



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

Estudo do controlo interno nas Instituições de Ensino Superior - contributo para a credibilidade da informação financeira

Sandra Maria Ferreira da Conceição

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do Grau de Mestre em Auditoria

Orientada por Mestre Alcina Portugal Dias

Porto, Março de 2012



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

Estudo do controlo interno nas Instituições de Ensino Superior - contributo para a credibilidade da informação financeira

Sandra Maria Ferreira da Conceição

Orientada por Mestre Alcina Portugal Dias

Porto, Março de 2012

RESUMO

O presente trabalho versa sobre um estudo de caso realizado nos Serviços Económico-Financeiros de oito Instituições de Ensino Superior Público (IES). A pesquisa realizada teve como objectivos a avaliação ao sistema de controlo interno, como contributo para a formação de uma opinião sobre a influência que o sistema de controlo interno pode assumir na maior ou menor credibilidade da informação financeira das IES. No estudo empírico seguimos a metodologia de abordagem do estudo de caso de Yin (1994). Partindo da definição, abrangente, de estudo de caso como sendo uma pesquisa empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real, delineamos a nossa pesquisa empírica orientada para a investigação do problema actual representado pelo *Estudo do controlo interno das Instituições de Ensino Superior como um contributo para a credibilidade da informação financeira*. Foi seguida a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO. Este modelo representa uma abordagem integrada de controlo interno com a finalidade de fornecer critérios de controlo interno aos órgãos de gestão. A conclusão principal da nossa investigação é que a percepção dos inquiridos é maioritariamente favorável à introdução de mecanismos e comportamentos que visem um reforço de medidas de controlo interno, as quais consubstanciarão um factor promotor de uma maior credibilidade da informação financeira das IES. Como limitações deste estudo apontam-se: o facto de o questionário não abarcar de forma exaustiva todos os procedimentos existentes nos sistemas de controlo interno; as dificuldades sentidas na obtenção de um número significativo de respostas, não obstante o esforço realizado; e a impossibilidade de realizarmos entrevistas. Como pistas de investigação futura poderíamos sugerir uma análise através da observação análoga em outras instituições de ensino superior, a nível nacional, usando um questionário similar. Seria também relevante replicar este modelo em instituições de ensino superior estrangeiro de teor análogo.

Palavras-Chave: Auditoria Interna; Controlo Interno; Administração Pública; Informação Financeira.

ABSTRACT

This paper describes a case study conducted in the Economic and Financial Services of eight public higher education institutions (HEI). The aim of this research is to evaluate the system of internal control as a contribution to the formation of an opinion about the influence that the internal control system can grant to a greater or lesser credibility of financial information of HEI. The empirical study followed the methodology of Yin (1994) case study approach. Following the broad definition of case study, as concerns an empirical inquiry, which investigates a contemporary phenomenon within its real context, this research was outlined to investigate the current problem represented by the title of this work. Taking into account the Integrated Framework for Internal Control, approved by COSO (Committee of Sponsoring of the Treadway Commission). This model represents an integrated approach of internal control in order to provide criteria for the management under an internal control perspective. The main conclusion of this investigation is that the perception of respondents is mostly favorable to the introduction of criterions designed to strengthen internal control measures, which would promote broader and better disclosure of financial information of the HEIs. It can be considered as a limitation to this study the fact that the questionnaire does not exhaustively cover all the existing procedures in the internal control systems; besides, it must be referred the difficulties experienced in obtaining a significant number of responses, despite the effort made. As to suggestions for future research it might tried to include a similar analysis to other higher education institutions at a national level, using a similar questionnaire. It would also be relevant to replicate this model in higher education institutions abroad and compare results.

Keywords: Internal Audit; Internal Control; Public Administration; Financial Information.

A meus Pais

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Professora-Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Mestre Alcina Portugal Dias, orientadora desta dissertação, pelo apoio, disponibilidade e amizade demonstrada em todas as fases que levaram à concretização deste trabalho e pela partilha de conhecimentos que muito me enriqueceu.

Aos Presidentes e Directores e aos funcionários dos Serviços Económico-Financeiros das várias Instituições de Ensino Superior que colaboraram neste meu estudo, o meu muito obrigada.

Aos meus pais, irmãos e sobrinhos pelo estímulo e carinho que deles recebi ao longo deste árduo trabalho em que não tive possibilidade de privar com eles da forma como desejaria.

Agradeço também a todos os meus amigos e a um em especial que me fizeram sentir que não estava sozinha a percorrer este caminho, nesta fase da minha vida, pelo entusiasmo constante e pelo companheirismo evidenciado em todas as ocasiões.

ABREVIATURAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ECIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
FEI	Financial Executives Institute
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (da IFAC)
IES	Instituições de Ensino Superior Público
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPAI	Instituto Português de Auditores Internos
IPPF	International Professional Practices Framework
ISA	International Standard on Auditing (do IAASB/IFAC)
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
NAA	National Association of Accountants
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
POC-E	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
ROC	Revisor Oficial de Contas
SAP	Statement on Auditing Procedure
SAS	Statement on Auditing Standards
SCI	Sistema de Controlo Interno
SEC	Securities Exchange Commission
SROC	Sociedade dos Revisores Oficiais de Contas
TC	Tribunal de Contas

Índice

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
ABREVIATURAS	v
Índice	vi
Índice de figuras	ix
Índice de quadros.....	x
Índice de gráficos.....	xi
Índice de tabelas	xii
INTRODUÇÃO.....	1
PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA	5
CAPÍTULO I – A AUDITORIA	5
1. AUDITORIA	6
1.1. Conceito de Auditoria.....	6
1.2. Enquadramento Histórico da Auditoria.....	8
1.3. Tipos de Auditoria	9
1.3.1. Auditoria Externa, Interna e Governamental.....	11
1.3.1.1. Auditoria Externa	11
1.3.1.2. Auditoria Interna.....	12
1.3.1.3. Auditoria Governamental	13
1.3.2 Auditoria Financeira	14
1.3.3 Auditoria Operacional	14
1.3.4 Auditoria de Gestão (<i>Value for Money Audit</i>).....	15
1.4. A Auditoria Interna.....	15
1.4.1. Evolução da Auditoria Interna.....	16
1.4.2. Perspectivas sobre a Auditoria Interna	18
1.4.3. Conceito de Auditoria Interna	19

1.4.4. Âmbito da Auditoria Interna.....	22
1.4.5. Objectivos da Auditoria Interna	22
1.4.6. Funções da Auditoria Interna	23
1.4.7. Princípios Gerais na Auditoria ao Controlo Interno.....	24
PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA.....	25
CAPÍTULO II – O CONTROLO INTERNO.....	25
2. O CONTROLO INTERNO	26
2.1. Definição de Controlo Interno	26
2.2. Objectivos do Controlo Interno	30
2.3. Princípios Gerais do Controlo Interno.....	32
2.3.1. A Segregação de Funções.....	32
2.3.2. O Controlo das Operações	33
2.3.3. A Definição de Autoridade e Responsabilidade.....	33
2.3.4. A Competência do Pessoal	33
2.3.5. O Registo dos Factos	33
2.4. Requisitos do Controlo Interno	34
2.5. Tipos de Controlo Interno.....	35
2.6. Avaliação do Controlo Interno	36
2.7. O Modelo COSO	36
2.8. Componentes do Controlo Interno	38
2.9. Limitações do Controlo Interno.....	41
2.10. O Controlo Interno nas Instituições de Ensino Superior Público.....	42
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO	45
CAPÍTULO III – RECOLHA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS	45
3. ESTUDO EMPÍRICO	46
3.1. Âmbito e Objectivo do Estudo	46
3.2. Metodologia.....	47

3.2.1. Hipóteses de Análise	48
3.2.2. Construção do Questionário	49
3.3. Estrutura do Questionário	52
3.4. Amostra	57
3.5. Recolha e Tratamento de Dados	58
3.6. Apresentação e Análise dos Resultados	65
CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES	79
4. CONCLUSÃO DO ESTUDO	80
4.1. Conclusões Parcelares	80
4.2. Conclusão Final	82
4.4. Limitações do Estudo	84
4.5. Orientações para Investigação Futura.....	84
BIBLIOGRAFIA	85
ANEXO I.....	89

Índice de figuras

Figura 1: COSO's Internal Control - Integrated Framework	38
Figura 2: As cinco componentes do controlo interno.....	39

Índice de quadros

Quadro 1: Perspectivas sobre a auditoria interna	19
Quadro 2: Relação entre as hipóteses de análise e as perguntas do questionário.....	52

Índice de gráficos

Gráfico nº 1: Respostas à questão nº 1	66
Gráfico nº 2: Respostas à questão nº 2	67
Gráfico nº 3: Respostas à questão nº 3	68
Gráfico nº 4: Respostas à questão nº 4	68
Gráfico nº 5: Respostas à questão nº 5	69
Gráfico nº 6: Respostas à questão nº 6	69
Gráfico nº 7: Respostas à questão nº 7	70
Gráfico nº 8: Respostas à questão nº 8	71
Gráfico nº 9: Respostas à questão nº 9	71
Gráfico nº 10: Respostas à questão nº 10	72
Gráfico nº 11: Respostas à questão nº 11	73
Gráfico nº 12: Respostas à questão nº 12	74
Gráfico nº 13: Respostas à questão nº 13	74
Gráfico nº 14: Respostas à questão nº 14	75
Gráfico nº 15: Respostas à questão nº 15	76
Gráfico nº 16: Respostas à questão nº 16	76
Gráfico nº 17: Respostas à questão nº 17	77
Gráfico nº 18: Respostas à questão nº 18	78

Índice de tabelas

Tabela nº 1: N° de respostas por IES	57
Tabela nº 2: N° de anos de exercício de funções	58
Tabela nº 3: Habilitações académicas nível superior	59
Tabela nº 4: Formação técnica adequada	59
Tabela nº 5: Auditoria interna ou função controlo	59
Tabela nº 6: Definição de responsabilidades	59
Tabela nº 7: Segregação de funções	60
Tabela nº 8: Programa de qualificação profissional	60
Tabela nº 9: Plano de Actividades	60
Tabela nº 10: Utilização da informática	61
Tabela nº 11: Controlos adequados nas áreas críticas	61
Tabela nº 12: Transacções pouco usuais	62
Tabela nº 13: Serviço de compras centralizado	62
Tabela nº 14: Cultura de planeamento	62
Tabela nº 15: Relação custo/benefício	63
Tabela nº 16: Circuito de informação e comunicação	63
Tabela nº 17: Cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos	63
Tabela nº 18: Aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade ...	64
Tabela nº 19: A entrega dos bens é acompanhada da conferência física	64
Tabela nº 20: Instituições	66

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

Enquadramento do Tema

A constante mutação da economia e o aumento da complexidade dos processos de trabalho na Administração Pública, obrigam à implementação de adequados sistemas de controlo interno.

A pesquisa realizada teve como objectivo a avaliação ao sistema de controlo interno, como contributo para a formação de uma opinião sobre a influência que o sistema de controlo interno pode assumir na maior ou menor credibilidade da informação financeira das Instituições de Ensino Superior (IES).

O trabalho consubstanciado nesta dissertação visa contribuir para a criação de uma série de propostas de melhoria do sistema de controlo interno e da qualidade da informação financeira produzida por estas instituições, subordinada aos princípios da economia, da eficiência e da eficácia.

Globalmente, podemos afirmar que todo e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a permitir às pessoas a quem se destina retirar dela conclusões idóneas e relevantes. Este princípio reveste-se da maior importância para a informação financeira prestada pelas Instituições de Ensino Superior Público uma vez que a mesma se destina a ser interpretada por uma vasta gama de destinatários.

Motivação

No decorrer da minha actividade profissional desenvolvida como responsável do Serviço de Aprovisionamento e Património de uma Instituição de Ensino Superior Público e ciente das limitações referentes à operacionalidade de um sistema de controlo interno, surgiu a minha motivação e sensibilidade aos problemas que os mecanismos de controlo interno ou a falta deles, podem provocar e as consequências que daí podem advir para a credibilidade da informação financeira.

Objectivos

Como objectivo principal deste estudo, pretendemos fazer um diagnóstico do sistema de controlo interno nas Instituições de Ensino Superior Público a partir de um questionário

dirigido aos funcionários dos Serviços Económico-Financeiros destas instituições e relacioná-lo com as componentes do controlo interno, seguindo a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), como um contributo para a maior credibilidade da informação financeira. Esta problemática é desenvolvida no ponto 3.1. desta dissertação.

Metodologia

No estudo empírico seguimos a metodologia de abordagem do estudo de caso.

Partimos da concepção de estudo de caso de Yin que defende que “o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, assente na lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados, que pode incluir tantos estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa” (Yin R. K., 2001). Para a realização do nosso inquérito, baseamo-nos na tipologia de questionário, fundamentalmente, porque na nossa investigação visamos a verificação de hipóteses teóricas e a análise das correlações que essas hipóteses sugerem.

Estrutura

Na Introdução apresentamos o Enquadramento do Tema, a Motivação, os Objectivos, a Metodologia e a Estrutura seguidas.

Na primeira parte relatamos os aspectos que determinaram a nossa opção de investigação e a pesquisa bibliográfica, sendo esta parte constituída por dois capítulos.

- No Capítulo I apresentamos o Conceito de Auditoria, o Enquadramento Histórico da Auditoria, Tipos de Auditoria e a Auditoria Interna.

- No Capítulo II apresentamos a fundamentação teórica do Controlo Interno, A Definição de Controlo Interno; Objectivos do Controlo Interno, Princípios Gerais do Controlo Interno, Requisitos do Controlo Interno, Tipos de Controlo Interno, Avaliação do Controlo Interno, o Modelo COSO, Componentes do Controlo Interno, Limitações do Controlo Interno e o Controlo Interno nas IES.

Na segunda parte tratamos os aspectos relevantes que conduziram à realização do estudo empírico e à sua operacionalização, sendo esta constituída por dois capítulos.

- No Capítulo III apresentamos o Estudo Empírico, definimos o Âmbito e o Objectivo do Estudo, a Metodologia, as Hipóteses de Análise, a Construção do Questionário, a Estrutura

do Questionário, a Amostra, a Recolha e Tratamento de Dados e a Apresentação e Análise dos Resultados.

- No Capítulo IV apresentamos as Conclusões Parcelares, a Conclusão Final, as Limitações do Estudo, e as Orientações para Investigação Futura.

A culminar esta dissertação apresentamos a Bibliografia consultada e o Anexo.

PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA

CAPÍTULO I – A AUDITORIA

1. AUDITORIA

O objectivo deste capítulo é o de servir de base teórica quer à fundamentação, quer à compreensão do tema associado à presente dissertação.

1.1. Conceito de Auditoria

Etimologicamente a palavra auditoria tem a sua génese no verbo latino *audire*, que significa “ouvir” e esteve na origem da criação da palavra auditor (do latim *auditore*) significando aquele que ouve.

Apesar de ser um conceito muito utilizado, provavelmente, só poucos o conseguirão definir na sua essência e de lhe perceberem o seu vastíssimo e extenso campo de aplicação.

Como refere (Costa, 2000) “não existe uma definição rígida do que é a auditoria financeira se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais”.

Considerando a definição de auditoria financeira emanada do *International Federation of Accountants* (IFAC), segundo a qual “o objectivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável” (ISA 200¹), iremos, de seguida, referir outras definições de autores que têm desenvolvido investigação reflexiva sobre esta matéria.

Para Manuel Soto Serrano² e (Costa, 2000) “auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado de conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas regras e princípios”.

Já Stamp e Moonitz³ (Costa, 2010, pp. 50-51), salientam que:

uma auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião

¹ ISA 200 – Objectivos Globais do Auditor Independente e a Execução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

² *La Auditoria Financiera*

³ *In International Auditing Standards*, Prentice Hall, 1978

informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. O objectivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras (cuja responsabilidade pela preparação depende do órgão de gestão).

(Messier *et al.*, 2006) e (Heliodoro, 2010, p. 3), referem que “a auditoria é um processo sistemático de objectivamente obter e avaliar evidência sobre determinadas asserções acerca de acções económicas e eventos com o objectivo de determinar o grau de correspondência entre essas asserções e determinados critérios pré estabelecidos e consequentemente comunicar os resultados aos interessados”.

Para o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) organismo mais voltado para o controlo das finanças públicas, no preâmbulo das Directrizes para as Normas de Controlo Interno do Sector Público define a auditoria como “o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executadas ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas. O objectivo dessa revisão é identificar, em intervalos regulares, desvios que podem requerer uma acção correctiva” (INTOSAI, 2001).

O Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas apresenta uma definição de auditoria financeira, similar à do INTOSAI:

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 (TC, 1999, p. 23).

Como vemos nestes exemplos, verifica-se actualmente que a finalidade primordial da auditoria é pronunciar-se e dar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras das organizações apresentam de forma verdadeira e apropriada a sua posição financeira e os resultados das operações. Mas, como veremos mais à frente, nem sempre foi assim

entendida. Originalmente a auditoria visava a descoberta de erros e fraudes nas contas das empresas e o auditor era visto, de forma generalizada, como um inspector.

