

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



ISCAL

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA  
NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE  
ENSINO SUPERIOR EM PORTUGAL  
CONTINENTAL – UNIVERSIDADES E  
POLITÉCNICOS

---

Ana Carolina dos Santos Ribeiro

Lisboa, Fevereiro de 2016



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

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA  
NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE  
ENSINO SUPERIOR EM PORTUGAL  
CONTINENTAL – UNIVERSIDADES  
E POLITÉCNICOS

Ana Carolina dos Santos Ribeiro

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

Constituição do Júri:

Presidente – Especialista (Mestre) Gabriel Correia Alves

Arguente – Especialista (Mestre) Maria da Luz Miranda

Vogal – Especialista (Mestre) António Trindade Nunes

Lisboa, Fevereiro de 2016

## **Dedicatória**

A todas as pessoas que me apoiaram e ajudaram na concretização da dissertação e a todos os que contribuíram para a pessoa que sou hoje.

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, gostaria de referir que só foi possível realizar este trabalho com a valiosa ajuda e cooperação de várias pessoas e entidades, pelo que vai o meu profundo agradecimento.

Quero agradecer ao Professor Especialista António Trindade Nunes, orientador da dissertação, pela disponibilidade que sempre me recebeu, pela sua orientação e conselhos, pela sua exigência e por todo o seu auxílio, objetivo e amizade ao longo de toda a dissertação assim como os seus preciosos conhecimentos na área de estudo em causa.

Agradeço à Luísa Roque por todo o apoio, ajuda e motivação durante este longo caminho percorrido para concluir a dissertação. Agradeço à Luísa Roque e também à Daniela Semedo, pelo caminho que percorremos juntas durante o Mestrado e por toda a nossa amizade.

Quero agradecer à minha Avó e aos meus Pais e pelos seus ensinamentos e pelo importante papel e tudo o que representam na minha vida.

Agradeço ainda ao David, à Marisa e Família que sempre me apoiaram e motivaram a não desistir e por todo o carinho cedido.

## Resumo

A crescente internacionalização da economia através do crescimento dos mercados, do aumento da competitividade e das constantes alterações no ambiente dos negócios leva a um aumento da importância das atividades de gestão de risco e da governação. É, neste contexto que surgem alterações internas no seio das organizações que conduzem à implementação e adoção de adequados sistemas de controlo interno que permitam de uma forma eficiente e eficaz identificar, gerir e mitigar os riscos, possibilitando às organizações fazer face às constantes alterações em ambiente de “negócio”.

O papel da auditoria interna em Portugal tem vindo a assumir um papel cada vez mais relevante ao longo dos tempos no seio das organizações servindo como instrumento de apoio à gestão na tomada de decisão e alcance dos seus objetivos, importância que se tem estendido às entidades da administração pública.

Para a realização desta investigação, que tem por objetivo analisar a importância e a existência da Auditoria Interna nas Instituições de Ensino Superior Público em Portugal Continental, Universidades e Institutos Politécnicos, elaborou-se um questionário que foi enviado para todas as instituições objeto da presente dissertação e realizado o tratamento estatístico dos dados.

Embora a dimensão pareça ser determinante na implementação de algumas práticas de auditoria interna, esta é uma atividade que tem, ainda, pouca expressividade dentro das instituições de ensino superior, apesar de existir uma maior preocupação dentro das organizações quanto a esta função. Como em geral as instituições de ensino superior são de dimensão considerável, a auditoria interna torna-se fundamental no sentido de garantir uma otimização dos recursos públicos, e consequentemente uma melhoria da boa governação. O estudo mostra, contudo, que as instituições de ensino superior público têm ainda um caminho a percorrer no que diz respeito ao desenvolvimento do modelo de auditoria interna a adotar.

**Palavras Chave:** Auditoria, Auditoria Interna; Setor Público; Ensino Superior

## **Abstract**

The increasingly internationalization of economy through the growth of markets, the increase of competitiveness and the constant changes in business environment leads to an increase in the importance of activities of risk management and of governance. It is in this sense that the internal changes arise inside of organizations, leading to the implementation and adoption of adequate systems of internal control; these systems will allow an efficient and effective way of identifying, managing and mitigating the risks, making possible to the organizations to deal with the constant changes in the “business” environment.

The internal audit in Portugal assumes an increasingly role over time inside the organizations, serving as an tool of supporting the management in decision-making and the achievement of its goals, something that also reaches the public administration entities.

For this research that has as goal to analyze the importance and the existence of the internal audit in the public institutions of higher education in Continental Portugal, Universities and in Polytechnics Institutes, we developed a questionnaire, we sent it to all institutions, involved in the present dissertation, and, consequently, we analyze the statistical data.

Although the dimension seems to be determinative in the implementation of some practices of internal audit, this is an activity that still has little expressivity inside the institutions of higher education. On the other hand, there are a biggest concern inside the organizations in what respects to this function. As in general the institutions of higher education are sizeable, the internal audit becomes essential to assure an optimization of public resources and, as a consequence to improve good governance. This study demonstrates that the institutions of higher education still have a way to go in what concerns to the development of an internal audit model to adopt.

**Keywords:** Audit; Internal Audit; Public Sector; Higher Education

# Índice

<b>ÍNDICE DE FIGURAS .....</b>	<b>IX</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS.....</b>	<b>X</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS .....</b>	<b>XII</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
1.2 RELEVÂNCIA DO TEMA .....	4
1.3 OBJETO, OBJETIVO E ÂMBITO DA INVESTIGAÇÃO .....	4
1.4 METODOLOGIA .....	5
1.5 ESTRUTURA .....	5
<b>2. AUDITORIA.....</b>	<b>7</b>
2.1 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA .....	7
2.2 A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EM PORTUGAL.....	14
2.3 CONCEITO E OBJETIVOS DA AUDITORIA .....	23
2.4 TIPOS DE AUDITORIA .....	25
<b>3. AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>33</b>
3.1 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA .....	33
3.2 CONCEITO, OBJETIVOS E FUNÇÕES DA AUDITORIA INTERNA E OUTROS FATORES RELEVANTES .....	37
3.2.1 <i>Conceito</i> .....	37
3.2.2 <i>Objetivos e Funções</i> .....	39
3.2.3 <i>Princípios Orientadores – Normas</i> .....	44
3.2.4 <i>Departamento de Auditoria Interna</i> .....	47
3.3 AUDITORIA INTERNA VS AUDITORIA EXTERNA .....	48
3.4 AUDITORIA INTERNA EM PORTUGAL.....	52

<b>4. AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>55</b>
4.1 ENQUADRAMENTO DO SETOR PÚBLICO .....	56
4.2 A AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO .....	62
4.3 NORMAS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO .....	65
4.4 CONTROLO .....	69
4.4.1 <i>Controlo Interno</i> .....	72
4.4.2 <i>Controlo Externo</i> .....	77
<b>5. ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO.....</b>	<b>83</b>
5.1 BREVE CARACTERIZAÇÃO.....	83
5.2 OBJETIVOS DO ESTUDO .....	87
5.3 METODOLOGIA ADOTADA .....	88
5.3.1 <i>Definição da População</i> .....	88
5.3.2 <i>Elaboração do questionário</i> .....	88
5.3.3 <i>Análise dos resultados</i> .....	89
5.4 POPULAÇÃO OBJETO DE ESTUDO.....	89
5.5 CARACTERÍSTICA DA AMOSTRA E RECOLHA DE DADOS .....	91
5.6 RESULTADOS DO ESTUDO EMPÍRICO.....	94
5.6.1 <i>Análise das respostas obtidas</i> .....	94
5.6.2 <i>Síntese de análise de estudo</i> .....	111
<b>6. CONCLUSÕES.....</b>	<b>113</b>
6.1 PRINCIPAIS CONCLUSÕES.....	113
6.2 LIMITAÇÕES DE ÂMBITO .....	117
6.3 PERSPETIVA FUTURA .....	117
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>120</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>134</b>

## Índice de Figuras

Figura 2. 1 - Evolução da Auditoria entre 400AC até 1984.....	13
Figura 2. 2 - Evolução da Auditoria de 1987 até aos dias de hoje .....	14
Figura 2. 3 - Evolução da Auditoria em Portugal.....	22
Figura 2. 4 - Relações entre eficiência e eficácia.....	29
Figura 3. 1 - Funções da atividade de Auditoria Interna .....	41
Figura 3. 2 - Cadeia de Valor de Porter.....	43
Figura 3. 3 - Organigrama da estrutura das práticas profissionais de Auditoria Interna .....	46
Figura 4. 1 - Estrutura jurídico-administrativa do setor público em Portugal.....	58
Figura 4. 2 - Arquitetura do Setor Público - perspetiva financeira.....	60
Figura 4. 3 - Sistema Nacional de Controlo das finanças públicas em Portugal.....	71
Figura 4. 4 - Componentes do Controlo Interno .....	76
Figura 5. 1 - Rede Pública do Ensino Superior – Universidades.....	90
Figura 5. 2 - Rede Pública do Ensino Superior - Institutos Politécnicos.....	90

## Índice de Tabelas

Tabela 4. 1 - Setor Público Administrativo VS Empresas.....	57
Tabela 4. 2 - Estrutura das Administrações Públicas em Portugal.....	62
Tabela 4. 3 - Normas e Linhas de orientação da INTOSAI .....	67

## Índice de Gráficos

Gráfico 5. 1 - Localização Geográfica dos Institutos de Ensino Superior .....	92
Gráfico 5. 2 - Localização Geográfica- Universidades.....	92
Gráfico 5. 3 - Localização Geográfica - Institutos Politécnicos .....	93
Gráfico 5. 4 - Respostas ao questionário.....	94
Gráfico 5. 5 - Instituições Objeto de Auditoria .....	95
Gráfico 5. 6 - Tipos de Auditoria Realizados nas Instituições.....	96
Gráfico 5.7 - Vantagens da Existência de um Departamento de Auditoria Interna para a Instituição.....	97
Gráfico 5. 8 - Opinião das instituições sobre a criação de valor da atividade de auditoria .....	98
Gráfico 5. 9 - Existência do departamento de auditoria interna nas instituições .....	98
Gráfico 5. 10 - Tipo de obrigação .....	99
Gráfico 5. 11 - Dependência hierárquica do departamento de auditoria interna.....	99
Gráfico 5. 12 - Número de pessoas pertencentes ao departamento de auditoria interna .....	100
Gráfico 5. 13 - Formação do responsável do departamento de auditoria interna.....	100
Gráfico 5. 14 - Caracterização da entidade .....	101
Gráfico 5. 15 - Existência de normas e procedimentos.....	102
Gráfico 5. 16 - Influência da auditoria no processo de tomada de decisão.....	102
Gráfico 5. 17 - Existência de normas e procedimentos de controlo interno .....	103
Gráfico 5. 18 - Áreas onde existem normas e procedimentos de controlo interno .....	103
Gráfico 5. 19 - Divulgação das normas e procedimentos de controlo interno.....	104
Gráfico 5. 20 - Revisão das normas de controlo interno.....	104
Gráfico 5. 21 - Frequência com que as normas de controlo interno são revistas.....	105
Gráfico 5. 22 - Existência de um plano de gestão de riscos, corrupção e infrações conexas .	106
Gráfico 5. 23 - Ações/procedimentos de intervenção previstos no plano.....	106

Gráfico 5. 24 - Importância dada pela instituição ao departamento de auditoria interna. ....	107
Gráfico 5.25 - Opinião das instituições sobre a importância dada pela instituição ao departamento de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento de normas e procedimentos .....	108
Gráfico 5. 26 - Opinião das instituições quanto à existência da atividade de auditoria contribui para a economia, eficiência e eficácia da organização. ....	108
Gráfico 5. 27 - Avaliação da atividade de auditoria interna.....	109
Gráfico 5. 28 - Pessoa que executa a avaliação da atividade de auditoria interna.....	110
Gráfico 5. 29 - Intenção de criar um departamento de auditoria interna na instituição.....	110

## Lista de Abreviaturas

**AC** - Antes de Cristo

**AFDP** - Setor das Associações e Fundações e outras Entidades de Direito Privado

**AICPA** - *American Institute of Certified Public Accountants*

**CEE** - Comunidade Económica Europeia

**CEOROC** - Código de Ética da Ordem dos Revisores oficiais de Contas

**CLC** - Certificação Legal de Contas

**CMVM** - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

**CNSA** - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

**COSO** - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

**CROC** - Câmara dos Revisores Oficiais de Contas

**CRP** - Constituição da República Portuguesa

**CSC** - Código das Sociedades Comerciais

**CVM** - Código dos Valores Mobiliários

**DC** - Depois de Cristo

**DGO** - Direção geral do Orçamento

**DL** - Decreto - Lei

**EGAOB** - *European Group of Auditor's Oversight Bodies*

**ERM** - *Enterprise Risk Management*

**EUA** - *Estados Unidos da América*

**GAO** - *Government Accountability Office*

**IAASB** - *International Auditing and Assurance Standards Board*

**IFAC** - *International Federation of Accountants*

**IGF** - Inspeção Geral das Finanças

**IGFSS** - Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

**IIA** - *The Institute of Internal Auditors*

**INTOSAI** - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

**IPAI** - Instituto Português de Auditoria Interna

**IPPF** - *International Professional Practices Framework*

**ISA** - *International Standards on Auditing*

**ISC** - Instituições Superiores de Controlo

**ISSAI** - *International Standards of Supreme Audit Institutions*

**LOPTC** - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

**NAGA** - Normas de Auditoria Geralmente Aceites

**NIPPAI** - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

**NPM** - *New Public Management*

**OROC** - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

**PCAOB** - *Public Company Accounting Oversight Board*

**POCE** - Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação

**POCP** - Plano Oficial de Contabilidade Pública

**ROC** - Revisor Oficial de Contas

**SCI** - Sistema de Controlo Interno

**SEC** - *Security and Exchange Commission*

**SEC95** - Sistema Europeu de Contas

**SOX** - *Sarbanes – Oxley*

**SPA** - Setor Público Administrativo

**SPE** - Setor Público Empresarial

**SROC** - Sociedades de Revisores Oficiais de Contas

**TC** - Tribunal de Contas



## 1. Introdução

O conceito de “auditoria”, cuja sua origem vem do latim, é o ato de ouvir, ou de fazer ouvir, que de acordo com a consulta a vários documentos históricos a existência da função de auditoria nos remonta há mais de 4000 anos, na antiga Babilónia. Só em 1314 é criado o cargo de auditor na Inglaterra sendo, também aí, com a Revolução Industrial (1756) e expansão do capitalismo que se dá um impulso para a profissão, devido ao surgimento das primeiras fábricas com o uso intensivo de capital, fora da jurisdição dos proprietários, com a consequente necessidade de delegação de funções e de atribuição de responsabilidades quanto ao uso dos recursos produtivos e comerciais.

Mas é em 1929 nos Estados Unidos da América (EUA), com o *crash* da bolsa, que é criado o Comité *May*, um grupo de trabalho que visava estabelecer regras de auditoria e contabilidade para as empresas cotadas em bolsa, tornando obrigatória a auditoria contabilística independente das demonstrações contabilísticas e de auditoria. Surge, então, em 1930 o *American of Certified Public Accountants* (AICPA), cuja sua importância é decisiva para o desenvolvimento das práticas contabilísticas e de auditoria.

Neste âmbito, foi criada em 1934 a *Security and Exchange Commission* (SEC) nos EUA, que veio conceder uma maior importância à profissão do auditor nas organizações e na divulgação da informação para o mercado de capitais e para toda a sociedade, visando o aperfeiçoamento do sistema contabilístico e, como consequência da auditoria.

O papel da auditoria, também, tem vindo a evoluir ao longo dos tempos. Se inicialmente tinha como objetivo detetar fraudes e erros, passou a ter domínios e formas específicas, tendo a auditoria interna surgido nos EUA há mais de cinquenta anos. Na Europa tem o seu início no Reino Unido, em seguida na Alemanha e em Portugal, a auditoria interna é, ainda, uma atividade muito recente. As entidades portuguesas só nestes últimos anos têm vindo a acompanhar as inovações operadas neste âmbito a nível internacional, adotando e ajustando as melhores práticas consoante as suas possibilidades e o entendimento da função pelas suas administrações, sendo usual o recurso a entidades externas para o efeito.

Neste contexto, a auditoria interna desempenha um papel que tem vindo a ganhar relevo nas grandes organizações internacionais e Portugal não foge a essa regra, sendo as entidades, permanentemente, confrontadas com a constante mudança, o rápido desenvolvimento

tecnológico, daí a necessidade de se ter uma atitude proactiva e antecipar as novas oportunidades.

A auditoria interna é hoje uma função com responsabilidade global, confrontada com um permanente desafio provocado pelas constantes alterações devido à evolução das economias, a competitividade dos mercados e o crescente aumento da complexidade dos processos de trabalho, levando a que as organizações apresentem cada vez mais a necessidade de obter informações úteis e atempadas que permitam à gestão a tomada de decisões acertadas para que possam atingir os seus objetivos e ter informação que lhe permita realizar perspectivas para o futuro.

Neste sentido, os responsáveis das organizações têm de enfrentar constantemente as novas realidades, obrigando os gestores a terem de realizar frequentemente alterações de estratégias, percursos e decisões para alcance dos objetivos. Assim, a informação em tempo útil é um elemento essencial para o exercício e a tomada de decisão dos responsáveis das organizações.

Atualmente, a auditoria interna é muito mais que um exercício meramente de controlo, sendo essencial o auditor ter uma visão futura, com atitude e ideias voltadas para alavancar os resultados da organização, destinada a acrescentar valor, cuja função básica é o apoio à gestão e a toda a organização.

Se nas grandes organizações a auditoria interna é por excelência uma atividade imprescindível, podendo incorporar equipas de auditores multidisciplinares, já nas pequenas entidades é essencial assegurar uma relação custo/benefício sendo esta na maioria das vezes dispensada. No entanto, há que ter presente o papel da auditoria em várias vertentes, buscando as organizações a qualidade como vantagem competitiva, em que a certificação da qualidade é cada vez mais procurada, permitindo-lhes estabelecerem competências adequadas para se implementarem num mercado cada vez mais global.

Os pressupostos que nortearam o setor privado, têm também servido de base ao setor público, primeiramente nas entidades públicas, e mais recentemente as mudanças em consequência da “New Public Management”, que tem como objetivo a adoção de modelos de gestão utilizados no setor privado, visando a introdução de melhorias nos serviços prestados pelas administrações públicas.

Com as reformas na administração pública, as instituições têm como desafio alcançar uma maior economia, eficácia e eficiência, e com recursos cada vez mais escassos dadas as

contingências passadas, atuais e futuras do país, tendo a auditoria interna um papel importante com o foco na procura de um maior rigor na gestão pública, procurando encontrar soluções que levem a uma maior eficiência e eficácia da gestão, antecipando e solucionando problemas.

É sobre esta problemática que surge a temática que se pretende abordar, a da auditoria interna mas aplicada a uma área da administração pública, mais concretamente às instituições de ensino superior públicas em Portugal Continental, em particular no que diz respeito a Universidades e a Institutos Politécnicos.

## **1.1 Enquadramento Teórico**

Os governos de hoje, através das entidades públicas enfrentam na atualidade grandes desafios, condicionados pela política orçamental imposta pela União Europeia, pelo que surge a imperiosa necessidade de executar mudanças estruturais na forma tradicional de administrar os recursos públicos e de prestar contas. Desta forma a auditoria aplicada ao setor público (em geral) ganha um papel de relevo, sobretudo pela necessidade de se dispor de uma gestão pública eficiente e eficaz, na qual o papel de auditoria tem evoluído no sentido de desenvolver técnicas úteis para medir, avaliar e controlar os recursos públicos cada vez mais limitados frente à crescente população. No caso particular das instituições de ensino superior público o papel dos gestores (normalmente designados de presidentes ou diretores) assume uma maior responsabilidade, considerando a necessidade de gerir esses recursos cada vez mais escassos, tendo como fim último a otimização e maximização dos recursos utilizados na prestação de serviços e produção de bens de uso público.

Neste sentido, o governo criou para a administração pública a figura de controlador financeiro de área ministerial, através do DL n.º 33/2006, de 17 de fevereiro, à semelhança do que sucede nas grandes empresas privadas e conforme as melhores práticas de outras entidades públicas a fim de melhorar o controlo de execução orçamental. Com a intervenção do controlador financeiro pretende-se garantir a satisfação do princípio da economia, eficácia e eficiência na utilização dos fundos públicos.

Ora, as instituições de ensino superior públicas estão sujeitas ao regime aplicável às demais pessoas coletivas de direito público de natureza administrativa, designadamente à lei-quadro dos institutos públicos, conforme determina o DL n.º 62/2007, de 10 de setembro, as quais

obtem receita através das propinas que os alunos pagam, receitas provenientes de atividades de investigação e desenvolvimento e dos serviços prestados ao exterior.

Então foi esta ideia que serviu de base ao trabalho que é desenvolvido ao longo da dissertação, tendo como objetivo aferir a evolução do comportamento da auditoria interna, perante a necessidade de otimizar os recursos públicos dentro dos princípios que norteiam a administração pública.

## **1.2 Relevância do Tema**

Da revisão da literatura efetuada não consta qualquer dissertação que se tenha debruçado sobre o tema em geral quanto à existência e a importância do Papel da Auditoria Interna nas Instituições de Ensino Público Universitário e Politécnico em Portugal Continental, apenas existindo alguns estudos à volta do setor público e uma dissertação sobre auditoria interna em instituições de ensino superior, abordando apenas o estudo do específico do ensino público politécnico.

## **1.3 Objeto, Objetivo e Âmbito da Investigação**

Esta investigação pretende analisar a existência e a importância da auditoria interna nas instituições de ensino superior em Portugal Continental tanto a nível universitário como do politécnico, procurando encontrar as respostas às seguintes questões:

- a) Existe um departamento da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior?
- b) Qual a importância da auditoria interna nas instituições públicas do ensino superior?

No Setor Público a prática regular de auditoria para avaliar a correta aplicação de recursos públicos é cada vez mais uma realidade.

A auditoria interna desempenha um papel fundamental na prevenção da fraude, de erros e da corrupção e também do apoio à gestão na Administração Pública, pelo que se considera importante a existência da auditoria interna em cada instituição, para que possa haver um controlo mais eficaz e apoiar a gestão na tomada de decisão.

## **1.4 Metodologia**

De acordo com o objetivo acima referido desta dissertação, utilizaremos a metodologia de investigação por questionário para dar resposta às questões formuladas de maneira a podermos tirar as nossas conclusões.

## **1.5 Estrutura**

A estrutura do Trabalho está organizada em seis capítulos principais:

- O primeiro capítulo que corresponde à Introdução e é efetuado um enquadramento do tema abordado, do objetivo e do âmbito da investigação, a metodologia que se pretende seguir e a estrutura do trabalho.
- No segundo, é feita a revisão da literatura abordando-se o tema da auditoria em geral, no qual se faz um breve enquadramento e a evolução da Auditoria, mencionando o conceito, os objetivos, funções e dos diversos tipos da atividade de auditoria.
- No terceiro capítulo é tratado o tema da auditoria interna, sua evolução, o conceito, objetivos e funções da mesma, apresentando-se uma breve comparação da auditoria interna face à auditoria externa e ainda é abordado um subcapítulo dedicado à auditoria interna em Portugal.
- O quarto correspondente à Auditoria no Setor Público, faz-se um breve enquadramento em relação a este tema, assim como das normas de auditoria e o controlo que é feito neste tipo de instituições.
- No quinto capítulo apresenta-se o estudo de caso do âmbito desta investigação, reportado às instituições de ensino superior em Portugal Continental – Universidades e Institutos Politécnicos baseado nas respostas a um questionário. Apresentam-se os resultados obtidos e faz-se uma análise a nível geral, comparando os dados das Universidades e dos Institutos Politécnicos, fazendo-se a interpretação dos dados de forma individual e agregada.
- No último capítulo enunciam-se as conclusões obtidas da investigação levada a cabo. Apresentam-se as principais conclusões tendo por base as variáveis do estudo empírico, descrevem-se as principais limitações e apresentam-se contributos para desenvolvimentos futuros.



## 2. Auditoria

### 2.1 Evolução da Auditoria

A auditoria que desempenha um papel vital na economia em geral tem vindo a apresentar uma crescente evolução ao longo dos tempos, decorrente da evolução e da complexidade da atividade económica e das práticas financeiras o que tem levado a um maior desenvolvimento quer ao nível da contabilidade, quer ao nível da fiscalidade.

O grande objetivo original da auditoria visava a redução de erros nos registos contabilísticos, fraude e apropriação indevida de ativos, pelo que surge a necessidade da existência de controlos nas diversas atividades das empresas.

Segundo Rick Hayes et al, citado por Costa (2014), muitos autores relatam que por volta do ano 4000 Antes de Cristo (AC) eram efetuadas auditorias na antiga Babilónia, na China e no antigo Egipto, estando as mesmas diretamente relacionadas com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós.

Por volta de 1800 AC até 95 Depois de Cristo (DC) existiam referências bíblicas da existência de controlos internos e da realização de auditorias surpresa (Costa 2014). Durante o império romano os imperadores impunham aos seus funcionários especializados a tarefa de averiguar as contabilidades das diversas províncias.

Segundo Almeida (2014) durante a primeira fase do desenvolvimento da auditoria, a principal área de atuação eram as contas da administração pública. Nessa época a auditoria, que remonta às civilizações romana e egípcia, era praticada aos oficiais, a quem eram entregues os dinheiros públicos, como forma de controlo, existindo assim uma preocupação da utilização apropriada desses dinheiros, sendo que o principal objetivo da auditoria estava centrado na deteção de fraudes.

No reinado de Henrique I de Inglaterra, em 1130, foi desenvolvido pelo clérigo Rogério de Salisbury um tesouro real para recolher receitas de auditoria. Eram escolhidos funcionários especializados para garantir que as transações de receita e despesa do estado eram devidamente registadas. Deste modo era efetuada uma auditoria das receitas e das despesas pelo Tesouro Nacional da Inglaterra e Escócia.

A partir do final do século XVII na Grã-Bretanha foi reconhecida a figura do contabilista profissional como indivíduo habilitado a tratar dos casos de insolvência, falências, liquidações, entre outros (Costa 2014).

No ano de 1854 foi criada *The Society of Accountants in Edinburg*, que em 1951 deu origem ao atual *The Institute of Chartered Accountants of Scoyland*, o primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial.

O *American Institute of Accountants* foi criado em 1887, publicando os primeiros documentos técnicos de auditoria em 1917.

Com a revolução industrial no início do século XIX na Grã-Bretanha, as fábricas começaram a propagar-se pela Inglaterra trazendo várias mudanças, entre as quais, para a auditoria que ganha um novo impulso ao serem publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. Até ao início dos anos oitenta o trabalho de auditoria baseava-se particularmente na análise documental de modo a validar e suportar os saldos das principais rubricas do balanço e das principais classes de transações (Costa 2014). Ainda nessa época, excecionalmente era dado um especial enfoque ao cumprimento dos aspetos legais e regulamentares (António Gonçalves – Revista de Revisores e Auditores 2008).

Ainda durante os anos 80, como menciona Gonçalves (Revista de Revisores e Auditores 2008) começaram a ser implementadas metodologias orientadas para a análise dos processos críticos de negócio, o que leva deste modo ao auditor a proceder apenas à análise dos processos mais significativos, sustentando a sua opinião a partir de testes de cumprimento, conformidade, e trabalho substantivo.

Com o grande desenvolvimento das empresas industriais e comerciais, surge a necessidade de implementar um conjunto de procedimentos contabilísticos e medidas eficientes de controlo interno. Costa (2014) menciona que como a maior parte dessas empresas eram sociedades anónimas, levou a que as demonstrações financeiras apresentadas aos acionistas fossem auditadas, o que conduziu à obrigatoriedade desta prática em Inglaterra a partir do ano de 1900. Neste sentido, passou a ser necessário transmitir aos acionistas informações sobre a credibilidade das demonstrações financeiras das empresas.

Em 1934 foi criada, nos Estados Unidos, a SEC com o objetivo de reintegrar a confiança dos investidores no mercado de capitais, protegê-lo, zelar pela eficiência e verdade dos mercados e facilitar a formação de capital. A SEC tem como principal função promover a divulgação de

informações relevantes, fazer cumprir as leis que regem os mercados, e proteger os investidores que interagem nesses mercados. É o órgão regulador do mercado de capitais norte-americano, equivalente ao código dos valores mobiliários (CVM) em Portugal.

No ano de 1948, foi criada a AICPA, associação profissional representativa dos profissionais de contabilidade e auditoria nos Estados Unidos, que publicou as Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA).

A 7 de outubro de 1977 foi constituída a *International Federation of Accountants* (IFAC), e segundo Costa (2014:79) tem como principal missão:

[s]ervir o interesse público através do fortalecimento da profissão contabilística a nível mundial e contribuir para o desenvolvimento de robustas economias internacionais estabelecendo e promovendo a aderência a normas profissionais de alta qualidade, a convergência internacional de tais normas e tomar posições em questões de interesse público onde a perícia da profissão seja mais relevante.

Deste modo, o IFAC pretende fortalecer a nível mundial as profissões de contabilidade e de auditoria.

No final da década de 70 foram publicadas várias diretivas relacionadas com as contas individuais e consolidadas das sociedades, bancos, empresas de seguros e outras instituições financeiras (Costa 2014).

A diretiva 84/253/CEE surgiu a 10 de abril de 1984, conhecida como a 8ª diretiva, fundada no n.º3, alínea g), do artigo 54º do tratado da Comunidade Económica Europeia (CEE), está relacionada com a auditoria referente à aprovação das pessoas encarregadas pela fiscalização legal dos documentos contabilísticos.

Através do *Treadway report*, publicado em 1987, foi reconhecida a necessidade de adoção de um referencial sobre o tema de controlo interno, enfatizando os elementos chave de um sistema de controlo interno (SCI), mais concretamente, a existência de um código de conduta e de comissões de auditoria independente (António Gonçalves – Revista de Revisores e Auditores 2008).

Como refere Moeller, citado por Albuquerque & Marcelino & Lima (Revista de Revisores e Auditores 2015), o relatório de Treadway identifica várias necessidades, que a seguir se identificam:

- A criação de um ambiente de controlo interno adequado e forte, considerando que este deve oferecer uma garantia razoável de que os objetivos da entidade são alcançados;
- A auditoria interna deve ser objetiva e eficaz;
- Um comité de auditoria competente e envolvido;
- A existência de um código de conduta adequado.

Em 1992 o *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) desenvolveu um modelo no qual propunha uma definição de controlo interno, assim como procedimentos para a sua avaliação (António Gonçalves – Revista de Revisores e Auditores 2008), documento que posteriormente publicou intitulado de *Internal Control – Integrated Framework*.

Este modelo é adaptável ao ambiente de negócio de cada entidade e está assente em três categorias de objetivos de controlo:

- Eficácia e eficiência das operações – tem em conta os objetivos básicos da empresa, incluindo o desempenho, a rendibilidade e a salvaguarda dos ativos;
- Fiabilidade do relato financeiro – inclui a preparação de informação financeira fiável;
- Conformidade com as leis e regulamentos – abarca as leis e os regulamentos a que a empresa está sujeita.

No século XX ocorreram grandes escândalos financeiros, como foi o caso da Enron Corporation, empresa do setor de distribuição de energia e comunicações, que tinha por objetivo evitar impostos. Neste sentido, a Enron criou empresas *offshore* possibilitando à administração mover os passivos entre as empresas, criando a ilusão de que a empresa principal apresentava grandes lucros, quando a informação financeira estava manipulada.

Esta empresa arrastou consigo a Arthur Andersen<sup>1</sup>, que auditava a empresa Enron, a qual fazia uso da contabilidade criativa (manipulação da realidade) da Enron, o que colocou em causa a integridade e independência dos auditores, devido às suas elevadas remunerações à época, tendo-se colocado a questão de conflito de interesses entre os auditores e a Enron.

---

<sup>1</sup> Empresa de auditoria que prestava serviços de auditoria e serviços relacionados.

A crise acabou por ter reflexos à escala mundial, o que conduziu ao aumento da perda de confiança nas pessoas e nas instituições, tornando-se essencial o papel do auditor de forma a restaurar confiança nas empresas e no sistema financeiro das mesmas.

Face a estes escândalos financeiros e outros ocorridos como é o caso da WorldCom e da Xerox, que abalaram a confiança dos investidores e causaram grandes impactos nos mercados dos valores mobiliários, foi publicada nos Estados Unidos da América em 2002, a Lei Sarbanes – Oxley, *Public Company, Accounting Reform and Investor Protection Act* (SOX), também conhecida como a lei da melhoria da contabilidade das empresas e da proteção dos investidores, tendo por objetivo fazer face aos escândalos financeiros ocorridos até ao final do século XX.

De acordo com Pinheiro, citado por Inácio & Fernandes (2012:3), a SOX e a SEC:

[f]orçam as empresas a reforçar e a apoiar a função de auditoria interna e externa e obrigam a uma maior divulgação ao mercado das boas práticas utilizadas, através da imposição de uma série de boas práticas e requisitos técnicos, assim como, também a previsão de penalidades civis e criminais.

Neste sentido, a SOX surgiu com o objetivo de aumentar a confiança dos investidores, melhorando a qualidade dos procedimentos de *corporate governance* das demonstrações financeiras das empresas nacionais e internacionais. Os principais impactos desta lei foram nomeadamente: a rotação de auditores (5 em 5 anos); todos os serviços de auditoria e não auditoria devem ser aprovados pelo comité de auditoria; o auditor deve reportar ao comité de auditoria determinados assuntos, incluindo políticas contabilísticas mais críticas e tratamentos recomendáveis; certificação trimestral e anual dos controlos e procedimentos de divulgação; avaliação anual dos controlos e procedimentos internos para a realização de relatórios financeiros; a obrigação das empresas de consultoria de serviços, que prestavam serviços de auditoria e serviços relacionados incluir no seu relatório anual um relatório sobre controlos internos emitidos pela administração.

Um dos principais problemas desta lei encontrava-se na excessiva autorregulamentação da profissão de auditoria pelo fato de serem os profissionais a aprovarem as normas pelas quais se orientava o seu trabalho (Almeida 2014).

Face a isto, foi criado o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), entidade pública de supervisão, que estabelece as normas de auditoria e de controlo de qualidade relativas ao

exercício de auditorias a empresas cotadas e a outras sujeitas às regras da SEC e realiza inspeções de controlo de qualidade das respetivas firmas de auditoria (Costa 2014). Tem como finalidade a proteção dos interesses dos investidores e dos demais utilizadores da informação financeira.

Com o impacto da SOX e do PCAOB a profissão de auditoria passou de uma fase de autorregulação para regulamentação e supervisão exercidas por um organismo “quasi – governamental” (Almeida, 2014).

Segundo Albuquerque & Marcelino & Lima (Revista de Revisores e Auditores 2015) veio a comprovar-se que a SOX gerou «influências em termos de regulação à escala mundial, designadamente na União Europeia», na medida em que os cuidados com a transparência manifestados têm sido recomendados como consideráveis, promovendo uma automatização no SCI.

A partir dos finais do século XX, a CEE elaborou diversos documentos relacionados com a auditoria, entre os quais são destacados por Costa (2014:70):

- O papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor na União Europeia (Livro verde, 1996);
- O futuro da auditoria na união Europeia (Comunicação de 1998);
- O controlo da qualidade das auditorias na União Europeia: requisitos mínimos (Recomendações de 2000);
- A independência dos auditores na União Europeia: um conjunto de princípios fundamentais (recomendações de 2002);
- O papel dos administradores não executivos ou membros do conselho de supervisão das sociedades cotadas e dos comités do conselho de supervisão (recomendações de 2005).

Em 2001 foi criado o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), órgão do IFAC, que tem como missão a criação de normas internacionais de auditoria – *International Standards on Auditing* (ISA) de garantia e fiabilidade e outras normas relacionadas, de maneira a facilitar a convergência das normas nacionais e internacionais de auditoria. Procura melhorar a qualidade e a consistência das práticas de auditoria e reforçar a confiança pública na profissão.

No final de 2005 a CEE criou o *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (EGAOB) com a finalidade de assegurar uma coordenação eficaz, na União Europeia, dos novos sistemas de supervisão pública dos auditores e das firmas de auditoria (Costa 2014).

Devido à ocorrência dos escândalos financeiros, foi necessário proceder-se à revisão da Oitava Diretiva por parte da CEE, de maneira a reconquistar a confiança dos investidores e dos mercados.

Através do Jornal Oficial da União Europeia foi publicada a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio de 2006, respeitante à auditoria das contas anuais e consolidadas. Esta diretiva teve como finalidade proteger o auditor com um conjunto de medidas relativas à melhoria da qualidade do trabalho e da sua independência.

