho n.º 10715-B/2015 – Diário da República n.º 188/2015, 1º Suplemento, Série II de 2015-09-25 que aprova o Regulamento da Atividade Inspetiva da Inspeção-Geral das Atividades em Saúde.

Em 2009 o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC)<sup>25</sup>, sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, adverte às entidades gestoras, sejam elas de direito público ou privado, administrativo ou empresarial, que, no âmbito das suas tarefas, verifiquem se os planos de gestão de riscos existem e se são efetivamente aplicados (Recomendação 1/2009 do CPC). Posteriormente, em 2012 o CPC «recomendou a revisão dos Planos de Gestão de Riscos de Corrupção e de Infrações Conexas com o objetivo de abarcar a Gestão de conflitos de interesses (recomendação nº5 de novembro de 2012)» (Toga, 2015, p. 46).

Desta forma, para garantir a sustentabilidade do SNS foi constituído, através do Despacho 6447/2012 de 15 de maio, o Grupo Coordenador de Controlo Interno (GCCCI), dependente a nível financeiro e humano do IGAS, que envolve várias entidades, nomeadamente a IGAS, a ACSS, SPMS, o INFARMED, IP, as Administrações Regionais de Saúde (Norte, Centro, Lisboa e Vale Tejo, Alentejo e Algarve), cujo objetivo foi de gerar condições para assegurar a implementação de modelo de SCI adequado às novas demandas, focado sobretudo em áreas de monitorização, auditoria, fiscalização e controlo de despesa, em linha com as recomendações do CPC e do TC.

O aludido Despacho determina que as entidades envolvidas procedam à elaboração conjunta de um Plano de Controlo Interno Integrado do MS que defina, face aos principais objetivos de política do MS, os objetivos individuais e indicadores de medida.

Mais recentemente, na observância do referido Despacho, importa mencionar que o Núcleo de articulação do Controlo Interno (NCAI)<sup>26</sup> do GCCCI procedeu à apresentação do modo de operacionalização do plano para as entidades do Sistema do Controlo Interno Integrado do MS, para o período de 2021-2023, tendo definido três eixos estratégicos (designadamente: «Reforço da eficácia do controlo interno no MS»; «Melhoria do desempenho e do rigor na gestão das entidades do MS de modo a promover a sustentabilidade financeira» e «Incrementar a transparência, a eficácia do combate ao desperdício, à fraude e à corrupção e o fortalecimento da prevenção»); e respetivas linhas

---

<sup>25</sup> «Entidade administrativa independente, a funcionar junto do Tribunal de Contas, que desenvolve uma actividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas» (conforme preâmbulo da Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro).

<sup>26</sup> O NCAI da IGAS, criado em 2016, efetua apoio técnico e administrativo e coadjuva o Inspetor-Geral e operacionaliza a estratégia do GCCCI (Plano Estratégico do GCCCI, 2020).

de atuação concretizado através de programas de atividades anuais. Em relação aos objetivos estratégicos para a área da auditoria interna, para efeitos de reforço da eficácia do controlo interno, melhoria de governação do SNS e prevenção da fraude e corrupção o NICA/IGAS (2020, p. 6) divulgou as seguintes iniciativas:

- «Reforçar a necessidade de constituição de estruturas de auditoria interna em todas as entidades do MS»;
- «Promover a integração dos Auditores Internos (AI) do MS nos trabalhos do GCCI»;
- «Capacitar os AI através de formação orientada para a sua atividade específica».

No **Anexo 2** observam-se os riscos externos e internos identificados pelo IGAS e que serviram de base à elaboração do Plano Estratégico 2021-2023 (NICA/IGAS, 2020, p. 11).

O TC (2015, p. 44) ao supervisionar a atividade desenvolvida pela IGAS, apesar de a congratular pelo seu «papel mais ativo» face a 2012, uma vez que a taxa de execução das suas atividades teria sofrido um incremento em cerca de 119,1%, fruto do aumento do seu campo de atuação, através da atribuição legislativa de novas funções de fiscalização em unidades privadas de saúde, aponta no seu relatório várias debilidades. Assim, no que diz respeito à avaliação do SCI apuraram-se insuficiências e divergências no registo de informação que, por sua vez, comprometeram o correto acompanhamento das atividades desenvolvidas (TC, 2015).

Sobre o relatório do TC suprarreferido, Borges (2015) aponta para a questão da inexistência de métodos estatísticos, na escolha das entidades a auditar, que reduzia ou anulava a probabilidade de um leque considerável de entidades serem selecionadas para o controlo: na medida em que as inspeções efetuadas seriam feitas, essencialmente, após (1) denúncias ou reclamações recebidas; (2) por determinação da Tutela; (3) devido ao volume financeiro; (4) ou até por uma questão de proximidade geográfica. Acrescenta, ainda, que, de acordo com o TC (2015), a Comissão de Monitorização, Acompanhamento e Avaliação da Implementação do Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção não cumpria a verificação semestral do grau de implementação das medidas preventivas e que os relatórios produzidos pela IGAS apresentariam excesso de informação qualitativa, incompleta e pouco fiável e que as recomendações não mencionariam de forma apropriada acerca do grau de cumprimento e implementação.

Neste sentido, à IGAS o TC (2015, p. 20) lança as seguintes recomendações

[I.] Instituir mecanismos de acompanhamento sistemático e regular das recomendações formuladas nas ações de controlo que realiza, no sentido de determinar o seu grau de acatamento e avaliar o impacto real (qualitativo e quantitativo) desta componente na atividade desenvolvida, bem como estabelecer metas (prazos) para a sua implementação e verificação.

II. Na formulação de recomendações conferir objetividade e mensurabilidade às mesmas, tendo presente os objetivos das ações de controlo, garantindo a efetividade da intervenção da Inspeção-Geral das Atividades em Saúde junto das entidades auditadas.

III. Determinar que seja efetuado o apuramento dos custos por ação, de modo a otimizar a gestão dos recursos financeiros e humanos que lhe estão afetos, nomeadamente imputando os tempos/custos dos funcionários afetos às respetivas ações.

IV. Adotar critérios de seleção estatísticos na determinação das entidades a controlar e avaliar os resultados por métodos matemáticos baseados no cálculo das probabilidades.

V. Diligenciar no sentido de reduzir o período de tempo que decorre entre a finalização das auditorias em que são indiciadas eventuais infrações financeiras e o seu envio ao Ministro da Saúde a propor a respetiva comunicação ao Tribunal de Contas.

VI. Promover a utilização eficiente da aplicação informática de gestão documental/processos, incrementando o controlo interno que deve ser executado pelos respetivos responsáveis, por forma a garantir a qualidade e fiabilidade da informação, evitando eventuais desconformidades nos registos.

VII. Intensificar a desmaterialização dos processos, adotando de um modo generalizado o arquivo digital para toda a documentação.

VIII. Promover o regular funcionamento do Grupo Coordenador do Sistema de Controlo Interno Integrado do Ministério da Saúde e do Grupo de Apoio Técnico, em particular a aprovação dos documentos elaborados e propostos pelo Grupo de Apoio de Trabalho.

IX. Aplicação de uma matriz de avaliação de risco na seleção das entidades a controlar/auditar.

X. Reforçar o acompanhamento da atividade desenvolvida pelos serviços de auditoria interna das unidades de saúde.

XI. Elaboração de normas e procedimentos respeitantes à organização dos processos em suporte de papel, nomeadamente disciplinares e de inquérito, de modo a permitir a consulta e identificação dos documentos que os constituem, incluindo o seu histórico, as peças processuais mais relevantes e a fase em que se encontram, de uma forma fácil e expedita.

XII. Providenciar para que os Relatórios de Atividades da Inspeção-Geral sejam atempadamente submetidos à aprovação do Ministro da Saúde.

Outras conclusões do relatório produzido pelo TC são direcionadas para a morosidade do envio, por parte da IGAS, dos processos associados a indícios de infrações financeiras (levavam, em média, cerca 2 anos).

De acordo com o referido documento, o

[...] desfasamento temporal verificado entre a homologação do relatório, o início do procedimento para apuramento de eventuais responsabilidades financeiras e envio da respetiva comunicação ao Tribunal de Contas, poderá conduzir, no limite, e atentos os prazos de prescrição legalmente previstos, em particular para as situações que configurem eventual responsabilidade financeira sancionatória (5 anos), a que não possa ser desencadeada a competente ação por se encontrar prescrito o procedimento jurisdicional (TC, 2015, p. 13).

O TC (2015, p. 20) vem também recomendar à tutela, na pessoa do MS:

«I. Avaliar a atividade e os objetivos do Quadro de Avaliação e Responsabilização da Inspeção Geral das Atividades em Saúde pelos impactos comprovadamente alcançados no Sistema Nacional de Saúde.

II. Ponderar a revisão do Regulamento dos Procedimentos da Inspeção-Geral das Atividades em Saúde, aprovado através do Despacho n.º 3786/2008, de 22 de janeiro, do Ministro da Saúde, visando a sua adequação à atual lei orgânica, aprovada pelo DL n.º 33/2012, de 13 de fevereiro, em particular quanto ao reforço das respetivas atribuições, competências e áreas de intervenção.

III. Assegurar que a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P., faculte a informação à Inspeção-Geral das Atividades em Saúde que permita a utilização de uma matriz de avaliação de risco.»

Na sequência das várias alterações legislativas e das sucessivas recomendações do TC, nos últimos anos, a IGAS tem vindo a desenvolver alguns esforços no sentido exercer as suas funções eficazmente. Daí que, em cumprimento do Plano Estratégico do triénio 2020-2022 para o combate à fraude e corrupção (abrangendo mecanismos de controlo interno, prevenção e deteção de fraude e utilização dos recursos públicos), a IGAS difundiu, através da Newsletter de outubro de 2021, que estaria a desenvolver ações de auditoria, de cariz preventiva e pedagógica, em 11 dos seguintes estabelecimentos hospitalares do SNS:

- Centro Hospitalar Barreiro Montijo, E.P.E.;
- Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, E.P.E.;
- Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/Espinho, E.P.E.;
- Centro Hospitalar do Baixo Vouga, E.P.E.;
- Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa;
- Centro Hospitalar Universitário do Algarve, E.P.E.;
- Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede;
- Hospital Distrital de Santarém, E.P.E.;
- Hospital do Espírito Santo de Évora, E.P.E.;
- Hospital Dr. Francisco Zagalo - Ovar;
- Instituto de Oftalmologia Dr. Gama Pinto.

Para o último trimestre de 2021, no âmbito do Plano Estratégico em curso, a IGAS planeia visitar os hospitais e reunir-se com os respetivos órgãos de gestão para o ponto de situação sobre a incorporação (1) das “lições aprendidas durante a pandemia” e (2) à “governança da inovação nos estabelecimentos hospitalares”.

A IGAS prevê, ainda, realizar

[o]fícinas de cocriação de conhecimento, em parceria com Labx - Centro para Inovação no Setor Público, onde participarão profissionais de saúde, gestores, investigadores e representantes dos cidadãos, para recolher informação, opiniões e perspetivas sobre o tema da governança da inovação nos hospitais. (IGAS, 2021, p. 6)

Em relação atividade processual, a IGAS (2021) indica que até ao terceiro trimestre de 2021, a inspeção-geral instaurou 643 processos, maioritariamente referentes a processos de esclarecimentos com origem em «participações e denúncias por parte de cidadãos, trabalhadores e organizações representativas de trabalhadores» (71,9%). Processos abertos de fiscalização e auditoria foram apenas 7,2% e 5,3%, respetivamente.

Segundo a IGAS (2021), o objetivo deste tipo de auditorias é averiguar se os serviços de auditoria interna das EPE integradas no SNS contribuem para a prossecução dos objetivos as entidades e se são eficientes na utilização dos recursos públicos. Para o efeito, declarou que a avaliação recairia em 5 “Subquestões da auditoria aos mecanismos de controlo interno”, a saber:

1. Processos de controlo interno e de gestão de riscos (nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático, de recursos humanos e de comunicação de irregularidades);
2. Competências atribuídas (se os serviços cumprem com as suas funções de forma adequada);
3. Autonomia e independência (quer orgânica, quer funcional);
4. Conhecimento e experiência (se os auditores internos e técnicos de auditoria interna são recrutados com base na experiência profissional e no currículo);
5. Colaboração institucional (ACSS, as ARS’s e a IGAS).

Foi aprovada a nova Lei de Bases da Saúde (Lei nº 95/2019 de 4 de setembro)<sup>27</sup> que pretende clarificar o papel e a relação dos vários organismos do SNS.

Entre os meses de outubro e novembro de 2021, à data de elaboração do presente estudo empírico, encontrava-se disponível, para efeitos de consulta pública, a versão preliminar do novo Estatuto do SNS<sup>28</sup>, em virtude do Gabinete da Ministra da Saúde (2021) ter reconhecido que

[O] compromisso político que permitiu a referida aprovação está incompleto sem um novo Estatuto do SNS: não só porque a nova Lei de Bases da Saúde carece de desenvolvimento em aspetos específicos, mas também porque decorreram quase 30 anos desde a publicação do anterior Estatuto do SNS de 1993 e muitas foram as transformações ocorridas no setor da saúde.

O Programa do Governo apresentado em abril de 2022 para o período 2022/2026 prevê que se invista na qualidade do SNS, em articulação com os setores privado e social, a par dos investimentos e reformas previstos no Plano de Recuperação e Resiliência português

---

<sup>27</sup> Revoga a Lei n.º 48/90, de 24 de agosto e o Decreto-Lei n.º 185/2002, de 20 de agosto.

<sup>28</sup> Entretanto já publicado, em Diário da República, via Decreto-Lei nº 52/2022 de 4 de agosto.

e de diversas medidas complementares (nomeadamente: políticas de prevenção da doença, melhoria de acessos ao SNS e a cobertura dos cuidados de saúde primários com mais respostas, melhoria do acesso e a eficiência dos hospitais públicos, sobretudo para os casos de tratamento de problemas de saúde graves e de elevada complexidade; reforçar a política de recursos humanos do SNS; criar a direção executiva do SNS e instalar os Sistemas Locais de Saúde (XXIII Governo Constitucional, 2022).

É então promulgado o novo Estatuto do SNS, através do Decreto-Lei nº52/2022 de 4 de agosto, que junta, num único diploma, vários regimes, anteriormente dispersos em outros documentos, no qual:

- redefine o conceito do SNS e as suas atribuições.
- os Agrupamentos de Centros de Saúde (ACES) passam a ser considerados institutos públicos de regime especial, dotados de autonomia administrativa e património próprio, com responsabilidades de contratualização da prestação de cuidados de saúde primários.
- delimita orgânica e territorialmente o âmbito de atuação dos vários organismos - Tutela, ACSS, ARS, ACES, Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados e Rede Nacional de Cuidados Paliativos.
- elenca um conjunto de direitos e deveres dos utentes e as formas de interação entre os cidadãos, autarquias, outras entidades do setor privado e social e o SNS
- concede uma maior autonomia aos hospitais e centros de saúde para a realização de investimentos (despesas abaixo de 2,5 milhões de euros) e de contratações.
- prevê a criação da Direção Executiva do SNS, I.P. (DE-SNS), designada pelo membro do governo responsável pela área da saúde, cuja competência será a de coordenar operacionalmente o SNS.

No entanto, após atenta análise ao conteúdo do novo estatuto, comparativamente aos diplomas legais que lhe antecedem, pode-se verificar que este último vem restringir o âmbito de atuação do SAI quando estabelece limites ao acesso dos registos, documentação, instalações e equipamentos e confere a possibilidade de os gabinetes de auditoria interna desenvolverem as suas competências em articulação com o encarregado de proteção de dados (ver **Apêndice 1**).

Em cumprimento ao que foi estipulado pelo novo Estatuto do SNS, no dia 8 de setembro de 2022 o XXIII Governo Constitucional comunica a aprovação do decreto-lei que procede à criação da DE-SNS e da respetiva orgânica. Explica que a DE-SNS

[...] tem como missão coordenar a resposta assistencial das unidades de saúde do SNS, assegurando o seu funcionamento em rede, a melhoria contínua do acesso a cuidados de saúde, a participação dos utentes e o alinhamento da governação clínica e de saúde, e será composta por: diretor executivo, conselho de gestão, conselho estratégico, assembleia de gestores, e fiscal único. (Conselho de Ministros, 2022).

acrescentando que este organismo

[...] assume um papel que se revelou necessário no combate à pandemia da doença Covid-19 e que se entendeu dever ser reforçado, passando a assumir também atribuições antes cometidas a outras entidades do Ministério da Saúde. (Conselho de Ministros, 2022).

O novo diploma legal consagra que

[a] função da Direção Executiva do SNS distingue-se, naturalmente, da do Ministério da Saúde, ao qual competem, para além da condução da política nacional de saúde, responsabilidades específicas relativas ao SNS, mas não a coordenação operacional das suas respostas. Distingue-se, ainda, da função da Administração Central do Sistema de Saúde, I. P. (ACSS, I. P.), - cuja missão se centra no planeamento e gestão de recursos financeiros, no planeamento de recursos humanos e da rede de instalações e equipamentos e na contratação da prestação de cuidados, numa ótica de sistema de saúde - e da função das administrações regionais de saúde, I. P. (ARS, I. P.) - cuja missão deixa de incluir a prestação de cuidados e foca-se no planeamento regional dos recursos, numa ótica de coordenação intersetorial, promovendo a coesão territorial na área da saúde. (Decreto-Lei nº 52/2022 de 4 de agosto)

Porém, face aos poderes que lhe foram conferidos pelo novo Estatuto do SNS, o objetivo da criação da DE-SNS tem-se revelado dúbia quanto à sua independência em relação aos demais organismos do SNS, daí que Barros (2022) tenha levantado suspeição sobre se existiria efetiva mudança no funcionamento do SNS, uma vez que o despacho do ministério da saúde de 2 de setembro de 2022 que «c]onstitui uma comissão executiva para rever os modelos de organização das urgências metropolitanas de Lisboa e do Porto e propor a necessária evolução numa ótica de melhoria do acesso, da qualidade e da eficiência da resposta assistencial aos doentes urgentes/emergentes», subalterniza a DE-SNS a uma comissão executiva - o ponto 14 do documento alude que

[c]ompete à Direção Executiva do SNS, prevista no Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto, em articulação com estruturas territorialmente competentes, elaborar os documentos que reflitam os novos modelos de organização das urgências

metropolitanas de Lisboa e Porto, a submeter à tutela para efeitos de aprovação.  
(Despacho nº 10692/2022)

Assume-se que o espírito que está na origem da conceção da DE-SNS pelo novo Estatuto do SNS parece esvanecer-se quando, logo na primeira oportunidade em que a sua atuação se deveria mostrar autónoma, as suas atribuições tenham ficado à mercê de outras estruturas do SNS (Barros, 2022).

### **2.7.2. Riscos para a Auditoria Interna: o período de austeridade económica de 2011, ciber-segurança e pandemia COVID-19**

O artigo apresentado por Nunes & Matos (2021) descreve que no ano de 2011, por conta do tripartido auxílio financeiro do Fundo Monetário Internacional, da Comissão Europeia e do Banco Central Europeu, comumente designado por Troika, o Estado português acordou executar um pacote de medidas que afetaram o SNS. Entre outros compromissos assumidos, no sentido de garantir a eficiência dos serviços, este procedeu à redução da despesa, realocou recursos e reduziu investimentos cujos efeitos, no período pós crise, resultaram em algumas melhorias no curto-prazo em termos financeiros mas que se repercutiram, de forma negativa, no acesso aos serviços de saúde, uma vez que, conforme elucidado na síntese do artigo: «a austeridade foi necessária, mas foi pensada para aquele momento e não numa perspectiva de construção da política de saúde para o futuro» (Nunes & Matos, 2021, p. 215). Os autores demonstraram que os piores indicadores registados no acesso aos serviços de saúde se deveram à degradação das condições socioeconómicas da população (má alimentação, desemprego e aumento dos problemas de saúde mental), à desorçamentação do setor público hospitalar, à falta de aplicação de medidas reformistas e o aumento do número de colaboradores que saíram do SNS, seja por emigração, seja por integração no setor privado ou por aposentação.

No sentido de manter os níveis de eficiência e de combater os efeitos adversos do memorandum de entendimento da Troika, a partir de 2015, o então poder executivo definiu nove eixos prioritários, cujas metas se revelaram difíceis de alcançar em anos vindouros, pelo adensar das necessidades decorrentes da falta de recursos humanos, financeiros e materiais (Nunes & Matos, 2021).

