

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



ISCAL

Dissertação de Mestrado
A Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação
Financeira nos Municípios Portugueses

Ricardo Machado Mendes Ruivo Rei

Lisboa, Setembro de 2015

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

Dissertação de Mestrado
A Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação
Financeira nos Municípios Portugueses

Ricardo Machado Mendes Ruivo Rei, n.º 2010147

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Pedro Ramos Roque, professor da área científica de Auditoria Forense.

Constituição do Júri:

Presidente _____	Mestre Gabriel C. Alves
Vogal _____	Doutora Paula Gomes dos Santos
Vogal _____	Mestre Pedro Ramos Roque

Lisboa, Setembro de 2015

Declaro ser o autor desta de dissertação, original e inédita, nunca submetida (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação.

Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha mulher e filho que nasceu no decorrer do Mestrado de Auditoria e que foi a grande motivação para a elaboração desta dissertação.

Também gostaria de dedicar aos meus pais e realçar o seu papel, que sempre me apoiaram nos meus estudos em tudo o que lhes foi possível, ajudando desde o início do meu percurso educativo até à presente data.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, o professor Pedro Roque, por toda a disponibilidade demonstrada e por todos os conselhos e aos meus amigos e colegas de trabalho pela paciência que tiveram e para me ajudarem na elaboração desta dissertação.

Gostaria também de agradecer aos municípios pela pronta resposta dada ao meu questionário, por toda a disponibilidade e por transmitirem a informação financeira requisitada.

Por fim agradeço ao Dr. Francisco Manuel Constantino Pinto que foi meu mentor quando trabalhei como auditor externo e que me orientou ao longo de sete anos e me transmitiu muitos dos conhecimentos que tenho hoje relativos à auditoria.

RESUMO

A auditoria em Portugal ainda pode ser considerada uma actividade recente, que tem sofrido várias alterações e desenvolvimentos nos últimos anos, que permitiram a adaptação a novas realidades e à sua melhoria.

No caso das auditorias externas às entidades municipais, só começaram a ser consideradas a partir de 2007. De início, houve um choque entre as câmaras municipais e os auditores, pois existia uma diferença de expectativas. Com o tempo, estas diferenças foram-se desvanecendo, sendo a auditoria externa actualmente uma parte fundamental para o adequado desenvolvimento da informação financeira nos municípios. Em 2014 as auditorias externas passaram a ser obrigatórias em todos os municípios.

Ao contrário das auditorias externas, a informação financeira nos municípios não teve um grande desenvolvimento ao longo dos últimos anos, sendo ainda utilizado o POCAL.

Com este estudo o mestrando quis verificar a influência que as auditorias externas tinham na qualidade informação financeira disponibilizada pelos municípios e qual a qualidade da informação financeira elaborada pelos mesmos.

Esta dissertação permitiu concluir não só, que a influência das auditorias externas é muito razoável em grande parte dos municípios, mas também que ainda existe um grande trabalho de aproximação entre a realidade existente numa auditoria externa efectuada no município e numa entidade privada (tendo em conta a perspectiva dos municípios).

Também se conclui-o, que a informação financeira produzida pelos municípios é muito razoável e em muitos casos até surpreendente face à dimensão das entidades analisadas. Mesmo assim, ainda existe algum espaço para os municípios evoluírem quanto à qualidade da informação transmitida, como a transmitem e na quantidade transmitida (com base na análise efectuada a algumas demonstrações financeiras e em dados recolhidos juntos dos municípios).

Palavras-chave: auditoria, informação financeira, municípios, influência, qualidade.

ABSTRACT

In Portugal, audit is still considered a recent activity that went through several changes and developments during the past decade. These developments allowed the sector to adapt to new realities and consequently to its broad improvement.

External and independent audit to municipal entities started to be officially considered back in 2007. Since its inception, there was a clash between city halls and the auditors as there were differences in expectations. In the meantime, time faded out these differences and nowadays the activity is considered a fundamental feature for the adequate development of municipalities' financial information. In 2014, external audit became compulsory for all national municipalities.

On the other hand, municipalities' financial information assessment tools did not follow the same pattern of development and, nowadays, the aged POCAL system is still being used.

The present study allowed the author to verify the influence that external audit has on the quality of financial information supplied by the municipalities, and also to assess the quality of the financial information produced and published by the surveyed municipalities.

This monogram allowed not only to conclude that the influence exerted by external audit is very high in most of the surveyed municipalities, but also to uncover the need for a relevant amount of work to do in order to reduce the lag existing between public entity's external audit and that from the private sector (taking into account the perspective of municipalities).

Other conclusion points out to a high degree of quality associated to the information published by the municipalities despite the size of the studied entities. Nevertheless, there is still some work to be done in order for the municipalities to optimize the channels, the quality and the quantity of information communicated and delivered to the public (based on the examination of certain financial statements and data collected off the municipalities).

Keywords: auditing, financial information, local public entities, influence, quality.

ÍNDICE

DEDICATÓRIA.....	iv
AGRADECIMENTOS.....	v
RESUMO.....	vi
ABSTRACT.....	vii
ÍNDICE.....	viii
ÍNDICE DE QUADROS E TABELAS.....	ix
ÍNDICE DE FIGURAS.....	x
LISTA DE ABREVIATURAS.....	xi
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
2.1. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA.....	6
2.2. AUDITORIA EM DIFERENTES PERSPECTIVAS.....	10
2.3. AUDITORIA EXTERNA.....	22
3. A AUDITORIA EXTERNA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES.....	29
3.1. AUDITORIA EXTERNA MUNICIPAL.....	29
3.2. ENQUADRAMENTO LEGAL.....	35
4. A INFORMAÇÃO FINANCEIRA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES.....	36
4.1. QUE INFORMAÇÃO FINANCEIRA.....	37
4.2. ENQUADRAMENTO LEGAL.....	43
5. ESTUDO EMPÍRICO.....	43
6. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	56
7. CONCLUSÃO.....	79
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	85
APÊNDICES.....	88

ÍNDICE DE QUADROS E TABELAS

Quadro 4.1. – Mapas obrigatórios para prestação de contas.....	39
Quadro 4.2. – Princípios contabilísticos.....	42
Quadro 5.1. – Quadro de apoio à análise das Certificações Legais de Contas	54
Quadro 6.1. – Quadro de análise da parte relativa à qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios	72
Quadro 6.2. – Quadro de análise questionário da parte relativa à influência das auditorias externas na qualidade da informação financeira.....	78

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1. – Percurso para elaboração de uma auditoria eficaz e eficiente	5
Figura 2.2. – <i>Bigfour</i> da auditoria	10
Figura 2.3. – Exemplo de uma estrutura organizacional, para uma boa auditoria interna	12
Figura 2.4. – Exemplo de um levantamento do SCI relativamente ao subprocesso de formalização, aprovação e assinatura do contrato de trabalho	14
Figura 3.1. – Funcionamento do risco de auditoria	33
Figura 4.1. – Anuário dos Municípios Portugueses - 2013	36
Figura 5.1. – Dimensão dos Municípios Portugueses.....	44
Figura 5.2. – Técnicas para recolhas de dados.....	45
Figura 5.3. – Área de intervenção (Distritos: Lisboa, Leiria, Santarém e Setúbal)	46
Figura 5.4. – Processo de inferência estatística.....	47
Figura 5.5. – Fontes para recolhas de dados	50
Figura 5.6. – Questionário elaborado e enviado para Municípios	53

LISTA DE ABREVIATURAS

- CLC – Certificação Legal das Contas
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- DRA – Directriz de Revisão/Auditoria
- EDP – Energias de Portugal
- EGF – Empresa Geral de Fomento
- EIP – Entidade de Interesse Público
- IASP – Recomendação Internacionais de Práticas de Auditoria
- IIA - *Institute of Internal Auditors*
- ISA– Norma Internacional de Auditoria
- ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa
- IFAC - *International Federation of Accountants*
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública
- ROC – Revisor Oficial de Contas
- RT – Recomendações Técnicas
- SCI – Sistema de Controlo Interno
- SNC – Sistema de Normalização Contabilística
- SROC – Sociedade Revisores Oficiais de Contas

1. INTRODUÇÃO

A dissertação de mestrado apresentada no âmbito do mestrado de Auditoria realizado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (de agora em diante designado por ISCAL), incide sobre a Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação Financeira dos Municípios Portugueses.

Para chegar a esta problemática e tal como fora indicado na proposta de dissertação, foram analisadas várias ideias surgidas ao longo da realização do mestrado. Foram debatidas as mesmas com alguns colegas e pessoas próximas do mestrando, com conhecimentos nas várias áreas, incluindo os professores relacionados e possíveis orientadores.

Este tema é uma problema actual e que tem sido discutido de forma geral pela sociedade, ainda que de forma indirecta, como por exemplo a redução dos gastos do Estado Português e quais as medidas que têm sido tomadas por várias entidade estatais, entre elas os municípios portugueses, sendo essas mesmas medidas evidenciadas na informação financeira. Para demonstrar que essa informação financeira é de qualidade e representa uma imagem verdadeira e apropriada, foi verificado se para o efeito as auditorias externas influenciam de maneira significativa essa informação.

A Auditoria Externa nos Municípios Portugueses pode ser considerada uma realidade muito recente, pois só em 2007, com a aplicação de uma nova Lei das Finanças Locais é que grande parte das entidades municipais é que começaram a ter auditorias externas.

Como objectivos para a dissertação desenvolvida, defini os itens seguintes:

- Determinar a qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios,
- Indicar qual a influência que as auditorias externas têm nessa qualidade,
- Demonstrar a diferença de expectativas existente entre os municípios e as entidades que efectuem as auditorias respectivas,
- Apresentar possíveis sugestões para melhoria da informação financeira e para as auditorias efectuadas.

Para este efeito será analisada a informação financeira disponibilizada por uma amostra dos 308 municípios existentes em Portugal, e verificar as respectivas Certificações Legais de Contas, nos casos em que é aplicável. Foi concretizada uma verificação aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, para verificar a evolução da influência das auditorias e da qualidade da

informação financeira ao longo deste triénio. Para complementar esta análise foi elaborado um questionário, de forma a aferir com maior precisão a influência das auditorias externas na informação financeira e na qualidade das mesmas. Para além destas análises é de destacar que no âmbito da actividade profissional do mestrando, houve a oportunidade de reunir com alguns directores financeiros de alguns municípios, o que permitiu averiguar alguns aspectos e situações, que pelos questionários não conseguiria aferir. Um exemplo dessa situação é a justificação para a não realização de auditorias externas num dos municípios, mesmo que de acordo com a Lei das Finanças Locais, exista essa mesma obrigação.

Na primeira parte desta dissertação foi elaborado o enquadramento teórico das várias matérias relacionadas com o tema que está ser analisado, dando um especial enfoque à auditoria propriamente dita, pois tratando-se de uma dissertação do Mestrado de Auditoria, teria que ser dada uma atenção especial à mesma. Esta parte está estruturada em três capítulos: iniciando a mesma introduzindo uma abrangência mais geral à auditoria; posteriormente apresentando a auditoria nos municípios portugueses e por fim, é analisada a informação financeira apresentada pelos mesmos municípios. Nesta parte foi incluindo um enquadramento legal, tanto na apresentação teórica ao nível da auditoria, como também na parte relativa à informação financeira.

Na segunda parte desta dissertação será desenvolvido o estudo empírico estruturado, para que sejam cumpridos os objectivos propostos, explicitando neste capítulo o método que é utilizado para fazer este estudo, bem como também a análise que é efectuada à informação financeira dos municípios analisados, incluído as respectivas Certificações Legais de Contas, em complemento ao questionário efectuado. No outro capítulo desta segunda parte serão apresentados os resultados do questionário efectuado e análise específica a cada resposta obtida, e aos resultados globais obtidos pelos municípios, quanto à qualidade da informação financeira e sobre a influência que as auditorias externas exercem sobre a mesma.

Por fim, na última parte são retratadas as conclusões que foram obtidas com o estudo que foi elaborado, apresentando sugestões para melhoria de determinados aspectos que pareceram pouco positivos, para o autor desta dissertação. Será também apresentada uma perspectiva futura do tema estudado e quais as dificuldades inerentes ou obstáculos que se depararam na realização desta dissertação e tiveram de ser ultrapassadas pelo mestrando.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

De acordo Baptista da Costa (2010), a auditoria consiste num exame às demonstrações financeiras de uma entidade sendo expressa uma opinião sobre as mesmas. A opinião dos auditores irá influenciar as tomadas de decisão dos vários utilizadores da informação financeira (investidores, accionistas, trabalhadores, munícipes, entre outros).

A opinião dada pelos auditores, não oferece a segurança absoluta de que as demonstrações financeiras estão correctas, que não há distorções ou fraudes e não garante a própria continuidade da entidade em análise, pelas várias limitações inerentes aos trabalhos dos auditores. Um exemplo desta limitação são as provas que são apresentadas aos auditores, que são de natureza persuasiva e não conclusiva. Estas garantias ou responsabilidades são inerentes à gestão da entidade que está a ser analisada e não dos auditores. Estes dão um parecer, que irá proporcionar uma maior fiabilidade à informação financeira que foi fornecida pela entidade.

A auditoria surge dessa necessidade de credibilização das demonstrações financeiras dessas entidades, mais especificamente, devido aos conflitos de interesse entre os vários utilizadores da informação financeira (*Agency Theory*). Logo, o auditor ao emitir a sua opinião e ao certificar as contas de uma entidade irá aumentar a segurança dos credores, dará uma maior confiança aos agentes económicos, que se relacionam com a entidade e irá satisfazer os interesses da sociedade em geral, tal como é indicado na *International Standard on Auditing 200* do IFAC (*International Federation of Accountants*).

Mediante este panorama, pode ser considerado, que os auditores são “intermediários” entre a gestão das entidades e os diversos utilizadores da informação financeira destas entidades. De acordo com a Teoria da Agência, já referida anteriormente, existem os “principais”, que são os utilizadores da informação financeira e os “agentes”, que são os gestores das entidades analisadas. Para que a informação financeira fornecida pelos “agentes” tenha alguma fiabilidade para os seus utilizadores, é necessário que os auditores analisem e expressem uma opinião sobre essa informação produzida pelos “principais”.

As funções desenvolvidas pelo auditor, como a revisão legal de contas, auditoria às contas e outros serviços relacionados, são consideradas funções de interesse público, de acordo com o artigo 40.º do Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas (Decreto-Lei n.º 224 de 26 de Dezembro de 2008). Enquanto função de interesse público, a profissão de auditor é

fortemente regulada por normas internacionais e nacionais, que visam a disciplina e a qualidade do trabalho do auditor (DRA – Directrizes de Revisão / Auditoria, RT – Recomendações Técnicas, ISAs – Normas Internacionais de Auditoria, IASPs – Recomendações Internacionais de Práticas de Auditoria, entre outras).

Com a crescente globalização da economia e o aumento da competitividade, que muitas vezes choca com os interesses por uma sociedade mais justa (exemplo: melhor distribuição da riqueza e preservação da saúde das economias, como sugerido, por exemplo, pelo nobilizado Thomas Piketty), conduzem a uma maior preocupação com a fiscalização e confiança das entidades, e mais especificamente, das entidades de interesse público. Veja-se por exemplo o caso actual do Banco Espírito Santo, onde as contas estão a ser minuciosamente analisadas e a palavra auditoria é muitas vezes referenciada.

Presentemente, a auditoria é uma função totalmente regulamentada, que responde a uma grande parte de questões efectuadas pelos utilizadores da informação financeira e que cada vez é mais necessária devido aos últimos choques financeiros e económicos, que temos sentido, que levou à descredibilização de vários agentes económicos e financeiros. Apesar da forte regulamentação e de responder a uma grande parte das questões dos utilizadores da informação financeira, ainda existe uma margem para serem desenvolvidos novos procedimentos ou regulamentos, que adaptem a actividade do auditor às várias realidades com que se depara, como é o caso dos municípios (adaptação da oferta à procura).

Para que o auditor esteja habilitado a dar opinião quanto à imagem das demonstrações financeiras, da posição da entidade e do desempenho da mesma à luz de um referencial normativo, é colocado em prática um conjunto de técnicas que visam a obtenção de evidência ou de prova. Para suportar a opinião do auditor é crucial a existência dessa evidência de auditoria, sendo a sua falta ou insuficiente documentação em relação à prova, considerada como ausência do trabalho do auditor.

Descrevendo o percurso necessário para que uma auditoria seja eficiente e eficaz às demonstrações financeiras de uma determinada entidade, desde a definição da estratégia até à emissão do relatório, com o maior ou menor trabalho a efectuar, sendo apresentado o seguinte esquema extraído de uma publicação periódica *Revisores e Auditores*:

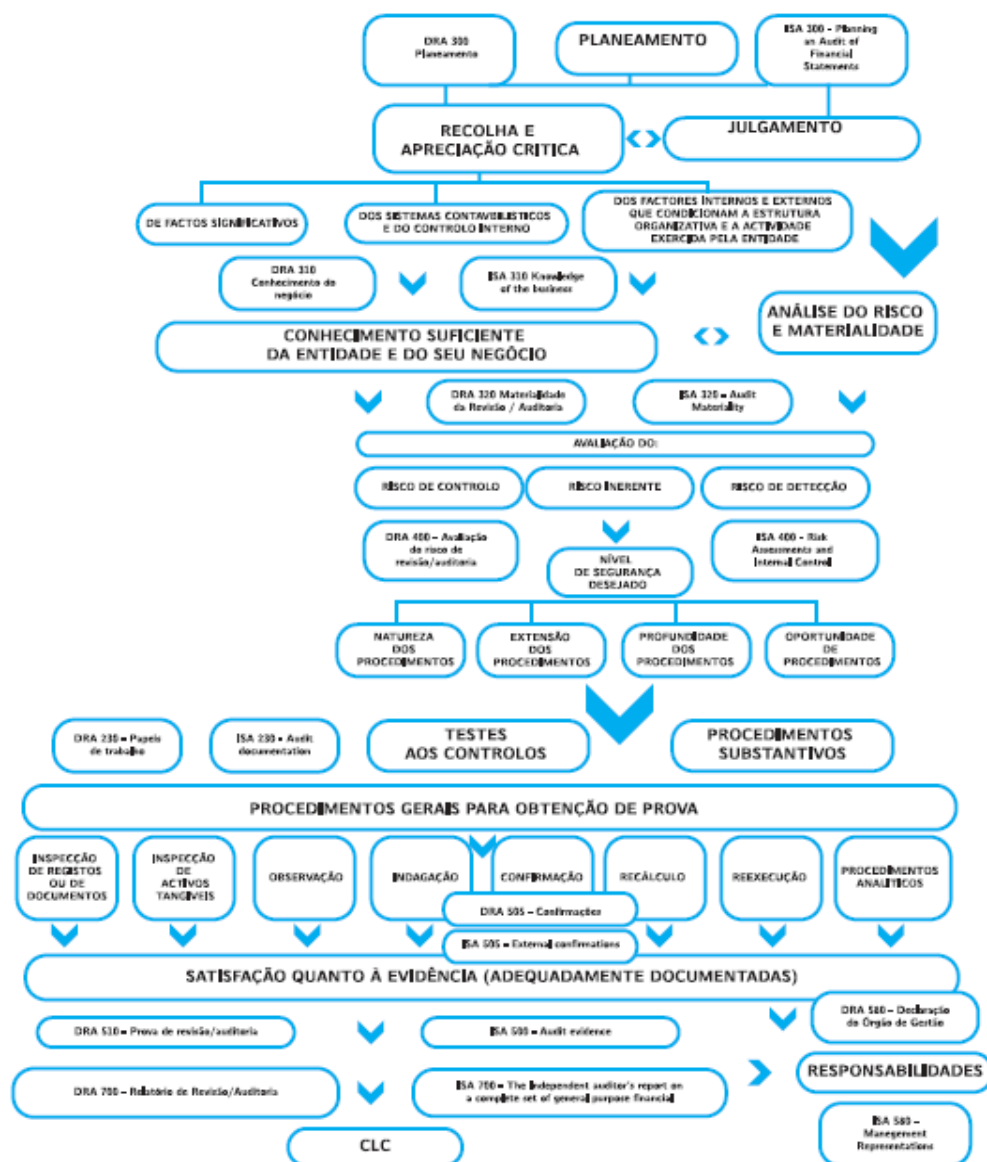


Figura 2.1 – Percurso para elaboração de uma auditoria eficaz e eficiente

Fonte: Revisores e Auditores – Abril/Junho 2008

A prova de auditoria suporta a opinião do auditor em relação:

- à entidade que contratou a auditoria;
- aos destinatários da informação financeira;
- toda e qualquer entidade que pretenda efectuar um controlo da qualidade do trabalho efectuado (OROC e outras entidades);
- a um instância judicial em caso de litigio.

É neste contexto que a ISA 500 – *Audit evidence* clarifica qualquer dúvida quanto à prova de auditoria, explicando o que constitui prova de auditoria e qual a responsabilidade do auditor para obtenção da mesma.

Para que o auditor possa transmitir uma opinião fundamentada ou para retirar conclusões razoáveis, terá que obter provas a partir de procedimentos de auditoria, adequados às áreas que estão a ser analisados, não descurando os seus objectivos. Estes procedimentos são: a indagação, a inspecção, a observação, a confirmação, o recálculo, a re-execução e procedimentos analíticos.

A prova de auditoria tem necessariamente que assentar em informação fiável e relevante, podendo ter origem no interior ou exterior da entidade auditada, sendo à partida mais credível a informação obtida externamente à entidade auditada.

Tem que ser realçado, que a indagação por si só e isoladamente, não constitui prova de auditoria suficiente e apropriada, para suportar uma opinião relativa à existência de uma distorção material ao nível da asserção ou ao nível do desenho e implementação de controlos.

2.1. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

Para que este tema seja mais perceptível, terá que ser entendida a história ou a evolução histórica do que está a ser analisado. Para esse efeito é apresentada uma evolução histórica da auditoria, sendo em primeiro lugar apresentado a evolução ao nível mundial e posteriormente o caso específico português.

Tendo em conta vários estudos, a auditoria já existiria muito antes de Cristo, mais especificamente nos grandes impérios existentes na altura, como na Babilónia, China e no Egipto, estando esta auditoria relacionada com a cobrança dos impostos e controlo de armazéns (uma auditoria muito embrionária).

Posteriormente, já se começaram a efectuar auditorias surpresa e a criar controlos internos, para serem detectados outro tipo de situações, que não o conseguiriam fazer no âmbito da actividade normal (esta evolução foi sentida com o império romano).

A auditoria, tal como é entendida actualmente, só teve início no século XIX na Grã-Bretanha, como consequência da Revolução Industrial, onde foram publicadas as primeiras

normas de relato financeiro e de auditoria. Esta necessidade surgiu devido à evolução das empresas industriais e comerciais, que as tornaram cada vez mais complexas, o que obrigou a que as mesmas criassem e implementassem procedimentos de controlo interno e contabilísticos, para o correto desenvolvimento da sua actividade. Esta necessidade também surgiu da obrigação de apresentarem contas aos seus principais utilizadores da informação financeira, que eram os accionistas. Logo foi nesta altura que as profissões de contabilista e de auditor começaram a ser consideradas como uma especialização ou uma profissão específica, que só poderia ser efectuada por alguns.

O outro passo para a evolução da auditoria ao nível mundial deu-se com os escândalos financeiros que ocorreram no final do século XX e que obrigou os Estados Unidos da América a criar a Lei *Sarbanes-Oxley*, que estabelecia que para proteger os investidores deveria ser melhorada a precisão e a fiabilidade da informação financeira das empresas de valores mobiliários, através do *Public Company Accounting Oversight Board*, que monitorizaria os auditores dessas entidades.

No caso da União Europeia a primeira directiva ou legislação direccionada para a auditoria surgiu com a 8ª directiva aprovada em 1984, que estava relacionada com a aprovação das pessoas que seriam responsáveis pelas auditorias de documentos contabilísticos. Já próximo do século XXI a Comissão Europeia apresentou vários documentos relativos à auditoria, onde se destacam: O papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor na União Europeia (Livro Verde – 1996) e A independência dos auditores na União Europeia: um conjunto de princípios fundamentais (Recomendação de 2001). Por fim, surgiu uma nova directiva que veio revogar a 8ª Directiva, que esteve em vigor durante mais de 22 anos, com a Directiva 2006/43/CEE sobre a auditoria das contas anuais e consolidadas, que tinha como objectivo de reconquistar a confiança do público nos mercados financeiros, devido aos escândalos financeiros que tinham surgido nos últimos anos, como foi o caso da ENRON. Esta Directiva vai dar um grande destaque às regras de aprovação das contas por parte dos auditores e às questões éticas e deontológicas, que até essa data eram apenas vistas de forma muito superficial pela 8ª Directiva.

