

## Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública

Armindo Fernandes da Costa<sup>•</sup>, José Manuel Pereira<sup>•</sup>, Sílvia Ruíz Blanco<sup>••</sup>

acosta@ipca.pt, jpereira@ipca.pt, sblanco@uvigo.es

**Resumo.** Sob a influência das mudanças induzidas pelo movimento conhecido por Nova Gestão Pública, a administração em geral e os municípios em particular vêm assumindo formas múltiplas e fragmentadas, com estruturas de grupo cada vez mais complexas. A gestão desta fragmentação e o papel da informação contabilística na sua optimização colocam as questões da análise crítica do actual sistema de gestão, de informação e de auditoria das autarquias. Em Portugal, apesar da multiplicidade de órgãos de controlo sobre os municípios assistimos ao paradoxo de as contas destes serem apreciadas pelas assembleias municipais sem qualquer análise prévia efectuada por um auditor. Neste trabalho vamos procurar caracterizar o novo universo autárquico, descrição do actual sistema de informação e análise das funções e competências dos vários órgãos de controlo dos municípios, identificando sobreposições e lacunas do sistema existente, no contexto de grupo complexo de entidades que as autarquias vêm assumindo.

**Palavras-chave:** Auditoria Pública; Auditoria Autárquica; Nova Gestão Pública; Auditoria Interna

**Abstract.** Under the influence of the changes induced by the movement known as New Public Management, the administration in general and the local governments in particular are assuming multiple and fragmented forms, with more and more complex group structures. The administration of this fragmentation and the role of the accounting information in its optimization arise questions about the critical analysis of the present administration system as well as about local governments information and auditing. Paradoxically, in Portugal, despite the multiplicity of control bodies on local governments, the local governments' accounts are appreciated by the municipal assemblies without the previous analysis of an auditor. In this work we will try to characterize the new universe of local governments, describing the current system of information and analysing the functions and competences of the several bodies of control of the municipal districts, identifying overlappings and gaps in the existing system, in the context of complex group of entities that local governments are assuming.

**Keywords:** Public Auditing; Local Government Auditing; New Public Management; Internal Audit.

---

<sup>•</sup> ESG – Escola Superior de Gestão – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)

<sup>••</sup> UV – Universidade de Vigo

## 1. Introdução

A importância crescente que vem sendo assumida pelos municípios na prestação de serviços aos cidadãos e a multiplicidade de formas, em permanente mutação, como esses serviços são prestados coloca como fundamental a gestão da fragmentação a que têm sido submetidos, no âmbito do movimento conhecido por Nova Gestão Pública.

A contabilidade e a auditoria destas entidades, sob o paradigma da utilidade que justifica a sua existência, são confrontadas com desafios de adaptação a esta nova realidade.

A par da fragmentação, a multiplicidade de formas jurídicas assumidas pelas novas sub-entidades levanta novos desafios de gestão, de contabilidade e de auditoria destes verdadeiros grupos autárquicos emergentes.

A análise integrada dos orçamentos disciplinadores da gestão é o momento certo da escolha política de afectação de meios escassos a necessidades sempre impossíveis de satisfazer na sua totalidade. É o momento da escolha de prioridades. Noutra fase, o acompanhamento da gestão coloca o desafio do controlo oportuno do desempenho dos responsáveis da autarquia e dos vários satélites, através do controlo da execução orçamental.

Por último, a transparência do processo de prestação de contas e o acréscimo de fiabilidade propiciado pela auditoria são elementos indispensáveis do novo modelo de gestão e, também aqui, as potencialidades da visão global e integrada destas novas realidades se manifestam especialmente atractivas.

Com este trabalho propomo-nos analisar a auditoria do sector público autárquico em Portugal, estudando as várias formas como é exercida, procurando identificar sobreposições e lacunas resultantes da descoordenação dos vários órgãos auditores dos municípios.

Esta reflexão vai ser centrada na análise da realidade portuguesa, sempre tendo como referencial comparativo a situação em Espanha.

## 2. A nova gestão pública

O crescimento das expectativas e necessidades dos cidadãos em muitos países tem induzido a uma nova orientação na prestação de serviços por parte da administração pública para responder a esta crescente exigência social. A qualidade dos serviços prestados bem como a satisfação do cliente são o centro desta nova orientação.

Este facto veio impulsionar a realização de reformas na administração pública de variados países marcadas pela necessidade de melhorar a eficácia e eficiência das suas prestações. Este tipo de reformas designou-se por *New Public Management* – Nova Gestão Pública (NGP) e inclui mudanças nos procedimentos utilizados e alterações nas estruturas da organização do sector público com o objectivo de conseguir que funcione melhor (Aucoin, 1990; Hood 1991; Dunleavy, & Hood, 1994; Hood, 1995; Pollitt, & Bouckaert, 2000).

A busca sistemática das melhores práticas do sector privado empresarial e a sua aplicação à Administração Pública, tendo começado a ser praticada nos Estados Unidos, nos anos 60, é hoje um desiderato de quase todos os Estados.

A esta fuga para as formas de gerir e para o direito privado na prestação dos serviços públicos, característico da NGP, são-lhe atribuídas as seguintes propostas (Oliás, 2001):

- Redução do tamanho do Sector Público;
- Maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agência);
- *Empowerment* (Delegação e Descentralização);
- *Reinventing Government* (Reengenharia);
- Ênfase nos resultados e na necessidade de serem medidos (Indicadores de Avaliação);
- Equilíbrio financeiro (Utilizador-Pagador);
- Orientação para os clientes;
- Formas de contratação de pessoal mais flexíveis;
- Qualidade na prestação dos serviços públicos;
- Transparência da informação (*Accountability*);

A concretização desta nova atitude de gestão tem sido efectuada de várias formas: privatizações; alienação de participações públicas a privados; abertura de mercados antes reservados; concessões de serviços públicos a privados; constituição de sociedades comerciais para gerir serviços públicos; criação de empresas públicas com estatutos específicos; criação de entidades «*quasi-empresas*»: institutos,

fundações, agências; parcerias público-privadas e recurso a sofisticados processos de engenharia financeira.

Nem todos estão de acordo sobre a benignidade deste movimento e alguns referem razões ocultas que não constam da fundamentação dos políticos no poder, quando assumem algumas opções de NGP ligadas a questões de desorçamentação, contabilidade criativa e problemas de hipotecar o futuro.