1.2. Enquadramento Histórico da Auditoria

Foram muitos os especialistas que se debruçaram sobre a origem da auditoria, no entanto, torna-se importante relacioná-la com o início das actividades económicas desenvolvidas pelo homem.

“A Auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outro, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara” (Boyton, 2008).

De facto, os primeiros indícios da realização de uma auditoria surgem por volta do ano 4000 a.C na Babilónia, na China e no Egipto, relacionada com a necessidade de ratificar as actividades praticadas, tais como, a verificação dos registos de arrecadação de impostos e o controlo dos armazéns dos faraós.

Historicamente a auditoria interna nasce no Império Romano (200 a.C) onde foi encontrada a existência de uma actividade similar à auditoria desempenhada por inquisidores que eram os detentores da responsabilidade do controlo das contas dos governos locais. Os relatórios destes inquisidores eram entregues, sob a forma oral e em pessoa, o *auditor*.

“Contudo, a auditoria como modernamente é entendida, teve o seu início na Grã-Bretanha em meados do século XIX (como uma consequência da revolução industrial operada anos antes) onde aliás foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria” (Costa, 2010, p. 55). Surge assim a figura do auditor com desempenho de funções mais próximas das actuais, sendo que até aquela altura se tratava de uma espécie de vigilante, cujo objectivo era detectar erros, irregularidades e fraudes ao nível das transacções.

No final do século XIX deu-se um incremento das empresas industriais e comerciais que resultou na necessidade de implementar bons procedimentos contabilísticos e complexos sistemas de controlo interno, assim os objectivos da auditoria evoluíram paralelamente. Desta forma emerge a auditoria interna que não abandonou a verificação e vigilância dos controlos contabilísticos, mas estendeu a sua actuação aos controlos administrativos e, sobretudo, centrou-se neste domínio (Morais & Martins, 2007, p. 87).

Após a crise de 1929 (Grande Depressão), foi instituída a obrigatoriedade das empresas cotadas em Bolsa serem auditadas (auditoria financeira) e em 1934 foi criada a *Securities Exchange Commission* (SEC)⁴.

Em Portugal esta obrigatoriedade tem início em 1969, com a criação da figura de Revisor Oficial de Contas (ROC), por Decreto-Lei nº 49381, de 15/11. A publicação do Decreto-Lei nº 1/72 de 03/01 estabeleceu no artigo 1º que competia aos ROC a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro do conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consultoria compreendidos no âmbito da sua especialidade. Por outro lado permitiu aos ROC o exercício da sua actividade a título individual, agrupados em sociedades civis profissionais ou como empregados de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

1.3. Tipos de Auditoria

O Tribunal de Contas, apresenta no Manual de Auditoria e Procedimentos “vários **critérios** adoptados na classificação das auditorias, que atendem quer ao **objectivo** prosseguido, quer ao **sujeito** que as realiza, quer à sua **amplitude**, ou ainda à sua **periodicidade**, à sua **exaustão** ou **profundidade**” (TC, 1999).

Quanto ao **objectivo** prosseguido existem diversos tipos de auditorias, tais como *auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão*, (também designadas operacionais ou de resultados) que incluem a avaliação da gestão em geral ou de aspectos ou impactos em particular.

Quanto ao critério da posição do **sujeito** que realiza as auditorias, estas podem ser *internas* ou *externas*, dependendo a diferenciação do facto de as últimas serem realizadas por profissionais ou entidades que estão numa posição de independência relativamente ao organismo controlado.

Toma aqui particular relevância a auditoria perspectivada no âmbito da Administração Pública, onde podemos encontrar entidades que estão na posição referida de independência relativamente ao organismo controlado, mas que, dado

⁴ *Securities Exchange Commission* (SEC). Comissão fundada nos EUA com o objectivo de restaurar a confiança dos investidores no mercado de valores mobiliários, com medidas para por o fim das práticas enganosas relacionadas com vendas de acções que originaram o colapso da Bolsa de Nova York em 1929.

estarem estruturalmente situadas dentro da lógica da Administração Pública, não podem em rigor incluir-se no controlo externo.

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

Gerais, que têm por fim obter 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, que têm por fim examinar um ou vários sectores, áreas, actividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projectos ou programas e de sistemas.

- A *orientada* consubstancia-se em exames aprofundados sobre um sector, área ou actividade particular ou procedimento.

- A *horizontal* é a que consiste em examinar um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, pelo que não é aprofundada, tendo como objectivo abarcar o objecto do controlo no conjunto das actividades.

- A de *projectos e programas* consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projectos governamentais específicos. Consequentemente, pode requerer a verificação em um ou mais serviços ou entidades.

Quanto à **periodicidade** as auditorias podem ser:

Permanentes, quando se realizam por diversas vezes ao longo do período, de forma regular ou irregular;

Ocasionais ou *únicas*, as que se efectuam quando ocorre algum acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial;

De fim de exercício, a que tem por objectivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

No que respeita à **exaustão ou profundidade** as auditorias podem classificar-se em:

Integrais ou *completas*, que consistem no exame de todas as operações efectuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral quer numa parcial.

Por provas ou sondagens, que consistem em comprovar a exactidão de um certo número de lançamentos, cálculos ou registos, escolhidos ao acaso de entre o conjunto a examinar (TC, 1999).

Parece-nos claro, do acima exposto, que a auditoria pode ser classificada atendendo a diferentes critérios conforme o âmbito e o objectivo a que se destina.

Segundo Marques a auditoria agrupa-se em três grandes ramos: 1. “a realizada por auditores externos à unidade económica em apreciação”; 2. “a realizada por órgãos internos de auditoria e de inspecção”; 3. “a auditoria que pode ser designada de *governamental*” (Marques, 1997, pp. 33-34).

Já (Morais & Martins, 2007, p. 20) classificam a auditoria em função do seu conteúdo e dos fins a que se destinam e distinguem uma vasta gama de auditorias: financeiras - auditoria das demonstrações financeiras; e não financeiras - de conformidade e operacionais. Para estas autoras as auditorias não financeiras têm registado um maior desenvolvimento e diversificação, sempre em função dos seus objectivos. A auditoria das demonstrações financeiras, como refere Costa “tem como objecto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objectivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente” (Costa, 2010, p. 49).

1.3.1. Auditoria Externa, Interna e Governamental

Como referimos no ponto anterior e concordando com a perspectiva de (Marques, 1997), que considera o tipo de integração das auditorias relativamente à entidade auditada, classificando-as como externas, internas ou governamentais.

1.3.1.1. Auditoria Externa

A auditoria externa surge como resposta à necessidade de informação financeira credível para as entidades financeiras exteriores na tomada de decisões económicas, onde se incluem investidores (actuais e potenciais), trabalhadores, financiadores, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e o público. Pode dizer-se que em termos gerais o seu objectivo principal, segundo Madeira Marques, é o de “verificar se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam de acordo com as normas e princípios contabilísticos geralmente aceites” (Marques, 1997, p. 34). Do exposto se percebe que a auditoria externa seja frequentemente identificada com a análise das contas e das demonstrações financeiras e que, por vezes, seja designada de “Auditoria Financeira”. A mesma ideia é partilhada por (Pinheiro, 2010, p. 18), já que segundo este

autor a “auditoria externa tem como objectivo estratégico, informar os accionistas e o mercado sobre a saúde das contas, da qualidade da informação financeira contida no relatório de gestão, demonstrações financeiras e, seguramente no futuro, a capacidade demonstrada para a redução dos riscos e aplicação dos princípios de *Corporate Governance*, nos aspectos que podem condicionar a sobrevivência das empresas”.

1.3.1.2. Auditoria Interna

Apesar da actividade de auditoria interna ser recente comparativamente com a da auditoria externa, a auditoria interna possui um âmbito de actuação que tem vindo a alargar-se e é hoje muito mais vasto, como veremos adiante. O seu principal objectivo, num contexto moderno e proactivo, é o de “auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da *performance* e do desenvolvimento sustentável da empresa” (Pinheiro, 2010, p. 31).

Apesar de se tratarem de tipos diferentes de auditoria, são vários os pontos de contacto enunciados por Madeira Marques na sua análise comparativa:

As auditorias, externa e interna, analisam e avaliam actividades exercidas por outros, em trabalhos e apreciações que ambas devem executar com isenção, rigor e objectividade. É natural, por isso, que utilizem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planear, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar *checklists* e questionários sobre aspectos a abordar e os designados *papéis de trabalho*, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas correctivas a adoptar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas (Marques, 1997, p. 53).

Mas a par das semelhanças enunciadas anteriormente importa sublinhar que também existem várias e significativas diferenças entre estes dois tipos de auditoria como refere o mesmo autor:

Estes dois ramos de auditoria apresentam várias e significativas diferenças quanto aos seus objectivos e destinatários dos trabalhos que realizam, ao âmbito das acções e à metodologia seguida, à ênfase posta nas suas apreciações, ao *timing* e à frequência com que ambas realizam trabalhos de auditoria numa mesma organização e até mesmo quanto a alguns conceitos em que assentam materialidade, risco e o próprio conceito de controlo interno, pelo que estes dois tipos de auditoria acabam por dar origem a duas profissões distintas com preocupações diferentes (Marques, 1997, p. 53).

1.3.1.3. Auditoria Governamental

De acordo com o estipulado na Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto⁵, o Tribunal de Contas (TC) é o órgão supremo de controlo financeiro externo, fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras.

O TC é um órgão colegial e organiza-se em três Secções especializadas:

A 1ª. Secção, encarregada de fiscalização prévia, podendo, em certos casos, exercer fiscalização concomitante;

A 2ª. Secção, encarregada da fiscalização concomitante e sucessiva de verificação, controlo e auditoria;

A 3ª. Secção, encarregada do julgamento dos processos de efectivação de responsabilidades e de multa.

Estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas as seguintes entidades:

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

As atribuições legalmente cometidas ao TC correspondem à necessidade de controlo financeiro dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas e do património

⁵ Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

público, com vista a assegurar a conformidade do exercício da actividade de administração daqueles recursos com a Ordem Jurídica, julgando, sendo caso disso, a responsabilidade financeira inerente.

O Tribunal de Contas procede ainda à verificação interna de contas (art.º 53º da LOPTC), à verificação externa de contas (art.º 54º da LOPTC) e às auditorias nomeadamente nas matérias em que o Tribunal tem competência para verificar as contas das entidades sujeitas ao seu controlo com vista a efectuar a avaliação dos respectivos sistemas de controlo interno, apreciando a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira e assegurando a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia.

A par da classificação da auditoria nestes três grandes ramos, podemos identificar outros tipos e outras classificações de auditoria, como por exemplo, financeira, operacional e de gestão, que reúnem o consenso de Costa (2010), Marques (1997), Morais e Martins (2007) e Pinheiro (2010).

1.3.2 Auditoria Financeira

A auditoria financeira de uma forma generalizada visa “avaliar se a informação financeira é credível, avaliar a salvaguarda dos activos, a avaliação do cumprimento dos normativos estabelecidos pela Administração e detecção de erros com materialidade (impacto significativo no apuramento de resultados)” (Pinheiro, 2010, p. 39).

1.3.3 Auditoria Operacional

Este tipo de auditoria é um aprofundamento do âmbito da auditoria interna uma vez que o campo de investigação da auditoria operacional, segundo (Costa, 2010, p. 95) “é o conjunto do controlo interno pelo que a mesma se preocupa sobretudo com a eficácia das operações e o cumprimentos das políticas e, se for o caso, com a adequação das mesmas” ao avaliar, de acordo com (Pinheiro, 2010, p. 39), “as diversas actividades/processos da organização tendo em conta a complexidade das operações, o controlo interno instituído e a dispersão geográfica, numa óptica de contribuir para a melhoria da *performance* da empresa ou organização”.

1.3.4 Auditoria de Gestão (*Value for Money Audit*)

A auditoria de gestão é uma técnica relativamente recente podendo ser entendida como um dos segmentos ou extensões da auditoria operacional. De acordo com (Costa, 2010, pp. 96-97): “o seu grande objectivo é o de verificar em que medida é que os recursos (cada vez mais limitados) postos à disposição dos gestores estão a ser aplicados com a maior economicidade, eficiência e eficácia”.

Na perspectiva de (Pinheiro, 2010, pp. 41-46) “a auditoria interna deverá evoluir para a auditoria de gestão, visando, fundamentalmente, acompanhar o desenvolvimento e a metodologia de gestão dos riscos negativos das empresas e, deste modo, potenciar o sucesso da função numa lógica de acrescentar valor aos processos e acrescentar valor à empresa”. Para o mesmo autor, a auditoria de gestão tem como objectivo primordial:

Avaliar o desempenho da organização, identificando as respectivas recomendações numa óptica de triplo E: Economia, Eficácia e Eficiência – maximizar os benefícios com o mínimo de recursos aplicados, no desenvolvimento da actividade, com observância das leis e regulamentos:

Economia: procura de procedimentos de gestão visando a obtenção apropriada da quantidade e qualidade de recursos físicos, humanos e financeiros ao mais baixo custo.

Eficiência: visa o equilíbrio entre os bens fornecidos ou os serviços prestados e os correspondentes recursos para os produzir.

Eficácia: visa avaliar se uma actividade está a conseguir alcançar os seus objectivos (Pinheiro, 2010, pp. 41-46).

Relativamente às entidades sem fins lucrativos, caso das IES, (Costa, 2010, pp. 96-97) refere que a auditoria de gestão toma geralmente a designação de *value for money audit* visando essencialmente avaliar se tais entidades estão a funcionar de forma eficiente e se os seus gestores estão a dar o devido valor ao dinheiro que gastam.

1.4. A Auditoria Interna

Sendo o âmbito desta investigação o estudo do controlo interno nas IES como um contributo para a maior credibilidade da informação financeira e sabendo que o controlo

interno se relaciona especificamente com o conceito de auditoria interna, iremos fazer uma apreciação da sua origem e evolução, das ideias sobre a auditoria interna, do seu conceito, âmbito, objectivos, funções, e princípios gerais na auditoria ao controlo interno.

1.4.1. Evolução da Auditoria Interna

Durante muitos anos a auditoria interna foi entendida como uma actividade que visava essencialmente a avaliação da fiabilidade dos controlos internos. Frequentemente, designada de “o controlo dos controlos”, tinha como principal função salvaguardar os activos da empresa, verificar se os procedimentos instituídos na organização estavam a ser cumpridos e aferir a veracidade da informação financeira. A sua principal missão era a detecção de erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transacções. A auditoria interna realçava o que tinha acontecido, relatava os factos, mas deixava à gestão a tarefa de resolver os problemas identificados, numa atitude pura de avaliação de cumprimento dos princípios de controlo interno (Pinheiro, 2010, p. 25).

Mas, “em consequência do seu rápido crescimento e aceitação, o conceito tem evoluído ao longo dos anos, tendo-se assistido nas últimas décadas a uma evolução mais acelerada, dada a constante mutação da economia mundial” (Marçal & Marques, 2011, p. 61).

“Num conceito moderno de gestão, espera-se que a auditoria interna acrescente valor ao trabalho desenvolvido (*add value*) e contribua para a melhoria de *performance* e de melhoria dos procedimentos de controlo” (Pinheiro, 2010, p. 25).

Como refere (Costa, 2010) a propósito da auditoria interna:

inicialmente cometia-se à auditoria interna, sobretudo, as funções de salvaguarda dos activos das empresas, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e a constatação acerca da credibilidade da informação financeira. Dava-se também uma ênfase bastante grande à detecção de fraudes. Por aqui se pode ver que o trabalho efectuado pelos auditores internos era relativamente limitado, cingindo-se fundamentalmente à área contabilístico-financeira (Costa, 2010, pp. 92-93).

É importante e determinante para uma melhor percepção da evolução da auditoria interna e do desenvolvimento da actividade de auditor interno a nível mundial, salientar o

aparecimento e o contributo de alguns organismos fundamentais e estruturais para esta actividade, nomeadamente:

O *The Institute of Internal Auditors, Inc.* (IIA) que publica a *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor* e as *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*;

O *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) que publica em 1972 as Normas de Auditoria, em 1998 o Código de Ética (reestruturados em 2001 através da publicação conjunta do Código de Ética e Normas de Auditoria) e em 2004 aprova e publica as Directrizes para as Normas de Controlo Interno do Sector Público;

O Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) que publica as Normas para a Prática da Auditoria Interna que contêm a tradução das *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

O *Institute of Internal Auditors, Inc.* (IIA), fundado em 1941, é uma associação profissional internacional com sede na Flórida, nos Estados Unidos da América que tem como missão assegurar a liderança e dinâmica da profissão de auditoria interna a nível mundial o que permite, por um lado, a divulgação das melhores práticas de auditoria interna, e por outro, a uniformização da profissão pelos padrões mais elevados, já que os seus membros desenvolvem trabalho em auditoria interna, gestão de riscos, governo, controlo interno, auditoria de tecnologia da informação, educação e segurança.