No caso Português a evolução da auditoria iniciou-se com a criação dos peritos contabilistas com o Regulamento aprovado em 1911, que instituiu o novo regime de fiscalização das sociedades anónimas. Estes peritos, tinham como funções a arbitragem entre as sociedades anónimas e a Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas, quando existissem reclamações das partes relativas aos pareceres sobre a informação divulgada.

A designação de Revisor Oficial de Contas (ROC) surgiu em Portugal apenas em 1969 com o Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro, que instituiu o novo regime de fiscalização das sociedades anónimas e que se manteve em vigor até 1986, com a aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Só em 1972 com o Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro é que se reconheceu em Portugal que era indispensável estruturar a profissão em moldes que a mesma fosse realizada de forma eficaz, tendo em 1973 sido feita pela primeira vez a prova de aptidão para ROC. Nos anos seguintes e devido principalmente a acontecimentos políticos nacionais, como a Revolução de 25 de Abril de 1974 a evolução da profissão esteve paralisada, sendo exemplo disso a suspensão da prova de aptidão entre 1975 e 1978.

Entre 1979 e 1983 deram-se novos passos para a evolução da auditoria em Portugal com a emissão de nova regulamentação que exigiu habilitações a quem queria ser ROC e à própria auditoria começou a ter orientações específicas, para determinadas situações, como a emissão da Certificação Legal de Contas, que só começou a ser emitida a partir de 1983.

O próximo passo evolutivo na profissão, e de grande destaque, deu-se em 1999 com a emissão do Decreto-Lei n.º 487, de 16 de Novembro, onde foram introduzidas algumas inovações das quais se realçam algumas como:

- Passagem de Câmara dos Revisores Oficiais de Contas para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (enquadramento legal totalmente diferente com a passagem a Ordem),
- Constituição de SROC de acordo com tipos jurídicos previstos no CSC,
- Submissão à disciplina normativa e ao controlo da OROC de todas as matérias de revisão ou auditoria às contas, por parte dos auditores,
- Exigência de licenciatura adequada para o exercício da profissão,
- Entre outras.

Neste mesmo decreto é definido que são competências exclusivas do ROC, de entre outras funções de interesse público, a revisão legal de contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades.

Por fim, em 2008, deu-se um novo passo para evolução da profissão com a emissão do Decreto-Lei n.º 242/2008 n.º 487/99, de 16 de Novembro, que ainda se encontra em vigor.

Como algumas das inovações, são destacadas as seguintes:

- “É aplicável ao relatório do auditor das entidades de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado o regime estabelecido para certificação legal de contas, sem prejuízo do Código dos Valores Mobiliários”,

- Como funções do ROC fora do âmbito das funções de interesse público a docência, ser membro de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas e de outras entidades, consultoria, administrar insolvências e ser administrador ou gerente de sociedades participadas por SROC,

- “Nas entidades de interesse público o período máximo de exercício de funções de auditoria pelo sócio responsável pela orientação ou execução directa da revisão legal de contas é de sete anos, a contar da designação, podendo vir a ser novamente designado depois de decorrido um período mínimo de dois anos.”,

- Entre outras.

Deste modo, a auditoria em Portugal tem tido uma evolução constante ao longo dos anos, mas podemos aferir que a mesma é recente face a outros países. Actualmente e com a integração de Portugal na União Europeia, a própria profissão tem evoluído em consonância com os outros países europeus, não estando atrás da realidade existente noutros continentes. Com alguma frequência, a “nossa” auditoria está preparada para um sistema contabilístico francófono em vez de um sistema anglo-saxónico, o que limita em parte a auditoria efectuada, pois o auditor poderá não estar preparado para esta realidade. Como exemplo, podemos observar uma das antigas colónias portuguesas, como o caso de Moçambique, onde muitos Australianos e Sul-Africanos trabalham de maneira diferente, mas o sistema existente é semelhante ao Português. O próximo passo para que a auditoria existente em Portugal evolua é a adaptação e preparação dos auditores a novas realidades, que não estão abrangidas em Portugal.

Neste momento as entidades que dominam o panorama da auditoria em Portugal são as seguintes:



Figura 2.2. – Bigfour da auditoria

Fonte: Elaboração própria

2.2. AUDITORIA EM DIFERENTES PERSPECTIVAS (OUTROS TIPOS DE AUDITORIA)

Na auditoria devemos ter em conta diferentes perspectivas, no sentido que esta pode ser aplicada a diferentes áreas, de acordo com determinados objectivos e tendo em conta o tipo de entidade que está ser analisada. Para além da auditoria externa, que é parte do tema que está a ser investigado nesta dissertação, podemos ter auditoria interna, auditoria operacional, auditoria de gestão, auditoria previsionial, auditoria informática, auditoria social e auditoria forense. De seguida é exposto resumidamente a razão de ser de cada uma destas auditorias.

Auditoria Interna

A auditoria mais relevante, e imediatamente a seguir auditoria externa ou financeira, é a auditoria interna, pela importância que tem em determinadas instituições, como no caso das financeiras, e pelo seu objectivo.

Nos municípios analisados na presente dissertação (amostra retirada), e mesmo em alguns que não foram incluídos neste estudo, a auditoria interna está implementada em quase toda a amostra, muito estruturada e bem desenvolvida, o que por si só revela a importância que este tipo de auditoria tem no meio em questão.

Tal como a auditoria externa, a auditoria interna também tem evoluído ao longo dos anos. A auditoria interna inicialmente tinha como função a salvaguarda de activos das entidades auditadas, verificação dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão, verificação da credibilidade da informação financeira e na detecção da fraude. Esta perspectiva inicial da auditoria interna era muito limitada, sendo muitas vezes vista como um complemento da auditoria externa existente. O grande passo para a evolução deste tipo de auditoria deu-se em 1941 com a criação nos Estados Unidos da América, do Instituto dos Auditores Internos (*Institution Internal Auditors* – IIA). Em comparação com a auditoria externa actual, seria a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, mas ao nível da auditoria interna. A criação deste instituto foi importante, pois juntou todos auditores internos a nível mundial, proporcionando um conjunto de opiniões e de pareceres, que foram muito positivos para o crescimento desta actividade, bem como para a sua uniformização.

Outro passo fundamental para o desenvolvimento da auditoria interna, e tal como aconteceu na auditoria externa, deu-se em 1978, com a aprovação da primeira regulamentação para a prática profissional da auditoria interna - *Standards for the professional practice of internal auditing*. Esta regulamentação criada nos Estados Unidos da América forneceu uma base para caracterizar a auditoria interna como “uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades. O objectivo da auditoria interna é auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às actividades analisadas”. Logo com esta definição da auditoria interna passamos de uma função muito limitada, para algo mais abrangente, onde a eficiência da própria organização poderia ser melhorada com este tipo de auditoria.

Tal como indicado anteriormente, para existir uma auditoria interna na organização deverão ser estabelecidos não só processos operacionais, como também um sistema de controlo interno que verifique esses mesmos processos, que por sua vez a auditoria interna vai verificar se o sistema está a “trabalhar” correctamente. Nesta função e em consonância mais uma vez com outros tipos de auditorias, a independência dos auditores internos é fundamental, principalmente em relação aos órgãos ou departamentos que estão a ser analisados, para que os auditores realizem as suas funções de forma objectiva e sem qualquer tipo de influência negativa para a prossecução do seu trabalho. Para que isto aconteça, é recomendável que os auditores internos estejam dependentes directamente do

órgão de gestão ou de alguma comissão de auditoria, como se pode verificar na figura seguinte:

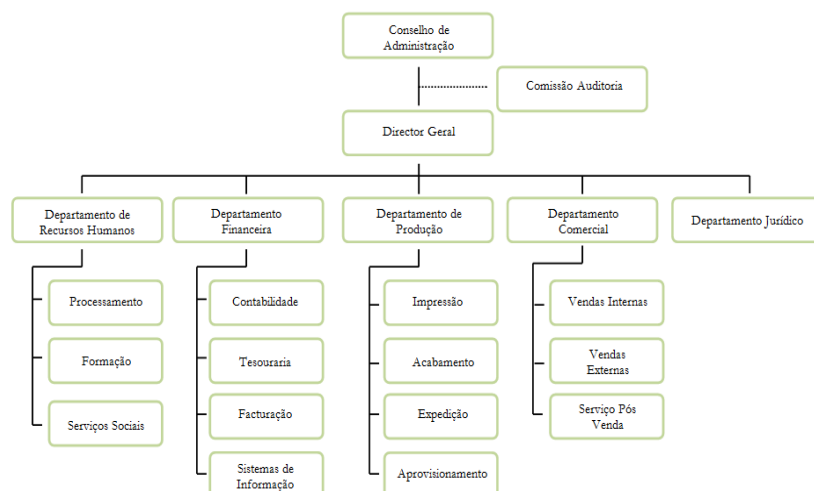


Figura 2.3. – Exemplo de uma estrutura organizacional, para uma boa auditoria interna

Fonte: Elaboração própria

Esta recomendação limita muitas vezes a existência deste tipo de auditorias em algumas entidades, pois pela sua dimensão não têm capacidade para ter um departamento separado da própria entidade, não existindo possibilidade da segregação de funções para o efeito. Outra limitação está relacionada com o aspecto monetário, que muitas vezes não deixa as entidades, que tencionam desenvolver ou investir neste tipo de função nas entidades, mas não o podem fazer. Durante a pesquisa efectuada, o autor deparou-se com uma limitação do ponto de vista empresarial, uma vez os gestores destas entidades têm uma perspectiva negativa da auditoria interna, a qual é vista como mais um custo e não como um investimento necessário, sendo mesmo indicado pelos mesmos gestores, que os directores financeiros ou os seus contabilistas podem efectuar estas funções explicado em parte pela falta de formação dos gestores.

Logo os objectivos de uma auditoria interna devem ser:

- Dar confiança e integridade á informação financeira e operacional

Para concretização deste objectivo os auditores internos devem verificar a informação financeira e registos operacionais, determinando se estes são adequados e correctos e se os respectivos controlos estão adequados à realidade da entidade, bem como se os mesmos são eficazes.

- Verificar a eficiência a nível operacional para concretização dos objectivos estabelecidos

Como os recursos existentes numa entidade são limitados, este será um objectivo fundamental em qualquer entidade. A gestão de cada entidade é que irá definir a forma como esta irá trabalhar ou concretizar os seus objectivos. Os auditores internos irão verificar os padrões estabelecidos pela gestão e conferir se existiram desvios, bem como se existem planos para corrigir estes desvios.

- Salvar os activos de uma entidade

Os auditores internos devem criar ou estabelecer procedimentos que salvaguardem os activos de uma entidade, de um variado tipo de situações, como por exemplo um incêndio. Neste caso, o auditor poderia recomendar a existência de um seguro para danos provocados pelo incêndio à entidade, podendo mesmo sugerir o tipo de seguro. Para além de recomendações, os auditores internos também devem fazer inspecções físicas, para assegurar que estes activos existem na entidade. Tal como foi referido, se as entidades municipais têm uma auditoria interna implementada, os inventários deveriam incluir todos os activos, mas muitas vezes não é isso que acontece, pois existe uma limitação de recursos ao nível da auditoria interna para este efeito.

- Assegurar o cumprimento das leis, regulamentos e contractos

Devem implementar um sistema, que assegure que a legislação em vigor seja cumprida, por parte da entidade. Este sistema será o sistema de controlo interno (SCI), que verificará se as actividades realizadas pela entidade estão a ser efectuadas da forma mais correcta. Como

exemplo deste sistema de controlo interno é apresentada de seguida um exemplo na figura apresentada:

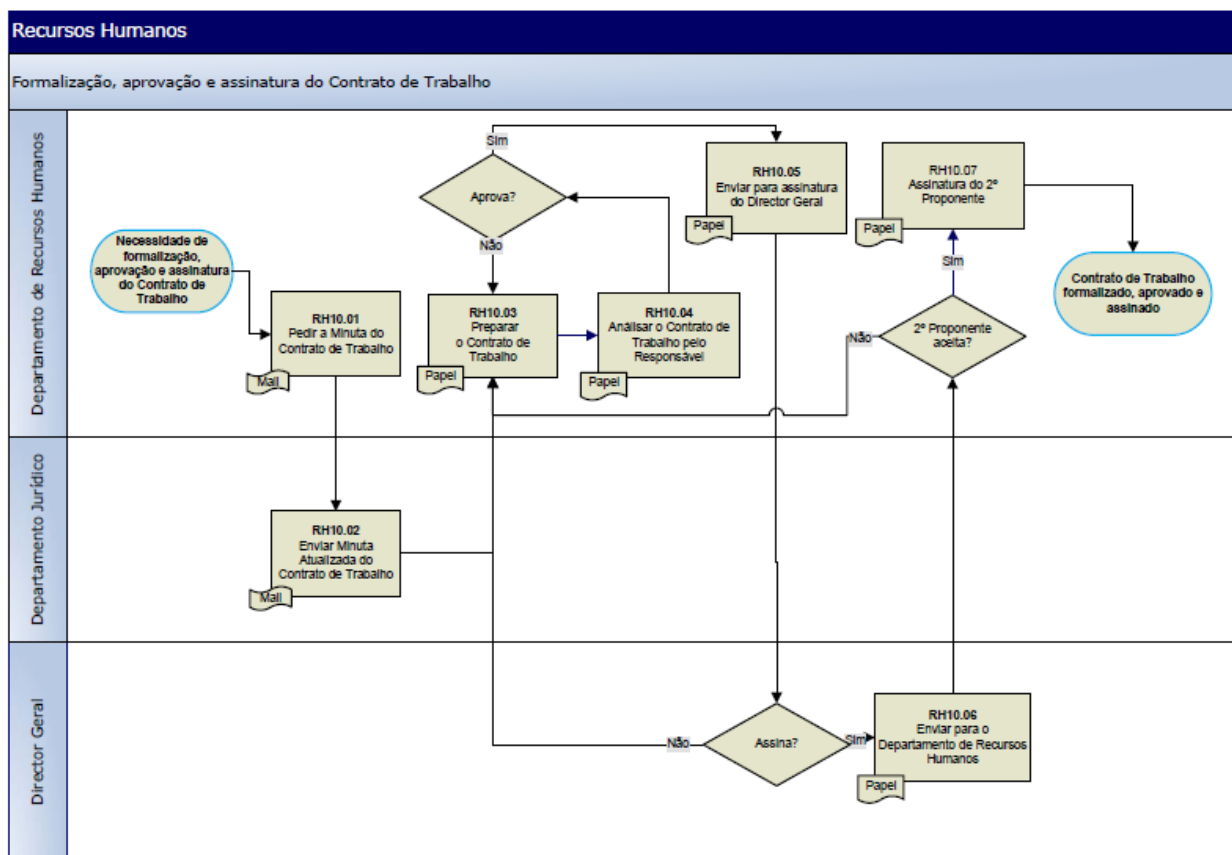


Figura 2.4. – Exemplo de um levantamento do SCI relativamente ao subprocesso de formalização, aprovação e assinatura do contrato de trabalho

Fonte: Elaboração própria

Em Portugal, esta actividade ou tipo de auditoria ainda é muito recente e pela mesma razão, que posteriormente será indicado, em relação à auditoria externa nas entidades municipais, ainda tem que existir uma evolução desta actividade em Portugal, para que a mesma seja desenvolvida da forma mais correta e adequada. Para além disso, também para que esta seja vista com outros olhos por muitas das entidades que são auditadas, ou que poderiam ter uma auditoria interna, assumindo assim um aspecto também didáctico.

Auditoria Operacional

A própria denominação desta auditoria refere que a perspectiva da mesma está relacionada com aspectos operacionais das entidades analisadas.

Tal como as actividades das empresas as auditorias também se desenvolveram, para se adaptarem a novas e mais complexas realidades, principalmente no universo empresarial, sendo criada a auditoria operacional para apoiar o desenvolvimento ao nível operacional das empresas, como no caso das compras, inventários, controlo de qualidade, entre outros. Este tipo de auditoria é mais específica, enquanto a auditoria interna é mais abrangente, indo para além do nível operacional.

Tal como noutros tipos de auditorias, a auditoria operacional também utiliza um conjunto de técnicas, para análise e com o objectivo de verificar os controlos operacionais, a gestão da entidade em análise e a sua estratégia. Quanto às questões operacionais e tal como na auditoria interna, uma das técnicas usadas são os testes substantivos.

Esta forma de auditoria ainda não é muito explorada em Portugal, sendo a auditoria interna e a externa as mais utilizadas pelas entidades, não só pela falta de conhecimento, como também, e tal como acontece da auditoria interna, por falta de recursos. Muitas vezes as entidades consideram que a auditoria interna já inclui a auditoria operacional, mas erradamente devido à especificidade ou especialização desta auditoria.

Auditoria de Gestão

A auditoria de gestão é uma parte da auditoria operacional, tal como é considerada na auditoria operacional, um segmento da auditoria interna. Este tipo de auditoria verifica se os recursos que estão a ser usados pelas entidades e pelos seus gestores, estão a ser utilizados da forma mais eficiente maximizando assim a eficácia. Assim, esta será uma forma de avaliar a gestão de uma entidade e o desempenho dos seus gestores, sendo dada essa avaliação de acordo com determinados parâmetros estabelecidos pelos auditores e só posteriormente os mesmos dão uma parecer, onde será incorporada essa avaliação.

Neste caso, o auditor de gestão deve verificar se órgão de gestão possui as áreas fulcrais da entidade controladas pelo mesmo, deve avaliar e julgar se os padrões de medida para avaliar o gestor são os mais correctos e rever os parâmetros definidos para avaliar a gestão.

Se os outros tipos de auditoria são recentes, esta forma é ainda mais recente, sendo apenas usada em Portugal por empresas com uma dimensão muito significativa, tendo em conta estudos efectuados anteriormente a algumas entidades em Portugal e de acordo com alguns artigos analisados pelo mestrando.

Auditoria Previsional

Em consonância com o referido anteriormente, as actividades das entidades têm-se tornado cada vez mais complexas, sendo por consequência a informação financeira cada vez mais complexa. Para compreender esta informação financeira, os utilizadores das mesmas exigem que esta informação seja apresentada com qualidade e correctamente, para que estes utilizadores tirem conclusões que sejam válidas.

Como se sabe, a informação financeira do exercício corrente, não apresenta com muito detalhe informações previsionais em grande parte das entidades, sendo muitas vezes apresentado um ponto nessa informação financeira, onde são indicadas as perspectivas das entidades. Geralmente esta informação é apresentada, nas grandes empresas e regularmente com um grande grau de detalhe, apesar de poder indicar de acordo com a investigação abordada nesta dissertação, que o mesmo acontece nos municípios, pois estes são obrigados a apresentar mapas previsionais muito detalhados.

Neste tipo de auditoria, e tal como na auditoria externa, o princípio da continuidade está muito presente, pois quando se efectua este tipo de auditoria, está-se a tentar verificar qual a evolução da entidade e quais as possíveis situações que afectem a continuidade dessa entidade. Para além de se ter em conta a continuidade, o auditor, e para que seja dada uma opinião válida neste tipo de auditoria, deverá verificar se os pressupostos utilizados pela gestão para elaboração da informação financeira previsional são razoáveis e consistentes, se esta informação financeira foi elaborada com base nos pressupostos delineados, se esta informação está devidamente apresentada e se foram utilizadas políticas contabilísticas adequadas à realidade da entidade.

Auditoria Informática

Este tipo de auditoria tem como objectivo verificar se os sistemas informáticos estão a “trabalhar” correctamente e se são adequados à realidade da entidade em análise. Esta perspectiva da auditoria teve a sua origem devido ao crescente desenvolvimento que a informática teve nos últimos anos, e que se tornou fundamental para a correcta realização da actividade das entidades.

Esta auditoria é normalmente feita por colaboradores da própria empresa ou por consultores externos, onde se podem incluir os auditores externos. É de referenciar que, este tipo de auditoria, deverá ser efectuado sempre que possível, pois desta análise poderão advir situações muito delicadas para a empresa e que o auditor deverá ajudar a regularizar. Consta-se com frequência que algumas entidades não estão preparadas, revelando mesmo situações críticas, as quais poderiam prejudicar a actividade da empresa, como por exemplo *software* não registado ou entidades sem cópias de segurança sobre a informação relevante, como a contabilidade.

Este tipo de auditoria deverá ser efectuado por técnicos especializados em informática em conjunto com um auditor, pois muitas vezes alguns auditores não têm conhecimentos vastos sobre esta área, o que é fundamental para qualquer tipo de auditoria.

Auditoria Social

Neste tipo de auditoria, tem-se em conta um dos aspectos fundamentais nos últimos anos e que tem sido desenvolvido por muitas entidades, que é a política social que as várias entidades têm, mais especificamente no caso das empresas.

Em Portugal, são muito poucas as empresas que divulgam esta informação, sendo duas das que divulgam estes dados publicamente, a EDP e a EGF.

Na auditoria social, vai-se verificar que os parâmetros indicados pela entidade estão a ser concretizados e se os mesmos estão de acordo com um política socialmente sustentável. Não é um tipo de auditoria muito desenvolvida pelas sociedades de auditoria, de acordo com os meus conhecimentos, embora exista espaço para que tal possa acontecer.

Auditoria Forense

A auditoria forense é o tipo de auditoria que está na “moda” devido aos vários casos de fraude detectados e que estão na ordem do dia, como é o caso do Banco Espírito Santo, onde se alude diversas vezes à auditoria forense.

Este tipo de auditoria tem como função ou objectivo principal, a detecção de actos ilegais cometidos pelos órgãos de gestão ou por colaboradores de uma entidade e que possam afectar as demonstrações financeiras das entidades em causa. Neste caso, é de destacar que é efectuada uma investigação, ao contrário da auditoria externa ou financeira, onde se tem uma posição mais passiva e onde se recebe a informação que vai ser analisada, o que não acontece neste tipo de auditoria.

Esta auditoria é a que o público em geral confunde com a auditoria externa, pois os vários utilizadores da informação financeira pensam, e por falta de conhecimento, que a auditoria externa é inspectiva, mas não é isso que na realidade acontece. Se assim fosse, todas as auditorias efectuadas deveriam ser auditorias forenses (esta questão está relacionada com a Diferenças de Expectativas evidenciadas na obra de Bruno Almeida sobre a Auditoria e Sociedade).

Muitas vezes, este tipo de auditoria só é requisitado quando a fraude já foi efectuada, sendo solicitada pelas entidades reguladoras e judiciais para prestarem assessoria a estas entidades, e também para complementarem a investigação efectuada e decisões tomadas, no âmbito de processos existentes.

Este tipo de auditoria deveria ser efectuada mais vezes e deveria estar mais presente na actividade normal das entidades, para que sejam prevenidas situações mais gravosas, do que as detectadas posteriormente. Veja-se o caso da referida entidade financeira que está a ter uma auditoria forense, que poderia ter tido este tipo de auditoria numa data muito anterior e que poderia ter evitado parte desta situação.

De acordo com o tipo de entidade, os vários tipos de auditorias devem ter em conta se estas são:

Sociedades Anónimas

Quando um auditor está a analisar uma empresa deve ter em conta que tipo de entidade está a auditar não só pelo tipo de responsabilidade existente em cada uma (limitada ou ilimitada), como também devido à própria estrutura, que consoante o tipo de sociedade poderá ser diferente, de acordo com o Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Nas sociedades anónimas, a fiscalização por parte de um auditor é obrigatória e a respectiva certificação legal de contas é feita por parte do revisor oficial de contas, mas essa fiscalização poderá ser efectuada de acordo com as seguintes estruturas:

- Conselho de administração e conselho fiscal;
- Conselho de administração, que irá ser complementado por uma comissão de auditoria e um ROC;
- Conselho de administração executivo, um conselho geral e de supervisão e ROC.

Normalmente, este tipo de entidades têm uma dimensão significativa, o que implica um trabalho mais cuidado por parte do auditor, para além de uma estrutura mais dispersa em comparação com outro tipo de sociedades, por essa razão é que uma das primeiras noções que um auditor deve ter quando inicia um trabalho, é saber que tipo de entidade está a analisar (normalmente as sociedades anónimas têm uma certa dimensão, mas existem sociedades intermédias, que são apenas sociedades para transacções financeiras entre empresas, onde a dimensão não é relevante).