Uma câmara municipal poderia assim ser vista com um grande grupo económico com as suas áreas de negócios autonomizadas em empresas, fundações, empresas públicas municipais, associações de municípios, sociedades anónimas desportivas, etc..

Interessa-nos reter esta visão da câmara municipal como um grupo económico, porque está associada ao foco que demos à nossa abordagem ao tema da NGP nesta reflexão.

A assumpção da câmara como um grupo económico e a busca das melhores práticas de gestão dos grupos privados implica que as medidas a adoptar para a optimização dos modelos devem ser globais e consistentes.

A transformação das autarquias em nebulosas de entidades multiformes coloca, a nível contabilístico, a necessidade de conhecer a situação da autarquia no seu todo, muito em especial o seu grau de risco a algum descalabro financeiro associado a endividamento directo e indirecto excessivo.

O efeito do emagrecimento produzido pela NGP nas contas das autarquias, torna os actuais documentos de prestação de contas insuficientes para o conhecimento pelos usuários da realidade económica e financeira da autarquia.

A criação de novas entidades para assumir a prestação dos serviços públicos tradicionalmente atribuídos às autarquias pode assumir várias formas: serviço municipal, serviço municipalizado, concessão a empresa privada, participação em sociedade comercial, integração de uma associação de municípios, criação de empresa pública municipal, fundação, instituto público, associação, etc..

Cada uma destas formas de intervir tem diferentes regimes jurídicos, contabilísticos e fiscais e diferentes níveis de autonomia económica e financeira. Consequentemente, também exigindo diferentes níveis de coordenação, controlo e risco por parte da autarquia.

Vamos caracterizar brevemente cada uma destas formas de intervir das autarquias, procurando sobretudo ponderar os aspectos contabilísticos e de auditoria que permitam um controlo integrado da actual fragmentação.

Um serviço municipal é uma secção ou departamento dentro da câmara sem qualquer tipo de autonomia relativamente a esta. A gestão e a contabilidade das receitas e despesas do serviço estão sujeitas a todos os formalismos e controlos da restante actividade administrativa da câmara. As suas contas não são autonomizadas relativamente às contas da autarquia e a sua auditoria é semelhante à de qualquer serviço autárquico.

Um serviço municipalizado é uma forma de intervir ao alcance das Câmaras, já com autonomia administrativa e financeira, com uma contabilidade autónoma mas ainda sem personalidade jurídica. A sua criação está prevista no Código Administrativo, art.º 177 e seguintes. Continua a ser a câmara a única entidade responsável pelo passivo dos serviços municipalizados.

Do ponto de vista contabilístico, pese embora a sua falta de personalidade jurídica própria, já havia sido previsto para os serviços municipalizados um plano de contas normalizado próprio, muito antes da publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e do Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), que era o Regime de Contabilidade dos Serviços Municipalizados e das Federações de Municípios (RCSMFM) aprovado pelo Decreto-Lei (DL) 226/93 de 22 de Junho. Este plano de contas estava muito próximo do Plano Oficial de Contabilidade (POC). Era frequente em Portugal alguns serviços municipalizados apresentarem contas com qualidade bastante superior às das autarquias em que se integravam. As contas destes serviços municipalizados eram prestadas à assembleia municipal de forma autónoma relativamente às Câmaras que as detinham. Presentemente estão sujeitos ao POCAL. No que à auditoria se refere, estes serviços estão submetidos aos mesmos requisitos de auditoria das autarquias.

As Câmaras podem ainda intervir sob uma forma empresarial com algumas especificidades, autonomizando numa estrutura juridicamente independente o exercício duma determinada actividade de prestação de serviço público, nos termos da Lei 58/98, de 18 de Agosto, como empresa pública municipal, empresa de capitais públicos e empresa de capitais maioritariamente públicos.

Esta lei surgiu numa altura em que muitas Câmaras pressionavam para a necessidade de poderem actuar sob formas de estruturas empresariais.

Apesar de, na altura, ser duvidosa a possibilidade de cobertura legal à criação de empresas privadas com capitais detidos pelas autarquias, havia já muitas participações destas em empresas constituídas ao abrigo da legislação comercial. O artigo 40º da lei 58/98 de alguma forma já tratou estas participações em empresas privadas, situação que veio a ser mais clarificada com a publicação da Lei 159/99 de 14 de Setembro, nomeadamente no seu artigo 10º: *“Os municípios podem criar*

*ou participar, nos termos da lei, em empresas de âmbito municipal e intermunicipal para a prossecução de actividades de interesse público ou de desenvolvimento regional e local cujo objecto se contenha no âmbito das suas atribuições e competências.”*

A Lei 169/99, de 18 de Setembro veio também, no seu artigo 53º, alíneas l) e m), atribuir às assembleias municipais o poder de autorizar as Câmaras a constituir ou a participar nas empresas previstas pela Lei 58/98 e na participação em associações e federações de municípios, cooperativas, fundações e empresas privadas de âmbito municipal que prossigam fins de reconhecido interesse público (art.º 10º).

Apenas o âmbito, municipal ou intermunicipal, e o interesse público são restrições legais à criação destas sub-entidades.

Uma das características deste tipo plural de entidades através das quais as Câmaras podem prestar os seus serviços é a ausência de um modelo que se aproxime, na forma de nomeação dos seus dirigentes, na definição estatutária, nas regras de contratação com terceiros, nos sistemas de contabilidade patrimonial e orçamental, nas formas de prestação de contas e nas formas de serem controladas pelos vários órgãos.

O pluriformismo é mais evidente se incluirmos entidades de tipo não empresarial como fundações, institutos, agências e associações, principais alvos das críticas sobre o fenómeno da desorçamentação.

Sob o ponto de vista contabilístico e de auditoria são variados os sistemas a aplicar a estas entidades.

Umadas adoptam o POC das empresas privadas, outras o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), outras o POC-Educação. São planos semelhantes, mas com algumas diferenças entre eles.

Quanto à auditoria, a muitas destas entidades aplicam-se sistemas híbridos: por um lado estão sujeitas à revisão legal de contas e ao controlo do fiscal único como uma sociedade anónima privada por parte de um ROC, por outro lado estão também sujeitas ao controlo por parte dos órgãos de controlo públicos, nomeadamente, o Tribunal de Contas (TC), a Inspeção Geral de Finanças (IGF) e a Inspeção Geral de Administração do Território (IGAT).