Na sequência da crise que teve origem em 2006 e com a falência de várias instituições de crédito, a Comissão Europeia publicou em 2010 o Livro Verde – Política de auditoria: as lições da crise que tinha por objetivo debaterem as funções de auditoria e o seu âmbito

Segundo este documento, a auditoria, juntamente com a supervisão e o governo das sociedades, deve contribuir para a estabilidade financeira, uma vez que dá garantias sobre a imagem real da posição financeira das empresas, considerando-a como um elemento-chave para restabelecer a confiança nos mercados contribuindo para a proteção dos investidores e para reduzir o risco da informação e o custo de capital para as empresas.

Na imagem seguinte é apresentada uma síntese dos eventos históricos da Auditoria:

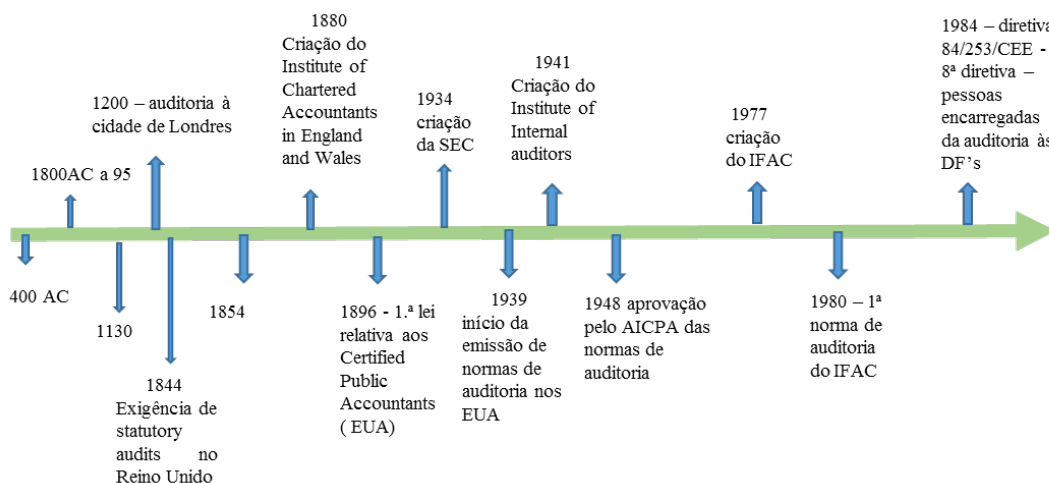


Figura 2. 1 - Evolução da Auditoria entre 400AC até 1984

Fonte: Própria

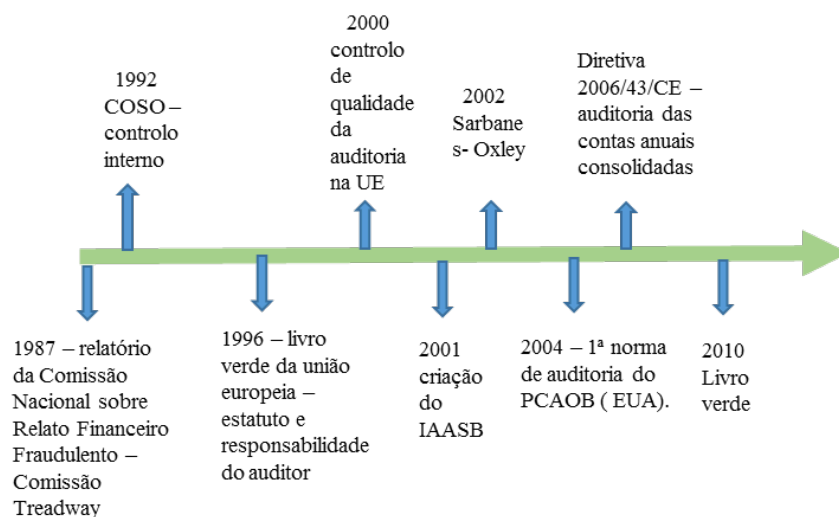


Figura 2. 2 - Evolução da Auditoria de 1987 até aos dias de hoje

Fonte: Própria

Através da presente cronologia, podemos observar a atual mudança e constante crescimento da auditoria, a necessidade da credibilidade e da fiabilidade da informação financeira e a necessidade de cada vez mais existirem controlos para mitigar os riscos a que as empresas estão sujeitas.

## 2.2 A evolução da auditoria em Portugal

A auditoria em Portugal, à semelhança do que se passa a nível mundial, tem passado por diversas alterações até aos dias de hoje.

Segundo mencionado por Costa (2014:129), os Revisores Oficiais de Contas (ROC):

[t]êm como percussores os peritos contabilistas cuja criação estava prevista no regulamento anexo ao Decreto de 13 de Abril de 1911, o qual instituiu um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas que revogou,..., que estava contemplado no Código Comercial de Veiga Beirão.(...) Os peritos contabilistas tinham como funções de arbitragem entre a Repartição Técnica de Fiscalização das sociedades anónimas e estas mesmas sociedades quando existissem reclamações de uma ou outra parte relativamente aos pareceres que a primeira emitia depois de examinar os balanços e os relatórios das segundas.

Foi através do DL n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, que surgiu em Portugal a designação de ROC, tendo sido parcialmente modificada pelo DL n.º 648/70, de 28 de dezembro, que estabeleceu um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas.

A aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC) foi feita através do DL n.º 262/86 de 2 de setembro, e veio definir os princípios de regulação e controlo de todo o tipo de sociedades comerciais<sup>2</sup>.

Através da publicação do DL n.º 1/72, de 3 de janeiro, (estatuto dos ROC) foi regulamentada a atividade dos ROC cujo preâmbulo menciona que é fundamental estruturar a profissão em moldes que apresentem um exercício eficaz das funções praticadas pelos revisores às sociedades de revisores. Joaquim Guimarães (Revista de Revisores & Auditores n.º 27 de 2004) salienta que «cerca de 3 anos antes, o DL n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, referiu-se ao regime de fiscalização das sociedades anónimas, sendo considerado o primeiro diploma que fez referência à profissão do ROC». Segundo o artigo n.º 1 do DL n.º 1/72 competia aos ROC «a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade». Era permitido ao ROC o exercício da respetiva atividade a título individual, agrupados em sociedades civis profissionais ou como empregados de sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) (COSTA 2014).

A Ordem dos revisores oficiais de contas (OROC), denominada como Câmara dos revisores oficiais de contas (CROC) foi criada através da Portaria n.º 83/74 de 6 de fevereiro, assinada pelos Ministros da Justiça e das Finanças.

A segunda regulamentação da profissão ocorreu com a publicação do DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, onde se procedeu a uma revisão do estatuto do ROC. O seu artigo 1º diz-nos que era uma competência exclusiva do ROC o exame das contas de empresas ou de quaisquer outras entidades. Competia-lhe, ainda, o exercício de quaisquer outras funções definidas ou a definir e o exercício de consultadoria em matérias relacionadas com as habilitações exigidas

---

<sup>2</sup> artigo 1º n.º 2 – são sociedades comerciais aquelas que tenham por objeto a prática de atos de comércio e adotem o tipo de sociedade em nome coletivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou de sociedade em comandita por ações.

para o exercício da profissão (Costa, 2014). De entre as suas obrigações, o ROC tinha de elaborar um documento relativo à certificação legal de contas (CLC), de recusa ou de impossibilidade de certificação.

Relativamente às entidades públicas o DL n.º 271/80, de 9 de agosto, determinou que a Inspeção Geral de Finanças (IGF) através do serviço de auditoria, passasse a emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas pelo que estes substituíam a CLC.

No ano de 1983 foram aprovadas pela OROC as normas técnicas de revisão legal de contas, através da publicação no Diário da república, III Série, n.º 204, de 05 de setembro.

A partir de 1985 foi editada a 1ª edição do Manual do ROC, sendo este periodicamente atualizado e disponibilizado a partir de 1 de abril de 1999 em CD-Rom e desde janeiro de 2012 através de uma plataforma online.

Em 1991 foi criada a comissão do mercado de valores mobiliários (CMVM) com o objetivo de supervisionar e regular os mercados de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados e a atividade de todos os agentes que nele atuam, com o objetivo de detetar atos ilícitos através da fiscalização ao cumprimento de regras e da deteção de infrações.

A partir de dezembro de 1991, a comissão técnica das Normas de Revisão/Auditoria da OROC começou a divulgar as interpretações técnicas. Estas normas constituem um conjunto de princípios e de conceitos que regulam a profissão dos ROC.

Com a aprovação do DL n.º 422-A/93, de 30 de dezembro, surge a terceira regulamentação da atividade dos ROC, onde foi publicado o novo estatuto jurídico que regula a profissão de ROC e que concedeu à CROC o estatuto de pessoa coletiva pública.

Em dezembro de 1997 foi aprovada a codificação das diretrizes técnicas da revisão/auditoria da OROC as quais seguiam de perto a estrutura adotada pela IFAC e que atualmente se encontram em vigor.

Através do DL n.º 487/99, de 16 de novembro, foi aprovada a quarta regulamentação da atividade dos ROC, que criou um novo regime jurídico dos ROC, reformulando o DL n.º 422-A/93 (DL anterior), de maneira a acompanhar a evolução e proceder a algumas correções no decorrer da experiência da sua aplicação. Foi retificado o enquadramento institucional, modificando a designação de Câmara (CROC) para a Ordem (OROC).

Costa (2014:135; 136) salienta ainda que:

[c]onstituem competências exclusivas dos ROC, de entre outras funções de interesse público, a revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades(...). As competências específicas dos ROC no âmbito do exercício da revisão legal das contas, são definidas pela lei que regula as empresas ou outras entidades objeto de revisão.

A nível internacional, a ordem é membro da IFAC e mantém relações de grande proximidade com os organismos de outros países.

A prestação de serviços de auditoria está bastante regulamentada, tanto ao nível da regulamentação da profissão, como ao nível dos serviços, nomeadamente com a existência de regras/guias que determinam como é que os serviços devem ser executados.

No que diz respeito à regulamentação da profissão, esta define inúmeros requisitos, designadamente os níveis mínimos de formação e experiência, o acesso à profissão, as normas deontológicas, a formação contínua e as regras de constituição das sociedades de profissionais.

Quanto à regulamentação dos serviços definem-se vários fatores tais como o tipo de trabalho a executar, as condições a respeitar e as pessoas passíveis de executar este tipo de trabalho.

O DL n.º 76-A/06, de 29 de março, veio introduzir significativas alterações no CSC, tendo o governo das sociedades assumindo um papel relevante na medida em que se refere à direção e à fiscalização das sociedades comerciais. Segundo Inácio & Fernandes (2012:5), surge:

[a] possibilidade de as sociedades portuguesas adoptarem uma estrutura de fiscalização diferente do tradicional conselho fiscal, compreendendo conselho de administração, comissão de auditoria e ROC ou uma terceira estrutura que compreenda conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e ROC.

A quinta regulamentação da profissão foi publicada através do DL n.º 224/2008, de 20 de novembro, referente às alterações dos estatutos da OROC introduzindo assim as alterações à quarta regulamentação<sup>3</sup>, que se encontra atualmente em vigor.

---

<sup>3</sup> DL n.º 487/99, de 16 de novembro

Estas alterações visam a evolução da profissão a nível internacional, as quais resultam da transposição da Diretiva n.º 2006/43/CE.

O DL n.º 224/2008, de 20 de novembro, tem por finalidade concretizar um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas:

- Seja da atualização dos requisitos em matéria de formação;
- Seja do esforço dos deveres de ordem deontológica – independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesses;
- Seja da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública.

Este DL tem como objetivo o reforço da qualidade das revisões legais de contas e melhorar a integridade e eficiência das demonstrações financeiras.

Algumas das principais inovações que foram agora introduzidas no estatuto das OROC prendem-se com:

- As atribuições, no que concerne à expressão “revisão legal das contas” foi simplificada para a expressão “revisão/auditoria às contas”. Foi ainda acrescentado que constituem atribuições da ordem «assegurar a inscrição dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores em registo público e promover as condições que permitam a respetiva divulgação pública» (artigo 5º);
- O conceito de auditoria (presente no artigo 41º) integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades compreendendo:
  - A revisão legal de contas exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresa objeto de revisão em que se impõe a designação de um ROC;
  - Auditoria às contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária ou contratual; - exame às demonstrações financeiras de uma entidade com vista à emissão de uma opinião;
  - Os serviços relacionados quando tenham uma finalidade ou âmbito específicos ou limitados.

- A alteração do conceito de CLC veio clarificar que esta exprime a opinião do revisor sobre as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas, incluindo a referência aos resultados das operações e aos fluxos de caixa, bem como a identificação da estrutura de relato financeiro (artigo 44 n.º 2);
- O relatório resultante da realização da auditoria às contas passa a denominar-se “relatório de auditoria” em vez de CLC e menciona que «na sequência da realização de auditoria às contas deve ser emitido relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras objeto de exame, de acordo com as normas de auditoria em vigor» (artigo 45);
- O artigo n.º 48 estabelece que constituem também funções do ROC, fora do âmbito das funções de interesse público, o exercício das seguintes atividades: docência, membro de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades, consultoria, administrador da insolvência e liquidatário e o administrador ou gerente de sociedades participadas por SROC;
- O artigo n.º 54 n.º 2 refere que quanto à rotação dos ROC nas entidades de interesse público é obrigatória a rotação do «sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal das contas», com uma periodicidade não superior a 7 anos, a contar da sua designação, podendo vir a ser novamente designado depois de decorrido um período mínimo de dois anos. Para as entidades que não sejam de interesse público não existe a obrigatoriedade dessa rotação.
- No que se refere ao controlo de qualidade o artigo 68, menciona que: «os revisores oficiais de contas estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual será exercido pela Ordem, sob a supervisão do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), em conformidade com o respetivo regulamento e com as normas comunitárias aplicáveis».

O CNSA foi criado através do DL n.º 225/2008, de 20 de novembro, e tinha como objetivo a criação de um organismo de supervisão pública dos ROC e das SROC.

Segundo este DL (preâmbulo do DL n.º225/2008, de 20 de novembro):

[a] criação desta estrutura, que se pretende seja responsável final pela supervisão do exercício da actividade de auditoria e, simultaneamente, assegure uma

cooperação e coordenação eficazes entre Estados membros, decorre da adoção a nível comunitário de um novo modelo de supervisão neste domínio marcado por características de independência. Neste sentido exige a diretiva que o sistema de supervisão pública seja gerido, na sua maioria, por pessoas que não exerçam a profissão de revisor oficial de contas e que tenham conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal das contas.

Ainda no preâmbulo deste documento, este conselho conta com representantes do Banco de Portugal, da CMVM, do Instituto de Seguros de Portugal, da OROC e da IGF, designados de entre os membros dos respetivos conselhos de administração ou diretivo ou de entre os subinspetores-gerais, conforme o caso.

Assim, consta no artigo 2º do capítulo 1 do anexo deste diploma legal, que o CNSA é uma entidade sem personalidade jurídica, sujeita à tutela do Ministro das Finanças e é exercida nos termos previstos nos presentes Estatutos.

O presente DL vem ainda proceder à designação das entidades de interesse público no que consta no seu artigo 2º, onde menciona que são qualificadas como entidades de interesse público:

- As entidades cujos valores mobiliários se encontram admitidos à negociação num mercado regulamentado;
- As instituições de crédito que estejam obrigadas à revisão legal das contas;
- Os fundos de investimento;
- As sociedades de capital de risco;
- As empresas de seguros e de resseguros;
- As entidades públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a (euro) 50 000 000, ou um ativo líquido total superior a (euro) 300.000.000.

As entidades qualificadas como entidades de interesse público terão que adotar o modelo de administração e fiscalização previstos no CSC em que o ROC ou a SROC a quem compete emitir a CLC não integre o respetivo órgão de fiscalização (artigo n.º 414 do CSC). No caso

das entidades de interesse público, que tenham um conselho geral e de supervisão, este deve constituir uma comissão, para as matérias financeiras (artigo n.º 444 n.º 2 do CSC).

O CNSA tem como missão reforçar a confiança e a credibilidade na atividade de auditoria exercida pelos ROC e SROC em Portugal, garantindo que estes contribuam para o rigor, correção, fiabilidade e transparência dos documentos de prestação de contas.

A ação do CNSA é a fiscalização do ROC e SROC bem como a supervisão dos controlos de qualidade efetuados pela OROC, no que diz respeito à atuação dos auditores nas entidades de interesse público.

Em 29 de setembro de 2011, foi aprovado o código de ética da ordem dos revisores oficiais de contas (CEOROC) que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012. O preâmbulo deste código menciona:

[u]ma marca distintiva da actividade dos revisores oficiais de contas, neste Código designados por auditores, é a sua aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhe, por isso, ir muito para além da satisfação das necessidades de um cliente em particular.

Segundo o CEOROC, os auditores nos exercícios das suas funções:

[d]evem observar e cumprir as normas presentes no código, que define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e apresenta uma estrutura conceptual para os implementar com o objetivo de:

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

Ainda segundo o presente código, os auditores devem cumprir os seguintes princípios fundamentais (secção1, capítulo II):

- Integridade - o auditor deve ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;

- Objetividade – o auditor não deve permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- Competência e zelo profissional – o auditor deve manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- Confidencialidade - deve respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;
- Comportamento profissional – o auditor deve cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Na imagem abaixo é apresentada uma síntese dos eventos históricos da Auditoria em Portugal:

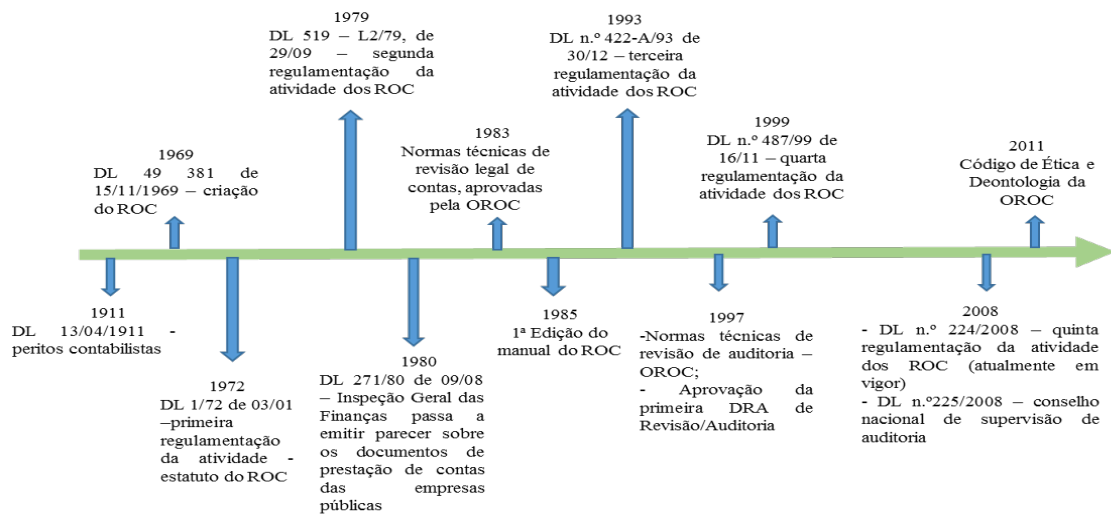


Figura 2. 3 - Evolução da Auditoria em Portugal

Fonte: Própria

Através da presente cronologia, podemos observar a evolução e a necessidade de implementar normas e guias de como os auditores devem reger a sua profissão.

A evolução normativa em Portugal está relacionada com a evolução normativa comunitária, pelo que com a ocorrência dos escândalos financeiros surgiu a necessidade de implementar novas regras com o objetivo de reforçar a qualidade da informação financeira, cativar a confiança pública nos auditores e modernizar as estruturas de governo das sociedades (Fernandes & Inácio, 2012).

Quanto à legislação recente, entrou em vigor a partir de janeiro de 2016 o novo Estatuto da OROC (Lei 140/2015, de 07 de setembro) e o Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (Lei 148/2015, de 09 de setembro).

No que se refere em termos contabilísticos, saiu ainda a Lei 192/2015, de 11 de setembro, a qual prevê a implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública que entrará em vigor em janeiro de 2017.

### **2.3 Conceito e Objetivos da Auditoria**

Conforme referido anteriormente, a auditoria tem vindo a assinalar uma contínua evolução nos últimos anos, o que levou a um aumento de conhecimentos no que diz respeito aos vários setores das organizações, refletindo não só as alterações decorrentes no seu desenvolvimento mas também os objetivos, que são cada vez mais vastos.

A “auditoria”, segundo Costa (2014), tem a sua origem no verbo latino *audire* que significa “ouvir” o que levou à criação da palavra auditor. Salienta, ainda, que no início as conclusões dos trabalhos dos auditores eram elaboradas com base nas provas/informações que lhes eram oralmente transmitidas.

Segundo Bordeira e Pinheiro (2000), um dos primeiros e principais objetivos da auditoria é formular uma opinião sobre as contas e as demonstrações financeiras de uma empresa, tendo por finalidade comprovar se as mesmas estão em conformidade com os princípios, regras e critérios contabilísticos, a legislação e as normas existentes. A execução do trabalho de auditoria depende de fatores internos relacionados com os serviços e de fatores externos que poderão influenciar as demonstrações financeiras analisadas.

Tradicionalmente, a auditoria tem como objetivo a análise das demonstrações financeiras de forma a permitir ao auditor a emissão de um parecer sobre a sua credibilidade e fiabilidade (Bordeira e Pinheiro 2000).

Segundo o IFAC a auditoria é vista como «uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade».

Já o Tribunal de Contas (TC) (1999:30) menciona que a auditoria consiste num:

[e]xame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, 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.

Arens et al (2012) vão mais além na visão da auditoria, definindo-a como: «*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person*»<sup>4</sup>.

Já Morais & Martins (2013:19) definem a auditoria como um «processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados». Ou seja, a auditoria consiste numa sequência de procedimentos lógicos, estruturados e organizados com a finalidade de obter prova de auditoria tendo como objetivo a divulgação aos interessados (gestores, *stakeholders* e os demais utilizadores da informação financeira), através de um relatório escrito sobre as conclusões do trabalho efetuado pelos auditores.

Neste sentido, a auditoria destina-se a apurar, de uma forma contínua, a conformidade dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, quer internos quer externos, que foram estabelecidos e aprovados (Costa 2014).

---

<sup>4</sup> Através desta citação, a auditoria é descrita como um processo de obtenção e avaliação de evidências sobre a forma de determinar e comunicar o nível de correspondência entre as informações e os critérios estabelecidos na sua elaboração, devendo ser exercida por uma pessoa competente e independente.

Podemos assim concluir que a auditoria tem como objetivo a elaboração de um exame cuidado e sistemático às atividades desenvolvidas numa determinada entidade, de maneira a averiguar se as demonstrações financeiras estão em conformidade com as disposições preestabelecidas, se foram bem implementadas e se estão adequadas à consecução dos objetivos. Um dos seus objetivos consiste num exame às demonstrações financeiras, constituído pelo levantamento, estudo, análise e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e rotinas de uma entidade. Neste sentido, os auditores devem adaptar-se e ter conhecimento da organização onde atuam podendo contribuir para ajudar os gestores na tomada de decisão. Deste modo, numa visão global, a auditoria tem vindo a tornar-se um meio necessário para a obtenção de uma gestão mais eficaz dentro das organizações.

## **2.4 Tipos de auditoria**

As auditorias classificam-se segundo os objetivos a que se destinam e pelo vínculo existente entre os auditores e as entidades auditadas.

Segundo Morais e Martins (2013), a auditoria pode ser classificada atendendo a diferentes critérios:

- Quanto ao conteúdo e fins – estão incluídas as auditorias financeiras (designadamente as auditorias das demonstrações financeiras), as auditorias não financeiras (na qual incluem a auditoria de conformidade e a auditoria operacional), a auditoria de gestão e a auditoria estratégica;
- Quanto à amplitude – a auditoria geral (envolve a entidade na sua globalidade) e a auditoria parcial (envolve apenas uma parte da entidade – nomeadamente uma atividade, uma operação ou um projeto);
- Quanto à frequência – temos a auditoria permanente (realizada de forma regular, permitindo um acompanhamento contínuo das operações) e a auditoria ocasional (realizada de forma esporádica, por solicitação pontual);
- Quanto ao período temporal – onde se insere a auditoria da informação histórica (elaborada à posteriori) e a auditoria da informação previsional ou prospetiva (elaborada à priori baseada em previsões);

- Quanto à obrigatoriedade – auditoria de fonte legal (baseada em normativo legal) e a auditoria de fonte contratual (baseada em contratos de prestação de serviços);
- Quando ao sujeito que a efetua – auditoria externa (feita por profissionais externos não subordinados à entidade) e auditoria interna (é efetuada por quadros da entidade ou não organizados num departamento, subordinados à autoridade máxima, sendo sempre auditorias permanentes).

Neste sentido, concluímos que existem vários tipos de auditoria, entre os quais podemos destacar:

- Auditoria Financeira;
- Auditoria Interna;
- Auditoria Operacional;
- Auditoria de Conformidade;
- Auditoria de Gestão;
- Auditoria Estratégica e Previsional;
- Auditoria de Sistemas de Informação;
- Auditoria aos Relatórios de Sustentabilidade; e
- Auditoria Forense.

Para melhorar a compreensão destes diferentes tipos de auditoria, analisamos sinteticamente os objetivos de cada tipo.

**2.4.1 A auditoria financeira** tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras, a análise das contas e da situação financeira de uma entidade de forma a averiguar se as contas anuais traduzem de forma verdadeira e apropriada a situação patrimonial e financeira da entidade. Tem como objetivo a expressão de uma opinião por parte do auditor sobre as demonstrações financeiras da entidade (Costa 2014).

Almeida (2014:3) define auditoria financeira como:

[u]m processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos

económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.

Neste contexto, a auditoria financeira baseia-se num processo de obtenção de provas para atestar as asserções contidas nas demonstrações financeiras, com vista à sua avaliação tendo por base as normas contabilísticas e outros referenciais e tendo como fim último a comunicação das conclusões do auditor aos utilizadores da informação financeira.

**2.4.2 A auditoria interna**, segundo Bordeira e Pinheiro (2000:4.10) inicialmente tinha como principal função a «salvaguarda dos ativos das empresas, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e a constatação da credibilidade da informação financeira».

Segundo o International Professional Practices Framework (IPPF), a auditoria interna é definida como:

[u]ma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a 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 dos processos de gestão de risco, de controlo e governação.

A finalidade da auditoria interna é apoiar a direção na tomada de decisão, avaliando a adequação, efetividade e eficiência do SCI e a qualidade de realização das operações da empresa (Bordeira e Pinheiro 2000).

Já Pinheiro (2014:39) defende que « a auditoria interna pode ser desenvolvida em diversos âmbitos e enquadramentos, mas sempre com uma finalidade essencial: contribuir para a melhoria dos procedimentos de controlo e a performance das empresas, na observância das leis e regulamentos».

Atendendo às suas funções, a auditoria interna pode ter várias classificações, tais como as de auditoria financeira, auditoria operacional, auditoria social, auditoria da qualidade, auditoria informática, auditoria ambiental e auditoria de gestão (Pinheiro 2014).

**2.4.3 A auditoria operacional** tem como finalidade avaliar os sistemas operacionais e os respetivos mecanismos de controlo (Bordeira e Pinheiro 2000), tendo por objetivo a

avaliação do controlo interno da entidade, onde se inclui as análises estratégicas seguidas na organização de forma a avaliar a qualidade e oportunidade das decisões tomadas, preocupando-se com a eficácia das operações e o cumprimento das políticas.

Esta auditoria tem assim como finalidade a avaliação da performance da empresa, devendo identificar as áreas em que seja possível efetuar melhorias e fazer recomendações (Almeida 2014).

Segundo Almeida (2014:18), quando este tipo de auditoria é exercida regularmente, contribui para que a gestão cumpra com o seu principal desafio, que consiste em apurar a «diferença entre aquilo que é realmente feito e aquilo que pode ser feito». Este autor define esta auditoria como «um meio para examinar e avaliar em continuidade, com precisão e objetividade de métodos a eficácia, a eficiência e a economicidade de todas e de cada uma das funções, dos meios, e das áreas organizativas e operativas de uma entidade».

**2.4.4 A auditoria de conformidade** tem como objetivo verificar se a empresa está a cumprir com as disposições constantes de todos os contratos que celebrou, assim como com a diversa legislação que afeta a atividade económica da empresa (Costa 2014).

**2.4.5 A auditoria de gestão** pode ser entendida como uma extensão da auditoria operacional (Costa 2014), pois procura avaliar o desempenho dos órgãos de gestão de uma determinada organização bem como apresentar contributos relevantes para a sua melhoria.

Esta auditoria tem como objetivo verificar em que medida é que os recursos de uma determinada organização são aplicados pelos gestores com máxima eficácia e eficiência (Costa 2014) e avaliar e rever o desempenho da organização, identificando as suas recomendações de maneira a maximizar os benefícios com o mínimo de recursos, com observância das leis e regulamentos (Pinheiro 2014).

Assim, importa distinguir três fatores:

- Eficácia - está relacionada com os resultados obtidos face aos objetivos pretendidos<sup>5</sup>;
- Eficiência - está relacionada com os resultados obtidos face aos recursos despendidos<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> avaliação do alcance dos objetivos pretendidos.

- Economia – obtenção apropriada da quantidade e qualidade de recursos ao mais baixo custo.

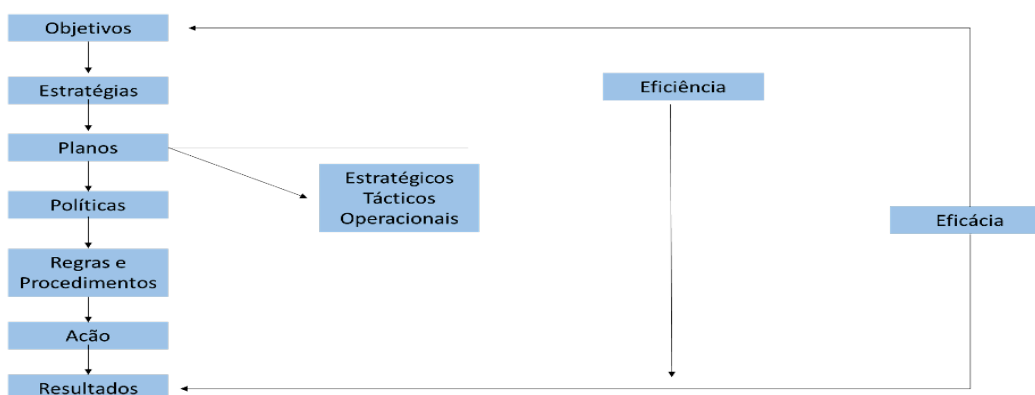


Figura 2. 4 - Relações entre eficiência e eficácia

Fonte: Bordeira e Pinheiro (2000)

Como menciona Costa (2014:118), a auditoria de gestão pretende «medir e dar opinião sobre o desempenho dos gestores e sobre a rendibilidade das empresas, ou seja, concluir se os resultados por eles apresentados não poderiam ou deveriam ser diferentes».

No âmbito das suas funções o auditor deverá:

- Verificar se foram fixados objetivos e políticas;
- Proceder à avaliação do processo de planeamento (normas, procedimentos, mapas e prioridades);
- Avaliar se a estrutura organizativa existe e é a mais adequada para implementar as políticas seguidas e alcançar os objetivos propostos;
- Analisar os sistemas de controlo, ou seja, as medidas de desempenho. (Costa 2014 : 118)

---

<sup>6</sup> equilíbrio entre os bens fornecidos/serviços prestados e os recursos para os produzir.

**2.4.6 A auditoria estratégica** está focalizada para o futuro, sendo este um fator muito importante para as organizações, pois ela tem como objetivo continuar a operar e gerar lucro. Subjacente a este objetivo, está o pressuposto da continuidade em que as organizações não têm intenção de reduzir significativamente as suas atividades ou mesmo liquidar a sua organização, ou seja, pretendem continuar a operar no futuro.

É a partir da auditoria estratégica que se fazem os planos, estabelecem-se as metas em que assentam os objetivos e o caminho para o alcance dos mesmos.

**2.4.7 Auditoria Previsional** consiste na revisão financeira prospetiva e é baseada em pressupostos os quais originam provisões e projeções. A informação financeira prospetiva procura servir de base às decisões dos seus utilizadores procurando que esta visão futura possa permitir decisões mais acertadas e consistentes com os objetivos das entidades e dos utilizadores externos.

Neste sentido, o auditor tem como responsabilidade verificar a adequação da utilização dos pressupostos da continuidade pela gestão na preparação das demonstrações financeiras. Deve prever atos futuros que possam levar a que o pressuposto da continuidade seja posto em causa, mas a ausência de qualquer menção por parte do auditor relativamente à continuidade da empresa não pode ser vista como uma garantia de que a empresa continuará em funcionamento.

**2.4.8 A Auditoria de Sistemas de Informação** tem como finalidade avaliar a tecnologia disponível, a forma como é utilizada, os resultados obtidos e os sistemas de segurança existentes (Bordeira & pinheiro 2000).

O seu principal objetivo consiste na verificação da existência de controlos apropriados, certificação que os mesmos são implementados e proceder à avaliação da sua eficácia de forma a poder tirar-se conclusões sobre o desempenho de todo o sistema informático e o seu nível de segurança (Costa 2014).

**2.4.9 A Auditoria aos Relatórios de Sustentabilidade** constitui uma ferramenta de reporte tendo por finalidade comunicar a abordagem estratégica e operacional nas vertentes económicas, social e ambiental, e a performance obtida, reunida através de indicadores e

iniciativas decorrentes da política de sustentabilidade das organizações (Eugénio & Gomes -Revista de auditores e revisores, 2013).

Como mencionado por Costa (2014), os auditores dos relatórios de sustentabilidade devem identificar, analisar e tirar as suas conclusões relativamente aos principais problemas relacionados com o desenvolvimento sustentável e as suas implicações nas demonstrações financeiras, de maneira a poderem expressar uma opinião relativamente ao desempenho económico, social e ambiental das empresas e também quanto ao modelo de governação, se estão de acordo com as normas aprovadas pelo *Global Reporting Initiative* (organização líder no campo de sustentabilidade).

Eugénia & Gomes (Revista de auditores e revisores, 2013:37), referem ainda que:

[e]laborar relatórios de sustentabilidade consiste, na prática, em medir, divulgar e prestar contas, às várias partes interessadas, sobre a estratégia, abordagem de gestão e o desempenho das organizações, nos domínios económico, ambiental, e social visando contribuir para um padrão de desenvolvimento sustentável, através de uma gestão equilibrada destas vertentes.

**2.4.10A Auditoria Forense** é realizada por auditores peritos na deteção de fraudes.

Segundo Costa (2014:124), a auditoria forense é vista como:

[u]ma especialização da auditoria financeira direcionada primordialmente para a investigação e deteção de atos ilegais cometidos pelos órgãos de governação e/ou de gestão das empresas ou por trabalhadores das mesmas e que possam afetar as demonstrações financeiras das empresas em causa.

Já Almeida (2014:18) define auditoria forense como «o processo de deteção, prevenção e correção de atividades fraudulentas perpetradas pelo órgão de gestão, por trabalhadores ou por terceiros».

Neste sentido, podemos concluir que a auditoria forense tem como objetivo principal detetar possíveis fraudes, tentando detetar o que não está evidenciado nas demonstrações financeiras. O auditor deve fazer uma análise aprofundada de todas as transações onde há suspeitas ou indícios de possíveis fraudes.



## 3. Auditoria Interna

### 3.1 Evolução da Auditoria Interna

Embora as origens da auditoria nos leve a recuar várias décadas – ao ano 4.000 AC, o conceito da auditoria interna surge apenas em 1581 com a criação da primeira associação de auditores criada em Veneza.

Nos primórdios a auditoria interna tinha como principais funções a salvaguarda dos ativos das empresas, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pela gestão e a verificação da credibilidade da informação financeira, dando também importância à deteção de fraudes. Desta forma, a atividade da auditoria interna era bastante limitada baseando-se fundamentalmente na área contabilístico-financeira (Costa, 2014).

Segundo Robert Moeller (2009), até meados de 1930 a auditoria interna não era reconhecida como um processo importante por muitas empresas e auditores externos. O reconhecimento da auditoria interna como uma função relevante foi devido principalmente à SEC<sup>7</sup>, criada em 1934, pois mudou os objetivos e as técnicas da auditoria externa. Neste sentido, a SEC requereu às empresas nela inscritas, que apresentassem as demonstrações financeiras certificadas por auditores independentes, o que levou às cooperações a estabelecer um departamento de auditoria interna. Nesta época, os auditores externos importavam-se apenas em expressar uma opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras de uma empresa descurando a deteção de deficiências ou erros dos controlos internos. As regras da SEC precipitaram a auditoria com base numa amostra limitada de operações, juntamente com uma maior dependência de procedimentos de controlo interno. Os auditores internos preocupavam-se principalmente com a verificação dos registos contabilísticos e a deteção de erros ou irregularidades financeiras. Walter B. Meigs, citado por Moeller (2009:5) referia ainda que durante a década de 1930, os auditores internos *«were either clerks assigned to the routine task of a perpetual search for clerical errors in accounting documents, or they were traveling representatives of*

---

<sup>7</sup> Security Exchange Commission, criada em 1934 nos EUA e tem por objetivo proteger os investidores e manter a integridade dos mercados de valores mobiliários. Este órgão deve promover a divulgação de informações relevantes, fazer cumprir as leis que regem os mercados, e proteger os investidores que interagem nesses mercados. É o órgão regulador do mercado de capitais norte-americano, equivalente à CVM.