Nunes & Matos (2021) apontam para a falta de referências bibliográficas e estudos comparativos que permitam uma discussão alargada sobre os impactos e resultados das medidas aplicadas no período da crise e pós-crise.

Um estudo sobre a consulta não presencial no SNS durante a pandemia, baseado num questionário destinado aos médicos do SNS, validamente respondido por 2.225 profissionais, publicado pela revista científica da Ordem dos Médicos, informa que como «a pandemia de COVID-19 impôs uma reorganização dos serviços de saúde e a teleconsulta surgiu como solução para manter o acompanhamento dos utentes», a opção adotada «parece ter potencial para se tornar uma prática comum no futuro. No entanto importa solucionar limitações de natureza clínica, técnica, organizacional e legal e, assegurar que é uma prática segura, benéfica e valorizada pelo utente» (O'Neill, Matias, Peixoto, O'Neill, Aguiar e Castela, 2022, p. 455).

Tal como concluído por O'Neill *et al.* (2022), os SPMS & Centro Nacional de Telessaúde (CNTS) (2021), na apresentação do Plano Estratégico Nacional para a telessaúde 2019-2022, também referiram que, no período pandémico 2020/21, a população portuguesa mostrou-se bastante recetiva em utilizar os canais de acesso remoto/não presencial de serviços digitais de saúde e de telessaúde.

Apesar de ter ficado evidenciado de que permaneciam dúvidas em se saber se a recetividade dos cidadãos à transformação digital era apenas circunstancial, motivada pelo período pandémico, o futuro estratégico da telessaúde proposto pelos SPMS passa, entre outros eixos, por tentar reduzir as dificuldades de acesso entre cidadãos ao SNS, promovendo a «melhoria da gestão dos hospitais, da circulação de informação clínica e da articulação com outros níveis de cuidados e outros agentes do setor» (SPMS & CNTS, 2021).

Por outro lado, Muthuppalaniappan e Stevenson (2021) defendem que os gestores hospitalares precisam de estar sensibilizados para o facto de que os serviços hospitalares têm uma grande propensão de virem a sofrer de atacantes cibernéticos e que por esse motivo devem investir em recursos que garantam que esses riscos sejam adequadamente controlados.

Considerando que os hospitais estão cada vez mais conectados à rede, dependentes de dispositivos médicos, sistemas de registo de pacientes, de agendamento e de serviços de imagem e cirúrgicos, um ataque informático nessas instituições pode implicar que, para além das questões financeiras e legais, a prestação dos cuidados médicos tenha de ser

interrompida, colocando em risco a vida dos utentes. Defende-se que os gestores, além de inculcarem aos funcionários uma cultura de segurança, também deverão apostar na implementação de um robusto plano de continuidade das operações (Muthuppalaniappan & Stevenson, 2021, p. 3).

No dia 22 de outubro de 2020 decorreu o evento on-line, organizado pelo IPAI, intitulado «Riscos para a Auditoria Interna na Saúde e Cibersegurança». De acordo os oradores, a pandemia do Covid 19 levou a que os trabalhos de AI em curso tivessem sido interrompidos, o que forçou a uma profunda reorganização de tarefas, na medida em que os hospitais tiveram de priorizar a prestação de cuidados diretos (IPAI, 2020).

Face ao carácter excecional pôde-se constatar que, em circunstâncias extremas, a resposta atempada às necessidades de reorganização dos modelos e processos de gestão face a eventos não planeados, assim como a articulação entre os serviços de AI com os CA e os restantes departamentos não foi a mais favorável, dado que no domínio operacional o papel do AI tenha sido remetido para segundo plano. Na verdade, poderia ter sido um aliado estratégico ao nível da avaliação da eficácia do SCI, para efeitos de mitigação de riscos. Conforme relatado na referida webinar, só no período pandémico foram identificados novos desafios (teletrabalho, insegurança e motivação das equipas); novos riscos operacionais (segurança da informação, dos dados e a questão da privacidade); novos riscos emergentes (tecnológicos, financeiros, estratégicos e de conformidade); e a necessidade de aprimoramento dos controlos existentes, particularmente em relação ao tratamento e armazenamento de dados sensíveis (IPAI, 2020).

As conclusões relativas ao tema «A cibersegurança na Saúde» apresentado pelo coordenador do Centro Nacional de Cibersegurança por Santos (2020b) revelam que a forma como os utilizadores manipulam as ferramentas constituem uma ameaça ao património pois o seu inadequado manuseio pode-se tornar numa vulnerabilidade adicional. Em 2020, face ao período homólogo antecessor, a configuração dos incidentes mudou, tendo-se registado um aumento significativo nos acessos ilegítimos; infeções por malware e ransomware, este último, com origem no teletrabalho. O mediatismo, a incerteza, a gestão dos recursos humanos, o alto grau de ansiedade e a transição digital expôs algumas vulnerabilidades que vão obrigar a que aos desafios presentes e futuros se aperfeiçoe de uma forma holística:

- a tecnologia (“zero-Trust; anti-negação de serviço; anti-perda de dados; security-by-design; certificação de produtos”);
- os processos (“transparência no tratamento de dados; security-by-design; mecanismos de recuperação; mecanismos de continuidade de atividade; certificação de serviços”); e
- as pessoas: (“competências de cibersegurança em todo o pessoal” e aposta na formação).

Com base nos dados expostos por Santos (2020b), os desafios da cibersegurança na saúde são vastos e complexos, pois a redução da vulnerabilidade depende diretamente da capacidade de adaptação da sociedade, do progresso tecnológico e, ainda dos mecanismos de mitigação do risco (formas de controlo/regulação e a capacitação das pessoas).

Observa-se, portanto, que

[o] conjunto de desafios a considerar dependem do perfil instituições, do posicionamento da função de Auditoria Interna na organização, nos processos definidos segundo as diretivas do plano de Auditoria Interna, das linhas de reporte, do grau de envolvimento em iniciativas tais como a introdução de novas TICS, dos Recursos Humanos (perfil de competências, gaps de talentos, estratégias de retenção, planos de carreiras). (IPAI, 2020, p. 2)

## 3. Estudo Empírico

Neste capítulo será feita a exposição do estudo empírico, onde se incluirá a apresentação metodologia e respetiva análise das respostas obtidas.

### 3.1. Metodologia

Tendo presente os objetivos descritos no capítulo **1. Introdução**, a presente investigação adotou a seguinte metodologia:

- dos hospitais públicos EPE expurgar, da lista de entidades a inquirir, as regiões autónomas;
- com recurso às técnicas estatísticas, elaborar um inquérito por questionário, destinado aos hospitais previamente definidos na amostra, para efeitos de posterior submissão via correio eletrónico ao respetivo responsável do serviço de auditoria interna.
- incidir a avaliação sobre a habilitação/formação académica, experiência prévia e intercalar com o nível das funções que o auditor tem;
- retirar evidências da competência técnica e desempenho efetivo das funções destinadas aos auditores internos nos hospitais *versus* o cumprimento com o normativo aplicável (existência do plano de auditoria interna, plano de execução, medidas de implementação, etc);
- ao nível das funções dos profissionais, identificar se os seguintes objetivos foram alcançados:
  - ✓ auxílio, elaboração, acompanhamento e avaliação da eficácia e eficiência dos programas e procedimentos aplicados;
  - ✓ salvaguarda de ativos;
  - ✓ verificação da observância do cumprimento das obrigações fiscais/parafiscais, contratuais políticas e regulamentares;
  - ✓ verificar/quantificar quais os auditores internos apresentam relatórios e indagar sobre as possíveis causas para o não cumprimento dessa obrigação;

- ✓ auditoria aos controlos operacionais, às condições de exploração e à estratégia adotada pelos gestores.

(Costa, 2018)

- analisar se os poderes atualmente existentes e atribuídos pela legislação nacional destinados aos departamentos de auditoria interna estão em consonância com as orientações internacionais para a prática profissional;

e, simultaneamente,

- comparar os dados obtidos, confrontando-os com o que é preconizado pelos legisladores e demais associações públicas profissionais, ligadas à auditoria interna, a fim de verificar se os resultados decorrentes destes dois processos apresentam, ou não, convergências e se vão de encontro com as metas delineadas pelos reguladores.

O estudo centrou-se em torno do setor público hospitalar em Portugal Continental com incidência direta em 31 entidades que detêm o estatuto EPE, nos termos do Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro, do Ministério da Saúde, que regula o Regime Jurídico e os Estatutos aplicáveis às unidades de saúde do SNS com a natureza de EPE, bem como as integradas no Setor Público Administrativo e de acordo com o que consta nos Mapas do Anexo I - remissão que consta artigo 15º da 4ª versão do supracitado diploma, designadamente as seguintes entidades:

- Centro Hospitalar Universitário do Porto, EPE
- Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga, EPE
- Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE
- Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE
- Centro Hospitalar Universitário de São João, EPE
- Centro Hospitalar Póvoa de Varzim/Vila do Conde, EPE
- Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE
- Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE
- Centro Hospitalar Tondela Viseu, EPE
- Centro Hospitalar de Leiria, EPE
- Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE
- Centro Hospitalar Universitário Cova da Beira, EPE
- Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE

- Centro Hospitalar Barreiro Montijo, EPE
- Centro Hospitalar Universitário Lisboa Norte, EPE
- Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE
- Centro Hospitalar de Setúbal, EPE
- Centro Hospitalar Universitário do Algarve, EPE
- Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE
- Centro Hospitalar Universitário de Lisboa Central, EPE
- Centro Hospitalar do Oeste, EPE
- Hospital de Braga, EPE
- Hospital da Senhora da Oliveira Guimarães, EPE
- Hospital de Magalhães Lemos, EPE
- Hospital Santa Maria Maior, EPE
- Hospital Distrital Figueira da Foz, EPE
- Hospital Distrital de Santarém, EPE
- Hospital Garcia de Orta, EPE
- Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, EPE
- Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE
- Hospital de Vila Franca de Xira, EPE

A extração de dados de uma amostra previamente definida, com recurso às técnicas estatísticas, efetivou-se através da realização de um questionário de perguntas fechadas e semiabertas (ver **Apêndice 2**), onde foram avaliados os possíveis impactos do Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro na função dos auditores internos nas EPE do SNS sediadas em Portugal Continental, de maneira a tentar perceber se as atividades por estes desenvolvidas acrescentam valor e se estão alinhadas com os princípios basilares que regulam as NIPPAI.

Com recurso ao site institucional do “sns.gov” e a uma folha Excel auxiliar de produção própria (ver **Apêndice 3**), foi feito o levantamento dos seguintes dados relacionados com os instrumentos de gestão:

1. Serviço de auditoria ativo na instituição;
2. Apresentação do Relatório de Governo Societário;
3. Documentos anuais de prestação de contas devidamente aprovados;
4. Existência de procedimentos de comunicação interna de irregularidades;

5. Plano de Prevenção de Risco de Gestão incluindo Corrupção e Infrações Conexas atualizado;
6. Planos de atividades e orçamento atualizado elaborado e devidamente aprovado;
7. Dívidas a fornecedores externos divulgado em site institucional;
8. Relatório do Serviço de Auditoria Interna elaborado e devidamente aprovado;
9. Relatório de controlo interno aprovado;
10. Número de unidades hospitalares por centro hospitalar.

Após a extração de dados suprarreferidos, para a elaboração das perguntas questionário, procurou-se ter como ponto de partida os tópicos abordados nos capítulos anteriores, a saber:

- Estudo de Piper (2015)
- Estudo de Bailey (2016)
- Estudo comparativo de Cruz (2019)
- Conclusões da webinar de Santos (2020b)

e, ainda,

- A importância da independência e do controlo de qualidade em auditoria

O estudo visou estabelecer uma ponte entre as conclusões extraídas em ensaios similares, em questionários desenvolvidos ao nível internacional e em investigações nacionais, com o atual ponto de situação da profissão de auditor interno, numa tentativa de produzir um instrumento capaz de gerar uma base comparativa e valorativa.

As perguntas aos responsáveis pelos SAI envolvem:

- Informações Gerais (formação académica, inscrição no IPAI, experiência profissional dos público-alvo)
- Caracterização do SAI (dimensão das equipas, dados relativos à formação contínua, recursos disponíveis)
- Tipologias de auditoria realizadas
- Cumprimento de normas e regulamentos aplicáveis à profissão nos exatos termos da lei e das do organismo profissional nacional (isto é, IPAI)
- Avaliação e acompanhamento da atividade desenvolvida pelo SAI

O questionário foi criado com recurso ao aplicativo da “Google Forms”, sendo todas as respostas rececionadas pela mesma via. Logo no preâmbulo do inquérito foi explicado ao público-alvo que seria necessário introduzir o e-mail institucional por forma a assegurar que as respostas proviam dos gabinetes de AI e, também, de identificar quais as instituições que seria necessário proceder a novas insistências.

A amostra selecionada compreendia profissionais que exercem funções de auditoria interna nos hospitais e centros hospitalares EPE de Portugal Continental.

O processo de recolha de dados foi inicialmente feito através da divulgação da investigação via LinkedIn, em colaboração com o IPAI. Dada a insuficiência de respostas, entrou-se em contacto por telefone com um responsável de um serviço de um centro hospitalar no sentido de indagar sobre o que deveria ser feito de maneira a conseguir obter mais respostas.

Assim, conforme as indicações facultadas, aproveitando a folha em Excel auxiliar, de produção própria, onde constavam os contactos e outros dados gerais da amostra, obtidos através do Portal do SNS, nas semanas seguintes procedeu-se ao reenvio, por e-mail, dos pedidos de autorização/aprovação de aplicação do inquérito aos respetivos CA e/ou Encarregados de Proteção de Dados, assim como ao envio de documentação solicitada pelos Departamentos de Formação de Investigação.

Para além disso, foram também efetuadas chamadas por telefone, no sentido de averiguar o ponto de situação dos pedidos.

Em resultado dos processos suprarreferidos, das 31 entidades, 19 respostas foram obtidas:

- 14 consideradas válidas, não tendo sido incluído o Hospital de Loures EPE e o Hospital de Vila Franca de Xira, EPE por se encontrarem em processo de integração (ver sistematização em tabela dos dados no **Apêndice 4**)<sup>29</sup>.
- 5 respostas foram excluídas, ou por não se enquadrarem no âmbito/objeto de estudo ou por não ter sido possível garantir que o inquirido fizesse parte da amostra.

---

<sup>29</sup> Ressalva-se que todos os dados foram tratados e apresentados de forma que a identidade de cada um dos participantes permaneça confidencial.

Após todo o processo de submissão, receção, tratamento e divulgação do resultado, as informações prestadas pelos auditores internos foram apresentadas, com recurso a tabelas, gráficos, e em valores absolutos ou em percentagem. A salvaguarda da confidencialidade e privacidade foram sempre garantidas uma vez que os dados recolhidos não vão ser facultados a terceiros, não serão reaproveitados para outros fins e serão eliminados 60 dias após a defesa da dissertação e entrega da versão definitiva.

Por fim, procedeu-se, de seguida, à análise das respostas obtidas, que posteriormente foram comparadas com as informações recolhidas na revisão da literatura.

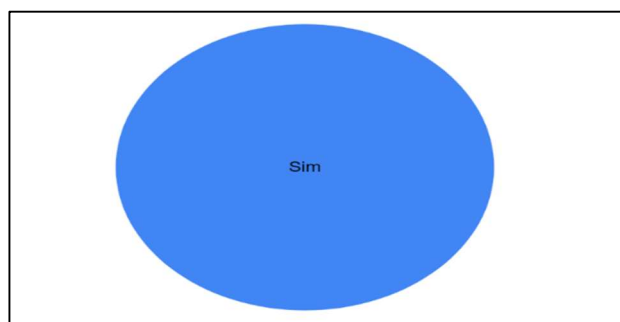
### **3.2. Apresentação do estudo**

Seguidamente abaixo, apresenta-se o resultado do inquérito.

#### **Grupo de Informações gerais**

**Questão (Q) 1:** Está registado como membro efetivo no IPAI?

A primeira pergunta formulada consistiu em retirar evidências da quantidade de auditores internos que se encontram inscritos no IPAI.

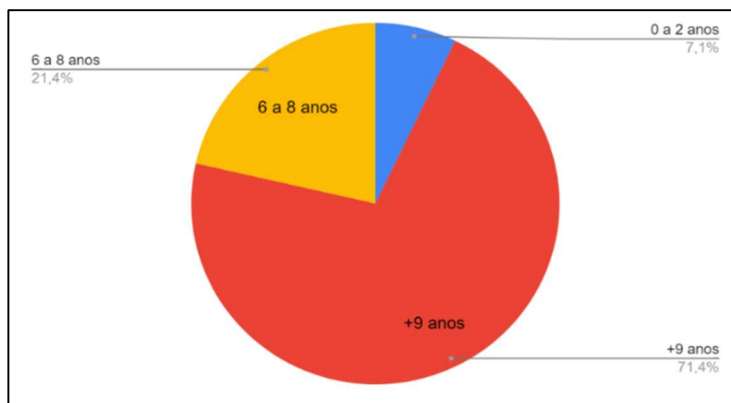


**Gráfico 6.1** Inscrição no IPAI

Num universo de 14 respostas validadas, a totalidade (100%) declara ter inscrição ativa no IPAI como membro efetivo.

**Q 2:** Quantos anos tem de experiência em auditoria interna?

Pretende-se quantificar os anos de experiência na profissão de AI (independentemente da natureza do setor<sup>30</sup>) onde as funções foram exercidas.



**Gráfico 6.2** Anos de experiência profissional.

De acordo com os resultados obtidos, em relação aos anos de experiência na profissão:

- 71,4 % respondeu que tem pelo menos 9 anos
- 21,4% afirmou que tem entre 6 e 8 anos
- 7,1% declarou que tem pelo menos 2 anos

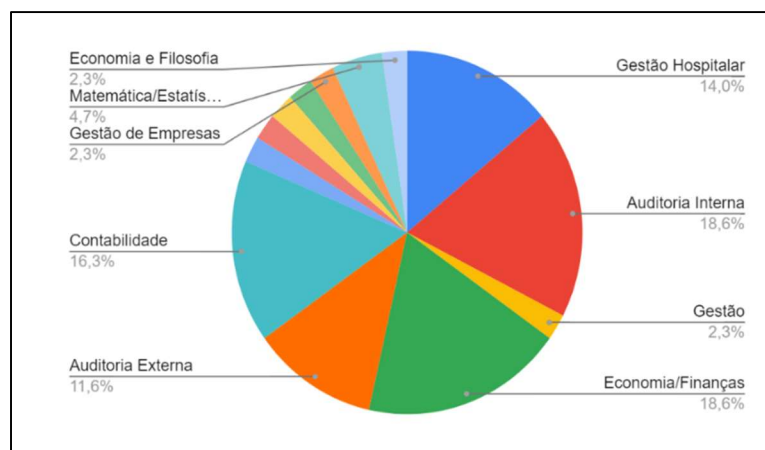
**Q 3:** As suas especializações académicas estão relacionadas com a profissão que desempenha? (*Escolha todas as opções aplicáveis.*)

Através de perguntas de escolha múltipla e semiabertas, pretendeu-se identificar a tipologia de formações académicas mais comuns.

---

<sup>30</sup> Isto é: se público ou privado.

Aos inquiridos foi pedido que seleccionassem todas as opções enquadráveis. Caso existissem outras áreas não abrangidas na listagem, foi disponibilizada uma caixa de resposta curta com a opção “Outra”.



**Gráfico 6.3** Áreas de formação académica.

Segundo os dados obtidos, as especializações académicas mais comuns são:

- Auditoria Interna - 18,6%
- Economia/Finanças - 18,6%
- Contabilidade - 16,3%
- Gestão Hospitalar – 14%
- Auditoria Externa – 11,6%

Por outro lado, as áreas menos expressivas, em termos globais foram:

- Matemática/Estatística – 4,7%
- Economia e Filosofia; Gestão de Empresas – 2,3%

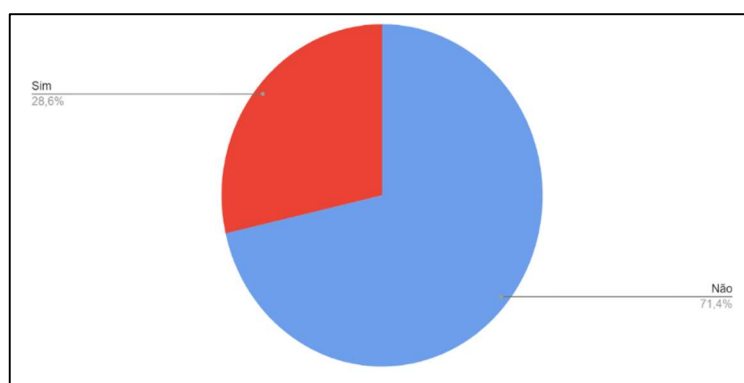
Supletivamente, alguns inquiridos indicaram, na opção «Outra», as seguintes áreas de especialização:

- Contabilista Certificado – 2,3%
- Certificação Internacional em Auditoria Interna – 2,3%

- ROC – 2,3%
- Auditoria European Foundation for Quality Management (EFQM) – 2,3%

**Q 4:** Antes de ingressar no atual serviço de auditoria interna, já exerceu a mesma atividade noutra entidade pública do SNS?