Na ordem do dia estão também cada vez mais sofisticados e complexos projectos de parceria público privada, cuja apreensão nas contas das autarquias nem sempre é evidente e que colocam problemas delicados de integração contabilística, de auditoria financeira e de controlo da eficácia e eficiência.

A constituição de uma empresa pública, ao nível do Estado ou ao nível Autárquico, nem sempre corresponde à criação de uma unidade auto-sustentável numa lógica de equilíbrio e rentabilidade empresariais. A sua finalidade continua a ser a vocação eminentemente estatal de suprir as falhas do mercado em actividades político-sociais, quase sempre estruturalmente deficitária e não suportada por uma lógica de mercado.

A complexidade crescente do universo autárquico tornando mais complexa a sua apreensão de forma integrada, apenas realça o apelo da necessidade absoluta de encontrar formas de assegurar a apresentação de contas que englobem todo o universo autárquico e o necessário controlo e transparência da autarquia no seu todo e de cada uma das suas entidades integrantes em particular.

### **3. A auditoria do sector público autárquico**

#### **3.1 Conceito**

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

Para caracterizar a auditoria pública vamos seguir de perto o manual de auditoria do Tribunal de Contas (Tribunal de Contas, 1999).

Começamos pela definição de auditoria financeira emanada do *International Federation of Accountants* (IFAC), segundo o qual “O objectivo da revisão/auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o revisor/auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão ou não preparadas, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada” (Norma Internacional de Revisão n.º 200, tradução da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas).

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), no glossário que acompanha as suas normas de auditoria, define esta como: “Auditoria é o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”.

Esta definição, virada para a auditoria do sector público alarga os objectivos e amplitude da definição do IFAC, indo muito além das contas como objectivo da auditoria.

No seu manual de auditoria, já citado, o TC dá a seguinte definição de auditoria, próxima da sugerida pela INTOSAI e que vamos adoptar: “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

### 3.2 Justificação da auditoria pública

A caracterização da utilidade da auditoria para os vários grupos envolvidos com as empresas e outras entidades é especialmente relevante para a delimitação das expectativas razoáveis sobre o grau de segurança aportado pelo auditor às contas, processos ou situações analisadas e sobre as quais formula uma opinião. A existência de expectativas não satisfeitas “*expectation gap*” é um risco sempre presente quando se fala em auditoria. Sendo útil, a auditoria não pode, por si só, resolver todas as expectativas sobre a credibilidade da informação, a actuação dos gestores dentro da legalidade e a eficácia e eficiência no seu desempenho.

Humphrey (1991), refere que, basicamente, há 3 teorias que procuram justificar a utilidades da auditoria.

A primeira, baseada na teoria da agência estatui que consubstanciando a gestão das empresas em geral e das entidades públicas em especial uma relação de agência, é ao próprio agente mais do que ao principal que interessa esbater os custos da conflitualidade latente numa relação de agência através da contratação da auditoria.

Uma outra teoria tem subjacente o raciocínio económico da análise custo-benefício: estando todos os grupos envolvidos interessados em credibilizar a gestão e a informação que lhes é propiciada pelos gestores é economicamente mais vantajoso, dada a tecnicidade da função, encarregar um perito de tal missão em vez de cada um dos interessados proceder por si próprio a tal tarefa. A tecnicidade da missão também sugere a racionalidade da delegação da função.

A terceira, especialmente aplicável na auditoria do sector público, fundamenta-se no interesse público da função: a presença do auditor numa organização ou a consciência por parte do agente da existência e efectividade do controlo tem um efeito dissuasor sobre práticas indesejáveis na gestão e apresentação das contas.



No caso do sector público, nomeadamente no sector público autárquico, é sobretudo aplicável esta última teoria. O uso da informação contabilística para avaliação da gestão autárquica por parte dos cidadãos, individualmente ou de forma institucional e organizada, está muito limitado pelo hermetismo do sistema de informação contabilístico e por práticas contabilísticas que não facilitam essa avaliação para os não técnicos.

No sector público autárquico os órgãos de controlo são muitas vezes percebidos pelos gestores públicos como os verdadeiros destinatários das contas, miopia que está sendo combatida também em Portugal, no âmbito da NGP.

Num pronunciamento de Junho de 2002, o *Public Audit Forum*, que reúne todos os órgãos de controlo público do Reino Unido, refere:<sup>1</sup> "O público espera daqueles que gerem os dinheiros públicos a maior transparência na prestação de contas. Os primeiros responsáveis para assegurar que os dinheiros públicos são geridos com integridade são o Governo, os membros eleitos, gestores e funcionários.

A auditoria pública representa um elo fundamental nesta cadeia de fiabilidade: auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detectar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes quer à simples negligência no prosseguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estão a ser gastos de forma adequada.

A auditoria pública não acresce valor apenas analisando e reportando sobre o passado mas sobretudo actuando de forma permanente sobre o que está acontecendo e disseminando as melhores práticas contribuindo para que a gestão se faça dentro dos princípios que assegurem o máximo de *'value for Money'* de cada euro público".

### 3.3 Classificações de auditoria

Definida atrás genericamente, a auditoria pode ser delimitada de muitas formas. Vamos também aqui seguir de perto as formas como o TC no seu manual de auditoria arruma as actuações dos auditores.

Quanto às entidades alvo, pode desde logo ser classificada em auditoria pública e privada.

---

<sup>1</sup> [www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm](http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm); (tradução adaptada)

Quanto ao objectivo do controlo, podemos classificar as auditorias em auditorias de contas, auditorias da situação financeira das entidades, da legalidade e regularidade e auditorias de gestão. Estas últimas podem ter como objectivos a análise da legalidade, da economia, da eficiência e da eficácia ou estratégicas.

Quanto ao momento em que se verifica o controlo, relativamente à situação auditada, pode-se falar de controlo prévio, simultâneo (concomitante) e à posteriori.

Segundo o grau de dependência das auditorias relativamente ao órgão auditado, as auditorias podem classificar-se como internas ou externas.

No que às autarquias se refere, as auditorias do órgão superior de Controlo Externo (TC) e dos chamados Órgãos de Controlo Interno (OCI), IGF e IGAT surgem todas como verdadeiras auditorias externas independentes das autarquias que fiscalizam.

Tradicionalmente, na auditoria pública, chama-se órgão externo apenas ao TC e a todos os órgãos auditores não independentes do Governo órgãos de Controlo Interno.