Em 1947, surge, pela primeira vez, a *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor* do IIA, alargando o âmbito das auditorias para além das áreas económico-financeiras, estendendo-as às áreas operacionais. Esta norma foi revista em 1957. Com a revisão de 1971, a norma termina com a sua dependência da contabilidade financeira, autonomizando-a, ao descrever a auditoria interna como revisão das operações empresariais ao serviço da direcção (Morais & Martins, 2007, p. 88).

Em 1953 foi fundado o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)⁶, uma organização autónoma, independente e não governamental, com status consultivo especial junto ao Conselho Económico e Social das Nações Unidas, para promover o desenvolvimento, a transferência de conhecimentos e melhorar a auditoria governamental. Neste sentido, e no que diz respeito à auditoria pública, o INTOSAI publicou “Normas de Auditoria”, que têm a sua origem nas declarações de Lima e Tóquio, nas conclusões e recomendações adoptadas pelos congressos do INTOSAI e no trabalho

⁶ Fonte: INTOSAI - www.intosai.org

realizado pelo Grupo de Especialistas das Nações Unidas sobre Contabilidade e Auditoria do Sector Público nos Países em Desenvolvimento.

A aprovação das *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*⁷ em 1978, pelo IIA, contribuiu de forma positiva para a evolução do conceito de auditoria interna, uma vez que de entre várias funções cometidas ao órgão de gestão de uma organização assume particular importância a que se refere à implementação de um sistema de controlo interno cujos principais objectivos visam assegurar a veracidade da informação, a protecção do património, a eficácia dos sistemas, o cumprimento das normas e a qualidade alcançada no desempenho das actividades de modo a auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades.

A nível nacional, foi criado em 1992, o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) que representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno. O lema desta organização é o *Progress Through Sharing*, e com essa finalidade, entre outras realizações, o IPAI organiza anualmente em Portugal uma conferência sobre temas de auditoria interna, promove ou colabora em acções de formação, edita e actualiza, na versão portuguesa, as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna e outras publicações, edita a revista "Auditoria Interna" e distribui a revista *Internal Auditor*, do IIA. O IPAI é ainda membro do *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA).⁸

1.4.2. Perspectivas sobre a Auditoria Interna

Apesar da evolução verificada nos últimos anos, a auditoria interna é ainda objecto, por parte de algumas pessoas, de dúvidas quanto ao papel a desempenhar nas organizações modernas e na abordagem proactiva do seu exercício.

É entendimento generalizado, como veremos mais à frente, que a auditoria interna não pode continuar a ser vista como um serviço que:

- Efectua o controlo dos controlos;
- Se limita a proceder ao exame de operações já realizadas e de factos já passados;
- Existe para cuidar da salvaguarda dos activos ou para prevenir ou detectar erros, fraudes e outras anomalias;

⁷ Tradução portuguesa publicada na Revista de Contabilidade e Finanças, I Série, nº 23. Em 2000 o IPAI publicou a 2ª edição em português das referidas Normas. Em Junho de 2007 o IIA aprovou o novo *International Professional Practices Framework* (IPPF).

⁸ Fonte: IPAI - www.ipai.pt

- Funciona como uma extensão do auditor externo, com o objectivo principal de reduzir custos dos serviços por ele prestados e que, nessa qualidade, executa análises e procede a conferências e a verificações para que o auditor externo possa depois, com maior segurança, emitir parecer sobre a veracidade e razoabilidade das contas de demonstrações financeira da unidade económica que o contratou (Marques, 1997, pp. 62-63).

O quadro 1 apresenta de forma esquematizada as perspectivas negativas e positivas sobre a actividade da auditoria interna:

<i>Negativa</i>	<i>Positiva</i>
A auditoria interna é um problema.	A auditoria interna é uma ajuda para a empresa/gestão.
A auditoria interna é um mal imposto pela Administração.	A auditoria interna é uma função desejada e de conselho da empresa.
A auditoria só relata erros detectados.	A auditoria interna elabora um relatório equilibrado, com recomendações de alto valor.
A auditoria interna tem uma actuação pouco clara, ligada à punição.	A auditoria interna actua de forma clara e transparente, informando o gestão das áreas a auditar
A auditoria interna identifica problemas.	A auditoria interna efectua análises, de forma a obter recomendações para melhoria da eficiência e eficácia no processo da organização.

Fonte: (Pinheiro, 2010, p. 42)

Quadro 1: Perspectivas sobre a auditoria interna

1.4.3. Conceito de Auditoria Interna

A auditoria interna, segundo o IIA, até 1999, e referida por (Costa, 2010, p. 92) foi definida por:

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 o de 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 (IIA, 2011).

Em Junho de 1999 foi aprovada pelo IIA⁹ a redefinição do conceito de auditoria interna, com o objectivo de:

1) aproximar a definição de auditoria interna à realidade da profissão (uma vez que muitos membros do grupo de trabalho sentiam que a definição estabelecida há várias décadas, e indicada nas Normas para a Prática Profissional, se encontrava ultrapassada, dado já não reflectir a evolução ocorrida na prática); 2) orientar os auditores internos para a execução de uma actividade que vise acrescentar valor, melhorar as operações de uma organização e de a apoiar na obtenção dos seus objectivos.

Assim o novo conceito de auditoria interna estabelecido pelo IIA e adoptado pelo IPAI (IPAI, 2009, p. 10) define auditoria interna como: “uma actividade independente, de garantia objectiva e de consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de *governance*” (IIA, 2011).

O mesmo entendimento tem o *International Federation of Accountants* (IFAC) que na ISA 610¹⁰, define a auditoria interna como “uma actividade de apreciação estabelecida dentro de uma entidade como um serviço para a entidade. As suas funções incluem, entre outras coisas, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia da contabilidade e dos sistemas de controlo interno”.

Segundo a INTOSAI, a auditoria interna é definida por “um meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de modo tal que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e anti-económicas. Possui muitas das características da auditoria externa, mas pode, correctamente, cumprir instruções do nível de direcção a que responde” (INTOSAI, Directrizes para as normas de controlo interno do sector público, 2001).

⁹ Fonte: (IIA, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/grc/>, 2011), tradução livre.

¹⁰ ISA 610 - Considerar o Trabalho de Auditoria Interna

Considerando as definições de auditoria interna emanadas por estes organismos, iremos, de seguida, referir outras definições de autores que têm desenvolvido investigação reflexiva sobre esta matéria. Assim, para Marçal e Marques:

A actividade de auditoria interna, consiste em fornecer análises apreciações, recomendações, sugestões e informações relativas às actividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo interno eficaz a custo razoável. Assim, os auditores internos deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão (Marçal & Marques, 2011, pp. 69-70).

Para Moraes e Martins (2007), a auditoria interna é “uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a optimização dos controlos internos e dos processos de *governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objectivos” (Moraes & Martins, 2007, p. 90).

Já o (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004), encara a definição de auditoria interna da seguinte forma:

Função de apreciação independente no seio de uma organização para examinar e avaliar as suas actividades: fornecer análises, apreciações, recomendações e informações quanto às actividades analisadas, verificar a eficácia e conformidade do funcionamento dos instrumentos de controlo; melhorar as operações, a qualidade e tempestividade da informação para a gestão, a rentabilidade e a produtividade, qualidade e eficácia do controlo em geral.

Em suma, “a auditoria gravita sobre a noção de exame e análise que conduz à emissão de uma opinião, mormente em parecer ou relatório. É uma função de avaliação exercida independentemente, para examinar e avaliar a actividade da organização, numa óptica de prestação de um serviço à própria organização” (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004).

Como vimos, a auditoria interna está intimamente associada a controlo interno, a gestão de riscos (essencialmente negativos), a processos, a actividades, complementada com a

necessidade de fornecer valor e potenciar ajuda ao órgão de gestão no cumprimento dos seus objectivos.

1.4.4. Âmbito da Auditoria Interna

O âmbito da auditoria interna não se esgota nas áreas contabilístico-financeiras. É muito mais amplo e variável, podendo abranger todas as actividades, áreas e funções das organizações. De facto os aspectos contabilísticos e financeiros são muito importantes mas o trabalho do auditor interno não ficaria completo se, por regra, restringisse a sua actuação àquela área (Marques, 1997, pp. 55-56).

Este autor refere que a auditoria interna deve ser entendida como “um instrumento privilegiado ao serviço da gestão e que pode ser utilizado relativamente a diferentes actividades, serviços e níveis de gestão em sentido muito mais amplo, em função do seu conhecimento (global e pormenorizado) da unidade económica em que se insere e da avaliação continuada e sistemática que faz da sua organização e funcionamento” (Marques, 1997, p. 63).

1.4.5. Objectivos da Auditoria Interna

O âmbito e os objectivos da auditoria interna dependem de factores como a dimensão da organização, a sua estrutura e o maior ou menor interesse que a gestão de topo lhe atribua. Geralmente, as actividades de auditoria interna têm os seguintes objectivos, de acordo com a ISA 610 do IFAC, referida anteriormente:

- Monitorização do controlo interno. O estabelecimento de adequado controlo interno é uma responsabilidade da gerência que requer a devida atenção numa base contínua. À auditoria interna é normalmente atribuída a responsabilidade específica pela gerência para a revisão de controlos, monitorizar a sua operação e recomendar os melhoramentos respectivos.
- Exame da informação financeira e operacional. Isto pode incluir a revisão dos meios usados para identificar, mensurar, classificar e relatar tal informação e indagações específicas de itens individuais incluindo teste pormenorizado de transacções, saldos e procedimentos.

- Revisão da economia, eficiência e eficácia das operações incluindo controlos não financeiros de uma entidade.
- Revisão da conformidade com leis, regulamentos e outros requisitos externos e com as políticas e directivas da gerência e outros requisitos internos.

Na óptica da administração pública, o objectivo da auditoria interna é o de “assistir os responsáveis da organização no efectivo desempenho das suas funções. Com este sentido fornece análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações. Confere, desta forma, a fiabilidade do sistema de controlo interno, uma vez que o serviço se controla a si mesmo” (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004).

1.4.6. Funções da Auditoria Interna

A auditoria interna assume particular importância por observância às seguintes funções (Marçal & Marques, 2011, pp. 70-71):

- Concepção, implementação e acompanhamento do sistema de controlo interno;
- Avaliação das performances de gestão;
- Análise de Investimentos;
- Avaliação de mercado;
- Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliação de desvios;
- Outras análises e estudos económico-financeiros;
- Auditorias Externas.

Desta forma, esta actividade desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão dos organismos públicos, sempre por consideração aos objectivos de maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar resposta a determinadas necessidades, tais como definidas por Marçal e Marques (2011):

- Dar a conhecer ao órgãos de gestão se as metas planificadas estão a ser alcançada;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se os controlos internos implantados são suficientes para garantir a protecção dos activos e a sua adequada utilização;

- Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos, por atenção aos princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação que se utiliza, obtida através de um sistema de informações da organização, é completa, precisa e fidedigna, com especial atenção à vertente financeira e operacional;
- Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são adequados e foram postos em prática;
- Garantir aos órgãos de gestão o cumprimento das normas legais em vigor;
- Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização. (Marçal & Marques, 2011, pp. 70-71)

1.4.7. Princípios Gerais na Auditoria ao Controlo Interno

Os princípios gerais a serem observados numa auditoria ao controlo interno, são segundo Marçal e Marques (2011), os seguintes.

- A Segregação de Funções: Observar se duas ou mais funções concomitantes entre si estão atribuídas à mesma pessoa.
- O Controlo das Operações: Observar se o controlo das operações consiste na sua verificação ou conferência.
- A Definição de Autoridade e Responsabilidade: Verificar se estão correctamente definidos os níveis de autoridade e responsabilidade em relação a qualquer operação se estão delimitadas, as funções, responsabilidades e autoridades de todo o pessoal.
- Pessoal qualificado, competente e responsável: O pessoal deverá possuir habilitações literárias e técnicas, bem como a experiência profissional, adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas
- Registo metódico dos factos: Observar se todos os documentos com repercussões financeiras e administrativas, são numerados sequencialmente, bem como se as eventuais inutilizações ou anulações se encontram devidamente fundamentadas. (Marçal & Marques, 2011, p. 83)

PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA

CAPÍTULO II – O CONTROLO INTERNO

2. O CONTROLO INTERNO

2.1. Definição de Controlo Interno

Importa salientar antes de explanarmos a definição de controlo interno que não existe uma única linha de pensamento para a sua definição, apesar da evolução verificada quanto à percepção da sua importância para uma organização.

Frequentemente imagina-se que o controlo interno é um sinónimo de auditoria interna. Esta ideia é desacertada pois a auditoria interna, em termos gerais, equivale a uma actividade de apreciação independente, criada dentro de uma organização, a fim de examinar e avaliar as suas actividades, enquanto que o controlo interno se refere a procedimentos adoptados como planos permanentes e sistemáticos da organização.

A importância do *controlo* (verificação interna, como de início também foi denominado) para os auditores, foi pela primeira vez reconhecida por volta de 1905 por L.R. Dicksee que na época salientou que um sistema adequado de controlo interno reduziria ou poderia mesmo eliminar a necessidade de uma auditoria detalhada. Dicksee tinha do controlo uma visão tridimensional – por ser a composição de três elementos: divisão do trabalho, utilização de registos contabilísticos e rotação de pessoal (Carvalho, 1995, p. 45).

O mesmo autor realça que “devem os auditores ter consciência de que os controlos são adequados e úteis apenas se tiverem sido estabelecidos para atingir um objectivo determinado. E, como se compreende, os objectivos a atingir devem ser estabelecidos antes que possam ser implantadas as respectivas medidas” (Carvalho, 1995, p. 46).

Para o IIA o conceito de *controlo* está associado a “qualquer acção desenvolvida pela gestão, pelo conselho e outras entidades, para aperfeiçoar a gestão do risco e a consecução dos objectivos da organização. A gestão planeia, organiza e dirige a realização das acções que assegurem com razoabilidade a consecução das metas e dos objectivos da organização”.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) foi o primeiro organismo a definir controlo interno em 1934, SAS¹¹ n.º 1, usada pela SEC¹², que definia: “o controlo interno compreende um *plano de organização* e coordenação de todos os *métodos e medidas*, adoptadas num negócio a fim de garantir a *salvaguarda de activos*, verificar a

¹¹ *Statement on Auditing Standards*

¹² *Security and Exchange Commission* – Bolsa de Nova York.

adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”.

Pela definição anteriormente apresentada, compreendemos que todos os elementos chave do controlo interno se inter-relacionam, pelo que vamos tentar alcançar a importância intrínseca de cada um deles.

Com base nos aspectos chave da definição proferida pelo AICPA, Attie (2000) defende que para melhor se perceber o conceito de controlo interno este deve ser estudado profundamente, sobretudo quanto à sua plenitude e real significado. Assim é fundamental atentar nos seguintes aspectos:

- Plano de Organização. Modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão de trabalho de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas, para a consecução dos objectivos da organização de forma a serem claramente definidas as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.
- Métodos e Medidas. Procedimentos que estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a um determinado fim, mesmo que não tenham sido pré-estabelecidos formalmente. A organização, como um todo, pode ser caracterizada como a conjugação de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõem-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e a registar informações finais. O planeamento de um sistema deve ter em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controlo sobre as operações e as actividades preferencialmente formalizadas através de manuais.
- Salvaguarda de Activos. Compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização. A definição e determinação da independência das funções de execução operacional (posse, controlo e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam um eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da organização.
- Adequação e Confiabilidade dos Dados Contabilísticos. Verificar se os dados contabilísticos correspondem com adequada precisão aos elementos constantes na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de

contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o registo, preparação e contabilização em tempo útil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências, são elementos significativos para a apresentação da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da organização.

- Eficiência Operacional. Compreende a acção a ser posta em prática nas transacções realizadas pela organização. A definição de um adequado plano aliado aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver as actividades com adequada supervisão por parte dos seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.
- Políticas Estabelecidas pela Gestão. Compreendem o sistema de regras relativas à direcção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planeadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objectivo que afectam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais) (Attie, 2000, pp. 110-112).

Para (Attie, 2000, p. 112) o controlo interno é definido pelo seguinte: “o controlo interno compreende todos os meios de planeamento de numa entidade para dirigir, restringir, governar e conferir as várias actividades com o propósito de fazer cumprir os seus objectivos. Os meios de controlo incluem, entre outros, a forma de organização, as políticas, os sistemas, os procedimentos, os registos, os métodos, a segregação de funções e o sistema de autorização e aprovação”.

A Norma 2120¹³ do IIA designa que “a auditoria interna deverá apoiar a organização no estabelecimento de controlos efectivos, através da sua eficiência e eficácia, visando um aperfeiçoamento contínuo, ou seja, *controlo eficaz* é o que se tem quando a administração/gestão dirige os sistemas de modo a assegurar que os objectivos e metas estabelecidos para a organização sejam cumpridos”.

¹³ Enquadramento das Práticas Profissionais de Auditoria Interna da responsabilidade do IIA, traduzidas pelo IPAI (<http://www.ipai.pt/>)

O Tribunal de Contas utiliza a seguinte definição de controlo interno no Manual de Auditoria e Procedimentos:

O controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

A organização do controlo interno varia em função de factores como a dimensão e a natureza da entidade, o número de unidades operacionais e a sua dispersão geográfica ou distribuição espacial (TC, 1999, p. 47).