Pretende-se com esta pergunta verificar quantos AI já exerceram a mesma atividade em outros SAI integrados no SNS.



**Gráfico 6.4** Percurso profissional no SNS.

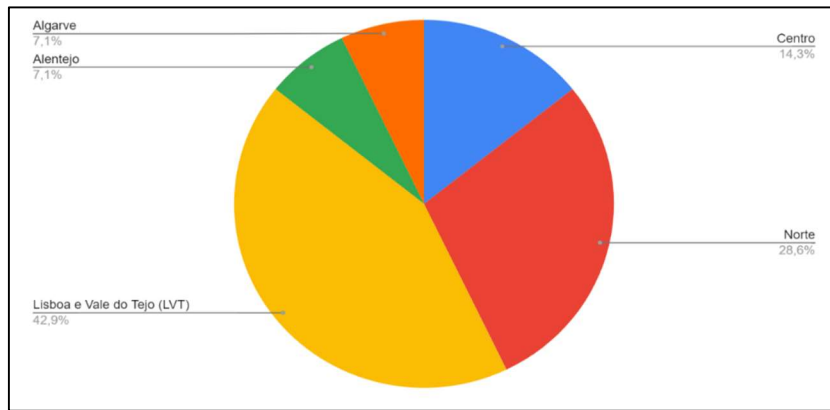
Conforme verificado, os AI responderam:

- «Não» – 71,4%
- «Sim» – 28,6% %

### **Grupo: Caracterização do Serviço de Auditoria Interna**

**Q 5:** Onde se situa geograficamente o seu serviço de auditoria interna?

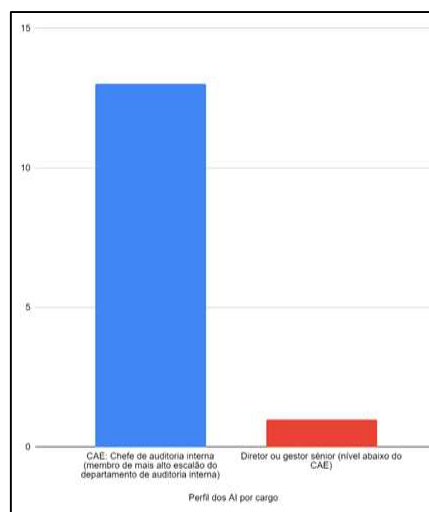
O objetivo centrou-se em determinar em que área geográfica da Administração Regional de Saúde é que pertencia o SAI.



**Gráfico 6. 5** Localização Geográfica dos Serviços.

Em dados recolhidos, a ARS de Lisboa Vale do Tejo liderou com 42,9%, depois a ARS do Norte com 28,6%, seguido da ARS Centro (14,3%) e por fim ARS Alentejo e Algarve (ambas com 7,1%).

**Sub-Q 5.1:** Que cargo ocupa no atual Serviço de Auditoria Interna?



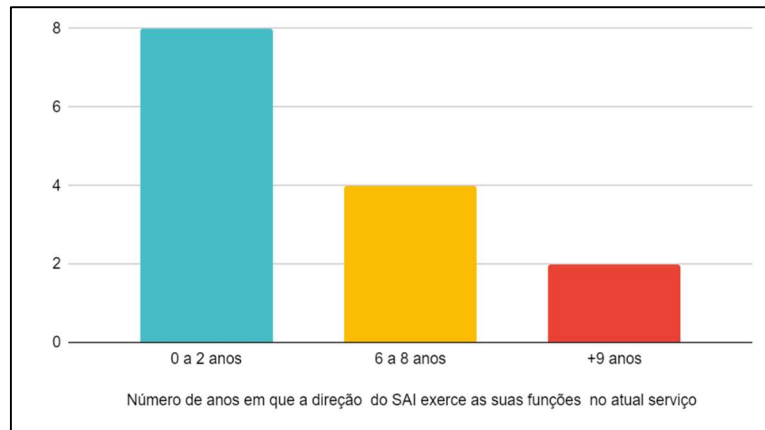
**Gráfico 6.6** Posição hierárquica ocupada.

Responderam:

- «CAE: Chefe de auditoria Interna (membro mais alto do escalão do departamento de auditoria interna)» – 93%

- «Diretor ou gestor sénior (nível abaixo do CAE)» – 7%

**Sub-Q 5.2.:** Há quanto tempo é que a atual direção (chefia) do serviço de auditoria interna iniciou as funções nesta entidade?

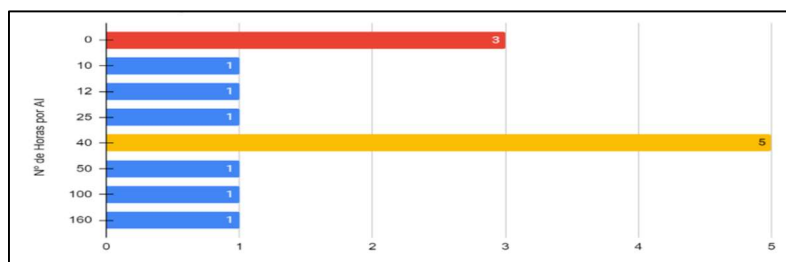


**Gráfico 6.7** Anos de carreira

- Até 2 anos: 57%
- Entre 6 e 8 anos: 29%
- Mais de 9 anos: 14%

Verifica-se que a maioria dos diretores que chefiam os SAI iniciaram as suas funções recentemente (57%); 29% responderam entre 6 e 8 anos e 14% declararam estar no SAI há mais de 9 anos.

**Q 6:** Indique quantas horas de formação em auditoria interna (em média) é que recebe por ano. (Inclui seminários, workshops, webinars, etc.)



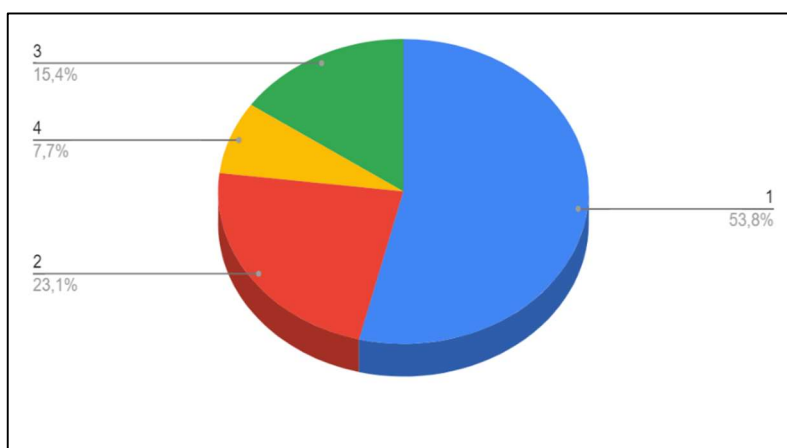
**Gráfico 6. 8** Horas de formação (anual).

- «0 horas» (sem formação): 21%
- «Entre 10 e 25 horas»: 21%
- «40 horas»: 37%
- «A partir de 50 horas»: 21%

Os que informaram não ter recebido formação em auditoria interna são os que iniciaram há pouco tempo no respetivo SAI.

**Q 7:** Quantos funcionários se encontram afetos ao atual serviço de auditoria interna (incluindo a chefia)?

Nesta pergunta, o objetivo foi de quantificar o número de trabalhadores que exercem funções de auditoria interna, incluindo a direção.



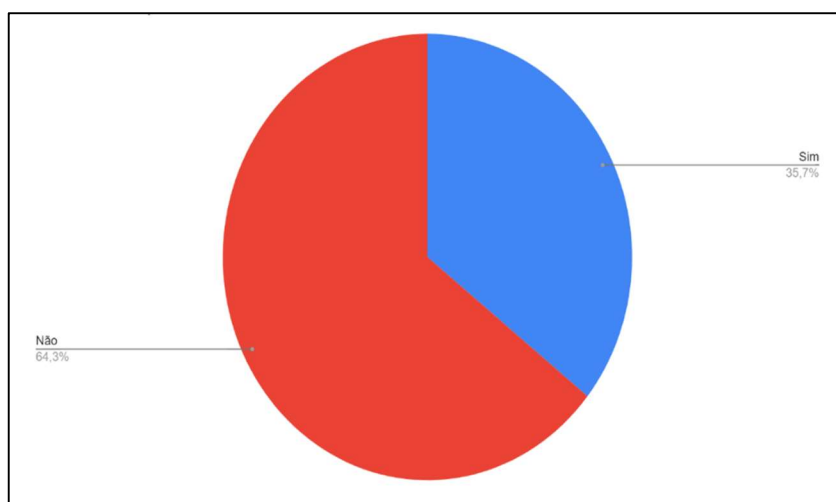
**Gráfico 6.9** Número de elementos afetos ao Serviço.

- «1 elemento»: 54%
- «2 elementos»: 23%
- «3 elementos»: 15%
- «4 elementos»: 8%

Na maioria das respostas, o serviço conta com apenas 1 ou 2 funcionários afetos (54% e 24% respetivamente) e só 15% dispõem de «3 elementos». Somente 8% responderam possuir “4 elementos”.

**Q 8:** O financiamento<sup>31</sup> para seu departamento de auditoria interna em relação à extensão das suas responsabilidades é suficiente?

Na sequência da pergunta antecessora (Q7), esta questão pretende inferir se o número de elementos afetos aos gabinetes de auditoria interna, face aos recursos disponíveis, é suficiente para que as atividades sejam adequadamente executadas.



**Gráfico 6.10** Suficiência do financiamento face aos elementos afetos ao Serviço.

---

<sup>31</sup> Entende-se financiamento como: o conjunto de recursos humanos, materiais e financeiros.

- «Não» – 64%
- «Sim» – 36%

Assim, a maioria dos inquiridos (64%) considera que «Não» e o remanescente (36%) afirma que está satisfeito.

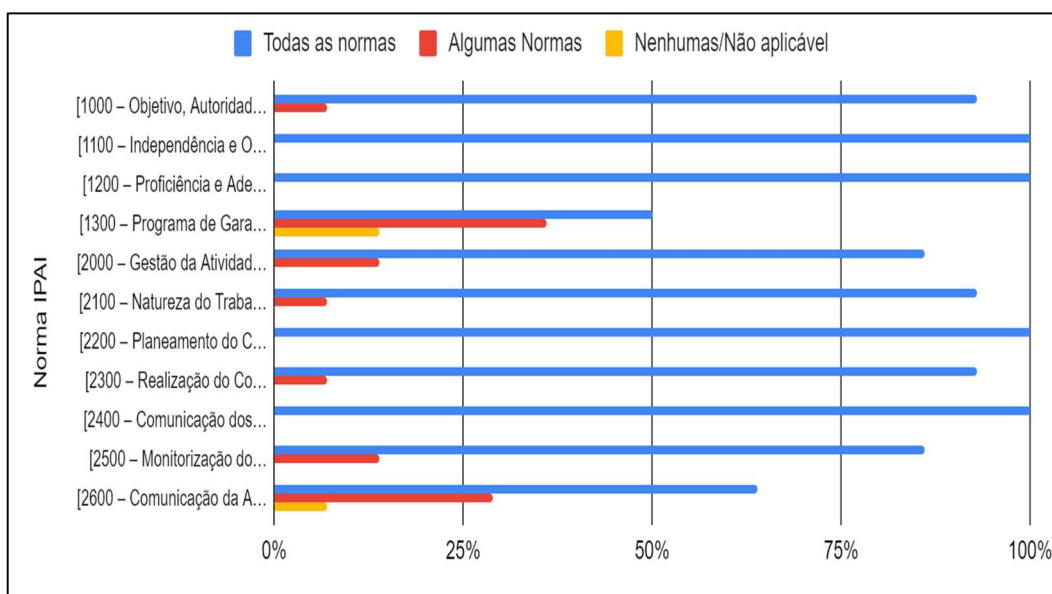
### **Grupo: Questões de Compliance**

Com este grupo de questões pretendeu-se analisar se, com base nos meios disponíveis (humanos e materiais), foi possível os SAI cumprirem as principais atribuições inerentes à sua atividade em conformidade com as NA e as normas de desempenho (ND) da NIPPAL. Paralelamente, foram identificadas as possíveis causas para o não-cumprimento.

**Q 9:** Indique que Normas do IPAL é que o seu serviço de auditoria interna cumpre<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Observações - Normas IPAL: [1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade (formalmente definidos por um regulamento ou estatuto, consistente com as Normas e aprovada pelo Conselho de Administração)]; [1100 – Independência e Objetividade]; [1200 – Proficiência e Adequado Cuidado Profissional]; [1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento]; [2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna]; [2100 – Natureza do Trabalho]; [2200 – Planeamento do Compromisso de Auditoria]; [2300 – Realização do Compromisso]; [2400 – Comunicação dos Resultados]; [2500 – Monitorização do Progresso]; [2600 – Comunicação da Aceitação de Riscos].



**Gráfico 6.11** Grau de cumprimento das normas do IIA/IPAI.

Em relação às NA de série 1000, os auditores internos consideram que os requisitos constantes nessas normas estão a ser cumpridas, exceto nas que se referem à série 1300- Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento. Assim:

- 50% indica cumprir «Todas as normas»
- 37,5% informa que cumpre «Algumas normas» e
- 12,5% aponta para «Nenhuma/Não aplicável».

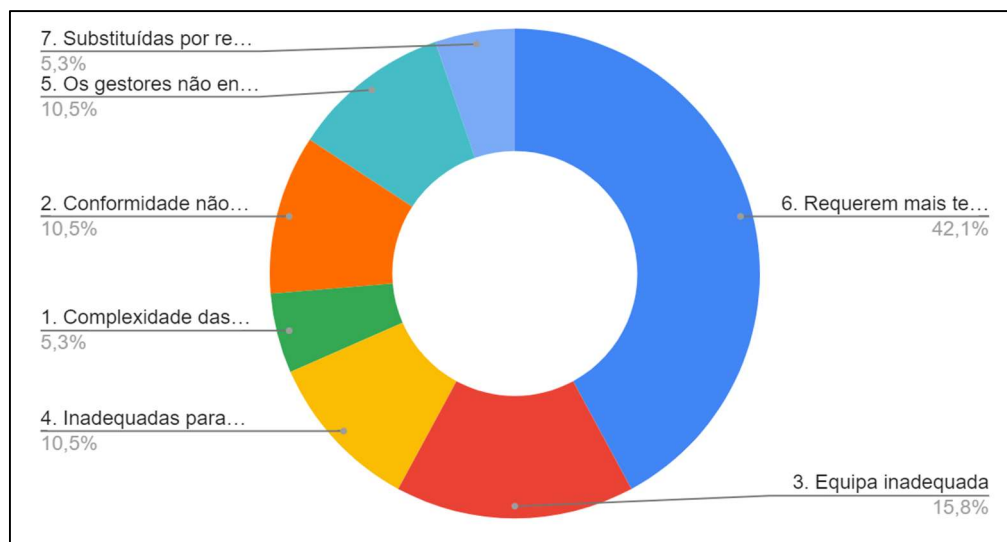
Quanto às ND de série 2000:

- No que toca à ND 2000 «Gestão da atividade da auditoria interna», 87,5% refere cumprir «Todas as normas» e 12,5% declara cumprir «Algumas normas».
- Sobre as ND 2100: «Natureza do trabalho», 2300 «Realização do compromisso», e 2500 «Monitorização do Progresso»; cerca de 90% alega cumprir «Todas as normas» e à volta de 10% «Algumas normas».
- As ND de série 2600 «Comunicação da Aceitação de Riscos» são as que demonstram que a percentagem de cumprimento de «Todas as normas» é mais baixa face às restantes séries do grupo, fixando-se em 65%. 30% afirma cumprir «Algumas normas» e 5% assume não cumprir com nenhuma.

**Q 10:** Para os casos de Não-Conformidade com as Normas do IIA, por favor assinale os motivos para o não cumprimento. (Selecione todas as situações enquadráveis.)

De acordo com o IIA/IPAI, a observância das ND permite que o trabalho desenvolvido pelos gabinetes de auditoria interna sirva como suporte e orientação ao «governo das sociedades». As evidências e conclusões recolhidas pelos SAI, consubstanciadas em recomendações, para além de auxiliarem o acompanhamento da evolução dos processos, devem ser reportadas aos órgãos competentes.

A questão 10 pretende recolher informações sobre as possíveis explicações para o facto de os auditores internos não cumprirem com todas as NIPPAI.



**Gráfico 6.12** Razões para a não-conformidade com as normas do IPAI/IIA.

Cerca de 29% dos inquiridos afirmou não existir situações não-enquadráveis com casos de não-conformidade com as normas do IIA.

71% dos inquiridos apontam como motivos para a não-conformidade com as normas o seguinte:

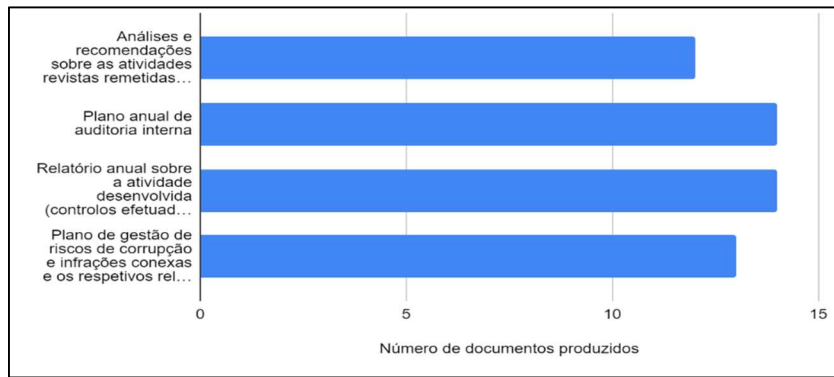
- «Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros» (42,1%)
- «Equipa inadequada» (15,8%)
- «Os gestores não entendem a relação custo/benefício dos serviços de auditoria interna» (10,5%)
- «Conformidade não apoiada pela Administração/Gestão» (10,5%)
- «Inadequadas para o setor público hospitalar nacional» (10,5%)
- «Substituídas por regulamentos ou normas locais/governamentais» (5,3%)
- «Complexidade das Normas do IIA» (5,3%)

**Q 11:** Em referência a 2021/2022 assinale quais foram os documentos produzidos pelo Serviço de Auditoria Interna.

A questão 11 foi preparada em conformidade com o disposto no número 2 do artigo 19º do Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro e pretendeu apurar, no período de 2021/ 2022, se os SAI procederam à elaboração e entrega dos documentos da sua “especial competência”.

O supracitado Decreto-Lei estabelece que os auditores internos devem produzir os seguintes elementos:

- «Plano anual de auditoria interna»
- «Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controlos efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar)»
- «Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução»
- «Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração para melhoria do funcionamento dos serviços»



**Gráfico 6.13** Tipo de elementos apresentados pelos Serviços (2021/2022).

Das respostas obtidas, resultaram os seguintes dados:

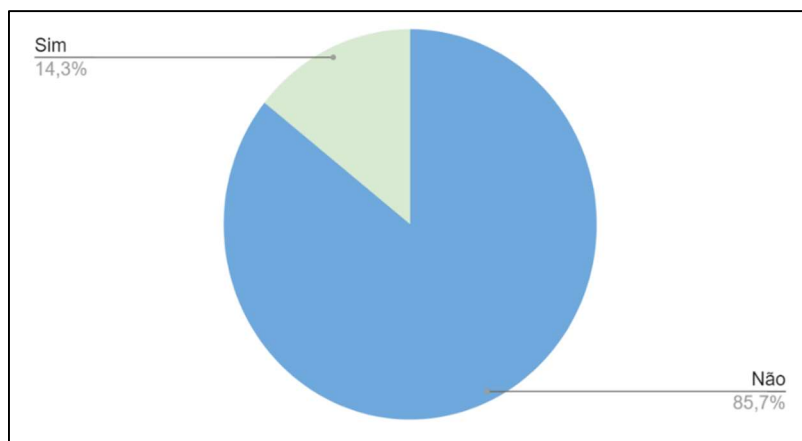
- 100% - Elaborou o «plano anual de auditoria interna»
- 100% - Elaborou o «relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar)»
- 92,8% - Elaborou o «plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução»
- 85,7% - Forneceu «análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao CA para melhoria do funcionamento dos serviços»

Por ser uma questão de resposta semiaberta, o inquirido pôde incluir outras informações. Alguns afirmaram ter produzido os seguintes documentos:

- Relatório de execução financeira trimestral (Despacho n. °7709-B/2016, 9 junho); Relatórios de cada auditoria interna; Relatórios de Inquéritos; Informações ao CA (urgentes); Propostas para desenvolver a Gestão do Risco, a Gestão da Qualidade, a Contabilidade Analítica e para desenvolver uma «política de controlo interno, bem como uma proposta para criar um departamento de Gestão do Risco».