Sociedades por Quotas

Tal como indicado anteriormente, este tipo de sociedades normalmente têm uma dimensão menos relevante em comparação com as sociedades anónimas, portanto a própria fiscalização deste tipo de entidades deverá também ser diferente. Neste caso, a fiscalização é facultativa, sendo obrigatória caso dois dos três limites indicados seguidamente sejam ultrapassados durante dois exercícios consecutivos (de acordo com o nº 2 do artigo 262 do CSC):

- Total do balanço: 1.500.000 euros
- Total do volume de negócios: 3.000.000 euros
- Número de trabalhadores: 50

Se forem ultrapassados pelo menos dois destes limites, a entidade deverá designar um ROC, para que seja emitida a respectiva certificação legal de contas. O espírito desta lei está relacionado com a importância que uma empresa tem ou adquire na área onde actua, e por consequência a influência que esta tem no meio envolvente, o que obriga a apresentar os resultados da forma mais correcta aos utilizadores da sua informação financeira, onde se inclui os elementos pertencentes ao meio onde a empresa está inserida, como por exemplo no caso de um município.

Por observação própria, muitas entidades deste tipo, designam um ROC, mesmo não ultrapassando estes limites, o que demonstra uma preocupação em apresentar uma imagem verdadeira, apropriada e fidedigna. Mas o inverso também acontece, ou seja, aquelas que ultrapassam os limites muitas vezes não querem designar um ROC, devido à falta de conhecimento do que é uma auditoria e como é indicado em muitas situações “não querem ter mais um gasto ou não querem alguém a mexer nas suas contas”. Muitas entidades em Portugal não têm ROC mesmo tendo ultrapassado os limites. Nestes casos a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas nomeia o ROC de acordo com os parâmetros legais, mas não o consegue fazer em muitos casos. Pode admitir-se, que deveria existir um mecanismo de “vigilância” destas situações, para que todas as sociedades por quotas fossem abrangidas.

Cooperativas

Neste tipo de entidade, existe um Conselho Fiscal que é composto pelos cooperantes, podendo ser apoiado por um ROC ou por uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC). Este órgão tem como obrigação examinar, caso seja conveniente, a escrita e toda a documentação da cooperativa e verificar, quando julgue necessário, o saldo de caixa e a existência de títulos e valores de qualquer espécie, aspecto que deverá constar nas respectivas actas, elaborar relatório sobre a fiscalização efectuada e emitir parecer sobre o

relatório de gestão e plano de actividades, requerer uma convocação extraordinária de uma assembleia-geral quando for necessário e de acordo com determinados parâmetros legais e verificar o cumprimento dos estatutos da cooperativa e da lei.

Como se pode verificar, neste tipo de entidade a fiscalização só será efectuada se for oportuno, sendo que a mesma não deveria ser facultativa, mas sim obrigatória em determinados casos, tal como nas sociedades por quotas. Não só pelo número de cooperantes que uma entidade deste tipo normalmente tem e que é em grande parte significativa, mas também porque já existem entidades como estas que têm um volume de negócios muito substancial. Assim sendo, deveria existir um interesse por parte das entidades reguladoras em analisar este tipo de entidades.

Apesar de actualmente ainda existir esta lacuna, esta situação tem sido regularizada parcialmente com a revisão do regime jurídico em alguns ramos cooperativos, como é o caso das caixas de crédito agrícola e em alguns casos, ao nível das cooperativas agrícolas.

Entidades de Interesse Público (EIP).

Este tipo de entidade ou esta denominação começou a ser referida ou dada uma especial atenção com a publicação da Directiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu de 17 de Maio de 2007. O que distingue esta entidade é a sua maior visibilidade e o facto de serem economicamente relevantes e influentes, no meio onde se integram. De acordo com a directiva indicada, são consideradas EIP, as entidades cujos valores mobiliários se encontram admitidos à negociação num mercado regulamentado de um estado-membro ou que sejam instituições de crédito ou empresas de seguros. Também se podem considerar EIP as entidades que têm relevância pública devido ao tipo de actividade, pela sua dimensão ou devido ao número de trabalhadores.

Em Portugal foram definidas como EIP as empresas de seguros, fundos de pensões, instituições bancárias, algumas empresas públicas, entre outras. Grande parte destas entidades é obrigada a nomear um ROC ou SROC e que seja emitida a respectiva CLC.

Em relação a estas últimas entidades, podemos incluir as entidades municipais em análise, apesar de a mesma não estar referida no Decreto – Lei nº 255/2008, de 20 de Novembro, onde são qualificadas as Entidades que são de Interesse Público. Na opinião do mestrando, tendo em conta a especificidade da actividade camarária e do seu sistema contabilístico

(POCAL), poder-se-ia considerar outro tipo de auditoria, como a Auditoria Municipal, onde incluiria a auditoria externa e interna às entidades municipais, sendo efectuada e adaptada à realidade das câmaras.

No futuro próximo, e tendo em conta a evolução que se sente em vários serviços prestados noutros sectores, também a realidade ao nível da auditoria terá que se adaptar às necessidades de cada tipo de cliente. Como exemplo é de referir as entidades financeiras, que já são auditadas de acordo com as suas realidades, ou mesmo as sociedades anónimas. As entidades públicas também já são auditadas de acordo com determinados parâmetros, mas a realidade municipal é diferente da realidade pública em geral, pelas suas especificidades e tendo em conta os relatos obtidos juntos dos municípios, as auditorias às mesmas são muitas vezes feitas tendo em conta uma realidade do sector privado (mesmo existindo directrizes que orientam os trabalhos efectuados nesta área).

2.3. AUDITORIA EXTERNA

A auditoria externa ou financeira é a análise à informação disponibilizada pelas entidades por parte de auditores externos, sendo emitida a respectiva opinião sobre a forma de Certificação Legal de Contas pelo Revisor Oficial de Contas.

Esta auditoria surgiu da necessidade que as entidades têm em transmitir uma maior confiança em relação à informação financeira disponibilizada e não de detectar fraudes, como é pressuposto por alguns utilizadores da informação financeira ou mesmo as entidades que estão a ser analisadas.

Assim, o objecto da auditoria externa são as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e tem como objectivo expressar uma opinião sobre esta por parte de um profissional competente e independente, que é o auditor.

De acordo com Norma Internacional de Auditoria 200 (ISA 200), “o objectivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras”. Esta norma define como os objectivos globais do auditor na realização de uma auditoria, tais como:

- Obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais, por erro ou por fraude, sendo expressado dessa maneira uma opinião de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável;
- Relatar sobre as demonstrações financeiras de acordo com os parâmetros estabelecidos pelas ISAs e de acordo com as suas verificações.

De acordo com uma das leis bases para a auditoria, a Lei *Sarbanes-Oxley*, a auditoria significa um exame das demonstrações financeiras de qualquer emitente por uma firma de auditores independente, de acordo com as regras do *Public Company Oversight Board* ou da *Securities and Exchange Commission*, com o objectivo de expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras.

A opinião emitida pelo auditor, deverá ser transmitida de forma muito cuidada devido a um conjunto de razões, mas a razão principal é que a sua opinião irá influenciar a decisão de vários utilizadores da informação financeira de uma entidade. Exemplificando, se um auditor emitir uma opinião destacando uma reserva sobre a continuidade de uma empresa, é normal e provável que um potencial investidor se retraia sobre um possível investimento nessa empresa. O auditor emite o seu parecer de acordo com os regulamentos ou com o artigo 35 do Código das Sociedades Comerciais, mas este parecer poderá influenciar de uma maneira muito negativa uma empresa que poderá estar a recuperar ou num processo de inversão nos últimos anos, o que deveria ser destacado pelo auditor e muitas vezes não é feito. Neste caso, a auditoria poderá evoluir para um patamar de participação mais efectiva numa cooperação estratégica com as empresas.

Para além da razão elencada no parágrafo anterior, o auditor para expressar o seu parecer, efectua o seu trabalho com base em amostragens retiradas das áreas que analisou e por consequência, o auditor irá fazer asserções com base nessas amostras para uma realidade geral ou do universo da amostra retirada da entidade em análise. Por outro lado, alguns saldos contabilísticos analisados têm que ser estimados, como no caso das imparidades, ou seja, são valores estimados e absolutos, por conseguinte está inerente uma margem de erro nas opiniões transmitidas.

Por estas razões, é que na auditoria se deixaram de utilizar palavras como *exactidão*, *correctamente* ou *rigorosamente*, passando para expressões como uma *imagem verdadeira e apropriada* e *apresentam apropriadamente*, tendo desta forma uma opinião transmitida de acordo

com o profissionalismo e independência que devem ser transmitidas. É neste ponto que deverá ser referido, que advêm as diferenças de expectativas, que será destacado algumas vezes ao longo desta dissertação. Enquanto os utilizadores da informação financeira e o público em geral apreendem que o principal objectivo da auditoria é descobrir fraudes, quando a principal responsabilidade pela prevenção e detecção destas fraudes é da gestão das entidades analisadas. Tal como indicado, os auditores não podem oferecer uma segurança absoluta de que sejam detectadas todas as distorções materiais na informação financeira disponibilizada, pois os testes são efectuados com base em amostras e particularmente, porque na auditoria externa a informação testada é apresentada pela gestão e não retirada pelos auditores, isto é, a informação apresentada é de natureza persuasiva e não de natureza conclusiva.

Os utilizadores da informação financeira das entidades auditadas externamente, podem ser agrupados da seguinte forma e habitualmente também são designados como *stakeholders*:

Investidores – Preocupam-se com os pareceres dos auditores, pois necessitam de determinar se devem continuar a deter ou não uma participação na empresa. Muitas vezes estes utilizadores pedem aos seus ou a outros auditores externos, para que no caso de compra de uma participação, efectuem um trabalho de *due diligence*, que consiste em analisar a informação financeira das empresas adquiridas de acordo com determinados parâmetros, para obtenção de uma maior segurança (ou seja, em algumas situações a auditoria externa não é suficiente);

Trabalhadores – Geralmente, neste caso, este grupo tenciona verificar a saúde financeira da entidade, mais especificamente a estabilidade e rentabilidade da mesma, para dessa forma obterem uma maior segurança laboral, com a informação prestada. Neste caso, foi verificado que muitos trabalhadores não efectuam esta análise. Esta situação muitas vezes ocorre apenas quando as empresas declaram falência ou insolvência ou quando os salários não são pagos por parte da entidade patronal. No futuro próximo, esta situação tem tendência a mudar, principalmente devido à crise financeira que tem afectado o país nos últimos anos.

Financiadores – as instituições de crédito estão interessadas na informação financeira e na CLC do ROC, para determinarem o risco relativo a um possível financiamento concedido a uma entidade. Na altura em que as restrições financeiras não eram muito significativas, tanto ao nível da banca como nas empresas, as CLC não eram analisadas com tanto detalhe como são agora pelos departamentos de risco de uma instituição financeira, pois como se sabe, estas certificações das auditorias externas dão sinais de alerta muito importantes, o que por vezes a informação financeira só por si, não os transmite. Logo, actualmente e mais do que nunca a pressão por parte das entidades analisadas sobre a auditoria, é cada vez maior, para que as situações indicadas pelo auditor sejam resolvidas, chegando em alguns dos casos, as propostas de financiamento, recusadas devido às reservas existentes e em alguns casos devido às ênfases. Tem que ser realçado, que no caso dos municípios as entidades financeiras generalizam o nível de risco para todas as entidades públicas em ligação com o risco do Estado, mesmo sendo entidades bem geridas, como é o caso de alguns dos municípios onde os dados financeiros e a respectiva CLC é muito positiva, o que poderá estar errado e que tenderá a mudar no futuro próximo.

Fornecedores e outros credores – Estas entidades querem averiguar se a saúde financeira dos seus clientes é a ideal, para liquidarem os valores que lhes são devidos e no caso da CLC estão interessados na questão relativa á continuidade. Nestes casos as entidades fornecedoras muitas vezes não têm a possibilidade de aceder às demonstrações financeiras e respectiva certificação, não só porque muitas entidades não a divulgam como também se forem requisitar esta informação, vão perder margem comercial em relação ao seu cliente, pois será mais um ponto a favor do cliente para negociar melhores condições.

Clientes – Tal como os fornecedores, os clientes também estão interessados na continuidade das empresas, pois muitas vezes a actividade destas entidades estão dependentes dos serviços prestados pelos seus fornecedores, como é o caso do, por exemplo, transporte de mercadorias. Este é um exemplo muito actual, visto que muitas empresas relacionadas com transportes tiveram que fechar, e obrigaram muitas empresas a criar a sua própria frota transportadora ou a adquirir estes serviços, o que encareceu em muitos casos os gastos relacionados. Já existem casos que ao analisarem a informação financeira do fornecedor e que ao confirmarem que esta entidade está com dificuldades,

requisitaram comprovativos aos seus fornecedores de que iriam conseguir por à disposição os serviços contratados e se têm capacidade financeira para o fazerem.

Governo e entidades públicas – Neste caso, as entidades estão interessadas nas actividades das empresas e respectiva informação financeira, para tributarem adequadamente essas entidades.

Público em geral – Como já foi referido, muitas entidades contribuem positivamente nas economias de determinadas localidades, não só em termos de criação de emprego, como também na confiança que transmitem aos fornecedores locais. Como exemplo em Portugal temos a Auto Europa, entidade de referência no distrito de Setúbal. O público está interessado na prosperidade destas entidades sendo muito importante para as pessoas e outras entidades que este tipo de entidades subsistam. Logo quando se fala de uma realocização da Auto Europa noutra país, o público em geral fica em termos gerais preocupado. Tal situação também acontece com as entidades municipais, pois muitas vezes estas entidades são os principais empregadores nos distritos, mas nestes casos as pessoas acham que estas entidades nunca irão falhar com o pagamento dos salários dos seus colaboradores, o que não pode ser garantido, nos tempos em que vivemos.

Para que esta informação seja mais compreensível, relevante, fíável e comparável, os auditores têm um papel fundamental, para que a informação financeira seja transmitida da forma mais adequada e que transmitam uma imagem verdadeira e apropriada. Estes são os intermediários de uma relação entre os detentores de capital de uma entidade e os órgãos de gestão de uma entidade (teoria da agência já referida anteriormente). Para que os detentores de capital concluam se os gestores estão a cumprir com as suas responsabilidades, os auditores são necessários para que os accionistas ou sócios extraiam essas conclusões.

A informação deverá ser compreensível, quero com isto dizer que a informação financeira divulgada pelas entidades deverá ser de fácil compreensão por parte dos seus utilizadores. Quanto à relevância, a informação financeira deverá influenciar as decisões económicas e financeiras dos seus utilizadores, sendo os auditores cada vez mais pertinentes na determinação dessa relevância nas entidades auditadas.

A informação financeira também deve ser fiável, representando de forma verdadeira e apropriada as operações ou outros acontecimentos das entidades. A auditoria externa, e tal como já foi referido, é um dos seus objectivos que as demonstrações financeiras auditadas representem uma imagem verdadeira apropriada, portanto esta será fundamental para que esta informação seja fiável. Por fim a informação financeira deverá ser comparável, ou seja, deverá permitir a comparação dos vários dados financeiros transmitidos pela entidade entre os vários exercícios, permitindo identificar desvios significativos. Os auditores vão permitir verificar se a comparabilidade é exequível, pois em alguns casos as entidades mudam os princípios contabilísticos utilizados, o que altera a leitura da informação financeira transmitida, não sendo transmitida por estas entidades em alguns casos essas alterações, atitude muito criticável.

Outro conceito fundamental na auditoria externa, e que deverá ser apreendido pelos vários utilizadores da informação financeira e pelas entidades financeiras e não financeiras, que são auditadas e mesmo as que não são auditadas, é que está inerente à auditoria ou outra actividade relacionada, um código de ética e de deontologia profissional, que regulamenta a actividade profissional dos auditores, ou seja, os auditores no âmbito da sua actividade já têm princípios orientadores, dos quais não se podem abstrair, para que o seu trabalho seja efectuado da forma mais correcta e dentro de parâmetros estabelecidos por esse código. Estes princípios são apresentados pelo Código de Ética e Deontologia da OROC, tendo o primeiro sido criado em 1987.

No actual código, que se encontra em vigor (de Setembro de 2010), os princípios fundamentais emanados deste código são a independência, responsabilidade, competência, urbanidade, legalidade e sigilo profissional. Neste mesmo código também são apresentados os deveres do ROC, outras regras existentes no exercício da profissão, a responsabilidade disciplinar. Das várias disposições do actual código gostaria de destacar as seguintes:

- O ROC deve sempre rejeitar indicações de terceiros sobre o trabalho efectuado ou a efectuar e que conclusões deve tirar. A pressão financeira que algumas entidades têm sentido nestes últimos anos têm feito que as mesmas tentem pressionar os auditores, tal como já foi referido anteriormente. Este será o primeiro passo para que os auditores se afastem por iniciativa própria, tendo sido uma destas razões para que algumas SROC se afastaram em algumas entidades que colapsaram (exemplo: Banco Português de Negócios),

- Deve rejeitar trabalhos para os quais não esteja tecnicamente preparado para os efectuar, como por exemplo não ter recursos suficientes para realizar o seu trabalho. Em 2007 quando os municípios começaram a contratar os serviços de auditoria, muitos deles indicaram, como critério de selecção do ROC ou SROC, apenas o preço e não a capacidade técnica, o que obrigou a OROC a divulgar uma recomendação para que estes serviços fossem recusados, pois em alguns casos eram necessários, um nível de recursos muito maior do que existente em algumas SROC que se candidataram.

- Não fazer qualquer tipo de publicidade,

- Ter um seguro de responsabilidade civil profissional, para que determinadas situações estejam precavidas, como por exemplo processos judiciais contra SROC de entidades que foram auditadas anteriormente e os seus serviços foram dispensados, por variadas razões (o valor mínimo deste seguro deverá ser: 500.000 euros).

Estes são exemplos de conduta ética e da deontologia existente na auditoria e que muitas vezes não é assimilada pela sociedade em geral, tal como o trabalho que é efectuado pelos auditores. Futuramente, a divulgação do que é auditoria, para que serve e como é feita por parte da OROC, aos vários utilizadores da informação financeira, será fundamental, tal como já é feita em relação à contabilidade, com várias “acções de charme” junto de determinadas entidades por parte da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Terá de ser referido que a profissão de auditor também é supervisionada, ou seja, os auditores também são auditados, para verificar se os procedimentos utilizados nos seus trabalhos estão a ser os mais correctos e também para verificar se os mesmos estão a cumprir com todos os regulamentos. Normalmente, quem faz esta “inspecção” é a OROC, mas em SROC ou ROC que estejam a auditar EIP, as entidades que poderão efectuar essa análise são: OROC, Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, Instituto de Seguros de Portugal ou o Banco de Portugal.

Quanto aos procedimentos utilizados na auditoria externa serão explicados ou expostos no capítulo referente à Auditoria Externa nos Municípios.

Por fim, é feita uma pequena referência à fraude e ao erro. O erro é uma distorção não intencional, como por exemplo, uma imparidade mal calculada devido a um descuido na

forma de cálculo. A fraude é um ato intencional praticado pelos gestores, empregados, terceiros e responsáveis pela gestão, para obtenção de vantagens financeiras e não financeiras ilegais. Um exemplo de fraude é a apropriação indevida de activos. A razão pela qual é feita esta referência, está relacionada, com o objectivo da auditoria externa e que já foi divulgada, para que os leitores desta dissertação percepcionem que muitas vezes os auditores detectam erros e não fraudes (os primeiros são mais facilmente detectáveis). Mesmo que se detectem fraudes, os auditores são obrigados a comunicar às autoridades competentes.

Concluindo este capítulo, é feita uma sugestão para qualquer auditor ou pessoa que esteja interessada em desenvolver-se profissionalmente, ou mesmo por curiosidade. É recomendado pelo autor desta dissertação a leitura do livro que é considerado a “bíblia” da auditoria em Portugal, e que é de leitura fácil e que foi publicado pelo grande mentor da auditoria em Portugal, o Dr. Carlos Baptista da Costa: “Auditoria Financeira – Teoria & Prática.”

3. A AUDITORIA EXTERNA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

A Auditoria Externa nas entidades Municipais portuguesas é uma realidade muito recente no panorama geral português. Este tipo de auditorias só começou a ser obrigatório em determinadas câmaras municipais e de acordo com alguns parâmetros, desde 2007 de acordo com a Lei das Finanças Locais, que foi aprovada pela Lei nº 2 / 2007, de 15 de Janeiro de 2007 (esta lei foi revista em 2013 – alargou o número de entidades municipais que tiveram de ter auditorias externas).

3.1. AUDITORIA EXTERNA MUNICIPAL

Com vista a prevenir situações de má prática de gestão e conferir uma maior transparência às contas dos Municípios, o governo Português reforçou o papel da auditoria com Lei das Finanças Locais, que foi aprovada pela Lei nº 2 / 2007, de 15 de Janeiro de 2007 e que implementou pela primeira vez a verificação, por um auditor externo, as contas anuais dos

municípios que tenham alguns requisitos. Até à presente data as auditorias eram executadas pelo Tribunal de contas, pela Inspeção Geral das Finanças e pela Inspeção - Geral da Administração Local.

As autarquias locais são entidades que gozam de autonomia financeira, patrimonial, orçamental e administrativa, tal como é indicado no artigo 6º da Constituição da Republica Portuguesa. Uma autarquia local inclui os municípios e as freguesias. Na parte que está em análise, que são os municípios, existe um órgão executivo e deliberativo. O primeiro é composto pelo presidente e pelos vereadores, que são eleitos por sufrágio universal. Em segundo lugar temos o órgão deliberativo que é constituído pela assembleia municipal, sendo ao mesmo tempo o órgão de fiscalização, por não existir um órgão específico com essa função.

A Lei nº 2 / 2007 vem definir que os municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local são obrigados a ter as suas contas auditadas e emitida a respectiva Certificação Legal de Contas. Devido à generalidade desta lei, principalmente em relação ao que é considerado sector empresarial local, alguns municípios não tiveram ou contrataram auditorias, pois consideraram que não detinham participações financeiras no sector empresarial local, visto que as participações que detinham não eram de entidades locais, sendo permitida esta excepção pelo Tribunal de Contas e pelas entidades competentes após justificação dos mesmos municípios. Esta situação foi “regularizada” após a renovação e a aplicação de uma nova Lei das Finanças Locais nº 73 / 2013 de 3 de Setembro, o que obrigou todos os municípios a terem as contas auditadas. É indicado nesta lei que todos os municípios que tenham contabilidade patrimonial têm que remeter as suas contas para um sociedade de revisores de contas ou revisor oficial de contas, para que seja emitido um parecer e respectiva Certificação Legal de Contas (são basicamente todos os municípios – artigo 76, nº 3 da Lei das Finanças Locais).

De acordo com a Lei das Finanças Locais de 2007 as competências que um auditor deverá ter e que são semelhantes às que encontramos no Código das Sociedades Comerciais, devem ser as seguintes: o dever de participar aos Órgãos Municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do Plano Plurianual de Investimentos do município, a obrigação de remeter semestralmente ao Órgão Deliberativo informação sobre a respectiva situação económica e financeira do município, e emitir um parecer sobre as contas do exercício. É de destacar que da análise efectuada e das reuniões que tive com os órgãos executivos camarários, alguns trabalhos efectuados pelos auditores eram concretizados numa base anual em vez de

semestral, não sendo assim cumprida por parte de alguns auditores, um dos deveres estabelecidos pela lei (não tive conhecimento de qualquer relatório por parte de um auditor das contas semestrais).

Tal como foi supramencionado, a actividade da auditoria está muito regulamentada, e no âmbito da actividade municipal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas emitiu em Outubro de 2009 a Directriz de Revisão / Auditoria 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, que veio dar linhas orientadoras aos Revisores relativamente aos trabalhos a realizar, no âmbito das suas competências, e em relação à verificação das contas individuais. Na DRA 873, é indicado que o parecer semestral só deve ser emitido caso esteja definido no contrato de prestações de serviços com o Município. Muitas vezes esta situação é esquecida, mas nos casos indicados no parágrafo anterior existe esta definição. É recomendável que este parecer semestral seja disponibilizado no site dos municípios para ser do conhecimento geral do público.