O (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004) apresenta a definição de controlo interno como “uma forma de organização que tem como finalidade medir o grau de eficiência de todos os sistemas de controlo para se determinar o nível de confiança e conseqüentemente identificar eventuais deficiências de relevância que requeiram maior alcance para as provas a efectuar”.

A relevância e a evolução do controlo interno, segundo este Guia Prático, devem focalizar os seguintes aspectos:

- Fiabilidade, integridade e oportunidade da informação, tanto operativa como contabilística, evidenciando também os meios utilizados para a sua identificação;
- Cumprimento das disposições legais vigentes; políticas, planos, normas e procedimentos que possam influencia significativamente as operações e os relatórios da entidade;
- Protecção de activos, revendo-se os mecanismos de controlo estabelecidos para o efeito, e aplicar os procedimentos que se considerem necessários para a existência dos mesmos;
- Uso eficiente e económico dos recursos, avaliando a optimização dos mesmos para obter o cumprimento dos objectivos;
- Cumprimento dos objectivos e metas, revisão dos mesmos com a finalidade de comprovar os resultados visando-se a coerência com o previamente estabelecido e planeado. (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004)

Nas directrizes para as normas de controlo interno do sector público da INTOSAI, o controlo interno é um:

processo integral efectuado pela administração e pelo pessoal, e está desenhado para enfrentar os riscos e para dar uma segurança razoável de que na consecução da missão da entidade se alcançarão os seguintes objectivos:

- Execução ordenada, ética, económica, eficiente e efectiva das operações;
- Cumprimento das obrigações de responsabilidade;
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2001)

A ISA 315¹⁴ refere que o controlo interno é o “processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo controlos refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controlo interno”.

É de salientar que os aspectos relacionados com o controlo interno desta ISA seguem de perto a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo (COSO) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* cuja análise detalhada faremos adiante.

2.2. Objectivos do Controlo Interno

“Nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno” (Costa, 2010, p. 223). De entre as várias funções cometidas ao órgão de gestão de uma organização assume particular importância a que se refere à implementação de um sistema de controlo

¹⁴ ISA315 - *International Standards on Auditing: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment* (Identificar e avaliar os riscos de distorção material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente).

interno cujos objectivos principais devem visar assegurar, segundo a Norma 2130-A1, do IPPF do IIA:

- Fiabilidade e integridade da informação financeira e operacional;
- Eficiência e eficácia das operações;
- Salvaguarda dos activos;
- Conformidade com as leis, regulamentos e contratos.

O *International Federation of Accountants* (IFAC) apresenta o sistema de controlo interno como:

O plano de organização e todos os métodos ou procedimentos adoptados pela Administração de uma entidade para auxiliar e atingir o objectivo da gestão, de assegurar, tanto quanto praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna (IFAC).

Para o Tribunal de Contas um sistema de controlo interno compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir:

- A salvaguarda dos activos;
- O registo e actualização do immobilizado da entidade
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação;
- A imagem fiel das demonstrações financeiras.

E a permitir:

- Identificar os tipos de operações mais relevantes;
- Identificar os principais fluxos de processamento das operações das áreas chave do controlo;
- Fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo;
- Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade de informação e a sua eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades;

- Determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria (TC, 1999).

“Em suma, um bom sistema de controlo interno assegura o acompanhamento das actividades do organismo, reforça a confiança nas contas, registos e documentos de suporte e a confiança de terceiros” (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004).

2.3. Princípios Gerais do Controlo Interno

Um sistema de controlo interno apoia-se num conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência, variáveis consoante o universo considerado e as especificidades da organização e que são, segundo para o Tribunal de Contas:

- A segregação de funções;
- O controlo das operações;
- A definição de autoridade e de responsabilidade;
- A competência do pessoal;
- O registo dos factos.

2.3.1. A Segregação de Funções

É uma medida de controlo que visa a divisão, separação ou segregação de funções e tem por finalidade evitar a atribuição à mesma pessoa de duas ou mais funções concomitantes entre si, com o objectivo de impedir ou tentar dificultar a prática de erros e irregularidades ou a sua simulação.

No ciclo de uma operação que abrange o conjunto dos actos compreendidos entre o início e o seu termo, é de toda a conveniência que seja atribuída a uma pessoa uma tarefa específica da qual é a única responsável. A observância deste princípio justifica que a função contabilística deve estar separada da função operativa tendente a evitar que uma pessoa tenha simultaneamente a responsabilidade pelo controlo físico dos activos e pelo seu registo contabilístico, situação que lhe permitiria facilmente cometer irregularidades.

2.3.2. O Controlo das Operações

Este princípio consiste na verificação ou conferência das operações que em obediência ao princípio da segregação de funções anteriormente enunciado, deve ser realizada por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.

Podem citar-se, a título exemplificativo, os seguintes controlos:

- As contagens físicas periódicas de bens do activo e a sua comparação com os registos contabilísticos;
- A realização periódica de balanços à tesouraria;
- As conciliações e as reconciliações bancárias;
- A realização de inventários periódicos das existências.

2.3.3. A Definição de Autoridade e Responsabilidade

A definição de autoridade e de responsabilidade é um princípio que assenta num plano organizativo onde se definem de forma clara e rigorosa os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação.

Este plano organizacional deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e a delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal.

2.3.4. A Competência do Pessoal

A aplicação deste princípio determina que o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas. A observância deste princípio determina que haja rigor na selecção do pessoal.

2.3.5. O Registo dos Factos

A aplicação deste princípio relaciona-se com a forma como as operações são relevadas na contabilidade que deve ter em conta a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos. Estes devem ser numerados de forma

sequencial, devendo ser possível efectuar um controlo dos comprovantes ou documentos que se inutilizem ou anulem.

Este princípio também se destina a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços; a acelerar o processo de registo das operações e a fornecer com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis os elementos informativos de que carecem no exercício da sua actividade gestora.

2.4. Requisitos do Controlo Interno

Para além dos princípios gerais explicados, outras regras devem ser observadas para que o sistema de controlo interno funcione. Entre elas, (Marçal & Marques, 2011) enunciam as seguintes:

- Um organograma que proporcione uma adequada distribuição de responsabilidades;
- Um conjunto de normas e procedimentos que garanta um controlo razoável sobre os activos, passivos receitas e despesas;
- Uma descrição das funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma;
- Pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhe estão cometidas;
- Uma boa segregação de funções, implica separação de funções incompatíveis entre si;
- Rotação dos funcionários, reduz a oportunidade de fraudes, erros de forma, e ainda possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;
- Que cada funcionário conheça os limites das suas obrigações e direitos;
- Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser efectuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;
- Registo metódico dos factos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna (Marçal & Marques, 2011, pp. 16-17).

2.5. Tipos de Controlo Interno

O AICPA em 1972 com o SAP¹⁵ n.º. 54 intitulado *The Auditor's Study on Evaluation of Internal Control* caracterizava o controlo interno, em sentido lato, em dois grandes tipos de controlo:

- Controlo interno administrativo - Plano de organização, procedimentos e registos relacionados com os processos de decisão que conduz à autorização das transacções pelo órgão de gestão. Tal autorização é uma função de tal órgão directamente associada com a capacidade de alcançar os objectivos da organização sendo o ponto de partida para um controlo interno contabilístico sobre as transacções;
- Controlo interno contabilístico - Plano da organização, procedimentos e registos relacionados com a salvaguarda dos activos e a confiança nos registos financeiros que, conseqüentemente, são elaborados no sentido de proporcionar uma certeza razoável acerca de:
 - a) As transacções são executadas de acordo com uma autorização geral ou específica do órgão de gestão;
 - b) As transacções são registadas de forma a permitir a preparação das demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites e a manterem o registo contabilístico dos activos;
 - c) O acesso aos activos é apenas permitido através de autorização do órgão de gestão;
 - d) O registo contabilístico dos activos é comparado, em intervalos de tempos razoáveis, com os activos existentes e medidas apropriadas são tomadas sempre que quaisquer diferenças sejam verificadas.

Da mesma forma o Tribunal de Contas caracteriza o controlo interno, em sentido lato, em dois grandes tipos de controlo: o controlo interno contabilístico e o controlo interno administrativo.

¹⁵ *Statement on Auditing Procedure*

- Controlo interno contabilístico - visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos activos.
- O controlo administrativo compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objectivos definidos pelos responsáveis.

2.6. Avaliação do Controlo Interno

De acordo com (Marçal & Marques, 2011) “na avaliação ao controlo interno pretende-se determinar o grau de confiança, através da análise de parâmetros de segurança e fiabilidade da informação e os seu grau de economia, eficiência e eficácia e da análise aos seguintes documentos:

- Norma de controlo interno;
- Regulamentos;
- Manuais de procedimentos de todos os sectores ou secções.”

2.7. O Modelo COSO

O *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) foi fundado em 1985, nos Estados Unidos da América, por cinco organizações¹⁶ profissionais do sector privado, sem fins lucrativos, que formaram a Comissão sobre o Relato Financeiro Fraudulento.

Do ponto de vista do controlo interno, foi publicado em 1987 o primeiro documento sobre esta temática, o denominado *Treadway¹⁷ Report¹⁸*, salientando “a necessidade da adopção de um referencial comum sobre este tema, apelando a que os responsáveis da gestão reportassem sobre a efectividade do funcionamento do sistema de controlo interno e enfatizando os elementos chave de um sistema de controlo interno, nomeadamente a existência de um código de conduta e de uma comissão de auditoria” (Gonçalves, 2008, p. 26). Na sequência desse relatório o COSO desenvolve e publica em 1992 o relatório final

¹⁶ COSO: Grupo de trabalho constituído pelo AAA (*American Accounting Association*), AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), NAA (*National Association of Accountants*), FEI (*Financial Executives Institute*) e IIA (*The Institute of Internal Auditors*).

¹⁷ Esta designação deve-se ao facto de a comissão ter sido presidida por um anterior membro da SEC de nome James Treadway.

¹⁸ Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting

sobre o controlo interno intitulado *Internal Control-Integrated Framework*. Este documento propôs um referencial comum para a definição de controlo interno assim como procedimentos para a sua avaliação.

Assim o relatório do (COSO, 2008) apresenta a seguinte definição de controlo interno que ainda hoje é universalmente aceite:

“O controlo interno é um processo da responsabilidade do Conselho de Administração, Direcção e outros membros da organização, com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objectivos em três categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
- fiabilidade do relato financeiro;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.” *COSO Report*

De acordo com o COSO a definição integra os seguintes conceitos fundamentais:

- “Processo - tem como objectivo transmitir que o controlo interno é um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo. É constituído por um conjunto de acções que envolve todas as actividades e tarefas da organização;
- Levado a cabo por pessoas – O objectivo é o de transmitir que o controlo interno não é somente um manual de políticas e documentos, mas também de pessoas em cada nível da organização. O sistema de controlo interno é concebido e implementado por pessoas, afectando a actuação de todos os membros da entidade;
- Confiança razoável – O objectivo é transmitir que por muito bem que esteja concebido o sistema de controlo interno, somente pode proporcionar um grau de segurança à organização. Não oferece uma segurança total, uma vez que não consegue eliminar a totalidade dos riscos, apenas os minimiza;
- Concretização dos objectivos – O objectivo é transmitir que o controlo interno é concebido para permitir a consecução dos objectivos, gerais e específicos, nas diferentes categorias e que devem ser consistentes e coerentes.” (Morais & Martins, 2007, pp. 28-29)

Associado a esta definição encontra-se a utilização de um modelo tri-dimensional para descrever o sistema de controlo interno de uma entidade. O modelo, ver figura 1, consiste em cinco níveis horizontais, três colunas verticais e sectores múltiplos que lhe conferem a sua terceira dimensão e pode ser visualizado como um cubo que integra 45 componentes individuais (COSO, 2008).



Fonte: (COSO, 2008)

Figura 1: COSO's Internal Control - Integrated Framework

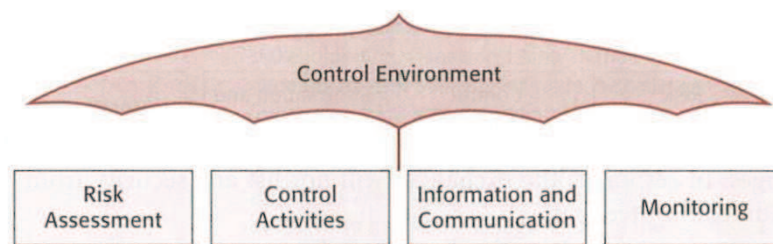
No entanto as componentes individuais não existem na medida em que todas se encontram relacionadas, dependendo os controlos internos de cada uma das componentes dos existentes nas restantes (Gonçalves, 2008).

2.8. Componentes do Controlo Interno

A estrutura do COSO é uma poderosa ferramenta que se baseia nas cinco componentes de controlo interno, “consideradas como um meio para que as entidades possam atingir os objectivos preestabelecidos, interrelacionando-se com estes. As componentes para cada categoria de objectivos são:

- Ambiente de controlo;
- Avaliação de risco;
- Actividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Supervisão.” (Morais & Martins, 2007)

Na perspectiva de Arens *et. al* (2012) o ambiente de controlo funciona como um *guarda-chuva*, ver figura 2, das outras quatro componentes do controlo interno uma vez que se o ambiente de controlo não for eficaz, as outras quatro componentes provavelmente não vão proporcionar um controlo interno efectivo, independentemente da qualidade do mesmo. Estes autores salientam ainda que a atitude do órgão de gestão é um factor muito importante do controlo interno já que por inerência essa importância vai passar para os restantes funcionários (Arens, Elder, & Beasley, 2012, p. 314).



Fonte: Arens *et. al* (2012)

Figura 2: As cinco componentes do controlo interno

As cinco componentes do controlo interno definem-se da seguinte forma:

- Ambiente de Controlo - O ambiente de controlo caracteriza a organização influenciando a consciência de controlo das pessoas. É a base para o sistema de controlo interno. Inclui conceitos de acordo com a já citada ISA 315, tais como:
 - Integridade, valores éticos e competência profissional;
 - Filosofia de gestão e estilo;
 - Forma como a gestão define a autoridade e a responsabilidade;
 - Atenção e orientação fornecida pela administração.
- Avaliação de Risco - Processo que envolve a identificação, análise e documentação pela gestão (não pelo auditor interno) de quais os riscos relevantes ou que poderão comprometer a consecução dos objectivos fixados para a organização. A mencionada ISA 315 referem que os riscos podem surgir ou alterar-se devido a factores tais como:
 - Alterações do meio envolvente operacional;
 - Novos trabalhadores;
 - Novos ou reformulados sistemas de informação;
 - Novos sistemas contabilísticos.

- Actividades de Controlo - Processo através do qual políticas, procedimentos, e práticas específicas são implementadas para atender a cada objectivo de controlo, de forma a mitigar os riscos identificados no processo de avaliação de risco.

Regra geral são divididas em cinco tipos de acordo com Arens *et. al* (2012):

1. segregação de funções;
 2. as transacções são devidamente autorizadas;
 3. a documentação e registos adequados;
 4. controlo físico sobre os activos e registos;
 5. verificação interna dos procedimentos.
- Informação e Comunicação – Processo que garante que toda a informação relevante é identificada, recolhida e comunicada de forma atempada. O propósito de um sistema de informação e comunicação é de iniciar, registar, processar e relatar as transacções da entidade. Segundo (Pinheiro, 2010, p. 106) para que tal aconteça é necessário que:
 - “Os sistemas de informação produzam relatórios que tornem exequível a condução e o controlo das actividades da organização;
 - A comunicação deverá fluir e chegar às pessoas de forma clara e inequívoca de modo a que possam cumprir as suas responsabilidades de forma adequada;
 - Deverá haver um sistema de informação que corresponda às necessidades dos clientes, fornecedores, entidades fiscalizadoras e funcionários”.
 - Supervisão/Monitorização - Processo de avaliação da qualidade do sistema de controlo interno e se o mesmo está adequado no seu desenho e é efectivo na sua execução.

As actividades de monitorização lidam com a avaliação continua ou periódica da qualidade do controlo interno, para determinar se os controlos em vigor funcionam como se previa e se são modificados de forma apropriada, face às alterações das condições iniciais.

Note-se que a versão actual do COSO salienta que cada um dos mencionados cinco componentes tem a ver com os três objectivos chave de um sistema de controlo interno:

- eficácia e eficiência das operações;
- fiabilidade do relato financeiro;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

2.9. Limitações do Controlo Interno

A existência de um adequado sistema de controlo interno permite uma segurança razoável na prevenção, limitação ou detecção de erros e irregularidades. Mas a sua eficácia tem limites que devem ser ponderados quando se procede ao seu estudo e avaliação.