**Q 12:** No exercício das suas funções vivenciou alguma situação na qual tenha sido orientado a suprimir ou modificar significativamente uma descoberta ou relatório de auditoria válido?

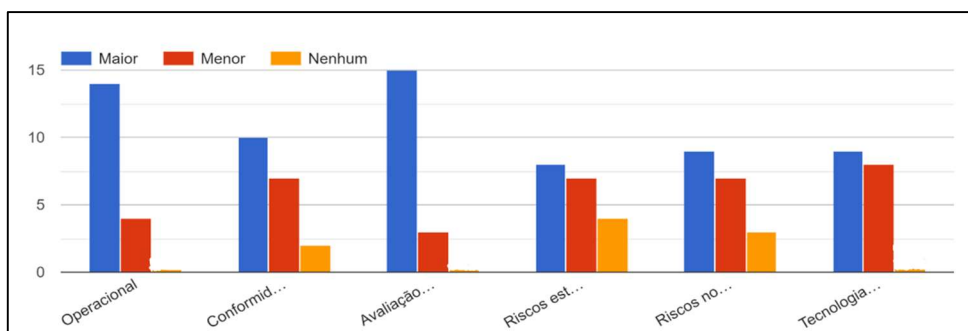
Esta pergunta pretendia indagar se, face à estrutura dos órgãos sociais em vigor, nos hospitais EPE, poderia ocorrer situações suscetíveis de influenciar as conclusões vertidas nos documentos produzidos pelos gabinetes de auditoria interna.



**Gráfico 6.14** Interferência nas funções de auditoria interna.

- 14,3% informa que já vivenciou alguma situação na qual tenha sido orientado a suprimir ou modificar significativamente uma descoberta ou relatório de auditoria válido.
- 85,7% declara que não.

**Q 13:** Para o ano de 2022 dos principais riscos, indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco.



**Gráfico 6.15** Áreas de riscos a avaliar em 2022.

Em termos percentuais, quanto ao foco atribuído por área, tem-se:

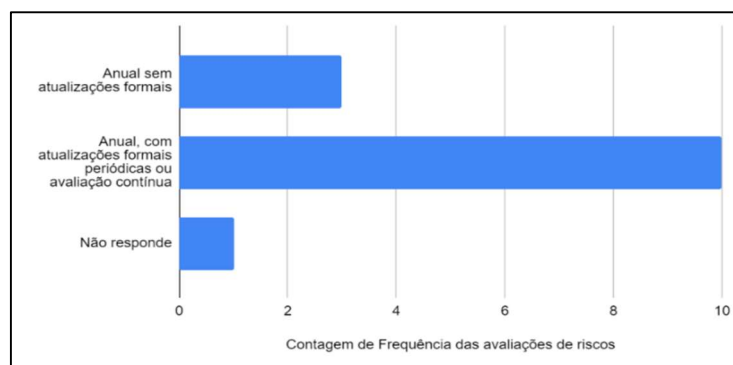
- Avaliação da gestão dos riscos/eficácia
  - 85,7%: «Maior»
  - 14,3%: «Menor»
- Risco Operacional
  - 71,4%: «Maior»
  - 28,5%: «Menor»
- Conformidade/Regulatório
  - 57,1%: «Maior»
  - 35,7%: «Menor»
  - 7,1%: «Nenhum»
- Riscos estratégicos no negócio (exceto riscos novos ou emergentes)
  - 50%: «Maior»
  - 42,9%: «Menor»
  - 7,1%: «Nenhum»
- Riscos novos ou emergentes
  - 50%: «Maior»
  - 42,9%: «Menor»
  - 7,1%: «Nenhum»
- TI não coberta em outras auditorias
  - 50%: «Maior»
  - 50%: «Menor»

**Q 14:** Com que frequência o serviço de auditoria interna procede às avaliações de riscos?

A pergunta 14 pretendeu averiguar junto dos participantes qual a natureza das avaliações, isto é, se elas foram realizadas com a periodicidade “anual sem atualizações formais” ou se “anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua”.

Em análise ao Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro, constata-se que, no âmbito das competências e funções destinadas aos gabinetes de auditoria interna, não existe, para além dos documentos produzidos anualmente, uma periodicidade regular para execução das avaliações de risco numa base sistematizada, ao longo do ano. O plano anual de

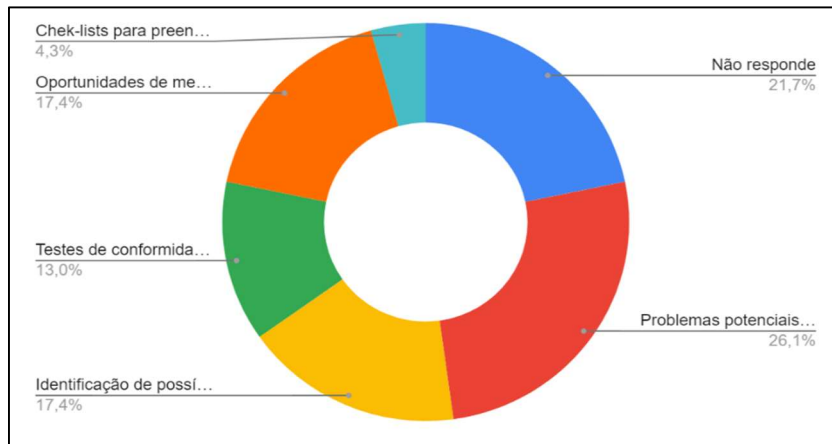
auditorias é aprovado e submetido pelo CA às entidades competentes; o plano de gestão de riscos de corrupção e respetivos relatórios anuais de execução são aprovados e submetidos pelo CA ao conselho de prevenção da corrupção e aos membros da Tutela; e o relatório sobre a atividade desenvolvida é aprovado e submetido pelo CA às entidades competentes anualmente (15 de março de cada ano).



**Gráfico 6.16** Periodicidade de avaliação dos riscos.

- 71,5% afirma que procede à avaliação anual dos riscos com atualizações formais/periódicas ou avaliação contínua
- 21,4% afirma que procede à avaliação anual dos riscos sem quaisquer atualizações formais

**Q 15:** O serviço de auditoria interna usa alguma ferramenta informática de prospeção ou análise de dados para as seguintes atividades? (Escolha todas as aplicáveis.)



**Gráfico 6.17** Uso de ferramentas informáticas de suporte.

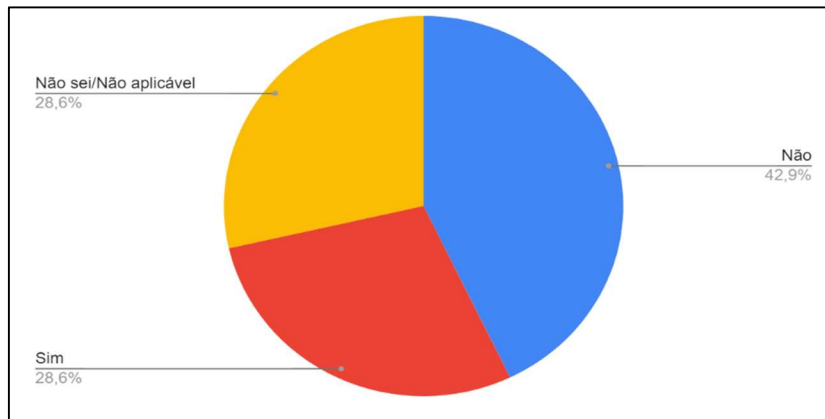
De acordo com as evidências recolhidas:

- 26,1%: para identificar «problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos»
- 17,4%: para determinar «oportunidades de melhoria de desempenho»
- 17,4%: para auxiliar na «identificação de possíveis fraudes»
- 13%: para executar «testes de conformidade às leis e regulamentos»
- 4,4%: *chek-lists* de preenchimento manual

### **Grupo: Avaliação**

**Q 16:** O Serviço de Auditoria Interna foi avaliado nos últimos 5 anos?

(Se afirmativo, em "Outra" faça o favor de referir o órgão competente.)



**Gráfico 6.18** Avaliação do Serviço nos últimos 5 anos.

Dos participantes do inquérito:

- 42,9% informou que não foi avaliado nos últimos 5 anos
- 28,6% indicou que «Não sabe/Não responde» qual foi a última vez que o SAI foi alvo de avaliação.
- 28,6% respondeu afirmativamente.

Para a subquestão do ponto 16, o órgão competente pela avaliação foi:

- IGAS
- Presidência do hospital – destinado ao AI (mas não ao SAI)

### 3.3. Análise das Respostas

A maioria dos participantes revelou ter experiência profissional prévia em AI (92,8%).

Poucos foram aqueles que afirmaram já terem exercido a atividade noutros SAI integrados no SNS (28,6%) (**Q 2 e Q4**).

Os dados mostram que 57% das chefias iniciou as suas funções recentemente, isto é, até 2 anos (**Sub-Q 5.2**), pelo que os indicadores relativos ao número de horas de formação se tenham verificado pouco homogéneos (**Q 6**). De facto, constatou-se que os CAEs que iniciavam as funções eram aqueles que despenderiam, em média, cerca de 70 horas em formação. Nos casos em que as chefias estavam à frente do SAI, há pelo menos 6/ 8 anos, o número médio de tempo de formação foi de cerca de 30 horas (36% dos inquiridos).

Outro dado que importa evidenciar é que dos 57% dos CAEs, que iniciaram as suas funções recentemente, maioritariamente tem experiência profissional prévia em AI com mais de 9 anos (71%) e só uma minoria (14%) é que de facto possui até 2 anos de experiência. Daí que, nesse caso, o número de horas de formação declaradas tenha sido substancialmente superior aos demais inquiridos (mais de 60 horas) (**Q 2, Q 5.2 e Q 6**).

Sobre o número de elementos que compõem os gabinetes de AI (incluindo a chefia), verificou-se que se situava entre 1 e 2 pessoa(s). Comparando as respostas dos CAEs dos hospitais (67%), confrontando, adicionalmente, com os dados recolhidos junto dos CAEs dos centros hospitalares (75%), regista-se que a maioria considera que os recursos (humanos, materiais e financeiros) não são suficientes para fazer face à extensão das suas responsabilidades (**Q 7 e Q 8**). A propósito da caracterização dos SAI inquiridos, os resultados obtidos são equivalentes ao estudo efetuado por Cruz (2019) em que o número médio de colaboradores dos SAI variava entre 1 e 2 elementos.

Tal como referido no subcapítulo **2.7. Auditoria Interna em Portugal no Setor Público Hospitalar**, observando os resultados obtidos no estudo de Cruz (2019), são endereçadas algumas recomendações à Tutela e aos Órgãos de controlo interno, nomeadamente no que concerne à necessidade de adequação da dimensão dos elementos que compõem os SAI em função da dimensão e complexidade das EPEs, da necessidade de promover formação especializada para a AI e na criação de sistemas de informação adequados à AI. (**Q 2, Q 4, Sub.Q 5.2, Q 6 e Q 7**).

Os CAEs (42%) apontam que o não cumprimento com as normas do IIA/IPAI está sobretudo ligado ao facto das suas funções precisarem de «mais tempo, recursos humanos, meios materiais/financeiros» **Q 10**. Outros defendem outros motivos, designadamente:

- que órgãos executivos de topo (gestores) não vislumbrarem as mais valias do SAI;
- que o cumprimento das normas não é apoiado pela gestão;
- que as normas em vigor não possibilitam a obediência das regras definidas pelos organismos que tutelam a atividade, seja por não refletirem as especificidades do setor, seja pela falta de harmonização das leis do ordenamento jurídico nacional com as NIPPAI.

Observando as respostas dos AI sobre os «outros motivos» para o não cumprimento das NIPPAI (**Q 10**), além da questão da necessidade de harmonização das leis nacionais com

as NIPPAI, alguns apontam para vulnerabilidades ao nível da cooperação, colaboração e comunicação nas relações entre estes e os CA. Tal como evidenciado no subcapítulo **2.5. The IIA**, do presente trabalho, convém voltar a salientar que esta situação colide com o que o IIA fortemente recomenda, dado que, para este organismo, é importante que haja um melhor alinhamento nas relações entre o AI, os gestores, sobretudo nos assuntos relativos à avaliação dos controlos internos; aos modelos de governo na gestão dos riscos e no auxílio da definição das estratégias operacionais, em observância ao Modelo das Três Linhas (The IIA, 2020).

Dos CAE (36%) que consideravam que os meios disponíveis eram suficientes para a extensão do seu trabalho, apenas 25% declaravam cumprir, cumulativamente, todas as ND 1300 e 2600 e desse substrato de inquiridos, 75% informaram não cumprir com todas as disposições das normas do IIA por considerarem que as referidas ND não se adequam ao setor público hospitalar nacional, que são complexas e requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros (**Q 8, Q 9 e Q 10**).

Importa também referir que as respostas por parte de alguns AI sobre outros motivos que condicionam a aplicabilidade das normas vão de encontro com as falhas identificadas na própria legislação nacional, que confere aos conselhos de administração das EPE a possibilidade de integrarem administradores executivos e não executivos. O IFC (2021) sugere que uma deficiente gestão de riscos pode indiciar uma deficiente supervisão à forma de atuação dos órgãos executivos, daí que seja importante que, durante a definição das estratégias das organizações, se deva ter em atenção o controlo interno, a gestão de riscos e a auditoria interna (conforme abordado no subcapítulo **2.2. Corporate Governance** da presente dissertação).

Em matéria de elaboração de documentos da especial competência dos SAI previstos no número 2 do artigo 19º do Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro, os gabinetes de AI informam que estão a produzir os elementos aí exigíveis. Importa evidenciar que poucos foram os casos em não se providenciaram «análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração para a melhoria dos serviços» (14%); ou que não se elaborou um «plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução» (7%). Em relação aos SAI que realizaram avaliações de riscos (93%), a periodicidade dos respetivos relatórios é anual, no qual:

- 72% efetua atualizações formais/periódicas ou avaliação contínua;
- 21,4% efetua avaliações sem quaisquer atualizações formais.

Alguns (14%) informaram que viveram alguma situação em que foram orientados a suprimir ou modificar significativamente uma descoberta num relatório de auditoria. Os CAE que reportaram esta situação são aqueles têm mais anos de experiência profissional e que ocupam o atual cargo há mais tempo (Q 2 e Q 12). Aqui, como foi anteriormente explicado no subcapítulo relativo ao ponto **2.2. Corporate Governance e 2.7.1. A Importância da Independência e do Controlo de Qualidade em Auditoria**, o facto de a lei nacional não prever a existência de uma entidade acima do departamento de AI faz com que não haja salvaguarda do princípio da independência técnica e funcional.

Vem a **Q 13** tentar determinar se, à luz do que foi apurado em outras regiões do mundo, através do estudo desenvolvido por Piper (2015), também nos hospitais EPE nacionais, os serviços de AI apresentavam a mesma tendência que os seus congéneres internacionais, onde tradicionalmente os seus trabalhos se centram em atribuir maior relevo nas áreas de:

- Avaliação da gestão dos riscos/eficácia
- Risco Operacional
- Conformidade/Regulatório

E uma menor incidência nas áreas de:

- Riscos estratégicos no negócio (exceto riscos novos ou emergentes)
- Riscos novos ou emergentes
- TI (não coberta em outras auditorias)

A par das questões ligadas à falta de meios humanos, financeiros e materiais, aos desafios ligados à falta de harmonização entre as leis e regulamentos nacionais com as NA e ND do IIA/IPAI, o estudo demonstrou que como os inquiridos não têm capacidade, no curto ou no médio e longo prazo, de alocar meios e recursos de forma a cobrir adequadamente todas as áreas potencialmente críticas, priorizam a avaliação dos riscos baseada no desempenho histórico, em detrimento de alargar o seu âmbito de atuação aos «riscos novos/emergentes» (Q 13).

Salvo 21,7% dos inquiridos que não responderam, 78,2% indicaram em que setores é que os meios informáticos foram mais aplicados para efeitos de prospeção ou análise de dados. A maioria dos recursos digitais utilizados detetou potenciais problemas ao monitorizar riscos e controlos (26% de respostas), outros foram capazes de identificar oportunidades de melhoria de desempenho e/ou de possíveis fraudes (17% cada). Poucos foram usados para efeitos de execução de testes de conformidade às leis e regulamentos (13%)<sup>33</sup>(Q 15).

No grupo de questões relativas à avaliação e acompanhamento da atividade desenvolvida pelo SAI, o objetivo consistiu em tentar perceber se os SAI estão a ser avaliados com alguma regularidade pelas entidades competentes, seja pelos CA, seja pelos órgãos competentes de colaboração institucional (ACSS, as ARS's e a IGAS), seja pela Tutela. Constatou-se que a maior parte dos gabinetes de AI não foi alvo de avaliação nos últimos 5 anos (ou não sabe se os membros antecessores o foram), sendo que só 29% respondeu ter sido avaliado (Q 16).

Em síntese, para uma gestão eficaz num ambiente de constantes mutações, entende-se que os planos de auditoria interna e os planos de prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas, apresentados hoje com uma periodicidade anual, carecem de reavaliação e reformulação, quanto ao alinhamento correto entre os princípios fundamentais da AI, à tempestividade, pertinência e capacidade de fazer face às demandas atuais e futuras com os recursos humanos, materiais e financeiros disponíveis.

Fazendo uma comparação entre a avaliação dos possíveis impactos do Decreto-Lei nº 18/2017 de 10 de fevereiro na função de auditoria interna, com o (não) alinhamento deste diploma legal com as NIPPAI, sobretudo nas matérias de independência e controlo de qualidade, tendo presente as questões formuladas no ponto **1.4. Objetivos**, apresentado no capítulo **1. Introdução** do presente trabalho, tem-se:

---

<sup>33</sup> Apenas um dos inquiridos afirmou que os procedimentos usados consistiam no uso de uma check-list manual, não sendo possível determinar quais as áreas é que foram abrangidas para o efeito.

**Questão 1:** Existem teorias que podem contextualizar a importância da AI nos hospitais?

**Resposta à questão 1: Sim.** No subcapítulo **2.1. Contextualização** deste estudo, a Teoria da Agência é aquela que é ganha maiores consensos na academia. Devido às assimetrias de informação entre agentes e principais, esta corrente de pensamento explica que a auditoria se tornou fundamental porque a sua atividade visa eliminar ou mitigar os efeitos indesejáveis dos chamados custos de agência. A falta de um adequado controlo de custos de agência, por parte de uma figura idónea, resultara em manipulação de resultados, como concluíram os autores Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (1992), Hayes (1999), Oliveira *et al* (2004) e Alves (2015).

Também foi referido que, pelo facto de o lobbying corporativo procurar influenciar a leis e políticas pública, a Teoria da Agência seria aquela que conseguiria elucidar a Teoria da Regulação Económica, uma vez que esta última diz que há uma natural predisposição de se colocar interesses pessoais acima da organização, razão pela qual, a título preventivo, a atividade de gestão deva ser sistematicamente monitorizada por um auditor interno qualificado e independente (Maia, et al., 2022).

**Questão 2:** Incrementou ganhos de eficiência e eficácia?

**Resposta à questão 2: Não.** Correlacionando os resultados do estudo empírico com a verificação do estado de arte, uma vez que os SAI, por imperativos legais, não dispõem de uma comissão de auditoria que monitorize a eficácia dos controlos internos, da auditoria interna e dos sistemas de gestão de riscos, tendo em conta as evidências recolhidas, será ainda precoce concluir se a alteração ao modelo do governo dos hospitais EPE, pela integração de um SAI, incrementou ganhos de eficácia e eficiência.