Esta lei também vem estabelecer que os municípios que cumpram os requisitos indicados anteriormente, que as contas sejam consolidadas e emitido o respectivo parecer do Revisor Oficial de Contas. No estudo efectuado, foi dada especial atenção às contas individuais dos municípios e não consolidadas, pois nesse caso deveria ter em conta a análise pessoal, não só as contas dos municípios como também das entidades locais, como é o caso da Valorsul, sendo que neste caso deveria ser efectuada uma análise mais extensiva e que iria obrigar o mestrando a investir mais tempo, do que o disponibilizado para a elaboração desta dissertação e ultrapassar o âmbito da mesma.

O auditor quando emite a sua opinião, tendo em consideração o exame que efectuou às demonstrações financeiras, é-lhe exigido que seja planeado e executado, para que seja obtida com um nível aceitável de confiança uma opinião, onde as demonstrações financeiras do município estão isentas de distorções materialmente relevantes e de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Para isso, os procedimentos de auditoria a executar na revisão legal das contas dos municípios e de acordo com as DRA e ISA ao nível do Planeamento, Materialidade, Conhecimento do Negócio e Compreensão da Entidade, e Análise do Risco, são os seguintes:

DRA 300 e ISA 300 – Planeamento: o auditor deverá definir uma estratégia global de auditoria, para que seja assegurado que as áreas mais importantes de auditoria sejam

devidamente analisadas. Assim, preconiza-se que os principais problemas e riscos potenciais sejam identificados e regularizados, devendo ser definidos prazos para a conclusão dos seus trabalhos e para a apresentação dos relatórios, para que o seu trabalho seja efectuado da forma mais eficiente e eficaz.

DRA 320 e ISA 320 – Materialidade: para cálculo da materialidade o auditor deverá ter em conta o Activo e os Proveitos da entidade municipal, devendo estabelecer parâmetros máximos e mínimos, para definição do que é ou não significativo e relevante, para que seja incluído no seu parecer. Neste caso e tendo em conta a “sensibilidade” das entidades que estão a ser analisadas, o nível de materialidade deve ser muito baixo, pois pequenas situações podem vir a revelar-se muito significativas.

DRA 301 e ISA 315 - Conhecimento do Negócio e Compreensão da Entidade: o auditor deverá conhecer a actividade do município. Para efeito este deve indagar os responsáveis administrativos e financeiros da edilidade e dirigentes intermédios, devendo descrever essas mesmas actividades e compreendê-las. Este é um procedimento fundamental em qualquer auditoria e muito mais neste caso, devido à especificidade da actividade que está a ser analisada. Mas não basta só ter este conhecimento da actividade, também deve ser complementado por uma análise detalhada ao Sistema de Controlo Interno (identificação e verificação dos vários procedimentos operacionais e teste e análise às medidas de controlo implementadas nestes procedimentos) e por uma Avaliação do Risco.

DRA 400 - Análise do Risco: o risco inerente à auditoria, está relacionado com a susceptibilidade do Revisor emitir uma opinião inapropriada, quando as demonstrações financeiras estejam com distorções materialmente relevantes. Estas distorções podem ter origem de fraudes ou erros (de actos intencionais e ou não intencionais). Sendo que o auditor não tem como objectivo detectar fraudes e erros, este deve ter presente que estas situações podem ocorrer devido a:

- Da actividade, assumindo que não existem os respectivos controlos internos (risco inerente);

- Falha dos mecanismos de controlo interno (risco de controlo);
- Dos procedimentos de auditoria serem efectuados com base em amostras (risco de detecção).

O risco na auditoria é a combinação destes três riscos, cabendo a cada auditor usar o seu juízo profissional para avaliar este risco, como se poderá verificar na figura representativa desta combinação de seguida:

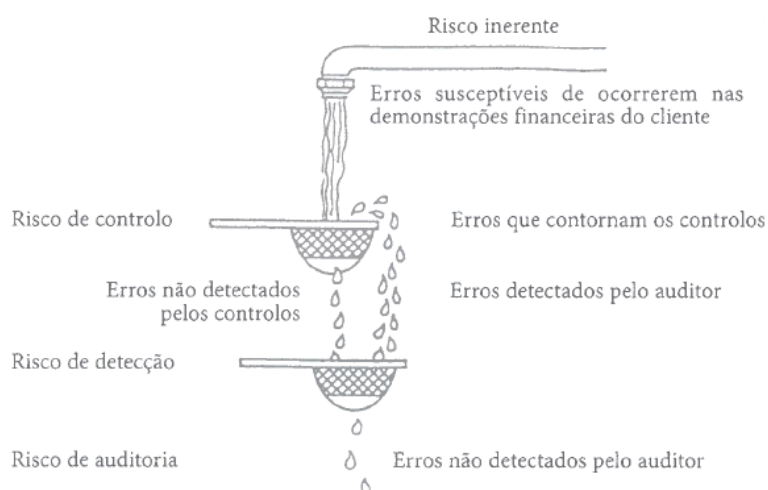


Figura 3.1. – Funcionamento do risco de auditoria

Fonte: Baptista da Costa (2010)

De seguida são apresentados alguns dos procedimentos que o auditor deverá considerar na verificação em alguns documentos de prestações contas (nos principais):

Relatório de Gestão – Verificar se a informação económica financeira está de acordo com os dados apresentados no Balanço e Demonstração de resultados (muitas vezes o relatório não apresentam dados económico financeiros), se integra no relatório a evolução das dívidas de e a terceiros nos últimos três exercícios, se tem uma proposta de aplicação do resultado líquido do exercício e se existem notas aos factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.

Balanço – Conferir se o Balanço está correctamente efectuado de acordo com os princípios e regras definidas pelo POCAL e se tiveram como base os balancetes finais disponibilizados, verificar se não existiu compensação de saldos, verificar se os dados comparativos estão correctos e se há uma correta separação entre o que é de curto prazo e o que é de médio ou longo prazo.

Demonstração de Resultados – Se foi elaborado de acordo com balancetes finais e se os dados comparativos estão correctos.

O POCAL obriga os municípios, após 30 dias à aprovação das contas por parte dos mesmos, a dar publicidade e remeter os documentos de prestações de contas para as entidades competentes, como por exemplo, o Tribunal de Contas. Estes mesmos documentos relativos aos dois últimos exercícios, devem ser disponibilizados no seu *site*, o que muitas vezes não acontece de acordo com as análises efectuadas (algumas entidades disponibilizavam só alguns documentos e outras não disponibilizaram qualquer documento, tendo só em alguns casos apresentado os mesmos no final ou início do exercício seguinte).

Tal como foi referido anteriormente, uma auditoria efectuada a um município não deverá ser analisada da mesma forma que uma auditoria a uma entidade do sector privado, não só por integrar o sector publico, como também pelas diferenças contabilísticas inerentes à própria actividade. Com o trabalho de investigação efectuado, por vezes estas diferenças são tidas em conta pelas entidades municipais, mas para alguma surpresa do autor deste trabalho, por vezes os auditores no trabalho efectuado não têm em conta esta realidade, o que deveria ser um dos princípios intrínsecos a qualquer auditor.

Talvez, num futuro próximo, com as devidas alterações legislativas, para aproximar a realidade contabilística dos municípios à realidade privada, estas diferenças se desvançam sendo a nova Lei das Finanças Locais de 2013, um dos primeiros passos para essa aproximação, o que veio dar uma maior importância à auditoria externa municipal, conferindo também uma maior transparência às contas disponibilizadas pelos municípios.

No apêndice 5 desta dissertação é apresentado o modelo de relatório de revisão/auditoria para contas individuais dos municípios de acordo com a DRA 873 relativa às Autarquias Locais e Equiparadas e que deverá ser emitida pelo ROC.

Este modelo de Certificação Legal de Contas (CLC) é muito semelhante ao utilizado pelas entidades privadas, possuindo apenas as respectivas adaptações para as entidades municipais, como por exemplo, a referência ao POCAL e os respectivos princípios contabilísticos.

3.2. ENQUADRAMENTO LEGAL

Para ser analisada a Auditoria Externa Municipal, os respectivos Municípios e a informação financeira correspondente, deve ter-se em conta uma vasta legislação e regulamentos, dos quais se destacam no âmbito da minha investigação os seguintes:

- Lei das Finanças Locais nº 2 / 2007, de 15 de Janeiro - A presente lei estabelece o regime financeiro dos municípios e das freguesias, sendo definido nesta lei quais os municípios que são obrigados a ter Certificação Legal de Contas e que princípios orientadores devem ser seguidos pelos municípios na elaboração da informação financeira,
- Lei das Finanças Locais nº 73 / 2013 de 3 de Setembro – Esta lei veio rever a lei indicada no ponto anterior sendo definido, que as entidades, que sejam obrigadas, nos termos da lei, à adopção de contabilidade patrimonial, são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as mesmas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, ou seja, basicamente todas as entidades municipais.
- Artigo 6 da Constituição da República – Estado Unitário – é definido o que é um Estado como uma organização em consonância com a autónoma das autarquias locais,

- Artigo 235 da Constituição da República – Autarquias Locais – é definido o que são as autarquias locais,

4. A INFORMAÇÃO FINANCEIRA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Um dos objectivos desta dissertação é o de analisar a informação financeira das câmaras municipais, com o intuito de averiguar qual a qualidade da informação financeira transmitida pelas câmaras municipais, de acordo com vários parâmetros. Para a execução deste estudo foi necessário em primeiro lugar perceber que tipo de informação financeira é transmitida pelos municípios e qual é a base para a elaboração da informação financeira correspondente. Com esse intuito surgiu a necessidade de analisar o sistema contabilístico, que nas entidades privadas é o SNC, mas que no caso específico dos municípios é o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - POCAL.

Para complementar esta análise e o estudo que foi efectuado, foi analisado o Anuário dos Municípios Portugueses de 2013, onde é feita uma avaliação da informação financeira disponibilizada por cada município e definido um ranking dos vários municípios existentes.

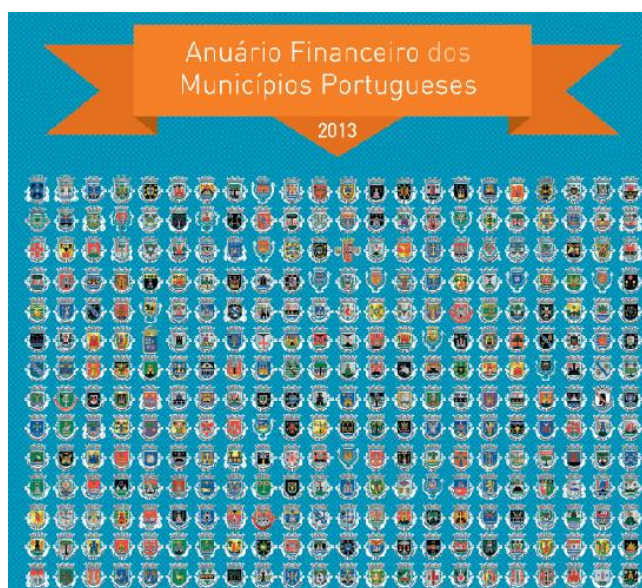


Figura 4.1. – Anuário dos Municípios Portugueses - 2013

Fonte: Anuário dos Municípios Portugueses (2014)

Muitas vezes quando se analisa a informação financeira, tem-se como termo de comparação a realidade do SNC, que em algumas entidades públicas municipais também é utilizada, o que complica o trabalho efectuado pelos municípios para efeitos de consolidação. Neste estudo apenas constará a análise da informação financeira individual disponibilizada pelos municípios, que posteriormente se poderá concluir, que tem algumas semelhanças com a realidade privada, mas também diferenças muito significativas e que obrigam a que os municípios tenham técnicos especializados no POCAL e que por vezes, os elementos que efectuam as auditorias externas não estão preparados.

4.1. QUE INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Tal como é indicado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro “o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública à administração local”.

Aquando da criação do POCAL, o principal objectivo foi a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos na contabilidade pública, constituindo uma ferramenta fundamental de apoio às autarquias locais. Desta forma permite o controlo financeiro com a disponibilização de informação aos órgãos autárquicos, e o estabelecimento de regras e procedimentos para a execução orçamental, para que sejam atendidos os princípios contabilísticos do Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP e os princípios orçamentais, para uma correcta execução orçamental. Assim, permite contribuir para uma melhor uniformização dos critérios de previsão e para uma disponibilização da informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia.

O POCAL é de aplicação obrigatória em todos os municípios ou entidades equiparadas, onde podemos incluir as juntas de freguesia. Este plano compreende considerações técnicas, princípios e regras contabilísticas, critérios de valorimetria, documentos previsionais, o próprio plano de contas, o sistema contabilístico e de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os métodos específicos utilizados (objecto do POCAL).

Após a aprovação de contas os municípios deverão após 30 dias dar publicidade aos seguintes documentos:

- Plano Plurianual de Investimentos;
- Orçamento;
- Fluxos de caixa;
- Balanço;
- Demonstração de Resultados;
- Relatório de Gestão.

Muitas vezes os municípios não conseguem fazer esta publicidade em tempo útil, o que dificulta a análise aos mesmos por parte dos utilizadores da informação financeira. Como poderemos ver de seguida, os documentos necessários para dar publicidade, são uma pequena parte dos que necessitam ser elaborados e enviados para as entidades competentes, como podemos analisar de seguida:

Natureza	Nota ao POCAL	Título mapa	POCAL	Tribunal de contas - Grupo I (1)	Tribunal de contas - Grupo II (2)	CCDR (3)
Económica e Financeira	5	Balanço	X	X		X
	6	Demonstração dos Resultados	X	X		X
	8.1	Anexo às Demonstrações Financeiras: Caracterização da entidade	X	X		X
	8.2	Notas ao balanço e á demonstração de resultados	X	X		X
Orçamentais	7.1	Plano Plurianual de Investimentos	X	X	X	X
	7.2	Orçamento	X	X	X	X
	7.3.1	Controlo Orçamental - Despesa	X	X	X	X
	7.3.2	Controlo Orçamental - Receita	X	X	X	X
	7.4	Execução anual do plano plurianual de investimentos	X	X	X	X
	7.5	Fluxos de caixa e Contas de Ordem	X	X	X	X
	7.6	Opções de tesouraria	X	X	X	X
	8.3	Anexos às demonstrações financeiras: Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução:				
	8.3.1	Modificações do orçamento:				X

	8.3.1.1	Modificações do orçamento - Receita	X	X	X	X
	8.3.1.2	Modificações do orçamento - Despesa	X	X	X	X
	8.3.2	Modificações ao plano plurianual de investimentos	X	X	X	X
	8.3.3.	Contratação administrativa:	X			X
	8.3.3.1	Situação dos contractos	X	X		X
	8.3.4	Transferências e subsídios:				
	8.3.4.1	Transferências correntes - Despesa	X	X		X
	8.3.4.2	Transferências capital - Despesa	X	X		X
	8.3.4.3	Subsídios concedidos	X	X		X
	8.3.4.4	Transferências correntes - Receita	X	X		X
	8.3.4.5	Transferências capital -Receita	X	X		X
	8.3.4.6	Subsídios obtidos	X	X		X
	8.3.5.1	Activos de rendimento fixo	X	X		X
	8.3.5.2	Activos de rendimento variável	X	X		X
	8.3.6	Situação e evolução da dívida e dos juros				X
	8.3.6.1	Empréstimos	X	X	X	X
	8.3.6.2	Outras dívidas a terceiros	X	X	X	X
Outros Documentos	2.9	Norma de controlo interno e suas alterações		X	X	
	12.2.9	Resumo diário de tesouraria		X	X	
	13.	Relatório de gestão	X	X	X	
		Guia de Remessa		X	X	
		Acta de reunião onde foram discutidas e votadas as contas		X	X	
		Síntese das reconciliações bancárias		X	X	
		Mapas de fundos de manei		X	X	
		Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais		X	X	
		Relação de acumulação de funções		X	X	
	Relação nominal dos responsáveis		X	X		

- (1) – Às entidades sujeitas á adopção do POCAL é aplicável a Resolução nº 4/20011 do Tribunal de contas – Grupo I – Integram-se, as autarquias locais e entidades equiparadas cujo movimento anual da receita seja igual ou superior a 5.000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública, arredondado de acordo com as normas legais.
- (2) – Grupo 2 – Integram-se as entidades cujo movimento anual da receita seja inferior ao limite estabelecido às entidades abrangidas pelo Grupo I.
- (3) Artigo 6º do Decreto – Lei nº 54 – A / 99, de 22 de Fevereiro.

Quadro 4.1. – Mapas obrigatórios para prestação de contas

Fonte: DRA 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas – OROC (2009)

Esta grande quantidade de documentos económicos e financeiros, orçamentais, entre outros, obriga os municípios a terem uma sobrecarga administrativa, o que influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira, o que poderemos verificar aquando da exposição do estudo empírico efectuado.

Dos vários mapas obrigatórios, vão ser resumidamente apresentados os mais importantes, para a presente pesquisa: o balanço, a demonstração de resultados e o relatório de gestão.

O Balanço é o mapa contabilístico que apresenta a “fotografia” financeira e patrimonial do município, sendo agrupados e classificados de acordo os activos, passivos e fundos próprios. Este é um dos mapas mais importantes para qualquer autarquia, onde se pode verificar a evolução financeira e económica dos municípios e qual a sua posição à data perante outras instituições publicas ou autárquicas. A grande limitação deste mapa e tal como no SNC, é o de ser estático do ponto de vista evolutivo, ou seja, apresenta apenas uma posição numa determinada data. Para além desta limitação e com base na análise efectuada às CLC das autarquias locais, posso afirmar que alguns balanços não podem ser comparáveis, pois algumas rubricas desses mesmos balanços não estão contabilizados da forma mais correcta ou não estão mesmo contabilizadas (exemplo: provisão em falta por parte do município relativa a uma situação judicial).

A Demonstração de Resultados por natureza é o mapa onde são apresentados os vários resultados da autarquia, servindo para avaliar se actividade desenvolvida pela autarquia foi feita da forma mais correcta e por consequência avaliar os responsáveis camarários.

O Relatório de Gestão apresenta e justifica os resultados obtidos pelas autarquias, para além da execução orçamental. Para além dos resultados, apresenta a situação patrimonial da autarquia, tendo os respectivos comentários justificativos relativos à situação patrimonial existente. Em muitas situações as autarquias também apresentam neste mapa o plano de actividades que tiveram ao longo do exercício e as iniciativas que consideraram relevantes. No final do mesmo, muitas vezes apresentam a aprovação das contas de acordo com os parâmetros legalmente aceites.

Com estes mapas obrigatórios ao abrigo do POCAL e com aprovação deste plano, foram repostos três conceitos fundamentais no âmbito das entidades públicas e das respectivas despesas:

- Eficiência – alcançar os objectivos com uso do menor número de recursos,
- Eficácia – alcançar os objectivos que foram previamente definidos,
- Economia – os custos para alcançar os objectivos foram minimizadas.

A avaliação destes três conceitos irão ser efectuadas de acordo com vários indicadores financeiros e de gestão retirados principalmente dos mapas anteriormente referidos, e que irão permitir avaliar de forma geral a própria autarquia.

Para que a informação financeira seja fiável, comparável, compreensível e relevante, e tal como no SNC, a produção da informação rege-se de acordo com determinados princípios, que neste caso poderão ser princípios contabilísticos ou orçamentais. No estudo em questão serão realçados apenas os princípios contabilísticos emanados do POCAL.

- Princípio da entidade contabilística – constitui uma entidade contabilística toda a entidade pública que esteja obrigada a apresentar contas de acordo com o POCAL;
- Princípio da continuidade – considera que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada;
- Princípio da consistência – a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro;
- Princípio da especialização – os proveitos e os custos são considerados nos exercícios a que dizem respeito ou que quando obtido ou efectuados;
- Princípio do custo histórico – os registos contabilísticos devem ser efectuados de acordo com o custo de aquisição ou de produção;

- Princípio da prudência – só são integrados nos registos contabilísticos estimativas com um determinado grau de certeza, ou seja só devem ser consideradas estimativas por defeito;
- Princípio da materialidade – todos os elementos relevantes devem ser evidenciados nas demonstrações financeiras (os que podem influenciar as avaliações ou decisões dos órgão de gestão das autarquias);
- Princípio da não compensação – os elementos das rubricas do activo devem ser considerados em separado dos elementos do passivo, e os custos em separados dos proveitos.

Grande parte destes princípios, são semelhantes aos existentes no SNC. Podemos agrupá-los em três grupos de acordo com o seguinte mapa adaptado do POCAL:

Princípios contabilísticos	Quanto à periodização	- Princípio da especialização - Princípio da continuidade
	Quanto à legalidade	- Princípio do custo histórico - Princípio da entidade contabilística - Princípio da não compensação
	Quanto ao controlo de gestão	- Princípio da prudência - Princípio da consistência - Princípio da materialidade

Quadro 4.2. – Princípios contabilísticos

Fonte: Adaptado do POCAL Comentado (2006)

Esta é uma pequena parte da realidade pública relativa á informação financeira respectiva. De acordo com vários artigos analisados sobre esta informação financeira produzida pelas autarquias locais e tendo em conta os dados transmitidos pelo Anuário referido anteriormente, o POCAL tenderá a aproximar-se do SNC, o que permitirá a apreensão por parte de um maior número de utilizadores da informação financeira, pois estes utilizadores já estarão habituados à realidade privada. Também se espera que com esta aproximação os

processos existentes e obrigatórios no POCAL sejam simplificados, ajudando as autarquias a produzir uma informação financeira com uma maior qualidade.

4.2. ENQUADRAMENTO LEGAL

Na análise realizada à informação financeira produzida pelos Municípios, foi tida em conta a seguinte legislação:

- Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro – POCAL - Visa a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade moderna, por forma a constituir um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais. Definem-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas
- Lei das Finanças Locais nº 73 / 2013 de 3 de Setembro - Esta lei veio rever a lei semelhante de 2007, principalmente no caso das entidades, que sejam obrigadas, nos termos da lei, à adoção de contabilidade patrimonial, são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as mesmas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas.

5. ESTUDO EMPÍRICO

Para elaborar o estudo empírico foi realizado um questionário, que foi enviado por *email* à amostra do universo da população que está a ser estudada. Desta forma, foram obtidas conclusões das respostas recolhidas, sendo muito útil para obter uma perspectiva geral da qualidade da informação financeira dos municípios portugueses, bem como sobre a influência da auditoria externa na informação financeira dessas mesmas entidades.

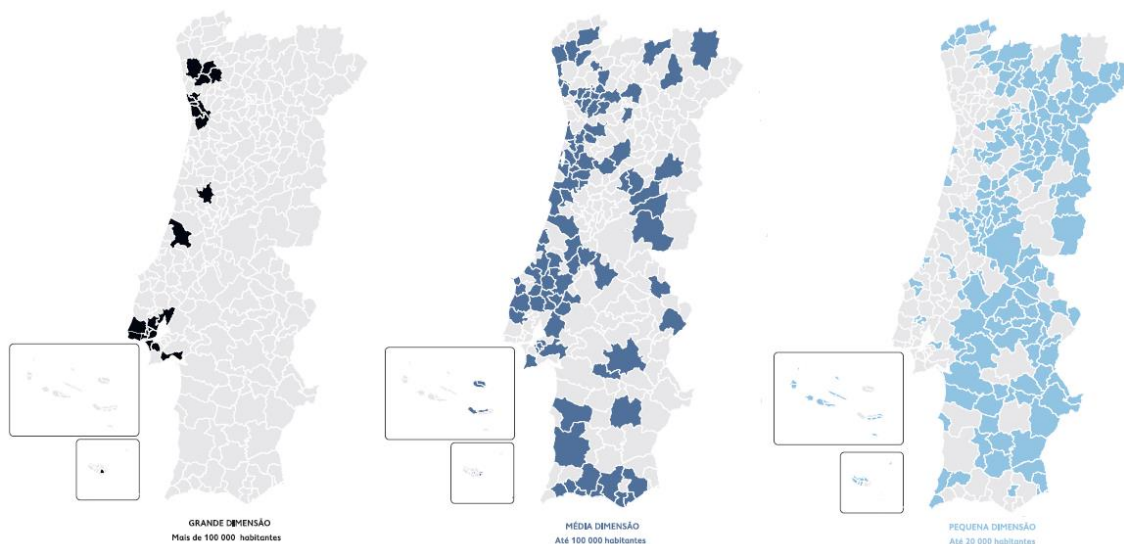


Figura 5.1. – Dimensão dos Municípios Portugueses

Fonte: Anuário dos Municípios Portugueses (2014)

Antes da elaboração do questionário propriamente dito, foi concretizada uma análise prévia à matéria apreendida na unidade curricular de Metodologias de Investigação do Mestrado de Auditoria. Tendo em conta esta análise, Quivy e Campenhoudt definem questionário como sendo:

“[...] um instrumento de observação não participante, baseado numa sequência de questões escritas, que são dirigidas a um conjunto de indivíduos, envolvendo as suas opiniões, representações, crenças e informações factuais, sobre eles próprios e o seu meio.”