*corporations having branches in widely scattered locations*»<sup>8</sup>. Moeller (2009) acrescenta ainda que os auditores internos eram pouco mais de “*clerical helpers*” aos quais competia a realização das conciliações contabilísticas de apoio ao escritório.

Em 1941 foi criado o *The Institute of Internal Auditors* (IIA) nos Estados Unidos da América (constituído inicialmente por 25 membros) sendo um marco determinante para o desenvolvimento da atividade dos auditores internos a nível mundial<sup>9</sup>, surgindo Portugal em 1992 o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI).

Os primeiros trabalhos de auditoria interna eram normalmente originados para satisfazer as necessidades básicas operacionais, devendo os objetivos estar bem definidas. A gestão preocupava-se principalmente com os ativos da empresa, no que respeita à sua proteção, cumprimento dos procedimentos, políticas e registo contabilístico dos mesmos (Moeller, 2009).

Moeller (2009:7), refere ainda que, nesta época, o auditor interno era visto como um “*a financially oriented checker of records*” e como um “*police officer*” em vez de um colega de trabalho. Em algumas empresas os auditores internos tinham como principal responsabilidade fazer a conciliação dos cheques cancelados com os extratos bancários ou verificar os cálculos nos “documentos de negócio”.

Pinheiro (2014:29) menciona também que na década de 80 os auditores internos eram vistos como «consultores, mas os gestores continuavam a vê-los como “policiais”, na perspectiva de caça ao erro, numa lógica de auditoria conservadora/clássica».

Na opinião de Moeller (2009:7) é importante compreender a história da auditoria interna no sentido em que *«the old image of internal auditors still exists, to some extent, in various places in the world, even though the character of the internal auditing function is now very different»*<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Através desta citação entende-se que os auditores internos tinham como principal função a procura sistemática de erros, ou viajar em representação da empresa a qual tinha várias filiais espalhadas por diferentes locais.

<sup>9</sup> O organismo agrupa membros espelhados por todo o mundo.

<sup>10</sup> Através desta citação, Moeller considera importante compreender a história da auditoria interna, pois a “velha imagem do auditor” ainda existe em várias partes do mundo, sendo agora o carácter e a função da auditoria interna muito diferente.

No ano de 1947 surge o *statement of responsibilities of the internal auditor* do IIA, passando a auditoria a abordar não só as áreas económico financeiras como também as áreas operacionais.

Em 1978 foram aprovados os *standards for the professional practice of Internal Auditing*, normas orientadoras para o exercício da profissão, em que cuja introdução define auditoria interna (Costa 2014:113) como:

[u]ma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas atividades. O objetivo 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 atividades realizadas.

Estas normas serviam de orientação para o exercício da profissão de auditoria interna.

Em 1981 foram reforçadas as responsabilidades das atividades da auditoria interna ao serviço da organização, em conformidade com as normas para a prática da profissão e com as normas de conduta do código de ética.

Em 1982 surgiu na europa o *european confederation of institutes of international auditing*, associação que unia os membros europeus com sede na Bélgica.

Em junho de 1999 o IIA aprovou uma nova definição de auditoria interna, considerando-a como uma atividade independente, completa e contínua que se destina a acrescentar valor e a melhorar as operações da organização, de maneira a ajudá-la a alcançar os seus objetivos.

Em 2002 a Lei SOX (surgiu como resposta do governo americano para reforçar a confiança dos investidores, após a ocorrência dos escândalos financeiros) veio reforçar o papel e a importância da auditoria interna por via da aplicação da secção 404 que tem como principal aspeto positivo o reforço do controlo interno. Segundo o guia executado pela Deloitte (2003) a secção 404

[d]etermina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros. Além disso, o auditor independente da companhia deve emitir um relatório distinto que ateste a asserção da administração sobre a eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros.

Em 2004, o IIA publicou uma declaração sobre a função de auditoria Interna em *Enterprise Risk Management* (ERM) emitido pelo COSO – grupo de trabalho constituído por vários organismos internacionais com o objetivo de definir um novo conceito de controlo interno focalizada nas atividades de gestão de risco.

Devido a estas novas iniciativas de negócio (no que respeita ao COSO e SOX) levou a um contínuo aumento dos serviços de auditoria interna. Moeller (2009:7) salienta:

*[s]ome never environmental forces have created needs in such areas as protection from industrial hazards, support of quality-control programs, and different levels of business responsibility, including ethical standards. This need for ethical standards includes higher standards for corporate governance, greater involvement of boards of directors and their audit committees, a more active role for stockholders, and greater independence of outside public accountants<sup>11</sup>.*

Desde o início da criação do IIA, notou-se um elevado crescimento, tendo agora esta associação mais de 90.000 membros. Moeller (2009:7) acrescenta *«the importance of internal audit has been recognized by external auditors through their auditing standards. The internal audit profession has reached a major level of maturity and is well positioned for continuing dynamic growth»<sup>12</sup>.*

Em 2012 foram atualizadas as normas orientadoras para o exercício da profissão de auditoria interna, as quais, mais uma vez, contribuíram para a evolução da auditoria interna, procurando abranger todas as áreas de gestão, permitindo assim aos responsáveis um maior controlo e agir com maior segurança. O papel do auditor interno visa contribuir para a eliminação e redução dos erros e para um crescente grau de economia, eficiência e eficácia.

---

<sup>11</sup> Através desta citação, Moeller salienta que algumas forças ambientais mais recentes criaram em várias áreas a necessidade de proteção contra os riscos industriais, o apoio de programas de controlo de qualidade, diferentes níveis de responsabilidade empresarial, incluindo normas éticas. Esta necessidade de padrões éticos inclui padrões mais elevados de governança corporativa, maior envolvimento dos conselhos de administração e seus comitês de auditoria, um papel mais ativo para os acionistas, e uma maior independência dos auditores externos.

<sup>12</sup> Através desta citação Moeller salienta que a importância da auditoria interna tem sido reconhecida por auditores externos através de seus padrões de auditoria. A profissão de auditoria interna atingiu um grande nível de maturidade e está bem posicionada para contínuo crescimento dinâmico.

Na opinião de Pinheiro (2014), a auditoria interna não deve realizar ações unicamente nas áreas tradicionais tendo como objetivo principal a identificação de erros. Como mencionado por este autor (2014:29), a auditoria interna «deverá saber identificar, em conjunto, soluções para os problemas identificados pelos auditores..., para as dificuldades apresentadas pelos gestores operacionais, numa lógica de proatividade e de capacidade de partilha».

### **3.2 Conceito, Objetivos e Funções da Auditoria Interna e outros fatores relevantes**

A necessidade e a percepção da importância da auditoria interna no interior das empresas, levou à alteração do seu paradigma, enquanto inicialmente a auditoria interna apenas se preocupava com a área contabilística-financeira dando importância à realização de auditorias às diversas áreas da organização, nomeadamente auditorias operacionais, auditorias informáticas e auditorias de sistemas de informação, passou mais tarde a identificar erros como perdas de oportunidades e formular recomendações para ajudar a gestão a melhorar o seu desempenho e conseguir atingir os objetivos previamente estabelecidos (Pinheiro 2014).

Rita Costa (Jornal Económico, 2014) acrescenta que, devido à expansão da auditoria interna o processo de avaliação de riscos assumiu um papel crucial no que diz respeito à previsão dos riscos emergentes, à mitigação dos riscos existentes, à monitorização da efetividade e eficiências dos processos, à realização de auditorias temáticas e ainda na intervenção em operações estratégicas.

Segundo Moeller (2009) a auditoria interna é um campo mais amplo, porque o auditor interno como elemento integrante na empresa, pode expressar uma opinião partindo de uma forma independente e avaliar as operações das diversas áreas da empresa. A maioria dos auditores internos seguem as normas estabelecidas pelo IIA, mas existem muitas práticas e abordagens diferentes para a auditoria interna devido à sua natureza em todo o mundo e aos diversos tipos de atividades de auditoria.

#### **3.2.1 Conceito**

Segundo a *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* do IIA (1978, p. 1) a auditoria interna é designada por «uma função de avaliação independente estabelecida dentro de uma organização para examinar e avaliar as suas atividades como um serviço à organização».

Em 1999, o IIA estabelece uma nova definição (definição atual) de auditoria interna como sendo:

[u]ma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultadoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria dos processos da gestão de risco, de controlo e governação.

Neste sentido a auditoria interna passa a centrar-se na identificação de todos os riscos inerentes às diversas atividades da organização, procurando que os seus objetivos sejam atingidos de forma mais eficiente e eficaz.

Por outro lado, Morais & Martins (2013:91), mencionam que a auditoria interna é uma:

[f]unção contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, (...) baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento e eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de governação, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.

Segundo Marçal & Marques (2011:69) a atividade de auditoria consiste «em fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável».

Já Pinheiro (2014:33) refere que a auditoria interna tem como finalidade

[i]ndicar os meios de “operacionalizar a mudança no seio da empresa”. Ao revelar as disfunções existentes no seio da empresa e ao desnudar as relações de coerência e incoerência com as políticas estabelecidas pela gestão, a auditoria interna exerce um papel pedagógico importante, obrigando a que os gestores operacionais tenham uma política de gestão mais atuante com adoção de medidas que mitiguem o risco negativo.

A auditoria interna é assim uma função de apoio à direção de uma organização, na medida em que avalia a independência, a adequação, efetividade e eficiência do SCI e a qualidade de realização das operações face aos objetivos previamente estabelecidos (Bordeira & Pinheiro 2000).

A auditoria interna tem como missão «contribuir para o aperfeiçoamento e modernização da organização, gestão e funcionamento da empresa» (Bordeira & Pinheiro 2000: 6.1). A sua finalidade é a de auxiliar e apoiar a administração, através das suas avaliações independentes no âmbito das auditorias que realiza (tal independência permitirá que os auditores internos realizem as suas tarefas de forma livre e objetiva). Assim, as suas atividades deverão ser planeadas, programadas e desenvolvidas tendo em conta as preocupações e prioridades da administração e em consonância com os objetivos, estratégias e políticas globais definidas.

### **3.2.2 Objetivos e Funções**

A auditoria interna tem como objetivo apoiar a gestão de forma a que a organização alcance os objetivos delineados.

Segundo Maria Morais (2008) o auditor interno na sua atividade é visto como um sócio estratégico da gestão, de maneira a servir de assessor, identificar riscos e propor possíveis estratégias de ação para permitir à instituição melhorar o desempenho dentro do setor económico.

Segundo Pinheiro (2014:33), a auditoria interna tem como principal objetivo «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». Para Morais & Martins (2013) o principal objetivo da auditoria interna é possibilitar o cumprimento dos objetivos pela entidade e acrescentar-lhe valor.

Para que se possa atingir o objetivo principal, a auditoria interna tem como objetivos secundários (Morais & Martins, 2013:129):

- Avaliar o controlo interno da entidade, quer na vertente financeira quer operacional, com o objetivo de assegurar a fiabilidade da informação, financeira e não financeira, a eficácia e eficiência dos recursos e o cumprimento das normas e regulamentos;
- Analisar os ativos da entidade considerando possível a sua incorreta utilização (...);
- Analisar a fiabilidade do sistema de informação da entidade, determinar a correta obtenção da informação utilizada nas operações (...). É ainda função da Auditoria Interna assegurar que a informação tratada chega ao órgão a que respeita e no momento adequado;

- Considerar o cumprimento, por parte da estrutura organizacional, das políticas emanadas da Direção. A este objetivo corresponde a área de organização, isto é, assegurar que a entidade conta com os controlos operacionais e, ou, administrativos indispensáveis, para que os procedimentos, normas e políticas emanadas da Direção sejam cumpridas;
- Analisar a racionalização dos critérios organizacionais, valorizando a possibilidade de melhor utilização e efetuando as recomendações oportunas. Este objetivo permite que a auditoria interna funcione como assessoria da Direção (...).

Em síntese, a auditoria interna tem como finalidade (Pinheiro, 2014:33):

- Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controlo não só existentes mas também propostos (promover controlo a custos razoáveis);
- Verificar o nível de concordância com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevantes;
- Determinar a eficácia com que os ativos estão salvaguardados de perdas de todo o tipo;
- Analisar as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência.

Para que a auditoria interna possa alcançar os seus objetivos, o seu enquadramento na empresa deverá ser adequado de forma a permitir o desempenho com objetividade e independência para que se possam cumprir com as suas responsabilidades, devendo estas estar devidamente estruturadas (Pinheiro 2014).

Segundo Morais & Martins (2013), a auditoria interna baseia-se na avaliação do risco, verificando a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *Governance*, de forma a contribuir para o cumprimento dos seus objetivos. Estes autores vêem a auditoria interna como «uma função ideal de supervisão da gestão de risco, dos controlos e dos processos de *Governance*» (Morais & Martins 2013:91).

Para Marçal & Marques (2011:70) a auditoria interna preocupa-se especialmente com a observância às seguintes questões:

- Conceção, implementação e acompanhamento do sistema de controlo interno;
- Avaliação das performances de gestão;

- Análise de investimentos;
- Avaliações de mercado;
- Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliação de desvios;
- Outras análises e estudos económico-financeiros;
- Auditorias externas.

Rita Costa (Jornal Económico, 2014) refere no seu artigo que o desenvolvimento de um plano de auditoria alinhado com a estratégia global da organização eleva a importância da auditoria interna em relação às restantes funções operacionais, o que garante a cobertura adequada de riscos e ganhos de eficiência, levando a organização a conseguir alcançar os seus objetivos. Na opinião da autora, a auditoria interna nas organizações deve ser «um agente visionário com atitudes e ideias voltadas para alavancar resultados, e não somente para exercer atividades de controlos internos» (Rita Costa, Jornal Económico, 2014).

No esquema abaixo podemos observar algumas das funções da atividade de auditoria interna:

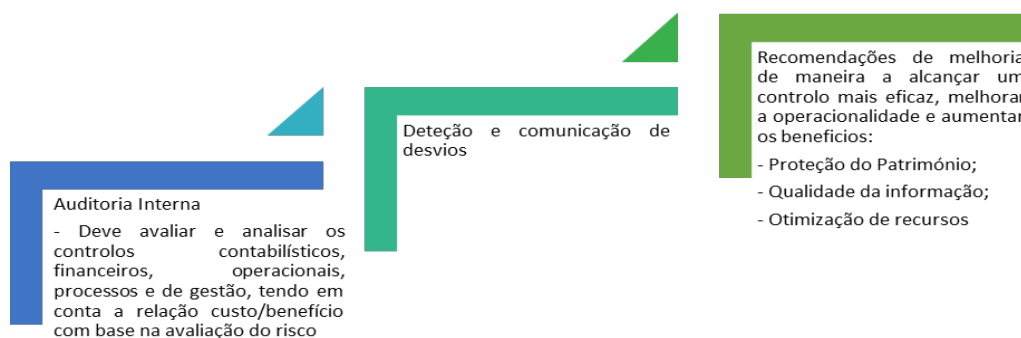


Figura 3. 1 - Funções da atividade de Auditoria Interna

Fonte: Própria

Deste modo, podemos constatar que a auditoria interna desempenha uma função de apoio às decisões de gestão. Marçal & Marques (2011) acrescentam que nos organismos públicos a auditoria interna como atividade de apoio à tomada de decisão dos gestores, deve ter em consideração os objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia. Morais & Martins (2013) e Marçal & Marques (2011) acrescentam ainda que a auditoria interna tem como função responder às seguintes necessidades:

- Dar a conhecer à Direção se os objetivos anteriormente fixados estão a ser alcançados (para além de identificar e avaliar deficiências do sistema, o auditor interno deve ser um assessor da Direção);
- Dar a conhecer à Direção se os controlos internos implementados pela entidade são suficientes para garantir a proteção dos seus ativos e se estão a ser adequadamente utilizados (o auditor avalia e compara com as normas estabelecidas o estado do SCI);
- Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Saber se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informação da entidade, é completa, precisa e fiável;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação utilizada é completa, precisa e fiável;
- Garantir à Direção que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são os adequados e foram postos em prática;
- Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização;
- Garantir que a gestão de risco é adequada a fim de obter a consecução dos objetivos (cabe ao auditor interno auxiliar a entidade na identificação e avaliação dos riscos a que esta está sujeita).

Domingos Almeida (Revista de Auditoria Interna n.º 25, 2006:3), acrescenta que o valor da auditoria interna depende de:

- Um planeamento baseados nos principais riscos da organização;
- Uma execução e um reporte, com foco nos riscos de maior impacto e frequência;
- Recomendações e planos de ação efetivos e consequentes, que conduzam os riscos para níveis aceitáveis e toleráveis;
- Boa liderança e uma boa equipa, com sólido conhecimento do negócio, formação contínua e certificações internacionais;

- Uma eficiente utilização dos recursos disponíveis;
- Capacidade de influência e de relacionamento e comunicação eficaz.

As funções da atividade de auditoria interna estão sujeitas à orientação das políticas estabelecidas pela Direção, devendo esta traçar e apresentar um documento com os objetivos pretendidos por esta atividade. Nesse documento deverão constar alguns aspetos para que se possa assegurar o desempenho adequado (Pinheiro, 2014:34), tais como:

- Posição Hierárquica;
- Autorizar o acesso a registos, pessoal e bens patrimoniais da empresa;
- Âmbito da função;
- Responsabilidade da Função.

Maria Morais (Congresso de Contabilidade, 2004) aborda o valor acrescentado da auditoria interna através do modelo da cadeia de valor de Porter, a qual é constituída por atividades primárias e atividades de apoio subdivididas em:

- Aquisição;
- Desenvolvimento de tecnologia;
- Gestão de Recursos Humanos, e
- Infraestrutura da organização.

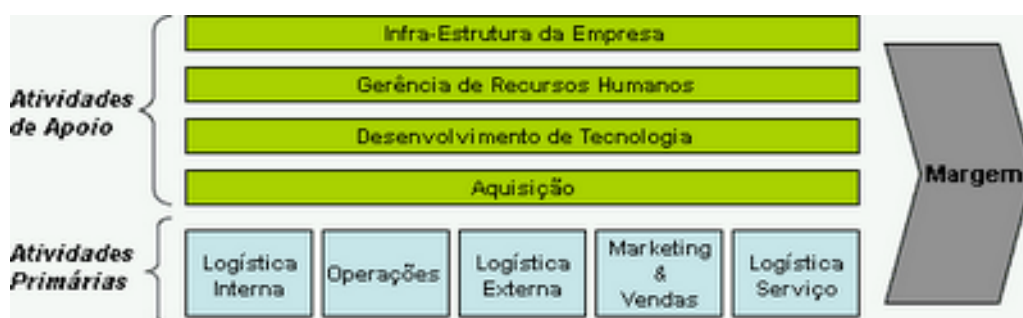


Figura 3. 2 - Cadeia de Valor de Porter

Fonte: M. Morais (2004)

Adaptando este modelo à auditoria interna, quando mais esta contribuir para o aumento da margem (diferença entre o valor e o custo), maior a vantagem competitiva oferecida pela organização, através da liderança em custo e ou por via da diferenciação consubstanciada na qualidade. Se a auditoria interna estiver presente nas atividades da organização, poderá levar a uma dupla vantagem pelos ganhos de melhoria contínua dos processos e melhoria da performance do próprio departamento de auditoria interna, (Maria Morais, Congresso de Contabilidade, 2004).

Como mencionam Morais & Martins (2013:96) a atividade da auditoria interna tem «uma visão integrada, focalizada na concretização das práticas de “bom governo”, sustentabilidade da entidade, salvaguarda da sua imagem e reputação corporativa, revê a aplicação e eficácia dos procedimentos de gestão de risco e metodologias aplicadas para a sua valorização».

Rita Costa (Jornal Económico, 2014) refere ainda que a auditoria interna «é uma função com responsabilidade global, confrontada com um permanente desafio provocado pela constante mudança na envolvente das entidades, pelo rápido desenvolvimento de novas tecnologias, novas áreas de atuação, novos eventos, novas oportunidades, atuais e futuras, com uma atitude proactiva e criativa». Para se adequar às novas tecnologias, a auditoria interna tem de ser ágil e flexível a adotar novos recursos que acrescentem valor à entidade.

A auditoria interna deve ser uma atividade com uma visão integral e virada para o futuro, antecipando factos, de modo a que a sua opinião seja relevante para a tomada de decisão da organização e deve estar atenta às novas tendências do mercado em que a organização se insere (Maria Morais, 2008).

### **3.2.3 Princípios Orientadores – Normas**

Em qualquer atividade profissional existem normas que se devem ter em conta para a execução de um qualquer trabalho ou tarefa, que pode ser uma lei, uma regra, uma fórmula pela qual a terá de adotar um modelo ou um procedimento (Costa, 2014:73).

No caso da atividade de auditoria as normas debruçam-se pela qualidade do trabalho executado pelos profissionais e pelo julgamento exercido pelos mesmos na execução do das suas investigações e na elaboração do seu relatório (Costa 2014).

Como mencionado por Morais & Martins (2013) qualquer trabalho a realizar pelo auditor deve guiar-se por princípios éticos, regras ou normas que governam a conduta moral da profissão de auditoria servindo como guias para o exercício das suas funções.

Como já referido anteriormente no capítulo 2 “Auditoria”, mais concretamente no subcapítulo “Evolução da Auditoria”, as primeiras normas de auditoria - NAGA foram publicadas pelo AICPA em 1948. Estas normas representam regras básicas que devem ser observadas no desenvolvimento de um trabalho de auditoria, visando a qualidade do trabalho executado (Morais & Martins, 2013).

Para além das normas emitidas pelo AICPA, existem mais organismos internacionais que emitem normas de auditoria, como por exemplo o IFAC, o International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI) são emanadas pelo IIA, tendo aplicação a nível global e têm sofrido, com o decorrer do tempo, alterações, sendo periodicamente revistas e publicadas. Em Portugal cabe ao IPAI efetuar a tradução das respetivas normas para os seus membros. Segundo o prefácio do enquadramento internacional de práticas de Profissionais de Auditoria Interna (2009:6) este tem por objetivo:

[o]rganizar a autoridade normalizadora do IIA-The Institute of Internal Auditors de forma a torná-la acessível e em tempo oportuno, enquanto reforça a posição do IIA a nível internacional como a organização orientadora da profissão de auditoria interna (...), O IPPF é vocacionado para auxiliar os profissionais e partes interessadas de todo o mundo a serem receptivos a um crescente mercado de auditoria interna de elevada qualidade.

O IPPF refere que as normas traduzem os critérios como as operações da atividade de auditoria interna são avaliadas e mensuradas, destinando-se a clarificar a forma como deverá ser praticada a auditoria interna. Nenhuma informação contida no IPPF deverá ser interpretada de forma a conflitar com as leis e regulamentos aplicáveis.

Como mencionado pelas NIPPAI, as atividades desempenhadas enquadram-se em vários ambientes no seio das organizações que variam em finalidade, dimensão e estrutura. O cumprimento destas normas é essencial para o desempenho das responsabilidades dos auditores internos.

A responsabilidade da auditoria interna é servir a entidade de forma consistente com as NIPPAI e com os padrões profissionais de conduta regulamentados no código de ética do IIA.

As NIPPAI estão direcionadas para questões de princípios, e fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção de auditoria interna e têm como objetivo:

- Delinear os princípios básicos para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia do seu desempenho, aplicáveis internacionalmente, a nível individual e da organização;
- Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

Fazem parte das NIPPAI:

- Normas de Atributos relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de auditoria interna;
- Normas de Desempenho que descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem avaliar a qualidade do desempenho de tais serviços; e,
- Normas de Implementação que se aplicam a trabalhos específicos.

Na figura abaixo é apresentada uma estrutura concetual (IPPF) criada pelo IIA.

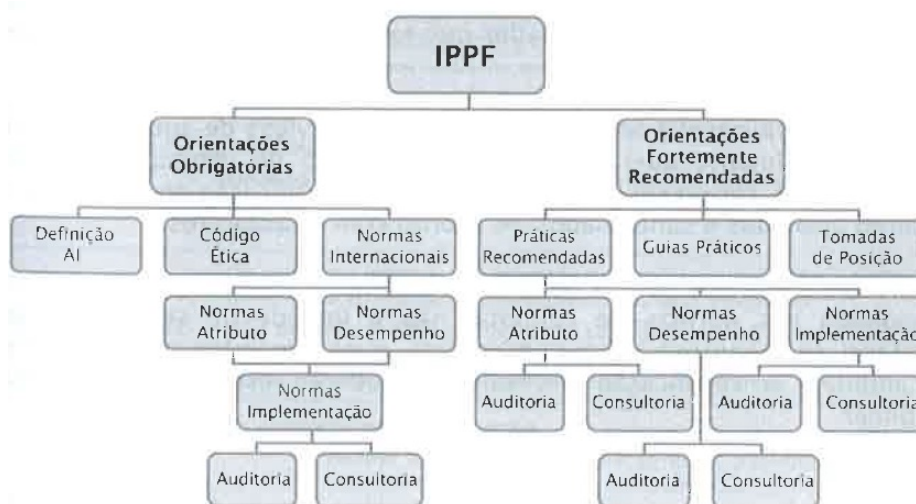


Figura 3. 3 - Organograma da estrutura das práticas profissionais de Auditoria Interna

Fonte: Martins & Morais (2013:51)

Como referido por Pinheiro (2014:53), «o exercício da função de auditoria interna é consubstanciado num conjunto de normas para a prática profissional de auditoria interna, no estatuto de responsabilidade e no código de ética, documentos da responsabilidade do IIA».

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

A profissão da auditoria interna tem evoluído ao longo dos tempos sendo esta atividade cada vez mais aceite e valorizada pela Direção das entidades. Como referem Morais & Martins (2013:96), «à medida que a complexidade dos negócios vai aumentando, tanto em volume de operações como na sofisticação dos meios utilizados, vai aumentando a necessidade de criação de um departamento de auditoria interna, a fim de dotar a direção dos meios necessários para assegurar o cumprimento das normas por ela emitidas».

Segundo Pinheiro (2014) o departamento de auditoria interna, depois do resultado do trabalho das ações de auditoria, fornece análises, pareceres, recomendações e identifica problemas sobre as atividades revistas.

A implementação do departamento de auditoria interna exige o envolvimento da gestão de topo da organização, de maneira a envolver e comprometer a gestão com os objetivos previamente definidos e que resultados deseja alcançar. É da competência da direção a realização de um plano de ação onde sejam definidas as atribuições, objetivos e níveis de responsabilidade e autoridade da atividade de auditoria interna.

É da responsabilidade da direção decidir se a entidade necessita da implementação de uma função de auditoria interna (Morais & Martins, 2013). Neste sentido, a auditoria interna deve nascer da vontade da administração da organização, devendo posicionar-se ao mais alto nível de forma a assumir um papel preponderante de crítica às rotinas estabelecidas e métodos de trabalho tendo em conta o objetivo de contribuir para a melhoria da performance, rentabilidade e desenvolvimento sustentável da empresa/organização, ou seja criar valor para a entidade (Pinheiro 2014).

Como referem morais & Martins (2013:101) o departamento de auditoria interna deve depender do órgão de gestão com autoridade suficiente dentro da entidade para:

- Não cortar o alcance das auditorias a realizar;

- Aperfeiçoar a adequada objetividade ao rever as conclusões, deficiências e sugestões mencionadas nas informações;
- Permitir que as informações sejam distribuídas aos responsáveis máximos da entidade;
- Fomentar a implantação das recomendações sugeridas no trabalho de auditoria.

Assim, a auditoria interna deve depender do órgão de gestão de forma a garantir aos auditores uma ação direta sobre quase todo o conjunto da entidade (Morais & Martins, 2013). Os auditores internos deverão ser considerados como elementos do *staff* dos referidos órgãos sendo aceitável que estes lhes deem uma orientação geral quanto ao âmbito do trabalho a desenvolver e quanto às atividades a auditar (Costa 2014), e como tal as funções da auditoria interna estão sujeitas à orientação das políticas estabelecidas pela direção.

Segundo Pinheiro (2014) os departamentos de auditoria interna e as respectivas empresas devem formular a visão (estabelecimento de valores onde enunciam as vantagens competitivas) e a missão (estabelecimento dos valores que concorrem para a prossecução da visão, missão e objetivos estratégicos da empresa) da auditoria interna.

A missão da auditoria interna distingue-se pelo fato de ser uma função de avaliação independente para a análise das operações como um serviço de apoio à entidade. Como menciona Pinheiro (2014:55) «é fundamental que a missão da auditoria interna esteja devidamente alinhada com a missão da empresa». A auditoria interna visa contribuir para a promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas numa determinada entidade.

### **3.3 Auditoria Interna VS Auditoria Externa**

Com a evolução da auditoria, nos dias de hoje, leva-nos à ideia de dois tipos de auditoria: interna e externa (Moeller, 2009).

Enquanto a auditoria interna tem como principal missão contribuir para o aperfeiçoamento e modernização da organização, gestão e funcionamento da organização<sup>13</sup>, a auditoria externa tem como principal objetivo «expressar uma opinião quanto às demonstrações financeiras apresentarem ou não de uma forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade à data do balanço e o resultado das suas operações» (Pinheiro, 2014:249).

Moeller (2009) refere que um auditor externo é solicitado pela autoridade reguladora de maneira a rever e relatar os resultados da entidade. Nos EUA, a maioria dos auditores externos são conhecidos como Certified Public Accountants e seguem as normas do AICPA.

A auditoria externa tem como objetivo estratégico (Pinheiro, 2014:20):

[i]nformar os accionistas e o mercado sobre a saúde das contas, da qualidade da informação contida no relatório de gestão, demonstrações financeiras e, seguramente no futuro, a evolução do mercado vai exigir uma avaliação da gestão estratégica, a capacidade demonstrada para a redução dos riscos e aplicação dos princípios de Corporate governance, nos aspetos que podem condicionar a sobrevivência das empresas.

As responsabilidades do auditor externo são definidas por lei enquanto que na auditoria interna as responsabilidades diferem de entidade para entidade.

Morais & Martins (2013:45) evidenciam que o trabalho executado por estas auditorias é idêntico, pois ambas:

- Avaliam o risco e a materialidade;
- Baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu exame;
- Sugerem correções para deficiências encontradas;
- Utilizam as mesmas técnicas<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Como referido por Pinheiro (2014:249) a existência da auditoria interna apoia a gestão a dar «resposta às suas responsabilidades básicas de supervisão, salvaguarda dos ativos, fiabilidade dos registos financeiros e eficiência das operações, numa lógica de controlo interno sadio».

<sup>14</sup> Embora a extensão do trabalho dependa da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes.

Deste modo, podemos constatar que ambas as auditorias executam os mesmos trabalhos, mas com finalidades diferentes. Enquanto o auditor interno deve verificar se o controlo interno proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade sejam cumpridos com eficiência e eficácia, já o auditor externo pode sugerir melhorias através de críticas construtivas provenientes da sua experiência global. A auditoria interna está mais focalizada no domínio da gestão no sentido em que esta tenta abranger nas suas atividades todos os aspetos das operações e a todos os níveis de autoridade. A auditoria externa está mais ligada com o sistema contabilístico-financeiro e as atividades organizacionais que podem ter um efeito direto nas demonstrações financeiras, ou seja, está apenas focalizada na vertente financeira da entidade (Morais & Martins 20013).

Segundo Rodrigues (Revista de Revisores & Auditores, julho/setembro 2005) os ROC podem beneficiar do trabalho do auditor interno, pois este tem uma visão mais abrangente das atividades implementadas pela empresa.

Morais & Martins (2013:46) referem que são pontos de colaboração entre outros:

- a) Dos auditores internos com os externos
  - a. O intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respetivas funções;
  - b. A partilha de informações e conhecimentos acerca da entidade;
  - c. A utilização dos papéis de trabalho e outras informações de auditoria interna;
  - d. A participação ativa na auditoria às demonstrações financeiras.
- b) Dos externos com os internos
  - a. Assessoria profissional;
  - b. Utilização de programas de papéis de trabalho que coordenam e dirigem em colaboração com os auditores externos;
  - c. A ratificação das conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, o que reforça a sua independência profissional dentro da entidade.

O IIA sugere que tanto o trabalho de auditoria interna como o da auditoria externa deve ser estruturado de forma a garantir uma cobertura adequada no sentido de minimizar a duplicação de esforços e alcançar a máxima eficácia da auditoria (Morais & Martins, 2013).

Podemos então distinguir o papel dos auditores internos vs auditores externos da seguinte maneira (Bordeira & Pinheiro, 2000:6.13):

- Os auditores internos expressam uma opinião acerca da eficácia e/ou eficiência da gestão, uma vez que visa ajudar a direção nas suas funções de gestão;
- Os auditores externos verificam a conformidade das operações no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras.

O quadro seguinte refere algumas das principais diferenças entre o Auditor Interno e o Auditor Externo.

Tabela 3. 1 - Principais diferenças entre Auditor Interno VS Auditor Externo

<b>AUDITORIA INTERNA</b>	<b>AUDITORIA EXTERNA</b>
O auditor é nomeado pelo órgão de gestão, no âmbito do processo de recrutamento de pessoal;	O auditor é nomeado pela assembleia geral;
Normas profissionais, incluindo as normas éticas e técnicas;	Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão;
Quadro da entidade, funcionário da empresa	Profissional externo à entidade adotada, com contrato de prestação de serviços;
Procura atender às necessidades do órgão gestão, contribuindo para o fortalecimento do SCI da entidade;	Procura atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade da informação financeira;
O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa;	O trabalho é executado tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras;
Deve ser independente no exercício da sua função;	Deve ser independente em relação à administração, havendo na lei incompatibilidades (art.75/6/7/8/9 do DL 224/2008 e art. 414.º-A do CSC);
O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e	A opinião acerca do controlo interno focaliza-se na segurança das operações e o

eficiência da operacionalidade da empresa;	seu impacto nas demonstrações financeiras em detrimento da eficácia e eficiência dos recursos;
O exame das atividades é contínuo;	O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo;
A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade;	São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais (art. 82.º do CSC, n.º 2 do art.24º da LGT)
Os relatórios não são dotados de “fé Pública”, (devem ser elaborados com objetividade e o detalhe adequado);	Os relatórios podem ser dotados de “fé pública”, caso da CLC, só podendo ser impugnados judicialmente;
Não pode fazer parte do conselho fiscal (alínea e) do n.º 1 do art.414º do CSC), tem de conduzir a sua atividade com diplomacia, objetividade e independência;	Caso se trate de um ROC é nomeado pela Assembleia- Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal;
Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação às atividades da entidade.	O acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado conhece pior cada entidade auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar diversas entidades.

Fonte: Adaptado de Martins & Morais (2013) e Bordeira & Pinheiro (2000)

### 3.4 Auditoria Interna em Portugal

Em Portugal, a Auditoria Interna constitui uma área de intervenção legislativa recente, tendo a alteração introduzida ao CSC, através do DL n.º 76-A/2006, de 29 de março, integrado entre as funções dos órgãos de fiscalização das sociedades anónimas, a fiscalização da eficácia do sistema de gestão de riscos, do SCI e do sistema de auditoria interna se existentes (artigo 423º-F, alínea i) do CSC).

A par de outras exigências organizativas relacionadas com o sistema de controlo de interno, com o sistema de gestão de riscos, foi também imposto um sistema de auditoria interna dos intermediários financeiros, segundo o artigo 305.º-C do CVM.

No estudo realizado conjuntamente pelo IPAI e a KPMG (2013), denominado de III *Survey* sobre a função de auditoria interna em Portugal, tem como objetivo permitir aos *stakeholders*, aos auditores internos e aos gestores o acompanhamento da evolução da função de auditoria

interna através de uma análise comparativa de resultados obtidos entre 2007 a 2012 e permitir o desenvolvimento de um conjunto de ações que visem reforçar a capacidade da função desempenhar adequadamente o seu papel na organização.

O estudo foi realizado através de um questionário dirigido a 147 instituições, e nome dos responsáveis pela função de auditoria interna ou de Administradores.

Neste estudo, constatou-se uma evolução significativa da performance da função de Auditoria Interna em Portugal, considerando que diversas dimensões importantes da função apresentam uma melhoria acentuada, nomeadamente no que toca às áreas de auditoria de sistemas de informação, avaliação externa da função da auditoria interna e auditoria e monitorização.