Aqui controlo interno é usado no seu conceito orgânico. Relativamente às autarquias e seus satélites, não está previsto nenhum órgão de controlo interno, dependente da própria autarquia.

Quanto à amplitude do controlo, isto é, quanto ao universo a auditar, podem distinguir-se os seguintes tipos de auditorias:

- Gerais: quando têm por fim uma visão global da entidade auditada, a qual, sendo uma auditoria financeira, obriga a examinar todas as parcelas contabilísticas mas não exige um exame completo e integral de cada uma delas;
- Parciais: Quando têm por fim examinar um ou vários sectores, áreas, actividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projectos ou programas e de sistemas.

No que respeita à periodicidade, as auditorias podem ser: permanentes, ocasionais e de fim de exercício.

- Dizem-se permanentes, quando se realizam por diversas vezes ao longo do exercício, de forma regular ou irregular;
- Dizem-se ocasionais ou únicas as que se realizam quando ocorre qualquer acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial;
- Dizem-se de fim de exercício, as que têm por objectivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

Por último, e no que respeita à exaustão dos procedimentos de auditoria utilizados pelo auditor, as auditorias podem classificar-se como integrais ou completas e por provas ou sondagens.

- As auditorias integrais consistem no exame de todas as operações efectuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral quer numa parcial.
- As auditorias por sondagens consistem em comprovar a exactidão de um número seleccionado de situações, lançamentos, registos, etc., e inferir as conclusões para o conjunto objecto da análise.

Normalmente, uma missão de auditoria pode ser enquadrável em vários destes critérios classificativos.

### **3.4 Órgãos de controlo no universo autárquico**

O sistema de auditoria e controlo do Sector Público Autárquico em geral (administrativo e empresarial) é, em Portugal, exercido de várias formas:

- Tribunal de Contas (TC)
- Inspeção Geral de Finanças (IGF)
- Inspeção Geral de Administração do Território (IGAT)
- Conselho Fiscal ou Fiscal Único (FU)
- Revisor Oficial de Contas (ROC)
- Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna)
- Assembleias Municipais, Assembleias Gerais das Empresas
- Controlo pelos Cidadãos – Livro de Reclamações

Vamos de seguida analisar o papel de cada um destes órgãos e formas de controlo, na perspectiva do seu contributo para o controlo das contas e optimização dos resultados estratégicos previstos para a actividade das autarquias e dos seus satélites, num momento em que se desenvolve uma forte dinâmica de multiplicação das formas de actuar dos municípios no cumprimento das suas funções.

#### **3.4.1 O tribunal de contas**

A Constituição da República Portuguesa (CRP) no seu artigo 214, define o “Tribunal de Contas” como o órgão supremo da fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe. Também no mesmo artigo se prevê a existência de secções do TC nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira.

Historicamente, as funções do TC têm evoluído ao longo dos tempos estando a sua origem associada aos primeiros tempos da Nação (Campinho, 1998).

Nos tempos mais recentes as suas funções evoluíram para assumirem, hoje, a mais elevada responsabilidade no âmbito da auditoria pública.

De acordo com o artigo 9º, n.º 10, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas (LOPTC), o TC fiscaliza a legalidade e a regularidade das despesas públicas, aprecia a gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras.

A sua jurisdição abrange todas as instituições públicas portuguesas quer actuem em Portugal quer no estrangeiro (art. 1º, n.º 2).

O n.º 1 do artigo 2º, diz que estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do TC as entidades integradas no sector administrativo:

- Estado;
- As Regiões Autónomas e os seus serviços;
- As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços bem como as áreas metropolitanas;
- Os institutos públicos;
- As instituições de segurança social.

No número 2 do mesmo artigo são referidas as entidades públicas sujeitas apenas ao controlo financeiro do TC (mas não ao controlo jurisdicional):

- Associações financiadas com capitais públicos;
- Empresas públicas, mesmo formadas sobre a forma comercial;
- Fundações que recebem fundos do Estado ou das autarquias com carácter de regularidade.

O controlo financeiro das entidades que integram o grupo autarquia é, assim, da responsabilidade do TC. Vamos reflectir sobre algumas das características deste controlo financeiro exercido pelo TC.

Quanto ao momento em que o controlo do TC é exercido, é usual dizer-se que ele pode assumir-se *previamente* à efectivação dos actos de gestão pública, *durante* a efectivação (controlo concomitante) e controlo *à posteriori* também chamado de *sucessivo*.

As competências materiais essenciais do TC estão reguladas no art. 5º da lei LOPTC, das quais retiramos as mais relevantes na perspectiva de controlo da gestão e das contas das autarquias:

Art. 5º, alínea c) – “*Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos actos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de*

*despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, directos ou indirectos, para as entidades referidas no n.º 1 do artigo 2º.*

Na alínea c) do referido n.º 1 do artigo 2º vêm referidas as autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas.

Não estão incluídas no âmbito do controlo prévio as empresas públicas municipais (Lei 58/98) nem empresas constituídas sob a forma comercial de capitais públicos (art. 10º da Lei 159/99, de 14 de Setembro).<sup>2</sup>

A ausência desta fiscalização prévia tem sido, aliás, apresentada como uma virtualidade destas formas de gestão empresarial, constituindo um dos principais argumentos usados para realçar a agilização de gestão que está na base da constituição destas entidades de tipo empresarial pelas autarquias.

Art. 5º, alínea d) – *“Verificar as contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas à sua prestação”.*

Para além das próprias autarquias, como vimos, as entidades participadas por estas estão também sujeitas ao controlo financeiro do TC (n.º 2 do artigo 2º da LOPTC) e conseqüentemente devem remeter-lhes os documentos de prestação de contas para verificação até 15 de Maio do ano seguinte ao ano de referência das contas:

Art. 5º, alínea e) – *“Julgar a efectivação da responsabilidade financeira das entidades referidas no n.º 1 do artigo 2º, mediante processo de julgamento de contas ou na sequência de auditorias, bem como a fixação de débitos aos responsáveis financeiros na reposição de verbas e aplicar multas e demais sanções previstas na lei”.*

Assim, relativamente às autarquias (incluídas no n.º 1 do art.2º) o TC tem poderes de julgar e sancionar a gestão dos autarcas. O mesmo não se passa com as empresas municipais, institutos e associações detidas pela autarquia. Sobre estas o TC só tem poderes de controlo financeiro competindo o poder jurisdicional e sancionatório aos tribunais comuns;

*f) – Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficiência e eficácia, segundo critérios técnicos da gestão financeira das entidades referidas nos*

---

<sup>2</sup> A Lei 159/99, de 14 de Setembro (que estabelece o quadro de transferência de atribuições para as autarquias locais) veio admitir no seu artigo 10º a possibilidade de as autarquias criarem empresas de âmbito municipal ou intermunicipal, sem sujeição a uma forma especial.