Um inquérito poderá incidir sobre opiniões ou sobre factos, dependendo este do seu objectivo, sendo que em todos os inquéritos tem que ter em conta a gestão de variados tipos de questões aos inquiridos. Esta técnica de recolha de dados foi seleccionada entre várias existentes, tal como pode verificar na figura seguinte:

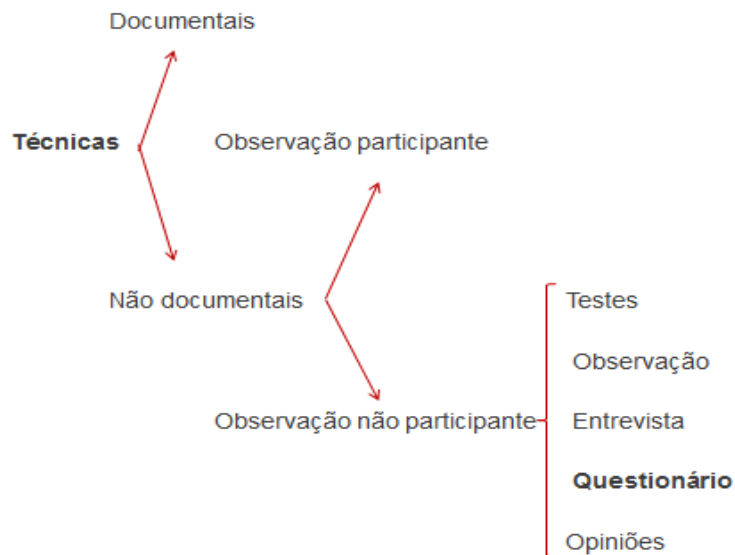


Figura 5.2. – Técnicas para recolhas de dados

Fonte: Elaboração própria

Os questionários têm as seguintes vantagens:

- Possibilidade de um menor enviesamento por parte do inquiridor;
- Poderem alcançar um número elevado de entidades num curto espaço de tempo;
- Análise poderá ser parametrizada, ou seja, as questões podem ser mais semi-abertas ou fechadas de acordo com os parâmetros a avaliar;
- Quando existem questões críticas, não existe a inibição do entrevistado.

Como desvantagens:

- Poucas razões motivacionais, para o inquirido responder;
- Sem possibilidade de feedback por parte do entrevistador em caso de dúvida do inquirido;
- São só apropriados para estudos empíricos não muito complexos;
- Respostas dadas de forma ligeira pelas entidades inquiridas;
- A amostra da população inquirida poderá não ser representativa desta, consequentemente não se poderão inferir conclusões fidedignas da mesma.

Para a elaboração do questionário, tendo por base a estrutura preconizada nos “*Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*” de Ana Maria Baranano (2008), convém seguir os seguintes passos:

- Planeamento e estrutura do inquérito

Neste primeiro passo, há que definir as hipóteses que se pretendem testar, bem como estabelecer um orçamento e recursos a utilizar para a elaboração deste questionário. É igualmente relevante ter-se em conta o tipo de população a estudar e a amostra que vamos retirar desta (no presente caso a população serão os municípios portugueses e a amostra representativa será dez por cento dos municípios portugueses localizadas em zonas geográficas nos arredores de Lisboa, mais concretamente nas regiões adjacentes à capital).

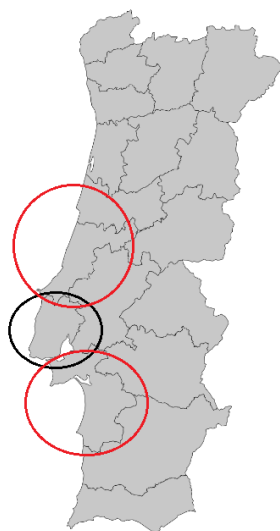


Figura 5.3. – Área de intervenção (Distritos: Lisboa, Leiria, Santarém e Setúbal)

Fonte: Elaboração própria baseada no mapa de Portugal

Quando a população que se pretende investigar é composta por um elevado número de elementos, por ausência de recursos ou devido a elevados custos de recolha de informação, é utilizada a amostragem como forma de determinação dos elementos a testar ou a estudar.

De acordo com Pestana (2002:43), a «amostragem ocupa-se das metodologias de recolha de dados representativos de populações finitas, e de extracção de informação desses dados, apropriadas sobretudo a estudos observacionais».

No entanto, para que a amostragem seja uma técnica aconselhável e credível é necessário que esta seja representativa da população, permitindo que as conclusões retiradas da amostra possam ser inferidas para a população alvo de estudo, tal como mostra a Figura 5.4..

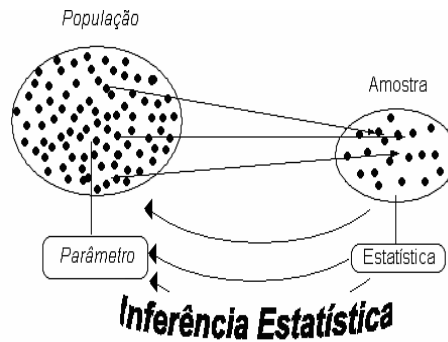


Figura 5.4. – Processo de inferência estatística

Fonte: Murteira (1990)

O processo de amostragem para a realização do questionário deve seguir as seguintes fases:

- Definição da população alvo (Municípios Portugueses);
- Escolha das técnicas de amostragem (Técnica de amostragem não estatística);
- Determinação do tamanho da amostra (10 % da população alvo);
- Execução do processo de amostragem (Recolha de os vários elementos da amostra).

A utilização de técnicas de amostragem estatística e representativa constituem valor acrescentado à investigação, visto que são técnicas consideradas isentas de subjectividade e constituindo a melhor prova na construção de conhecimento credível. Apesar de a amostra no estudo efectuado não ter sido retirada de forma aleatória, considera-se que serve, os objectivos do estudo realizado.

A amostragem não aleatória é realizada com métodos que envolvem juízos de valor de quem selecciona os elementos para a amostra, procurando-se que a amostra seja um espelho da população analisada. Neste tipo de amostragem podem-se incluir quatro tipos de amostragem: amostragem orientada – a selecção dos elementos da população é feita por especialistas e em função das características que os elementos retirados têm em relação aos objectivos do estudo efectuado; amostragem por conveniência – a selecção dos elementos é efectuada de forma arbitrária em conveniência do estudo efectuado (foi este tipo de amostra não aleatória seleccionado para o estudo efectuado); amostragem “Bola de Neve” – método utilizado quando os elementos da população não se encontram registados, ou quando dificilmente se sabe qual o universo da população estudada, procedendo-se a um inquérito sobre um numero mais elevado possível de elementos; amostragem por quotas – os elementos da amostra é seleccionada de acordo com determinadas características da população.

No estudo efectuado e tal como indicado, foi utilizado uma amostragem por conveniência, o que pode levar a que a amostra não seja representativa e limitar a possibilidade de inferência dos resultados. Para este estudo e tendo em conta as várias limitações inerentes, este tipo de amostragem será o apropriado, para os seus objectivos, sendo que o mestrando tentou retirar uma amostra o mais representativa possível da população analisada, para que se inferisse da forma mais adequada.

Recolha dos dados – não existe um modelo ideal para recolha de dados, visto que existem simultaneamente várias vantagens e desvantagens, consoante o modelo que se opte. Por exemplo, o questionário enviado por *email*, que foi efectuado no âmbito desta dissertação, pode ter gastos mais baixos, do que os questionários enviados pelo correio, mas apenas as entidades com correio electrónico ou *emails* que sejam enviados para os departamentos ou para as pessoas adequadas, é que poderão responder (esta foi uma das dificuldades que foi sentida, mas que foi ultrapassada através de contactos por telefone para os vários municípios, inquirindo quem são os chefes da divisão financeira, pedindo os emails e insistindo com os mesmos para responderem ao questionário).

Elaboração das perguntas – as questões elaboradas pelo entrevistador deverão ser simples, concisas e concretas, para que não sejam necessárias mais explicações ao inquirido. Ou seja, não devem existir perguntas vagas, e não devem excluir da entidade questionada uma

possibilidade de resposta. Relativamente à ordem das perguntas efectuadas, esta é tão importante como a forma das questões efectuadas. A ordem das questões deve dar ao entrevistado uma visão abrangente do tema que está a ser estudado, facilitando a leitura por parte do entrevistado através de um percurso previamente definido e claro, ou seja, deverá ter um encadeamento coerente. Outra opção muito discutida é se deverão existir ou não um número de respostas ímpares ou pares. Normalmente, se o número de respostas é ímpar, o inquirido tem tendência para não responder positivamente ou negativamente, mas para responder não aplicável (o que em alguns casos foi o que aconteceu no questionário realizado, pois a entidade que respondeu, para não se comprometer com uma resposta inadequada, indicou como não aplicável – não representando desta forma verdadeiramente a opinião do inquirido). Por outro lado, um número de respostas par tem a desvantagem de só ter a possibilidade de resposta sim ou não, não sendo possível uma resposta neutra (para ultrapassar esta situação foi dada a possibilidade ao questionado de responder sim, não, não aplicável e outro espaço para observações).

Desenho do questionário – o desenho do questionário efectuado deve ser atractivo para o inquirido e deve motivar o mesmo a responder, para que seja garantida uma devolução correcta após o seu preenchimento (foram reunidos esforços para que as entidades municipais respondessem ao questionário em *software* Excel, com as protecções devidas, mas em alguns casos, os mesmos enviaram o ficheiro em formato PDF – foi algo que se podia ter evitado com a motivação e a instrução dos municípios a responderem em ficheiro Excel ou eventualmente ter sido utilizado um software mais especializado como o Qualtrics ou o Google Survey). Para além do indicado, a aparência também deve ser tida em conta, devendo ser o mais minimalista possível e identificativo das instituições que estamos a representar.

Revisão do questionário – neste passo, deve-se pedir aos inquiridos que revejam o nosso questionário, para que sejam identificados possíveis problemas (foram obtidos apoios de alguns colegas do mestrado e colegas de trabalho para efectuar esta revisão).

- Recolha de dados

Após construção do questionário propriamente dito, podemos começar a recolher os dados, que tal como indicado anteriormente deverão ser claros, concisos e concretos. Como fonte para recolhas de dados podemos ter as indicadas na figura 5.5.:

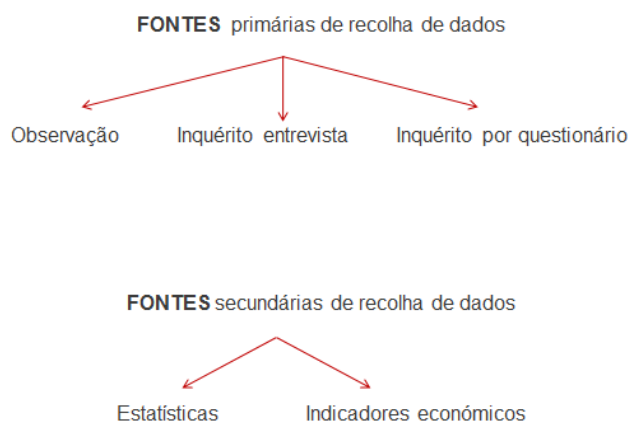


Figura 5.5. – Fontes para recolhas de dados

Fonte: Elaboração própria

Geralmente, num trabalho académico é dado maior ênfase às fontes primárias do que as fontes secundárias, pois trazem dados originais ao trabalho de investigação.

As fontes secundárias são ferramentas frequentemente utilizadas para a investigação devido à relativa facilidade na recolha de dados (ao contrario das fontes primarias).

Existem dois tipos de erros que acontecem normalmente na fase da recolha de dados e que devem ser realçados. O primeiro está relacionado com erros na amostra retirada ou de amostragem, pois os elementos seleccionados para a amostra podem não ser representativos da população que está a ser analisada. Esta situação acontece normalmente quando se tem uma base de dados, que serviu para efectuar a recolha de dados, está incompleta ou desactualizada (no caso deste estudo foram utilizadas fontes actualizadas de todos os Municípios Portugueses de 2014).

O segundo erro está relacionado com a própria recolha de dados, que advém de duas causas: erros na recolha e codificação da informação e a impossibilidade de obtenção de respostas dos elementos seleccionados da amostra. O primeiro caso está relacionado com a má preparação das ferramentas para recolher os dados, falta de controlo da qualidade do

trabalho efectuado e de interpretações subjectivas (no estudo efectuado foi sempre tido em consideração este aspecto pelo mestrando, tendo sido utilizadas ferramentas para recolha de dados, que foram criadas pelo mesmo e que permitiram o controlo da qualidade – ver apêndice nº 1). No caso da impossibilidade de obtenção de respostas deve-se à falta de cobertura, de elementos que não foram encontrados e à recusa de participação no inquérito (grande parte dos elementos da amostra responderam ao inquérito e em alguns casos foram seleccionados outros elementos, para substituir os casos em que não responderam, o que indica que foi ultrapassado nesta investigação esta situação).

- Acesso aos dados

Posteriormente à recolha de dados, temos que proceder à análise dos mesmos, a qual deverá ser cuidada e previamente parametrizada (foram utilizados e elaborados neste passo um quadro que é disponibilizado no apêndice nº 4).

- Preparação dos dados recolhidos

Neste passo devemos verificar que os dados recolhidos estão preparados para serem analisados, sendo corrigidos eventuais erros, se existem valores em falta e se se cumpre formalmente com todos os pressupostos científicos que definimos inicialmente quando escolhemos este método de investigação.

- Análise dos dados

De seguida e após a extracção da informação necessária, temos que analisar essa informação, a qual poderá ser efectuada segundo Hill (2009), e com base nas seguintes técnicas estatísticas e de acordo com as seguintes escalas:

Escalas nominais – aplicação de técnicas estatísticas não paramétricas;

Escalas ordinais – aplicação de técnicas estatísticas de preferência não paramétricas;

Escalas de intervalo – aplicação de técnicas estatísticas de preferência paramétricas;

Escalas de rácio – aplicação de todas as técnicas estatísticas paramétricas.

- Produção do relatório e de conclusões

Os dados analisados na fase anterior vão ser resumidos neste passo para que os utilizadores desta informação compreendam as conclusões retiradas do questionário efectuado. Este relatório deverá ser redigido dando ênfase apenas aos pontos de interesse e de forma simples, ou com uma linguagem simples.

- Divulgação dos resultados

Por fim e após elaboração do relatório, este deve ser divulgado junto dos possíveis utilizadores do mesmo, para que se obtenha o feedback correspondente. Para que seja efectuado ou desenvolvido este passo final, a distribuição deve ser rápida, confidencial e permitir a interacção com os resultados obtidos (após conclusão da dissertação irá ser disponibilizada a cada um dos municípios incluídos nesta amostra, a mesma dissertação, onde tem as conclusões obtidas com o questionário desenvolvido).

O questionário elaborado e enviado para os municípios portugueses, foi estruturado de forma a obter uma avaliação sobre a qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios portugueses e se existe influência das auditorias externas na preparação da informação financeira (em resposta a dois dos objectivos definidos para esta dissertação).

Este questionário tem 66 perguntas sendo com o objectivo das primeiras 49 perguntas de responder à questão da avaliação da qualidade da informação financeira e as últimas 17, responder relativamente à influência das auditorias externas nessa qualidade.

Foi definido de forma subjectiva, uma avaliação a cada resposta dada, tendo sido estabelecidos três tipos de resultados possíveis face a cada resposta: 3 – Bom, 2 – Razoável, 1 – Mau. No final do questionário, tendo em conta a avaliação definida e tendo em conta as respostas dadas, irá concluir-se se a qualidade da informação financeira é boa, muito razoável, razoável, pouco razoável ou má, e sobre o grau de influência das auditorias externas.



Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

QUESTIONÁRIO - Dissertação de Mestrado de Auditoria					
Município:					
Elaborado por:	Ricardo Rei	Data:	01-10-2014	Revisto por:	
Questões		Sim	Não	N/A	OBS:
1	A Câmara Municipal tem organigrama actualizado?				
2	A contabilidade é feita no Município?				
3	Se não, onde é feita?				
4	Existe um Sistema de Controlo Interno implementado no Município?				

Figura 5.6. – Questionário elaborado e enviado para Municípios

Fonte: Elaboração própria

Este questionário irá complementar uma análise prévia que foi efectuada sobre a informação financeira disponibilizada pelos municípios, a qual auxiliou na sua elaboração e a retirar conclusões deste estudo.

Dimensão	MUNICÍPIO	Exercício 2011			Exercício 2012			Exercício 2013		
		C.L.C. (1)	Reservas	Enfases	C.L.C. (1)	Reservas	Enfases	C.L.C. (1)	Reservas	Enfases
Pequeno	ALCANENA	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Médio	ALCOBAÇA	Sim	7	5	Sim	4	5	Sim	2	2
Pequeno	ALCOCHETE	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Grande	ALMADA	Sim	1	8	Sim	0	3	Sim	0	4
Pequeno	ALVAIÁZERE	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Grande	AMADORA	Sim	0	0	Sim	0	0	Sim	-	-
Médio	BARREIRO	Sim	-	-	Sim	-	-	Sim	-	-
Pequeno	BATALHA	Sim	0	0	Sim	0	0	Sim	0	0
Médio	BENAVENTE	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Grande	CASCAIS	Sim	4	1	Sim	1	0	Sim	3	0
Médio	FIGUEIRA DA FOZ	Sim	0	0	Sim	0	3	Sim	3	2
Grande	LEIRIA	Sim	2	0	Sim	-	-	Sim	1	0
Grande	LISBOA	Sim	15	0	Sim	9	6	Sim	8	1
Grande	LOURES	Sim	5	2	Sim	5	1	Sim	5	1
Médio	MAFRA	Sim	2	8	Sim	2	8	Sim	2	8
Médio	MARINHA GRANDE	Sim	2	4	Sim	1	4	Sim	1	4

Médio	MOITA	Sim	0	0	Sim	0	0	Sim	0	0
Médio	MONTIJO	Sim	-	-	Sim	-	-	Sim	6	0
Grande	ODIVELAS	Sim	2	5	Sim	2	4	Sim	-	-
Grande	OEIRAS	Sim	7	1	Sim	6	1	Sim	6	1
Médio	OURÉM	Sim	4	0	Sim	3	0	Sim	2	1
Médio	PALMELA	Sim	5	3	Sim	4	4	Sim	4	1
Médio	POMBAL	Sim	1	0	Sim	1	0	Sim	0	1
Médio	PORTO DE MÓS	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Grande	SEIXAL	Sim	8	2	Sim	7	4	Sim	4	2
Médio	SESIMBRA	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Grande	SETÚBAL	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Grande	SINTRA	Sim	1	4	Sim	1	4	Sim	0	2
Pequeno	SOURE	Não	0	0	Não	0	0	Não	0	0
Médio	TOMAR	Sim	-	-	Sim	2	0	Sim	2	0
Médio	TORRES NOVAS	Sim	2	5	Sim	1	8	Sim	0	7
Grande	VILA FRANCA DE XIRA	Sim	-	-	Sim	-	-	Sim	1	1

NOTA: (1) - Deverá ter Certificação Legal de Contas de acordo com a Lei das Finanças Locais

Quadro 5.1. – Quadro de apoio à análise das Certificações Legais de Contas

Fonte: Elaboração própria

Da análise prévia efectuada à informação financeira dos últimos três exercícios, o que se destacou em primeiro lugar foi a existência de reservas e ênfases em quase todas as CLC dos municípios, que têm a obrigação de terem auditorias externas. É de destacar, que muitos dos municípios não disponibilizaram as respectivas CLC nos seus *sites*, o que obrigou a requisitar as mesmas aos respectivos chefes da divisão financeira. Apesar da existência em quase todos os municípios de ênfases e reservas, verificou-se que houve uma evolução positiva nesse número, o que demonstra uma preocupação destas entidades, em apresentar uma imagem cada vez mais verdadeira e apropriada, transparente e de acordo com os parâmetros estabelecidos pelas entidades competentes e pelos regulamentos respectivos.

Em segundo lugar, a dimensão dos municípios, o que poderia ser um aspecto que poderia diferenciar a qualidade da informação financeira e o número de reservas e ênfases, não são relevantes, pois grandes municípios apresentam informação financeira com alguma qualidade e CLC com algumas reservas e ênfases, em oposição ao que se apresenta nos municípios mais pequenos onde acontece o inverso.

Por fim, existem municípios que começaram a ter auditorias externas e respectiva CLC apenas em 2014, mesmo tendo a obrigatoriedade da Lei das Finanças Locais de 2007, de acordo com a interpretação que foi feita à mesma lei. Houve municípios que se justificaram com uma diferente interpretação da mesma lei, o que foi aceite pelas entidades competentes devido à constatação da lacuna referida pelas mesmas. Esta não CLC está relacionada com a “aversão” que algumas câmaras têm às auditorias, por falta de conhecimento ou por suporem que será mais uma entidade inspectiva, que só irá *incomodar* a actividade municipal em vez de a melhorar.

Tendo em conta apenas o último exercício analisado e apenas as Certificações Legais das Contas individuais, tal como já foi referido anteriormente, os tipos de reservas e ênfases mais frequentes são as por limitação de âmbito e por incertezas fundamentais, não tendo nas CLCs analisadas sido verificado uma recusa por parte do revisor em certificar as contas. As limitações de âmbito devem-se principalmente, por ser a primeira vez que a Sociedade de Revisores efectuou a sua auditoria, pela inventariação de activos, que não foi realizada, circularizações e respectivas respostas insuficientes e por falta de informação disponibilizadas por alguns departamentos dos municípios. Quanto às questões que interligadas com as incertezas fundamentais indicadas pelos auditores, estão relacionadas com processos judiciais para os quais não foram efectuadas as respectivas provisões e por provisões necessárias relativas aos investimentos financeiros em entidades relacionadas.

Estas situações não são gravosas, mas mesmo assim mostra que ainda existe muito trabalho a realizar entre as partes, para que as demonstrações financeiras estejam de acordo com determinados parâmetros. Sendo assim, poderá evidenciar-se que a falta de dados disponibilizados aos auditores dentro de prazos aceitáveis e a falta de provisões para determinados casos materialmente relevantes, são os aspectos fundamentais a corrigir e a melhorar no âmbito da actividade municipal. Por outro lado, é pertinente e de valor realçar que muitos municípios têm sistemas de controlo interno implementados e bem desenvolvidos, o que permite que a actividade operacional dos mesmos se desenvolva da forma mais correcta, e com essa mais valia influencie de forma positiva a informação financeira disponibilizada pelos municípios.

No que diz respeito às demonstrações financeiras disponibilizadas pelas câmaras municipais, mais especificamente no tocante ao Balanço, à Demonstração de Resultados e ao Relatório de Gestão, da análise efectuada, pode-se depreender que de maneira geral o Balanço e a Demonstração de Resultados foram apresentados de acordo com os princípios do POCAL.

Em relação ao Relatório de Gestão, muitos municípios têm conseguido desenvolver ao longo dos três últimos exercícios relatórios cada vez mais completos, mas ainda assim com alguns problemas, como é o caso da não apresentação dos vários indicadores financeiros fundamentais, para uma interpretação e análise à gestão autárquica. Ou seja, muitos municípios apenas apresentam dados relativos à actividade municipal operacional, dando apenas destaque a situações pertinentes na actividade do município e acções realizadas pelos mesmos no exercício em causa. Este será um dos aspectos a melhorar em apenas alguns municípios. Muitos deles, e com o passar dos anos, já fazem referência aos dados financeiros mais relevantes.

No caso do Relatório de Gestão conclui-se que consoante a dimensão do município, mais evoluído ou detalhado é o mesmo, mas mesmo assim existem pequenos municípios que se destacam positivamente pelo relatório de gestão desenvolvido e pela forma como é apresentado, dos quais é de dar especial destaque aos municípios de Ourém, Porto de Mós e de Pombal.

6. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios portugueses.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
1	A Câmara Municipal tem organigrama actualizado?	27			

Nesta questão foi verificado se os Municípios tinham uma estrutura organizativa delineada e actualizada de acordo com a realidade actual.