Segundo o mesmo estudo realizado, é necessário continuar a investir na auditoria interna, dando especial importância ao nível de desenvolvimento de planos e programas de auditoria interna orientados para os principais riscos da organização; no reforço da formação específica onde se incluem as certificações internacionalmente reconhecidas; na execução de auditorias aos sistemas de informação e auditoria e monitorização continuas a diversas áreas com maior grau de eficácia e eficiência e ainda no reforço nas avaliações externas da função da auditoria interna.

O estudo revela que num contexto económico desfavorável a atividade de auditoria interna focou-se nomeadamente no risco de fraude, nos testes de eficácia ao SCI, na redução de custos e na aferição da eficácia da gestão de risco.

Ainda referido neste estudo, mencionam que a crise económica levou a alguns cortes nos orçamentos das organizações em relação à auditoria interna, que foram acomodadas através da diminuição de despesas de formação e de contratação de serviços administrativos, do congelamento de compensações e bónus e redução de viagens no âmbito da atividade de auditoria interna.

O setor que mais contribuiu para o referente estudo foi o setor financeiro. Importa ainda referir que neste III *Survey* sobre a função da auditoria interna em Portugal que se constatou uma participação ativa dos organismos públicos e entidades de supervisão.



## 4. Auditoria no Setor Público

Qualquer organização, independentemente de ser pública ou privada, necessita de manter um SCI eficaz, para que possa assegurar a eficácia e a eficiência das operações, a fiabilidade do relato financeiro, a conformidade com as leis e regulamentos a que a empresa está sujeita e a salvaguarda dos seus ativos.

Então o Setor Público, direta ou indiretamente, necessita de credibilizar a sua ação de governação, contribuindo a auditoria interna para validação do cumprimento legal, podendo desempenhar um papel meritório na promoção e desenvolvimento das reformas do Estado.

Como menciona Silvestre (2010:24) «o Estado caracteriza-se pelos poderes legislativo, executivo e judicial e tem como fins a promoção da segurança, a manutenção da justiça e do bem-estar material e espiritual dos indivíduos que integram a sociedade»

Neste sentido e como menciona o TC (1999), o Estado deve assegurar uma gestão eficaz e eficiente dos dinheiros Públicos e garantir que os mesmos são devidamente aplicados para o fim a que foram destinados. Como referido na alínea c) do artigo 81.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), compete ao Estado «assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente, zelando pela eficiência do sector público».

De acordo com o nº1 do artigo 266 da CRP, a Administração Pública tem como objetivo «a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos».

No que diz respeito aos cidadãos, enquanto contribuintes, o TC (1999) comenta que é do interesse destes:

[a] forma como são administrados ou geridos os recursos financeiros postos à disposição dessas entidades com vista à satisfação de necessidades colectivas, devendo o controlo financeiro incidir sobre a qualidade da sua gestão financeira, por forma a prevenir, detectar e combater fenómenos de corrupção que obstam à prossecução do interesse público e atentam quanto à segurança e a certezas jurídicas.

Neste contexto, a auditoria surge como forma de avaliação objetiva e independente das ações exercidas pelo Estado, no que diz respeito às contas e à devida utilização dos recursos (Joaquim Alves – Economia & Empresa 2013).

As atividades de auditoria do setor público devem de ser adequadas para habilitar as entidades a cumprirem o seu dever, no que toca nomeadamente à responsabilidade e transparência e alcançar os seus objetivos de forma económica, ética, eficaz e eficiente (IIA, 2012).

#### **4.1 Enquadramento do Setor Público**

Relativamente ao tema que iremos abordar nesta dissertação, é importante fazermos um breve enquadramento do Setor Público em Portugal para melhor se entender a sua caracterização e estrutura.

O artigo 82.º da CRP remete para a existência de três setores de propriedade dos meios de produção, nomeadamente: o setor público<sup>15</sup>, o setor privado<sup>16</sup> e o setor cooperativo e social<sup>17</sup>.

Neste subcapítulo iremos apenas debruçar no que diz respeito ao sector público.

Sousa Franco (1995) citado por Caiado, Silveira e Fernandes (2007:3) define o setor público em Portugal como:

[c]onjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas) quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultados da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência.

Como referido por Pinto, Santos e Melo (2013), o setor público é constituído pelo setor público administrativo (SPA) e pelo setor público empresarial (SPE) do Estado. Segundo Pereira, Afonso, Arcanjo e Santos (2009) o que distingue estes dois setores é a sua lógica de

---

<sup>15</sup> ao qual a propriedade e gestão dos meios de produção pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas.

<sup>16</sup> em que a propriedade ou gestão dos meios de produção pertence a pessoas singulares ou coletivas privadas

<sup>17</sup> os meios de produção são geridos por cooperativas; são possuídos ou geridos por comunidades locais; são objeto de exploração coletiva por trabalhadores; ou geridos por pessoa coletiva, que tenha como principal objetivo a solidariedade social, como por exemplo as entidades de natureza mutualista.

funcionamento, pois o SPE segue uma lógica de mercado, seguindo as regras de contabilidade das entidades privadas enquanto o SPA importa-se mais com a gestão dos dinheiros públicos.

Caiado, Silveira e Fernandes (2007:7) apresentam uma distinção das características do SPA em relação às Empresas em geral, que pode ser esquematizado através do seguinte quadro resumo:

Tabela 4. 1 - Setor Público Administrativo VS Empresas

<b>Setor Público Administrativo</b>	<b>Empresas</b>
- procura prestar o melhor serviço com os recursos disponíveis;	- Orientação para o lucro – medida objetiva de desempenho
- Não orientação para o lucro;	- Recursos provêm das vendas
- Desempenho não pode ser objetivamente medido (mas estão a desenvolver-se indicadores...)	
Recursos provêm de impostos e outras contribuições obrigatórias, sem contrapartida direta;	
- Obedece a um regime orçamental – ORÇAMENTO- formaliza políticas públicas e permite o controlo (da legalidade).	

Fonte: Adaptado de Caiado, Silveira e Fernandes (2007:7)

Segundo Pereira, Afonso, Arcanjo e Santos (2009:359) o setor público «inclui todas as entidades controladas pelo poder político», ou seja, inclui todas as administrações públicas (Central, regional, local e segurança social) e o setor empresarial do Estado integra as empresas públicas, as empresas municipais, as sociedades anónimas de capitais maioritariamente públicas.

Já Moreno (2006) menciona que o setor público em Portugal pode ser caracterizado segundo duas perspetivas: a organização administrativa e a organização económico- financeira.

Na perspetiva do SPA consagra três grandes grupos de entidades (Paula Conde, 2011):

- a Administração direta do Estado, Lei 4/2004 de 15 de janeiro (que integra todas as entidades integradas no Estado e sob dependência hierárquica do governo);

- a administração indireta do Estado, Lei 3/2004 de 15 de janeiro (a qual integra as entidades públicas distintas da pessoa coletiva Estado, dotadas de personalidade jurídica e autonomia administrativa e financeira que desenvolvem uma atividade administrativa que prossegue fins próprios do Estado);
- a administração autónoma (onde se insere a administração regional - Açores e Madeira; a administração local – autarquias locais; e as associações públicas); e
- Instituições particulares de interesse coletivo (donde fazem parte as sociedades de interesse coletivo e as pessoas coletivas de utilidade pública).

Segundo esta perspetiva administrativa, podemos resumir o setor público através do seguinte esquema:



Figura 4. 1 - Estrutura jurídico-administrativa do setor público em Portugal

Fonte: Manual POCP – Pires Caiado e Ana Pinto

Na perspetiva económico-financeira, a estrutura do setor público é a seguinte:

- SPA - constituído pelas entidades que exercem uma atividade pública com base em critérios não empresariais, sendo constituído pelo conjunto de atividades e serviços da administração central, regional, local e da segurança social.
  - A administração central integra funções políticas, legislativas, administrativas e judiciais. É constituída pelos serviços integrados [os quais detêm autonomia administrativa (regime geral). Segundo o disposto no artigo 3.º do DL n.º 155/92, de 28 julho, define o regime de autonomia administrativa como:

«os serviços e organismos dispõem de critérios inscritos no orçamento de estado e os seus dirigentes são competentes para, com carácter definitivo e executório, praticarem actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente».

Ou seja, têm organização própria, gerem as verbas que se encontram à sua disposição tendo a direito de realizar despesas e autorizar pagamentos]. A administração central é constituída também pelos serviços e fundos autónomos [os quais detêm autonomia administrativa e financeira (regime excecional) – para além de terem autonomia administrativa possuem também autonomia financeira, ou seja têm um “orçamento privativo”, com receitas próprias e autonomia patrimonial. É aplicável apenas aos organismos que disponham de um mínimo de dois terços de receitas próprias]. São exemplos desta os Ministérios, Direções Gerais, Direções regionais, Unidades Militares, Hospitais, Centros de Saúde, Universidades, entre outros.

- A administração regional inclui as entidades de direito público, com poderes para administrar e dispor do seu património, exercer poder tributário próprio e aprovar o plano económico regional, o orçamento regional e as contas da região. Neste caso a administração regional é constituída pelas regiões autónomas, nomeadamente o arquipélago dos Açores e da Madeira.
- A administração local é constituída pelas autarquias locais, sendo estas pessoas coletivas de base territorial, dotadas de órgãos representativos próprios que visam a prossecução de interesses próprios das respetivas populações. Como exemplo temos as câmaras municipais, juntas de freguesia, associações de municípios e as regiões administrativas.
- A segurança social constitui um subsetor em que as entidades integrantes dispõem de regime próprio e diferenciado.
- SPE - constituído pelas unidades produtivas do Estado, ou seja, constituído por instituições ou organismos que têm como objetivo produzir bens e serviços. São organizadas e geridas de forma empresarial, nas quais estão integradas as entidades públicas e as empresas participadas (DL n.º 133/2013 de 03 de outubro).

- Setor das associações, fundações e outras entidades de direito privado - constituído por pessoas coletivas de natureza associativa, criadas pelo poder público para assegurar a prossecução dos interesses não lucrativos pertencentes a um grupo de pessoas que se organizam para a sua prossecução.

O setor público, segundo a perspetiva económico-financeira pode ser resumido pelo seguinte esquema:

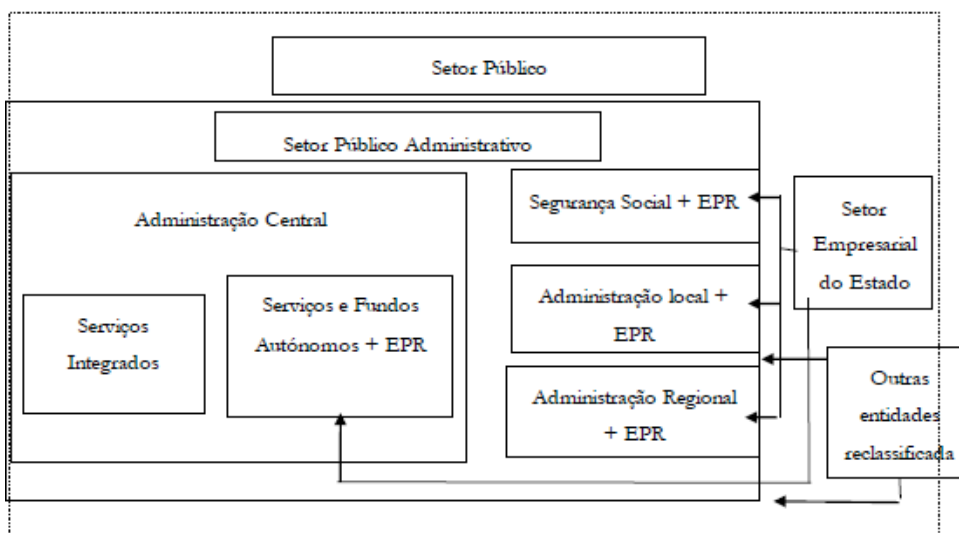


Figura 4. 2 - Arquitetura do Setor Público - perspetiva financeira

Fonte: Adaptado de PINTO [et al.] (2013:8)

Segundo a opinião de Moreno (2006) a perspetiva económico-financeira é a estrutura mais adaptada à realidade, pois organiza o Estado em 3 blocos, SPA, SPE e o Setor das Associações e Fundações e outras Entidades de Direito Privado (AFDP).

Pereira [et al.] (2009:359) fazem uma distinção entre o conceito de administração pública em relação ao setor público devido às dificuldades inerentes à caracterização das entidades públicas administrativas. Segundo estes autores:

[o] conceito de Administrações Públicas baseiam-se numa óptica económica para caracterização das instituições que lhe pertencem, concretiza-se no Sistema

Europeu de Contas (SEC95)<sup>18</sup> que fundamenta uma contabilização em termos de contabilidade nacional. O conceito de setor público administrativo, assenta numa classificação jurídico - institucional dos entes públicos, cujas contas são as contas do Setor Público Administrativo na ótica da contabilidade pública.

Neste sentido importa ainda distinguir estas duas óticas. Enquanto a ótica da contabilidade nacional considera exclusivamente as unidades institucionais produtoras de serviços não mercantis (em que a principal fonte de financiamento não é a receita associada a um preço, tarifa ou taxa como contrapartida direta pelos bens ou serviços que fornece) e redistributivas, adotando uma ótica de compromissos no sentido em que a despesa é assumida no momento em que o compromisso é assumido, a ótica da contabilidade pública, como integrada nas administrações públicas, considera alguns serviços autónomos produtores de serviços mercantis, adotando uma ótica de caixa pelo que se afeta a receita ou a despesa ao momento em que há entradas ou saídas de caixa (Pereira et al. 2009).

Os países que adotam o SEC95 apresentam a seguinte estrutura das administrações públicas:

- Administração central
- Administração estadual
- Administração local
- Fundos de segurança social

Em Portugal, apenas se considera a distinção entre a administração central e administração local, sendo que esta última inclui autarquias locais e a administração regional e a administração central engloba os subsectores Estado e Fundos e Serviços Autónomos (Pereira et al. 2009).

---

<sup>18</sup> SEC95 - foi introduzido pelo regulamento (CE) n.º 2223/96 e concretizado, no que respeita às despesas e às receitas das administrações públicas pelo Regulamento (CE) 1500 (2000).

Na tabela abaixo apresenta-se a estrutura das administrações públicas em Portugal.

Tabela 4. 2 - Estrutura das Administrações Públicas em Portugal

	<b>Tipo de Administração</b>	<b>Serviços Integrados</b>	<b>Serviços Autónomos</b>
<b>S1311</b>	<b>Administração Central</b>		
		Estado →	Serviços e Fundos Autónomos da AC
<b>S1313</b>	<b>Administração Regional e Local</b>		
			<i>Administração Regional</i>
		Órgãos dos Governos Regionais →	Serviços e Fundos Autónomos da Admin. Regional
			<i>Administração Local</i>
		Distritos, Municípios, Freguesias →	Serviços Autónomos da Admin. Local
<b>S1314</b>	<b>Segurança Social</b>		

Fonte: Pereira [et al.] (2009:365)

Os Fundos e serviços autónomos apresentam um grau de autonomia considerável, pois têm autonomia administrativa e financeira. Dela fazem parte os Ministérios da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (os quais concentram a maioria dos serviços autónomos por integrar Universidades e os Politécnicos, os quais obtêm receitas próprias advindo de taxas relativas a prestação de serviços, como é o caso das propinas universitárias) e o da Saúde (os quais integram um número significativo de hospitais) (Pereira et al. 2009).

## 4.2 A Auditoria no Setor Público

Segundo o IIA (2012) a auditoria é um dos “pilares da boa governação” do setor público. Ao avaliar de forma objetiva e independente se os recursos públicos são geridos de forma responsável e eficaz para alcançar os objetivos pretendidos, os auditores ajudam as organizações a melhorar as operações e a instalar confiança nos cidadãos e demais interessados. Neste contexto, a auditoria pública procura assegurar o interesse coletivo de todos os cidadãos.

Desta forma, como mencionado por (Joaquim Alves: 81 – Economia & Empresa 2013), a auditoria no setor público «proporciona transparência e credibilidade na governação, assegurando que as suas ações são éticas e legais e que as contas do Estado refletem de forma fidedigna os resultados das operações».

O INTOSAI, que está mais relacionado para o controlo das finanças públicas, define auditoria como o «exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas» (TC 1999:30).

Silva (2000:9) define a Auditoria Estatal ou do Management Público como:

[a]ctividade independente e objetiva, desenvolvida pelo autor e destinada a acrescentar valor melhorando os resultados e os processos operativos da organização. Caracteriza-se pela execução de exames estruturados de políticas, programas orçamentais, actividades, projectos, funções, e tarefas das organizações do Estado como fim de medir e informar quer sobre a utilização económica e eficiente dos recursos empregues bem assim como foram atingidos os objetivos prosseguidos, quer sobre a conformidade legal.

Neste contexto, o auditor só consegue acrescentar valor à organização (criação de riqueza, redução de custos, aumento da eficiência e eficácia, com a finalidade de ajudar a alcançar os objetivos prosseguidos pela organização) através de uma análise objetiva, independente, livre de pressões ou motivações particulares.

A auditoria estatal tem por objetivo a avaliação da eficiência, da economia, da legalidade, regularidade e eficácia das atividades/projetos e dos programas orçamentais e das políticas públicas desenvolvidas pelos serviços (Silva 2000). Preocupa-se com a prevenção quanto aos erros, fraudes, omissões e abusos e a sua correção referente às recomendações do auditor e a reforma no sentido em que é sempre possível fazer mais e melhor.

Morais (2006:25) refere quanto à auditoria e ao controlo dos dinheiros públicos baseava-se apenas na conferência de documentos preocupando-se com a legalidade, a regularidade e a guarda dos dinheiros públicos. Face a esta antiga realidade, Morais salienta a evolução como a sucessão de:

[u]m controlo de mérito , conduzido no local, por métodos e processos técnicos internacionalmente reconhecidos, a cargo de organizações e de profissionais credíveis e independentes, os quais, sobretudo através da técnica de auditoria, de todos os tipos, passaram a cobrir os vários ângulos da atividade financeira pública; desde a sua expressão contabilística até às correspondentes operações subjacentes; desde a legalidade à boa gestão financeira; desde o Sector Público Administrativo até ao Sector público Empresarial e a todas as demais organizações privadas ou indivíduos beneficiários de dinheiros públicos; desde os agentes de facto até aos gestores e, por vezes, até aos políticos; interessando-se pelos resultados produzidos e pelo desempenho, mas também pelas organizações e seus sistemas internos de informação para a gestão de deteção e avaliação dos riscos de negócio e de controlo; e, até, mais recentemente, pela avaliação dos resultados e impactos de políticas, programas, acções, organizações, através de métodos científicos próprios das ciências sociais.

Segundo Gausberghe (2005), mencionado por Joaquim Alves (2013), a auditoria interna utilizada nos serviços públicos tem sido considerada como um “simple procedimento administrativo” constando no seio das suas atividades a verificação de documentos, contagem de ativos e reportes sobre eventos ocorridos. Contudo, segundo o IIA (2012), também mencionado por Joaquim Alves (2013) a auditoria do setor público passou a realizar controlos de sistemas, operações e programas cada vez mais complexos, o que exigiu aos auditores um maior profissionalismo.

Foi através do New Public Management (NPM) que se procurou avaliar a gestão num novo enquadramento, que se pauta pela introdução de modelos de gestão utilizados no setor privado, tendo como objetivo a eficiência no gasto dos dinheiros públicos e a responsabilização dos gestores, verificando-se com esta forma de gestão a melhoria da economia, eficácia e eficiência da despesa pública, a responsabilização, a transparência da informação e a avaliação do desempenho (Paula Conde, 2011).

Neste sentido, e com a evolução da auditoria no setor público, nasce o conceito de controlo e de auditoria interna, passando-se também a dar importância à identificação e análise dos riscos que surgem na entidade. Face ao disposto acima, a auditoria pública enquanto principal instrumento de controlo e avaliação da forma como são geridos os dinheiros/recursos

públicos, torna-se essencial para a melhoria da qualidade da gestão financeira pública e identificação dos principais riscos inerentes ao nível das irregularidades (Paula Conde, 2011).

Segundo a opinião de Maria Marques e José Almeida (2004, Fisco, n.º 111/112) existe uma grande distância relativamente à atividade de auditoria no setor público e no setor privado. Enquanto para o setor privado é bastante importante que as demonstrações financeiras transmitam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da entidade, a auditoria ao setor público está mais voltada para a avaliação da gestão, sendo de maior relevância a adequada gestão dos recursos públicos tendo sido estes orientados por critérios de legalidade.

Assim, a auditoria deve ser capaz de proporcionar transparência e credibilidade no que toca à gestão dos recursos públicos, avaliando se os recursos são geridos de forma eficaz e eficiente para alcançar os objetivos pretendidos, e melhorar as operações da entidade e transmitir informação referente à eficiência e eficácia das despesas e no funcionamento da organização do setor público de maneira a instalar confiança nos cidadãos e demais interessados.

### **4.3 Normas de Auditoria no Setor Público**

Como já mencionado anteriormente, todo o trabalho a realizar pelo auditor deve guiar-se por princípios éticos, regras ou normas que governam a conduta moral da profissão de auditoria servindo como guias para o exercício das suas funções.

Como mencionado pelo TC (1999) qualquer auditoria deve ser guiada segundo normas técnicas, princípios orientadores da profissão, de maneira a dar credibilidade ao trabalho realizado (assegurando a sua qualidade de acordo com padrões desenvolvidos pelos próprios auditores a nível internacional) e a salvaguarda da responsabilidade dos auditores quando desenvolvem os seus trabalhos de acordo com as normas.

Como mencionado por Marques e Almeida (2004), desde o final do século XIX que se procura regulamentar a profissão de auditoria e uniformizar as normas, práticas e relatórios.

O INTOSAI é um organismo filiado da organização das Nações Unidas criado com o objetivo de encorajar o intercâmbio de ideias e de experiências entre as Instituições Superiores de Controlo (ISC).

As ISC têm como responsabilidade contribuir para a salvaguarda dos recursos públicos e para a melhoria do desempenho e prestações de contas por parte das organizações do Governo.

Neste contexto e como referido por Guilherme Martins (2010:2) «Em todos os Estados de Direito, é absolutamente indispensável a existência de uma ISC para, com independência, informar os cidadãos e os seus representantes nos Parlamentos de como os dinheiros públicos são utilizados pelo Governo e pela Administração».

As primeiras normas de auditoria aplicadas ao Setor Público foram emitidas pelo Government Accountability Office (GAO) em 1972. Como referido por Marília Carrilho (2011) as ISC emitiram as suas normas baseando-se nas normas do GAO, “culminando” com normas de auditoria do INTOSAI emitidas em junho de 1992.

Neste sentido, o INTOSAI agrupa as ISC funcionando estas como um órgão de controlo externo dos Estados membros.

A necessidade de existir uma maior eficiência nas organizações do setor público levou a que houvesse uma maior aproximação das normas da auditoria pública às normas e procedimentos de auditoria do setor privado criados por instituições e organismos profissionais internacionais. Neste sentido, o INTOSAI estabelece as normas internacionais de auditoria aplicadas ao setor público juntamente com a IFAC. Quanto à auditoria interna, as normas são emanadas pelo IIA.

Os princípios básicos internacionalmente aceites para o exercício da auditoria no setor público foram inicialmente estabelecidos através da declaração de Lima sobre as linhas mestras de controlo das Finanças Públicas aprovadas no congresso da INTOSAI em outubro de 1977 no Peru. Como mencionado nesta declaração, esta apresenta uma lista detalhada de todos os objetivos e de todas as questões relativas ao controlo das finanças públicas.

As International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) foram aprovadas no século XX no congresso da INTOSAI realizado na África do Sul em 2010 e estruturaram-se em quatro grandes níveis de normas internacionais, incluindo guias sobre a boa governação (INTOSAI GOV), sendo um ponto de referência para a auditoria de entidades públicas. Apresentamos assim estas normas na tabela seguinte:

Tabela 4. 3 - Normas e Linhas de orientação da INTOSAI

<b>Nível 1 - Princípios Fundamentais</b>		
ISSAI 1	Declaração de Lima	1977
<b>Nível 2 - Pré Requisitos para o funcionamento das ISC</b>		
ISSAI 10	A Declaração do México sobre a Independência das ISC	2007
ISSAI 11	Guias e boas práticas relacionadas com a independência das ISC	2007
ISSAI 20	Princípios de transparência e responsabilização	2010
ISSAI 30	Código de Ética (INCOSAI XVI Montevideo 1998)	1998
ISSAI 40	Controlo de Qualidade para as ISC (INCOSAI 2010)	2010
<b>Nível 3 - Princípios Fundamentais de Auditoria</b>		
ISSAI 100	Princípios básicos da fiscalização pública	2001
ISSAI 200	Princípios gerais de controlo das finanças públicas	2001
ISSAI 300	Normas de aplicação do controlo das finanças públicas	2001
ISSAI 400	Normas para a elaboração de relatórios	2001
<b>Nível 4 - Diretrizes de Auditoria</b>		
ISSAI 1000-2999	Auditoria Financeira	2007-2010
ISSAII 3000-3999	Auditoria de desempenho	2004-2010
ISSAI 4000-4999	Auditoria de conformidade	2010
ISSAI 5000-5999	Diretrizes sobre temas específicos	1998-2007-2010
<b>Guias sobre a boa governação</b>		
INTOSAI GOV 9100-9199	Diretrizes sobre normas de controlo interno	2007-2010
INTOSAI GOV 9200-9299	Diretrizes sobre normas contabilísticas	2007

Fonte: Paula Conde (2011)

Estas normas produzidas pelo INTOSAI são um meio de referência para as entidades que realizam auditoria a serviços públicos, mais concretamente utilizadas para os órgãos supremos de auditoria, como é o caso do TC.

As normas de auditoria do IFAC, mais conhecidas pelas ISA's são produzidas pelo IAASB e incluem todas as Normas Internacionais de Auditoria e a Normas internacional de Controlo de Qualidade.

Como referido pelo IFAC (2010) as normas do IAASB orientam o trabalho de auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que sejam conduzidos de acordo com as normas internacionais.

No que se refere à aplicabilidade das ISA, o Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados menciona que (IFAC, 2010:10):

As Normas Internacionais são relevantes para o trabalho no setor público. Quando apropriado, são incluídas considerações específicas do setor público:

- a) Dentro de uma Norma Internacional no caso das ISA e ISQC; ou
- b) Numa Perspetiva do Sector Público (PSP) que aparece no final de outras Normas Internacionais.

Neste sentido, estas normas devem de ser utilizadas em conjunto com as normas do INTOSAI no trabalho do auditor público.

No que diz respeito ao Setor Público o IIA tem desenvolvido vários guias práticos, dos quais destacamos:

- Public Sector definition (dezembro 2011) – visa clarificar a atividade do setor público, apresentando uma definição e os tipos de organizações do setor público, permitindo identificar os critérios específicos para classificar adequadamente organizações do setor público.
- The Role of Auditing in Public Sector Governance, (2ª Edição, janeiro 2012) – esclarecer a importância da atividade da auditoria do setor público para uma governação eficaz e define os principais elementos necessários para maximizar o valor da atividade de auditoria que fornece a todos os níveis do setor público.
- Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model (março de 2012) - Esta orientação identifica as ligações entre a Proposta de Valor da auditoria interna e do Modelo de Auditoria Interna (IA- CM) para o Setor Público. Em 2010 o IIA introduziu a Proposta de Valor da Auditoria Interna para ajudar atividades de auditoria interna a comunicar eficazmente o valor do seu trabalho. O modelo IA- CM para o Setor Público foi desenvolvido pelo IIA Research Foundation em 2009 para reforçar a importância da auditoria interna nas organizações do setor público e prestação de contas.
- Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector (abril 2012) -Esta orientação aborda os pontos-chave e os passos que o diretor executivo de auditoria deve pesquisar, preparar e implementar para garantir que o seu novo departamento de auditoria interna melhore a governação, gestão de riscos e processos de controlos internos, de modo a acrescentar valor à sua organização do setor público.

- Independent Audit Committees in Public Sector Organizations (junho 2014) – Os comitês de auditoria independentes ajudam as organizações do setor público a atender às crescentes necessidades dos contribuintes para a transparência e boa gestão dos recursos públicos, fornecendo a supervisão das práticas de gestão em áreas-chave de governação, como por exemplo a gestão de riscos, auditoria interna, valor e ética, governação, estabilidade financeira, e outros. Os comitês de auditoria têm como objetivo reforçar a confiança do público na forma como as organizações são geridas e reforçar a independência e o valor da atividade de auditoria interna.

#### **4.4 Controlo**

O IIA define a palavra controlo como qualquer ação aplicada pela gestão para melhorar a possibilidade de atingir objetivos e metas pré-estabelecidas. Neste sentido, o controlo resulta do planeamento, organização e orientação das ações para o alcance dos objetivos estabelecidos pela gestão.

No que diz respeito ao setor público, inicialmente a principal função das inspeções era:

[a]ssegurar que os serviços públicos respeitavam as normas legais e regulamentos em vigor. Competia-lhes, pois, assinalar os erros, as faltas e os abusos cometidos pelos agentes, reflectindo uma cultura administrativa que apenas retinha os aspetos negativos e se assumia como sancionadora de irregularidades e desvios (Costa e Torres, 1996:43).

Ou seja, inicialmente o controlo apenas se limitava à verificação face às normas, sendo apenas realizado o controlo de legalidade e regularidade, tendo como objetivo garantir a realização efetiva dos gastos e a prestação dos serviços para as finalidades inicialmente estabelecidas.

Com a necessidade de evolução, o controlo passa a incidir sobre a gestão, avaliando os 3E, ou seja a economia, a eficácia e a eficiência da gestão pública em vários níveis.

Segundo o Código do Procedimento Administrativo, pelo descrito no artigo 5.º do capítulo I, «a administração pública deve pautar-se por critérios de eficiência, economicidade e celeridade».

Também Moreno (2006:259) se refere à evolução do controlo da atividade financeira pública, tendo evoluído de um simples exame formal da legalidade e da regularidade dos registos contabilísticos para um controlo global de gestão financeira. Segundo este autor, o controlo financeiro público contempla:

[o] conjunto das actividades destinadas, por um lado, à verificação da fidelidade e da exatidão das contas, e dos registos contabilísticos e dos estados financeiros, bem como da legalidade e regularidade das operações subjacentes a tais contas, relativamente a todas as entidades do setor público e, em especial, do Sector Público Administrativo (SPA); por outro, como tendo por objecto apreciar a eficácia, a economia e a eficiência, numa palavra a boa gestão financeira, bem como a preservação do ambiente, relativamente a todas as operações que envolvam dinheiros públicos, quer no âmbito do SPA, quer no Sector Público Empresarial (SPE); de igual modo, como tendo por fim ajuizar da justeza técnica e da transparência do comportamento – do agir- dos gestores, no tocante aos dinheiros públicos que administram, no quadro de todo o Sector Público; finalmente, como tendo por missão avaliar o impacto social, os efeitos, os resultados das políticas, das acções, dos programas, das medidas e dos projectos públicos, bem como a utilidade social das estruturas organizatórias do Sector Público e, ainda, a qualidade das respectivas prestações.

Através do DL n.º 155/92, de 28 de julho, o qual contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado, prevê três formas de controlo constantes no seu artigo n.º 53, as quais destacamos:

- Autocontrolo: devendo este ser exercido pelos próprios serviços e organismos;
- Controlo interno: sucessivo e sistemático da gestão, devendo ser exercido através de auditorias a realizar aos serviços e organismos;
- Controlo externo: a exercer pelo Tribunal de Contas, nos termos da sua própria legislação.

Segundo a Lei do Enquadramento Orçamental, Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, (alterada pela Lei n.º 41/2014, de 10 de julho), no presente artigo 11.º refere que os organismos do setor público ficam sujeitos ao Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e ao controlo dos

dinheiros e outros ativos públicos. No artigo 58.º da presente lei, a execução do orçamento é sujeita a controlo, o qual tem por objetivo a verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e das despesas públicas, bem como a apreciação da boa gestão dos dinheiros e ativos públicos. Esta lei separa três tipos de controlo:

- Controlo administrativo - que compete ao próprio serviço ou instituição responsável pela respetiva execução, aos respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública, às entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e aos serviços gerais de inspeção e de controlo da administração pública. Ou seja, os serviços do Estado devem organizar e manter em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do orçamento. Como referido por Pinto, Santos e Melo (2013), este controlo é equivalente ao controlo interno do DL n.º 155/92 – regime da administração financeira do Estado.
- Controlo Jurisdicional – este controlo da execução do Orçamento do Estado compete ao TC, sendo os atos de execução do Orçamento e a efetivação das responsabilidades não financeiras sujeitas aos tribunais administrativos e fiscais aos tribunais judiciais. Como referido por Pinto, Santos e Melo (2013), este controlo é equivalente ao controlo externo do DL n.º 155/92 – regime da administração financeira do Estado.
- Controlo Político – é realizado pela Assembleia da República que efetiva as correspondentes responsabilidades políticas.

O seguinte esquema representa o controlo das Finanças Públicas exercido em Portugal.

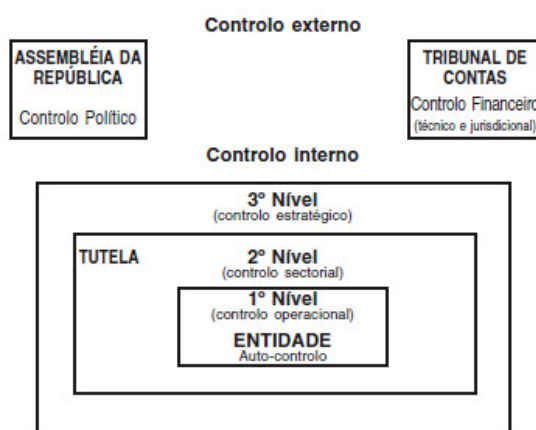


Figura 4. 3 - Sistema Nacional de Controlo das finanças públicas em Portugal

Fonte: Manual de Auditoria e Procedimentos – Volume I (TC, 1999)

Ainda no constante do artigo 62.º da Lei do Enquadramento Orçamental refere que deverão ser realizadas auditorias de acordo com os princípios de auditoria internacionais:

- No n.º 1 do presente artigo refere que as despesas dos organismos do Estado devem ser sujeitas a auditoria externa, pelo menos de oito em oito anos, abrangendo a avaliação da missão e objetivos do organismo, e a economia, eficiência e eficácia das suas despesas.
- No n.º 8, refere que as despesas e os procedimentos do controlo interno devem ser sujeitos a auditoria;
- Devem ser, anualmente, realizadas duas auditorias suplementares aos organismos do Estado e duas auditorias a organismos do SCI realizadas pelo TC (n.º 4).

Neste sentido, podemos constatar que auditoria realizada no setor público pode ser feita através de entidades externas (controlo externo) ou internas (controlo interno) das próprias organizações públicas.

#### **4.4.1 Controlo Interno**

A auditoria interna no Sector Público contém um conjunto de normas e procedimentos, com o intuito de examinar a adequação, eficácia e a legalidade dos controlos internos existentes.

A necessidade de controlo e acompanhamento das atividades das organizações conduziu à institucionalização de controlos com o objetivo de detetar erros, fraudes, evitar desperdícios e contribuir para o alcance dos objetivos definidos pela gestão.

Como menciona Moreno (2006), o controlo interno organiza-se e funciona no interior da gestão financeira do Setor Público estando integrado nas estruturas organizacionais das entidades.

O SCI da Administração Financeira do Estado foi instituído com a publicação do DL n.º 166/98, de 25 de junho, e veio realçar a importância para o reforço e revisão do sistema de controlo financeiro., procurando promover «a difusão de uma cultura de controlo em todos os níveis da administração financeira do Estado» de maneira a melhorar a gestão. Este DL contém os primeiros princípios orientadores, referentes quer à organização, articulação e funcionamento de todo o SCI, quer aos seus domínios de controlo, quer às suas modalidades, quer aos seus métodos e técnicas, quer à sua planificação, quer ainda aos seus resultados, ou

seja, ao nível da globalidade da atividade de gestão orçamental, financeira e patrimonial públicas.

O presente DL apresenta a seguinte definição de controlo interno:

[c]onsiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente e atividades, programas, projectos ou operações de entidades de direito público ou privado, no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos.

Segundo o DL n.º 166/98, de 25 de junho, o SCI está estruturado em 3 níveis de controlo (artigo n.º 4):

- Controlo Operacional – compreende a verificação da base de apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foi conduzida a despesa e a receita com referência aos diplomas legais e à economia, eficiência e eficácia e forma como foram tomadas as decisões, ou seja, inclui a verificação, acompanhamento e informação que incidem sobre as decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações, podendo ser constituído por órgãos externos de inspeção ou pelo próprio organismo através do departamento de auditoria interna.
- Controlo Setorial – traduz-se na verificação, acompanhamento e informação que incide preferencialmente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a «adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno», normalmente exercido pelas inspeções-gerais dos ministérios.
- Controlo Estratégico – consubstancia-se na verificação, acompanhamento e informação que incidem preferencialmente sobre o controlo operacional e o controlo setorial, bem como sobre «a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado». Este tipo de controlo é exercido pela IGF, pela Direção geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS).