*n.º 1 e 2 do artigo 2º, incluindo a organização, funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;*

*g) – Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditoria às entidades referidas nos n.º 1 e 2 do artigo 2º.*

A apreciação da legalidade, economia, eficiência e eficácia e a realização de auditorias está cometida ao TC em relação a todas as entidades integradas no universo das autarquias.

Esta competência surge como uma possibilidade, cujo exercício está condicionado pela limitação de meios que impedem a sua efectivação de forma sistemática. As contas das autarquias são auditadas à distância, à posteriori e usando sobretudo procedimentos de revisão analítica, sem prejuízo da possibilidade de auditorias sistemáticas.

Relativamente às empresas públicas municipais (DL 58/98) as contas são auditadas pelo fiscal único (ROC) e, quando são apreciadas pelo executivo camarário e pela assembleia municipal já estão acompanhadas pelos pareceres de auditoria do ROC.

Em nenhum caso é feita a apreciação do universo autárquico na sua globalidade e de forma tecnicamente adequada através da consolidação de contas, que não está actualmente prevista em nenhuma das suas fases (Orçamental e de Contas).

Nos termos do artigo 55º da LOPTC o TC pode realizar auditorias de qualquer natureza, para além das auditorias financeiras (legalidade e regularidade): auditorias integradas; auditorias específicas ou orientadas; auditorias de projectos ou programas; auditorias de sistema; auditorias de avaliação específica (impactos ambientais, sociais, etc.).

A LOPTC no seu artigo 56º prevê a possibilidade de o TC recorrer sempre que entenda necessário, por razões de insuficiência ou limitação dos meios, à contratação de empresas de auditoria ou consultoria técnica que actuarão de acordo com as missões especificadas pelo TC.

Em 1999, o TC editou o primeiro volume do manual de auditoria e procedimentos<sup>3</sup>, aguardando-se a publicação da sua continuação. Este manual foi elaborado na senda das normas da INTOSAI e do manual de auditoria do Tribunal de Contas Europeu.

---

<sup>3</sup> Ficha de consulta: [www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)

### 3.4.2 Inspeção Geral de Finanças

A IGF é o mais antigo e conhecido Órgão de Controlo Interno (OCI) do Estado Português. É equivalente ao órgão de controlo espanhol *Intervención General de La Administración del Estado* (IGAE), sem contudo serem coincidentes as suas atribuições, nomeadamente no domínio de que nos ocupamos de controlo das autarquias e seus satélites, em que nos parece que o IGAE tem funções mais amplas.

A IGF foi criada em 1930, tendo desde então o seu papel sido várias vezes alterado para adaptação às mudanças verificadas nas entidades que controla.

A actual Lei Orgânica da Inspeção Geral de Finanças (LOIGF) foi aprovada pelo Decreto-lei 249/98, de 11 de Agosto.

É um serviço integrado no Ministério das Finanças que tem por função o controlo da Administração Financeira do Estado e o apoio técnico àquele ministério, funcionando na directa dependência do Ministro.<sup>4</sup>

Enquanto serviço de controlo financeiro da administração do Estado, incumbe especialmente à IGF o exercício do controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, da regularidade e de boa gestão financeira, visando contribuir para que a gestão pública e a gestão dos fundos comunitários se faça com as regras da economia, eficiência e eficácia.

O seu papel na defesa da legalidade, regularidade e boa gestão financeira do sector público é uma tarefa partilhada com outras entidades de controlo internas ao Governo (IGAT e auditorias afectas aos Ministérios), com o TC e, em certa medida, também já com os revisores oficiais de contas das entidades públicas a eles sujeitas.

### 3.4.3 Inspeção Geral da Administração do Território (IGAT)

A tutela administrativa das autarquias locais tem o seu suporte na CRP que, no seu artigo 242º, estipula:

*“1- A tutela administrativa (do governo) sobre as autarquias locais consiste na verificação do cumprimento da lei por parte dos órgãos autárquicos e é exercida nos casos e segundo as formas prescritas na lei;*

*2 – As medidas tutelares restritivas da autonomia local são precedidas de parecer de um órgão autárquico, nos termos a definir por lei.*

---

<sup>4</sup> Em 31 de dezembro de 2000 encontravam-se em exercício na Inspeção 266 inspectores.

*3- A dissolução dos órgãos autárquicos só pode ter por causa acções ou omissões ilegais graves.”*

A regulação do regime jurídico da tutela administrativa, anteriormente sob a Lei 87/89, de 9 de Setembro, está hoje regulada pela Lei 27/96, de 1 de Agosto, que estabelece o regime jurídico da tutela administrativa das autarquias, bem como o respectivo regime sancionatório (art.º 1º).

Esta função está cometida à Inspeção Geral de Administração e do Território (IGAT), que depende do Ministro da Administração Interna e do Território.

Pelo despacho 16174/2000, publicado no DR n. 183, de 9 de Agosto de 2000, foram emitidas as normas e procedimentos técnicos dos processos inspectivos (NPTPI) da IGAT.

No artigo 2º é definido o objecto da tutela administrativa do Governo sobre as autarquias como a verificação do cumprimento das leis e regulamentos por parte dos órgãos e serviços das autarquias locais e entidades equiparadas.

Tem assim o IGAT um objectivo de controlo da legalidade da actuação das autarquias, desiderato que como já vimos partilha com o TC e a IGF. Contudo, o âmbito da actuação da IGAT é mais do tipo inspectivo, concretizando-se em três tipos de acções (art.º 3º):

**Inspeção:** Consiste na verificação da conformidade dos actos e contratos dos órgãos e serviços com a lei.;

**Inquérito:** Consiste na verificação da legalidade dos actos e contratos concretos dos órgãos e serviços resultantes de fundada denúncia apresentada por quaisquer pessoas singulares ou colectivas ou de inspeção;

**Sindicância:** Consiste numa indagação dos serviços quando existam sérios indícios de ilegalidade de actos de órgãos e serviços que, pelo seu volume e gravidade, não devam ser averiguados no âmbito do inquérito.