Conforme explanado nos pontos **2.1. 1.**, **2.2.1.**, **2.3.** e **2.5.** do presente estudo, de acordo diversas fontes, nomeadamente a Diretiva da UE 2006/43/EC, citada pela OCDE (2021) e o The IIA (2020), a atividade de auditoria interna deve operar de maneira independente, de forma a ajudar que as entidades alcancem os objetivos, através de um adequado acompanhamento da avaliação e melhoria da eficácia dos procedimentos e processos de controlo, gestão de riscos.

Atualmente a função de AI não consegue acrescentar valor na sua plenitude, uma vez que, a maioria dos CAEs inquiridos considera que os recursos humanos, materiais e

financeiros não são suficientes para fazer face à extensão das suas responsabilidades. Acresce que os CAEs assumiram não conseguir cobrir todas as áreas críticas riscos, ao declararem que planeiam dar menos foco nos riscos estratégicos, nos riscos novos ou emergentes e nas tecnologias de informação (não cobertas com outras auditorias) (Q 7, Q 8, Q13).

Tal como se observou no estudo de Piper (2015), em termos de média global entre regiões, os departamentos de auditoria interna do setor público dão menor foco nos Riscos estratégicos do negócio, em tecnologias de informação (não coberta em outras auditorias). Os CAEs do estudo de Piper (205) assumem conferir, nas próximas auditorias, um maior foco nas áreas de risco operacional. Coincidentemente, os CAES portugueses procederão da mesma forma que os seus congéneres, apesar das NIPPAI atribuírem relevância às áreas de avaliação de riscos e nas respetivas monitorizações periódicas.

Sobre o tema da Fraude, a tomada de posição do The IIA (2019), refere que avaliação aos riscos e aos sistemas de controlo interno das entidades só se torna efetiva quando os CAEs conseguem alocar, nos SAI, meios necessários e constituir uma equipa que possua conhecimentos e competências técnicas, que sejam uma mais-valia na prevenção/deteção/mitigação de fraudes, de acordo os princípios da NIPPAI.

Neste sentido, será igualmente importante acompanhar a operacionalização dos 3 eixos estratégicos definidos para o período 2021-2023 pelo NICAI do GCCI (2020) e respetivas linhas de atuação (temas explanados no ponto **2.7.1. A Importância da Independência e do Controlo de Qualidade em Auditoria** deste estudo).

Considerando que o processo decisivo dos gestores hospitalares deve ter em conta as recomendações dos auditores internos que, por sua vez, deverão possuir um papel mais colaborativo e interativo nas vertentes de consultadoria e de controlo interno, de acordo com o preconizado com o modelo das Três Linhas do IIA, a ilação que se retira, com base na avaliação das respostas dos CAEs, é que a função de AI só será uma mais valia se forem devidamente acautelados pelo legislador os mecanismos de salvaguarda de independência do SAI, através da criação de um modelo de governação ajustado às NIPPAI.

**Questão 3:** Fomentou oportunidades de aperfeiçoamento?

**Resposta à questão 3: Não.** Em matéria de compliance com as NIPPAI, os preceitos que estão ligados à Série “1300- Programa de Garantia e Aperfeiçoamento” são os menos se cumprem, comparativamente às demais normas. Cerca de metade dos inquiridos não dispõe de um programa onde os SAI possam ser avaliados, quer internamente (por órgãos superiores competentes), quer externamente<sup>34</sup>. O mesmo problema foi constatado com a ND “2600 – Comunicação da Aceitação de Riscos” que não estão a ser completamente adotadas face às restantes ND (**Q 9**).

De acordo com as respostas obtidas no grupo das questões de compliance, 50% dos CAEs afirma cumprir todas as NA 1300 (**Q 9**). Contudo, essas respostas são incongruentes com o grupo Avaliação (**Q 16**), na medida em que apenas 29% dos CAE respondeu ter sido avaliado nos últimos 5 anos. A NA 1300 só seria integralmente cumprida se os AI fossem periodicamente sujeitos a avaliações internas e a avaliações externas e se a o programa de garantia da qualidade e aperfeiçoamento fosse reportado a um órgão superior não executivo para efeitos de avaliação da conformidade.

No cômputo geral, pode-se concluir que, como os serviços não cumprem com todos os requisitos da ND 1300, as entidades não possuem bases que permitam criar critérios que sirvam de níveis de mensuração da avaliação da qualidade do desempenho das suas atividades.

Assim como constatado no ponto **2.5. The IIA – Institute of Internal Auditors**, a propósito da apresentação do estudo de Bailey (2016), sugere-se que uma inadequada adoção das NIPPAI pode indiciar que os controlos internos são débeis e que a gestão de riscos é inexistente ou ineficiente.

Fazendo um paralelismo em relação aos eventos ocorridos na última década, nomeadamente o período da Troika em 2011 e os efeitos adversos subsequentes que agudizaram o problema da falta de recursos humanos, financeiros e materiais; assim como dos efeitos da COVID-19; e das questões de ciber-segurança, analisando as conclusões dos autores Nunes & Matos (2021), O’Neill et al (2022), Santos (2020b), IPAI (2020), a capacidade de reorganização atempada dos modelos e processos à gestão, resultantes de

---

<sup>34</sup> Idealmente uma vez em cada 5 anos, por um avaliador qualificado e independente da instituição (IIA, 2013).

eventos não planeados, não foi a ideal porque o AI poderia ter sido usada como uma ferramenta de avaliação de eficácia do SCI e mitigação de riscos. As lições apreendidas com a pandemia resultaram na identificação de novos desafios (tipologia de regimes de trabalho, insegurança e gestão de equipas); novos riscos operacionais (salvaguardada de dados pessoais); riscos emergentes (compliance, estratégicos e tecnológicos) e a necessidade de melhoria dos controlos existentes.

## 4. Conclusão

O estudo surge como uma forma de analisar as implicações da introdução dos gabinetes de auditoria interna nos hospitais nacionais na perspetiva da ideologia do NPM, que ganhou força num período em que a necessidade de melhorar a oferta da rede pública hospitalar, para fazer face à procura e às necessidades das populações, imperava-se urgente.

Em Portugal, a inserção de mecanismos de gestão de lógica empresarial em setores públicos tem sido pautada, nos últimos anos, por diversas mudanças, de avanços e de recuos, que devem ser avaliados e reavaliados de forma estruturada, mas sempre orientadas para o propósito da criação dos SAI.

Alienando-se de todas as áreas críticas apontadas pelas normas profissionais do IPAI, o legislador português não tem em consideração a idiosincrasia do setor e da profissão de auditoria interna, o que se traduz numa verdadeira dissonância normativa.

A falta de clareza, critério e sistematização das leis e regulamentos; das normas de avaliação, acompanhamento e reavaliação, orientados para a missão, visão e valores; e dos desafios decorrentes dos demais fatores externos, não controláveis, mas que podem condicionar a forma como a auditoria interna realiza a sua atividade, colocam dúvidas sobre a importância do papel da atividade de auditoria interna para a criação de valor no atual modelo de governança.

### 4.1. Considerações Finais

Como se pôde observar no subcapítulo **2.7.1. A importância da independência e do controlo de qualidade em auditoria**, diversas são as entidades que têm competências de fiscalização mas que na prática se têm revelado inoperantes porque não existe, até à data, um diploma legal que crie um órgão de governação (Board), nos termos defendidos pelo The IIA (2020), dotado da função de garantia externa que assegure a integridade, liderança e transparência, de todo o aparelho, e que tenha responsabilidades perante a Tutela, no qual o auditor interno possa desenvolver as suas funções de alinhamento, comunicação, coordenação e colaboração, de maneira independente da gestão.

Era expectável que existisse um órgão de supervisão independente, que, dentro das respetivas atribuições, monitorizasse eficazmente a atividade. No caso dos hospitais EPE,

os membros dos gabinetes de auditoria interna estão desprovidos de quaisquer poderes não executivos, estão inseridos dentro da estrutura orgânica dos CA (órgão executivo), respondendo diretamente a esse mesmo órgão, sem qualquer estrutura que o faça reportar direta e hierarquicamente a um órgão de governação dentro da própria instituição, mas independente do CA.

Parece-nos relevante analisar se a Tutela (entende-se: acionistas) poderia fazer-se representar, estando cada vez mais envolvida na vida das entidades, em articulação com os órgãos de fiscalização. O artigo 30º do Decreto-Lei nº 133/2013 de 3 de outubro, prevê que haja uma separação entre «funções de administração executiva e as funções de fiscalização» nas estruturas do governo societário, mas esta situação ainda não se verifica no quadro normativo em vigor.

Esperemos, também, que o papel da auditoria interna não seja confundido com o da auditoria externa, muito menos com o das administrações hospitalares e que exista uma efetiva cooperação no sentido de eliminar todas as normas e regulamentos em que, de alguma forma, convertam o auditor interno num auditor financeiro, ou que se sejam atribuídas funções que seriam da competência de um gestor hospitalar, como o caso do Despacho n.º7709-B/2016 de 9 de junho, em que o auditor interno é responsável por apresentar relatórios trimestrais à ACCS, de cariz financeiro, em articulação com o Fiscal único, após aprovação do órgão de gestão da respetiva entidade.

Defende-se também que se promova uma efetiva cooperação entre a auditoria interna, a auditoria externa, os órgãos de gestão, em articulação com as respetivas autoridades de supervisão.

De facto, tal como se pôde evidenciar ao longo deste trabalho, o auditor interno, de *per si*, não acarreta qualquer constrangimento - o problema foi de conseguir cobrir todas as áreas críticas em que sua atuação é precisa, seja pela maneira como as funções e responsabilidades são delimitadas/repartidas em cada um dos setores, seja se as mesmas são adequadamente coordenadas, convenientemente delegadas e articuladas, de maneira a garantir que as falhas nos controlos sejam mitigadas e que a sobreposição de tarefas seja evitada.

O IIA refere que a inexistente ou parca comunicação e discussão contínua para determinar a competência de realização de tarefas predeterminadas, bem como a falta de clareza na estipulação de funções e de responsabilidades, podem denotar que os meios poderão não

estar a ser aplicados corretamente e os que os riscos significativos podem não estar a ser identificados e geridos convenientemente (The IIA, 2013).

Comparativamente ao setor não público, tal como evidenciado pelo estudo de Piper (2015), os serviços de auditoria interna do setor público, em regra, dão um maior foco nos riscos operacionais e/ou de conformidade e regulatório e menor foco na avaliação dos riscos/eficácia, nos riscos estratégicos e nas TI's. As situações descritas pelo referido autor se vieram a confirmar quer nos resultados apresentados no questionário dirigido aos auditores internos (**Q 13**), quer no enquadramento teórico e normativo, na medida em que auditores internos, gestores hospitalares, entidades de supervisão/fiscalização e a Tutela persistem em orientar a avaliação dos sistemas com base em informações históricas, sem equacionar dados previsionais.

O objetivo deste estudo, tal como determinado no subponto **1.2. da Introdução**, foi averiguar se a integração de um SAI incrementou ganhos de eficácia e eficiência e se, em última análise, contribuiu para a melhoria da atuação dos hospitais EPE no exercício da sua missão, junto do público geral. Avaliando os dados obtidos, constata-se que existem pontos críticos que carecem de intervenção, a fim de permitir que a auditoria interna acrescente valor às entidades públicas hospitalares.

Sanando o imbróglio normativo em vigor, as atividades de auditoria interna poderão ser um trunfo se a legislação permitir uma gestão baseada no risco, adequadamente calendarizada e com objetivos e programas de trabalho devidamente identificados e em articulação com os CA, os órgãos de fiscalização e de supervisão do setor, e respetivas associações profissionais.

## **4.2. Limitações de Âmbito**

Desenvolver um estudo desta natureza compreende vários desafios como a quantidade infundável de informação, dispersa em vários decretos, despachos, circulares e recomendações, produzidas por diversas fontes institucionais.

Só na última década é que têm sido pontualmente apresentados alguns trabalhos académicos/investigação na área da auditoria interna no SNS, pelo que rastrear dados relativos a este tema se revelou um processo árduo e moroso.

Acresce que os recursos académicos digitais, para efeitos de consulta/acesso à bibliografia e a publicações relevantes em jornais académicos e/ou de investigação, são manifestamente limitados.

Concluir uma investigação numa altura em que o país atravessava uma situação de sucessivas restrições à circulação em virtude do surgimento da pandemia desencadeada pela COVID-19 provocaram adicionais dificuldades em se conciliar as vidas profissional, pessoal e académicas. O impacto da pandemia também se fez sentir na falta de informação a partir de 2020, pelo que não foi possível obter dados atualizados que pudessem complementar o estudo.

Devido ao novo Regime Geral sobre a Proteção de Dados, as entidades não podiam reencaminhar os e-mails diretamente aos SAI, pelo que, o desconhecimento sobre a burocracia associada aos pedidos e preenchimento dos questionários, levou a que só após três semanas, é que tivesse sido possível avançar com o processo.

Os procedimentos uniformizados que regulem e simplifiquem a colheita de dados para fins académicos junto de organismos estatais, são inexistentes, pelo que a quase totalidade dos serviços contactados tenham requerido, para além dos dados já facultados por e-mail, o preenchimento de formulários, onde solicitavam a inclusão de diversos dados (identificação, curriculum vitae, comprovativo de matrícula, proposta de investigação, termos de responsabilidade dos vários departamentos que conferem autorização), que fizeram adensar a morosidade do processo – ora porque cada instituição tinha uma regra diferente, ora porque as situações descritas nos formulários não se enquadravam ao tipo de investigação não-clínica.

Um estudo assente num inquérito por questionário apresenta também limitações, nomeadamente pelo facto de nem todas as entidades possuírem um gabinete de AI em funções, por se encontrarem em processo de recrutamento e seleção de pessoal, razão pela qual a percentagem de respostas ter rondado perto de metade do universo previamente definido. As assimetrias regionais podem ter tido algum impacto já que o maior número de respostas foi obtido na ARS de Lisboa Vale do Tejo (43%), seguido da ARS do Norte (29%), contudo, atendendo que o universo da amostra possuir, na sua génese, estruturas orçamentais similares, em princípio considera-se que os dados recolhidos possam estar pouco distorcidos.

### 4.3. Orientações para o futuro

Importa acompanhar futuras revisões dos diplomas legais nacionais, no sentido de identificar se estamos a caminhar para uma efetiva harmonização com as normas internacionais para a prática da profissão em auditoria interna.

Sobre o recém-criado organismo executivo do SNS, pelo Decreto-Lei nº 52/2022 de 4 de agosto, será pertinente acompanhar o processo de definição, em diploma próprio, da natureza jurídica, assim como a respetiva organização e funcionamento, de forma a ser possível obter dados que possam ser aproveitados para analisar em que medida este pode impactar na atuação dos SAI, nas atribuições dos CA e nas demais entidades de financiamento, de fiscalização, de supervisão, de tutela e/ou de superintendência.

Dado o novo Estatuto do SNS e a recente criação da DE-SNS, seria igualmente pertinente investigar a forma como a Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização (UTAM) do Setor Público Empresarial do MF irá tratar os dados submetidos pelas entidades EPE, atendendo que o seu Manual foi preparado justamente com o intuito de clarificar as condições estabelecidas no artigo 54.º do Decreto-Lei nº 133/2013 de 3 de outubro, onde alude que

- as EPE devem apresentar relatórios anuais com informação atual e completa sobre as boas práticas de governo societário (UTAM, 2021, p. 3).

e que

- os órgãos de fiscalização têm a função de «aferir no respetivo relatório o cumprimento da exigência prevista (...)» (UTAM, 2021, p. 3).

Sobre o Manual suprarreferido, o ponto B., do capítulo «VI. Organização Interna», destinado ao «Controlo interno e gestão de riscos», estabelece que as entidades devem seguir as seguintes regras:

[1.] Informação sobre a existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) compatível com a dimensão e complexidade da empresa, de modo a proteger os investimentos e os seus ativos (este deve abarcar todos os riscos relevantes para a empresa).

2. Identificação de pessoas, órgãos ou comissões responsáveis pela auditoria interna e/ou pela implementação de sistema de gestão e controlo de risco que permita antecipar e minimizar os riscos inerentes à atividade desenvolvida.

3. Em caso de existência de um plano estratégico e de política de risco da empresa, transcrição da definição de níveis de risco considerados aceitáveis e identificação das principais medidas adotadas.
4. Explicitação, ainda que por inclusão de organograma, das relações de dependência hierárquica e/ou funcional face a outros órgãos ou comissões da empresa.
5. Indicação da existência de outras áreas funcionais com competências no controlo de riscos.
6. Identificação e descrição dos principais tipos de riscos (económicos, financeiros, operacionais e jurídicos) a que a empresa se expõe no exercício da atividade.
7. Descrição do processo de identificação, avaliação, acompanhamento, controlo, gestão e mitigação de riscos.
8. Identificação dos principais elementos do SCI e de gestão de risco implementados na empresa relativamente ao processo de divulgação de informação financeira.

(UTAM, 2021, p. 15)

Tendo em consideração os pontos acima identificados, esperamos que estudos futuros possam ser desenvolvidos com base na informação histórica mais detalhada, que possam estar disponíveis nos sites institucionais, e que possam ser aproveitados/extrapolados, tanto quanto possível, a outros campos de análise.

Seria igualmente gratificante existir mais trabalhos de investigação direcionados para as problemáticas relacionadas com:

- O Controlo de Qualidade e a atuação da IGAS/GCCI, e os desafios da Cibersegurança.
- Avaliação dos mecanismos de whistleblowing no SNS e o seu impacto na auditoria interna.
- Ameaças ao princípio da independência: o caso das possíveis incompatibilidades das funções híbridas do ACSS e da DE-SNS.
- A articulação entre os SAI, os gestores, o fiscal único efetivo e suplente, os supervisores e a Tutela com o DE-SNS.

## Referências Bibliográficas

- Administração Central do Sistema de Saúde, IP & PricewaterhouseCoopers. (2007). *Manual de Auditoria Interna, Parte I Hospitais*. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) - History of AICPA. Disponível em: <https://www2.acss.min-saude.pt/DepartamentoseUnidades/UnidadeGest%C3%A3odoRisco/Manuais/tabid/456/language/pt-PT/Default.aspx>
- Administração Central do Sistema de Saúde. (2018). *Caracterização da Entidade*. Disponível em: [https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2021/06/Caracterizacao-da-Entidade\\_ACSS\\_vf.pdf](https://www.acss.min-saude.pt/wp-content/uploads/2021/06/Caracterizacao-da-Entidade_ACSS_vf.pdf)
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. 1ª ed. Lisboa: Edições Sílabo. ISBN 978-972-618-821-6.
- Ávila, A.; Geada, F. (2022). Contributo Estratégico da Auditoria Interna para o Desempenho Organizacional. *Revista de Gestão Hospitalar nº 28*. Disponível em: <https://www.yumpu.com/pt/document/read/66902539/gestao-hospitalar-n-28-2022>, 59.
- Bailey, J. (2016). *Contemplando o Futuro das Normas de Auditoria Interna: Atualizações, Usos e Conformidade com as Normas*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). Disponível em: [http://theiia.mkt5790.com/CBOK\\_2015\\_Looking\\_to\\_the\\_future/?webSyncID=cb40b250-2820-3bc1-50ac-7214125841a5&sessionGUID=22ccc524-0214-ced9-11a5-ca1921334a05](http://theiia.mkt5790.com/CBOK_2015_Looking_to_the_future/?webSyncID=cb40b250-2820-3bc1-50ac-7214125841a5&sessionGUID=22ccc524-0214-ced9-11a5-ca1921334a05)
- Barros, P. P. (2022). *Sobre a direção executiva do SNS que não o será....* [Blog]. Disponível em: <https://momentoseconomicos.com/2022/09/05/sobre-a-direcao-executiva-do-sns-que-nao-o-sera/>
- Borges, L. (2015). Tribunal de Contas critica forma como inspeção-geral da saúde selecciona entidades fiscalizadas. *Jornal de Negócios – Economia/Saúde*. Disponível em: [https://www.jornaldenegocios.pt/economia/saude/detalhe/tribunal\\_de\\_contas\\_critica\\_fiscalizacao\\_da\\_inspeccao\\_geral\\_das\\_actividades\\_em\\_saude](https://www.jornaldenegocios.pt/economia/saude/detalhe/tribunal_de_contas_critica_fiscalizacao_da_inspeccao_geral_das_actividades_em_saude)
- Casteleiro, J. M. (coord.) (2001). *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*. Academia das Ciências de Lisboa & Fundação Calouste Gulbenkian. II Volume. Lisboa: Editorial Verbo.

- Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE. (2020). *Relatório e Contas 2020*. Disponível em: [https://www.chbv.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/09/CHBV\\_RGC\\_2020\\_compressed.pdf](https://www.chbv.min-saude.pt/wp-content/uploads/2016/09/CHBV_RGC_2020_compressed.pdf)
- Chesley, D. (2017). *The top changes to the COSO ERM Framework you need to know now*. Disponível em: <https://pwc.blogs.com/resilience/2017/09/the-top-changes-to-the-coso-erm-framework-you-need-to-know-now.html>
- Collings, S. (2011). *Interpretation and Application of International Standards on Auditing*. Cornwall: John Wiley & Sons. ISBN: 978-0-470-66112-3.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance (2017). *Executive Summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Disponível em: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>
- Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance and Gee and CO. Ltd (1992). *Report of the Committee on the Financial aspects of Corporate Governance*. London: Gee. ISBN 0-85258-915-8.
- Conselho de Ministros (2022). Comunicado do Conselho de Ministros de 08 de setembro de 2022. *XXIII Governo Constitucional da República Portuguesa*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/governo/comunicado-de-conselho-de-ministros?i=508>
- Cosserat, G. W. (2000). *Modern Auditing*. West Sussex: John Wiley & Sons. ISBN: 0-471-81058-4.
- Cosserat, G. W.; Rodda, N. (2010). *Modern Auditing*. 3<sup>th</sup> Edition. West Sussex: John Wiley & Sons. ISBN: 978-0-470-31973-4.
- Costa, A.; Pereira, J. M.; Blanco, R. S. (2006). *Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública*. Polytechnical - Revista de Estudos Politécnicos. Vol. III (5-6), 201-225. Disponível em: [http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1645-99112006000100010&lng=pt&tlng=pt](http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-99112006000100010&lng=pt&tlng=pt)
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. 9<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Rei dos Livros. ISBN 978-989-8305-64-0.
- Costa, C. B. (2018). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. 12<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Rei dos Livros. ISBN 978-989-8823-82-3.

- Cruz, S. (2019). *O papel do Serviço de Auditoria Interna nas entidades do SNS*. II Seminário do Controlo Interno: “Controlar para prevenir”. Auditório do Infarmed: Grupo Coordenador do Sistema de Controlo Interno Integrado do Ministério da Saúde (GCCl) & Inspeção-Geral das Atividades em Saúde. Disponível em: [https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2018/11/Auditoria\\_interna\\_nos\\_hospitais\\_-AI.pdf](https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2018/11/Auditoria_interna_nos_hospitais_-AI.pdf)
- Direcção-Geral dos Impostos (2006). *Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade: relatório do grupo de trabalho criado por despacho de 23 de Janeiro de 2006 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. ISBN 972-653-172-1.
- Doyle, J.; GE, Weili; MC Vay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44,193-223.
- Foster, B., Ornstein, W. & Shastri, T. (2007). Audit costs, material weaknesses under SOX Section 404. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 7, 661-673. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900710772573>
- Gabinete da Ministra da Saúde (2021). *Projeto de Decreto-Lei que aprova o Estatuto do Serviço Nacional de Saúde (SNS)*. Versão preliminar para efeitos de consulta pública entre 27 de outubro de 2021 e 16 de novembro de 2021. Disponível em: [https://www.consultalex.gov.pt/Portal\\_Consultas\\_Publicas\\_UI/DetailheConsultaPublica.aspx?Consulta\\_Id=220](https://www.consultalex.gov.pt/Portal_Consultas_Publicas_UI/DetailheConsultaPublica.aspx?Consulta_Id=220)
- Hayes, R.; Schilder, A.; Dassen, R.; Wallage, P. (1999). *Principles of Auditing: An International Perspective*. London: McGraw-Hill. ISBN 0077095324.
- Inácio, H. (2014). *Controlo Interno: enquadramento teórico e aplicação prática*. Lisboa: Escolar Editora. ISBN 978-972-592-454-9.
- Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (2021). *Newsletter da IGAS. Volume I, Número 2*. Disponível em: [https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2021/10/Newsletter\\_da\\_IGAS\\_V01\\_N02\\_outubro\\_2021.pdf](https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2021/10/Newsletter_da_IGAS_V01_N02_outubro_2021.pdf)
- Instituto Português de Auditoria Interna (2020). Riscos para a Auditoria Interna na Saúde e Cibersegurança. Conferência de Auditoria Interna 2020: Resumo Webinar “Desafios, Riscos para Auditoria Interna na Saúde e Cibersegurança”. *8ª Conferência de Valor APAH 2020*. Disponível em: [https://www.ipai.pt/fotos/gca/cai2020\\_webinar\\_saude\\_22\\_out\\_1607101043.docx\\_\\_resumo.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/cai2020_webinar_saude_22_out_1607101043.docx__resumo.pdf)

- Instituto Português de Corporate Governance (2018, rev. 2020). *Código de Governo das Sociedades*. Lisboa: IPCG. Versão Ebook. ISBN 978-972-99974-8-8.
- International Auditing and Assurance (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*. Parte I. New York: International Federation of Accountants. ISBN 978-989-20-6960-9.
- International Finance Corporation; ecoDA – European Confederation of Directors Associations (2021). *A Guide to Corporate Governance Practices in the European Union*. Disponível em: [https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/506d49a2-3763-4fe4-a783-5d58e37b8906/CG\\_Practices\\_in\\_EU\\_Guide.pdf?MOD=AJPERES&CVID=kNmXTtG](https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/506d49a2-3763-4fe4-a783-5d58e37b8906/CG_Practices_in_EU_Guide.pdf?MOD=AJPERES&CVID=kNmXTtG)
- Jurakulovna, J., Bahodirovich, R., & Tokhir quizi, Y. (2021). *Improving the Theoretical Framework of Internal Audit in the Corporate Governance System*. Middle European Scientific Bulletin, 19, 345-348. Disponível em: <https://doi.org/10.47494/mesb.2021.19.996>
- Maia, A. J. R.; Góis, A. D.; Luca, M. M. M. de; & Lima, G. A. S. F. (2022). *Efeitos do lobbying corporativo na remuneração do diretor executivo e no desempenho empresarial*. Revista de Contabilidade e Organizações, 16: e186880. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.186880>
- Major, M. J.; Magalhães, A. (2014). Reestruturação do serviço nacional de saúde em Portugal: balanço da empresarialização dos hospitais públicos portugueses. São Paulo: Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. *Revista de Administração Vol. 49*, Issue 3, Págs. 476-490. ISSN: 0080-2107.
- Marques, R. (2005). *Regulação de Serviços Públicos*. Lisboa: Edições Sílabo. ISBN: 972-618-380-4.
- Moeller, R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing*. 6ª Edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. ISBN:0-471-67788-4.
- Moeller, R. (2007). *Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framework*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. ISBN:978-0-471-74115-2.
- Moeller, R. (2008). *Sarbane-Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5, COBIT, and ITIL*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. ISBN:278-0-470-17092-2.
- Morais, G.; Martins, I. (2013). *Auditoria Interna: Função e Processo*. 4ª Edição. Lisboa: Áreas Editora. ISBN:978-989-8058-81-2.

- Muthuppalaniappan, M.; Stevenson K. (2021). Healthcare cyber-attacks and the COVID-19 pandemic: an urgent threat to global health. *International Journal for Quality in Health Care*, Volume 33, Issue 1, mzaa117. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/intqhc/mzaa117>
- Núcleo de Articulação do Controlo Interno (NCAI)/IGAS (2020). *Plano Estratégico do GCCI 2021-2023*. Reunião Plenária de 2 de julho de 2020. Disponível em: [https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2020/08/Plano\\_estrategico\\_2021-2023.pdf](https://www.igas.min-saude.pt/wp-content/uploads/2020/08/Plano_estrategico_2021-2023.pdf)
- Nunes, A. M., & de Matos, A. A. (2021). Austeridade Em Portugal: Medidas Implementadas E Seu Impacto No Acesso, Eficiência E Qualidade Do Serviço Nacional De Saúde. *Revista de Gestão Em Sistemas de Saúde*, 10(3), 215–237. Disponível em: <https://doi.org/10.5585/rgss.v10i3.13339>
- O'Neill, C., Matias, M. V.; Peixoto, V. R., O'Neill, H.; Aguiar, P.; Castela, E. (2022). Consulta Não Presencial no Serviço Nacional de Saúde Português Durante a Pandemia de COVID-19: Estudo da Opinião dos Médicos e Implicações para o Futuro. *Acta Médica Portuguesa*, 35(13). Disponível em: <https://actamedicaportuguesa.com/revista/index.php/amp/article/view/16724>
- Oliveira, H. M.; Fonseca e Castro, E.; Teixeira, A.; Silva e Cunha, C. (2004) A teoria da agência e a lei Sarbanes. *Iscal – Comunicações: X Congresso de Contabilidade*. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/1643>
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (2021). *OECD: Corporate Governance Factbook 2021*. Disponível em: <https://www.oecd.org/corporate/corporate-governance-factbook.htm>
- Piper, A. (2015). *Auditando o Setor Público – Gerindo Expectativas, Entregando Resultados*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). Disponível em: <https://na.theiia.org/iiaarf/Public%2520Documents/Auditing-the-Public-Sector-Portuguese.pdf>
- Reinaldi, M. A.; Sebastião, A.; Aguiar, P., & Freitas, C. (2022). Relevância da auditoria interna para as organizações públicas e privadas: uma revisão sistemática da literatura / Internal audit relevance for public and private organizations: a systematic review of the literature. *Brazilian Journal of Development*, 8(1), 7180–7198. Disponível em: <https://doi.org/10.34117/bjdv8n1-486>

- Rodrigues, J. (2015). Novo Enquadramento da Auditoria nas Empresas. *XXII Conferência - Auditoria - Corporate Governance – Risco e Auditoria (CGRA) – Desafios Futuros*. Disponível em: [https://www.ipai.pt/fotos/gca/oroc\\_1448359584\\_1502736326.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/oroc_1448359584_1502736326.pdf)
- Roque, P. (2015). *Cap. 1.6. Auditoria forense versus Auditoria financeira, informática e interna*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa; 2015 (Apresentação Power Point do Curso de Mestrado em Auditoria da unidade curricular de Auditoria Forense).
- Santos, L. (2020b). A Cibersegurança na Saúde: Estado atual e perspectivas de futuro. Conferência de Auditoria Interna 2020: “Desafios, Riscos para Auditoria Interna na Saúde e Cibersegurança”; *8ª Conferência de Valor APAH*. Disponível em: [https://www.ipai.pt/fotos/gca/ciberseguranca\\_na\\_saude\\_1607101013.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/ciberseguranca_na_saude_1607101013.pdf)
- Santos, P. G.; Martinho, C. & Lopes, R. (2022a). Determinantes da opinião modificada da auditoria nos municípios portugueses de média dimensão (2016-2018). *Ciências Socialmente Aplicáveis: Integrando Saberes e Abrindo Caminhos. Vol III*, 263-276. Disponível em: [https://doi.org/10.37572/EdArt\\_29052258321](https://doi.org/10.37572/EdArt_29052258321)
- Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, E.P.E.; CNTS - Centro Nacional de TeleSaúde (2021). *PENTS – Plano Estratégico Nacional para a Telessaúde 2019-2022: Plano Operacional 2021-2022*. Disponível em: [https://www.spms.min-saude.pt/wp-content/uploads/2019/11/PENTS\\_portugu%C3%AAs.pdf](https://www.spms.min-saude.pt/wp-content/uploads/2019/11/PENTS_portugu%C3%AAs.pdf)
- Taborda, D. (2015). *Auditoria: Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas*. 2ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo. ISBN 978-972-618-807-0.
- The Institute of Internal Auditors (1981). *Normas para a prática profissional de auditoria*. Correios e Telecomunicações de Portugal: Gabinete de Auditoria Interna.
- The Institute of Internal Auditors (2009). *O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo*. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-role-of-internal-auditing-in-enterprise-wide-risk-management-january-2009/pp-the-role-of-internal-auditing-in-enterprise-wide-risk-management-port.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2018a). *Declaração de Posicionamento do IIA: Por que a conformidade importa – Cumprindo com as Normas de Auditoria Interna Fundamentais para a Verdadeira Avaliação*. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163709.pdf>

- The Institute of Internal Auditors (2018b). *Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel da Auditoria Interna na Governança Corporativa*. Disponível em: <https://iibrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2018c). *Declaração de Posicionamento do IIA: Staff/Resourcing Considerations for Internal Audit Activity*. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/staffing-considerations-for-internal-audit-activity-may-2018/staffing-considerations-for-internal-audit-activity.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2019). *Declaração de Posicionamento do IIA: Fraude e a Auditoria Interna - A Avaliação dos Controlos de Fraude É Fundamental para o Sucesso*. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/fraud-and-internal-audit-assurance-over-fraud-controls-fundamental-to-success-april-2019/fraud-and-internal-audit-portuguese.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (2020). *O modelo das três linhas do IIA: Uma atualização das três linhas de defesa* (versão portuguesa para “The IIA’s three lines model: An update of the three lines of defense) Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI). Disponível em [https://www.ipai.pt/fotos/gca/o\\_modelo\\_das\\_tres\\_linhas\\_do\\_iiia\\_v\\_jlp\\_3ago2020\\_vlcs\\_final\\_12ago2020\\_1597332421.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/o_modelo_das_tres_linhas_do_iiia_v_jlp_3ago2020_vlcs_final_12ago2020_1597332421.pdf)
- The Institute of Internal Auditors. (2013). *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*. Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI). Disponível em <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=58>
- Toga, A. (2015). *A Importância da Auditoria Interna na Saúde*. Coimbra: APAH – Associação Portuguesa de Administradores Hospitalares. ISSN 0871-0767.
- Tribunal de Contas (2015). *Auditoria de desempenho à Inspeção-Geral das Atividades em Saúde. Volume I*. Lisboa: Tribunal de Contas. Relatório n.º 18/2015 - 2ª Secção. Processo n.º 13/2014-Audit.
- Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria: Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas de Portugal & da União (Brasil) (1992). *Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controlo Externo do Manual de Auditoria e de Procedimentos (Anexo I)*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal.

Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Público Empresarial (2021). *Manual para a elaboração do Relatório de Governo Societário 2021*. Lisboa: Ministério das Finanças. Disponível em: <https://www.utam.gov.pt/publicacoes/Manual%20para%20a%20elaboração%20do%20RGS%202021.pdf>

XXIII Governo Constitucional (2022). *Programa do XXIII Governo Constitucional 2022-2026*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/gc23/programa-do-governo-xviii/programa-do-governo-xviii-pdf.aspx?v=%C2%ABmlkvi%C2%BB=54f1146c-05ee-4f3a-be5c-b10f524d8cec>

## **Legislação:**

Decreto-Lei nº 52/2022. Presidência do Conselho de Ministros. *D.R. I Série*. 150 (04-08-2022) 45-51.

Decreto-Lei nº 38/2018. Presidência do Conselho de Ministros. *D.R. I Série*. 111 (11-06-2018) 2436-2437.

Decreto-Lei nº 18/2017. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 30 (10-02-2017) 694-720.

Decreto-Lei nº 206/2015. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 186 (23-09-2015) 8441-8442.

Decreto-Lei nº 173/2014. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 224 (19-11-2014) 5896-5898.

Decreto-Lei nº 133/2013. Ministério das Finanças. *D.R. I Série*. 191 (03-10-2013). 5988-6002.

Decreto-Lei nº 33/2012. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 31 (13-02-2012) 732-735.

Decreto-Lei nº 35/2012. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 33 (15-02-2012) 760-763.

Decreto-Lei nº 244/2012. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 217 (09-11-2012) 6500-6515.

Decreto-lei 124/2011. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 249 (29-12-2011) 5491-5498.

Decreto-Lei nº 219/2007. Ministério da Saúde. *D.R. I Série*. 103 (29-05-2007) 3467-3469.

Decreto-Lei nº 93/2005. Ministério da Saúde. *D.R. I Série - A*. 109 (07-06-2005) 3636-3637.

Decreto-Lei nº 233/2005. Ministério da Saúde. *D.R. I Série - A*. 249 (29-12-2005) 7323-7333.

Decreto-lei 188/2003. Ministério da Saúde. *D.R. I Série - A*. 191 (2003-08-20) 5219-5230.

Decreto-lei 487/99. Ministério das Finanças. *D.R. I Série A*. 267 (16-11-1999). 8057-8084.

Decreto-Lei nº 262/86. Ministério da Justiça. *D.R. I Série. 201* (02-09-1986). 2293-2385.

Decreto-Lei nº 519-L2/79. Ministérios da Justiça e das Finanças. *D.R. I Série 12º Suplemento. 299* (29-12-1979) 232-256.

Decreto-Lei nº 1/72. Ministério da Justiça – Gabinete do Ministro. *D.G. I Série. 1.* (03-01-1972) 2-19.

Despacho n.º 10692/2022. Gabinete da Ministra. *D.R. II Série. 170* (02-09-2022) 91-93.

Despacho 7709-B/2016. Gabinete do Secretário de Estado da Saúde. *D.R. II Série. 111* (09-06-2016) 18586-(7).

Despacho n.º 6221/2015. Inspeção Geral das Atividades em Saúde. *D.R. II Série. 109* (05-06-2015) 14735.

Despacho n.º 8008/2015. Inspeção Geral das Atividades em Saúde. *D.R. II Série. 140* (21-07-2015) 19551-19552.

Despacho n.º 10715-B/2015. Ministério da Saúde – Gabinete do Ministro. *D.R. 1º Suplemento, II Série. 188* (25-09-2015) 27732(2) - 27732(6).

Despacho 6447/2012. Ministério da Saúde - Gabinete do Ministro. *D.R. II Série. 94* (15-05-2012) 16953- 16954.

Diretiva 2006/43/CE. Revisão legal das contas anuais e consolidadas. *Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial da União Europeia. L 157/87* (17-05-2006).

Lei Constitucional 1/2005. Assembleia da República. *D.R. I Série-A. 155* (2005-08-12) 4642-4686.

Lei nº 48/90. Assembleia da República. *D.R. I Série. 195* (24-08-1990) 3452-3459.

Lei 95/2019. Assembleia da República. *D.R. I Série. 169* (04-09-2019) 55-66.

Lei nº 140/2015. Assembleia da República. *D.R. I Série. 147* (07-09-2015) 7135-7177.

Lei nº 27/2002. Assembleia da República. *D.R. I Série – A. 258* (08-11-2002) 7150-7154.

Portaria n.º 163/2012. Inspeção Geral das Atividades em Saúde. *D.R. I Série. 99* (22-05-2012) 2683.

Recomendação 1/2009. Conselho de Prevenção da Corrupção. *D.R. II Série. 140* (22-07-2009) 28912-29913.