Quanto à IGF, pelo constante no DL n.º 96/2012, de 23 de abril, o qual aprova a sua lei orgânica, esta tem como missão assegurar o controlo estratégico da administração financeira do Estado, que abrange o controlo da legalidade e a auditoria financeira e de gestão, a avaliação dos serviços e organismos, atividades e programas, prestar apoio técnico especializado, abrangendo todas as entidades do SPA, incluindo autarquias locais, entidades equiparadas e demais formas de organização territorial autárquica, e empresarial, bem como dos setores privado e cooperativo.

Quando à DGO, tem como missão regular e controlar o processo orçamental, estabelecer os instrumentos de controlo das finanças públicas, avaliar a evolução dos principais agregados das contas públicas, propor medidas que garantam o cumprimento dos objetivos orçamentais, garantir a tempestividade da informação da execução orçamental e participar na preparação da programação financeira plurianual da União Europeia.

Para coordenar o SCI foi criado o Conselho Coordenador ao qual compete: estabelecer normas sobre metodologias de controlo e emitir parecer sobre os projetos de leis orgânicas das inspeções gerais setoriais dos diversos ministérios; emitir pareceres sobre os planos e relatórios setoriais de atividade; elaborar o plano e relatório anuais do SCI e estabelecer normas sobre metodologias de trabalho e aperfeiçoamento técnico-profissional dos recursos humanos afetos ao SCI (artigo n.º 7, DL 166/98).

Ainda sobre esta matéria, através do DL n.º 33/2006, de 17 de fevereiro, é criado o cargo de controlador financeiro de área ministerial, com o objetivo de melhorar o controlo de execução orçamental, pretendendo-se garantir a satisfação do princípio da economia, eficácia e eficiência na utilização dos recursos públicos e promover a estratégia da consolidação orçamental, através da racionalização e redução de despesa pública.

Neste sentido, e como refere o DL n.º 33/2006, de 17 de fevereiro, o controlador financeiro tem como missão apoiar o Ministro das Finanças e o ministro da área ministerial em que se insere nas seguintes tarefas (artigo 2º):

- a) Acompanhamento da gestão financeira e orçamental, nomeadamente na implementação de procedimentos de gestão financeira eficientes;
- b) Identificação e comunicação das tendências de risco para os objetivos de consolidação das finanças públicas;

- c) Acompanhamento do cumprimento das obrigações financeiras das entidades públicas para com terceiros;
- d) Identificação antecipada de todas as iniciativas com impacto financeiro relevante de forma a alertar atempadamente para os respetivos problemas e desvios;
- e) Apoio ao ministro na execução do programa a cargo do seu ministério, no quadro orçamental em vigor e, designadamente, em conformidade com as metas e objetivos com impacto orçamental definidos no Programa de Estabilidade e Crescimento.

Como é referido ainda pelo artigo 12º, o controlador financeiro integra o SCI da administração financeira do estado e fazem parte do conselho coordenado do SCI.

Como referido pela Lei do Enquadramento Orçamental as auditorias devem seguir os princípios de auditoria internacionais, neste caso as normas do INTOSAI.

Como podemos observar na tabela 4.3 (normas e linhas da orientação da INTOSAI) esta apresenta diretrizes sobre normas de controlo interno para o setor público (INTOSAI GOV 9100-9199) donde as normas devem ser promovidas para conceção, implementação e avaliação do controlo interno. Estas normas, não são mais do que a adaptação dos modelos do COSO I (1992) e COSO II (2004) às organizações do setor público, adicionando a “ética” no controlo interno na medida de deteção de fraude e corrupção.

Estas normas (INTOSAI GOV 9100-9199) definem controlo interno como um processo integrado efetuado pela direção e pelos seus funcionários, tendo por objetivo enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que na consecução da missão da entidade serão alcançados os seguintes objetivos:

- salvaguarda dos recursos contra perda, má utilização e dano;
- as operações são executadas de forma organizada, ética, económica, eficiente e eficaz;
- conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis; e
- cumprimento das obrigações de prestação de contas.

Sendo estas normas uma adaptação dos modelos COSO, o controlo interno é projetado de forma a fornecer uma garantia razoável de que os objetivos gerais da entidade estão a ser

alcançados, sendo composto por 5 componentes relacionados entre si, conforme se apresenta na seguinte figura:

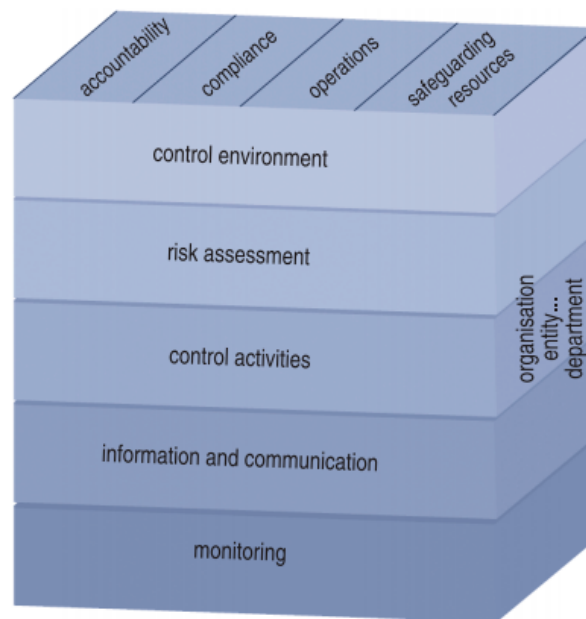


Figura 4. 4 - Componentes do Controle Interno  
Fonte: INTOSAI GOV 9100 (INTOSAI, 2004:15)

Através da imagem podemos observar a relação destes componentes de controle através desta matriz tridimensional, em forma de cubo.

Neste sentido, importa distinguir os 5 componentes de controle:

- Ambiente de controle – estabelece o carácter da organização, influenciando a percepção de controle do seu pessoal; é a base de todos os outros componentes de controle interno, providenciando disciplina e estrutura. Apresenta vários fatores, como por exemplo a integridade e valores éticos da gestão e funcionários, empenho na competência, administração e comité de auditoria, filosofia da gestão e estilo das operações, estrutura organizativa, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos;
- Avaliação do Risco – processo de identificação e análise dos riscos relevantes que poderão comprometer a concretização dos objetivos da entidade. Esta fase inclui a identificação dos riscos, avaliação dos mesmos e a probabilidade de ocorrência, avaliação do apetite de risco e a resposta aos mesmos;

- Atividades de Controlo – processo através da qual as políticas e procedimentos são implementados para atender a cada um dos objetivos de controlo, de forma a mitigar os riscos identificados no processo de avaliação de riscos, para alcance dos objetivos a entidade. Neste sentido, as atividades de controlo ocorrem por toda a organização, a todos os níveis e em todas as funções;
- Informação e Comunicação – processo que garante que toda a informação relevante é identificada e comunicada com qualidade e a tempo oportuno;
- Monitorização – processo que avalia a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo. A monitorização deve ser realizada de forma contínua, fazendo avaliações separadas ou uma combinação de ambos. Nesta fase são avaliadas e comunicadas as deficiências do controlo interno devendo ser reportadas à gestão de topo e à administração.

O controlo interno é efetuado principalmente por pessoas afetas à organização, incluindo a gestão, auditores internos e outros funcionários.

Os auditores internos desempenham um papel significativo no sentido em que examinam e contribuem para a eficácia contínua do SCI através das suas avaliações e recomendações.

Estas normas podem facilitar a implementação de um sólido sistema de controlo e gestão de risco por parte das organizações e oferecem uma base para a sua avaliação por parte da auditoria. A implementação de um SCI adequado e eficaz constitui uma ferramenta essencial em todas as organizações. Quanto ao setor público, a implementação de um bom e eficaz SCI permite reduzir os riscos de erros e irregularidades, podendo assegurar uma garantia razoável quanto à fiabilidade das demonstrações financeiras e à observância das leis e regulamentos.

#### **4.4.2 Controlo Externo**

Como mencionado por Moreno (2006:254) o controlo externo «organiza-se e funciona fora de qualquer plano ou nível da gestão financeira do Setor Público» sendo realizado por profissionais independentes das entidades auditadas, habilitados com qualificações técnicas de elevado nível para exercer a auditoria. Neste sentido, o controlo externo serve os cidadãos contribuinte na maneira em que defende e garante a legalidade, regularidade e boa utilização dos dinheiros públicos.

Em Portugal existem três entidades que detêm poderes e competências de controlo financeiro externo: a Assembleia da República, o TC e o Tribunal de Contas Europeu.

A Assembleia da República é o órgão legislativo do Estado Português e o órgão de controlo de topo. Quanto ao controlo externo, tem por competências relativamente à fiscalização o cumprimento da constituição e das leis e a apreciação dos atos de governo e da administração.

O Tribunal de Contas Europeu, instituição da União Europeia constituída pelos Tribunais de Contas de cada Estado-membro, exerce em Portugal poderes de controlo, tal como estão definidos nos Tratados. O Tribunal de Contas Europeu verifica a legalidade e regularidade das receitas e despesas da União Europeia, bem como a boa gestão financeira.

O TC é a instituição suprema de fiscalização e de controlo dos dinheiros e valores públicos de Portugal, sendo a entidade responsável pela fiscalização externa e auditoria da utilização e gestão de dinheiros e valores públicos. Como referido por Costa e Torres (1996:83) o TC:

[t]em estatuto de órgão se soberania, sendo independente e apenas sujeito à lei. Tem poderes jurisdicionais, efetua o julgamento das contas de organismos e entidades sujeitos à sua jurisdição, emite pareceres sobre a Conta geral do Estado e das regiões autónomas e efetua inquérios e auditorias, para além do controlo preventivo em certos atos e contratos, acima de determinados montantes. Tem também competência para apurar a responsabilidade financeira dos responsáveis pela gestão de dinheiros públicos”.

Como refere Moreno (2006:300) o TC «controla a legalidade e a regularidade das receitas e das despesas públicas e aprecia a economia, a eficiência e a eficácia da gestão financeira pública, podendo realizar auditorias de qualquer tipo, bem como avaliar o controlo interno».

Segundo o artigo 214.º da CRP, o TC é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe», tendo como competências:

- dar parecer sobre a conta geral do Estado, incluindo a da segurança social;
- dar parecer sobre as contas das regiões autónomas dos Açores e da Madeira;
- efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei;
- exercer as demais competências que lhe foram atribuídas por lei.

Segundo a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) intitulada pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com as sucessivas alterações<sup>19</sup>, o TC é um órgão de soberania e o órgão supremo de controlo financeiro externo e tem como missão fiscalizar a «legalidade e regulamentos das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras» (artigo 1.º n.º 1).

Estão sujeitas à jurisdição do TC, conforme referido no artigo 2.º o Estado e os seus serviços, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais, os Institutos Públicos e as Instituições de Segurança Social. Também estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do TC as associações públicas, associações de entidades públicas, as associações públicas e privadas que sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão, bem como as entidades públicas e as sociedades comerciais detidas e participadas maioritariamente e diretamente pelo Estado. Ou seja, a área de atuação do TC inclui todos os domínios de atividade financeira pública incluindo todas as entidades e seus gestores tanto do SPA como do SPE e todas as demais entidades, que sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão, ou recebam fundos públicos, ou tenham participação de capitais públicos.

Compete ao TC, como constante no artigo 5.º da LOPTC:

- a) dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, bem como sobre a conta da Assembleia da República;
- b) dar parecer sobre as contas das regiões autónomas, bem como as contas das respetivas assembleias legislativas;
- c) Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos atos e contratos geradores de despesa e de encargos e responsabilidades;
- d) Verificar as contas dos organismos, serviços ou entidades sujeitos à sua prestação;
- e) Julgar a efetivação de responsabilidades financeiras;

---

<sup>19</sup> Introduzidas pelas Leis n.º 48/2006, de 29 de agosto; 35/2007, de 13 de agosto; 3-B/2010, de 28 de abril, 61/2011, de 07 de dezembro; 2/2012, de 06 de janeiro e 20/2015, de 09 de março.

- f) Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência da gestão financeira das entidades, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno
- g) Realizar auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º (entidades sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do TC);
- h) Fiscalizar, no âmbito nacional, a gestão dos recursos oriundos da União Europeia, podendo atuar com os órgãos comunitários competentes;
- i) Exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei.

O TC exercer controlo à priori ou prévio (artigo 44.º), controlo a posteriori ou sucessivo (artigo 50.º) e fiscalização concomitante (artigo 49.º) – controlo que pode ter lugar antes do encerramento do exercício

O controlo à priori, ou fiscalização prévia ocorre antes da consolidação e execução do ato ou contrato a ela sujeito, exercida através de visto prévio, e consubstancia-se na verificação da conformidade legal e do cabimento orçamental de despesas ou responsabilidades financeiras geradas por determinados atos, contratos ou outros instrumentos competentes para aqueles efeitos. Para além destas tarefas, no que toca aos instrumentos geradores de dívida pública, a fiscalização prévia visa a verificação os limites e sublimites do endividamento.

A fiscalização concomitante é realizada através de auditorias aos procedimentos e atos administrativos que impliquem despesas de pessoal e aos contratos que não devam ser remetidos para fiscalização prévia por força da lei e a contratos visados. É realizado também através auditorias à atividade financeira exercida antes do encerramento da respetiva gerência.

O controlo à posteriori, ou fiscalização sucessiva consiste na verificação das contas das entidades sujeitas aos poderes de controlo do TC; permitindo avaliar os respetivos sistemas de controlo interno; apreciar a legalidade, economia, eficiência e eficácia da gestão financeira; assegurar a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários; e da aplicação dos recursos financeiros oriundos da União Europeia. É realizada com recurso à verificação interna de contas, verificação externa de contas e auditorias.

Quanto aos princípios e formas de cooperação, conforme referente no artigo n.º 11 o TC coopera com as instituições homólogas, em particular as da União Europeia e dos seus estados

membros, na defesa da legalidade financeira e do Estado de direito democrático podendo desenvolver ações conjuntas que revelem necessárias.

O TC coopera também com os órgãos de soberania, os serviços e entidades públicas, as entidades interessadas na gestão e aplicação de dinheiros, bens e valores públicos, a comunicação social e ainda com as organizações cívicas interessadas em particular as que promovem a defesa dos direitos e interesses dos cidadãos contribuintes procurando difundir a informação necessária para que se evite e reprima o desperdício, a ilegalidade, a fraude e a corrupção relativamente aos dinheiros e valores públicos tanto nacionais como comunitários (artigo 11 n.º 2). Ainda referente à matéria de colaboração, quanto aos órgãos de controlo interno (nomeadamente as inspeções – gerais ou entidades de controlo ou auditoria dos serviços do SPE e do SPA) têm o dever de colaboração com o TC (artigo n.º 12).



## **5. Análise do Estudo de Caso**

No presente capítulo será apresentada uma breve caracterização da amostra objeto do estudo empírico e seguidamente será abordada a temática do estudo de caso, onde se apresenta os objetivos do estudo, a metodologia adotada e a análise dos dados.

O estudo empírico é referente ao Papel da Auditoria Interna nas Instituições de ensino superior públicas em Portugal Continental, tendo-se analisado quer as Universidades quer os Institutos Politécnicos, onde se procura abordar a importância da auditoria interna nestas instituições, bem como a sua existência.

Neste sentido, importa fazer um breve enquadramento destas entidades, que são regulamentadas pela Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, a qual estabelece o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior.

### **5.1 Breve Caracterização**

O ensino superior tem como objetivo a «qualificação de alto nível dos portugueses, a produção e difusão do conhecimento, bem como a formação cultural, artística, tecnológica e científica dos seus estudantes, num quadro de referência internacional». Para o efeito, estas instituições valorizam as atividades dos seus investigadores, docentes e funcionários, estimulam a formação dos seus estudantes e asseguram as condições necessárias para que todas as pessoas possam ter acesso ao ensino superior e à sua aprendizagem (artigo 2.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro).

Como referido no artigo 76.º da CRP, o regime de acesso às instituições do ensino superior garante «a igualdade de oportunidades e a democratização do sistema de ensino, devendo ter em conta as necessidades em quadros qualificados e a elevação do nível educativo, cultural e científico do país».

O sistema de ensino superior português organiza-se num sistema binário, ou seja, compreende o ensino universitário (a) e o ensino politécnico (b). De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 3.º da Lei acima referida «a organização do sistema binário deve corresponder às exigências de uma procura crescentemente diversificada de ensino superior orientada para a resposta às necessidades dos que terminam o ensino secundário e dos que procuram cursos vocacionados e profissionais e aprendizagem ao longo da vida».

#### a) Ensino Universitário

As instituições de ensino universitário são instituições de alto nível (artigo 6.º da Lei n.º 62/2007), e orientadas para «a criação, transmissão e difusão da cultura, do saber e da ciência e tecnologia, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação e do desenvolvimento experimental», podendo conferir os graus de licenciado, mestre e doutor.

O ensino universitário está orientado para a promoção de investigação e de criação de saber, visando «assegurar uma sólida preparação científica e cultural e proporcionar uma formação técnica que habilite para o exercício de atividades profissionais e culturais e fomenta o desenvolvimento das capacidades de conceção, de inovação e de análise crítica» (artigo n.º 11 da Lei n.º 49/2005, de 30 de agosto - Lei de bases do sistema educativo).

#### b) Ensino Politécnico

As instituições de ensino politécnico, são também consideradas como entidades de alto nível e como referido no artigo 7.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, estão orientadas para «a criação, transmissão e difusão da cultura e do saber de natureza profissional, através da articulação do estudo, do ensino, da investigação orientada e do desenvolvimento experimental» podendo conferir igualmente os graus de licenciado e de mestre.

O ensino politécnico está orientado numa perspetiva de investigação aplicada e de desenvolvimento, estando mais vocacionado para a compreensão e solução de problemas concretos, concentrando-se em formações vocacionais e técnicas avançadas, orientadas profissionalmente, visando «proporcionar uma sólida formação cultural e técnica de nível superior, desenvolver a capacidade de inovação e de análise crítica e ministrar conhecimentos científicos de índole teórica e prática e as suas aplicações com vista ao exercício de atividades profissionais» (artigo n.º 11 da Lei n.º 49/2005, de 30 de agosto - Lei de bases do sistema educativo).

As instituições de ensino superior públicas são pessoas coletivas de direito público (no artigo 9.º da Lei n.º 62/2007), estão sujeitas ao regime aplicável às demais pessoas coletivas de direito público de natureza administrativa, ou seja, à Lei-quadro dos Institutos Públicos (Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro).

As instituições de ensino superior públicas têm autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar face ao estado, com a

diferenciação adequada à sua natureza. Cada instituição de ensino superior tem estatutos próprios, os quais definem a sua missão, objetivos pedagógicos e científicos, a sua autonomia e a sua estrutura orgânica (artigo 11.º da Lei n.º 62/2007).

Através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, procedeu-se à elaboração do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POCE), adaptado do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) com a aplicação de todos os serviços e organismos do Ministério da Educação. Este teve como objetivo a criação de condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa vertente de contabilidade pública moderna que constituísse um instrumento de apoio à gestão, aos órgãos de decisão e aos utilizadores da informação financeira.

Ainda no que se refere à autonomia das instituições do ensino superior públicas, e segundo o artigo n.º 108 da Lei n.º 62/2007, estas gozam de autonomia patrimonial, administrativa e financeira.

No que toca à fiscalização, a gestão patrimonial e financeira das instituições de ensino superior públicas são controladas por um Fiscal Único que terá de ser um ROC ou uma SROC.

O fiscal único, nos termos do artigo 26.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro, é o órgão responsável pelo controlo da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira e patrimonial do instituto. Compete ao fiscal único, nos termos da presente lei (artigo n.º 28):

- a) Acompanhar e controlar com regularidade o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, a execução orçamental, a situação económica, financeira e patrimonial e analisar a contabilidade;
- b) Dar parecer sobre o orçamento e suas revisões e alterações, bem como sobre o plano de atividades na perspetiva da sua cobertura orçamental;
- c) Dar parecer sobre o relatório de gestão de exercício e contas de gerência, incluindo documentos de certificação legal de contas;
- d) Dar parecer sobre a aquisição, arrendamento, alienação e oneração de bens imóveis;
- e) Dar parecer sobre a aceitação de doações, heranças ou legados;

- f) Dar parecer sobre a contratação de empréstimos, quando o instituto esteja habilitado a fazê-lo;
- g) Manter o conselho diretivo informado sobre os resultados das verificações e exames a que proceda;
- h) Elaborar relatórios da sua ação fiscalizadora, incluindo um relatório anual global;
- i) Propor aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da tutela ou ao conselho diretivo a promoção de auditorias externas a realizar por SROC registadas junto da CMVM, quando isso se revelar necessário ou conveniente;
- j) Pronunciar-se sobre os assuntos que lhe sejam submetidos pelo conselho diretivo, pelo Tribunal de Contas e pelas entidades que integram o controlo estratégico do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado.

Conforme referido no artigo n.º 118 da Lei n.º 62/2007, as instituições de ensino superior públicas devem promover auditorias externas, a realizar por empresas de auditoria por si contratadas para o efeito (n.º 1), devendo as mesmas realizar-se de dois em dois anos, devendo uma reportar -se à primeira metade do mandato do reitor ou presidente e a seguinte dentro dos três meses do final do mandato correspondente (n.º 2). Os relatórios de auditoria externa bem como o relatório do fiscal único são remetidos ao ministro responsável pela área das finanças e ao ministro da tutela (n.º 3).

Ainda referente à matéria de fiscalização e inspeção, as instituições de ensino superior estão sujeitos aos poderes de fiscalização do Estado (artigo n.º 148 da Lei n.º 62/2007) e à inspeção do ministério da tutela (artigo n.º 149 da Lei n.º 62/2007).

O poder de tutela é exercido pelo departamento governamental com responsabilidade pelo setor do ensino superior visando o cumprimento da lei e a defesa do interesse público (artigo 150 da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro). Em Portugal, compete ao ministério da Educação a tutela das instituições de ensino superior público.

No que diz respeito ao controlo externo, as instituições de ensino superior estão sujeitas à jurisdição do TC (artigo n.º 158 da Lei n.º 62/2007).

As instituições de ensino superior devem aprovar e publicar um relatório anual consolidado referente às suas atividades, evidenciando os seguintes aspetos (artigo n.º 159 da Lei n.º 62/2007):

- Grau de cumprimento do plano estratégico e do plano anual;
- Realização dos objetivos estabelecidos;
- Eficiência da gestão administrativa e financeira;
- Evolução da situação patrimonial e financeira e da sustentabilidade da instituição;
- Movimentos de pessoal docente e não docente;
- Evolução das admissões e da frequência dos ciclos;
- Empregabilidade dos seus diplomados;
- Internacionalização da instituição e do número de estudantes estrangeiros;
- Prestação de serviços externos e das parcerias estabelecidas;
- Procedimentos de auto-avaliação e de avaliação externa e seus resultados.

Devem ainda apresentar anualmente um relatório de contas consolidadas, o qual deve incluir a explicitação das estruturas de custos, diferenciando atividades de ensino e investigação para os vários tipos de carreiras, de forma a garantir as melhores práticas de contabilização e registo das estruturas de custos das instituições de ensino e investigação (artigo n.º 160 da Lei n.º 62/2007).

## **5.2 Objetivos do estudo**

O ensino superior em Portugal tem tido nos últimos anos uma grande evolução contribuindo para o desenvolvimento económico, social e tecnológico do País (Maria Marques, 2014).

Assim pretende-se perceber até que ponto a auditoria interna é vantajosa e quais os seus benefícios no seio do ensino superior público, visando analisar a sua existência e a sua importância, no universo das Instituições de ensino superior público em Portugal Continental tanto a nível universitário como do politécnico.

Neste sentido, pretendemos dar resposta às seguintes questões:

- a) Existe um departamento da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior?
- b) Qual a importância da auditoria interna nas instituições públicas do ensino superior?

Para o efeito, relativamente às entidades que possuem departamento de auditoria interna, a investigação tentou relacionar esta atividade com a existência de normas e procedimentos de controlo interno e se elas são devidamente aplicadas.

E como tal, para dar resposta a estas questões é importante conhecer se a instituição é objeto de auditoria, o tipo de instituição e a sua dimensão.

### **5.3 Metodologia Adotada**

O estudo foi realizado através de um inquérito via e-mail às instituições de ensino superior públicas em Portugal Continental e foi seguida a metodologia que a seguir se apresenta.

#### **5.3.1 Definição da População**

Em Portugal o ensino superior é constituído por institutos de ensino superior públicos e (entidades do Estado) e de ensino superior privado (entidades particulares e cooperativas).

A população objeto do estudo circunscreve-se às instituições de ensino superior públicas existentes em Portugal continental:

- Universidades, e
- Institutos Politécnicos

#### **5.3.2 Elaboração do questionário**

Assim, a nossa investigação baseou-se na elaboração e envio de um questionário a todas as instituições de ensino superior públicas existentes em Portugal Continental, tendo sido obtida informação acerca dos institutos através do site da Direção Geral do Ensino Superior (DGES). O questionário envolve os seguintes itens:

- Objeto de auditoria;
- Tipos de Auditoria Realizados;
- Existência, vantagens de um departamento de Auditoria Interna;

- Número e formação das pessoas do Departamento de Auditoria;
- Existência de manual de normas e procedimentos dos trabalhos de auditoria;
- Existência de normas e procedimentos de Controlo Interno;
- Existência de um plano de Gestão de Riscos e Corrupção e Infrações Conexas;
- Importância e papel da atividade de auditoria interna para a criação de valor.

O questionário foi concebido em folha de cálculo (Excel) e enviado através de e-mail pessoal, sendo rececionadas as respostas pela mesma via.

### **5.3.3 Análise dos resultados**

Com base no levantamento efetuado através dos questionários, elaboramos diversos gráficos para facilitar a análise comparativa.

## **5.4 População objeto de estudo**

Para envio do questionário considerou-se o universo das instituições de ensino superior públicas existentes em Portugal continental, obtidas através da informação do site da DGES, excluindo os estabelecimentos de ensino superior de natureza militar e policial.

No que diz respeito ao ensino universitário em Portugal, conforme evidencia a figura 5.1, podemos ver a distribuição da rede do ensino superior nos diversos distritos do País, a sua localização e a sua existência respetivamente.

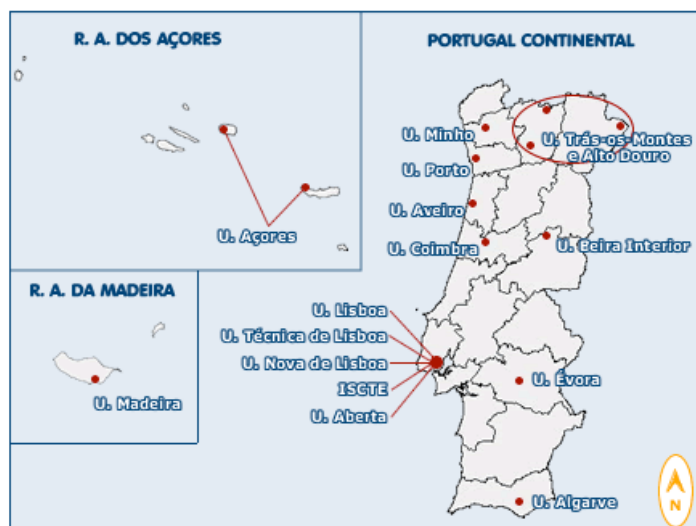


Figura 5. 1 - Rede Pública do Ensino Superior – Universidades

Fonte: site da DGES

Quanto aos Institutos Politécnicos, a sua localização e a sua existência é evidenciada pela Figura 5.2 seguinte.

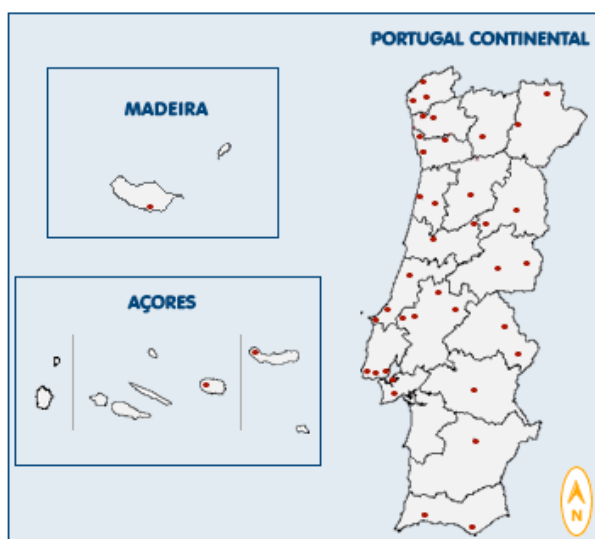


Figura 5. 2 - Rede Pública do Ensino Superior - Institutos Politécnicos

Fonte: site da DGES

Ora, por forma a abarcar a rede total do ensino superior público objeto da presente investigação, o questionário foi enviado a 167 instituições de ensino superior públicas, mais concretamente 95 Institutos Politécnicos e 72 Universidades.

## 5.5 Característica da amostra e recolha de dados

No presente estudo que tem por base um inquérito realizado às instituições de ensino superior públicas em Portugal Continental, as Universidades e os Institutos Politécnicos, procedeu-se primeiramente a sondagem/pesquisa sobre a temática desta investigação apenas na área de Lisboa, tendo-se chegado à conclusão que as instituições que apresentavam um departamento de auditoria interna eram em número reduzido, pelo que o estudo seria pouco significativo. Posto isto, determinou-se abranger todo o País a nível Continental, com exceção dos estabelecimentos de ensino superior de natureza militar e policial.

Para o envio do questionário obteve-se inicialmente informação através da extração de documentos com a morada e contactos da rede pública do ensino superior, mas devido a esses elementos não estarem atualizados, fez-se uma pesquisa em cada site de cada instituição onde podemos encontrar outros contactos mais atualizados.

Em seguida, enviamos 167 questionários dos quais 95 são instituições de ensino superior politécnico<sup>20</sup> e 72 institutos de ensino superior universitário<sup>21</sup>.

Quanto às características da amostra observam-se os seguintes aspetos:

### 1. Quanto à localização dos institutos de ensino

Do total do universo em análise verificamos que o ensino superior público está essencialmente concentrado nas grandes cidades, 24% das instituições encontram-se localizadas no distrito de Lisboa, 14% no Porto, 11% em Coimbra e as restantes em outros distritos, conforme se ilustra o gráfico 5.1:

---

<sup>20</sup> nos quais englobamos os Institutos Politécnicos gerais dos distritos que apresentam maior número de institutos.

<sup>21</sup> nos quais englobamos as reitorias das Universidades dos distritos que apresentam maior número de institutos.

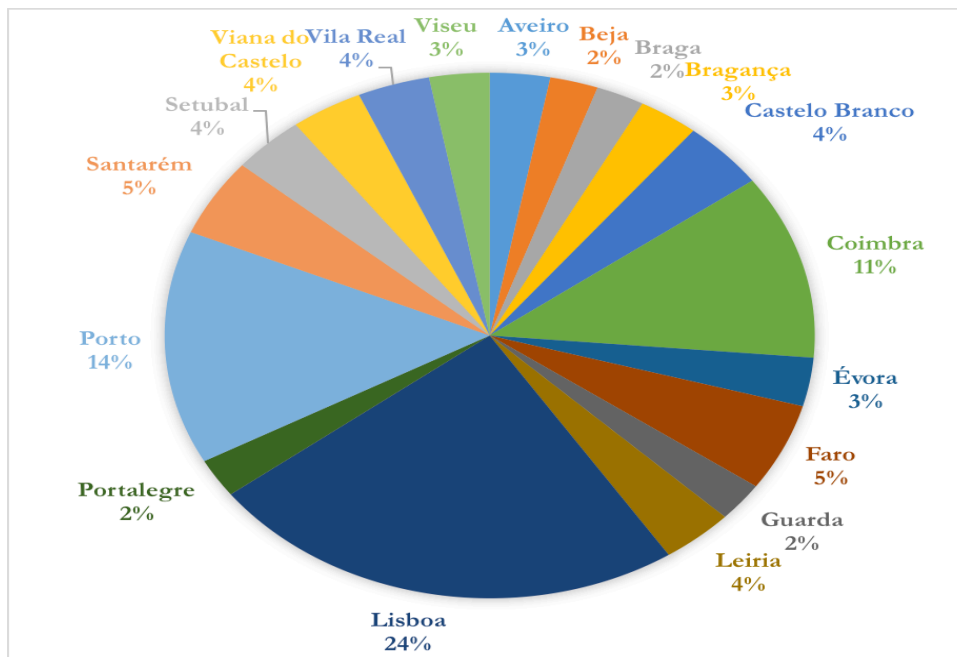


Gráfico 5.1 - Localização Geográfica dos Institutos de Ensino Superior

Fonte: Própria

Da análise ao gráfico 5.1, procedeu-se à sua distribuição por natureza do Instituto, tendo-se obtido os seguintes resultados:

- i. Relativamente às Universidades, foram enviados 72 questionários, com a distribuição evidenciada no gráfico 5.2:

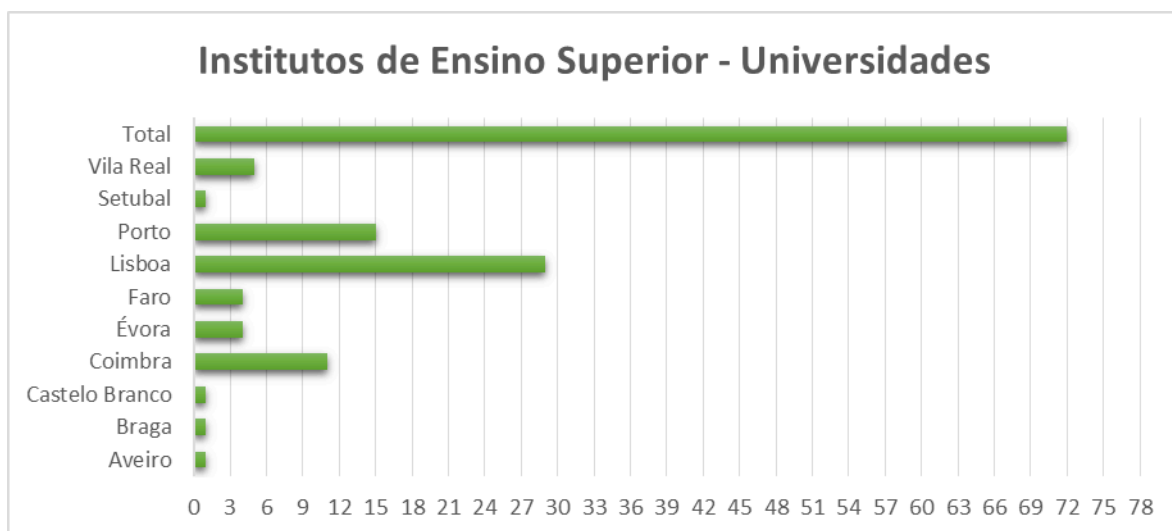


Gráfico 5.2 - Localização Geográfica- Universidades

Fonte: Própria

Através do gráfico 5.2, podemos constatar que as Universidades se localizam essencialmente no distrito de Lisboa (29), seguidamente o Porto com 15 Universidades e Coimbra com 11 institutos de ensino superior públicos.

- ii. Já no que toca aos Institutos Politécnicos, foram enviados 95 questionários, conforme evidencia o gráfico 5.3, a sua distribuição é a seguinte:

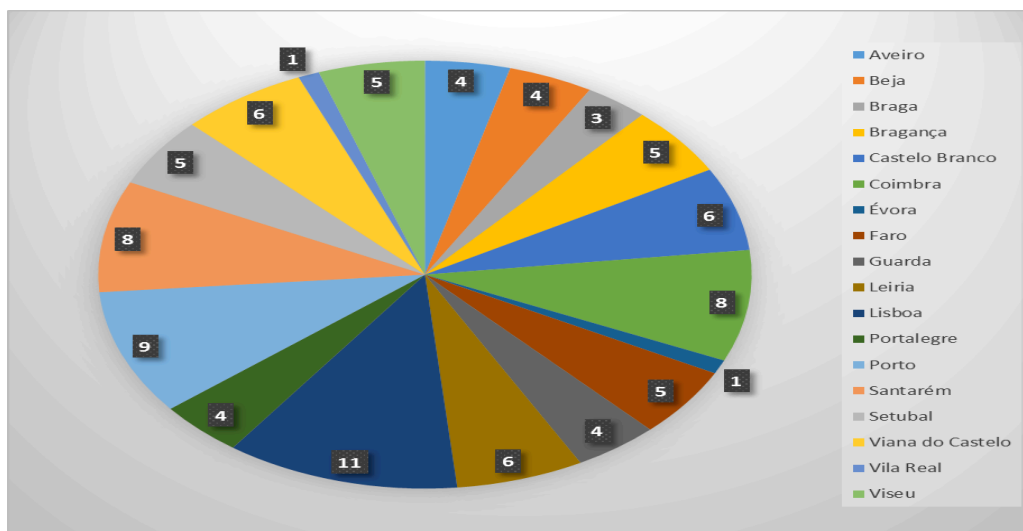


Gráfico 5. 3 - Localização Geográfica - Institutos Politécnicos

Fonte: Própria

Lisboa também lidera o *ranking* de Institutos Politécnicos com um total de 11, seguidamente o Porto com 9, depois vem Coimbra e Santarém com 8 institutos politécnicos de ensino superior.