Partilhando da opinião de (Costa, 2010, pp. 232-234) e de (Marçal & Marques, 2011, pp. 55-56) podemos dizer que o facto de existir um bom sistema de controlo interno não significa que a organização esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrências de erros, irregularidades e fraudes e que por mais elaborado que seja um sistema de controlo interno, não pode por si só garantir a integridade e a exactidão dos registos contabilísticos.

São diversos os factores que limitam o controlo interno para estes autores, nomeadamente:

• O Órgão de Gestão:

Ao contrário do que se possa pensar acontece ser o próprio órgão de gestão a sentir falta de motivação em relação às questões do controlo interno, apesar de ser uma das mais importantes responsabilidades que lhes está confiada. Isso pode dever-se a razões de condutas impróprias do órgão de gestão uma vez que pode pretender que não sejam atingidos os objectivos do mesmo, nomeadamente a integridade da informação.

• Potencialidade de erros humanos:

A competência das pessoas pode ser afectada não só pela falta de motivação, cuidado, distração, como também pela má compreensão das instruções ou por erros de julgamento. Se as pessoas não forem razoavelmente competentes e íntegras, o sistema de controlo interno, por mais sofisticado que seja, torna-se infalível, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação.

• Conluio e fraudes:

É mais difícil de detectar quanto mais os intervenientes se encontrarem em posições hierárquicas superiores. Os poderes de autorização podem ser utilizados de forma abusiva ou arbitrária.

- **Transacções pouco usuais:**

Os sistemas de controlo interno são implementados para prever operações de rotina, não estando preparados para transacções pouco usuais.

- **Relação Custo/benefício:**

O custo de um controlo interno exceder os benefícios que se esperam extrair. Um controlo interno só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é superior ao custo dos riscos que visa cobrir.

- **Dimensão da entidade:**

A segregação de funções é uma das questões mais pertinentes a este nível. As organizações de pequena dimensão nem sempre conseguem obter uma clara segregação de funções. Não obstante a sua existência só por si não evita o conluio ou a fraude. Existem alguns procedimentos que podem ser seguidos nas organizações de pequena dimensão, como por exemplo, a numeração sequencial e tipográfica dos documentos.

- **A utilização da informática:**

A crescente utilização da informática com o acesso directo a ficheiros constitui um importante factor a ter em consideração aquando da implementação de um sistema de controlo interno.

2.10. O Controlo Interno nas Instituições de Ensino Superior Público

O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação) surge em sequência da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, cujo modelo lhe serve de base e acolhe as adaptações a este plano entendidas como necessárias, para ser aplicado pelas entidades do sector da educação.

De acordo com o estabelecido no nº 1 do artigo 2º da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, o “POC – Educação é obrigatoriamente aplicável a todos os organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham a natureza, forma e designação de empresa pública.”

Este subsistema contabilístico obriga à aprovação de um sistema de controlo interno, definido nos termos do ponto 2.9. da Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro e que a seguir se enunciam:

2.9.1 – As entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC-Educação adoptarão um sistema de controlo interno, que englobe:

- Plano de organização interno;
- As políticas, os métodos as técnicas e os procedimentos de controlo interno;
- Todos e quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.

2.9.2 – O sistema de controlo interno compreende um conjunto de procedimentos tendentes a garantir:

- A salvaguarda dos activos;
- O registo e actualização do imobilizado da entidade;
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e políticas superiormente definidas;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação;
- A imagem fiel das demonstrações financeiras.

2.9.3 – O sistema de controlo interno deverá incluir princípios básicos que lhe dão consistência e que são:

- A segregação de funções;
- O controlo das operações;
- A definição de autoridade e de responsabilidade;
- O registo metódico dos factos. (POC-Educação)

Este é um tema que não é desenvolvido pelo POC-Educação, remetendo o mesmo para o Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho que institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado.

De acordo com o estabelecido no nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho “o sistema de controlo interno compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública” e consiste no seguinte: “O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, 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 públicos nos termos da lei.”

PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO

CAPÍTULO III – RECOLHA, TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

3. ESTUDO EMPÍRICO

Na sequência da revisão de literatura efectuada nos capítulos anteriores, no âmbito do estudo do controlo interno nas IES como um contributo para a maior credibilidade da informação financeira, tema escolhido para este trabalho, cumpre seguidamente, neste capítulo e na mesma linha de pensamento de (Quivy & Campenhoudt, 2005):

- Apresentar e delimitar o âmbito e objectivo do estudo;
- Explicar a metodologia usada;
- Seleccionar a amostra;
- Analisar os resultados encontrados;
- Confirmar ou infirmar as questões de investigação;
- Apresentar conclusões.

3.1. Âmbito e Objectivo do Estudo

O presente trabalho versa sobre um estudo de caso realizado nos Serviços Económico-Financeiros de oito instituições de ensino superior público e insere-se no paradigma quantitativo, sendo este considerado, na perspectiva Bogdan *et. al* (1994), como “uma metodologia de investigação que enfatiza a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das percepções pessoais”. Estes mesmos autores defendem, também, que uma investigação quantitativa implica que: “a fonte directa de dados é o ambiente natural; os dados recolhidos são, na sua essência, descritivos; os dados são analisados de forma indutiva; é dada especial importância ao ponto de vista dos participantes” (Bogdan & Biklen, 1994, p. 96).

Assim a pesquisa realizada teve como objectivo a avaliação do sistema de controlo interno, como contributo para a formação de uma opinião sobre a influência que o controlo interno pode assumir na maior ou menor credibilidade da informação financeira das IES.

Este contributo foi orientado pelas perguntas de investigação sugeridas pela revisão da literatura. Estas relacionam-se com as cinco componentes de controlo interno seguindo a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO e são respectivamente:

1. O órgão de gestão promove a consciência do controlo organizacional inculcando rigor, disciplina, organização e valores éticos, aos seus membros?

2. O órgão de gestão identifica e analisa os riscos mais relevantes de modo a que possam ser geridos e alcançados os objectivos da instituição?
3. Estão definidos procedimentos que asseguram o cumprimento das políticas e das actividades de controlo resultantes das directivas da gestão?
4. A informação estratégica é adequadamente veiculada e contribui para o alcance dos objectivos da instituição?
5. Os controlos estão a operar como previsto e reagem apropriadamente às alterações das condições?

3.2. Metodologia

No estudo empírico seguimos a metodologia de abordagem do estudo de caso.

Partimos da concepção de estudo de caso de Yin (2001) que defende que “o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, assente na lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados, que pode incluir tantos estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa” (Yin R. K., 2001). Seguimos também, a perspectiva de Gil (1995) que afirma que “o estudo de caso não obedece a uma planificação rígida para a sua delimitação, mas permite definir quatro fases de desenvolvimento: a) delimitação da unidade-caso; b) recolha de dados; c) selecção, análise e interpretação dos dados; d) elaboração do relatório do caso” (Gil, 1995). Da mesma forma, Ponte (2006) considera que: “é uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica que se supõe ser única ou especial, pelo menos em certos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenómeno de interesse.” (Ponte, 2006)

Socorreremo-nos essencialmente dos seguintes aspectos das perspectivas de Benbasat *et. al* (1987) e Yin (1994), que defendem que as características básicas de um estudo de caso deve possuir, entre outras, as seguintes: “fenómeno observado no seu ambiente natural”; “dados recolhidos utilizando questionários”; “várias entidades analisadas”; e “a pesquisa ser desenvolvida com questões "como?" e "porquê?" – pressupõe uma análise qualitativa, por oposição a “o quê?” e “quantos?” – que indicia uma análise quantitativa”. (Benbasat, Goldstein, & Mead, 1987) e (Yin R. , 1994).

Como em qualquer pesquisa em que se pretenda avaliar uma intervenção em curso e modificá-la, o estudo de caso é geralmente organizado em torno de um pequeno número de questões que se referem ao “como?” e o “porquê?” da investigação. (Yin R. , 1994)

Partindo da definição, abrangente, de estudo de caso como sendo uma pesquisa empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real, delineamos a nossa pesquisa empírica orientada para a investigação do problema actual representado pelo *Estudo do controlo interno das IES como um contributo para a maior credibilidade da informação financeira*, seguindo a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO. Este modelo representa uma abordagem integrada de controlo interno com a finalidade de fornecer critérios de controlo interno ao órgão de gestão da organização.

3.2.1. Hipóteses de Análise

O objectivo principal deste trabalho de investigação é estudar de que maneira a existência de instrumentos, mecanismos e comportamentos associados ao controlo interno das IES, contribui ou não para uma maior credibilidade da informação financeira. Assim partimos da seguinte hipótese principal:

H1: O controlo interno, nas instituições de ensino superior, contribui para aumentar a credibilidade da informação financeira.

São ainda objectivos deste trabalho experimental de investigação estudar as seguintes hipóteses:

H1.1: A existência, na instituição, de auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função de controlo, as atribuições e responsabilidades dos funcionários claramente definidas nos manuais de procedimentos, contribui para aumentar a credibilidade da informação financeira.

H1.2: A existência na instituição, de software informático adequado e actualizado, contribui para aumentar a credibilidade da informação financeira.

H1.3: A existência na instituição de uma cultura de planeamento, de controlos da gestão de stocks e de um único serviço de compras/aprovisionamento que respeite o preceituado no Código dos Contratos Públicos, contribuem para aumentar a credibilidade da informação financeira.

H1.4: Quando todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a

realização da despesa e a entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é apostado um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu, contribuem para aumentar a credibilidade da informação financeira.

3.2.2. Construção do Questionário

Para a realização do nosso inquérito, baseamo-nos na perspectiva de Quivy e Campenhought (2005) que o definem como sendo “uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível, de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas, de modo a poder fornecer uma explicação” e optamos pela tipologia de questionário, fundamentalmente, porque na nossa investigação visamos a verificação de hipóteses teóricas e a análise das correlações que essas hipóteses sugerem.

Com base nas componentes do controlo interno seguindo a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO, abordado no ponto 2.7. e 2.8. da revisão da literatura, focamos a nossa preocupação na elaboração de um questionário padronizado de procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno. As questões formuladas no questionário final foram então estruturadas em três partes distintas, num total de dezoito questões:

Parte A - Caracterização da instituição e código de identificação do inquirido;

Parte B – É constituída por quatro questões que caracterizam o inquirido;

Q1: Indique o número de anos de experiência profissional que possui na área onde exerce funções;

Q2: Possui habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções;

Q3: Tem formação técnica adequada para o exercício das funções que exerce;

Parte C – É constituída por quinze questões que versam as cinco componentes do COSO.

1. Ambiente de Controlo

Q4: A instituição tem auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo;

Q5: As atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da instituição;

Q6: Existe adequada segregação de funções;

Q7: Existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais;

2. Avaliação de Risco

Q8: O Plano de Actividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado;

Q9: Os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as actividades desenvolvidas no seu serviço;

Q10: Há controlos adequados em áreas críticas como a Gestão de Stocks e são eficientes;

3. Actividades de Controlo

Q11: Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado);

Q12: Existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial;

Q13: Existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições;

4. Informação e Comunicação

Q14: Consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa;

Q15: Existe um circuito de informação e comunicação adequado;

5. Supervisão/Monitorização

Q16: A contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos;

Q17: Regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa;

Q18: A entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é aposto um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu.

Este questionário teve como objectivo identificar e avaliar as operações mais relevantes das áreas-chave do controlo (imobilizado, existências, compras, registos administrativos e contabilísticos, planeamento de actividades) destas IES.

Elaborando uma correspondência entre as hipóteses construídas e as questões elaboradas para a análise quantitativa teremos:

<i>Hipóteses de análise</i>	<i>Perguntas do questionário</i>
H1: O controlo interno, nas instituições de ensino superior, contribui para aumentar a credibilidade da informação financeira.	<p>Q1: Indique o número de anos de experiência profissional que possui na área onde exerce funções;</p> <p>Q2: Possui habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções;</p> <p>Q3: Tem formação técnica adequada para o exercício das funções que exerce;</p> <p>Q6: Existe adequada segregação de funções;</p> <p>Q7: Existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais</p> <p>Q8: O Plano de Actividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado;</p> <p>Q11: Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado);</p> <p>Q14: Consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa;</p> <p>Q15: Existe um circuito de informação e comunicação adequado;</p>
H1.1: A existência, na instituição, de auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função de controlo, as atribuições e responsabilidades dos funcionários claramente definidas nos manuais de procedimentos, contribui para aumentar a credibilidade da informação financeira.	<p>Q4: A instituição tem auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo;</p> <p>Q5: As atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da instituição;</p>
H1.2: A existência na instituição, de software informático adequado e actualizado, contribui para aumentar a credibilidade da informação financeira.	Q9: Os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as actividades desenvolvidas no seu serviço;
H1.3: A existência na instituição de uma cultura de planeamento, de controlos da gestão de stocks e de um único serviço de compras/aprovisionamento que respeite o preceituado no Código dos Contratos	<p>Q10: Há controlos adequados em áreas críticas como a Gestão de Stocks e são eficientes;</p> <p>Q12: Existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas</p>

<p>Públicos, contribuem para aumentar a credibilidade da informação financeira.</p>	<p>todas as requisições externas de forma sequencial; Q13: Existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições; Q16: A contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos;</p>
<p>H1.4: Quando todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa e a entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é aposto um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu, contribuem para aumentar a credibilidade da informação financeira.</p>	<p>Q17: Regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa; Q18: A entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é aposto um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu;</p>

Quadro 2: Relação entre as hipóteses de análise e as perguntas do questionário

Desta forma se elaborou o questionário a seguir descrito que foi testado nas diferentes IES consideradas.

3.3. Estrutura do Questionário

No nosso questionário, quanto ao tipo de questões, optamos por respostas fechadas (sim ou não), juntamente com questões classificadas numa escala *Likert* de cinco níveis, em que cada um desses diferentes níveis é considerado de igual amplitude.

As questões foram divididas por grupos, como a seguir se enuncia:

No Grupo 1 - Caracteriza-se a instituição;

No Grupo 2 - São efectuadas questões sobre os recursos humanos, nomeadamente o serviço onde exercem as funções, o número de anos de experiência profissional bem como a formação técnica para o exercício das funções exercidas.

No Grupo 3 – Foram efectuadas questões sobre as medidas de controlo existentes tendo como base as cinco componentes de controlo interno do modelo COSO (Ambiente de

Controlo; Avaliação de Risco; Actividades de Controlo; Informação e Comunicação e Supervisão/Monitorização).

Questionário

"Como é que as medidas de Controlo Interno existentes fomentam a divulgação correta da informação"

Este questionário insere-se no âmbito da elaboração da dissertação do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e pretende avaliar como é que as medidas de Controlo Interno existentes fomentam a divulgação correta da informação nas Instituições de Ensino Superior. Neste sentido apreciaríamos muito contar com a sua colaboração e disponibilidade para o preenchimento deste questionário, imprescindível para a concretização da pesquisa.

Muito obrigada.

Nota sobre a privacidade

A sua participação é voluntária e confidencial. As suas informações servirão apenas para os efeitos desta investigação.

Não existem respostas certas ou erradas. Responder a todo o questionário tomar-lhe-á cerca de 5 minutos. Por favor seja sincero(a) nas suas respostas e não deixe nenhuma pergunta por responder.

A sua participação é muito importante, pois os resultados deste estudo podem contribuir para aperfeiçoar as medidas de Controlo Interno existentes.

*Obrigatório

Caracterização da Instituição

Nome da Instituição: *

Código de identificação *

Coloque por favor as iniciais do seu nome seguidas da sua data de nascimento.

Caracterização dos Recursos Humanos

Indique o serviço onde exerce as suas funções: *

Indique o número de anos de experiência profissional que possui na área onde exerce funções? *

Possui habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções *

- Sim
 Não

Tem formação técnica adequada para o exercício das funções que exerce *

- Sim
 Não

Ambiente de Controlo

A Instituição tem Auditoria Interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo *

- Sim
 Não

Numa escala entre 5 e 1 (5 = muito bom; 4 = bom; 3 = aceitável; 2 = fraco; 1 = inexistente) diga qual a sua percepção sobre: *

	5	4	3	2	1
As atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da Instituição	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existe adequada segregação de funções	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Avaliação de Risco

Numa escala entre 5 e 1 (5 = muito bom; 4 = bom; 3 = aceitável; 2 = fraco; 1 = inexistente) diga qual a sua percepção sobre: *

	5	4	3	2	1
O Plano de Atividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as atividades desenvolvidas no seu serviço	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há controlos adequados em áreas críticas como a Gestão de Stocks e são eficientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Atividades de Controlo

Numa escala entre 5 e 1 (5 = muito bom; 4 = bom; 3 = aceitável; 2 = fraco; 1 = inexistente) diga qual a sua perceção sobre: *

	5	4	3	2	1
Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transações pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Informação e Comunicação

Consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa *

- Sim
- Não

Numa escala entre 5 e 1 (5 = muito bom; 4 = bom; 3 = aceitável; 2 = fraco; 1 = inexistente) diga qual a sua perceção sobre: *

	5	4	3	2	1
Existe um circuito de informação e comunicação adequado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Numa escala entre 5 e 1 (5 = muito bom; 4 = bom; 3 = aceitável; 2 = fraco; 1 = inexistente) diga qual a sua percepção sobre: *

	5	4	3	2	1
A contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respetiva guia de remessa/fatura, onde é aposto um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

O questionário termina aqui.