As acções de inspeção da IGAT, como as de qualquer órgão de auditoria, traduzem-se na emissão de relatórios de auditoria cujo primeiro destinatário é o Ministro que solicitou a intervenção.

#### **3.4.4 O sistema de controlo interno das autarquias**

O DL 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL prevê a obrigatoriedade da existência de um SCI para as autarquias locais. Antes de mais, o SCI integrado pelo POCAL e ao qual nos vamos referir não visa expressamente a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, mas sim um conjunto



de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transacções, na linha do preconizado na norma do IFAC n.º 6.

Os procedimentos preconizados para o sistema de controlo interno vêm referidos nos pontos 2.9.1. a 2.9.9. do POCAL.

No ponto 2.9.3 refere-se que é o órgão executivo que aprova e mantém em funcionamento o sistema de controlo interno adequado às actividades da autarquia local, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanentes.

Os órgãos executivos das autarquias locais cujas contas são enviadas a julgamento do TC remetem à IGF e à IGAT cópia da norma de controlo interno, bem como de todas as suas alterações, no prazo de 30 dias após a sua aprovação (Ponto 2.9.9. do POCAL).

Na prática, este diploma traduziu-se na elaboração por parte das autarquias de manuais onde expressamente se transcrevem os objectivos de controlo interno, bem como alguma formas de concretizar esses objectivos.

A eficácia da implantação destes sistemas vai depender muito da atitude das Câmaras perante o controlo (*cultura de controlo*) e das estruturas criadas para dinamizar o seu cumprimento e melhoria permanente.

Como refere Carvalho, Fernandes & Teixeira (2002) "a criação de serviços de auditoria interna, tornar-se-á imprescindível para acompanhar o funcionamento e permanente actualização dos sistemas de controlo interno implantados."

Nada estando previsto, este serviço vai ser determinante para a sua operacionalidade e selecção do pessoal a integrar nos serviços de auditoria interna e o grau de independência de que forem dotados.

No que à auditoria do grupo autárquico respeita, o serviço de Auditoria interna a criar deveria assumir as funções de *controller* relativamente às entidades participadas pela autarquia.

#### **3.4.5 Intervenção dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e Auditores Privados na auditoria autárquica**

Os ROC e outros auditores privados desempenham já algumas missões no quadro da auditoria das autarquias e dos seus satélites.

As contas do próprio TC são auditadas por um auditor privado que, no ano de 2000, foi a BDO Binder & Co. (Relatório de Actividades e Contas do Tribunal de Contas, ano 2000).

Aos ROC são cometidas as seguintes funções no quadro da auditoria das autarquias:

- Enquanto revisores de contas e fiscais únicos de empresas de capitais autárquicos, desempenham uma função semelhante à realizada para as entidades privadas mas com algumas especificidades resultante do estatuto das empresas de capitais públicos.
- Enquanto subcontratados pelo TC e pela IGF na realização de auditorias, nomeadamente de programas, em que a sua actuação está subordinada às directrizes destes órgãos públicos de controlo.
- Enquanto auditores directamente contratados pelas autarquias para realizar auditorias a serviços e às contas, nomeadamente no quadro de avaliação da situação financeira das autarquias<sup>5</sup>.

A colaboração dos auditores com o TC está enquadrada pela LOPTC.

As EPM têm uma lei própria (Lei 58/98), que atribui aos ROC algumas especificidades na auditoria destas empresas<sup>6</sup>.

### **3.4.6 Controlo político pelas assembleias municipais**

A Assembleia Municipal (AM) é o órgão representativo dos munícipes. As competências dos vários órgãos autárquicos foram recentemente redefinidas pela Lei 5-A/2002, que alterou e reformulou a Lei 169-99, conhecida por Lei-quadro das Competências e do Regime Jurídico do Funcionamento dos Órgãos Autárquicos.

As funções da AM enquanto órgão de controlo da actividade das autarquias e das entidades delas dependentes estão previstas no art.º 53 da referida lei.

Refira-se que os documentos de prestação de contas das autarquias são apresentados a deliberação da AM sem qualquer auditoria prévia efectuada por qualquer dos órgãos fiscalizadores internos e externos à autarquia.

Do mesmo modo, e não estando ainda definida a tipologia da informação a prestar em cada sessão da AM pelo presidente da câmara sobre a situação financeira da mesma, também esta informação padece da mesma limitação de fiabilidade que resulta da sua não auditoria por auditor com independência relativamente à câmara.

Para além desta limitação de fiabilidade resultante da ausência de auditoria prévia, outro tipo de limitações poderíamos apontar, como seja, a ausência de

---

<sup>5</sup> Frequentes quando há mudança de partido responsável pela gestão autárquica.

<sup>6</sup> Veja-se o art.º 14.º da referida Lei 58/98.

informação consolidada de todo o universo autárquico que completasse a informação financeira individual de cada uma das entidades.

Nota-se também a ausência de poder de fiscalização da AM sobre as empresas camarárias constituídas com o figurino das empresas privadas (S.A. e Lda.).

#### **3.4.7 Controlo pelos cidadãos – o livro de reclamações**

Pela Portaria 355/97, de 28 de Maio, foi instituído o livro de reclamações, obrigatório em todos os serviços e organismos de Administração Pública, a partir de 1 de Janeiro de 1997. O livro é iniciado com o termo de abertura e encerramento assinado pelo dirigente máximo do serviço ou entidade, que deve também numerar e rubricar todas as suas folhas. A reclamação do cidadão - utente é preenchida directamente no livro em 3 exemplares.

No prazo de 5 dias o serviço poderá tomar as medidas para rectificar a situação, devendo descrever as medidas tomadas quando enviar a reclamação ao ministério. O reclamante deverá ser informado da reclamação apresentada.

### **3.5 Coordenação entre as várias entidades de controlo do sector público**

Como vimos atrás, o controlo das entidades públicas, nomeadamente as que integram o sector público autárquico, administrativo e empresarial, é exercido por várias entidades auditoras:

- O Tribunal de Contas, como órgão supremo de controlo dito externo;
- A Inspeção Geral de Finanças, que embora tradicionalmente integrada nos órgãos de controlo interno pelo facto de estar dependente do Governo, assume relativamente às autarquias e seus satélites funções de verdadeiro órgão de controlo externo;
- A Inspeção Geral de Administração do Território, com perfil próximo da Inspeção Geral de Finanças mas mais vocacionada para inspecções rápidas de tipo inspectivo à legalidade da actuação dos órgãos;
- Os auditores internos que começam a ser institucionalizados em algumas autarquias e em algumas empresas municipais;
- Os revisores oficiais de contas que, enquanto tais, e enquanto fiscais únicos são hoje parte integrante do sistema, especialmente no que se refere ao sector autárquico empresarial.