## 2. Quanto às respostas obtidas dos questionários

De um total dos 167 questionários enviados, obteve-se 64 respostas positivas, o que se traduz numa representatividade de 38%, 5 respostas negativas (sendo que 2 das entidades não possuem atividade de auditoria interna pelo que preferem não responder ao questionário e as outras 3 não responderam ao questionário) e 98 não responderam ao questionário.

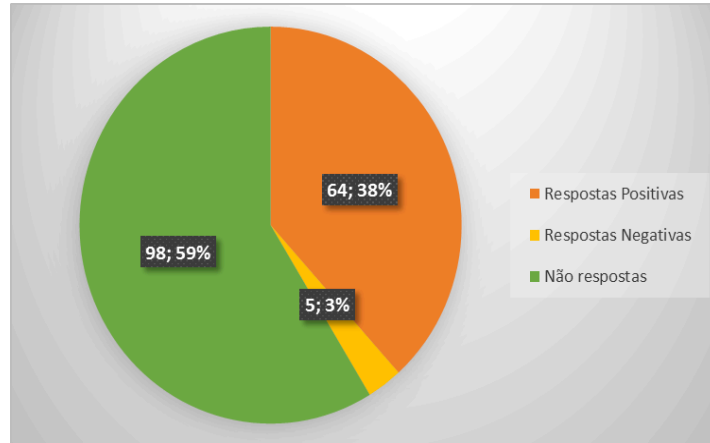


Gráfico 5. 4 - Respostas ao questionário

Fonte: Própria

Do total de 38% de respostas positivas, 37% correspondem a respostas vindas de institutos de ensino universitário e 63% de respostas obtidas de institutos de ensino politécnico.

## 5.6 Resultados do Estudo Empírico

De seguida apresentam-se os principais resultados obtidos, tanto de natureza quantitativa como de natureza qualitativa. Em relação ao tratamento dos dados, e em face da natureza exploratória do estudo, foi feita uma análise dos resultados em termos de estatística descritiva.

### 5.6.1 Análise das respostas obtidas

Após a recolha das respostas obtidas foram analisados os dados tendo em atenção o âmbito e objetivo deste estudo, no qual consiste em averiguar a existência e a importância da auditoria interna nas instituições de ensino superior público em Portugal continental, no que diz respeito às Universidades e aos Institutos Politécnicos.

Assim, partindo deste pressuposto foi feita a análise da resposta individual de cada questão colocada e no final as conclusões globais retiradas deste estudo.

Neste contexto apresentamos de seguida a análise de cada questão do questionário.

#### 1.<sup>a</sup> Questão: A Instituição é objeto de Auditoria?

A primeira questão é fundamental para o desenvolvimento do estudo e consiste em saber se a instituição é objeto de auditoria.

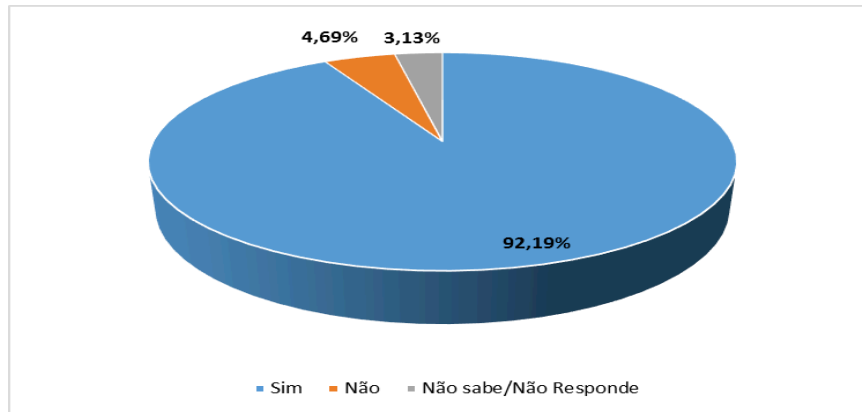


Gráfico 5. 5 - Instituições Objeto de Auditoria

Fonte: Própria

Como podemos observar através do gráfico 5.5, do total das 64 instituições que responderam ao questionário, cerca de 92% (59 respostas) indicam que a instituição é objeto de auditoria, 5% não são objeto de auditoria e cerca de 3% não responderam a esta questão. Neste contexto e considerando o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (Lei n.º 62/2007) que determina a aplicação da auditoria às instituições de ensino superior, há 5% que não cumpre com a Lei (3 instituições responderam negativamente a esta questão) e 3% respondeu negativamente “não sabe/Não responde” (2 instituições). Das instituições que responderam que “Não” ou “Não sabe/Não responde” a esta questão, passam automaticamente para a última questão deste questionário.

**2.ª Questão:** Sinalize os tipos de auditoria que são realizados na Instituição.

A segunda questão é destinada apenas às instituições que responderam positivamente à questão anterior e pretende-se saber que tipos de auditoria são realizados na Instituição.

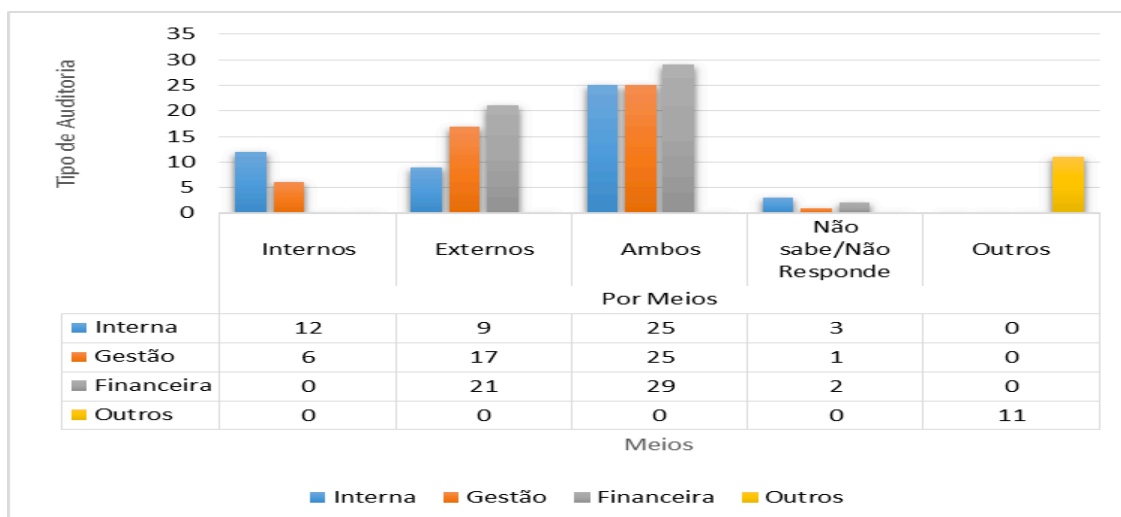


Gráfico 5. 6 - Tipos de Auditoria Realizados nas Instituições

Fonte: Própria

Da análise aos resultados obtidos observou-se que, a maior parte das instituições realizam auditoria interna, de gestão e financeira utilizando tanto meios internos como meios externos. Através de meios externos podemos constatar que há um grande enfoque para a área financeira, sendo esta área de extrema importância pois traduz as contas e a gestão dos dinheiros públicos (gastos e receitas) da instituição. Algumas instituições referem ainda a realização de outras auditorias tais como auditorias internas no âmbito da ISO 9001:2008 (referencial de gestão de qualidade); avaliação e acreditação de cursos pela A3ES<sup>22</sup>; a área académica e auditorias no âmbito dos projetos realizadas por auditores externos (gráfico 5.6).

**3.<sup>a</sup> Questão:** Quais são as vantagens para a Instituição da existência de um Departamento de Auditoria Interna?

Através da terceira questão pretende-se saber a opinião dos inquiridos sobre as vantagens para a instituição da existência de um departamento de auditoria interna, dando várias opções de resposta. No questionário, solicitamos que escolham no máximo 3 opções de resposta por

---

<sup>22</sup> Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior (A3ES), é uma fundação de direito privado, constituída por tempo indeterminado, dotada de personalidade jurídica e reconhecida como de utilidade pública. A missão da A3ES consiste em garantir a qualidade do ensino superior em Portugal, através da avaliação e acreditação das instituições de ensino superior e dos seus ciclos de estudos, bem como no desempenho das funções inerentes à inserção de Portugal no sistema europeu de garantia da qualidade do ensino superior.

ordem de relevância, mas a maior parte das instituições mencionou mais do que três, e neste caso tivemos em conta todas as respostas.

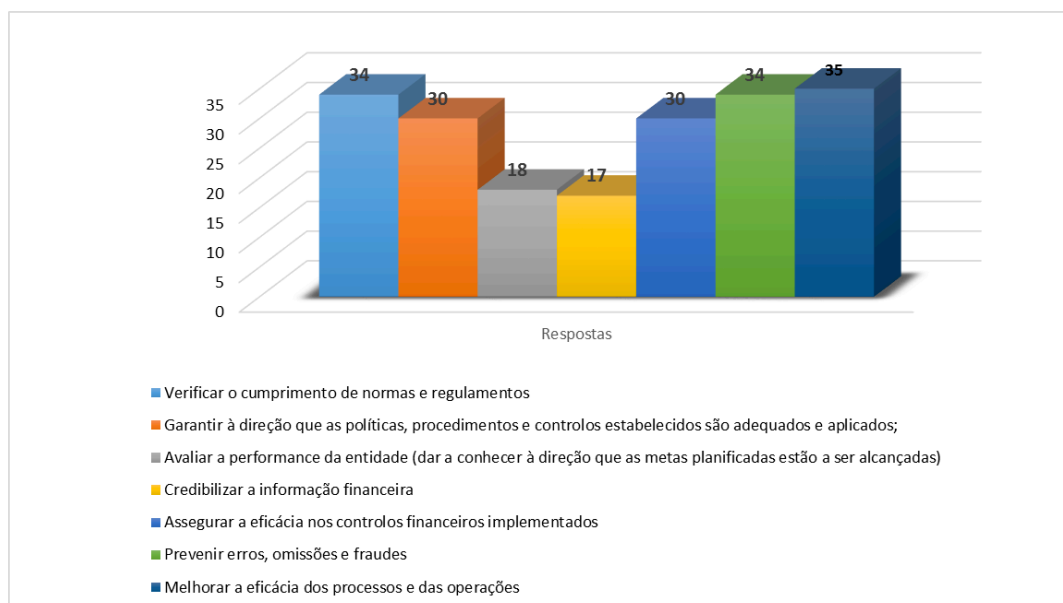


Gráfico 5.7 - Vantagens da Existência de um Departamento de Auditoria Interna para a Instituição

Fonte: Própria

Analisando as respostas, podemos constatar que a vantagem assinalada como a mais significativa é a melhoria da eficácia dos processos e das operações onde se obtiveram 35 respostas, em seguida foi a verificação do cumprimento de normas e regulamentos e na prevenção de erros, omissões e fraudes, com 34 respostas e com 30 respostas assegurar a eficácia nos controlos financeiros implementados, bem como garantir à direção que as políticas, procedimentos e controlos estabelecidos são adequados e aplicados.

**4.ª Questão:** Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à instituição?

A partir desta questão pretendeu-se saber a opinião dos inquiridos sobre se a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à instituição.

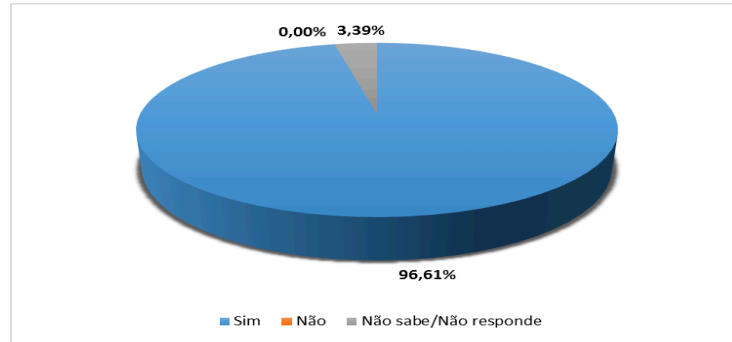


Gráfico 5. 8 - Opinião das instituições sobre a criação de valor da atividade de auditoria

Fonte: Própria

A partir do gráfico 5.8 podemos constatar que cerca de 97% respondeu positivamente a esta questão e 3% decidiu não responder, não havendo nenhuma entidade que respondesse negativamente a esta questão.

**5.<sup>a</sup> Questão:** A instituição possui um Departamento de Auditoria Interna?

Através desta pergunta pretendeu-se saber se a instituição possui um Departamento de Auditoria Interna, pergunta fundamental no âmbito do nosso estudo. É a partir desta questão que vamos desenvolver o nosso estudo a nível da auditoria interna, a partir das respostas positivas das instituições. As instituições que respondem “Não” ou “Não sabe/Não responde” a esta questão, passam automaticamente para a última questão deste questionário.

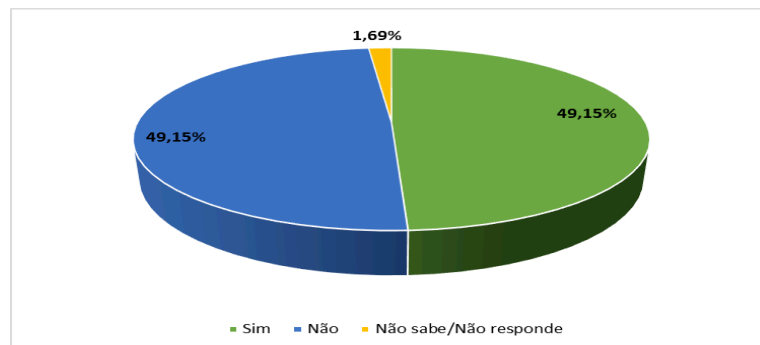


Gráfico 5. 9 - Existência do departamento de auditoria interna nas instituições

Fonte: Própria

Conforme se pode observar pelo gráfico 5.9, das 59 instituições que são objeto de auditoria, 29 possuem um departamento de auditoria interna (49%) (distribuindo-se os resultados por 6 institutos universitários e 23 institutos politécnicos), 29 não possuem um departamento de auditoria interna e 1 responde a opção “Não sabe/Não responde”. A partir das respostas

obtidas, podemos constatar um maior enfoque dos Institutos Politécnicos quanto à atividade e existência de um departamento de auditoria interna.

**6.ª Questão:** A existência de um Departamento de Auditoria Interna decorre de: (obrigação legal/Facultativa)

A partir desta questão pretendeu-se saber donde advém a existência de um departamento de auditoria interna.

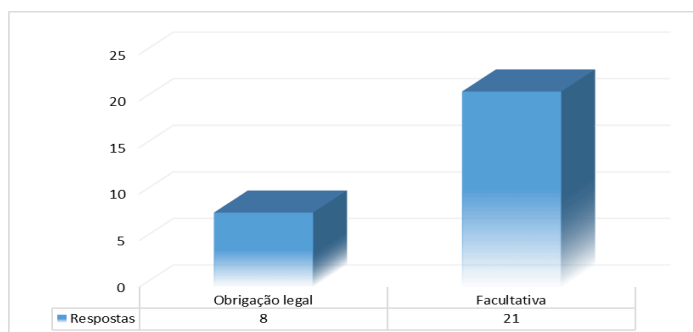


Gráfico 5.10 - Tipo de obrigação

Fonte: Própria

Relativamente a esta questão, cerca de 72% identifica esta obrigação como facultativa, cabendo à instituição a decisão quanto à existência do departamento de auditoria interna. Apenas 8 das instituições responderam que a existência decorre de obrigação legal.

**7.ª Questão:** Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?

Através desta questão pretende-se aferir a dependência hierárquica do departamento de auditoria interna.

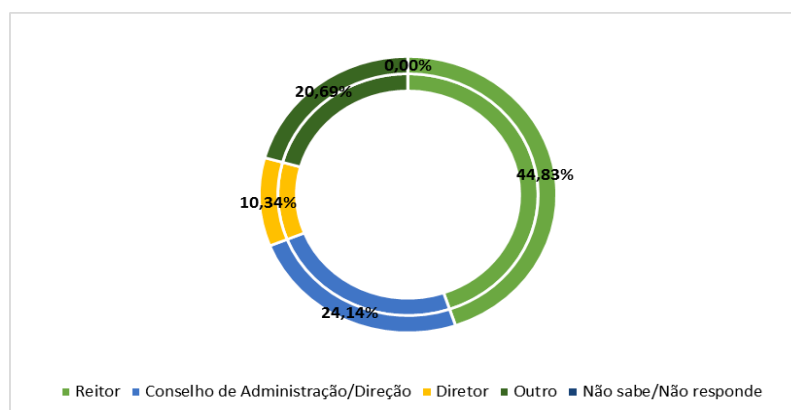


Gráfico 5.11 - Dependência hierárquica do departamento de auditoria interna

Fonte: Própria

Através do gráfico 5.11, podemos constatar que na maioria das instituições (69%) o departamento de auditoria interna depende do reitor (45%) e do Conselho de Administração/Direção (24%).

**8.ª Questão:** Qual o número de pessoas do Departamento de Auditoria Interna?

A partir desta questão, pretendeu-se saber por quantas pessoas é constituído o departamento de auditoria interna.

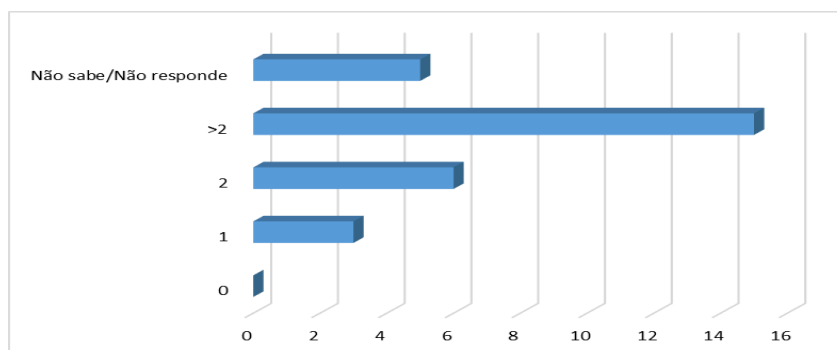


Gráfico 5.12 - Número de pessoas pertencentes ao departamento de auditoria interna

Fonte: Própria

Observando o gráfico 5.12, podemos afirmar que na maior parte das instituições o departamento de auditoria interna é constituído por mais do que duas pessoas. Através desta questão e relacionando-a com a seguinte, pretendeu-se saber a formação destas pessoas.

**9.ª Questão:** Qual a formação do responsável do departamento de Auditoria Interna?

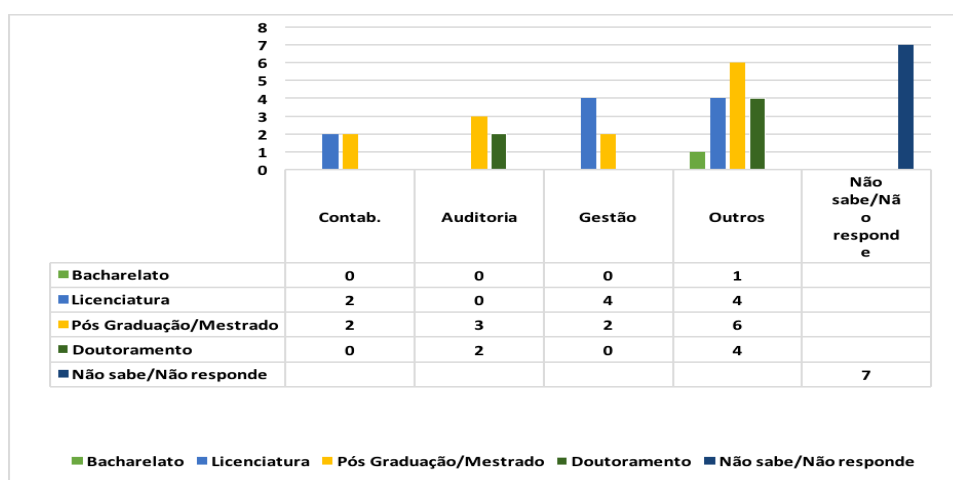


Gráfico 5.13 - Formação do responsável do departamento de auditoria interna

Fonte: Própria

A nível de formação académica, verifica-se que cerca de 13 pessoas possuem no mínimo Pós-graduação/Mestrado em várias áreas, sendo que apenas 3 destas pessoas apresentam formação do 2.º e 3.º ciclo em Auditoria. No que toca ao 3.º ciclo, 2 possuem o grau (Doutoramento) na área de Auditoria e 4 noutras áreas.

**10.ª Questão:** Caraterização da Entidade

Através desta pergunta pretende-se saber o tipo de instituição e a sua dimensão através do número de alunos que estas contêm.

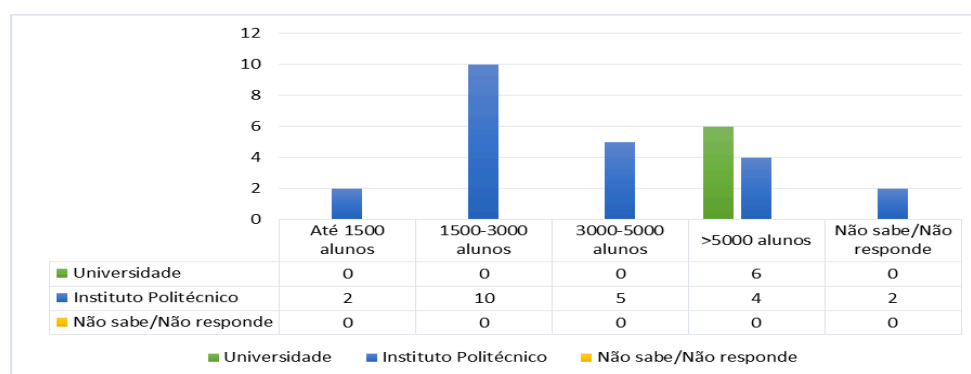


Gráfico 5.14 - Caraterização da entidade

Fonte: Própria

Das 29 entidades que contêm um departamento de auditoria interna, e no que diz respeito às Universidades, podemos observar através do gráfico 5.14 que estas apresentam mais de 5000 alunos, o que significa que o departamento de auditoria interna existe sobretudo em entidades de grande dimensão. Quanto aos Institutos Politécnicos, os que apresentam em maior número um departamento de auditoria interna têm uma dimensão que varia entre 1500 e 3000 alunos (entidade de pequena dimensão). Como podemos observar através do gráfico 5.14 existe uma maior preocupação relativamente à auditoria interna nos Institutos Politécnicos.

**11.ª Questão:** O Departamento de Auditoria Interna possui um manual com as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

Através desta pergunta pretendeu-se saber se a instituição possui um manual de normas e procedimentos nas diversas áreas e funções que executa.

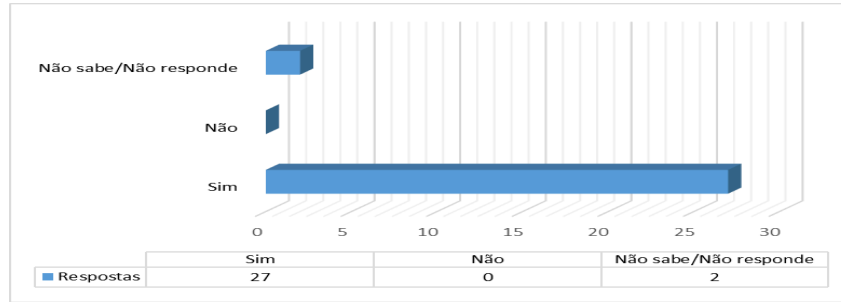


Gráfico 5. 15 - Existência de normas e procedimentos

Fonte: Própria

Como podemos observar através do gráfico 5.15, a maior parte dos inquiridos respondeu afirmativamente a esta questão (27).

**12.<sup>a</sup> Questão:** As informações veiculadas pela atividade de Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão?

A partir desta questão pretendeu-se saber qual o papel da auditoria interna como instrumento de apoio aos gestores/direção na tomada de decisão.

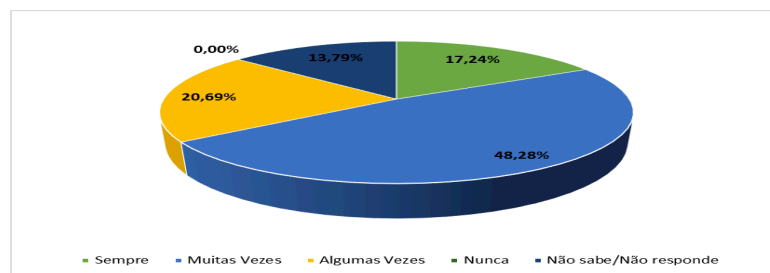


Gráfico 5. 16 - Influência da auditoria no processo de tomada de decisão

Fonte: Própria

Através do gráfico 5.16, podemos constatar que muitas vezes (48%) o trabalho da auditoria interna é relevante no que diz respeito à tomada de decisão (14 respostas), sendo um meio para atingir um fim a concretização dos objetivos pretendidos. Cerca de 17% consideram que as informações resultantes da atividade de auditoria interna são sempre relevantes para a tomada de decisão e cerca de 21% dos inquiridos respondem a opção “algumas vezes” a esta pergunta.

**13.<sup>a</sup> Questão:** A entidade possui normas e procedimentos de controlo interno?

Sendo o controlo uma área crucial para o bom desempenho e organização das instituições, pretende-se saber se a entidade possui normas e procedimentos de controlo interno.

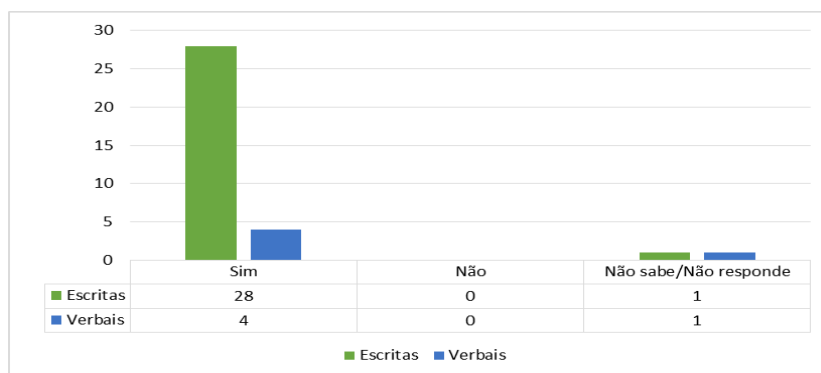


Gráfico 5. 17 - Existência de normas e procedimentos de controlo interno

Fonte: Própria

A partir das respostas obtidas, consta-se que maior parte das instituições (28) contém as normas e procedimentos de controlo interno, sendo que dessas 4 instituições apresentam também normas verbais. As instituições que respondem “Não” ou “Não sabe/Não responde” (neste caso apenas 1) a esta questão, passam automaticamente para a questão número 18.

**14.<sup>a</sup> Questão:** Em que áreas?

Através da resposta à questão anterior, das entidades que contêm normas e procedimentos de controlo interno pretende-se saber em que áreas existem essas normas.

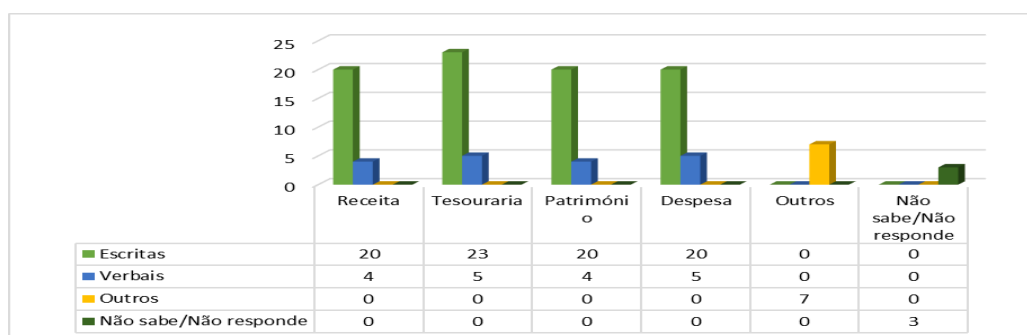


Gráfico 5. 18 - Áreas onde existem normas e procedimentos de controlo interno

Fonte: Própria

Das 28 instituições que responderam à questão anterior, a sua maioria apresentam normas escritas no que diz respeito às áreas da receita (20), tesouraria (23), património (20) e da despesa (20), sendo que em menor número algumas delas apresenta também normas verbais nestas áreas. Há instituições que identificam outras áreas, como é o caso do funcionamento dos cursos e serviços, manual de qualidade, ensino, aprendizagem, planeamento, stocks,

economato, formação, internacionalização, recursos humanos, gestão estratégica, ambiente higiene e segurança e outros domínios inerentes à atividade da instituição.

**15.ª Questão:** As normas e procedimentos de controlo interno são divulgados?

Através desta questão pretende-se saber se as normas e procedimentos de controlo interno são divulgados a todos os trabalhadores da entidade ou apenas aos trabalhadores das áreas a que dizem respeito.

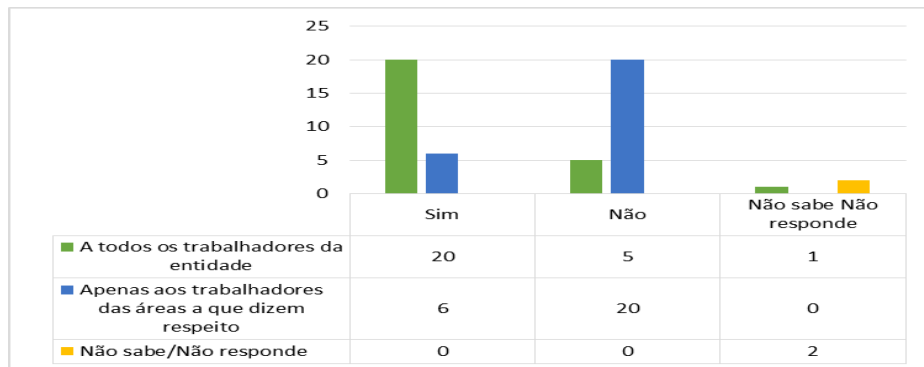


Gráfico 5. 19 - Divulgação das normas e procedimentos de controlo interno

Fonte: Própria

Como podemos constatar através do gráfico 5.19, na maior parte das instituições (20) estas são dadas a conhecer a todos os trabalhadores da entidade, o que leva a um maior rigor por parte dos trabalhadores na execução e controlo do seu trabalho. Apenas 6 instituições responderam que apenas são divulgadas as normas e procedimentos de controlo interno aos trabalhadores das áreas a que dizem respeito.

**16.ª Questão:** Os procedimentos, normas e regulamentos são revistos pela entidade?

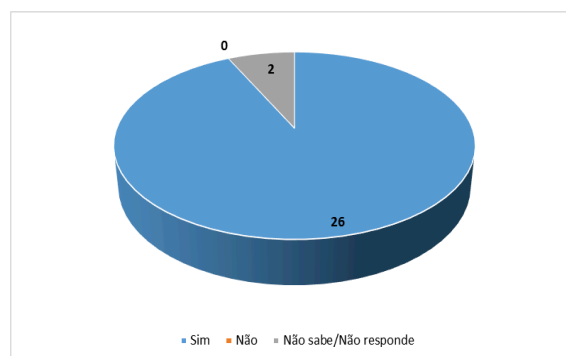


Gráfico 5. 20 - Revisão das normas de controlo interno

Fonte: Própria

Através dos gráficos 5.20 podemos constatar que na maior parte das instituições (26) fazem a revisão das normas, procedimentos e regulamentos. As instituições que respondem “Não” ou “Não sabe/Não responde” (neste caso apenas 2) a esta questão, passam automaticamente para a questão número 18.

**17.<sup>a</sup> Questão:** Com que frequência são revistas?

Através da resposta à questão anterior, nomeadamente das entidades que fazem revisão das normas e procedimentos de controlo interno pretende-se saber com que frequência ocorre esta revisão.

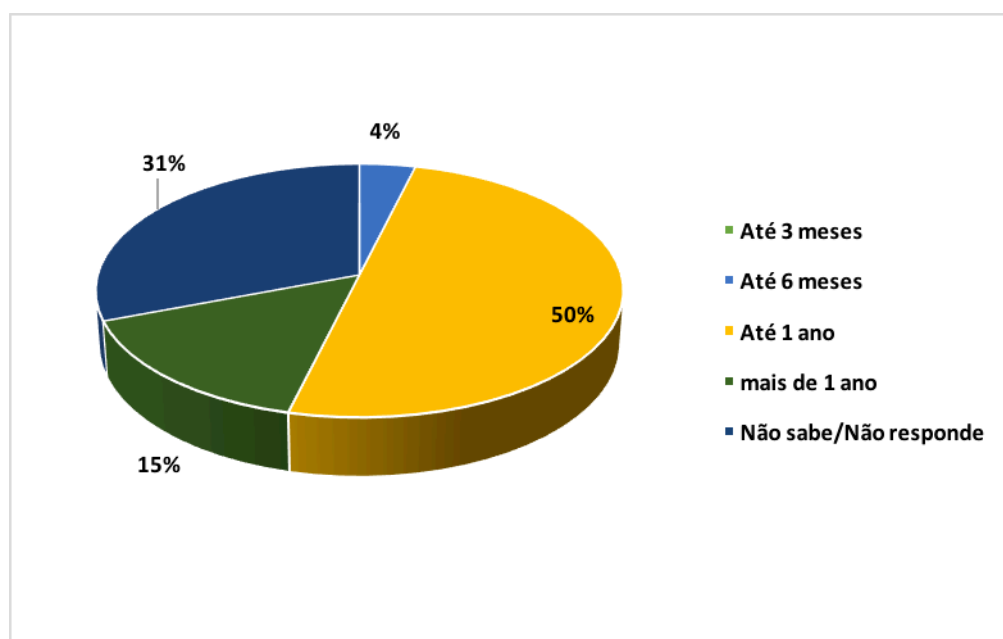


Gráfico 5. 21 - Frequência com que as normas de controlo interno são revistas

Fonte: Própria

Observando o gráfico 5.21 constatamos que em cerca de 52% as normas de controlo interno são revistas anualmente e 16% são revistas num período superior a um ano.

**18.<sup>a</sup> Questão:** A entidade possui um plano de Gestão de Riscos e Corrupção e Infrações Conexas?

Passando agora para o contexto da gestão do risco, pretendeu-se saber se as entidades possuem um plano de gestão de riscos e corrupção e infrações conexas.

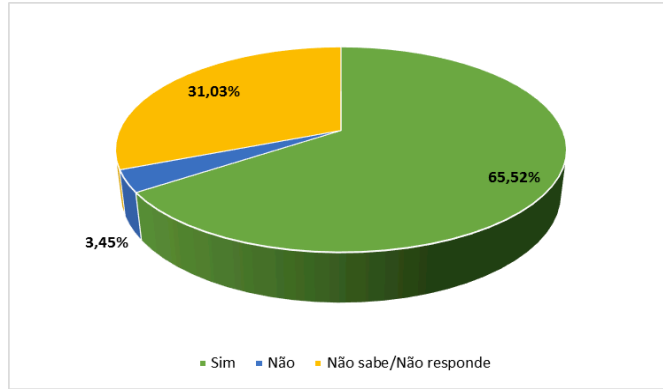


Gráfico 5. 22 - Existência de um plano de gestão de riscos, corrupção e infrações conexas

Fonte: Própria

Conforme o gráfico 5.22, podemos constatar que cerca de 65% das instituições (19) apresentam um Plano de Gestão de Riscos, Corrupção e Infrações Conexas. As instituições que respondem “Não” ou “Não sabe/Não responde” (neste caso 10) a esta questão, passam automaticamente para a questão número 20.

**19.ª Questão:** Quais as ações/procedimentos de intervenção previstos no plano?

Esta questão vem em continuação da anterior e é destinada às instituições que responderam positivamente à questão anterior. Neste sentido, importa ainda saber quais as ações/procedimentos de intervenção previstos no plano.