Todos os Municípios indicaram que têm um organigrama actualizado, o que é demonstrativo da preocupação que os municípios têm em ter uma estrutura organizada, o que ajudará ao desenvolvimento da sua actividade operacional e por consequência da qualidade da informação financeira.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
2	A contabilidade é feita no Município?	27			
3	Se não, onde é feita?			27	

Estas duas questões complementam-se, tendo como objectivo averiguar onde os municípios efectuam a sua contabilidade, se influência a qualidade da informação financeira que a mesma seja efectuada pela Câmara ou não e a justificação de ser ou não realizada no Município.

Das respostas obtidas, concluiu-se que efectivamente todos os municípios fazem a sua contabilidade e que caso esta fosse realizada fora dos mesmos, a qualidade da informação financeira não seria a melhor. Chegou-se a esta conclusão, pois a realidade contabilística dos municípios (POCAL), tem algumas diferenças substanciais com a realidade empresarial privada (SNC).

Logo tendo recursos humanos suficientes e com conhecimentos da realidade municipal, o mais adequado para os municípios será ter a sua contabilidade centralizada na sua estrutura. No futuro próximo e com a aproximação da realidade contabilística municipal à realidade privada, esta realidade poderá mudar e poderemos ter municípios com a sua contabilidade efectuada através do recurso ao *outsourcing*.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
4	Existe um Sistema de Controlo Interno implementado no Município?	26	1		

Quase todos os municípios têm um Sistema de Controlo Interno implementado, o que contribui para que determinados procedimentos sejam realizados da forma mais efectiva, como por exemplo os controlos relacionados com os registos contabilísticos.

A existência deste sistema, é demonstrativo da preocupação dos municípios em não só prestar os seus serviços da forma mais eficiente e eficaz, como também apresentar uma informação financeira de qualidade.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
5	A Câmara é Certificada / Tem Manual de Funções/Organização?	14	12	1	

Nesta pergunta quase metade dos municípios indicaram que não têm uma certificação de qualidade, um manual de funções ou da organização. Esta situação influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira, pois mesmo tendo um sistema de controlo interno efectivo, quer dizer que as funções entre os vários departamentos não estão definidas e parametrizadas, não existem regras ou métodos definidos sobre o trabalho a realizar.

Logo a informação financeira apresentada pelos municípios pode ser elaborada de forma errática e por colaboradores das câmaras com poucos conhecimentos para o efeito.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
6	Existe orçamento/contas previsionais anuais?	27			

Os Municípios são obrigados a elaborar orçamentos previsionais anuais. É objectivo verificar com esta questão se existiria alguma resposta fora dos parâmetros estabelecidos pela lei das finanças locais em vigência. Tal como seria de prever, todos os municípios responderam que sim.

A existência de um orçamento numa entidade pública ou privada influenciara de maneira positiva a qualidade da informação financeira, pois irá expor mais informação, com maior especificidade e com maior qualidade aos utilizadores desta mesma informação, que podem ser os munícipes da Câmara Municipal em questão.

Estes orçamentos deveriam ser plurianuais, semestrais e adaptados ao mandato da presidência do município, para que os objectivos orçamentais definidos sejam comparáveis de acordo com outros exercícios realizados e para que exista um maior controlo sobre esses mesmos objectivos (muitas vezes são definidas metas orçamentais, que serão dificilmente realizáveis).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
7	Existem reconciliações bancárias?	27			
8	Quem elabora as reconciliações bancárias?				27
9	Com que periodicidade?				27

Todos os Municípios elaboram reconciliações bancárias mensalmente e em grande parte são feitas pelo seu departamento contabilístico. O que é retirado destas questões, é que existe um controlo adequado desta rubrica da informação financeira e que a informação transmitida é a mais correcta. Em alguns casos é de destacar que quem elabora as reconciliações bancárias é o tesoureiro e não o contabilista, o que indicia um potencial risco, pois deveria existir uma separação entre quem recebe ou efectua pagamentos e quem elabora estes mapas (relacionado com a segregação de funções, que por vezes é de difícil realização tendo em conta a dimensão do município).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
10	Os resultados são mensalmente apurados e analisados?	20	6	1	

De acordo com os resultados obtidos, existem sete municípios onde os resultados não são mensalmente apurados (quase 25 % da amostra da população). Este é um ponto negativo, pois indica que estes municípios não têm noção dos resultados efectivos do município de uma forma permanente. Em alguns dos municípios não se compreende este não controlo mensal, pois existem recursos humanos suficientes e existe um sistema de controlo implementado, o que pressupõe que os resultados sejam controlados mensalmente.

Todas as câmaras deveriam apurar mensalmente os seus resultados, para que existisse um controlo efectivo das contas do município e a qualidade da informação financeira disponibilizadas pelos municípios fosse minimamente razoável. Seria de especial relevo e poderá mesmo considerar-se crucial, que todos os meses os Municípios devessem apresentar os seus resultados aos seus cidadãos e disponibilizar esta informação no seu *site*, para que exista uma maior transparência e para que seja demonstrada uma maior qualidade na informação financeira disponibilizada (talvez seja um dos próximos passos, para o desenvolvimento dessa qualidade, que será possível com a aproximação do POCAL ao SNC).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
11	Quantos funcionários trabalham na Câmara Municipal?				27

Com esta questão tentou verificar-se com base nas respostas, se o número de funcionários da Câmara se enquadrava com a dimensão do Município. Para efectuar esta verificação foi decidido estratificar pela dimensão dos municípios, o número de colaboradores. Logo um município de pequena dimensão terá um número de colaboradores entre 0 – 250 colaboradores, num município de média dimensão teremos um número de colaboradores entre 250 – 500 colaboradores e num de grande dimensão o número de colaboradores será de 500 ou mais.

Das respostas obtidas, apenas seis municípios não se encontravam de acordo com a estratificação que foi efectuada e nestes casos o número de colaboradores era superior ao considerado ideal. Como o número de colaboradores era superior, a segregação de funções poderá ser efectuada da forma mais correcta. Assim, foi relacionado o número de colaboradores à qualidade da informação financeira, tendo em conta que caso este número não fosse o ideal a qualidade da informação financeira também não seria a melhor devido à falta de recursos humanos.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
12	O(s) caixa(s) funcionam na forma de: Fundo(s) fixo(s)? Fundo variável?				27
13	Quantos fundos de caixa há na Município?				27

Nestas duas questões pretendia-se verificar que tipos de fundos são mais frequentes nos municípios e o número dos mesmos de acordo com a sua dimensão. De acordo com as repostas obtidas, os fundos de caixa mais usuais são os variáveis, não sendo recomendáveis para esta rubrica, visto que o controlo que é necessário é muitas vezes deficiente.

Quanto ao número de fundos, alguns municípios indicaram a existência de um número de fundos significativos, o que não é muito positivo, tendo em vista o controlo necessário.

Quanto menos fundos de caixa existirem e se forem fundo fixos, mais positivo seria avaliação deste estudo, pois a informação financeira disponibilizada sobre esta rubrica seria mais fiável e transparente (ter-se-ia sem duvida uma maior qualidade).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
14	São aprovados <i>plafonds</i> de crédito por cliente?	1	22	4	
15	Quem os aprova?			4	23

Relativamente aos *plafonds* de crédito para clientes, de acordo com as respostas recebidas, os municípios não aprovam *plafonds* ou definem os mesmos para clientes, ao contrário do que acontece nas empresas. Também temos que entender ao percebermos que os “clientes” do município são os seus munícipes ou entidades instaladas da região abrangida pelo município, onde a liquidação das suas responsabilidades deverá ser imediata.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
16	Quem faz a supervisão do crédito vencido?				27

O objectivo desta questão era de percebermos se é feita a supervisão do crédito vencido e se existem responsáveis pela supervisão do crédito vencido de clientes, a fornecedores ou outras entidades. Surpreendentemente, verificou-se que só existem três municípios que fazem esta supervisão e têm claramente determinado quem faz esta supervisão.

Sem esta supervisão os municípios não apresentam dados específicos e fidedignos sobre a informação disponibilizada nesta matéria, o que influencia negativamente a qualidade da informação financeira disponibilizada pelas entidades em questão.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
17	Existe balancete por antiguidade de saldos?	23	3	1	

Ao nível dos balancetes por antiguidade de saldos, quase todos os municípios elaboram este tipo de balancete, que é fundamental para uma análise cuidada das rubricas de clientes e fornecedores.

Ainda assim existiram quatro municípios que indicaram que não elaboram estes balancetes, sendo um deles de pequena dimensão e três de média dimensão.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
18	Existe seguro de crédito?	1	23	3	

Esta foi a questão realizada onde a obtenção de respostas mais surpreendentes se evidenciou, pois apenas um município tem seguro de crédito. Tendo em conta os riscos inerentes a uma actividade municipal, era de esperar que os municípios mitigassem esse mesmo risco com seguros enquadrados, mas não é isso que acontece.

Existem muitas entidades privadas que incluem as entidades municipais em seguros de crédito, para assegurarem o bom pagamento, logo seria de esperar o mesmo dos municípios, o que não acontece.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
19	As contas de terceiros são conferidas periodicamente?	25	1	1	
20	Quem analisa as contas de terceiros?				27

Relativamente a esta questão todos os municípios conferem as contas de terceiros e o departamento que normalmente analisa esta rubrica é o departamento de contabilidade ou o financeiro. Apenas um município não respondeu a esta questão. Nestas rubricas muitas vezes aparecem valores significativos e que influenciam de maneira significativa as contas dos municípios.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
21	Fazem circularizações a clientes / fornecedores?	25	1	1	

Quase todos os municípios fazem circularização aos fornecedores e clientes, não o fazendo apenas dois.

A circularização é a uma ferramenta fundamental de controlo destas rubricas. Alguns municípios fazem a circularização no final do ano, mas existem alguns que o fazem mensalmente seleccionando uma pequena amostra da população.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
22	Há programa de imobilizado com registo de todos os itens?	25	2		

Grande parte dos municípios que responderam ao questionário têm um programa que regista o imobilizado, tendo apenas um município de grande dimensão respondido que não, o que sendo de grande dimensão, mais se justificava a existência deste programa para controlar os activos existentes. Para ser prestada uma informação financeira de qualidade os municípios têm que saber que activos possuem e controlar a valorimetria dos mesmos.

No caso do município que indicou que não tem este programa, a informação financeira prestada poderá não conter todos os activos do município e os que estão registados podem não estar avaliados adequadamente. Por esta razão, muitas vezes as próprias entidades públicas indicam ou são noticiadas que não têm a noção da realidade dos seus activos.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
23	Quando foi feito o último inventário físico do imobilizado?				27

Normalmente e grande parte dos municípios que responderam ao questionário, efectuaram o inventário físico no último exercício. Apesar disso, ainda houve alguns municípios que responderam que efectuaram há mais de dois anos este inventário, o que é demonstrativo da falta de controlo existente nesta rubrica, o que influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira prestada pelos municípios.

Um exemplo desta situação é o caso de um activo, como por exemplo uma viatura que está inoperacional e já foi abatida e ainda assim continua registada nos activos do município.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
24	Existe imobilizado/Investimentos financeiros em imóveis?	20	5	2	

Uma grande parte dos municípios indicou que tem activos e investimentos financeiros registados nos seus activos. Estes activos são os mais difíceis de controlar, tendo em conta a valorização e desvalorização constante que os mesmos têm. Muitos dos municípios não

ajustam o valor destes activos anualmente, o que desvirtua em parte a informação financeira disponibilizada pelos municípios (existem algumas reservas e ênfases elencadas em algumas Certificações Legais de Contas sobre estas situações).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
25	Quando são feitos inventários?				27

Um número elevado dos inventários efectuados pelos municípios que responderam ao questionário é efectuado anualmente, o que é o mais recomendável. Mas nesta rubrica e para que não exista um peso administrativo e operacional muito significativo no final de cada exercício os municípios poderiam fazer este inventário mensalmente seleccionando uma amostra do inventário anual, para que seja controlado.

Grande parte dos municípios faz este inventário anualmente e está estabelecido este procedimento internamente nos mesmos municípios.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
26	Que tipo de inventário é utilizado no Município: Permanente ou Intermitente?				27

O objectivo desta questão não ficou claro para alguns municípios ou para as pessoas que responderam a este questionário.

Quando detém um sistema de inventário permanente, o município consegue determinar o Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas mensalmente e por consequência apresentar um resultado mensal mais próximo da realidade. Enquanto no sistema de inventário intermitente este Custo só é determinado no final do exercício.

Para que a informação financeira prestada pelos municípios transpareça uma maior qualidade, é recomendável ter estabelecido um sistema de inventário permanente ao nível contabilístico, o que não acontece em muitos dos municípios questionados.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
27	Quem analisa a rotação de <i>stocks</i> ?				27

Esta questão tem a pretensão de verificar se existe uma correcta segregação de funções e se o departamento responsável pela análise de *stocks* é o mais adequado.

De acordo com as respostas obtidas, quem faz esta análise em grande parte dos municípios é o departamento de aprovisionamento, o que é o mais adequado. Mas em alguns municípios o departamento responsável por esta análise é o departamento financeiro ou da contabilidade, o que se poderia justificar tendo em conta a dimensão dos municípios, mas não foi esse o caso em algumas situações onde o município era de grande dimensão.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
28	O Município tem pagamentos em atraso a Fornecedores?	9	16	2	
29	O Município tem pagamentos em atraso ao Pessoal?		27		
30	Existem empréstimos em mora?		27		
31	Existem <i>leasings</i> em mora?	1	25	1	
32	Existem outras dívidas a terceiros?	21	5	1	

O objectivo com este conjunto de questões é averiguar se existe um controlo sobre as várias rubricas indicadas no questionário. De acordo com as respostas obtidas, pode concluir-se que estas rubricas estão controladas pelos municípios.

Das rubricas indicadas, os fornecedores são os que obtiveram maiores respostas positivas e são sobre estes que existem maiores valores em dívida, para além dos financiamentos. Um dos municípios indicou que tem empréstimos em mora.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
33	Existem processos em Tribunal contra o Município?	22	1	4	
34	Existem processos em Tribunal contra terceiros?	21	1	5	

Grande parte dos municípios tem processos em tribunal contra o Município e os mesmos têm processos contra terceiros. O objectivo é verificar se as várias entidades controlam estas situações e criam as respectivas provisões. Muitos dos municípios controlam estes processos, mas contabilisticamente nem sempre estão criadas as respectivas provisões, o que desvirtua em parte a informação financeira disponibilizada.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
35	Quem na Câmara confere as facturas de fornecedores?				27

Nas respostas obtidas foi verificado que normalmente os departamentos que conferem as facturas são os serviços respectivos, o que se pode considerar, a prática como a mais correcta, em acordo com a segregação de funções. Ainda assim, em alguns casos, os departamentos que analisam estas facturas são o departamento financeiro ou a tesouraria, o que poderá implicar alguns riscos.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
36	Todos os pagamentos estão suportados pelos documentos originais?	27			

Todas as câmaras que responderam ao questionário indicaram que suportam os seus pagamentos com documentos originais, sendo este o procedimento mais correcto e adequado. Caso assim não fosse, existiria o risco das demonstrações financeiras serem desvirtuadas com cópias de documentos (EX: poderia ser feito um duplo pagamento com base numa cópia de uma factura e o original da mesma factura).

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
37	Quem elabora as demonstrações financeiras Balanço, DR e Anexos?				27
38	Quem elabora Relatório Gestão?				27

Mais uma vez e neste caso objectivo seria verificar se a segregação de funções estava a ser feita da forma mais correcta e se os departamento que elaboravam as demonstrações financeiras se adequavam. A maior parte das respostas obtidas indica que o departamento que elabora estas demonstrações é o departamento financeiro, o que do meu ponto de vista é o mais adequado tendo em conta os conhecimentos que o mesmo tem e as funções que tem previamente delineadas e definidas pelo Município.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
39	Foram analisados os eventos subsequentes após fecho contas?	18	3	6	
40	A existência de eventos subsequentes foi analisada com os responsáveis da câmara?	16	3	8	
41	Foi analisada a documentação da contabilidade de Janeiro a Março do exercício seguinte?	18	3	6	

Os eventos subsequentes após fecho das contas podem ser acontecimentos fundamentais ou preponderantes na actividade do município, que podem alterar de maneira substancial a informação financeira do exercício em questão. Logo estes acontecimentos podem influenciar de maneira significativa a qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios caso não seja analisada.

De acordo com as respostas obtidas alguns dos municípios não fazem esta análise e em algumas vezes que é analisada, não é feito em conjunto com os responsáveis camarários, o que também influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira, pois o não conhecimento destas situações por parte dos responsáveis camarários poderá deturpar a imagem transmitida pela informação financeira elaborada pelos departamentos camarários.

Um dos procedimentos fundamentais para esta análise será a verificação documental dos primeiros três meses do próximo exercício, o que de acordo com respostas recebidas não é feito em alguns casos. Noutros casos, entidades indicaram que fazem análise aos eventos

subsequentes, mas não fazem esta análise documental, o que poderá demonstrar alguma falta de conhecimento deste procedimento.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
42	Em que data foram aprovadas as contas do Município?				27
43	Qual a data que deram publicidade e remeteram os documentos de prestações de contas às entidades competentes?				27

Com estas questões pretende-se verificar se os municípios cumprem com os prazos para aprovação de contas e de publicidade das contas anuais. De forma geral os municípios aprovam as contas no final de Abril e fazem publicidade e remetem as contas para as entidades competentes no mês posterior à aprovação das contas, tal como a lei das finanças locais obriga.

Os municípios deveriam cumprir com os prazos dos seus deveres de informação e de publicidade, caso as contas fossem aprovadas e disponibilizadas de uma forma mais célere, demonstrariam uma maior capacidade no desenvolvimento dos mapas em questão e por sua vez uma maior disponibilidade em apresentar uma informação financeira de maior qualidade.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
44	Foram disponibilizados todos os documentos de prestações de contas no <i>site</i> do Município?	27			
45	Caso o município não disponibilize os documentos de prestações de contas no seu <i>site</i> , qual o motivo por não tê-lo feito?			27	

Todos os municípios que responderam a estas questões indicaram que disponibilizaram os documentos no seu *site*, mas tendo efectuado uma análise detalhada, em alguns casos as respostas dadas não se enquadram com o verificado. Muitos municípios disponibilizaram alguns documentos, mas não todos como por exemplo a Certificação Legal de Contas. Para além desta situação, também só disponibilizaram alguns documentos no seu *site* numa data muito posterior à aprovação de contas, tendo tido uma situação onde as contas foram aprovadas em Abril, mas só disponibilizaram as contas no mês de Outubro.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
46	Foi analisada a informação de resposta de Advogados?	17	3	7	

Grande parte dos municípios analisa a informação disponibilizada pelos seus advogados relativa ao ponto de situação dos processos existentes, o que é importante para que a informação financeira disponibilizada especifique todos os dados relevantes ou que podem influenciar as contas do município.

Ainda assim existiram alguns municípios que não fazem esta análise, mesmos tendo processos contra e movidos pelo município. Esta informação é relevante para definir se o município irá ou não provisionar uma determinada situação e de que forma a vai provisionar.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
47	O Município efectua a consolidação das suas contas anuais?	21	4	2	

Uma parte significativa dos municípios consolida as contas anuais, tal como é obrigatório de acordo com a Lei das Finanças Locais. As contas consolidadas transmitem uma informação financeira com maior precisão e com maior qualidade, para os utilizadores desta informação. Mesmo assim, em alguns municípios onde era de esperar a consolidação das contas, a resposta foi negativa (de acordo com a lei das finanças locais, os municípios que detêm serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local devem consolidar contas).

Uma das justificações para a não consolidação de contas, por parte de um dos municípios está relacionada com a interpretação da lei, onde indicaram que apesar do município deter capital de determinadas entidades, estas entidades de acordo com o município não são do sector empresarial local. Esta interpretação de acordo com o município foi aceite pelas autoridades competentes, como o Tribunal de Contas.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
48	Na sua opinião a alteração no futuro próximo da organização contabilística dos Municípios com vista a aproximar a realidade do POCAL à do SNC, vai ajudar as câmaras municipais a apresentar uma informação financeira de maior qualidade e mais transparente?	21	4	2	

A pertinência desta questão prende-se com a necessidade objectiva de perceber se os municípios estavam ao corrente das futuras mudanças contabilísticas que irão existir, de aproximação da realidade dos municípios ao das empresas e se esta mudança na opinião dos municípios, poderá influenciar de forma positiva a qualidade da informação financeira.

Muitos dos municípios indicaram que esta mudança será positiva, pois os princípios contabilísticos adoptados serão semelhantes e compreendidos por uma maior parte dos utilizadores da informação financeira dos municípios, porque os utilizadores normalmente são confrontados com uma realidade contabilística empresarial e não municipal.

Apesar de um grande número de respostas positivas, destaca-se que existem alguns municípios que indicaram que não será melhor, que têm dúvidas e mesmo num caso, que não estão ao corrente destas mudanças.

<i>Questão</i>		<i>Sím</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
49	Na sua opinião entende uma grande quantidade de mapas obrigatórios para prestação de contas e o correspondente peso administrativo influência de maneira negativa a qualidade da informação financeira (caso fossem menos a informação financeira teria maior qualidade)?	11	12	4	

Nesta última questão relativa à primeira parte do questionário, existiu uma divisão de respostas entre as positivas e negativas. Nesta pergunta o intuito é o de perceber se o grande peso administrativo existente devido ao grande número de mapas obrigatórios poderia influenciar a qualidade da informação financeira. De acordo com as respostas obtidas, este peso não influencia de forma significativa essa qualidade. Conclui-se assim com estas respostas, que apesar do peso administrativo elevado, que só alguns mapas é que poderiam ser dispensados, para que existisse uma maior qualidade da informação financeira.

Finalizada esta parte do questionário poderá concluir-se, que com base nas respostas obtidas e após avaliação dessas mesmas respostas, às 49 perguntas efectuadas, que a qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios portugueses é Boa e Muito Razoável.

Dimensão	Município	Qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios	
Pequeno	ALCANENA	0	-
Médio	ALCOBAÇA	109	Muito Razoável
Pequeno	ALCOCHETE	0	-
Grande	ALMADA	123	Bom
Pequeno	ALVAIÁZERE	110	Muito Razoável
Grande	AMADORA	0	-
Médio	BARREIRO	117	Muito Razoável
Pequeno	BATALHA	117	Muito Razoável
Médio	BENAVENTE	121	Bom
Grande	CASCAIS	123	Bom
Médio	FIGUEIRA DA FOZ	120	Bom
Grande	LEIRIA	119	Muito Razoável
Grande	LISBOA	111	Muito Razoável
Grande	LOURES	121	Bom
Médio	MAFRA	0	-
Médio	MARINHA GRANDE	0	-
Médio	MOITA	110	Muito Razoável
Médio	MONTIJO	107	Muito Razoável
Grande	ODIVELAS	117	Muito Razoável
Grande	OEIRAS	118	Muito Razoável
Médio	OURÉM	132	Bom
Médio	PALMELA	120	Bom
Médio	POMBAL	122	Bom
Médio	PORTO DE MÓS	106	Muito Razoável
Grande	SEIXAL	131	Bom
Médio	SESIMBRA	115	Muito Razoável
Grande	SETÚBAL	124	Bom
Grande	SINTRA	114	Muito Razoável
Pequeno	SOURE	122	Bom
Médio	TOMAR	116	Muito Razoável
Médio	TORRES NOVAS	126	Bom
Grande	VILA FRANCA DE XIRA	117	Muito Razoável

Nível de qualidade da informação financeira:

1 - 29	-	Mau
30 - 59	-	Pouco Razoável
60 - 89	-	Razoável
90 - 119	-	Muito Razoável
120 - 147	-	Bom

Quadro 6.1. – Quadro de análise da parte relativa à qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios

Fonte: Elaboração própria

De acordo com opiniões obtidas junto de alguns municípios, esta informação e a sua qualidade estão sempre a evoluir e possivelmente no futuro os dados disponibilizados ainda serão mais detalhados e com maior qualidade. Constatou-se esta evolução tendo analisado os vários documentos disponibilizados e elaborados pelos municípios, nos exercícios de 2011, 2012 e 2013. Apesar dessa evolução também foi verificado, que ainda há espaço para melhorar, sendo fundamental para essa melhoria, a aproximação do POCAL à realidade do SNC, para que os utilizadores da informação financeira consigam interpretar da melhor forma a informação disponibilizada pelos municípios.