A nível do sector público estatal, mais entidades de controlo podem ser identificadas: Direcção Geral do Orçamento (DGO), Instituto de Gestão Financeira

da Segurança Social (IGFSS) e Inspeções Gerais afectas a cada um dos Ministérios.

Dada a pluralidade de órgãos de auditoria podem colocar-se problemas de coordenação eficiente dos recursos públicos afectos à actividade e questões de identificação de zonas não cobertas pelas múltiplas entidades auditoras.

Uma primeira referência à necessidade de coordenação dos órgãos de controlo, podemos encontrá-la no Lei 98/97 (LOPTC) que no seu artigo 12º estabelece o quadro do relacionamento do TC com os OCI, fixando:

- A obrigatoriedade de comunicação ao TC dos programas anuais e plurianuais de actividades e respectivos relatórios de actividades por parte dos OCI's;
- Envio ao TC dos relatórios das acções de fiscalização realizadas sempre que contenham matérias de interesse para a acção do TC, nomeadamente as que exijam a intervenção do Ministério Público;
- Realização de acções a solicitação do Tribunal tendo em conta os critérios e objectivos por esta fixados;
- O presidente do TC assume o papel de coordenador na promoção do intercâmbio de informações quanto aos respectivos programas anuais e plurianuais de actividades e na harmonização de critérios de controlo externo e interno.

No que se refere aos ROC's das empresas municipais, estes estão abrangidos pelo dever de colaboração com o TC previsto nos artigos 10º e 11º da LOPTC, que sistematicamente recebe os seus relatórios incluídos nas contas das empresas municipais.

Não está prevista qualquer colaboração no sentido inverso, i. e., participação pelo TC dos seus relatórios aos auditores das entidades e informação sistemática de resoluções e orientações que se revistam de interesse.

No que se refere aos órgãos de controlo sob a responsabilidade do Governo, a que vulgarmente se chama órgãos de controlo interno, para enfatizar a independência do TC relativamente ao Governo, também foi sentida a dispersão de meios provocada pela multiplicidade de órgãos controladores.

Pelo DL 166/98, de 25 de Junho foi regulamentado o sistema de controlo financeiro do Estado estando no seu artigo 2º a seguinte definição de controlo interno: “o controlo interno consiste na verificação, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão relativamente a actividades, programas, projectos ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas,

nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros nos termos da lei.”

Como se verifica trata-se da definição de uma função e não do conjunto de procedimentos.

Ainda no mesmo DL, estrutura-se o controlo financeiro do Estado em 3 níveis: operacional, sectorial e estratégico, respectivamente centrados nas unidades operacionais de gestão, ao nível dos ministérios e ao nível do Governo no seu todo.

No art. 5º do DL 166/98, fixa-se como objectivo do SCI a articulação de forma planeada da actividade dos vários OCI, tendo em vista o funcionamento coerente e racional de todo o sistema, com vista a que tenha características de suficiência, complementaridade e relevância.

Como elemento fundamental para a implantação e desenvolvimento do sistema foi criado o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno (CCSCI), composto por representantes de todos OCI e presidido pelo Inspector Geral de Finanças (art.6º).

As funções e forma de funcionamento deste órgão foram regulamentadas pelo DL 27/99, de 12 de Novembro. Reúne ordinariamente 5 vezes por ano e sempre que o presidente ou qualquer dos seus membros o convoque.

O TC, embora não seja um OCI, tem integrado como observador as reuniões do CCSCI.

Colocando-nos no plano das autarquias, a actuação do TC, da IGF e da IGAT aparecem quase ao mesmo nível, sendo todos eles vistos como órgãos de controlo externos à autarquia, com planos, programas e intervenções que a câmara não controla de nenhuma forma, colocando-se aqui a questão da necessária articulação para evitar sobreposições e hiatos.

Relativamente às autarquias e às suas sub-entidades, podemos referir que todas estas auditorias são realizadas à distância<sup>7</sup>, não existindo em Portugal um órgão do tipo do Interventor em Espanha que acompanhe a gestão e dê parecer sobre as contas autárquicas antes de serem submetidas à deliberação da assembleia municipal.

---

<sup>7</sup> No sentido definido por Mesa (2001).

#### 4. Conclusões

**Institucionalização de auditoria permanente nas autarquias e relatórios anuais de auditoria.** Do nosso trabalho resultou a evidência de uma lacuna que nos parece de alguma importância e a carecer de solução: o sistema de controlo autárquico em Portugal não prevê a auditoria das contas e da gestão autárquica de forma permanente e continuada e a elaboração de um parecer de auditoria prévio à apreciação das contas pela assembleia municipal.

Não se cumpre assim um dos principais desideratos da auditoria que é o de diminuir a limitação de fiabilidade das contas apresentadas pelos gestores públicos, através do exame prévio efectuado por um auditor, antes da primeira decisão pela assembleia municipal.

Ao longo do trabalho analisamos algumas das alternativas possíveis para atingir este desiderato.

**Necessidade e urgência de elaboração de contas consolidadas das autarquias.** A fragmentação crescente das entidades autárquicas impõe a necessidade da consolidação de contas como forma de conhecer a situação económica e financeira, o património e o risco de cada autarquia. A inexistência em Portugal de normativos que suportem esta consolidação, ou outras formas de informação sobre os grupos autárquicos torna imperioso e urgente encontrar uma solução de informação que permita um melhor conhecimento das entidades que integram o universo do município e os vários modos de gestão na prestação dos serviços públicos que fazem parte das atribuições do município, bem como a avaliação do risco financeiro do município e estudos comparativos.