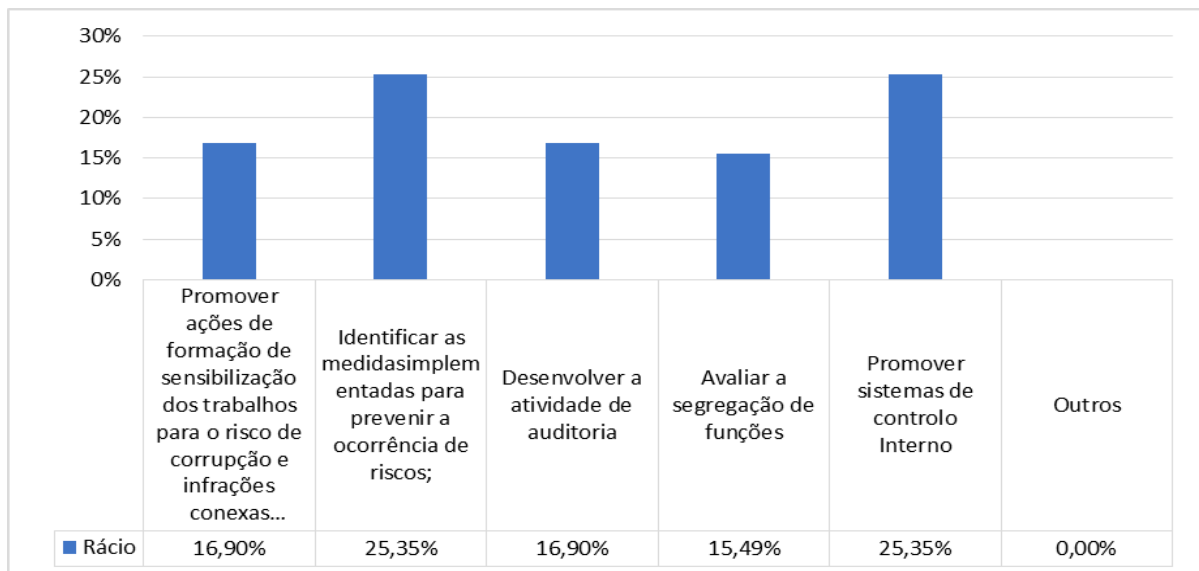


Gráfico 5. 23 - Ações/procedimentos de intervenção previstos no plano

Fonte: Própria

No gráfico 5.23, podemos constatar que cerca de 25% das ações previstas no plano pretendem promover os sistemas de controlo interno e identificar medidas implementadas para prevenir a ocorrência de riscos. Seguidamente é apresentado com cerca de 17% de respostas que o plano pretende promover ações de formação de sensibilização dos trabalhadores para o risco de corrupção e infrações conexas relativamente a cada área ou departamento e desenvolver a atividade de auditoria.

**20.<sup>a</sup> Questão:** Qual o grau de importância dada pela instituição ao Departamento de Auditoria Interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento de normas e procedimentos?

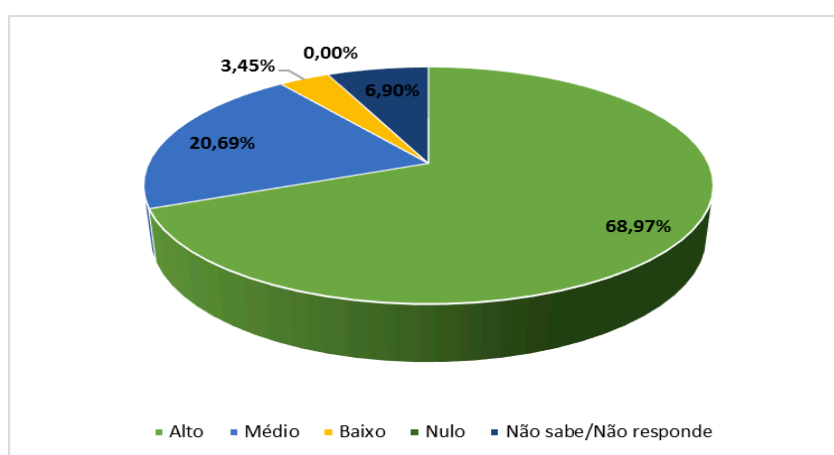


Gráfico 5. 24 - Importância dada pela instituição ao departamento de auditoria interna.

Fonte: Própria

Observando o gráfico 5.24 constata-se que cerca de 69% das instituições (20) considera a atividade de auditoria como um elemento importante no seio da sua organização, daí que o departamento de auditoria interna seja considerado pela instituição de ensino superior como de nível de importância relativamente alto.

**21.<sup>a</sup> Questão:** A Auditoria Interna tem um papel relevante na identificação e avaliação dos riscos relevantes nas diversas áreas?

Através desta questão pretende-se saber se a atividade de auditoria interna apresenta um papel relevante no que toca à identificação e avaliação dos riscos relevantes nas diversas áreas no âmbito da atividade da instituição.

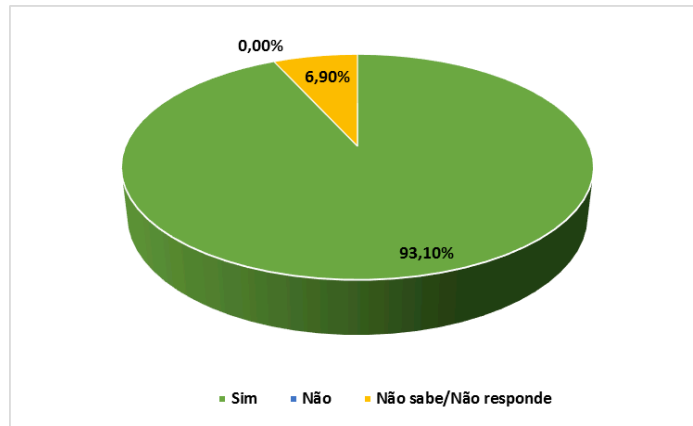


Gráfico 5. 25 - Opinião das instituições sobre a importância dada pela instituição ao departamento de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento de normas e procedimentos

Fonte: Própria

Observando o gráfico 5.25 constata-se que em cerca de 93% de respostas (27) a atividade de auditoria interna contribui para a identificação, avaliação e nomeadamente para ações de melhoria a prevenção dos riscos que possam surgir nas diversas áreas da instituição, pelo que não houve respostas negativas a esta questão, havendo apenas 7% das instituições que responderam “Não sabe/Não responde”.

**22.ª Questão:** A existência da atividade de auditoria contribui para a economia, eficiência e eficácia da organização (da gestão em geral, operações e processos)?

Através desta questão pretende-se saber se a atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da instituição, no que toca à gestão, operações e processos da instituição.

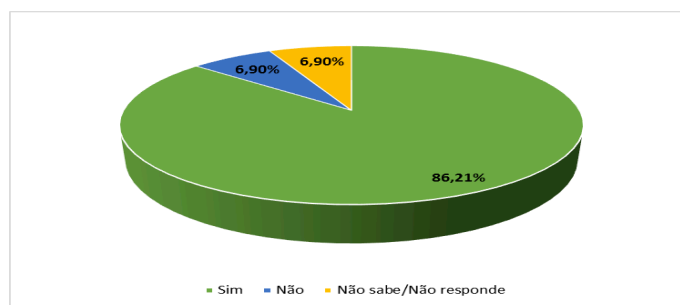


Gráfico 5. 26 - Opinião das instituições quanto à existência da atividade de auditoria contribui para a economia, eficiência e eficácia da organização.

Fonte: Própria

Observando o gráfico 5.26, podemos constatar que cerca de 86% dos inquiridos (25) respondem positivamente a esta questão, sendo que 6,90% discorda (2).

**23.ª Questão:** A atividade de auditoria é sujeita a avaliação?

Considerando a avaliação da atividade de auditoria interna um elemento importante, pretende-se saber se o departamento de auditoria interna é sujeito a avaliação, a sua periodicidade e por quem é realizada a avaliação.

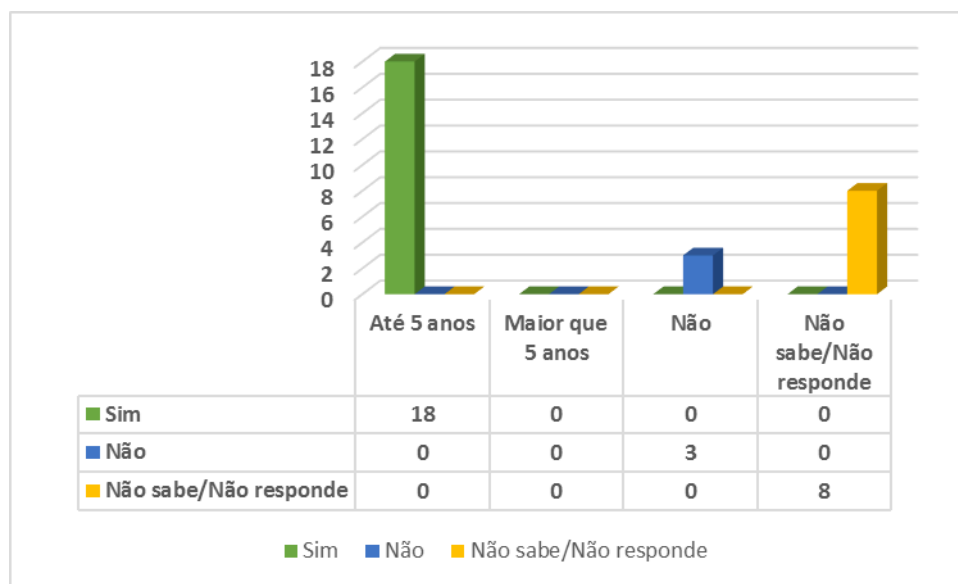


Gráfico 5. 27 - Avaliação da atividade de auditoria interna

Fonte: Própria

Observando o gráfico 5.27, na maior parte das instituições (18) é efetuada uma avaliação da atividade de auditoria interna até 5 anos. As instituições que respondem “Não” ou “Não sabe/Não responde” (neste caso 11) a esta questão, passam automaticamente para a questão número 25.

**24.ª Questão:** Quem faz essa avaliação?

Através da resposta à questão anterior, pretendeu-se saber das instituições que são sujeitas a avaliação da atividade de auditoria por quem é feita a avaliação.

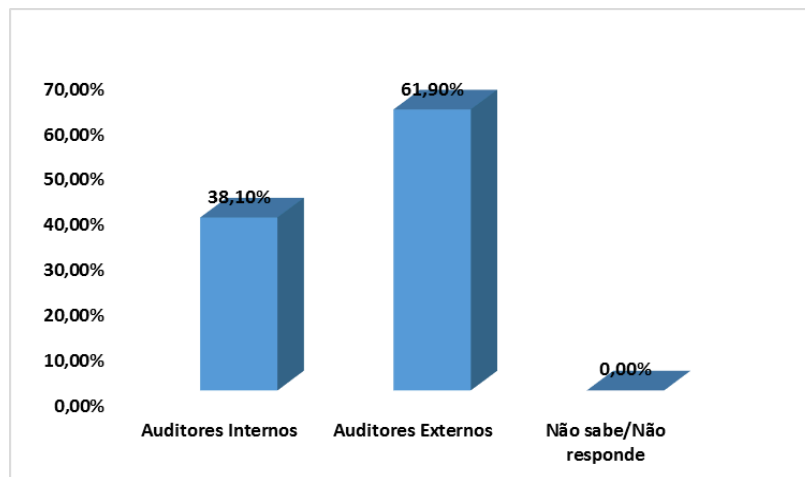


Gráfico 5. 28 - Pessoa que executa a avaliação da atividade de auditoria interna

Fonte: Própria

Das instituições que fazem esta avaliação, ela é exercida maioritariamente por auditores externos (com cerca de 62% de respostas) e por auditores internos (38% de respostas).

**25.<sup>a</sup> Questão:** Se não possuem um departamento de auditoria interna, têm intenções de criar um?

Por último, pretendemos saber para as instituições que não possuem um departamento de auditoria interna, se têm a intenção de criar um.

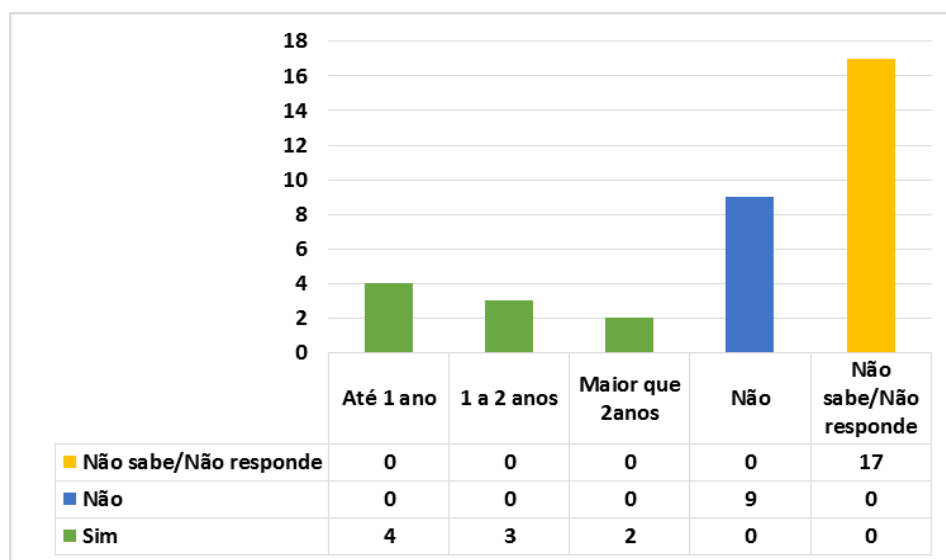


Gráfico 5. 29 - Intenção de criar um departamento de auditoria interna na instituição

Fonte: Própria

Analisando as respostas obtidas, e através do gráfico 5.29, podemos observar que maioritariamente as instituições não sabem ou não respondem a esta questão (17).

Das respostas positivas obtidas, 4 instituições têm intenção de criar um departamento de auditoria interna dentro de 1 ano (estas respostas correspondem nomeadamente a 1 de uma universidade e 3 de Institutos Politécnicos), 3 instituições pretendem criar um departamento de auditoria interna dentro de 1 a 2 anos (2 respostas de Universidades e 1 de um instituto politécnico) e por fim 2 instituições mencionam um prazo maior do que dois anos para criação do departamento.

Das instituições que não pretendem criar um departamento de auditoria interna, obtivemos 9 respostas, sendo 6 chegadas de Universidades e 3 de Institutos Politécnicos.

### **5.6.2 Síntese de análise de estudo**

Através do presente estudo podemos observar que em geral a atividade de auditoria interna já existe em algumas destas instituições, apresentando-se de uma forma mais significativa nas instituições de ensino politécnico do que nas Universidades. De facto, a auditoria interna é uma atividade recente em Portugal mas a experiência tem-nos mostrado que é fundamental para a boa governação das entidades públicas, apoiando na prestação de contas e protegendo os valores fundamentais da entidade, sendo um auxílio aos gestores na condução das atividades de uma forma mais transparente e eticamente correta para consecução dos objetivos inicialmente estabelecidos e na boa gestão dos dinheiros públicos.

Perante este estudo, podemos observar, através de um modo de opinião, a importância e as vantagens da atividade de auditoria interna, que de um modo geral é considerada como uma atividade importante para a instituição. Podemos observar, também, relativamente às instituições que possuem um departamento de auditoria interna, a forma como estão organizadas e a existência de normas e procedimentos a nível de controlo interno e gestão de riscos.



## 6. Conclusões

Neste capítulo serão apresentadas as principais conclusões do estudo levado a cabo, assim como as limitações que surgiram ao longo da sua realização e as perspetivas futuras.

Tendo presente o objetivo inicial de estudar o papel da auditoria interna nas instituições de ensino superior públicas, construiu-se um questionário que permitisse averiguar a existência e a importância da auditoria interna das referidas instituições.

Assim, com recurso à metodologia por questionário enviado às instituições de ensino superior públicas em Portugal Continental, pretendeu-se averiguar:

- Existência de um departamento de auditoria interna;
- Importância da existência da auditoria interna nestas instituições;

### 6.1 Principais Conclusões

O desenvolvimento deste trabalho que tem como objetivo averiguar a existência e a importância da atividade de auditoria interna no setor público no que toca a instituições de ensino superior, completado com um estudo empírico.

Inicialmente construiu-se um questionário e em seguida o estudo empírico, primeiro procedeu-se à clarificação de conceitos respeitantes às áreas de auditoria, auditoria interna e auditoria no setor público, efetuou-se um breve enquadramento e por fim a análise das respostas.

Neste contexto, concluiu-se que as atividades de auditoria no setor público devem ser estabelecidas corretamente de modo a permitir que as entidades possam cumprir o seu dever de responsabilidade e transparência perante os cidadãos e alcancem os seus objetivos de forma eficaz, eficiente e económica, tendo em vista uma adequada utilização dos dinheiros disponíveis. Assim, a auditoria é uma ferramenta que tem como objetivo contribuir para a melhoria do funcionamento das organizações públicas e a uma utilização mais eficiente dos recursos públicos.

No que concerne à auditoria interna, não obstante tratar-se de uma atividade recente em Portugal, têm sido dados passos essenciais no sentido de contribuir para a credibilidade da profissão e como consequência das instituições, designadamente ao nível do setor público, em que se tornou uma atividade frequente sobretudo nas grandes entidades.

No que toca ao presente estudo, através do estado de arte, procurou-se realçar a importância da auditoria, da auditoria interna e da auditoria no setor público como um importante instrumento ao serviço da gestão para persecução dos seus objetivos e melhor gestão dos recursos. Através do estudo de caso analisou-se a existência e o papel da auditoria interna nas instituições de ensino superior públicas, sendo a sua presença relativamente recente. Considerando que estas instituições são geralmente entidades de grande dimensão, a função da auditoria interna pode revelar-se como um poderoso instrumento de apoio à gestão, dado que esta função está desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Significa que, a auditoria ao auxiliar uma determinada entidade a realizar os seus objetivos, normalmente a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, está em simultâneo a contribuir para a eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governança.

O estudo empírico realizado através da aplicação de um questionário e através da análise dos dados obtidos, permitiu retirar as seguintes conclusões:

- Todas as instituições de ensino superior que responderam positivamente ao questionário são objeto de auditoria, sendo a mais comum a auditoria externa, mais concretamente a auditoria financeira;
- A atividade de auditoria interna apresenta inúmeras vantagens para as instituições, com especial relevância ao nível da melhoria e eficácia dos processos e das operações, a verificação e o cumprimento das normas e regulamentos e na prevenção de erros, omissões e fraudes. Na nossa opinião todas as hipóteses apresentadas representam vantagens para qualquer instituição que apresente um departamento de auditoria interna. De facto e como podemos observar através da nosso estudo, a maior parte das instituições de ensino superior consideram que a auditoria interna acrescenta valor à organização e contribuiu para melhorar as operações das instituições ajudando na consecução dos objetivos. A maior parte das instituições considera também que o trabalho de auditoria interna é relevante no que diz respeito à tomada de decisões sendo um meio para atingir um fim quanto à concretização dos objetivos;
- Relativamente às instituições que possuem um departamento de auditoria interna, sendo esta atividade relativamente recente em Portugal, podemos concluir no que respeita às instituições de ensino superior públicas que ainda representam “uma

pequena fatia do bolo”, embora esta atividade tenha vindo a crescer no seio destas instituições. E, que a existência de um departamento de auditoria interna nestas entidades está relacionada com o tipo de organização de ensino superior, tendo-se verificado que são os serviços centrais<sup>23</sup> que mais desenvolvem esta atividade. Comparando os dois tipos de entidades abordadas, notou-se que existe uma maior preocupação por parte dos Institutos Politécnicos relativamente a esta atividade, pois através das respostas obtidas constatamos que algumas instituições já realizam auditoria interna enquanto as Universidades apresentam apenas esta atividade nos serviços centrais;

- A existência do departamento de auditoria interna, na sua maioria, depende da sua opção. Quanto à dependência hierárquica estas dependem do reitor e do conselho de administração. Deste modo, verifica-se que a função de auditoria interna reporta a um órgão com elevada responsabilidade dentro da organização de forma a garantir a sua independência e a permitir cumprir com as suas responsabilidades;
- Quanto às pessoas que trabalham nesta área, o departamento de auditoria interna, em quase todas as entidades, é constituído por mais de duas pessoas tendo o responsável do departamento formação adequada para o exercício dessas funções;
- Constatou-se também que a maior parte das instituições possui um manual de normas e procedimentos para a execução dos seus trabalhos, sendo este manual essencial dado que constitui um guia para a execução do trabalho;
- A maioria das instituições contém normas de controlo interno, verificando-se em maior número normas escritas, havendo, no entanto, também algumas normas verbais. Relativamente às áreas onde existem essas normas, destacam-se as áreas da tesouraria, receita, património e despesa, sendo as mesmas, normalmente, divulgadas a todos os trabalhadores da entidade. A existência de normas e procedimentos de controlo interno constituem um importante plano de organização, políticas, métodos e procedimentos

---

<sup>23</sup> Exemplo: Universidade de Lisboa, Universidade de Coimbra, (...).

de controlo definidos pelos responsáveis das entidades que contribuem para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma eficiente;

- Já quanto às normas de controlo interno, estas são normalmente revistas anualmente. Esta informação permite identificar se a instituição tem necessidades de melhoria, garantindo um maior controlo nos processos e atividades das instituições. Neste sentido, podemos observar que existe uma preocupação das entidades na constante atualização e melhoria dos seus processos de controlo relativamente às suas atividades;
- A maior parte das instituições contém um plano de gestão de riscos, corrupções e infrações conexas, tendo como objetivo promover os sistemas de controlo interno e identificar medidas para prevenir a ocorrência de riscos. Este plano é aplicado à estratégia do negócio e desenhado para identificar potenciais riscos que possam afetar a instituição, proporcionando um adequado alinhamento da estratégia com o perfil de risco da organização. Os inquiridos consideram, maioritariamente, que a atividade de auditoria interna contribui para a identificação, avaliação e nomeação para ações de melhoria e prevenção dos riscos que possam surgir nas diversas áreas da instituição;
- A atividade de auditoria interna nestas instituições contribui para o princípio dos 3E's, economia, eficiência e eficácia no que toca à gestão, operações e processos da instituição. De facto, a auditoria interna é considerada, dentro da organização, como uma atividade independente destinada a acrescentar valor à organização e melhorar as suas operações e processos, contribuindo para a redução e eliminação de erros a que estes possam estar sujeitos, auxiliando a organização na consecução dos seus objetivos e contribuir para a melhoria da eficácia dos processos da organização;
- Já a avaliação da atividade de auditoria é efetuada até a um máximo de 5 anos, sendo realizada na maior parte dos casos por auditores externos;
- Quanto às instituições que não possuem um departamento de auditoria interna, através do estudo efetuado, constatou-se que já existe uma crescente procura nesta atividade, tanto a nível de Institutos Politécnicos (conforme referido anteriormente) como dos institutos universitários.

Através desta investigação verificamos que a atividade de auditoria interna, tem vindo a crescer dentro das instituições públicas, embora a um ritmo pouco acelerado. No entanto

sendo a auditoria interna recente em Portugal, tem sido o setor privado que tem evidenciado um maior crescimento desta atividade. Pese embora o setor público não ter crescido ao ritmo esperado, as constantes reformas que têm vindo a ser operadas no setor público administrativo e com a necessidade de otimizar os recursos públicos, a atividade de auditoria interna nas instituições de ensino superior (que em geral são de grande dimensão) pode revelar-se como um poderoso instrumento de apoio na governação destas instituições.

## **6.2 Limitações de Âmbito**

O presente estudo apresentou algumas limitações que podemos apontar como a falta de documentação e investigação relativamente à auditoria no setor público, visto ainda ser uma atividade recente nestas instituições e a percentagem de ausência de respostas ao questionário que serviu de base ao desenvolvimento da nossa investigação.

Para além das dificuldades que surgiram desde o início da investigação, outras foram aparecendo que provocaram algumas restrições na realização deste estudo, nomeadamente:

- Inicialmente existia a expectativa de que o número de respostas iria ser mais elevado visto tratar-se de uma investigação de instituições de ensino superior, as quais, à priori, estariam mais sensibilizadas para este tipo de estudos;
- Ao tratar-se de uma investigação feita através de questionário, este apresenta sempre algumas limitações, no que toca à forma de obtenção de respostas (pois quem responde pode levar a respostas subjetivas com base na informação que dispõe ou pretender transmitir determinada informação que não corresponde à realidade) e ao conhecimento do inquirido sobre o assunto;
- A utilização deste instrumento de investigação comporta o risco de uma taxa de resposta reduzida, contudo devido a várias insistências, foi conseguido uma percentagem significativa de respostas (38%).

## **6.3 Perspetiva Futura**

O estudo desenvolvido pode ser aprofundado para realização de trabalhos futuros, pois à medida que se foi realizando este estudo foram surgindo novas linhas de investigação.

Da experiência adquirida através desta investigação e tendo em consideração a importância das instituições de ensino no nosso país seria importante desenvolver outros estudos, tanto a nível da auditoria como noutras áreas. Assim, sugerem-se três tópicos de trabalho, que podem ser aprofundados:

- O Papel da auditoria interna nas Instituições de Ensino Superior – aplicado ao setor privado;
- Comparação do papel da auditoria interna nas instituições de ensino superior públicas e privadas;
- Abordagem da auditoria externa no setor público administrativo, mais concretamente aplicado a um serviço e fundo autónomo.



## Referências Bibliográficas

- AICPA - *The Commission of Auditor's Responsibilities: Report, conclusions and recommendations*. New York: 1978.
- ALMEIDA, Bruno José machado de – **Manual de auditoria financeira: uma análise integrada baseada no risco**. Lisboa: Escolar, 2014. ISBN: 978-972-592-427-3
- ALMEIDA, Bruno José Machado de – **Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco**, Lisboa: Escolar Editora, 2014. ISBN: 978-972-592-427-3.
- ALMEIDA, Domingos M. Sequeira – **O Valor da Auditoria Interna**. Revista trimestral de Auditoria Interna, Outubro a Dezembro 2006,n.º 25.
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de – **Auditoria Previsional e Estratégica**. Lisboa: Editor: Vislis Editores, Lda. 2000 ISBN: 972-52-0082-9
- ALVES, Gabriel – **Apontamentos de Teoria de Auditoria**, 2012.
- ARENS, Alvin A; ELDER, Randal J.; BEASLEY, Mark S. – **Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach**. 14ª Edição; Harlow: Pearson, 2012. ISBN: 978-0-273-75494-7
- BORDEIRA, Guilherme; PINHEIRO, Irene – **Auditoria e Controlo Interno – Guia do Formando: Sistema modular de formação profissional**. 1ª Edição; Lisboa: Instituto do Emprego e Formação profissional: Instituto de gestão financeira da Segurança Social, 2000. ISBN: 972-8559-54-2.
- CAIADO, António c. Pires; PINTO, Ana Calado - **Manual do plano oficial de contabilidade pública**. Editora áreas. 2002. ISBN: 9789728472160
- CARRILHO, Marília Dias – **A Gestão Pública e a Auditoria – Perspectiva dos gestores sobre a importância, as funções e o papel da auditoria**. 2011. Dissertação de Mestrado. 2011. ISCAL
- COMISSÃO EUROPEIA – **Política de auditoria: as lições da crise**. Livro Verde. 2010. Bruxelas (Texto relevante para efeitos do EEE).

- CONDE, Paula Dias Camacho – **A Gestão e Avaliação do Risco: Perspectiva das organizações e da Auditoria no Sector Público**. 2011. Dissertação de Mestrado. ISCAL
- COSTA, A. Carvalho; Torres, Maria do Rosário – **Controlo e Avaliação da Gestão Pública**. 1996. Editor: Rei dos Livros. ISBN: 9789725106471
- COSTA, Carlos Baptista da – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 10ª Ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2014. ISBN 978-989-8305-64-0.
- EUGÉNIO, Teresa; GOMES, Sónia – **Verificação aos relatórios de sustentabilidade – Um desafio para os revisores oficiais de contas**. Revista Revisores e Auditores. abril a junho 2013, n.º 61.
- GEADA; Fátima – **Auditoria Interna – CAAI 2013**. Revista de Auditoria Interna – IPAI. Nº53, Outubro a Dezembro de 2013.
- GUIMARÃES, J. Fernando Cunha – **Contributo para a história da revisão de Contas em Portugal**. Revista Revisores e Auditores. Outubro/Dezembro 2004, n.º 27
- IIA - *The Institute of Internal Auditors. A vision for the future: professional practices framework for internal auditing: report of the guidance task force to the IIA's board of directors*. 1999.
- INTERNAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – **Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros trabalhos de garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados**. Edição 2010. ISBN: 978-972-99043-6-3
- MARÇAL, Nelson; MARQUES, Fernando Luís – **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público**. 1ª Edição. Lisboa: Edições Silabo; 2011. ISBN:978-972-618-626-6.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques – **Intensificar o Papel da Auditoria no Sector Público: Uma Oportunidade para Reforço da Eficiência nas Organizações**. Fisco n.º 111/112, janeiro 2004, Ano XV. PP 105-119. ISSN: 0872-9506
- MOELLER, Robert – **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**. – 7ª Edição. Publicado por John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. 2009. ISBN: 978-0-470-29303-4

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – **Auditoria Interna: Função e Processo**. 4ª Edição; Áreas Editora, 2013. ISBN:978-989-8058-81-2.

MORENO, Carlos – **Finanças públicas: Gestão, Controlo e Auditoria dos Dinheiros Públicos**. 3.º Edição, Lisboa :Universidade Autónoma de Lisboa, 2006. ISN: 972-8094-32-9

PEREIRA, Paulo Trigo; AFONSO, António; ARCANJO, Manuela; SANTOS, José Carlos Gomes – **O Sector Público em Portugal: Âmbito, Estrutura e Contas**. Economia e Finanças Públicas. 3.ª ed. Lisboa: Escolar Editora, 2009. ISBN: 978-972-592-242-2.

PINHEIRO, Joaquim leite – **Auditoria Interna Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos** – 3ª Edição. Lisboa: Editora: Letras e Conceitos, Lda, setembro 2014. ISBN: 978-989-8305-74-9

PINTO, Ana Calado; SANTOS, Paula Gomes dos; MELO, Tiago Joanaz de – **Gestão Orçamental e Contabilidade Pública**. Cacém: ATF-Edições Técnicas; 2013. ISBN: 978-989-96412-7-3.

PIRES, Ana Marinho - **Impacto da Lei Sarbanes- Oxley no sistema de controlo interno das empresas cotadas nos EUA – O Caso Português**. Lisboa: Universidade Aberta/ Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, junho de 2008, Dissertação de Mestrado.

SARAIVA, Elsa Cristina de Sá Martins – **A Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior – O Caso do Ensino Público Politécnico**. Instituto Politécnico de Viseu, Novembro 2010. Dissertação de Mestrado em Finanças Empresariais.

SILVESTRE, Hugo Consciência – **Gestão Pública: Modelos de Prestação no Serviço Público**. Lisboa: Escolar editora, 2010. ISBN: 978-972-592-259-0

TRIBUNAL DE CONTAS, Portugal – **Como utilizar a auditoria e o controlo de gestão para combater eficazmente as novas modalidades de corrupção (A experiência Portuguesa)**. Lisboa Tribunal de Contas 1999.

TRIBUNAL DE CONTAS, Portugal – **Manual de auditoria e Procedimentos – 1º Volume**. Lisboa: Tribunal de Contas 1999.

## Documentos Consultados on-line:

ALBUQUERQUE, Fábio; MARCELINO, Manuela; LIMA, Maria – **O Risco: Definições e um breve enquadramento histórico**. Revista de revisores e auditores, janeiro a março de 2015. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/68/Auditoria.pdf>

ALVES, Joaquim José dos Santos – **Auditoria no Sector Público : Uma análise ao Sistema Português**. Revista Lusíada, Economia & Empresa. Lisboa, n.º 16/2003 [ Consult. 15 maio de 2015], Disponível em: [http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/933/1/LEE\\_n16\\_3.pdf](http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/933/1/LEE_n16_3.pdf)

BLEGVAD, Kristoffer, **INTOSAI's New Professional Standards Framework**. **International Journal of auditing**, October 2007. [Consult. 21 junho 2015] disponível em: <http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicaloct2007a.html>

CAIADO, António Pires; SILVEIRA, Olga; FERNANDES, Maria José – **Contabilidade Pública**. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. Lisboa, janeiro 2007. [Consult. 09 junho de 2015]. Disponível em: [http://1172489089\\_ctoc-apresentaçocontabilidadepublica.pdf](http://1172489089_ctoc-apresentaçocontabilidadepublica.pdf).

CEOROC – **Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** [Em linha]. ( 29 de Novembro de 2011). [Consult 21 mar. 2015] Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

CHEYSSON, C. – **Oitava Diretiva 84/253/CEE do conselho, de 10 de Abril de 1984**. Jornal Oficial n.º L 126 de 12/05/1984 p.0020-0026 [Consult. 15. abril. 2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:PT:HTML>

COMISSÃO EUROPEIA - **Livro Verde – Política de Auditoria: as lições da crise**. Bruxelas, 13/10/2010. Disponível em: [http://www.infoeuropa.eu/ocid.pt/opac/?func=service&doc\\_library=CIE01&doc\\_number=000045738&line\\_number=0001&func\\_code=WEB-FULL&service\\_type=MEDIA](http://www.infoeuropa.eu/ocid.pt/opac/?func=service&doc_library=CIE01&doc_number=000045738&line_number=0001&func_code=WEB-FULL&service_type=MEDIA)

COSTA, Rita – **Auditoria Interna** – Jornal Económico, Novembro 2014 [consult 25. abril.2015]. Disponível em: [http://economico.sapo.pt/noticias/auditoria-interna\\_205510.html](http://economico.sapo.pt/noticias/auditoria-interna_205510.html)

DELOITTE Touche Tohsmatsu– **Lei Sarbanes-Oxley – Guia para melhorar a governança cooperativa através de eficazes controlos internos, maio 2003** [consult 19.Abril.2015]. Disponível em: <http://www.reginaldo.cnt.br/contabilidade/sox/sarbanes-oxley-portugues.pdf>

**Enron Corporation – Company Profile, information, Business.** [Consult 13 mar. 2015] Disponível em: <http://www.referenceforbusiness.com/history2/57/Enron-Corporation.html>

FERNANDES, Lúcia; INÁCIO; Helena – **Alterações Normativas e efeitos na opinião do Auditor – Evidência do PSI20.** Estudos do ISCA. Série IV, n.º 3, 2012.[Consult dia 26]

GONÇALVES, António - **PME'S – A evolução das Metodologias de Auditoria.** Revista Revisores e Auditores, julho a setembro 2008 [Consult. 08. abril.2015]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JulSetembro2008/Auditoria.pdf>

IIA - **Supplemental Guidance: THE ROLE OF AUDITING IN PUBLIC SECTOR GOVERNANCE.** 2nd Edition, janeiro 2012. [ Consult. 18 maio de 2015], Disponível em: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf)

IIA – **The Role of Auditing in Public Sector Governance.** 2<sup>nd</sup> Editing. janeiro 2012. [consult. 24 junho 2015] Disponível em: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf)

IIA – **Global Public Sector Insights.** [Consult. 27/06/2015] Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/leading-practices/Pages/Public-Sector.aspx>

IPAI, Instituto Português de Auditoria Interna – **Enquadramento Internacional de práticas Profissionais de auditoria Interna.** Agosto 2009. [consult 28. abril.2015]. Disponível em: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf)

KPMG; IPAI - **III Survey sobre a função da Auditoria Interna em Portugal – 2013** (Consult. 09 de maio de 2015), Disponível em: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/iasurvey2013\\_1373461610.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/iasurvey2013_1373461610.pdf)

MARQUES, Maria da Conceição da Costa – **Corporate Governance e Auditoria do Setor Público em Portugal: Enfoque nas Instituições de Ensino Superior Públicas.**

(Consult 23 de julho de 2015). Disponível em:  
<http://www.aeca1.org/xviencuentroaeca/cd/42f.pdf>

MARTINS, Guilherme d'Oliveira – **A independência das ISC à luz da Declaração de Lima e da Declaração do México da INTOSAI**. INTOSAI Conference on Strengthening external public auditing, Vien, 26-27 May 2010. [consult. 21 junho 2015] disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/imprensa/2010/intosai-viena-maio-2010.pdf>

MORAIS, Maria Georgina da Costa Tamborino – **A Importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas**. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. 24 a 28 de Agosto de 2008 [consult. 25. abril. 2015]. Disponível em: [http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/570.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/570.pdf)

MORAIS, Maria Georgina da Costa Tamborino – **Como Emerge a Auditoria Interna nas Pequenas e Médias Empresas, em Portugal**. Congresso de Contabilidade, 24 a 26 Novembro 2004 [consult 25.abril.2015]. Disponível em: <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1677/1/Como%20emerge%20a%20auditoria%20interna.pdf>

PwC, **COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos** [consult.07.abril.2015]. Disponível em:  
<[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)

**Reinado de Henrique I de Inglaterra**. [ Consult. 12 mar. 2015] Disponível em: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Henrique\\_I\\_de\\_Inglaterra#In.C3.ADcio\\_de\\_reinado\\_.281100.E2.80.9306.29](http://pt.wikipedia.org/wiki/Henrique_I_de_Inglaterra#In.C3.ADcio_de_reinado_.281100.E2.80.9306.29).