Influência das auditorias externas na preparação da informação financeira.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
50	A Câmara Municipal é obrigada a ter Certificação Legal de Contas (de acordo com a Lei das Finanças Locais nº 2/2007)?	27			

As contas anuais dos municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local são obrigadas e ter Certificação Legal de Contas ou a ser auditadas externamente. De acordo com as Câmaras Municipais que responderam todas têm esta obrigação, apesar de alguns municípios de acordo com minha verificação não o terem, devido aos critérios elencados.

Actualmente e com a mudança da Lei das Finanças Locais todos os municípios que têm contabilidade patrimonial têm que ser auditadas e a respectiva certificação legal de contas emitida, ou seja, todos os municípios (artigo 76, nº 3 da Lei das Finanças Locais).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
51	Desde que data?				27

Muitos municípios foram obrigados de acordo com a Lei das Finanças Locais de 2007 a ter certificação legal de contas desde o exercício de 2007. Algumas delas mesmo tendo esta obrigação não o fizeram, pois de acordo com a interpretação da lei, os mesmos municípios não tinham capital do sector empresarial local. Actualmente estes municípios já são obrigados, apesar de não considerarem de grande utilidade as auditorias externas.

Ao contrário destes municípios, existem outros que sempre acharam de extrema importância essas mesmas auditorias, não só pela maior transparência que transmitiam, como também pela influência que estas auditorias tinham na informação financeira. Logo mesmo antes de existir esta obrigação os municípios já eram auditados. Estes casos são raros e normalmente só se encontram em grandes municípios.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
52	Existem reservas?	21	6		
53	Que reservas existem (tipo)?			6	21
54	As reservas existentes já existiam anteriormente ou surgiram na última Certificação Legal de Contas?	16	5	6	

Grande parte dos municípios têm reservas. Estas reservas são por limitação de âmbito ou por desacordos, existindo algumas situações de reservas por incertezas fundamentais. Só em alguns casos é que estas reservas não existiam, ou seja, existiu um esforço por parte de alguns municípios na resolução das situações indicadas (principalmente nestes casos as auditorias externas influenciaram a informação financeira).

Muitas das respostas quanto aos tipos de reservas, foram transcritas as reservas e não indicado o tipo, que se deve ao desconhecimento desta área da auditoria, por parte dos intervenientes neste questionário.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
55	Existem ênfases?	10	14	3	
56	Que ênfases existem (tipo)?			17	10
57	As ênfases existentes já existiam anteriormente ou surgiram na última Certificação Legal de Contas?	8	2	17	

Quanto às ênfases, também parte significativa dos municípios têm ênfases espelhadas nas Certificações Legais de Contas (as ênfases são destaques que o auditor indica na CLC a situações de incerteza que são fundamentais realçar, por poderem influenciar a interpretação da informação financeira disponibilizada – Ex: não obtenção da Declaração do Órgão de Gestão do respectivo Município).

Em alguns dos casos estas ênfases já existiam nas últimas Certificações. Devido à sua “menor importância”, os municípios não tiveram tanto em consideração estas situações, ao contrário do que acontece com as reservas.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
58	As recomendações efectuadas pelo auditor são corrigidas pelo Município no exercício seguinte?	26	1		

Em relação a esta questão, uma grande parte dos municípios responderam que sim, o que é demonstrativo da grande influência que as auditorias externas têm na informação financeira disponibilizada. Caso estas recomendações não fossem corrigidas ou existisse uma tentativa das mesmas serem corrigidas sem qualquer resultado, por parte dos municípios, significava que as auditorias externas não tinham a importância que deveriam ter.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
59	A auditoria externa e a respectiva certificação legal de contas influenciam na sua opinião a qualidade da informação financeira do município?	26	1		

Em consonância com a questão nº 58, onde muitos municípios indicarem que corrigem as recomendações efectuadas pelos auditores, quase todos os municípios indicaram que a auditoria externa e a certificação legal de contas influenciam a qualidade da informação financeira.

Se os municípios alteram a informação financeira disponibilizada devido a recomendações efectuadas pelos auditores, alteram a qualidade dessa informação para melhor, pois estão a corrigir situações que estavam incorrectas ou que não eram recomendáveis.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
60	Caso não sejam corrigidas no ano seguinte, são definidos planos de acção para a resolução?	19	2	6	

Muitos dos municípios definem planos de acção de acordo com as respostas obtidas, o que demonstra uma preocupação por parte dos mesmos, em apresentar uma informação financeira de qualidade e de acordo com a opinião do auditor. Estas respostas são mais uma vez demonstrativas da influência que as auditorias externas têm na qualidade da informação financeira.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
61	Caso o Município não fosse obrigado a recorrer ao um auditor externo, será que recorreria de igual forma aos seus serviços?	17	8	2	

Nesta questão foi aferido se mesmo que o município não fosse obrigado a recorrer a um auditor, o faria. Desta forma consegue-se verificar a importância que um auditor externo poderá ter para um município.

Grande parte das respostas foram positivas, mas ainda uma parte dos municípios responderam negativamente, o que indica que ainda existe algum trabalho pela frente, por parte dos auditores, em explicar de forma pedagógica o seu trabalho, pois de acordo com algumas das entidades questionadas, os auditores ainda são vistos como meros inspectores ou fiscais (existem diferenças de expectativas ou de opinião, que ainda têm de ser esbatidas entre as partes).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
62	Entende que a opinião emitida pelos auditores é mais prejudicial do que benéfica para a imagem do Município?		27		

A opinião emitida pelos auditores de acordo com as respostas obtidas não é prejudicial, sendo benéfica para a imagem do Município, como por exemplo em termos de transparência. Tendo em conta estas respostas, a influência das auditorias externas na qualidade da informação financeira poderá ser maior, tendo em conta os benefícios inerentes a esta opinião de acordo com os municípios (existirá uma maior receptividade a opiniões benéficas do que a opiniões prejudiciais).

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
63	O trabalho efectuado pelo Auditor é feito numa base anual ou semestral?				27

Com esta questão é possível aferir que tipo de acompanhamento é feito pelo auditor, tendo concluído que o trabalho normalmente efectuado é feito numa base semestral, o que é o mais recomendável. Em municípios de grande dimensão este acompanhamento deveria ser feito numa base mensal, pois têm de fazer um maior número de testes e que só com mais tempo disponibilizado pelos auditores, é que irão conseguir obter uma opinião mais completa sobre a informação financeira disponibilizada.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
64	Qual é o número horas de auditoria contratado pelo Município?				27

Das respostas obtidas, os Municípios não definem um número de horas para os trabalhos efectuados pelos auditores. Seria de extrema importância para cada município definir um número mínimo de horas, para as auditorias efectuadas, pois só dessa forma poderiam garantir um trabalho efectuado com qualidade, por parte do auditor.

<i>Questão</i>		<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
65	Na sua opinião, entende ser suficiente este apoio dos serviços do Auditor?	21	5	1	
66	Caso a resposta anterior seja negativa, que outro tipo de apoio acha que o Auditor poderia prestar?			22	5

Quase todos os municípios indicaram que os serviços prestados pelo auditor são suficientes, mas existiram alguns casos que indicaram que deveriam ter serviços de aconselhamento, consultoria, de apoio constante ou pedagógico.

Apesar de poucas, as respostas negativas demonstram o muito trabalho que a auditoria tem ou deve ter no futuro em ajudar os municípios em apresentar uma informação financeira de qualidade, apesar da influência já existente na preparação da informação financeira, de acordo com as respostas obtidas nas várias questões.

Após conclusão desta fase do questionário verifica-se que com base nas respostas obtidas e após avaliação dessas mesmas respostas, às 17 perguntas efectuadas, que a influência das auditorias externas na preparação da informação financeira é em muitos dos casos Muito Razoável, em um dos municípios apenas Razoável e em alguns casos Boa.

Dimensão	Município	Influência das auditorias externas na qualidade da informação financeira	
Pequeno	ALCANENA	0	-
Médio	ALCOBAÇA	36	Muito Razoável
Pequeno	ALCOCHETE	0	-
Grande	ALMADA	41	Bom
Pequeno	ALVAIÁZERE	40	Muito Razoável
Grande	AMADORA	0	-
Médio	BARREIRO	38	Muito Razoável
Pequeno	BATALHA	33	Muito Razoável
Médio	BENAVENTE	36	Muito Razoável
Grande	CASCAIS	42	Bom
Médio	FIGUEIRA DA FOZ	42	Bom
Grande	LEIRIA	26	Razoável
Grande	LISBOA	39	Muito Razoável
Grande	LOURES	39	Muito Razoável
Médio	MAFRA	0	-
Médio	MARINHA GRANDE	0	-
Médio	MOITA	46	Bom

Médio	MONTIJO	44	Bom
Grande	ODIVELAS	42	Bom
Grande	OEIRAS	46	Bom
Médio	OURÉM	42	Bom
Médio	PALMELA	39	Muito Razoável
Médio	POMBAL	43	Bom
Médio	PORTO DE MÓS	35	Muito Razoável
Grande	SEIXAL	40	Muito Razoável
Médio	SESIMBRA	44	Bom
Grande	SETÚBAL	41	Bom
Grande	SINTRA	47	Bom
Pequeno	SOURE	49	Bom
Médio	TOMAR	39	Muito Razoável
Médio	TORRES NOVAS	41	Bom
Grande	VILA FRANCA DE XIRA	39	Muito Razoável

Nível de influência das auditorias externas:

1 - 10	-	Mau
11 - 20	-	Pouco Razoável
21 - 30	-	Razoável
31 - 40	-	Muito Razoável
41 - 51	-	Bom

Quadro 6.2. – Quadro de análise questionário da parte relativa à influência das auditorias externas na qualidade da informação financeira

Fonte: Elaboração própria

Com base nesta avaliação pode concluir-se que a Auditoria Externa nos municípios portugueses ainda tem um caminho a efectuar de aproximação à realidade municipal. Muitas vezes existem desacordos entre os auditores e o município devido à proximidade que os auditores têm à realidade empresarial, que é muito diferente da municipal. Com o tempo estas diferenças poderão desvanecer-se com a aproximação do POCAL ao SNC, mas os auditores também terão que se especializar cada vez mais neste tipo de entidades, para que sejam dadas respostas e um feedback mais adequado aos municípios.

Com a obrigação da Certificação Legal de Contas nas entidades municipais a partir de 2014 e com uma maior formação por parte dos auditores em relação a esta realidade e ao POCAL, esta lacuna tenderá a minorar-se ou até mesmo eliminar-se de todo.

7. CONCLUSÃO

As Auditorias Externas nos Municípios Portugueses podem ser consideradas um tema muito recente, na realidade portuguesa, tal como supra mencionado. Logo e por essa razão, ainda existe um longo caminho a percorrer não só para o desenvolvimento de auditorias mais adequadas à realidade municipal como também uma informação financeira mais apropriada para os utilizadores dessa mesma informação.

De acordo com o estudo empírico produzido e com base nas respostas obtidas no questionário, pode concluir-se, que de forma geral, os municípios portugueses apresentam uma boa qualidade na informação financeira apresentada, sendo que ainda existe uma grande margem de progressão, para os mesmos desenvolverem essa informação e tomarem procedimentos que auxiliem esse desenvolvimento. Foi feita uma distinção entre pequenos, médios e grandes municípios, mas a dimensão neste estudo não foi o factor determinante para a presença de grandes diferenças, existindo mesmo casos em que se esperaria que os grandes municípios apresentassem resultados muito positivos e os pequenos municípios resultados menos positivos comparativamente com os grandes, o que não se verificou.

Apesar de ser afirmado que os municípios, de forma geral, apresentam uma informação financeira com um nível bom, aproximadamente cinquenta por cento dos municípios têm uma informação com um nível razoável, devendo-se este facto principalmente a procedimentos operacionais e contabilísticos, que os municípios puderam melhorar e por consequência influenciar positivamente a informação financeira publicada.

Realçasse que esta conclusão foi obtida com base nas respostas obtidas dos municípios (perspectiva dos municípios), nos dados financeiros disponibilizados pelos municípios e na sua análise

Quanto aos procedimentos que os municípios podem melhorar, sugere-se os seguintes (sugestões apresentadas de acordo com as respostas obtidas no questionário e com a análise da informação financeira disponibilizada pelos municípios entre os exercícios de 2011 e 2013):

- As câmaras deverão ter um manual de funções ou deverá ser certificada ao nível operacional;

- Todos os municípios devem apurar resultados mensalmente;

- O número de fundos de tesouraria deve ser reduzido e recomendavelmente devem ser fundos fixos, para que exista um controlo adequado dos mesmos;

- Deve haver uma maior supervisão e controlo sobre as rubricas de clientes ou de crédito vencido das entidades devedoras das câmaras municipais (em alguns casos deveria existir um seguro de crédito – apenas um município indicou que tem este seguro);

- Os municípios devem fazer inventários físicos aos activos existentes anualmente, pelo menos a uma parte do imobilizado ou dos activos. Uma adequada valorização dos activos está muitas vezes relacionada com uma correcta inventariação;

- É recomendável ter um sistema de inventário permanente nas edilidades e um departamento próprio, que efectue o controlo desse inventário. Desta forma, existirá um controlo de acordo com uma adequada segregação de funções e os resultados mensais podem ser apurados de forma mais realista;

- Todos os documentos relativos às prestações de contas, incluindo a Certificação Legal de Contas, deverão ser disponibilizados no *sítio* do respectivo município até ao prazo máximo um mês após aprovação das contas (muitos municípios indicaram que disponibilizaram todos os documentos, mas em alguns casos, não apresentaram a CLC por exemplo);

- Todos os anos os municípios devem circularizar os seus advogados para controlarem os processos existentes e relacionados com as câmaras municipais;

- Deveria ser promovida uma formação por parte dos municípios, em conjunto com a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, junto dos seus departamentos contabilísticos, para que os mesmos sejam preparados para as mudanças ao nível da contabilidade municipal, para precaver determinados erros futuros (com a aproximação do POCAL ao SNC, muitos

colaboradores dos municípios podem não estar ao corrente de alguns princípios e regras do SNC);

- Deveria ser reduzido o número de mapas obrigatórios para prestação de contas nos municípios, para que haja uma aposta numa maior qualidade, se desenvolvam demonstrações com mais informação e para que seja do interesse de um maior número de utilizadores de informação financeira.

Nas reuniões realizadas com alguns municípios, foi possível concluir que, de acordo com que foi transmitido no âmbito deste estudo, é que com um menor número de mapas, com a existência de um maior número de procedimentos estabelecidos internamente e com ajuda das auditorias externas, os municípios poderiam transmitir uma informação financeira com uma maior qualidade, sobretudo em grandes municípios.

No que toca à influência das auditorias externas na preparação da informação financeira, constata-se que, em muitos casos, existe um nível bom ou elevado, mas tal como ao nível da qualidade da informação financeira, uma parte dos municípios apresenta um nível razoável, o que se pressupõe que existe ainda um caminho a percorrer, para um desenvolvimento dessas auditorias, principalmente quanto à aproximação à realidade municipal, como também na diminuição da lacuna existente entre o que os municípios esperam dos auditores e os auditores dos municípios (diferenças de expectativas).

Para obter esta conclusão foram analisadas as CLC's disponibilizados pelos municípios seleccionados e de acordo com as respostas obtidas dos municípios ao questionário.

Como recomendações relacionadas com a auditoria externa e sua influência na informação financeira dos municípios, pode eventualmente propor-se as seguintes:

- Todos os municípios deveriam ser obrigados a ter uma auditoria externa e ser emitida a respectiva CLC, pois são entidades de interesse público e muito relevantes;

- Deveria ser promovida pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas acções ou encontros, onde se explicaria a uma parte dos colaboradores dos municípios o que são as auditorias, para que servem e como são feitas, para desta forma diminuir as diferenças de expectativas existentes;

- A OROC também deveria promover acções de formação aos auditores externos dos municípios sobre a realidade contabilística e operacional municipal, para que os seus procedimentos se aproximem mais a esta realidade. Em muitas situações foi indicado que os auditores destas entidades têm determinados procedimentos, tal como se tratasse duma empresa, sem ter qualquer noção da realidade municipal (só deveriam auditar contas municipais os auditores que tivessem este tipo de formações);

- Deveria também existir um maior esforço por parte dos municípios em resolver as situações indicadas nas CLCs anteriores (pelo menos no que toca às reservas). Caso não fosse possível resolver estas situações, deveria ser destacado no relatório de contas uma justificação, para a não resolução. Para o mesmo efeito os auditores também deveriam insistir e promover junto dos municípios a resolução destas situações. Apesar de em alguns municípios se verificar uma diminuição do número de reservas e ênfases, muitas delas mantêm-se de um exercício para o outro;

- O trabalho feito por um auditor externo deverá ser feito numa base semestral, pois este tipo de entidades necessita de um acompanhamento mais constante devido à dimensão dos mesmos;

- Os auditores devem ter uma atitude mais pedagógica junto dos contabilistas dos municípios e mesmo de alguns colaboradores, não se limitando a um mero trabalho de consultadoria.

Embora surjam algumas opiniões negativas em relação às auditorias, dado que vêm as mesmas como meras inspecções, muitos dos municípios têm uma opinião bastante positiva, tendo mesmo em alguns casos em que não existia esta obrigação, contratado os serviços de auditoria externa, pela mais-valia que estes serviços permitiam obter, como por exemplo, uma maior transparência. Assim, pode atestar-se que muitos auditores não estão preparados para uma realidade municipal, utilizando os mesmos procedimentos que utilizam numa entidade privada, o que vai contra alguns princípios orientadores da auditoria, como é o caso do conhecimento adequado da realidade que está a ser auditada.

Talvez por esta realidade ser recente, muitos auditores não estão preparados para a prestação de serviços a este nível. Será indiscutivelmente evidente, que com o passar dos anos e com o desenvolvimento de acções de formação, este ponto fraco detectado pelo presente estudo seja diluído (tal como já aconteceu em outras áreas de actuação da auditoria).

Face ao exposto, é de evidenciar que uma grande parte dos municípios demonstrou uma disponibilidade muito grande para proporcionar a realização deste estudo sendo muito receptivos e disponíveis para responder ao questionário e em esclarecer dúvidas inerentes à actividade municipal. Devido a esses factos, o autor desta dissertação deixa o agradecimento uma vez que revela manifestamente uma vontade muito grande dos municípios em desenvolver tanto a informação financeira, como também em retirar dividendos muito positivos das auditorias externas realizadas. Para além disso, demonstra uma transparência muito significativa, que como é de senso comum nesta área, não era esperada, tendo em conta uma realidade municipal, onde por vezes os aspectos burocráticos se sobrepõem à disponibilidade para com outras entidades.

Num futuro próximo, as auditorias externas serão obrigatórias em quase todos os municípios, o que permitirá, com algum agrado, uma melhoria substancial da informação financeira apresentada, como também de alguns aspectos operacionais dos municípios. Não obstante ao anteriormente mencionado, a proximidade da realidade contabilística privada com a pública e mais especificamente a municipal, irá permitir não só um termo de comparação entre várias entidades, como também uma melhor avaliação da gestão dos municípios e uma melhor percepção desta realidade por parte de um maior número de utilizadores de informação financeira (nomeadamente a população em geral e em especial os munícipes terão uma maior noção e terão uma maior possibilidade de perceber a informação financeira apresentada).

Com a realização desta dissertação espera-se que se tenha conseguido apresentar conclusões, que sejam positivamente analisadas pelas várias partes interessadas e que as ajudem a desenvolver novos procedimentos com o objectivo de auxiliar na melhoria da informação financeira disponibilizada, bem como fomentar que a influência das auditorias externas seja ainda maior e que estas sejam vistas como um processo integrante do desenvolvimento da actividade operacional dos municípios.

Como nota final, é importante referir que muitos dos obstáculos que surgiram na realização desta dissertação de mestrado foram de âmbito profissional, devido a uma carência de tempo disponível para o desenvolvimento da dissertação. Para além do tempo escasso disponível, houve alguma dilação na resposta de alguns municípios ao questionário e na disponibilização da informação financeira. Estes obstáculos foram ultrapassados com alguma persistência e paciência, o que por vezes era penoso devido à notória escassez de tempo existente.

NOTA FINAL: Esta dissertação foi escrita de acordo com o antigo acordo ortográfico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARAÑANO, Ana María. – *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*, Lisboa: Edições Sílabo, Lda., 2008. ISBN: 978-972-618-312-9.

BEJA, Rui, Risk Management - Gestão, Relato e Auditoria dos Riscos de Negócio. Lisboa: Áreas Editora, 2004, ISBN 972-8482-69-2

BELL, Judith - Como realizar um projecto de investigação: Um guia para a pesquisa em Ciências Sociais e da Educação. Lisboa: Gradiva, 1997. ISBN 972-23-1290-1.

CAMÕES, Pedro; CARVALHO, João; FERNANDES, Maria José; JORGE, Susana – *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses*, Lisboa, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2013. ISBN: 2182-5564.

CAMÕES, Pedro; CARVALHO, João; FERNANDES, Maria José; JORGE, Susana – *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses*, Lisboa, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2014. ISBN: 2182-5564.

CARVALHO, João Baptista da Costa; FERNANDES, Maria José; TEIXEIRA, Ana – *POCAL Comentado*, Lisboa, Rei dos Livros, 2006. ISBN: 9789725110874.

COSTA, Ana Maria Carreira - *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*, Coimbra, Universidade de Coimbra, Faculdade de Economia, 2008. Dissertação de Mestrado.

COSTA, Carlos Baptista da - Auditoria Financeira – Teoria & Prática. 8ª Edição: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-972-51-1127-7

COSTA, Carlos Baptista da - Auditoria Financeira – Teoria & Prática. 9ª Edição: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-11-4.

COUTINHO, Clara Pereira - Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática. Almedina, 2013, ISBN 978-972-405-137-6

CROUHY, Michel; GALAI, Dan; MARK, Robert – The Essentials of Risk Management. McGraw-Hill Companies, Inc., 2006. ISBN 0-07-142966-2

D'OLIVEIRA, Teresa – Teses e Dissertações: recomendações para a elaboração e estrutura de trabalhos científicos. Editora RH, 1.ª Edição, Lisboa, 2002. ISBN 972-98823-2-0

Directriz de Revisão/Auditoria 300 – Planeamento - [Consult. 28 Jan. 2015]. Disponível em URL: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra300.pdf>

Directriz de Revisão/Auditoria 310 – Conhecimento do Negócio - [Consult. 28 Jan. 2015]. Disponível em URL: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra310.pdf>

Directriz de Revisão/Auditoria 320 – Materialidade de Revisão / Auditoria - [em linha]. Disponível em URL: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra320.pdf>

Directriz de Revisão/Auditoria 400 – Avaliação de Risco / Auditoria - [em linha]. Disponível em URL: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra400.pdf>

Directriz de Revisão/Auditoria 873 – Autarquias Locais e Equiparadas - [em linha]. Disponível em URL: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra873.pdf>

FODDY, William. – *Como perguntar: teoria e prática da construção de perguntas em entrevistas e questionários*. Oeiras: Celta, 1999. ISBN: 972-8027-54-0.

FREIXO, Manuel João Vaz – *Metodologia Científica: Fundamentos, Métodos e Técnicas*. 3.ª Edição, Lisboa: Instituto Piaget, 2011, ISBN 972-98823-2-0

GUIMARÃES – *A Revisão de Contas dos Municípios*, Revista Electrónica INFOCONTAB, nº17, de 17 de Fevereiro de 2007.

HILL, Manuela Magalhães e HILL, Andrew – *Investigação por Questionário*. 2ª Edição. Lisboa: Edições Sílabo, 2009. ISBN 978-972-618-273-3.

INSTITUTO PORTUGUÊS DE CORPORATE GOVERNANCE - Código de Governo das Sociedades (2014)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras - [em linha]. Disponível em URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da entidade e do seu Ambiente - [em linha]. Disponível em URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria - [em linha]. Disponível em URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>

OROC – *Directriz de Revisão/Auditoria 2013*, 2009, Editora Rei dos Livros, 2007.

LEI Nº 2/2007 – D.R. I Série - A. 10 – *Lei das Finanças Locais (15-01-2007)*.

LEI Nº 73/2013 – D.R. I Série – Nº 169 – *Regime Financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais (03-09-2013)*.