## Apêndice 1: Evolução estatutária dos SAI nos hospitais EPE

Diploma	DL 188/2003 de 20/8	DL 233/2005 de 29/12	DL 244/2012 de 9/11	DL 18/2017 de 10/2	Em consulta pública Projeto de DL de 27/10/2021 - novo estatuto do SNS	DL 52/2022 de 4/8
<b>Título</b>	Auditoria interna (art.15º)	Auditor interno (art.17º)	Serviço de auditoria interna - SAI (art. 17º)	Serviço de auditoria interna (art. 19º)	Auditor interno (art 80*)	Auditor interno (art. 86º)
<b>Dependência orgânica</b>	Nenhuma	Nenhuma	Presidente do CA	idem DL 244/2012 de 9/11	independente do CA mas parte dos órgãos de apoio técnico	Presidente do CA; ou, se for do Setor Público Administrativo (SPA) do Presidente do Conselho Diretivo (CD)
<b>Competência nomeação ou designação</b>	Nomeado pelos Ministros das Finanças e da Saúde	Designado pelo conselho de administração (CA)	CA - que comunica à ACSS, à Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTf), à IGAS e à IGF a identidade do AI e as datas de início e termo de funções	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	CA - comunica à ACSS, à DGTf, à IGAS e à IGF a identidade do AI e as datas de início e termo de funções. No caso do SPA, o CD - comunica à ACSS, à IGAS e à IGF a identidade do AI e as datas de início e termo de funções
<b>Composição</b>	1 elemento	1 elemento	1 auditor interno, apoiado tecnicamente por 3 técnicos auditores, no máximo	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11
<b>Duração do mandato</b>	não aplicável	3 anos, apenas renovável uma vez	5 anos, renovável por iguais períodos, até ao limite máximo de 3 renovações consecutivas ou interpoladas	3 anos, renovável por iguais períodos, até ao limite máximo de 3 renovações consecutivas ou	idem DL 18/2017 de 9/11	3 anos, renovável por iguais períodos, até ao limite máximo de 3 renovações

Diploma	DL 188/2003 de 20/8	DL 233/2005 de 29/12	DL 244/2012 de 9/11	DL 18/2017 de 10/2	Em consulta pública Projeto de DL - novo estatuto do SNS	DL 52/2022 de 4/8
<b>Obrigatoriedade</b>	Hospitais com mais 500 camas (ou sempre que o Ministro da Saúde o entenda conveniente)	Dispensada em função da reduzida dimensão e complexidade do hospital EPE, sempre que os Ministros das Finanças e da Saúde o entendam conveniente	Internalização das atividades de a AI na própria estrutura orgânica do hospital EPE	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11
<b>Competências</b>	Promover a manutenção de um sistema de controlo interno eficaz nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático, ambiental e da segurança e qualidade e desenvolver ações de auditoria solicitadas pelos órgãos de administração	Proceder ao controlo interno nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos	Proceder à avaliação dos processos de controlo interno e de gestão de riscos, nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos. Mediante proposta do SAI, deve ser aprovado, pelo conselho de administração do hospital E. P. E., um regulamento que defina as regras e procedimentos de comunicação interna de irregularidades	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11. Acresce que, para além das EPE, os AI do SPA devem propor ao CD o regulamento sobre os procedimentos de comunicação interna de irregularidades
<b>Funções</b>	Fornecer ao conselho de administração (CA) e aos gestores operacionais análises e recomendações sobre as atividades revistas; apoiar os órgãos de administração e gestão no cumprimento da sua missão; propor ao conselho de administração a realização de auditorias por entidades terceiras	Fornecer ao CA análises e recomendações sobre as atividades revistas para a melhoria do funcionamento dos serviços e propor a realização de auditorias por entidades terceiras	Fornecer ao CA análises e recomendações sobre as atividades revistas para melhoria do funcionamento dos serviços e receber as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento dos EPE apresentadas pelos demais órgãos estatutários, trabalhadores, colaboradores, utentes e cidadãos em geral	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	Exerce as respetivas funções a tempo inteiro, de acordo com as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna e gestão de riscos. Fornece ao CA ou ao CD análises e recomendações sobre as atividades revistas para melhoria do funcionamento dos serviços; Recebe as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento do estabelecimento de saúde EPE, ou do estabelecimento de saúde, SAP, apresentadas pelos demais órgãos estatutários, trabalhadores, colaboradores, utentes e cidadãos em geral;

Diploma	DL 188/2003 de 20/8	DL 233/2005 de 29/12	DL 244/2012 de 9/11	DL 18/2017 de 10/2	Em consulta pública Projeto de DL - novo estatuto do SNS	DL 52/2022 de 4/8
<b>Plano Anual de Auditoria Interna (Periodicidade)</b>	Até 30 de Setembro de cada ano (sujeito a aprovação até 30 de Outubro)	Sim (não especifica prazos de entrega/aprovação)	Aprovados e submetidos pelo CA às entidades ACSS, DGTf, IGAS e IGF, respetivamente, até 15 de dezembro de cada ano	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	Aprovados e submetidos pelo CA ou CD às entidades ACSS, DGTf, IGAS e IGF, respetivamente, até 15 de dezembro e 15 de março de cada ano
<b>Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução</b>	não aplicável	não aplicável	não aplicável	Aprovados e submetidos pelo CA ao conselho de prevenção da corrupção e aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da saúde	idem DL 18/2017 de 9/11	Aprovados e submetidos pelo CA ou CD ao conselho de prevenção da corrupção e aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da saúde
<b>Relatório sobre as principais deficiências verificadas ao nível organizacional e medidas correctivas</b>	Entrega semestral ao CA	não aplicável	não aplicável	não aplicável	não aplicável	não aplicável
<b>Relatório sobre a atividade desenvolvida</b>	Entrega Semestral de relatório sucinto (controles efectuados e as anomalias detectadas) enviado pela auditoria interna aos Ministros das Finanças e da Saúde, com conhecimento ao CA	Entrega Semestral (controles efectuados, anomalias detectadas e medidas correctivas a adoptar), submetido pelo CA aos Ministros das Finanças e da Saúde.	Entrega anual (controles efectuados, as anomalias detetadas e as medidas correctivas a adoptar). Aprovado e submetido pelo conselho de administração às entidades ACSS, DGTf, IGAS e IGF até 15 de março de cada ano	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11

Diploma	DL 188/2003 de 20/8	DL 233/2005 de 29/12	DL 244/2012 de 9/11	DL 18/2017 de 10/2	Em consulta pública Projeto de DL - novo estatuto do SNS	DL 52/2022 de 4/8
<b>Entidades e departamentos que se articulam com a atividade de auditoria interna</b>	Inspeção-Geral de Finanças (IGF), Inspeção-Geral da Saúde (IGS) e Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF)	IGF e IGS	ACSS e IGAS	idem DL 244/2012 de 9/11	não aplicável	Colabora com a ACSS e IGAS; o SAI pode aceder, nos termos e limites definidos na lei, e <b>em articulação com o encarregado de proteção de dados</b> , a registos, documentação, instalações e equipamentos, com exceção dos registos clínicos individuais dos utentes, com vista a obter informação adequada para o desenvolvimento das suas competências, estando os profissionais do serviço de auditoria sujeitos a deveres acrescidos, em especial de sigilo, no que respeita ao uso da informação a que tenham acesso
<b>Regras de remuneração</b>	Fixada por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde, suportada por verbas do orçamento do SNS	Nenhuma	Retribuição mensal ilíquida do AI (incluindo suplementos remuneratórios) não pode ser superior a 85 % do vencimento mensal ilíquido estabelecido para o vogal do CA	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	Retribuição mensal ilíquida do AI (incluindo suplementos remuneratórios) não pode ser superior a 85 % do vencimento mensal ilíquido estabelecido para o vogal do CA ou CD, <b>consoante o caso</b>
<b>Regras de contratação e obrigatoriedade de inscrição no IPAI</b>	Nenhuma	Nenhuma	AI: inscritos no IPAI, com qualificação técnica, competências e experiências adequadas; técnicos de AI: detenção de curso superior adequado) - todos deverão exercer funções de acordo com as NIPPAI e gestão de riscos	idem DL 244/2012 de 9/11	AI: inscrito no IPAI, com qualificação técnica, competências e experiência em auditoria; deverá exercer funções de acordo com as NIPPAI e gestão de riscos). Nada refere sobre os técnicos de AI	AI: inscrito no IPAI, com qualificação técnica, competências e experiência em auditoria; deverá exercer funções de acordo com as NIPPAI e gestão de riscos. <b>Os técnicos de AI devem possuir formação superior adequada ao exercício das suas funções</b>
<b>Regras de renovação/não renovação e cessação de funções</b>	Nenhuma	Nenhuma	Deliberação fundamentada do CA, precedida de comunicação ao membro do Governo responsável pela área da saúde, ou de quem detenha poderes delegados	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11	Deliberação fundamentada do CA ou do CD, precedida de comunicação ao membro do Governo responsável pela área da saúde, ou de quem detenha poderes delegados
<b>Definição de incompatibilidades</b>	Nenhuma	Nenhuma	Se exerceu funções de administração no próprio hospital E. P. E., nos últimos 3 anos, ou em relação ao qual se verifiquem outras incompatibilidades e impedimentos previstos na lei, sendo aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 414.º-A do CSC)	idem DL 244/2012 de 9/11	idem DL 244/2012 de 9/11 (além do AI note-se que as disposições relativas às incompatibilidades abrangem o técnico de auditoria)	idem DL 244/2012 de 9/11 ( <b>note-se que as disposições relativas às incompatibilidades passam a abranger o técnico de auditoria</b> )

Fonte Baseado em diplomas anteriores e na versão em vigor do Estatuto do SNS

## Apêndice 2: Questionário

### Questionário destinado aos Serviços de Auditoria Interna dos hospitais EPE

No âmbito do projeto de dissertação de mestrado, desenvolvido pela aluna Regina Pontes, estudante do curso de Mestrado em Auditoria, ministrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), do Instituto Politécnico de Lisboa (IPL), subordinado ao tema "O Contributo da Auditoria Interna no Setor Público Hospitalar em Portugal Continental – Uma análise histórica comparativa", sob orientação do professor Vítor Massena Batista, convidamo-lo(a) a preencher um breve questionário sobre contribuição da função de auditoria interna no processo de empresariação dos hospitais e centros hospitalares do Serviço Nacional de Saúde (SNS) iniciado há cerca de 30 anos em Portugal Continental.

A sua participação é fundamental pois permitirá indagar se as alterações aos modelos de governação dos hospitais EPE, pela integração de um serviço de auditoria interna nas respetivas estruturas organizacionais, incrementaram ganhos de eficácia e de eficiência e se, em última análise, essa reorganização fomentou a melhoria dos serviços prestados, ao mesmo tempo em que se adotam políticas públicas de contenção de despesa nas áreas consideradas como "não prioritárias".

Prevê-se que a duração do presente questionário de 18 perguntas se situe entre 5 a 15 minutos.

Participar neste estudo não envolve riscos, a sua identidade não será conhecida e os resultados serão sempre apresentados de forma agregada e nunca a nível individual.

Se tiver alguma dúvida, questão ou interesse em aceder às conclusões do trabalho, por favor, não hesite em contactar a aluna responsável através dos seguintes endereços de email:

E-mail institucional - [20140204@alunos.iscal.ipl.pt](mailto:20140204@alunos.iscal.ipl.pt)

E-mail pessoal - [rdesdsp@gmail.com](mailto:rdesdsp@gmail.com)

Obrigada

---

\*Obrigatório

1. Email \*

---

Ao prosseguir para a secção seguinte estou a declarar que aceito dar o meu contributo para o estudo, sem prejuízo dos direitos elencados no parágrafo acima.

### Informações gerais

2. 1. Está registrado como membro efetivo no Instituto Português de Auditoria Interna (IPA)?

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

3. 2. Quantos anos tem de experiência em auditoria interna?

*Marcar apenas uma oval.*

0 a 2 anos

3 a 5 anos

6 a 8 anos

+9 anos

4. 3. As suas especializações académicas estão relacionadas com a profissão que desempenha? (Escolha todas as opções aplicáveis.)

*Marcar tudo o que for aplicável.*

Auditoria Interna

Auditoria Externa

Contabilidade

Gestão Hospitalar

Economia/Finanças

Direito

Informática

Matemática/Estatística

Outra:  \_\_\_\_\_

5. 4. Antes de ingressar no atual serviço de auditoria interna, já exerceu a mesma atividade noutra entidade pública do SNS?

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

## Caracterização do Serviço de Auditoria Interna

6. 5. Onde se situa geograficamente o seu serviço de auditoria interna?

*Marcar apenas uma oval.*

- Norte
- Centro
- Lisboa e Vale do Tejo (LVT)
- Alentejo
- Algarve
- Outra: \_\_\_\_\_

7. 5.1. Que cargo ocupa no atual Serviço de Auditoria Interna?

*Marcar apenas uma oval.*

- CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)
- Diretor ou gestor sénior (nível abaixo do CAE)
- Gerente (nível de subordinação ao diretor )
- Equipa de auditoria (técnicos de auditoria)
- Outra: \_\_\_\_\_

8. 5.2. Há quanto tempo é que a atual direção (chefia) do serviço de auditoria interna iniciou as funções nesta entidade?

*Marcar apenas uma oval.*

- 0 a 2 anos
- 3 a 5 anos
- 6 a 8 anos
- +9 anos
- Não sabe/Não responde
- Outra: \_\_\_\_\_

9. 6. Indique quantas horas de formação em auditoria interna (em média) é que recebe por ano. (Inclui seminários, workshops, webinars, etc.)

\_\_\_\_\_

10. 7. Quantos funcionários se encontram afetos ao atual serviço de auditoria interna (incluindo a chefia)?

Marcar apenas uma oval.

- 0  
 1  
 2  
 3  
 4  
 Outra: \_\_\_\_\_

11. 8. O financiamento para seu departamento de auditoria interna em relação à extensão das suas responsabilidades é suficiente?

Marcar apenas uma oval.

- Sim  
 Não  
 Outra: \_\_\_\_\_

#### Questões de compliance

12. 9. Indique que Normas do IPAI é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. \*

Marcar apenas uma oval por linha.

	Todas as normas	Algumas normas	Nenhumas/Não aplicável
1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade (formalmente definidos por um regulamento ou estatuto, consistente com as Normas e aprovada pelo Conselho de Administração)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
1100 – Independência e Objetividade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
1200 – Proficiência e Adequado Cuidado Profissional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2100 – Natureza do Trabalho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2200 – Planeamento do Compromisso de Auditoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2300 – Realização do Compromisso	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2400 – Comunicação dos Resultados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2500 – Monitorização do Progresso	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2600 – Comunicação da Aceitação de Riscos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. 10. Para os casos de Não-Conformidade com as Normas do IIA, por favor assinale os motivos para o não cumprimento. (Selecione todas as situações enquadráveis.) \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Inadequadas para o setor público hospitalar nacional
- Complexidade das Normas do IIA
- Substituídas por regulamentos ou normas locais/governamentais
- Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros
- Conformidade não apoiada pela Administração/Gestão
- Os gestores não entendem a relação custo/benefício dos serviços de auditoria interna
- Equipa inadequada
- Não aplicável

Outra:  \_\_\_\_\_

14. 11. Em referência a 2021/2022 assinale quais foram os documentos produzidos pelo Serviço de Auditoria Interna.

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração
- Plano anual de auditoria interna
- Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar)
- Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução

Outra:  \_\_\_\_\_

15. 12. No exercício das suas funções vivenciou alguma situação na qual tenha sido orientado a suprimir ou modificar significativamente uma descoberta ou relatório de auditoria válido?

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não
- Outra: \_\_\_\_\_

16. 13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. \*

*Marcar apenas uma oval por linha.*

	Maior	Menor	Nenhum
Operacional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conformidade/Regulatório	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação da gestão dos riscos/eficácia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Riscos estratégicos no negócio (exceto riscos novos ou emergentes)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Riscos novos ou emergentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tecnologia da Informação (TI) não coberta em outras auditorias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. 14. Com que frequência o serviço de auditoria interna procede às avaliações de riscos?

*Marcar apenas uma oval.*

- Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua  
 Anual sem atualizações formais  
 Nunca  
 Outra: \_\_\_\_\_

18. 15. O serviço de auditoria interna usa alguma ferramenta informática de prospecção ou análise de dados para as seguintes atividades? (Escolha todas as aplicáveis.)

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Identificação de possíveis fraudes  
 Testes de conformidade às leis e regulamentos  
 Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controles  
 Oportunidades de melhoria de desempenho

#### Avaliação

19. 16. O Serviço de Auditoria Interna foi avaliado nos últimos 5 anos? (Se afirmativo, em "Outra" faça o favor de referir o órgão competente.) \*

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Sim  
 Não  
 Não sei/Não aplicável

Outra:  \_\_\_\_\_

FIM.

Agradeço, mais uma vez, a sua colaboração.  
Os questionários serão automaticamente devolvidos para o e-mail [rdesdsp@gmail.com](mailto:rdesdsp@gmail.com).

Com os melhores cumprimentos,  
Regina Pontes

---

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pela Google.

Google Formulários

### Apêndice 3: Instrumentos de Gestão nas EPE do SNS

Entidade	SAI ativo	Estatutos	Regulamento Interno	Código Ética	Relatório Governo Societário	Documentos anuais de prestação de contas	Comunicação Interna de irregularidades	Plano de Prevenção de Risco de Gestão incluindo Corrupção e Infrações Conexas	Planos de atividades e orçamento	Dívidas a fornecedores externos	Relatório do Serviço de Auditoria Interna	Relatório Controlo Interno	Nº unidades hospitalares
Centro Hospitalar Universitário do Porto, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sim	sem dados	sem dados	4
Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	sem dados	sem dados	sem dados	sem dados	sem dados	3
Centro Hospitalar de Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	3
Centro Hospitalar do Médio Ave, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sim	desatualizado	sem dados	2
Centro Hospitalar Universitário de São João, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	desatualizado	sem dados	2
Centro Hospitalar Póvoa de Varzim/Vila do Conde, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sem dados	2
Centro Hospitalar do Tâmega e Sousa, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	2
Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia/Espinho, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	desatualizado	desatualizado	sim	desatualizado	sem dados	sem dados	4
Centro Hospitalar Tondela Viseu, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	sim	sem dados	2
Centro Hospitalar de Leiria, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	3
Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sim	desatualizado	sem dados	sim	desatualizado	desatualizado	6
Centro Hospitalar Universitário Cova da Beira, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sem dados	2
Centro Hospitalar do Médio Tejo, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	3
Centro Hospitalar Barreiro Montijo, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sem dados	sem dados	2
Centro Hospitalar Universitário Lisboa Norte, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sim	desatualizado	sim	sem dados	desatualizado	sem dados	2
Centro Hospitalar de Lisboa Ocidental, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sem dados	sem dados	sem dados	3
Centro Hospitalar de Setúbal, EPE	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	sim	sim	sem dados	sem dados	sem dados	sem dados	2
Centro Hospitalar Universitário do Algarve, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	sem dados	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	4
Centro Hospitalar do Baixo Vouga, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sem dados	sem dados	3
Centro Hospitalar Universitário de Lisboa Central, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sim	desatualizado	sim	desatualizado	sem dados	sem dados	6
Centro Hospitalar do Oeste, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	3
Hospital de Braga, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	sem dados	sem dados	sem dados	1
Hospital da Senhora da Oliveira Guimarães, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	sem dados	sem dados	sem dados	sim	sem dados	sem dados	sem dados	1
Hospital de Magalhães Lemos, EPE	sim	sim	sim	sim	n/d	n/d	sem dados	sim	sem dados	n/d	n/d	n/d	1
Hospital Santa Maria Maior, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	1
Hospital Distrital Figueira da Foz, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	1
Hospital Distrital de Santarém, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	desatualizado	sem dados	1
Hospital Garcia de Orta, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	1
Hospital Professor Doutor Fernando Fonseca, EPE	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sim	sem dados	sem dados	sem dados	1
Hospital do Espírito Santo de Évora, EPE	sim	sim	sim	sim	desatualizado	desatualizado	sem dados	sim	sem dados	sim	sem dados	sem dados	1
Hospital de Vila Franca de Xira, EPE	n/d	sim	sim	sim	n/d	n/d	n/d	n/d	n/d	n/d	n/d	n/d	1

## Apêndice 4: Respostas completas por inquirido

Carimbo de data/hora														
Endereço de email														
Designação	Inquirido 1	Inquirido 2	Inquirido 3	Inquirido 4	Inquirido 5	Inquirido 6	Inquirido 7	Inquirido 8	Inquirido 9	Inquirido 10	Inquirido 11	Inquirido 12	Inquirido 13	Inquirido 14
1. Está registado como membro efetivo no Instituto Português de Auditoria Interna (IPA)?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
2. Quantos anos tem de experiência em auditoria interna?	6 a 8 anos	0 a 2 anos	+9 anos	6 a 8 anos	6 a 8 anos	+9 anos	+9 anos	+9 anos	+9 anos	+9 anos	6 a 8 anos	+9 anos	+9 anos	+9 anos
3. As suas especializações académicas estão relacionadas com a profissão que desempenha? (Escolha todas as opções aplicáveis.)	Auditoria Externa, Gestão Hospitalar	Gestão Hospitalar, Economia/Finanças	Gestão	Auditoria Interna, Contabilidade, Gestão Hospitalar	Auditoria Interna, Contabilidade, Gestão Hospitalar, Economia/Finanças, Auditoria EFQM	Gestão Hospitalar	Auditoria Interna, Auditoria Externa, Contabilidade, Economia/Finanças, ROC, CIA, CC	Auditoria Interna, Contabilidade	Auditoria Interna, Auditoria Externa, Contabilidade, Gestão Hospitalar, Economia/Finanças	Gestão Hospitalar, Gestão de Empresas	Auditoria Interna, Auditoria Externa, Contabilidade, Matemática/Estadística	Economia/Finanças, Economia e Filosofia	Auditoria Externa, Contabilidade, Economia/Finanças, Matemática/Estadística	Auditoria Interna, Economia/Finanças
4. Antes de ingressar no atual serviço de auditoria interna, já exerceu a mesma atividade noutra entidade pública do SNS?	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Não	Não
5. Onde se situa geograficamente o seu serviço de auditoria interna?														
5.1. Que cargo ocupa no atual Serviço de Auditoria Interna?	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)	CAE: Chefe de auditoria interna (membro de mais alto escalão do departamento de auditoria interna)
5.2. Há quanto tempo é que a atual direção (chefia) do serviço de auditoria interna iniciou as funções nesta entidade?														