*(Durante a revisão deste trabalho foi aprovado em Conselho de Ministros de 27 de Julho de 2006 uma proposta de Lei das Finanças Locais, que em matéria de prestação e revisão legal de contas estabelece a obrigatoriedade de consolidação de contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais, bem como a sujeição das contas dos municípios e associações de municípios com participação no capital de entidades do sector empresarial local a auditoria externa, vindo ao encontro do que apresentamos nas duas propostas anteriores).*

**Criação de uma central de balanços das autarquias.** A obrigatoriedade de depósito das contas das autarquias e dos seus satélites numa central de balanços poderia contribuir para melhorar a informação sobre a evolução e situação da gestão das autarquias para um vasto leque de usuários. (López, 2000).

O acesso às contas das autarquias, dos serviços municipalizados e das empresas públicas municipais não sendo obrigatório o depósito no registo comercial está muito dificultado para o cidadão comum e mesmo para os analistas interessados.

**Auditoria interna / controller.** O acompanhamento dos satélites autárquicos e a evolução da análise do grau de risco de cada entidade em particular e da autarquia no seu conjunto, sugere a utilidade da institucionalização da função Auditoria Interna, pelo menos nas autarquias de maior dimensão. A atribuição a este órgão de funções de controlo sistemático das entidades dependentes e a análise sistemática individualizada e integrada numa base pelo menos mensal, parece ser de recomendar.

**Intervenção dos auditores privados na auditoria dos entes públicos.** A experiência surgida tanto em Portugal como em Espanha das intervenções dos auditores privados na auditoria pública, nomeadamente em missões de colaboração com os TC ou órgãos de controlo interno sugere as potencialidades desta relação, a incrementar. Ao nível da superação da principal lacuna detectada, ausência de acompanhamento da actividade das autarquias e ausências de pareceres prévios à deliberação sobre as contas das autarquias pela AM, a intervenção de auditores privados (ROC), a exemplo no que já acontece para as empresas municipais poderia ser uma boa solução. A criação de um corpo de auditores específico a exemplo dos interventores em Espanha, poderia ser outra solução. A solução inglesa de centralizar a nomeação dos auditores numa entidade independente das autarquias poderia também ser uma solução.

**Necessidade de incrementar a coordenação entre os vários auditores.** Em Portugal, a sistematização da colaboração e coordenação entre o TC e os restantes órgãos estatais de controlo interno tem dado resultados positivos ao nível da eficácia e eficiência das auditorias. Os objectivos de suficiência dos controlos, complementaridade e relevância, julgamos, não tem sido plenamente conseguidos, nomeadamente não está conseguida a auditoria permanente e sistemática das autarquias e a emissão oportuna de um parecer sobre as contas de cada exercício.

O CCSCI poderia certamente ser alargado a representantes da Ordem dos Revisores, também eles já hoje parte integrante do controlo do sector público, nomeadamente do sector público empresarial, fundos autónomos, fundações, institutos, etc..

No quadro da ordem dos revisores oficiais de contas funciona uma comissão de auditoria do sector público que integra representantes do TC e da IGF, entre outras instituições e que parece indicar que se está no bom caminho.

**Melhorar o controlo das autarquias e dos seus satélites por parte das AM.** A transparência da gestão autárquica relativamente às AM's é sentida em geral

como necessidade a concretizar. A apreciação das contas, orçamentos e planos das autarquias por parte das AM's, bem como a fiscalização e acompanhamento previstas na lei poderia ser incrementada pela presença de um auditor permanente junto das autarquias com a missão de controlar o desenvolvimento da actividade do grupo autárquico e emitir relatórios adequados.

Acreditamos que a consolidação dos documentos financeiros autárquicos poderia também ser um elemento potenciador do acompanhamento por parte da AM da actividade da autarquia.

**Melhoria da fiscalização das fundações e outras subentidades não empresas.** As associações, fundações e consórcios estão um pouco à margem da contabilidade e auditoria existentes em Portugal, quer de natureza pública (TC), quer de natureza privada (ROC). A importância crescente do recurso a estas formas de actuação por parte dos municípios recomenda que sejam incluídos em algum dos normativos contabilísticos e de auditoria já existentes.

A nível autárquico é recomendável a integração dos orçamentos e das contas destas entidades nos orçamentos e contas dos municípios que as detém, no quadro da consolidação. É também recomendável a sua inclusão no sistema de controlo de gestão do grupo autárquico com acompanhamento mensal da sua actividade no quadro dos poderes de superintendência do município.

**Alteração da cultura de controlo.** A inversão do espírito individualista e da cultura de isolamento de cada sub-entidade e da aversão ao controlo, constitui uma alteração cultural muito significativa cuja inversão vai certamente encontrar resistências, nomeadamente ao nível dos próprios órgãos máximos de decisão dos municípios. O incremento do espírito de transparência e da necessidade de prestar contas claras dos dinheiros públicos (accountability) é o caminho certamente mais longo mas o único com resultados duradouros e consistentes.

## Referências Bibliográficas

- Aucoin, P. (1990). Administrative Reform in Public Management Paradigms, Principles, Paradoxes, and Pendulums. *Governance*, 3, 115-137.
- Campinho, A. (1998). *O Estatuto do Tribunal de Contas*. Rei dos Livros, Lisboa.
- Carvalho, J. B. C., Fernandes, M. J. & Teixeira A. (2002). *POCAL Comentado*. Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- Costa, C. (2000). *Enquadramento Geral da Missão e das Actividades da IGF*. IGF, Lisboa.



- Dunleavy, P. & Hood, C. (1994). From Old Public Administration to New Public Management. *Public Money and Management*, July September, 9-16.
- Fernández, E. C. (2000). La Nueva Gestión Pública: New Public Management. *Partida Doble*, 111, 108-111.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Season?. *Public Administration*, 69, 3-19.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: Variation on a Theme. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 20, (2-3), 93-109.
- Humphrey, C. (1991). Audit Expectations. In Sherer, M. (Ed.), *Current Issues of Auditing*, London: Paul Chapman Publishing.
- López, A. M., Navarro, A. & Ortiz, D. (2000). Transparencia Informativa en Entidades Locales: El papel de una central de balances, *Partida Doble*, 111, 98-107.
- Machado, A. J. C. (2001). O Sistema de Controlo Interno das Autarquias Locais. *Jornal de Contabilidade*, APOTEC, Abril, 124-127.
- Mesa, J. O. & Rivas, C. C. (2001). Auditoria à distância. *Auditoria Pública*, 25, 76-82.
- Oliás, B. L. (2001). *La Nueva Gestion Pública*. Prentice Hall, Madrid.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press, Oxford.
- Tribunal de Contas, (1999). *Manual de Auditoria*. 1º Volume, Lisboa.