Enviar

Tecnologia do [Google Docs](#)

[Denunciar abuso](#) - [Termos de Utilização](#) - [Termos adicionais](#)

Fonte: Elaboração Própria

3.4. Amostra

A amostra foi seleccionada nos Serviços Económico-Financeiros de oito Instituições de Ensino Superior Público. Para estas instituições foram enviados sessenta questionários através da tecnologia *Google Docs*. Dos questionários enviados por correio electrónico entre 23 de Janeiro a 13 de Fevereiro de 2012 recebemos vinte e uma respostas, constituindo-se estas no número da nossa amostra que iremos utilizar na análise da nossa pesquisa empírica (cf. ANEXO I).

<i>Instituição</i>	<i>Nº de respostas</i>
IA	2
IB	4
IC	2
ID	5
IE	1
IF	1
IG	3
IH	3
Total da Amostra	21

Tabela nº 1: Nº de respostas por IES

3.5. Recolha e Tratamento de Dados

Na nossa investigação procedemos à avaliação das medidas de controlo interno existentes nas IES por via das cinco componentes do modelo COSO (Ambiente de Controlo; Avaliação de Risco; Actividades de Controlo; Informação e Comunicação e Supervisão/Monitorização) e utilizamos um questionário on-line através da tecnologia *Google Docs*, com os seguintes três grupos de questões:

Grupo I - Caracterização da Instituição

Foram obtidas duas respostas da instituição IA; quatro respostas da instituição IB; duas respostas da instituição IC; cinco respostas da instituição ID; uma resposta da instituição IE; uma resposta da instituição IF; três respostas da instituição IG e três respostas da instituição IH.

Grupo II - Caracterização dos Recursos Humanos

Questão 1: Indique o nº de anos de experiência profissional que possui na área onde exerce funções

<i>Nº de anos em que exerce funções</i>	<i>Nº de pessoas</i>
até 3	3
entre 4 e 6	4
entre 7 e 9	5
entre 10 e 12	8
mais de 12	1
Total	21

Tabela nº 2: Nº de anos de exercício de funções

Questão 2: Possui habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções

<i>Resposta</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
Sim	13	61,905%
Não	8	38,095%

Tabela nº 3: Habilitações académicas nível superior

Questão 3: Tem formação técnica adequada para o exercício das funções que exerce

<i>Resposta</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
Sim	17	80,952%
Não	4	19,048%

Tabela nº 4: Formação técnica adequada

Grupo III: Medidas de Controlo Existentes

Ambiente de Controlo

Questão 4: A instituição tem auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo

<i>Resposta</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
Sim	11	52,381%
Não	10	47,619%

Tabela nº 5: Auditoria interna ou função controlo

Questão 5: As atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da instituição

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	2	9,524%
4 = bom	5	23,810%
3 = aceitável	4	19,048%
2 = fraco	4	19,048%
1 = inexistente	6	28,571%

Tabela nº 6: Definição de responsabilidades

Questão 6: Existe adequada segregação de funções

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	0	0,000%
4 = bom	5	23,810%
3 = aceitável	10	47,619%
2 = fraco	3	14,286%
1 = inexistente	3	14,286%

Tabela nº 7: Segregação de funções

Questão 7: Existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	1	4,762%
4 = bom	4	19,048%
3 = aceitável	5	23,810%
2 = fraco	5	23,810%
1 = inexistente	6	28,571%

Tabela nº 8: Programa de qualificação profissional

Avaliação de Risco

Questão 8: O Plano de Actividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	1	4,762%
4 = bom	5	23,810%
3 = aceitável	10	47,619%
2 = fraco	0	0,000%
1 = inexistente	5	23,810%

Tabela nº 9: Plano de Actividades

Questão 9: Os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as actividades desenvolvidas no seu serviço

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	2	9,524%
4 = bom	5	23,810%
3 = aceitável	6	28,571%
2 = fraco	8	38,095%
1 = inexistente	0	0,000%

Tabela nº 10: Utilização da informática

Questão 10: Há controlos adequados em áreas críticas como a Gestão de Stocks e são eficientes

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	1	4,762%
4 = bom	8	38,095%
3 = aceitável	8	38,095%
2 = fraco	3	14,286%
1 = inexistente	1	4,762%

Tabela nº 11: Controlos adequados nas áreas críticas

Actividades de Controlo

Questão 11: Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado)

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	1	4,762%
4 = bom	3	14,286%
3 = aceitável	2	9,524%
2 = fraco	6	28,571%
1 = inexistente	9	42,857%

Tabela nº 12: Transacções pouco usuais

Questão 12: Existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	7	33,333%
4 = bom	7	33,333%
3 = aceitável	3	14,286%
2 = fraco	3	14,286%
1 = inexistente	1	4,762%

Tabela nº 13: Serviço de compras centralizado

Questão 13: Existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	0	0,000%
4 = bom	8	38,095%
3 = aceitável	6	28,571%
2 = fraco	5	23,810%
1 = inexistente	2	9,524%

Tabela nº 14: Cultura de planeamento

Informação e Comunicação

Questão 14: Consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa

<i>Resposta</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
Sim	6	28,571%
Não	15	71,429%

Tabela nº 15: Relação custo/benefício

Questão 15: Existe um circuito de informação e comunicação adequado

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	0	0,000%
4 = bom	6	28,571%
3 = aceitável	7	33,333%
2 = fraco	5	23,810%
1 = inexistente	3	14,286%

Tabela nº 16: Circuito de informação e comunicação

Supervisão/Monitorização

Questão 16: A contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	10	47,619%
4 = bom	8	38,095%
3 = aceitável	3	14,286%
2 = fraco	0	0,000%
1 = inexistente	0	0,000%

Tabela nº 17: Cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos

Questão 17: Regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	10	47,619%
4 = bom	7	33,333%
3 = aceitável	3	14,286%
2 = fraco	1	4,762%
1 = inexistente	0	0,000%

Tabela nº 18: Aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade

Questão 18: A entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é aposto um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu

<i>Escala</i>	<i>Nº de respostas</i>	<i>Percentagem</i>
5 = muito bom	6	28,571%
4 = bom	11	52,381%
3 = aceitável	3	14,286%
2 = fraco	1	4,762%
1 = inexistente	0	0,000%

Tabela nº 19: A entrega dos bens é acompanhada da conferência física

3.6. Apresentação e Análise dos Resultados

Grupo I - Caracterização da Instituição

IA: A missão da IES é ser líder no ensino superior politécnico em Portugal, assumindo-se como comunidade socialmente responsável que, num quadro de referência internacional, procura a excelência na formação de cidadãos de elevada competência profissional, científica, técnica e artística numa ampla diversidade de perfis de qualificação; no desenvolvimento da investigação e transferência aplicada de tecnologia e de conhecimento; na criação e difusão da cultura; e no compromisso com o desenvolvimento sustentado da região.

IB: É uma unidade orgânica da IA, dotada de personalidade jurídica e autonomia administrativa, habilitado à concessão, entre outros, dos graus de bacharel e de licenciado em engenharia, a que correspondem os títulos profissionais de engenheiro técnico e engenheiro.

IC: É uma unidade orgânica da IA que tem por missão específica a formação, a investigação, a criação e difusão da cultura e do saber e a prestação de serviços na área das ciências empresariais.

ID: É uma unidade orgânica da IA, que forma Professores do 1º e 2º Ciclo do Ensino Básico, tendo também realizado Cursos de Complemento de Formação para Educadores e Professores. Alargou a sua oferta formativa a outros profissionais, designadamente no âmbito da Educação Social, Gestão do Património Artístico e Cultural e Tradução e Interpretação da Língua Gestual Portuguesa.

IE: É uma unidade orgânica da IA formada pelos departamentos de Música de Teatro, e pelo departamento de Fotografia, Cinema, Audiovisual e Multimédia.

IF: É uma unidade orgânica da IA que pretende formar quadros técnicos nas áreas dos cursos que ministra: Ciências e Tecnologias da Documentação e Informação, Contabilidade e Administração, Design, Engenharia Biomédica, Engenharia e Gestão Industrial, Engenharia Mecânica, Gestão e Administração Hoteleira e Recursos Humanos.

IG: É uma unidade orgânica da IA que tem por fim a formação humana, cultural, científica, técnica, pedagógica e profissional de nível superior nas áreas de ensino das ciências empresariais e das engenharias.

IH: É uma unidade orgânica da IA de formação científica, humana, cultural e técnica, vocacionada para o desenvolvimento das ciências e tecnologias da saúde, designadamente nas vertentes de ensino, investigação, prestação de serviços à comunidade e participação em projectos de cooperação nacional e internacional.

<i>Instituição</i>	<i>Nº respostas</i>
IA	2
IB	4
IC	2
ID	5
IE	1
IF	1
IG	3
IH	3

Tabela nº 20: Instituições

Grupo II - Caracterização dos Recursos Humanos

Questão 1: Indique o nº de anos de experiência profissional que possui na área onde exerce funções

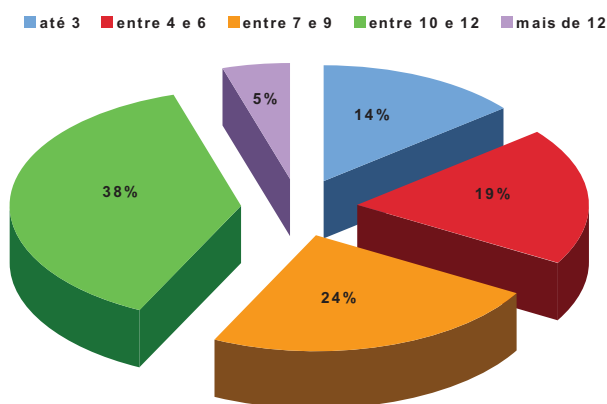


Gráfico nº 1: Respostas à questão nº 1

Da análise do gráfico nº 1 , relativo às respostas à questão nº 1, verificamos que 5% da nossa amostra tem mais de doze anos de experiência; que 38% tem entre dez e doze anos; que 24% tem entre sete e nove anos; que 19% tem entre quatro e seis anos e que apenas 14% tem menos de três anos de experiência.

Como verificamos a maioria da nossa amostra - 38% - tem entre dez e doze anos de experiência profissional na área onde exerce funções, sendo a média de experiência profissional de oito anos, pelo se pode concluir que se trata de pessoal com experiência profissional adequada na área onde exerce as suas funções.

Questão 2: Possui habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções

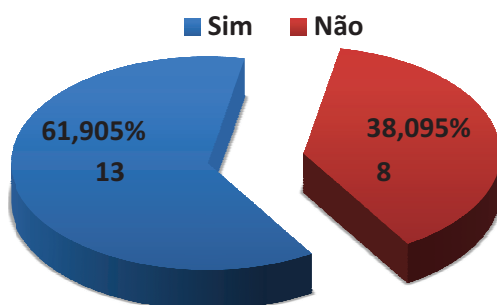


Gráfico nº 2: Respostas à questão nº 2

Da análise do gráfico nº 2 , relativo às respostas à questão nº 2, verificamos que: 8 sujeitos afirmam que não têm habilitações académicas de nível superior específicas da área onde exercem funções - correspondendo a 38,095%; os 13 restantes possuem habilitações de nível superior específicas da área onde exercem funções - correspondendo a 61,905%.

Verifica-se assim e de forma destacada, que a maioria da nossa amostra - 61,905% - tem habilitações académicas de nível superior específicas da área onde exerce funções.

Questão 3: Tem formação técnica adequada para o exercício das funções que exerce

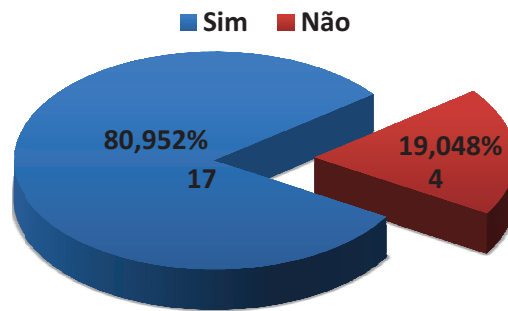


Gráfico n° 3: Respostas à questão n° 3

Da análise do gráfico n° 3 , relativo às respostas à questão n° 3, verificamos que: 4 sujeitos afirmam que não têm formação técnica adequada para o exercício das funções que exercem - correspondendo a 19,048%; os 17 restantes possuem formação técnica adequada para o exercício das funções que exercem e representam 80,952%.

Verifica-se assim e de forma destacada, que a grande maioria da nossa amostra - 80,952% - possui formação técnica adequada para o exercício das funções que exerce.

Grupo III: Medidas de Controlo Existentes

Questão 4: A instituição tem auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo

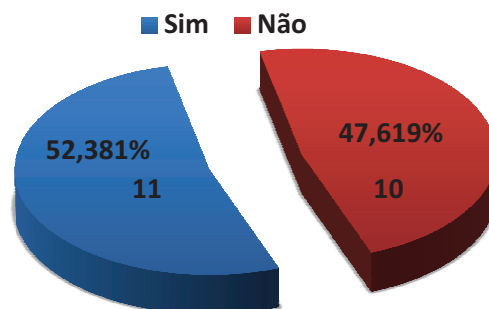


Gráfico n° 4: Respostas à questão n° 4

Da análise do gráfico n° 4 , relativo às respostas à questão n° 4, verificamos que: 11 sujeitos afirmam que a instituição tem auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo - correspondendo a 52,381% da amostra; os outros 10 consideram não existir auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo dentro da instituição e correspondem a 47,619% da amostra.

Verifica-se assim que uma pequena maioria da nossa amostra - 52,381% - considera que existe auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo dentro da instituição, pelo se pode concluir que deve ser reforçado pelo órgão de gestão o esforço para implementar ou melhorar o adequado controlo das operações através da sua verificação e/ou conferência, por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.

Questão 5: As atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da instituição

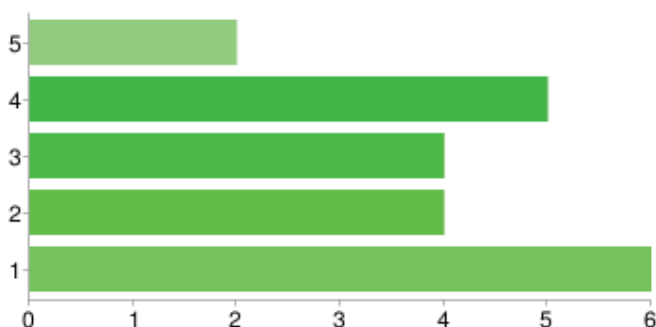


Gráfico n° 5: Respostas à questão n° 5

Da análise do gráfico n° 5, relativo às respostas à questão n° 5, verificamos que: 6 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 28,571%; 4 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 19,048%; 4 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 19,048%; 5 sujeitos consideram bom - correspondendo a 23,810%; e 2 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 9,524%. Temos assim que as respostas à questão sobre as atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da Instituição, se verifica que: 33,334% consideram bom e muito bom; 19,048% aceitável e 47,619% considera inexistentes ou fracas.

Questão 6: Existe adequada segregação de funções

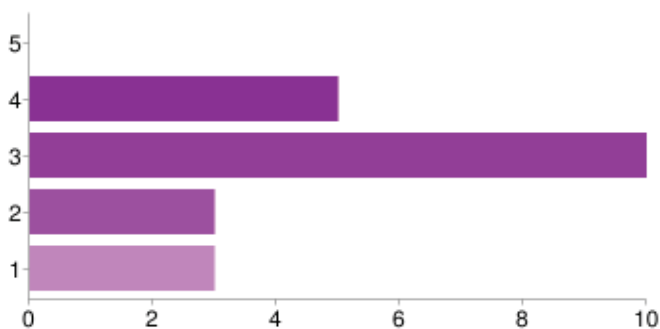


Gráfico n° 6: Respostas à questão n° 6

Da análise do gráfico nº 6 , relativo às respostas à questão nº 6, verificamos que: 3 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 14,286%; 3 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 14,286%; 10 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 47,619%; 5 sujeitos consideram bom - correspondendo a 23,810%; e nenhum sujeito considera muito bom - correspondendo a 0%. Temos e assim que as respostas à questão sobre se existe adequada segregação de funções, se verifica que: 23,810% consideram bom; 47,619% aceitáveis e 28,572% consideram inexistentes ou fracas.

Verifica-se assim que a maioria da nossa amostra - 47,619% - consideram que existe adequada segregação de funções, aceitável.