MARÇAL, Nelson; LUÍS, Fernando – *Manual de Auditoria e Controlo Interno Sector Público*, Lisboa, Edições Sílabo, 2011. ISBN: 9789726186236.

MOELLER, Robert R. - COSO enterprise risk management: establishing effective Governance, risk, and compliance processes. 2nd Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, 2011. ISBN 978-0-470-91288-1

MORENO, Carlos – *Finanças Públicas – Gestão, Controlo e Auditoria dos Dinheiros Públicos*, Lisboa, UAL, 2007. ISBN: 9789728094324

MOURA, Nelson Joel – *Procedimentos de auditoria a adoptar a revisão legal de contas nos municípios*, Lisboa, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011.

MURTEIRA, Bento. Probabilidade e Estatística. 2.^a ed. Lisboa: McGraw - Hill, cop., 1990. ISBN: 972-9241-07-4.

PICKETT, K. H. Spencer - Auditing the risk management process. John Wiley & Sons, Inc. New Jersey, 2005, ISBN 978-0-471-69053-5

QUIVY, Raymond e CAMPENHOUDT, LucVan – *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 2.^a Edição. Lisboa: Gradiva, 1998. Depósito Legal n.º 118 676/97.

RESOLUÇÃO N.º 4/2001, 2.º SECCÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS – *Instruções para a Organização e Documentação das Contas das Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, abrangidas pelo POCAL*

RODRIGUES, Ana Margarida de Matos; MORAIS, Georgino Tamporino. Revista Portuguesa de Contabilidade - O Papel da Auditoria na Administração Autárquica: Estudo de Caso do Tribunal de Contas e Inspeção Geral das Finanças. Ginocar Produções, Lda., 2013. ISSN: 2182-2042.

SILVA, A. S.; VITORINO, A.; ALVES, C. F.; CUNHA, J. A.; MONTEIRO, M. A. - Livro branco sobre o Corporate Governance em Portugal. [em linha] (2006) [Consult. 15 Mai. 2015]. Disponível em URL: <http://www.cgov.pt/>

VICENTE, Paula; REIS, Elizabeth; Ferrão, Fátima – *A amostragem como factor decisivo de qualidade*. 2.^a Edição, Lisboa: Edições Sílabo, 2001. ISBN: 972-618-246-8

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – QUADRO DE APOIO À INVESTIGAÇÃO REALIZADA

Dimensão (1)	MUNICÍPIO	Site	E-Mail	Exercício 2011				Exercício 2012				Exercício 2013			
				Volume de Negócios (2)	C.L.C. (3)	Reservas	Enfases	Volume de Negócios (2)	C.L.C. (3)	Reservas	Enfases	Volume de Negócios (2)	C.L.C. (3)	Reservas	Enfases
Pequeno	ALCANENA	www.cm-alcancenena.pt	geral@cm-alcancenena.pt	4.493.730,10 €	Não	0	0	4.152.402,93 €	Não	0	0	5.159.192,09 €	Não	0	0
Médio	ALCOBACA	www.cm-alcobaca.pt	cmalcobaca@cm-alcobaca.pt	14.006.114,44 €	Sim	7	5	14.144.109,94 €	Sim	4	5	15.044.515,44 €	Sim	2	2
Pequeno	ALCOCHETE	www.cm-alcochete.pt	geral@cm-alcochete.pt	6.471.385,44 €	Não	0	0	6.552.477,14 €	Não	0	0	10.330.578,86 €	Não	0	0
Grande	ALMADA	www.m-almada.pt	almadainforma@cma.m-almada.pt	48.186.326,72 €	Sim	1	8	45.722.796,69 €	Sim	0	3	46.508.346,31 €	Sim	0	4
Pequeno	ALVAIÁZERE	www.cm-alvaiazere.pt	geral@cm-alvaiazere.pt	1.307.277,99 €	Não	0	0	1.475.602,78 €	Não	0	0	1.378.125,63 €	Não	0	0
Grande	AMADORA	www.cm-amadora.pt	geral@cm-amadora.pt	43.461.425,48 €	Sim	0	0	42.485.953,87 €	Sim	0	0	38.721.559,07 €	Sim		
Médio	BARREIRO	www.cm-barreiro.pt	geral@cm-barreiro.pt	24.213.358,08 €	Sim	0	0	24.896.430,96 €	Sim	0	0	26.860.262,29 €	Sim	0	0
Pequeno	BATALHA	www.cm-batalha.pt	geral@cm-batalha.pt	3.148.721,41 €	Sim	0	0	3.558.898,00 €	Sim	0	0	3.633.361,77 €	Sim	0	0
Médio	BENAVENTE	www.cm-benavente.pt	cmb@cm-benavente.pt	8.997.116,22 €	Não	0	0	8.644.351,47 €	Não	0	0	10.358.015,98 €	Não	0	0
Grande	CASCAIS	www.cm-cascais.pt	atendimento.municipal@cm-cascais.pt	90.523.869,53 €	Sim	4	1	84.274.955,23 €	Sim	1	0	93.537.360,87 €	Sim	3	0
Médio	FIGUEIRA DA FOZ	www.figueiradigital.com	municepe@cm-figfoz.pt	16.790.686,27 €	Sim	0	0	18.700.654,01 €	Sim	0	3	22.196.964,63 €	Sim	3	2
Grande	LEIRIA	www.cm-leiria.pt	cmleiria@cm-leiria.pt	29.733.852,52 €	Sim	2	0	27.936.176,35 €	Sim			30.259.683,36 €	Sim	1	0
Grande	LISBOA	www.cm-lisboa.pt	geral@cm-lisboa.pt	385.356.932,60 €	Sim	15	0	414.805.169,90 €	Sim	9	6	370.478.360,79 €	Sim	8	1
Grande	LOURES	www.cm-loures.pt	geral@cm-loures.pt	68.527.145,97 €	Sim	5	2	57.662.119,42 €	Sim	5	1	53.981.737,36 €	Sim	5	1
Médio	MAFRA	www.cm-mafra.pt	geral@cm-mafra.pt	28.501.342,69 €	Sim	2	8	31.207.932,55 €	Sim	2	8	32.005.410,27 €	Sim	2	8
Médio	MARINHA GRANDE	www.cm-mgrande.pt	geral@cm-mgrande.pt	12.756.417,50 €	Sim	2	4	12.811.327,38 €	Sim	1	4	13.150.342,15 €	Sim	1	4
Médio	MOITA	www.cm-moita.pt	cmmoita@mail.cm-moita.pt	14.612.231,55 €	Sim	0	0	14.643.085,75 €	Sim	0	0	18.831.882,63 €	Sim	0	0
Médio	MONTIJO	www.mun-montijo.pt	geral@mun-montijo.pt	15.389.757,51 €	Sim			15.915.887,14 €	Sim			16.488.262,23 €	Sim	6	0
Grande	ODIVELAS	www.cm-odivelas.pt	geral@cm-odivelas.pt	34.284.530,31 €	Sim	2	5	31.136.819,23 €	Sim	2	4	30.952.726,61 €	Sim		
Grande	OEIRAS	www.cm-oeiras.pt	geral@cm-oeiras.pt	79.575.646,85 €	Sim	7	1	81.591.026,03 €	Sim	6	1	97.736.113,02 €	Sim	6	1
Médio	OURÉM	www.cm-ourem.pt	geral@mail.cm-ourem.pt	9.295.186,07 €	Sim	4	0	9.978.679,51 €	Sim	3	0	10.653.239,37 €	Sim	2	1
Médio	PALMELA	www.cm-palmela.pt	geral@cm-palmela.pt	27.154.707,54 €	Sim	5	3	27.806.792,81 €	Sim	4	4	29.883.468,30 €	Sim	4	1
Médio	POMBAL	www.cm-pombal.pt	geral@cm-pombal.pt	14.019.147,32 €	Sim	1	0	13.652.114,07 €	Sim	1	0	14.918.777,07 €	Sim	0	1
Médio	PORTO DE MÓS	www.municipio-portodemos.pt	geral@municipio-portodemos.pt	5.448.436,69 €	Não	0	0	5.689.115,62 €	Não	0	0	8.434.144,59 €	Não	0	0
Grande	SEIXAL	www.cm-seixal.pt	camara.geral@cm-seixal.pt	75.027.784,72 €	Sim	8	2	66.734.471,81 €	Sim	7	4	72.214.627,03 €	Sim	4	2
Médio	SESIMBRA	www.cm-sesimbra.pt	informacao@cm-sesimbra.pt	25.097.552,47 €	Não	0	0	26.886.029,43 €	Não	0	0	30.988.306,67 €	Não	0	0
Grande	SETÚBAL	www.mun-setubal.pt	gap@mun-setubal.pt	36.896.375,47 €	Não	0	0	37.686.024,26 €	Não	0	0	44.113.224,98 €	Não	0	0
Grande	SINTRA	www.cm-sintra.pt	municepe@cm-sintra.pt	86.783.273,78 €	Sim	1	4	82.371.589,88 €	Sim	1	4	84.216.704,00 €	Sim	0	2
Pequeno	SOURE	www.cm-soure.pt	geral@cm-soure.pt	3.759.058,17 €	Não	0	0	3.721.484,86 €	Não	0	0	4.068.434,37 €	Não	0	0
Médio	TOMAR	www.cm-tomar.pt	presidencia@cm-tomar.pt	8.686.718,54 €	Sim	0	0	7.718.374,40 €	Sim	2	0	8.590.325,66 €	Sim	2	0
Médio	TORRES NOVAS	www.cm-torresnovas.pt	geral@cm-torrenovas.pt	11.584.430,16 €	Sim	2	5	7.918.902,69 €	Sim	1	8	8.103.704,83 €	Sim	0	7
Grande	VILA FRANCA DE XIRA	www.cm-vfxira.pt	gap@cm-vfxira.pt	35.740.392,65 €	Sim	0	0	35.941.340,01 €	Sim	0	0	36.822.043,31 €	Sim	1	1

APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIO AOS MUNICÍPIOS



Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

QUESTIONÁRIO - Dissertação de Mestrado de Auditoria				
Município: _____				
Elaborado por: <u> Ricardo Rei </u> Data: _____ Revisto por: _____				

	<i>Questões</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
1	A Câmara Municipal tem organigrama actualizado?				
2	A contabilidade é feita no Município?				
3	Se não, onde é feita?				
4	Existe um Sistema de Controlo Interno implementado no Município?				
5	A Câmara é Certificada / Tem Manual de Funções/Organização?				
6	Existe orçamento/contas previsionais anuais?				
7	Existem reconciliações bancárias?				
8	Quem elabora as reconciliações bancárias?				
9	Com que periodicidade?				
10	Os resultados são mensalmente apurados e analisados?				
11	Quantos funcionários trabalham na Câmara Municipal?				
12	O(s) caixa(s) funcionam na forma de: Fundo(s) fixo(s)? Fundo variável?				
13	Quantos fundos de caixa há na Município?				
14	São aprovados plafonds crédito por cliente?				
15	Quem os aprova?				
16	Quem faz a supervisão do crédito vencido?				
17	Existe balancete por antiguidade de saldos?				

18	Existe seguro de crédito?				
19	As contas de terceiros são conferidas periodicamente?				
20	Quem analisa as contas de terceiros?				
21	Fazem circularizações clientes / fornecedores?				
22	Há programa de imobilizado com registo de todos os itens?				
23	Quando foi feito o último inventário físico do imobilizado?				
24	Existe imobilizado/Investimentos financeiros em imóveis?				
25	Quando são feitos inventários?				
26	Que tipo de inventário é utilizado no Município: Permanente ou Intermitente?				
27	Quem analisa rotação stocks?				
28	O Município tem pagamentos em atraso a Fornecedores?				
29	O Município tem pagamentos em atraso ao Pessoal?				
30	Existem empréstimos em mora?				
31	Existem leasings em mora?				
32	Existem outras dívidas a terceiros?				
33	Existem processos em Tribunal contra o Município?				
34	Existem processos em Tribunal contra terceiros?				
35	Quem na Câmara confere as facturas de fornecedores?				
36	Todos os pagamentos estão suportados pelos documentos originais?				
37	Quem elabora as demonstrações financeiras Balanço, DR e Anexos?				
38	Quem elabora Relatório Gestão?				
39	Foram analisados os eventos subsequentes após fecho contas?				
40	A existência de eventos subsequentes foi analisada com os responsáveis da câmara?				
41	Foi analisada a documentação da contabilidade Janeiro a Março do exercício seguinte?				
42	Em que data foram aprovadas as contas do Município?				

43	Qual a data que deram publicidade e remeteram os documentos de prestações de contas às entidades competentes?				
44	Foram disponibilizados todos os documentos de prestações de contas no site do Município?				
45	Caso o município não disponibilize os documentos de prestações de contas no seu site, qual o motivo por não tê-lo feito?				
46	Foi analisada a informação de resposta de Advogados?				
47	O Município efectua a consolidação das suas contas anuais ?				
48	Na sua opinião a alteração no futuro próximo da organização contabilística dos Municípios com vista a aproximar a realidade do POCAL à do SNC, vai ajudar as câmaras municipais a apresentar uma informação financeira de maior qualidade e mais transparente?				
49	Na sua opinião entende uma grande quantidade de mapas obrigatórios para prestação de contas e o correspondente peso administrativo influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira (caso fossem menos a informação financeira teria maior qualidade)?				
50	A Câmara Municipal é obrigada a ter Certificação Legal de Contas (de acordo com a Lei das Finanças Locais nº 2/2007)?				
51	Desde que data?				
52	Existem reservas?				
53	Que reservas existem (tipo)?				
54	As reservas existentes já existiam anteriormente ou surgiram na última Certificação Legal de Contas?				
55	Existem enfâses?				
56	Que enfâses existem (tipo)?				
57	As enfases existentes já existiam anteriormente ou surgiram na última Certificação Legal de Contas?				

58	As recomendações efectuadas pelo auditor são corrigidas pelo Município no exercício seguinte?				
59	A auditoria externa e a respectiva certificação legal de contas influenciam na sua opinião a qualidade da informação financeira do município?				
60	Caso não sejam corrigidas no ano seguinte, são definidos planos de acção para a resolução?				
61	Caso o Município não fosse obrigado a recorrer ao um auditor externo, será que recorreria de igual forma aos seus serviços ?				
62	Entende que a opinião emitida pelos auditores é mais prejudicial do que benéfica para a imagem do Município ?				
63	O trabalho efectuado pelo Auditor é feito numa base anual ou semestral?				
64	Qual é o número horas de auditoria contratado pelo Município?				
65	Na sua opinião, entende ser suficiente este apoio dos serviços do Auditor ?				
66	Caso a resposta anterior seja negativa, que outro tipo de apoio acha que o Auditor poderia prestar?				
67	Outras observações:				

APÊNDICE 3 – CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO NO QUESTIONÁRIO



Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

QUESTIONÁRIO - Dissertação de Mestrado de Auditoria	
Município: _____	
Elaborado por: <u> Ricardo Rei </u>	Data: _____ Revisto por: _____

	<i>Questões</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>N/A</i>	<i>OBS:</i>
1	A Câmara Municipal tem organigrama actualizado?	3	1	1	
2	A contabilidade é feita no Município?	3	2	1	
3	Se não, onde é feita?			2	3 - 2 - 1
4	Existe um Sistema de Controlo Interno implementado no Município?	3	1	1	
5	A Câmara é Certificada / Tem Manual de Funções/Organização?	3	1	1	
6	Existe orçamento/contas previsionais anuais?	3	1	1	
7	Existem reconciliações bancárias?	3	1	1	
8	Quem elabora as reconciliações bancárias?				3 - 2 - 1
9	Com que periodicidade?				3 - 2 - 1
10	Os resultados são mensalmente apurados e analisados?	3	1	1	
11	Quantos funcionários trabalham na Câmara Municipal?				3 - 2 - 1
12	O(s) caixa(s) funcionam na forma de: Fundo(s) fixo(s)? Fundo variável?				3 - 2 - 1
13	Quantos fundos de caixa há na Município?				3 - 2 - 1
14	São aprovados plafonds crédito por cliente?	3	2	1	
15	Quem os aprova?				3 - 2 - 1
16	Quem faz a supervisão do crédito vencido?				3 - 2 - 1

17	Existe balancete por antiguidade de saldos?	3	1	1	
18	Existe seguro de crédito?	3	1	1	
19	As contas de terceiros são conferidas periodicamente?	3	1	1	
20	Quem analisa as contas de terceiros?				3 - 2 - 1
21	Fazem circularizações clientes / fornecedores?	3	1	1	
22	Há programa de imobilizado com registo de todos os itens?	3	1	1	
23	Quando foi feito o último inventário físico do imobilizado?				3 - 2 - 1
24	Existe imobilizado/Investimentos financeiros em imóveis?	3	2	1	
25	Quando são feitos inventários?				3 - 2 - 1
26	Que tipo de inventário é utilizado no Município: Permanente ou Intermitente?				3 - 2 - 1
27	Quem analisa rotação stocks?				3 - 2 - 1
28	O Município tem pagamentos em atraso a Fornecedores?	1	3	2	
29	O Município tem pagamentos em atraso ao Pessoal?	1	3	2	
30	Existem empréstimos em mora?	1	3	2	
31	Existem leasings em mora?	1	3	2	
32	Existem outras dívidas a terceiros?	1	3	2	
33	Existem processos em Tribunal contra o Município?	1	3	1	
34	Existem processos em Tribunal contra terceiros?	3	1	1	
35	Quem na Câmara confere as facturas de fornecedores?				3 - 2 - 1
36	Todos os pagamentos estão suportados pelos documentos originais?	3	1	1	
37	Quem elabora as demonstrações financeiras Balanço, DR e Anexos?				3 - 2 - 1
38	Quem elabora Relatório Gestão?				3 - 2 - 1
39	Foram analisados os eventos subsequentes após fecho contas?	3	1	1	
40	A existência de eventos subsequentes foi analisada com os responsáveis da câmara?	3	1	1	
41	Foi analisada a documentação da contabilidade Janeiro a Março do exercício seguinte?	3	1	1	

42	Em que data foram aprovadas as contas do Município?				3 - 2 - 1
43	Qual a data que deram publicidade e remeteram os documentos de prestações de contas às entidades competentes?				3 - 2 - 1
44	Foram disponibilizados todos os documentos de prestações de contas no site do Município?	3	1	1	
45	Caso o município não disponibilize os documentos de prestações de contas no seu site, qual o motivo por não tê-lo feito?				3 - 2 - 1
46	Foi analisada a informação de resposta de Advogados?	3	1	1	
47	O Município efectua a consolidação das suas contas anuais ?	3	1	1	
48	Na sua opinião a alteração no futuro próximo da organização contabilística dos Municípios com vista a aproximar a realidade do POCAL à do SNC, vai ajudar as câmaras municipais a apresentar uma informação financeira de maior qualidade e mais transparente?	3	1	1	
49	Na sua opinião entende uma grande quantidade de mapas obrigatórios para prestação de contas e o correspondente peso administrativo influencia de maneira negativa a qualidade da informação financeira (caso fossem menos a informação financeira teria maior qualidade)?	1	3	1	
50	A Câmara Municipal é obrigada a ter Certificação Legal de Contas (de acordo com a Lei das Finanças Locais nº 2/2007)?	3	3	1	
51	Desde que data?				3 - 2 - 1
52	Existem reservas?	3	3	1	
53	Que reservas existem (tipo)?				3 - 2 - 1
54	As reservas existentes já existiam anteriormente ou surgiram na última Certificação Legal de Contas?				3 - 2 - 1
55	Existem enfâses?	3	3	1	
56	Que enfâses existem (tipo)?				3 - 2 - 1
57	As enfases existentes já existiam anteriormente ou surgiram na última Certificação Legal de Contas?				3 - 2 - 1

58	As recomendações efectuadas pelo auditor são corrigidas pelo Município no exercício seguinte?	3	1	1	
59	A auditoria externa e a respectiva certificação legal de contas influenciam na sua opinião a qualidade da informação financeira do município?	3	1	1	
60	Caso não sejam corrigidas no ano seguinte, são definidos planos de acção para a resolução?	3	1	1	
61	Caso o Município não fosse obrigado a recorrer ao um auditor externo, será que recorreria de igual forma aos seus serviços ?	3	1	1	
62	Entende que a opinião emitida pelos auditores é mais prejudicial do que benéfica para a imagem do Município ?	1	3	1	
63	O trabalho efectuado pelo Auditor é feito numa base anual ou semestral?				3 - 2 - 1
64	Qual é o número horas de auditoria contratado pelo Município?				3 - 2 - 1
65	Na sua opinião, entende ser suficiente este apoio dos serviços do Auditor ?	3	1	1	
66	Caso a resposta anterior seja negativa, que outro tipo de apoio acha que o Auditor poderia prestar?				3 - 2 - 1
67	Outras observações:				

APÊNDICE 4 – AVALIAÇÃO ÀS RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO

Dimensão	MUNICÍPIO	TOTAL - Qualidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios		TOTAL - Influência das auditorias externas na qualidade da informação financeira	
		Nível			
Pequeno	ALCANENA	0		0	
Médio	ALCOBAÇA	109	Muito Razoável	36	Muito Razoável
Pequeno	ALCOCHETE	0		0	
Grande	ALMADA	123	Bom	41	Bom
Pequeno	ALVAIÁZERE	110	Muito Razoável	40	Muito Razoável
Grande	AMADORA	0		0	
Médio	BARREIRO	117	Muito Razoável	38	Muito Razoável
Pequeno	BATALHA	117	Muito Razoável	33	Muito Razoável
Médio	BENAVENTE	121	Bom	36	Muito Razoável
Grande	CASCAIS	123	Bom	42	Bom
Médio	FIGUEIRA DA FOZ	120	Bom	42	Bom
Grande	LEIRIA	119	Muito Razoável	26	Razoável
Grande	LISBOA	111	Muito Razoável	39	Muito Razoável
Grande	LOURES	121	Bom	39	Muito Razoável
Médio	MAFRA	0		0	
Médio	MARINHA GRANDE	0		0	
Médio	MOITA	110	Muito Razoável	46	Bom
Médio	MONTIJO	107	Muito Razoável	44	Bom
Grande	ODIVELAS	117	Muito Razoável	42	Bom
Grande	OEIRAS	118	Muito Razoável	46	Bom
Médio	OURÉM	132	Bom	42	Bom
Médio	PALMELA	120	Bom	39	Muito Razoável
Médio	POMBAL	122	Bom	43	Bom
Médio	PORTO DE MÓS	106	Muito Razoável	35	Muito Razoável
Grande	SEIXAL	131	Bom	40	Muito Razoável
Médio	SESIMBRA	115	Muito Razoável	44	Bom
Grande	SETÚBAL	124	Bom	41	Bom
Grande	SINTRA	114	Muito Razoável	47	Bom
Pequeno	SOURE	122	Bom	49	Bom
Médio	TOMAR	116	Muito Razoável	39	Muito Razoável
Médio	TORRES NOVAS	126	Bom	41	Bom
Grande	VILA FRANCA DE XIRA	117	Muito Razoável	39	Muito Razoável

APÊNDICE 5 – CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS TIPO PARA OS MUNICÍPIOS

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras de (a), as quais compreendem o Balanço em (b), (que evidencia um total de euros e um total de fundos próprios (c) de euros, incluindo um resultado líquido (c) de euros), a Demonstração dos Resultados e os Mapas de Execução Orçamental (que evidenciam um total de euros de despesa paga e um total de euros de receita cobrada) do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos.

Responsabilidades

2. É da responsabilidade de (d) a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira(e), o resultado das suas operações e o relato da execução orçamental, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos e orçamentais adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um

grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos por (d), utilizadas na sua preparação;
- a verificação, numa base de amostragem, da conformidade legal e regularidade financeira das operações efectuadas;
- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Reservas (se aplicável)

7. (Descrição das reservas)

Opinião

8. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira de (a) em (b), o resultado das suas operações e a execução orçamental relativa à despesa paga e à receita cobrada no exercício findo naquela

data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal previstos no POCAL.

Ênfases (se aplicável)

9. (Descrição das ênfases)

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome)

LEGENDAS

- (a) Denominação da entidade.
- (b) Data a que se referem as demonstrações financeiras.
- (c) Quando negativo, acrescentar: negativo.
- (d) Identificar o órgão de gestão.
- (e) Indicar, consoante o aplicável: “ do Município” ou a entidade equiparável

NOTA: O modelo de certificação legal das contas para contas consolidadas bem como o modelo de declaração de impossibilidade de relatório são os previstos na DRA 700 com as necessárias adaptações.