Designação	Inquirido 1	Inquirido 2	Inquirido 3	Inquirido 4	Inquirido 5	Inquirido 6	Inquirido 7	Inquirido 8	Inquirido 9	Inquirido 10	Inquirido 11	Inquirido 12	Inquirido 13	Inquirido 14
6. Indique quantas horas de formação em auditoria interna (em média) é que recebe por ano. (Inclui seminários, workshops, webinars, etc.)	60	100	12	25	10	n.a. o serviço foi criado há 6 meses.	160	0	50	0	40	40+	40	+/- 40 horas
7. Quantos funcionários se encontram afetos ao atual serviço de auditoria interna (incluindo a chefia)?	3	2	1	2	1	1	4	1	1	2	1	3	3	2
8. O financiamento para seu departamento de auditoria interna em relação à extensão das suas responsabilidades é suficiente?	Sim	Caso considerem que o financiamento engloba capital humano o financiamento, face à dimensão da equipa, não é suficiente.	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	depende se considerar a necessidade de Sistemas de informação específicos de auditoria, formações específicas, suporte documental ou seja livros de referência, acresce a necessidade de demais recursos humanos, etc. o financiamento teria de ser superior garantidamente	Não	Não	Sim
9. Indique que Normas do IPAI é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade (formalmente definidos por um regulamento ou estatuto, consistente com as Normas e aprovada pelo Conselho de Administração)]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPAI é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [1100 – Independência e Objetividade]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas

Designação	Inquirido 1	Inquirido 2	Inquirido 3	Inquirido 4	Inquirido 5	Inquirido 6	Inquirido 7	Inquirido 8	Inquirido 9	Inquirido 10	Inquirido 11	Inquirido 12	Inquirido 13	Inquirido 14
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [1200 – Proficiência e Adequado Cuidado Profissional]	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento]	Nenhuma/Não aplicável	Algumas normas	Algumas normas	Todas as normas	Algumas normas	Nenhuma/Não aplicável	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Nenhuma/Não aplicável	Nenhuma/Não aplicável	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Algumas normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2100 – Natureza do Trabalho]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2200 – Planeamento do Compromisso de Auditoria]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2300 – Realização do Compromisso]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2400 – Comunicação dos Resultados]	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2500 – Monitorização do Progresso]	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas
9. Indique que Normas do IPA1 é que o seu serviço de auditoria interna cumpre. [2600 – Comunicação da Atuação de Riscos]	Algumas normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Todas as normas	Algumas normas	Nenhuma/Não aplicável	Todas as normas	Todas as normas
10. Para os casos de Não-Conformidade com as Normas do IA, por favor assinale os motivos para o não cumprimento. (Selecione todas as situações enquadráveis.)	Inadequadas para o setor público hospitalar nacional. Competência das Normas do IPA1. Substituídas por regulamentos ou normas locais/governamentais	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros	Equipa inadequada	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros. Equipa inadequada	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros	Inadequadas para o setor público hospitalar nacional. Competência das Normas do IA. Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros	Requerem mais tempo, recursos humanos, meios materiais e/ou financeiros
11. Em referência a 2021/2022 assinale qual foram os documentos produzidos pelo Serviço de Auditoria Interna.	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Relatórios de Inquéritos CA (Argentes). Propostas para desenvolver o Gestão do Risco, a Contabilidade Analítica, para desenvolver uma aplicação de controlo interno, a criação de um Conselho de Gestão do Risco. Tudo como bases mas que não existem nos EPAs...	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução	Análises e recomendações sobre as atividades revistas remetidas ao conselho de administração. Plano anual de auditoria interna. Relatório anual sobre a atividade desenvolvida (controles efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar). Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações cíveis e os respetivos relatórios anuais de execução
12. No exercício das suas funções vivenciou alguma situação na qual tenha sido orientado a suprimir ou modificar significativamente uma descoberta ou relatório de auditoria válido?	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não

Designação	Inquirido 1	Inquirido 2	Inquirido 3	Inquirido 4	Inquirido 5	Inquirido 6	Inquirido 7	Inquirido 8	Inquirido 9	Inquirido 10	Inquirido 11	Inquirido 12	Inquirido 13	Inquirido 14	
13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. [Operacional]	Maior	Maior	Maior	Maior	Menor	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior	Menor	Maior	Menor	Maior	
13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. [Conformidade/Regulatório]	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Menor	Maior	Menor	Maior	Maior	Nenhum	Menor	Menor	
13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. [Avaliação da gestão dos riscos/oficial]	Menor	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Maior	Menor	Maior	Menor	
13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. [Riscos estratégicos no negócio (exceto riscos novos ou emergentes)]	Nenhum	Maior	Menor	Menor	Menor	Maior	Maior	Menor	Nenhum	Maior	Maior	Maior	Menor	Menor	
13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. [Riscos novos ou emergentes]	Nenhum	Maior	Menor	Nenhum	Maior	Menor	Menor	Maior	Menor	Menor	Maior	Menor	Maior	Maior	
13. Para o ano de 2022 dos principais riscos indique as áreas que planeia atribuir maior/menor ou nenhum foco. [Tecnologia da Informação (TI) não coberta em outras auditorias]	Menor	Maior	Menor	Menor	Menor	Menor	Maior	Maior	Maior	Menor	Menor	Menor	Maior	Maior	
14. Com que frequência o serviço de auditoria interna procede às avaliações de risco?	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual sem atualizações formais	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual sem atualizações formais	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Depende do que se pretende em concreto, em sede de auditorias é efetuado uma avaliação prévia dos riscos depois em termos de avaliação de Riscos do PPGR é efetuado a monitorização anual, contudo decorrente do MENAC e novo regulamento de prevenção da corrupção que irá entrar em vigor em maio de 2022, irá ser necessário uma monitorização intermédia do PPGR	Curiosamente, apesar de existir uma comissão de Qualidade e Segurança do Doentes com funções alegadas	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua	Anual, com atualizações formais periódicas ou avaliação contínua
15. O serviço de auditoria interna usa alguma ferramenta informática de prospeção ou análise de dados para as seguintes atividades? (Escolha todas as aplicáveis.)	Identificação de possíveis fraudes, Testes de conformidade às leis e regulamentos, Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos, Oportunidades de melhoria de desempenho						Identificação de possíveis fraudes, Testes de conformidade às leis e regulamentos, Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos, Oportunidades de melhoria de desempenho	Testes de conformidade às leis e regulamentos, Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos, Oportunidades de melhoria de desempenho	Identificação de possíveis fraudes, Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos	Identificação de possíveis fraudes	Identificação de possíveis fraudes, Testes de conformidade às leis e regulamentos, Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos, Oportunidades de melhoria de desempenho	Oportunidades de melhoria de desempenho	Problemas potenciais, descobertos ao monitorar riscos e controlos	Check-lists para preenchimento manual	
16. O Serviço de Auditoria Interna foi avaliado nos últimos 5 anos? (Se afirmativo, em "Outra" faça o favor de referir o órgão competente.)															
17. Caso tenham sido detetadas desconformidades na avaliação, a entidade procedeu às devidas medidas de correção?															

## Anexo 1: Caracterização da entidade ACSS



**SNS** SERVIÇO NACIONAL  
DE SAÚDE

**ACSS** ADMINISTRAÇÃO CENTRAL  
DO SISTEMA DE SAÚDE, IP

- ÚLTIMA VERSÃO -

A Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS, IP) é um Instituto Público, criado em 2007, integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa, financeira e patrimonial próprio, que prossegue as atribuições do Ministério da Saúde, sob a sua superintendência e tutela e têm jurisdição sobre o todo o território continental, pessoa coletiva 508 188 423 e sede no Parque da Saúde de Lisboa, Edifício 16, Avenida do Brasil n.º 53 | 1700 – 053 Lisboa.

### MISSÃO

A ACSS, I.P. tem como missão assegurar a gestão dos recursos financeiros e humanos do Ministério da Saúde (MS) e do Serviço Nacional de Saúde (SNS), bem como das instalações e equipamentos do SNS, proceder à definição e implementação de políticas, normalização, regulamentação e planeamento integrado em saúde, promover a inovação e eficiência do SNS, disponibilizar informação do sector (nas áreas da sua intervenção), em articulação com as Administrações Regionais de Saúde, I.P. (ARS), no domínio da contratação da prestação de cuidados, e com a SPMS, no domínio da planeamento da função de IT.

### VISÃO

A ACSS, IP pretende ser um organismo de excelência capaz de assegurar a gestão integrada dos recursos do SNS numa lógica centrada no utente e com a capacidade de resposta adequada, contando para tal com um grupo de colaboradores fortemente motivados, com elevado nível de empenhamento, competência, sentido de serviço público e orientado aos intervenientes do sector da saúde, e com a estreita articulação com as ARS e SPMS.

## VALORES



### Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal  
Tel. Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: [geral@acss.min-saude.pt](mailto:geral@acss.min-saude.pt) | [www.acss.min-saude.pt](http://www.acss.min-saude.pt)

## ATRIBUIÇÕES

Atualmente e em linha com o disposto na sua Lei orgânica, tal como decorre dos Decretos-Leis n.º 35/2012, 173/2014, 206/2015 e 38/2018, respetivamente de 15 de fevereiro, 19 de novembro, 23 setembro e 11 de junho, à ACSS, IP estão acometidas as seguintes atribuições:

- a. Coordenar, monitorizar e controlar as atividades no MS para a gestão dos recursos financeiros afetos ao SNS, designadamente definindo, de acordo com a política estabelecida pelo membro do Governo responsável pela área da saúde, as normas, orientações e modalidades para obtenção dos recursos financeiros necessários, sua distribuição e aplicação, sistema de preços e de contratação da prestação de cuidados, acompanhando, avaliando, controlando e reportando sobre a sua execução, bem como desenvolver e implementar acordos com entidades prestadoras de cuidados de saúde e entidades do sector privado ou social, responsáveis pelo pagamento de prestações de cuidados de saúde;
- b. Coordenar as atividades no MS para a definição e desenvolvimento de políticas de recursos humanos na saúde, designadamente definindo normas e orientações relativas a profissões, exercício profissional, regimes de trabalho, negociação coletiva, registo dos profissionais, bases de dados dos recursos humanos, ensino e formação profissional, bem como realizar estudos para caracterização dos recursos humanos, das profissões e exercícios profissionais no sector da saúde;
- c. Coordenar as atividades no MS para a gestão da rede de instalações e equipamentos de saúde, designadamente definindo normas, metodologias e requisitos a satisfazer para a melhoria e o desenvolvimento equilibrado no território nacional dessa rede, acompanhando, avaliando e controlando a sua aplicação pelas entidades envolvidas;
- d. Prover o SNS com os adequados sistemas de informação e comunicação e mecanismos de racionalização de compras recorrendo para o efeito à entidade pública prestadora de serviços partilhados ao SNS – a SPMS - com a qual contratualiza o respetivo contrato-programa;
- e. Coordenar e centralizar a produção de informação e estatísticas dos prestadores de cuidados de saúde, nomeadamente produção, desempenho assistencial, recursos financeiros, humanos e outros;
- f. Assegurar a prestação centralizada de atividades comuns nas áreas dos recursos humanos e financeiros para os serviços do MS integrados na administração direta do Estado;
- g. Coordenar e acompanhar a gestão da Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados, incluindo a área de saúde mental, em articulação com os demais organismos competentes;

- h.** Assegurar e coordenar a elaboração do orçamento do MS e do SNS, bem como acompanhar e gerir a respetiva execução;
- i.** Promover a aplicação das medidas de política de organização e de gestão de recursos humanos definidas para a Administração Pública, coordenando e apoiando os serviços e organismos do MS na respetiva implementação, bem como emitir pareceres em matéria de organização, recursos humanos e criação ou alteração de mapas de pessoal;
- j.** Efetuar o controlo da gestão através da avaliação continuada dos indicadores de desempenho e da prática das instituições e serviços do sistema de saúde, bem como desenvolver e implementar modelos de gestão de risco económico-financeiro para o sistema de saúde;
- k.** Acompanhar a coordenação e a gestão da Rede Nacional de Cuidados Paliativos, em articulação com os demais organismos competentes;
- l.** Prosseguir as atribuições conferidas por lei em matéria de terapêuticas não convencionais;
- m.** Prosseguir as atribuições conferidas por lei em matéria de prestação de cuidados de saúde transfronteiriços;
- n.** *(Revogada)*;
- o.** Assegurar a harmonização em matéria de tabelas e nomenclaturas do Serviço Nacional de Saúde com os subsistemas públicos de saúde;
- p.** Participar, nos termos da lei, no Colégio de Governo dos Subsistemas Públicos de Saúde;
- q.** Assegurar o Inventário Nacional dos Profissionais de Saúde.

Para além das atribuições supramencionadas, a ACSS, IP desenvolve ainda as seguintes atividades:

- a.** Coordenação e acompanhamento da execução dos contratos de gestão em, regime de parceria público-privada, dos contratos programa com entidades dos setor empresarial do Estado e de outros contratos de prestação de cuidados de saúde celebrados com entidades do setor privado e social;
- b.** Gestão do sistema de acesso e tempos de espera e do sistema de inscritos para cirurgia;
- c.** Pode prestar apoio logístico a grupos de trabalho, comissões técnicas e científicas ou outras entidades na área da saúde cujo objeto não se integre diretamente em qualquer dos serviços ou organismos do MS;
- d.** Emissão de instruções genéricas que vinculam os organismos e serviços do MS, os serviços e estabelecimentos do SNS, bem como as entidades que integram funcionalmente o SNS,

designadamente os estabelecimentos com gestão privada e as entidades com convenção com o SNS;

- e. Preparação e implementação do Programa Iniciativas em Saúde Pública (EEA Grants, Mecanismo Financeiro do Espaço Económico Europeu 2009-2014) nas suas diferentes fases, em conformidade com o Art.º 4.7 do *Regulation of the implementation of the European Economic Area (EEA) Financial Mechanism 2009-2014*, enquanto Operador de Programa;
- f. Coordenação, monitorização e controlo das atividades do SNS.

#### EIXOS E OBJECTIVOS ESTRATÉGICOS (2015-2017)

- **Sustentabilidade**
  - OE1. Melhorar os modelos de afetação de recursos financeiros que promovam a sustentabilidade económico-financeira do SNS, no âmbito dos objetivos definidos para o PNS.
  - OE2. Contribuir para a otimização de sinergias e a maximização de investimentos na área da saúde no âmbito do Programa Portugal 2020.
- **Eficácia**
  - OE3. Promover a eficiência interna, melhorando os processos internos de gestão e decisão e de planeamento e controlo, num contexto de maior responsabilização das estruturas intermédias, de maior agilidade organizacional e de maior colaboração interdepartamental.
  - OE4. Reforçar a qualidade da resposta atempada e adequada aos pedidos de intervenção e de informação (internos e externos).
  - OE5. Reforçar o planeamento e o controlo de gestão do SNS, nas várias áreas de atuação da ACSS – recursos humanos, atividade assistencial, económico-financeira e de equipamentos e serviços.
- **Transparência e rigor na informação**
  - OE6. Reforçar o planeamento e monitorização na área de sistemas e tecnologias de informação no âmbito dos sistemas de saúde.
  - OE7. Melhorar a qualidade da informação do sistema de saúde e a sua comunicação, promovendo a transparência.
- **Qualidade e Acesso**
  - OE8. Contribuir para o reforço da qualidade nos cuidados de saúde prestados no SNS.

**OE9.** Contribuir para a melhoria do acesso à prestação de cuidados de saúde, através do reforço dos processos progressivamente focados no Utente e de uma articulação reforçada com Administrações Regionais de Saúde e com as restantes instituições do SNS.

**OE11.** Monitorizar o desempenho do SNS, promovendo a inovação, a eficiência e a sua melhoria contínua.

- **Recursos Humanos**

**OE10.** Valorizar a cultura e os colaboradores da ACSS, reforçando as competências existentes; potenciando a partilha de conhecimento, bem como reforçar o nível de satisfação dos colaboradores.

Lisboa, 28 de agosto de 2018

Administração Central do Sistema de Saúde, I.P.

Parque de Saúde de Lisboa | Edifício 16 | Avenida do Brasil, 53 | 1700-063 Lisboa | Portugal  
Tel Geral: 21 792 58 00 | Fax: 21 792 58 48 | Email: [geral@acss.min-saude.pt](mailto:geral@acss.min-saude.pt) | [www.acss.min-saude.pt](http://www.acss.min-saude.pt)

**Fonte ACSS, 2018**

## Anexo 2: GCCI: Plano Estratégico 2021/2023 - Riscos externos e internos

Gráfico de Riscos Externos

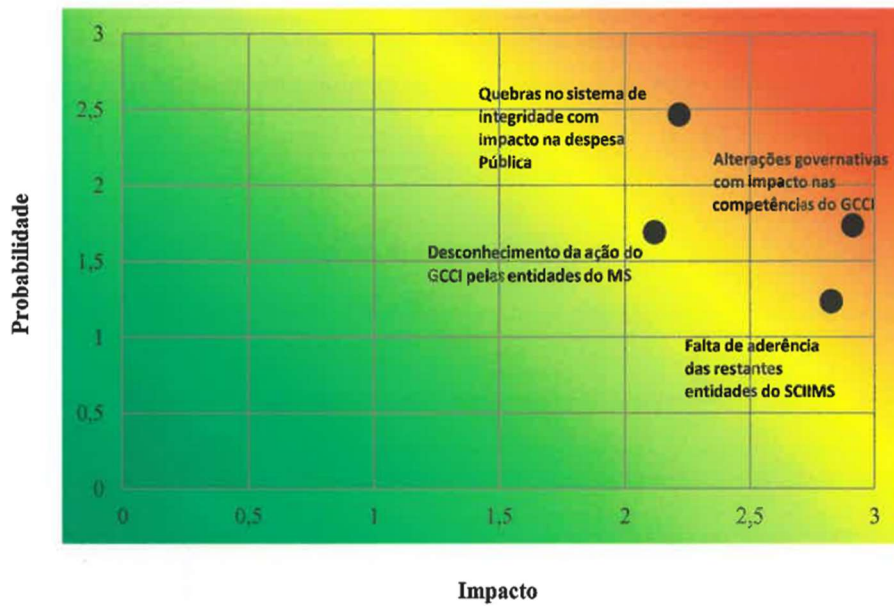
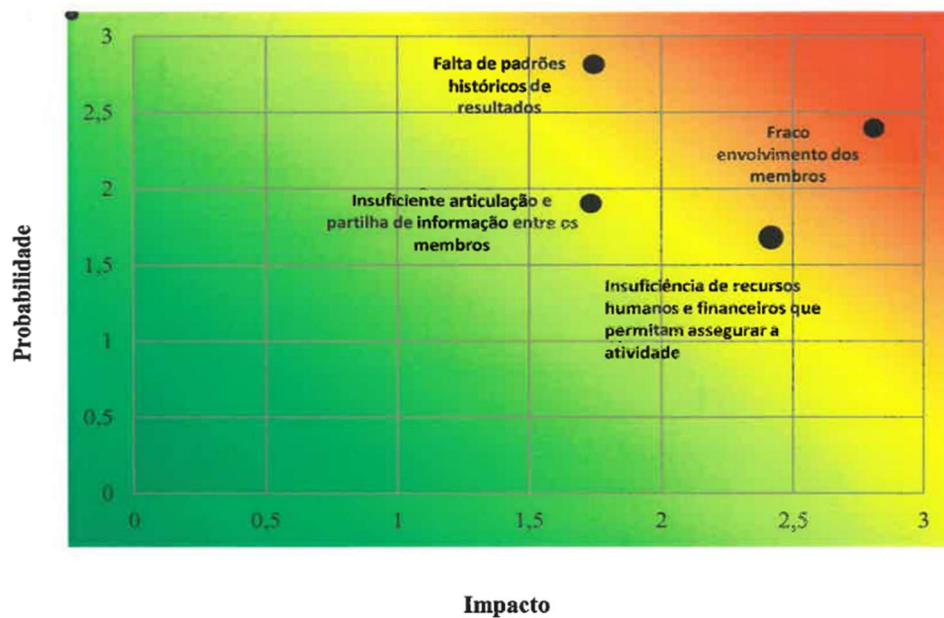


Gráfico de Riscos Internos



Fonte NICA/IGAS (2020, p. 11)