Questão 7: Existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais

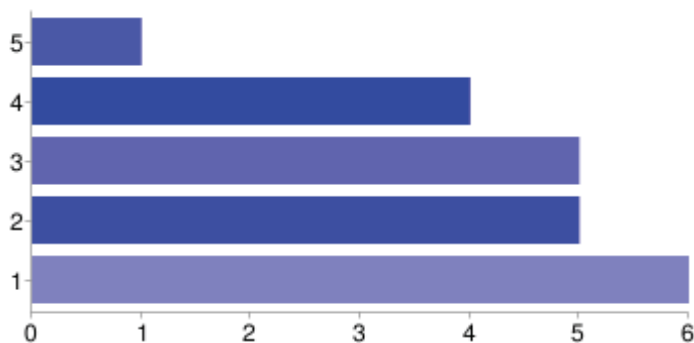


Gráfico nº 7: Respostas à questão nº 7

Da análise do gráfico nº 7, relativo às respostas à questão nº 7, verificamos que: 6 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 28,57%; 5 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 23,810%; 5 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 23,810%; 4 sujeitos consideram bom - correspondendo a 19,048%; e apenas 1 sujeito considera muito bom - correspondendo a 4,762%. Temos assim que as respostas à questão sobre se existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais quer institucionais, se verifica que: 23,810% consideram bom e muito bom; 23,810% aceitável e 52,381% consideram inexistente ou fraco.

Verifica-se assim e de forma destacada, que a maioria da nossa amostra - 52,381% - considera que existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais quer institucionais, fraco ou inexistente.

Avaliação de Risco

Questão 8: O Plano de Actividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado

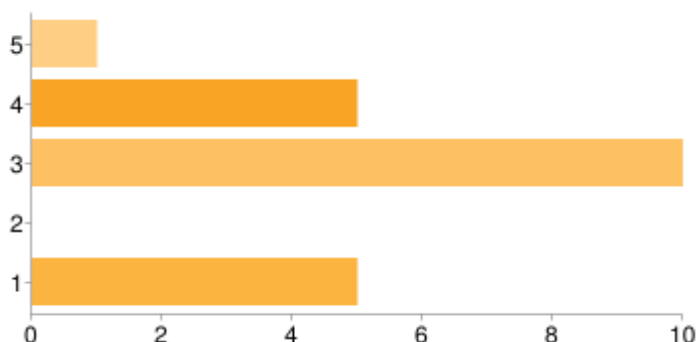


Gráfico n° 8: Respostas à questão n° 8

Da análise do gráfico n° 8, relativo às respostas à questão n° 8, verificamos que: 5 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 23,810%; nenhum sujeito considera fraco - correspondendo a 0%; 10 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 47,619%; 5 sujeitos consideram bom - correspondendo a 23,810%; e apenas 1 sujeito considera muito bom - correspondendo a 4,762%. Temos e assim que as respostas à questão sobre o Plano de Actividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado, se verifica que: 28,572% consideram como bom e muito bom; 47,619% aceitável e 23,810% considera inexistente. Verifica-se assim que a maioria da nossa amostra – 47,619% - considera que o Plano de Actividades é devidamente elaborado, aprovado e publicitado, como aceitável.

Questão 9: Os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as actividades desenvolvidas no seu serviço

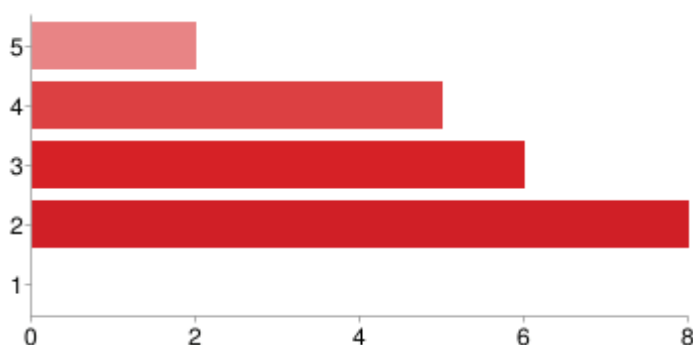


Gráfico n° 9: Respostas à questão n° 9

Da análise do gráfico n° 9, relativo às respostas à questão n° 9, verificamos que: nenhum sujeito considera inexistente - correspondendo a 0%; 8 sujeitos consideram fraco -

correspondendo a 38,095%; 6 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 28,571%; 5 sujeitos consideram bom - correspondendo a 23,810%; e apenas 2 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 9,524%. Temos assim que as respostas à questão sobre os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as actividades desenvolvidas no seu serviço, se verifica que: 33,334% considera-os bons e muito bons; 28,571% aceitáveis e 38,095% considera-os fracos.

Verifica-se assim que a resposta que reúne mais consenso da amostra - 38,095% - considera que os softwares informáticos cobrem de forma adequada todas as actividades desenvolvidas no seu serviço, fraco.

Questão 10: Há controlos adequados em áreas críticas como a Gestão de Stocks e são eficientes

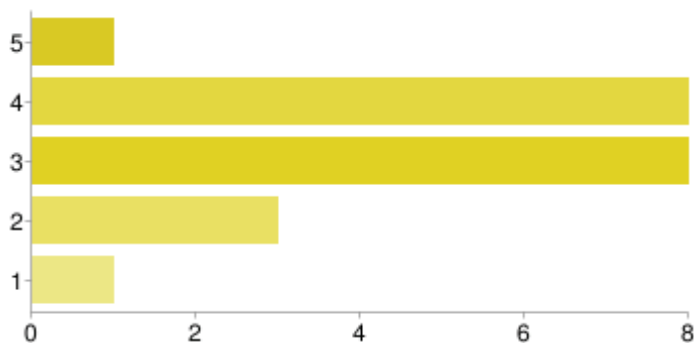


Gráfico n° 10: Respostas à questão n° 10

Da análise do gráfico n° 10, relativo às respostas à questão n°10, verificamos que: 1 sujeito considera inexistente - correspondendo a 4,762%; 3 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 14,286%; 8 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 38,095%; 4 sujeitos consideram bom - correspondendo a 38,095%; e apenas 1 sujeito considera muito bom - correspondendo a 4,762%. Temos assim que as respostas à questão há controlos adequados em áreas críticas como a gestão de stocks e são eficientes, se verifica que: 42,857% considera-os bons e muito bons; 38,095% aceitáveis e 19,048% considera inexistentes ou fracos.

Verifica-se assim que a maioria da nossa amostra - 42,857% - considera que os controlos adequados em áreas críticas como a gestão de stocks, bons ou muito bons.

Actividades de Controlo

Questão 11: Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado)

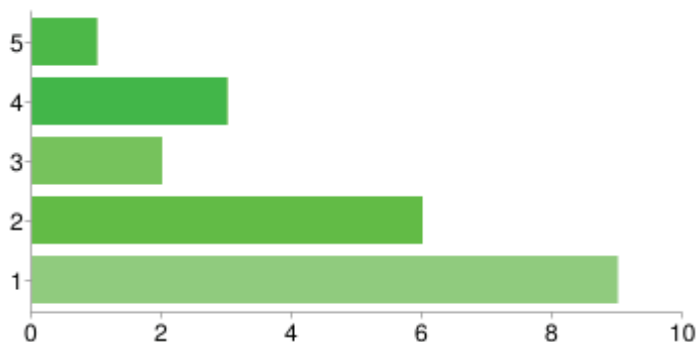


Gráfico n° 11: Respostas à questão n° 11

Da análise do gráfico n° 11, relativo às respostas à questão n°11, verificamos que: 9 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 42,857%; 6 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 28,571%; 2 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 9,524%; 3 sujeitos consideram bom - correspondendo a 14,286%; e apenas 1 sujeito considera muito bom - correspondendo a 4,762%. Temos assim que as respostas à questão sobre se existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado), se verifica que: 19,048% considera-os bons e muito bons; 9,524% aceitáveis e 71,428% considera inexistentes ou fracos.

Verifica-se assim e de forma destacada que a grande maioria da nossa amostra – 71,428% - considera que existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais (exemplo: venda de imobilizado), inexistentes ou fracos.

Questão 12: Existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial

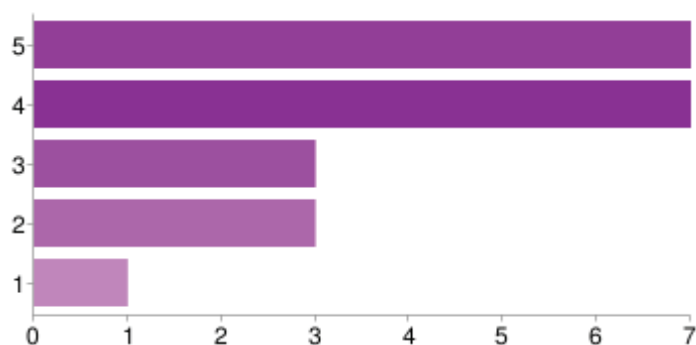


Gráfico n° 12: Respostas à questão n° 12

Da análise do gráfico n° 12, relativo às respostas à questão n°12, verificamos que: 1 sujeito considera inexistente - correspondendo a 4,762%; 3 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 14,286%; 3 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 14,286%; 7 sujeitos consideram bom - correspondendo a 33,333%; e 7 sujeito consideram muito bom - correspondendo a 33,333%. Temos assim que as respostas à questão sobre se existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial, se verifica que: 66,666% considera-o bom e muito bom; 14,286% aceitável e 19,048% considera inexistente ou fraco.

Verifica-se assim e de forma destacada que a grande maioria da nossa amostra – 66,666% - consideram que existe um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial, bom e muito bom.

Questão 13: Existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições

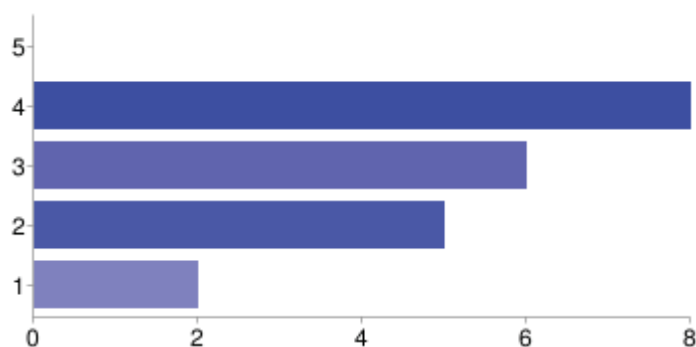


Gráfico n° 13: Respostas à questão n° 13

Da análise do gráfico n° 13, relativo às respostas à questão n°13, verificamos que: 2 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 9,524%; 5 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 23,810%; 6 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 28,571%; 8

sujeitos consideram bom - correspondendo a 38,095%; e 0 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 0%. Temos assim que as respostas à questão existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições, se verifica que: 38,095% consideram bom; 28,571% aceitável e 33,334% consideram inexistente ou fraco.

Verifica-se assim que a resposta que reúne maior consenso da amostra - 38,095% - considera que existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições, bom.

Informação e Comunicação

Questão 14: Conseguem identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa

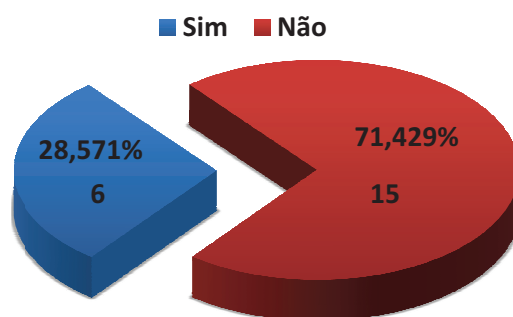


Gráfico nº 14: Respostas à questão nº 14

Da análise do gráfico nº 14 , relativo às respostas à questão nº 14, verificamos que: 6 sujeitos afirmam que conseguem identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa - correspondendo a 28,571%; os 15 restantes não consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa e representam 71,429%.

Verifica-se assim e de forma destacada, que a grande maioria da nossa amostra - 71,429% - não consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa.

Questão 15: Existe um circuito de informação e comunicação adequado

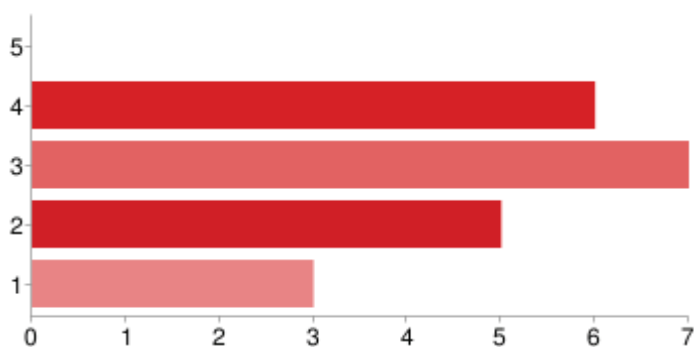


Gráfico n° 15: Respostas à questão n° 15

Da análise do gráfico n° 15, relativo às respostas à questão n°15, verificamos que: 3 sujeitos consideram inexistente - correspondendo a 14,286%; 5 sujeitos consideram fraco - correspondendo a 23,810%; 7 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 33,333%; 6 sujeitos consideram bom - correspondendo a 28,571%; e 0 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 0%. Temos assim que as respostas à questão existe um circuito de informação e comunicação adequado, se verifica que: 28,571% considera-o bom; 33,333% aceitável e 38,096% consideram inexistente ou fraco.

Verifica-se assim que a resposta que reúne maior consenso da amostra - 38,096% - considera que existe um circuito de informação e comunicação adequado, inexistente ou fraco.

Supervisão/Monitorização

Questão 16: A contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos

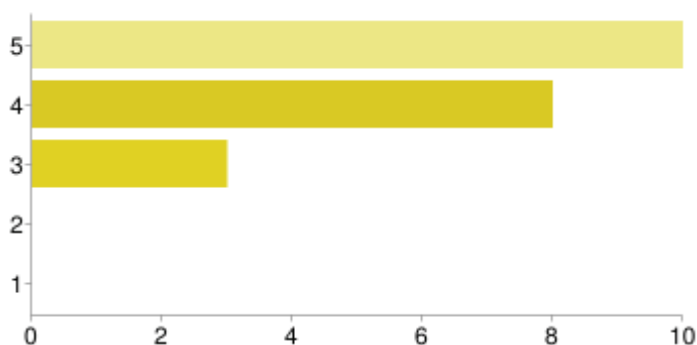


Gráfico n° 16: Respostas à questão n° 16

Da análise do gráfico nº 16, relativo às respostas à questão nº 16, verificamos que: nenhum sujeito considera inexistente - correspondendo a 0%; nenhum sujeito considera fraco - correspondendo a 0%; 3 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 14,286%; 8 sujeitos consideram bom - correspondendo a 38,095%; e 10 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 47,619%. Temos assim que as respostas à questão sobre a contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos, se verifica que: 85,714% consideram como bom e muito bom; 14,286% aceitável e 0% consideram inexistente ou fraco.

Verifica-se assim que a grande maioria da nossa amostra – 85,714% - considera que a contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos, como bom e muito bom.

Questão 17: Regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa

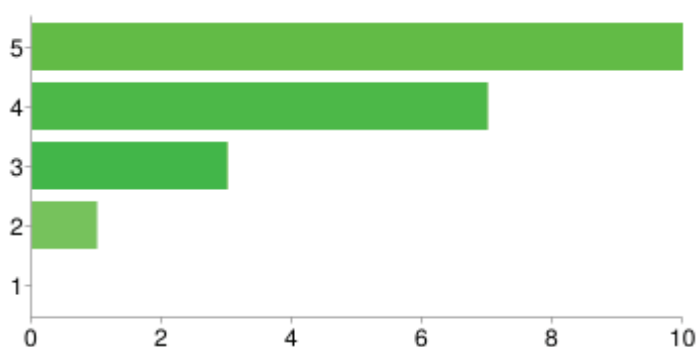


Gráfico nº 17: Respostas à questão nº 17

Da análise do gráfico nº 17, relativo às respostas à questão nº17, verificamos que: nenhum sujeito considera inexistente - correspondendo a 0%; 1 sujeito considera fraco - correspondendo a 4,762%; 3 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 14,286%; 7 sujeitos consideram bom - correspondendo a 33,333%; e 10 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 47,619%. Temos assim que as respostas à questão regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa, se verifica que: 80,952% classificam de bom e muito bom; 14,286% aceitáveis e 4,762% classificam de fraco.

Verifica-se assim que a grande maioria da amostra 80,952% - considera que regra geral todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de Contabilidade após

estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa, bom e muito bom.

Questão 18: A entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é apostado um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu

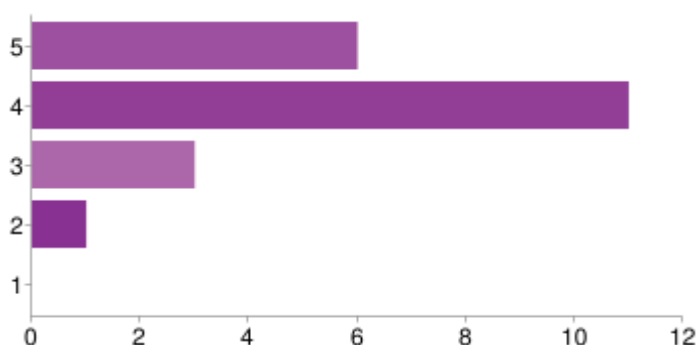


Gráfico n° 18: Respostas à questão n° 18

Da análise do gráfico n° 18, relativo às respostas à questão n°18, verificamos que: nenhum sujeito considera inexistente - correspondendo a 0%; 1 sujeito considera fraco - correspondendo a 4,762%; 3 sujeitos consideram aceitável correspondendo a 14,286%; 11 sujeitos consideram bom - correspondendo a 52,381%; e 6 sujeitos consideram muito bom - correspondendo a 28,571%. Temos assim que as respostas à questão a entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é apostado um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu, se verifica que: 80,952% classificam de bom e muito bom; 14,286% aceitável e 4,762% classificam de fraco.

Verifica-se assim que a grande maioria da amostra - 80,952% - considera que a entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é apostado um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu, bom e muito bom.

CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES

4. CONCLUSÃO DO ESTUDO

As constatações realizadas neste estudo de caso deram origem a esta dissertação que consiste na apresentação de alguns dos efeitos possíveis que a inobservância a adequadas medidas de controlo interno podem causar à credibilidade da informação financeira. Neste sentido, através das observações realizadas na pesquisa, o trabalho desenvolvido demonstra, de maneira pragmática, quão fundamentais e indispensáveis são os controlos internos para a credibilidade da informação financeira.

A partir das respostas obtidas constatou-se que o sistema de controlo interno das IES contempla todos os componentes do COSO, contudo muitos aspectos que caracterizam esses componentes não foram identificados.

4.1. Conclusões Parcelares

Do tratamentos e da análise dos dados da nossa investigação poderemos avançar com as seguintes conclusões:

- O nosso estudo permite-nos concluir que a nossa amostra é caracterizada por elementos com experiência profissional adequada à área onde exerce funções e que um número significativo de profissionais tem entre dez e doze anos de experiência profissional na área onde exerce funções.
- O nosso estudo mostrou que a maioria da nossa amostra possui habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções, o que nos permite concluir que se trata de pessoal com habilitações literárias adequadas para o exercício das funções que lhes estão atribuídas.
- O nosso estudo mostrou, também, que quase a totalidade da nossa amostra possui formação técnica na área onde exerce funções, pelo se pode concluir que se trata de pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhes estão cometidas.
- As respostas à questão: a instituição tem auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo, concluímos que as instituições IB, IC e IG têm e as instituições ID e IF não têm auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo. Nas instituições IA, IC e IH uma parte dos sujeitos da nossa amostra

afirma ter auditoria interna ou pessoa(s) responsável(eis) pela função controlo e a outra não.

- À questão sobre se considera que as atribuições e responsabilidades dos funcionários estão claramente definidas nos manuais de procedimentos da instituição, praticamente metade da nossa amostra considerou ser fraca ou inexistente.
- O nosso estudo mostrou que existe uma adequada segregação de funções e que esta se situa num nível aceitável.
- O nosso estudo mostrou que mais de metade da amostra afirma que não existe um programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais ou, nos casos em que ele existe, é fraco.
- O nosso estudo mostrou que o Plano de Actividades é aceitável quanto à sua elaboração, à sua aprovação e à sua publicitação.
- O nosso estudo mostrou que os softwares informáticos cobrem de uma forma considera fraca as actividades desenvolvidas nos serviços.
- Os controlos da Gestão de Stocks são considerados bons e muito bons por quase metade dos sujeitos da nossa amostra.
- As normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos para transacções pouco usuais, são considerados inexistentes ou fracas pela grande maioria dos sujeitos da nossa amostra.
- Uma maioria absoluta dos sujeitos da nossa amostra considera bom e muito bom a existência de um único serviço de compras/aprovisionamento onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial.
- A existência de uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes de forma a otimizar a programação das aquisições, é considerada boa.
- Uma maioria absoluta da nossa amostra não consegue identificar situações em que uma medida de controlo não é posta em prática por ser demasiado dispendiosa.
- O circuito de informação e comunicação adequado é considerado inexistente ou fraco.
- O nosso estudo mostrou que uma maioria absoluta da nossa amostra considera muito boa ou boa a contratação pública cumprir de forma adequada com o preceituado no Código dos Contratos Públicos.
- O nosso estudo mostrou que uma maioria absoluta da nossa amostra considera que é regra geral que todas as aquisições são previamente cabimentadas pela Secção de

Contabilidade após estarem autorizadas por quem tiver competência para a realização da despesa.

- O nosso estudo mostrou que uma maioria absoluta da nossa amostra considera que a entrega dos bens é acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, onde é apostado um carimbo de "Recebido e Conferido", a data e a rubrica de quem conferiu.

4.2. Conclusão Final

A conclusão principal do estudo terá que ser dimensionada em dois patamares distintos. Primeiramente a H1 – hipótese mãe é a cobertura de todas as outras hipóteses consideradas (desde H1.1 a H1.4). Assim sendo uma conclusão global para H1 pressupõe o encaixe parcelar de suas parcelas componentes. Desta forma começar-se-á primeiramente pela análise de suas sub hipóteses - H1.1 a H1.4.

Desde logo deve elaborar-se uma caracterização da amostra: assim pode dizer-se que a maioria dos inquiridos que exerce funções nos Serviços Económico-Financeiros destas IES possui entre 10 e 12 anos de experiência profissional. Cerca de 61,905% é detentor de habilitações académicas de nível superior e 80,952% possui formação técnica adequada.

(H1.1) Relativamente ao ambiente de controlo presente nas IES, concluímos que a percepção dos inquiridos refere o conhecimento da auditoria interna ou função controlo em 52,381% dos inquiridos (o que confirma a nossa hipótese H1.1); a clara atribuição e responsabilidades dos funcionários definidas nos manuais de procedimentos da instituição para 28,571% dos inquiridos é inexistente.

(H1.2) Os softwares informáticos cobrem de forma adequada as actividades desenvolvidas nos serviços, num nível considerado fraco, para 38,095% dos inquiridos, o que não confirma a nossa hipótese H1.2.

(H1.3) Os controlos em áreas críticas como a Gestão de Stocks, situam-se num nível considerado bom e muito bom para 76,19% dos inquiridos, o que confirma a nossa hipótese H1.3 dado que o órgão de gestão identifica e analisa os riscos mais relevantes de modo a que possam ser geridos e alcançados os objectivos da instituição. No que respeita à supervisão/monitorização, concluímos que para 47,619% dos inquiridos a contratação pública cumpre com o preceituado no Código dos Contratos Públicos, num nível considerado de bom, o que confirma a nossa hipótese H1.3. Paralelamente, existe um único serviço de compras/aprovisionamento, onde são centralizadas todas as requisições de

forma sequencial, o que para 66,666% dos inquiridos se situa num nível bom e muito bom, o que confirma a nossa hipótese H1.3; existe uma cultura de planeamento junto às áreas requisitantes, num nível considerado bom para 38,095% dos inquiridos, confirmando a hipótese H1.3.

(H1.4) Foi atribuído um nível de muito bom por 47,619% dos inquiridos no que respeita ao facto de todas as aquisições serem previamente cabimentadas pela Contabilidade após assinadas por quem tiver competência para a realização da despesa (o que confirma a nossa hipótese H1.4). Num nível de 52,381% dos inquiridos, foi definido como bom o facto de a entrega dos bens ser acompanhada da conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respectiva guia de remessa/factura, (o que confirma a nossa hipótese H1.4), tal facto evidencia que os controlos estão a operar como previsto e reagem apropriadamente às alterações das condições.

De uma maneira geral estão definidos procedimentos que asseguram o cumprimento das políticas e das actividades de controlo resultantes das directivas da gestão e desta forma se desenham as seguintes considerações para H1.

Primeiramente a informação financeira é preparada por pessoal com experiência e competência, (o que em boa parte confirma a hipótese H1).

(H1) Para a análise desta hipótese abrangente e aglutinadora muito se deve ao encaixe de suas derivações parcelares antes consideradas. Daí que, as interpretações que se seguem devam ser perspectivadas no conjunto final da informação a ser obtida.

A segregação de funções situa-se num nível aceitável para 48% dos inquiridos; 29% dos inquiridos alegaram ser inexistente o programa de qualificação profissional em função das necessidades emergentes, quer pessoais, quer institucionais. Quanto à avaliação de risco, concluímos que o Plano de Actividades das IES é devidamente elaborado, aprovado e publicitado num nível aceitável para 48% dos inquiridos. Relativamente às actividades de controlo, as normas internas de procedimentos/processos de trabalho para transacções pouco usuais, como a venda de imobilizado, para 43% dos inquiridos são inexistentes. No que respeita à informação e comunicação, 71 % dos inquiridos não consegue identificar uma medida de controlo que não seja posta em prática por ser demasiado dispendiosa. Cerca de 33% dizem que o circuito de informação e comunicação é adequado, situa-se num nível aceitável, de forma a que a informação estratégica é adequadamente veiculada e contribui para o alcance dos objectivos da instituição.

Em síntese, relativamente às sub hipóteses de investigação delineadas, podemos afirmar que em geral, a percepção dos inquiridos é maioritariamente favorável à introdução de

medidas que visem um reforço de medidas de controlo interno. Tal facto por si conduzirá uma maior e melhor divulgação da informação financeira o que de alguma forma preenche os quesitos de H1.

4.4. Limitações do Estudo

Fazemos agora referência às limitações com que nos deparamos ao longo da realização deste trabalho que poderão ver-se reflectidas nas conclusões retiradas.

No que respeita aos questionários, é de referir que foram estruturados com questões fechadas (sim ou não), juntamente com questões classificadas numa escala *Likert* de cinco níveis, de modo a evitar processos ambíguos na interpretação e na codificação das respostas e a permitir a análise das mesmas.

O facto de o questionário não abarcar de forma exaustiva todos os procedimentos existentes nos sistemas de controlo interno das IES, porque abarcou somente aos aspectos que consideramos mais significativos para este estudo, constitui uma limitação.

Devemos referir as dificuldades sentidas na obtenção de um número significativo de respostas, não obstante o esforço realizado, através de contacto telefónico, para a obtenção das mesmas. No entanto, acreditamos que o número de respostas obtidas permite efectuar a análise à interrogação inicialmente formulada mas cingido ao estudo de caso considerado.

De referir também a impossibilidade de realizarmos entrevistas aos elementos da nossa amostra, sobretudo devido ao reduzido tempo disponível para a realização deste estudo e também à dispersão geográfica das instituições envolvidas.

4.5. Orientações para Investigação Futura

Como objectivo para estudos futuros poderíamos sugerir uma análise através da observação análoga em outras IES, a nível nacional, usando um questionário similar. Dentro da mesma linha de análise poder-se-ia elaborar uma abordagem qualitativa entrevistando os órgãos responsáveis das IES e obtendo a sua percepção quanto aos resultados encontrados para a análise quantitativa elaborada. Seria também relevante replicar este modelo em instituições de ensino estrangeiro de teor análogo para se aquilatar das medidas de controlo interno aí existentes.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2012). *Auditing and Assurance Services - Fourteen Edition*. England: Pearson Education .
- Attie, W. (2000). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas.
- Benbasat, I., Goldstein, D., & Mead, M. (1987). The Case Research Strategy in Studies of Information Systems,. *MIS Quarterly* , pp. 369-386.
- Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em educação*. Porto: Porto Editora.
- Boyton, W. C. (2008). *Auditoria*. São Paulo: Atlas.
- Carvalho, A. A. (1995). *Elementos de Auditoria*. Gráfica Claret.
- COSO. (Junho de 2008). *Internal Control - Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems. Volume II*. Obtido em 18 de Janeiro de 2012, de COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: <http://www.coso.org/documents/VolumeII-Guidance.pdf>
- Costa, C. B. (2000). *Auditoria Financeira Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O., & Silva, S. (2000). *POC-Educação*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Gil, A. (1995). *Como elaborar projectos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, A. (Jul-Set de 2008). A evolução das metodologias de auditoria. *OROC - Revista Revisores e Auditores* , pp. 24-34.
- Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno*. (2004). Sintra: NPF - Pesquisa e Formação.
- Heliodoro, P. A. (2010). Expectation Gap em Auditoria. *Encuentro AECA "Innovación y responsabilidad: desafios y soluciones"*. Coimbra.
- IFAC. (s.d.). Obtido em 08 de Dezembro de 2011, de <http://www.ifac.org/>

- IIA. (26 de Novembro de 2011). <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/grc/>.
- IIA. (26 de Novembro de 2011). <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>.
- INTOSAI. (s.d.). Obtido em 8 de dezembro de 2011, de International Organization of Supreme Audit Institutions: <http://www.intosai.org/>
- INTOSAI. (2001). Código de ética e normas de auditoria. *XVII Congresso da INTOSAI*. Seul.
- INTOSAI. (2001). Directrizes para as normas de controlo interno do sector público. *XVII Congresso da INTOSAI*. Seul.
- IPAI. (Agosto de 2009). Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna. Lisboa: IPAI.
- Marçal, N., & Marques, F. L. (2011). *Manual de auditoria e controlo interno no sector público*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, J. M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2006). *Auditing & Assurance Service – A Systematic Approach*. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Morais, G., & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna Função e Processo 3ª edição*. Lisboa: Áreas Editora.
- Pinheiro, J. L. (2010). *Auditoria Interna*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Ponte, J. (2006). Estudos de caso em educação matemática. *Bolema*, 25, , pp. 105-132.
- Quivy, R., & Campenhoudt, V. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Serrano, M. S. *La Auditoria Financiera*.
- TC. (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas*. Lisboa.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods 2ª Edição*. Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso - planeamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.

Legislação:

Decreto-Lei nº 49381, de 15 de Novembro de 1969.

Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de Janeiro.

Lei nº 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Decreto-Lei nº 232/97, de 03 de Setembro – Aprova o Plano de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho - Institui o Sistema de Controlo Interno da
Administração Financeira do Estado.

Portaria 794/2000 de 20 de Setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade para o
Sector da Educação.

ANEXO I

Registo das respostas ao questionário dos sujeitos da amostra

Carimbo de data/hora	Nome da Instituição	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Sujeitos
1-24-2012 11:00:30	ID	3	Sim	Sim	Não	2	1	2	3	2	3	2	3	2	Não	3	4	3	4	1
1-24-2012 11:28:53	ID	11	Sim	Sim	Não	2	2	2	3	3	4	1	4	4	Não	2	3	4	4	2
1-24-2012 11:45:52	E	12	Sim	Não	Sim	1	1	1	1	2	1	1	1	1	Sim	1	4	5	2	3
1-24-2012 12:52:51	ID	11	Sim	Sim	Não	2	2	3	3	2	4	1	3	2	Sim	2	4	3	4	4
1-24-2012 13:08:22	ID	13	Não	Sim	Não	1	3	1	1	3	3	1	2	2	Sim	2	3	2	3	5
1-24-2012 18:40:44	IB	11	Sim	Sim	Sim	4	4	4	5	4	5	1	5	3	Sim	4	5	5	4	6
1-25-2012 9:42:15	IF	12	Sim	Sim	Não	1	3	1	3	2	2	1	2	3	Não	3	4	4	3	7
1-25-2012 10:28:51	IB	10	Não	Sim	Sim	4	4	4	3	3	4	4	4	4	Não	3	5	5	5	8
1-26-2012 07:11:34	IH	4	Sim	Não	Sim	1	2	2	1	2	3	2	5	3	Não	3	5	5	4	9
1-26-2012 07:31:16	IH	5	Não	Não	Não	1	1	1	1	2	2	1	5	1	Não	1	5	3	5	10
1-27-2012 12:51:42	IH	8	Não	Sim	Não	3	3	1	1	2	3	1	5	3	Não	1	5	5	5	11
1-27-2012 18:44:10	IC	6	Sim	Sim	Não	2	3	2	3	5	2	2	4	4	Não	3	4	4	4	12
1-28-2012 07:59:35	IG	9	Não	Sim	Sim	4	4	4	4	5	4	1	5	3	Não	4	5	4	4	13
2-2-2012 09:46:57	IG	3	Sim	Sim	Sim	5	3	3	4	4	4	4	4	4	Não	4	5	5	5	14
2-3-2012 03:22:53	ID	11	Sim	Sim	Não	4	3	3	4	3	4	3	4	4	Sim	4	4	4	4	15
2-3-2012 03:40:07	IG	10	Sim	Sim	Sim	3	3	3	3	4	4	2	4	4	Não	3	4	5	4	16
2-7-2012 05:57:22	IB	7 anos	Não	Sim	Sim	5	4	5	4	4	4	5	5	4	Não	4	5	5	5	17
2-7-2012 09:22:45	IB	8	Sim	Sim	Sim	3	3	3	4	4	3	4	4	4	Sim	4	5	5	4	18
2-8-2012 03:46:27	IC	6	Sim	Sim	Sim	4	4	4	3	3	3	3	3	3	Não	3	4	4	5	19
2-8-2012 22:10:51	IA	4	Não	Sim	Não	1	3	2	3	2	3	2	5	2	Não	2	5	5	4	20
2-9-2012 14:21:32	IA	8	Não	Não	Sim	3	3	1	3	3	3	2	2	2	Não	2	3	4	3	21