RODRIGUES, Carlos – **A Colaboração entre o ROC e o Auditor Interno**. Revista Revisores e Auditores, julho a setembro 2005 [Consult. 09. maio.2015]. Disponível em: [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=12](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=12)

## **Legislação:**

Decreto-lei n.º 1/72 - **Estrutura a profissão de Revisão Oficial de Contas**: publicado no DR 1ª Série, n.º 1, de 3 de janeiro de 1972. Ministério da Justiça

Portaria 83/74 – **Criação da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas**: publicado no DR 1ª Série, Número 31, de 6 de fevereiro. Ministério da Justiça e das Finanças.

**Constituição da República Portuguesa** de 2 de abril de 1976 - Revista pelas Leis Constitucionais n.ºs 1/82, de 30 de Setembro, 1/89, de 8 de Julho, 1/92, de 25 de Novembro, 1/97, de 20 de Setembro e 1/2001, de 12 de Dezembro, 1/2004, de 24 de Julho e 1/2005, de 12 de Agosto.

Decreto-lei n.º 519-L2/79 – **Reformulação da regulamentação da profissão de Revisor Oficial de Contas**: publicado no DR 1ª Série, n.º 299, de 29 de dezembro. Ministério da Justiça e das Finanças.

Decreto-Lei n.º 271/80 – **Aprovação de Contas das Empresas Públicas**: publicado no DR 1ª Série, Número 183, de 9 de agosto. Inspeção Geral de Finanças.

Decreto – Lei n.º 262/86 – **Aprova o Código das Sociedades Comerciais**: publicado no DR Série I – Número 201, 2 de setembro de 1986. Ministério da Justiça.

Decreto-Lei n.º 55/92 – **Normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado**: publicado no DR 1ª Série-A, Número 172, de 28 de Julho. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 422-A/93 – **Aprovação do novo regime jurídico dos Revisores oficiais de Contas**: publicado no DR 1ª Série, Número 303- 2º supl de 30 de dezembro. Ministério da justiça.

Lei n.º 98/97, e 26 de agosto – **Lei de organização e processo do Tribunal de Contas**.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho – **Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado**.

Decreto-lei n.º 487/99 – **Aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**: publicado no DR 1ª Série, Número 267, de 16 de Novembro. Ministério das Finanças.

Portaria 794/2000 – **Aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação**: publicado no DR 1.ª Série – B – Número 218, de 20 de setembro de 2000. Ministério das Finanças, do trabalho e da Solidariedade e da Reforma do estado e da administração pública.

Lei n.º 91/2001 - **Lei do Enquadramento Orçamental**: publicado no DR 1ª Série-A, Número 192, de 20 de Agosto.

Lei 3/2004 – **Lei-quadro dos Institutos Públicos**: publicado no DR 1ª Série, Número 12, de 15 de Janeiro

Decreto-lei n.º 49/2005 – **Lei de Bases do Sistema Educativo**: publicado no DR 1.ª Série – Número 166, de 30 de agosto de 2005. Assembleia da República.

Decreto-Lei n.º 33/2006 – **Criação do Controlador Financeiro**: publicado no DR 1.ª Série – Número 35, de 17 de fevereiro de 2006. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 76-A/06 – **Atualiza e flexibiliza os modelos de governo das sociedades anónimas, adota medidas de simplificação e eliminação de actos e procedimentos notariais e registrais e aprova o novo regime jurídico da dissolução e da liquidação de entidades comerciais – alteração do código das sociedades comerciais**: publicado no DR 1ª Série, número 63, de 29 de março.

Diretiva 2006/43/CE – **Revisão legal das contas anuais e consolidadas. Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial da União Europeia. L 157/87, de 17 de maio de 2006.**

Decreto-Lei n.º 62/2007 – **Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior**: publicado no DR 1.ª Série – Número 174, de 10 de setembro de 2007. Assembleia da República.

Decreto-Lei n.º 224/2008 - **introduz no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, as alterações que decorrem da transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à revisão legal de contas anuais e consolidadas**, publicado no DR 1ª Série – N.º 226 – 20 de novembro de 2008.

Decreto-Lei n.º 255/2008 – **Criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria**: publicado no DR 1ª Série, número 226, de 20 de novembro.

Decreto-Lei n.º 133/2013, de 03 de outubro – **regime Jurídico do Setor Público Empresarial**, publicado no DR 1.ª Série – N.º 191 – 3 de outubro de 2013.

**Sites:**

<http://www.dges.mctes.pt/DGES/pt>

[www.ipai.pt](http://www.ipai.pt)

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

<http://www.cnsa.pt/>

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

<http://www.igf.gov.pt/>

<http://www.tcontas.pt/>



## APÊNDICE

### Apêndice - Questionário

Agradeço a sua colaboração no preenchimento de um questionário sobre o Papel da Auditoria Interna no Ensino Superior.

Ele faz parte de um trabalho de investigação em curso sobre “ O Papel da Auditoria Interna em Portugal Continental nas Instituições Públicas de Ensino Superior – Universidades e Politécnicos”, realizado por Ana Carolina Ribeiro, sob a orientação do Professor Especialista António da Trindade Nunes, no âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Através dele pretende-se analisar a existência e importância da atividade de Auditoria Interna nas Instituições Públicas de Ensino Superior em Portugal Continental, nomeadamente:

- se possuem um departamento de auditoria interna;
- se existem normas de controlo interno; e
- se elas são devidamente aplicadas.

As respostas ao questionário são anónimas e rigorosamente confidenciais. Os dados recolhidos destinam-se apenas à investigação em curso, servindo de base para a elaboração da minha dissertação, e serão processados exclusivamente pela autora.

Na medida em que os resultados da investigação dependem diretamente do rigor das respostas dos inquiridos, pretende-se que elas sejam espontâneas e sinceras, e que descrevam com a precisão possível aquilo que é a realidade da Instituição.

O questionário é composto por 25 questões, relacionadas com o conhecimento da atividade de auditoria da Entidade, existência de controlos internos, importância e criação de valor da atividade de auditoria interna.

Caso tenha dúvidas ou pretenda contactar a autora, poderá fazê-lo para: [carolinaribeiro14@hotmail.com](mailto:carolinaribeiro14@hotmail.com).

**1. A Instituição é objeto de Auditoria?**

- Sim  Não  Não sabe/ Não responde

Se respondeu "Não" ou "Não sabe/ Não responde", passe para a pergunta 25.

**2. Sinalize os tipos de auditoria que são realizados na Instituição.**

Auditoria	Por meios			
	Internos	Externos	Ambos	Não sabe/ Não responde
Interna	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestão	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outra(s)	Qual(ais)?			

**3. Quais são as vantagens para a Instituição da existência de um departamento de Auditoria Interna?**

( escolha no máximo 3, consoante o que entende como mais relevante)

- Verificar o cumprimento de normas e regulamentos;
- Garantir à direção que as políticas, procedimentos e controlos estabelecidos são adequados e aplicados;
- Avaliar a performance da entidade (dar a conhecer à direção que as metas planificadas estão a ser alcançadas);
- Credibilizar a informação financeira;
- Assegurar a eficácia nos controlos internos implementados;
- Prevenir erros, omissões e fraudes;
- Melhorar a eficácia dos processos e das operações;
- Outros indique: \_\_\_\_\_

**4. Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à instituição?**

- Sim  Não  Não sabe/ Não responde

**5. A Instituição possui um Departamento de Auditoria Interna?**

- Sim  Não  Não sabe/ Não responde

Se respondeu "Não" ou "Não sabe/ Não responde", passe para a pergunta 25.

**6. A existência de um Departamento de Auditoria Interna decorre de:**

- Obrigação Legal  Facultativa

**7. Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?**

- Reitor  Conselho de Administração/Direção  Diretor  Outro  Não sabe/Não responde

**8. Qual o número de pessoas do Departamento de Auditoria Interna?**

- 0  1  2  >2  Não sabe/ Não responde

**9. Qual a formação do responsável do departamento de Auditoria Interna?**

Grau	Formação				Não sabe/ Não responde
	Contabilidade	Auditoria	Gestão	Outros	
Bacharelado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Licenciatura	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pós Graduação/Mestrado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Doutoramento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**10. Caracterização da Entidade:**

Instituição	Nº alunos				
	Até 1500	1500-3000	3000-5000	>5000	Não sabe/ Não responde
Universidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Instituto Politécnico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Não sabe/ Não Responde	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**11. O Departamento de Auditoria Interna possui um manual com as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?**

Sim       Não       Não sabe/ Não responde

**12. As informações veiculadas pela atividade de Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão:**

Sempre       Muitas vezes       Algumas vezes       Nunca       Não sabe/ Não responde

**13. A entidade possui normas e procedimentos de controlo interno?**

	Escritas	Verbais
Sim	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Não	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Não sabe/ Não responde	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Se respondeu "Não" ou " Não sabe/ Não responde, passe para a pergunta n.º 18.

**14. Em que áreas?**

	Escritas	Verbais
Receita	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tesouraria	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Património	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Despesa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outra(s) Qual(ais)?		
Não sabe/ Não responde	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**15. As normas e procedimentos de controlo interno estão divulgados:**

	Sim	Não	Não sabe/ Não responde
A todos os trabalhadores da entidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Apenas aos trabalhadores das áreas a que dizem respeito	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Não sabe/ Não responde	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**16. Os procedimentos, normas e regulamentos são revistos pela entidade?**

Sim       Não       Não sabe/ Não responde

Se respondeu "Não" ou "Não sabe/Não responde" passe para a pergunta n.º 18.

17. Com que frequência são revistas?

- Até 3 meses     Até 6 meses     Até 1 ano     + de 1 ano     Não sabe/ Não responde

18. A entidade possui um plano de Gestão de Riscos e Corrupção e Infrações Conexas?

- Sim     Não     Não sabe/ Não responde

Se respondeu "Não" ou "Não sabe/ Não responde" passe para a pergunta n.º 20.

19. Quais as ações/procedimentos de intervenção previstos no plano?

- Promover ações de formação de sensibilização dos trabalhadores para o risco de corrupção e infrações conexas relativamente a cada área ou departamento;
- Identificar as medidas implementadas para prevenir a ocorrência de riscos;
- Desenvolver a atividade de auditoria;
- Avaliar a segregação de funções ;
- Promover sistemas de controlo interno;
- Outras indique: \_\_\_\_\_

20. Qual é o grau de importância dado pela Instituição ao Departamento de Auditoria Interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento de normas e procedimentos?

- Alto     Médio     Baixo     Nulo     Não sabe/ Não responde

21. A Auditoria Interna tem um papel relevante na identificação e avaliação dos riscos relevantes nas diversas áreas?

- Sim     Não     Não sabe/ Não responde

22. A existência da atividade de auditoria contribui para a economia, eficiência e eficácia da organização ( da gestão em geral, operações e processos) ?

- Sim     Não     Não sabe/ Não responde

23. A atividade de auditoria é sujeita a avaliação?

Sim ( frequência)		Não	Não sabe/ Não responde
Até 5 anos	> 5 anos		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Se respondeu "Não" ou " Não sabe/ Não responde" passe para a pergunta n.º 25.

24. Quem faz essa avaliação?

Auditores		Não sabe/ Não responde
Internos	Externos	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

25. Se não possuem um departamento de Auditoria Interna, têm intenções de criar um?

Sim			Não	Não sabe/ Não responde
Até 1 ano	1 a 2 anos	> 2 anos		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Mais uma vez agradeço a colaboração.

Os questionários devem ser devolvidos para o email: carolinaribeiro14@hotmail.com

Se tiver interesse, quando estiver terminada a dissertação, enviarei um exemplar da mesma. Nesse caso agradeço a indicação do e-mail \_\_\_\_\_.

Com os melhores cumprimentos,  
Ana Ribeiro

## Anexo

### Anexo I: Lista das instituições de ensino superior tirada do Site da DGES - Universidades

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa	geral@iscte.pt	<a href="http://www.iscte.pt">http://www.iscte.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Aberta	uabertac@univ-ab.pt; direcao@univ-ab.pt	<a href="http://www.univ-ab.pt">http://www.univ-ab.pt</a>
Castelo Branco	Covilhã	Público	Universitário	Universidade da Beira Interior	geral@ubi.pt	<a href="http://www.ubi.pt">http://www.ubi.pt</a>
Madeira	Funchal	Público	Universitário	Universidade da Madeira	gabinetedoreitor@uma.pt	<a href="http://www.uma.pt">http://www.uma.pt</a>
Aveiro	Aveiro	Público	Universitário	Universidade de Aveiro	reitoria@ua.pt	<a href="http://www.ua.pt">http://www.ua.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Colégio das Artes	colegiodasartes@colegiodasartes.uc.pt	<a href="http://www.uc.pt/colegioarte">http://www.uc.pt/colegioarte</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Ciências do Desporto e Educação Física	gd@fcdef.uc.pt	<a href="http://www.uc.pt/fcdef">http://www.uc.pt/fcdef</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Ciências e Tecnologia	fctuc@fct.uc.pt; grexte@fct.uc.pt	<a href="http://www.fct.uc.pt">http://www.fct.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Direito	fduc@fd.uc.pt	<a href="http://www.fd.uc.pt">http://www.fd.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Economia	feuc@fe.uc.pt	<a href="http://www.fe.uc.pt">http://www.fe.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Farmácia	ffuc@ff.uc.pt	<a href="http://www.ff.uc.pt">http://www.ff.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Letras	flcd@ci.uc.pt	<a href="http://www.fl.uc.pt">http://www.fl.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Medicina	secretaria@fmed.uc.pt	<a href="http://www.fmed.uc.pt">http://www.fmed.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação	c.directivo@fpce.uc.pt	<a href="http://www.fpce.uc.pt">http://www.fpce.uc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Universitário	Universidade de Coimbra - Instituto de Investigação Interdisciplinar	iii@ci.uc.pt	<a href="http://www.uc.pt/ii">http://www.uc.pt/ii</a>
Évora	Évora	Público	Universitário	Universidade de Évora - Escola de Artes	uevora@uevora.pt	<a href="http://www.uevora.pt">http://www.uevora.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Évora	Évora	Público	Universitário	Universidade de Évora - Escola de Ciências e Tecnologia	gabreit@uevora.pt; garp@uevora.pt	<a href="http://www.uevora.pt">http://www.uevora.pt</a>
Évora	Évora	Público	Universitário	Universidade de Évora - Escola de Ciências Sociais	gabreit@uevora.pt; garp@uevora.pt	<a href="http://www.uevora.pt">http://www.uevora.pt</a>
Évora	Évora	Público	Universitário	Universidade de Évora - Instituto de Investigação e Formação Avançada	iifa@uevora.pt	<a href="http://www.uevora.pt/index.php/tura/unidades_organicas/iifa">http://www.uevora.pt/index.php/tura/unidades_organicas/iifa</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa	reitoria@reitoria.ul.pt	<a href="http://www.ul.pt">http://www.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Arquitectura	d_academica@fa.ulisboa.pt	<a href="http://www.fa.ulisboa.pt">http://www.fa.ulisboa.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Belas-Artes	info@fba.ul.pt	<a href="http://www.fba.ul.pt">http://www.fba.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Ciências	info.fc@fc.ul.pt	<a href="http://www.fc.ul.pt">http://www.fc.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Direito	webmaster@mail.fd.ul.pt	<a href="http://www.fd.ul.pt">http://www.fd.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Farmácia	expediente@ff.ul.pt	<a href="http://www.ff.ul.pt">http://www.ff.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Letras	flul.informacoes@mail.fl.ul.pt	<a href="http://www.fl.ul.pt">http://www.fl.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Medicina	fml@fm.ul.pt	<a href="http://www.fm.ul.pt">http://www.fm.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Medicina Dentária	correio@fmd.ul.pt	<a href="http://www.fmd.ul.pt">http://www.fmd.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Medicina Veterinária	secretaria@fmv.ulisboa.pt	<a href="http://www.fmv.ulisboa.pt">http://www.fmv.ulisboa.pt</a>
Lisboa	Oeiras	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Motricidade Humana	servicosacademicos@fmh.ulisboa.pt	<a href="http://www.fmh.ulisboa.pt">http://www.fmh.ulisboa.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Faculdade de Psicologia	cd@fpce.ul.pt	<a href="http://www.fpce.ul.pt">http://www.fpce.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto de Ciências Sociais	instituto.ciencias.sociais@ics.ul.pt	<a href="http://www.ics.ul.pt/">http://www.ics.ul.pt/</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto de Educação	geral@ie.ul.pt	<a href="http://www.ie.ul.pt">http://www.ie.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto de Geografia e Ordenamento do Território	igot@ul.pt	<a href="http://www.igot.ul.pt">http://www.igot.ul.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto Superior de Agronomia	cgisa@isa.utl.pt	<a href="http://www.isa.ulisboa.pt">http://www.isa.ulisboa.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas	correio@iscsp.utl.pt	<a href="http://www.iscsp.ulisboa.pt">http://www.iscsp.ulisboa.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto Superior de Economia e Gestão	seclic@iseg.utl.pt	<a href="http://www.iseg.ulisboa.pt">http://www.iseg.ulisboa.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto Superior Técnico	nucleo.graduacao@tecnico.ulisboa.pt	<a href="http://www.ist.utl.pt/">http://www.ist.utl.pt/</a>
Lisboa	Oeiras	Público	Universitário	Universidade de Lisboa - Instituto Superior Técnico (Tagus Park)	nucleo.graduacao@tecnico.ulisboa.pt	<a href="http://www.ist.utl.pt/">http://www.ist.utl.pt/</a>
Vila Real	Vila Real	Público	Universitário	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	reitoria@utad.pt	<a href="http://www.utad.pt">http://www.utad.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Vila Real	Vila Real	Público	Universitário	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro - Escola de Ciências Agrárias e Veterinárias	reitoria@utad.pt	<a href="http://www.utad.pt">http://www.utad.pt</a>
Vila Real	Vila Real	Público	Universitário	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro - Escola de Ciências da Vida e do Ambiente	reitoria@utad.pt	<a href="http://www.utad.pt">http://www.utad.pt</a>
Vila Real	Vila Real	Público	Universitário	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro - Escola de Ciências e Tecnologia	reitoria@utad.pt	<a href="http://www.utad.pt">http://www.utad.pt</a>
Vila Real	Vila Real	Público	Universitário	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro - Escola de Ciências Humanas e Sociais	reitoria@utad.pt	<a href="http://www.utad.pt">http://www.utad.pt</a>
Vila Real	Chaves	Público	Universitário	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro - Escola de Ciências Humanas e Sociais (Chaves)	sautad@utad.pt	<a href="http://www.utad.pt">http://www.utad.pt</a>
Faro	Faro	Público	Universitário	Universidade do Algarve	reitor@ualg.pt ; info@ualg.pt	<a href="http://www.ualg.pt">http://www.ualg.pt</a>
Faro	Faro	Público	Universitário	Universidade do Algarve - Faculdade de Ciências e Tecnologia	cdfct@ualg.pt	<a href="http://www.fct.ualg.pt">http://www.fct.ualg.pt</a>
Faro	Faro	Público	Universitário	Universidade do Algarve - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais	info@ualg.pt	<a href="http://www.fchs.ualg.pt">http://www.fchs.ualg.pt</a>
Faro	Faro	Público	Universitário	Universidade do Algarve - Faculdade de Economia	cdfeua@ualg.pt	<a href="http://www.fe.ualg.pt">http://www.fe.ualg.pt</a>
Braga	Braga	Público	Universitário	Universidade do Minho	sec-agr@reitoria.uminho.pt	<a href="http://www.uminho.pt">http://www.uminho.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Arquitectura	webmaster@fba.up.pt	<a href="http://www.fa.up.pt">http://www.fa.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Belas-Artes	webmaster@fba.up.pt	<a href="http://www.fba.up.pt">http://www.fba.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Ciências	infogeralfc.up.pt	<a href="http://www.fc.up.pt">http://www.fc.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Ciências da Nutrição e da Alimentação	webmaster@fcna.pt	<a href="http://www.fcna.up.pt">http://www.fcna.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Desporto	expediente@fade.up.pt	<a href="http://www.fade.up.pt">http://www.fade.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Direito	webmaster@fd.up.pt	<a href="http://www.fd.up.pt">http://www.fd.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Economia	webmaster@fep.up.pt	<a href="http://www.fep.up.pt">http://www.fep.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Engenharia	feup@fe.up.pt	<a href="http://www.fe.up.pt">http://www.fe.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Farmácia	ffup@ff.up.pt	<a href="http://www.ff.up.pt">http://www.ff.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Letras	webmaster@letras.up.pt	<a href="http://www.letras.up.pt">http://www.letras.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Medicina	fmup@med.up.pt	<a href="http://www.med.up.pt">http://www.med.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Medicina Dentária	webmaster@fmd.up.pt	<a href="http://www.fmd.up.pt">http://www.fmd.up.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação	webmaster@psi.up.pt	<a href="http://www.fpce.up.pt">http://www.fpce.up.pt</a>
Porto	Porto	Público	Universitário	Universidade do Porto - Instituto de Ciências Biomédicas de Abel Salazar	icmota@icbas.up.pt	<a href="http://www.icbas.up.pt">http://www.icbas.up.pt</a>
Açores	Ponta Delgada	Público	Universitário	Universidade dos Açores - Angra do Heroísmo	reitor@notes.uac.pt	<a href="http://www.uac.pt">http://www.uac.pt</a>
Açores	Horta	Público	Universitário	Universidade dos Açores - Horta	-	<a href="http://www.uac.pt">http://www.uac.pt</a>
Açores	Ponta Delgada	Público	Universitário	Universidade dos Açores - Ponta Delgada	-	<a href="http://www.uac.pt">http://www.uac.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Escola Nacional de Saúde Pública	academicos@ensp.unl.pt	<a href="http://www.ensp.unl.pt/ensp">http://www.ensp.unl.pt/ensp</a>
Setúbal	Almada	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Faculdade de Ciências e Tecnologia	sec-dir@fct.unl.pt	<a href="http://www.fct.unl.pt">http://www.fct.unl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Faculdade de Ciências Médicas	geral@fcm.unl.pt	<a href="http://www.fcm.unl.pt">http://www.fcm.unl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Faculdade de Ciências Sociais e Humanas	informação indisponível	<a href="http://www.fct.unl.pt">http://www.fct.unl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Faculdade de Direito	geral@fd.unl.pt	<a href="http://www.fd.unl.pt">http://www.fd.unl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Faculdade de Economia	infnova@fe.unl.pt	<a href="http://www.fe.unl.pt">http://www.fe.unl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Instituto de Higiene e Medicina Tropical	informacao@ihmt.unl.pt	<a href="http://www.ihmt.unl.pt">www.ihmt.unl.pt</a>
Lisboa	Oeiras	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Instituto de Tecnologia Química e Biológica	info@itqb.unl.pt	<a href="http://www.itqb.unl.pt">http://www.itqb.unl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Universitário	Universidade Nova de Lisboa - Instituto Superior de Estatística e Gestão de Informação	info@isegi.unl.pt	<a href="http://www.isegi.unl.pt">http://www.isegi.unl.pt</a>

**Fonte:** <http://www.dges.mctes.pt/DGES/pt/Estudantes/Rede/Ensino+Superior/Estabelecimentos/Rede+P%C3%BAblica/>

## Anexo II: Lista das instituições de ensino superior tirada do Site da DGES – Politécnicos

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Coimbra	Coimbra	Público	Politécnico	Escola Superior de Enfermagem de Coimbra	-	<a href="http://www.esenfc.pt">http://www.esenfc.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Escola Superior de Enfermagem de Lisboa	geral@esel.pt	<a href="http://www.esel.pt">http://www.esel.pt</a>
Porto	Porto	Público	Politécnico	Escola Superior de Enfermagem do Porto	esep@esenf.pt	<a href="http://portal.esenf.pt">http://portal.esenf.pt</a>
Lisboa	Cascais	Público	Politécnico	Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril	isabel.sousa@eshte.pt	<a href="http://www.eshte.pt">http://www.eshte.pt</a>
Lisboa	Oeiras	Público	Politécnico	Escola Superior Náutica Infante D. Henrique	info@enautica.pt	<a href="http://www.enautica.pt">http://www.enautica.pt</a>
Guarda	Guarda	Público	Politécnico	Instituto Politécnico da Guarda - Escola Superior de Educação, Comunicação e Deporto da Guarda	esecd-geral@ipg.pt	<a href="http://www.esecd.ipg.pt">http://www.esecd.ipg.pt</a>
Guarda	Guarda	Público	Politécnico	Instituto Politécnico da Guarda - Escola Superior de Saúde da Guarda	informação indisponível	<a href="http://www.ess.ipg.pt">http://www.ess.ipg.pt</a>
Guarda	Guarda	Público	Politécnico	Instituto Politécnico da Guarda - Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda	estg-geral@ipg.pt	<a href="http://www.esth.ipg.pt">http://www.esth.ipg.pt</a>
Guarda	Seia	Público	Politécnico	Instituto Politécnico da Guarda - Escola Superior de Turismo e Hotelaria	esth@ipg.pt	<a href="http://www.esth.ipg.pt">http://www.esth.ipg.pt</a>
Beja	Beja	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Beja - Escola Superior Agrária de Beja	esa@esab.ipbeja.pt	<a href="http://www.esab.ipbeja.pt">http://www.esab.ipbeja.pt</a>
Beja	Beja	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Beja - Escola Superior de Educação de Beja	eseb@eseb.ipbeja.pt	<a href="http://www.eseb.ipbeja.pt">http://www.eseb.ipbeja.pt</a>
Beja	Beja	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Beja - Escola Superior de Saúde de Beja	esenfbeja@esenf.ipbeja.pt	<a href="http://www.essb.ipbeja.pt">http://www.essb.ipbeja.pt</a>
Beja	Beja	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Beja - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Beja	estig@estig.ipbeja.pt	<a href="http://www.estig.ipbeja.pt">http://www.estig.ipbeja.pt</a>
Bragança	Bragança	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Bragança - Escola Superior Agrária de Bragança	sacd@ipb.pt	<a href="http://www.esa.ipb.pt">http://www.esa.ipb.pt</a>
Bragança	Mirandela	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Bragança - Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo de Mirandela	esact@ipb.pt	<a href="http://www.esact.ipb.pt">http://www.esact.ipb.pt</a>
Bragança	Bragança	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Bragança - Escola Superior de Educação de Bragança	eseb@ipb.pt	<a href="http://www.esa.ipb.pt">http://www.esa.ipb.pt</a>
Bragança	Bragança	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Bragança - Escola Superior de Saúde de Bragança	essa@ipb.pt	<a href="http://www.essa.ipb.pt">http://www.essa.ipb.pt</a>
Bragança	Bragança	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Bragança - Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Bragança	gre@ipb.pt	<a href="http://www.estig.ipb.pt">http://www.estig.ipb.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Castelo Branco	Castelo Branco	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Castelo Branco - Escola Superior Agrária de Castelo Branco	esa@esa.ipcb.pt	<a href="http://www.esa.ipcb.pt">http://www.esa.ipcb.pt</a>
Castelo Branco	Castelo Branco	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Castelo Branco - Escola Superior de Artes Aplicadas de Castelo Branco	esart@esart.ipcb.pt	<a href="http://www.esart.ipcb.pt">http://www.esart.ipcb.pt</a>
Castelo Branco	Castelo Branco	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Castelo Branco - Escola Superior de Educação de Castelo Branco	ese@ese.ipcb.pt	<a href="http://www.ese.ipcb.pt">http://www.ese.ipcb.pt</a>
Castelo Branco	Idanha-a-Nova	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Castelo Branco - Escola Superior de Gestão de Idanha-a-Nova	esg@esg.ipcb.pt	<a href="http://www.esg.ipcb.pt">http://www.esg.ipcb.pt</a>
Castelo Branco	Castelo Branco	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Castelo Branco - Escola Superior de Saúde Dr. Lopes Dias	esald@esald.ipcb.pt	<a href="http://www.esald.ipcb.pt">http://www.esald.ipcb.pt</a>
Castelo Branco	Castelo Branco	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Castelo Branco - Escola Superior de Tecnologia de Castelo Branco	est@est.ipcb.pt	<a href="http://www.est.ipcb.pt">http://www.est.ipcb.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Coimbra - Escola Superior Agrária de Coimbra	gac@mail.esac.pt	<a href="http://www.esac.pt">http://www.esac.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Coimbra - Escola Superior de Educação de Coimbra	geral@esec.pt	<a href="http://www.esec.pt">http://www.esec.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Coimbra - Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra	geral@estescoimbra.pt	<a href="http://www.estescoimbra.pt">http://www.estescoimbra.pt</a>
Coimbra	Oliveira do Hospital	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Coimbra - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital	geral@estgoh.ipc.pt	<a href="http://www.estgoh.ipc.pt">http://www.estgoh.ipc.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Coimbra - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra	geral@iscac.pt	<a href="http://www.iscac.pt">http://www.iscac.pt</a>
Coimbra	Coimbra	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Coimbra - Instituto Superior de Engenharia de Coimbra	info@isec.pt	<a href="http://www.isec.pt">http://www.isec.pt</a>
Leiria	Caldas da Rainha	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Artes e Design das Caldas da Rainha	esad@esad.ipleiria.pt	<a href="http://www.esad.ipleiria.pt">http://www.esad.ipleiria.pt</a>
Leiria	Leiria	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Educação e Ciências Sociais de Leiria	esecs@esecs.ipleiria.pt	<a href="http://www.esecs.ipleiria.pt">http://www.esecs.ipleiria.pt</a>
Leiria	Leiria	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Saúde de Leiria	esslei.leiria@esslei.ipleiria.pt	<a href="http://www.esslei.ipleiria.pt">http://www.esslei.ipleiria.pt</a>
Leiria	Leiria	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria	estg@estg.ipleiria.pt	<a href="http://www.estg.ipleiria.pt">http://www.estg.ipleiria.pt</a>
Leiria	Peniche	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar de Peniche	estm@estm.ipleiria.pt	<a href="http://www.estm.ipleiria.pt">http://www.estm.ipleiria.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Escola Superior de Comunicação Social de Lisboa	servicos_academicos@escs.ipl.pt	<a href="http://www.escs.ipl.pt">http://www.escs.ipl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Escola Superior de Dança de Lisboa	geral@esd.ipl.pt	<a href="http://www.esd.ipl.pt">http://www.esd.ipl.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Escola Superior de Educação de Lisboa	eselx@eselx.ipl.pt	<a href="http://www.eselx.ipl.pt">http://www.eselx.ipl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Escola Superior de Música de Lisboa	esml@esm.ipl.pt	<a href="http://www.esm.ipl.pt">http://www.esm.ipl.pt</a>
Lisboa	Amadora	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Escola Superior de Teatro e Cinema de Lisboa	estc@estc.ipl.pt	<a href="http://www.estc.ipl.pt">http://www.estc.ipl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Lisboa	direccao@estesl.pt	<a href="http://www.estesl.ipl.pt">http://www.estesl.ipl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa	rep_academica@iscal.ipl.pt	<a href="http://www.iscal.ipl.pt">http://www.iscal.ipl.pt</a>
Lisboa	Lisboa	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Lisboa - Instituto Superior de Engenharia de Lisboa	isel@isel.pt	<a href="http://www.isel.pt">http://www.isel.pt</a>
Portalegre	Portalegre	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Portalegre - Escola Superior Agrária de Elvas	esae@esaelvas.pt	<a href="http://www.esaelvas.pt">http://www.esaelvas.pt</a>
Portalegre	Portalegre	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Portalegre - Escola Superior de Educação de Portalegre	esep@mail.esep.ipportalegre.pt	<a href="http://www.esep.pt">http://www.esep.pt</a>
Portalegre	Portalegre	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Portalegre - Escola Superior de Saúde de Portalegre	geral@essp.pt	<a href="http://www.essp.pt">http://www.essp.pt</a>
Portalegre	Portalegre	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Portalegre - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Portalegre	estg@estgp.pt	<a href="http://www.estgp.pt">http://www.estgp.pt</a>
Santarém	Santarém	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Santarém - Escola Superior Agrária de Santarém	info@esa.ipsantarem.pt	<a href="http://si.esa.ipsantarem.pt">http://si.esa.ipsantarem.pt</a>
Santarém	Rio Maior	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Santarém - Escola Superior de Desporto de Rio Maior	geral@esdrm.pt	<a href="http://www.esd.ipsantarem.pt">http://www.esd.ipsantarem.pt</a>
Santarém	Santarém	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Santarém - Escola Superior de Educação de Santarém	geral@ese.ipsantarem.pt	<a href="http://si.ese.ipsantarem.pt">http://si.ese.ipsantarem.pt</a>
Santarém	Santarém	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Santarém - Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém	correio@esg.ipsantarem.pt	<a href="http://www.esg.ipsantarem.pt">http://www.esg.ipsantarem.pt</a>
Santarém	Santarém	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Santarém - Escola Superior de Saúde de Santarém	geral@essaude.ipsantarem.pt	<a href="http://si.essaude.ipsantarem.pt">http://si.essaude.ipsantarem.pt</a>
Setúbal	Setúbal	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Ciências Empresariais de Setúbal	info@esce.ips.pt	<a href="http://www.esce.ips.pt">http://www.esce.ips.pt</a>
Setúbal	Setúbal	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Educação de Setúbal	secretaria@ese.ips.pt	<a href="http://www.ese.ips.pt">http://www.ese.ips.pt</a>
Setúbal	Setúbal	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Saúde de Setúbal	info.ess@ess.ips.pt	<a href="http://www.ess.ips.pt">http://www.ess.ips.pt</a>
Setúbal	Setúbal	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Tecnologia de Setúbal	estsetubal@estsetubal.ips.pt	<a href="http://www.estsetubal.ips.pt">http://www.estsetubal.ips.pt</a>
Setúbal	Barreiro	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Tecnologia do Barreiro	info@estbarreiro.ips.pt	<a href="http://www.estbarreiro.ips.pt">http://www.estbarreiro.ips.pt</a>
Santarém	Tomar	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Tomar - Escola Superior de Gestão de Tomar	esgt@ipt.pt	<a href="http://www.esgt.ipt.pt">http://www.esgt.ipt.pt</a>
Santarém	Abrantes	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Tomar - Escola Superior de Tecnologia de Abrantes	esta@ipt.pt	<a href="http://www.esta.ipt.pt">http://www.esta.ipt.pt</a>
Santarém	Tomar	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Tomar - Escola Superior de Tecnologia de Tomar	estt@ipt.pt	<a href="http://www.estt.ipt.pt">http://www.estt.ipt.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Viana do Castelo	Ponte de Lima	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Escola Superior Agrária	geral@esa.ipvc.pt	<a href="http://www.esa.ipvc.pt">http://www.esa.ipvc.pt</a>
Viana do Castelo	Valença	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Escola Superior de Ciências Empresariais	geral@esce.ipvc.pt	<a href="http://www.esce.ipvc.pt">http://www.esce.ipvc.pt</a>
Viana do Castelo	Viana do Castelo	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Escola Superior de Desporto e Lazer de Melgaço	geral@esdl.ipvc.pt	<a href="http://portal.ipvc.pt">http://portal.ipvc.pt</a>
Viana do Castelo	Viana do Castelo	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Escola Superior de Educação de Viana do Castelo	geral@ese.ipvc.pt	<a href="http://www.ese.ipvc.pt">http://www.ese.ipvc.pt</a>
Viana do Castelo	Viana do Castelo	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Escola Superior de Saúde de Viana do Castelo	geral@ess.ipvc.pt	<a href="http://www.ess.ipvc.pt">http://www.ess.ipvc.pt</a>
Viana do Castelo	Viana do Castelo	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viana do Castelo	geral@estg.ipvc.pt	<a href="http://www.estg.ipvc.pt">http://www.estg.ipvc.pt</a>
Viseu	Viseu	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viseu - Escola Superior Agrária de Viseu	esav@esav.ipv.pt	<a href="http://www.esav.ipv.pt">http://www.esav.ipv.pt</a>
Viseu	Viseu	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viseu - Escola Superior de Educação de Viseu	esev@esev.ipv.pt	<a href="http://www.esev.ipv.pt">http://www.esev.ipv.pt</a>
Viseu	Viseu	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viseu - Escola Superior de Saúde de Viseu	essvgeral@essv.ipv.pt	<a href="http://www.essv.ipv.pt">http://www.essv.ipv.pt</a>
Viseu	Viseu	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viseu - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Lamego	estgl@net.sapo.pt	<a href="http://www.ipv.pt/estg">http://www.ipv.pt/estg</a>
Viseu	Lamego	Público	Politécnico	Instituto Politécnico de Viseu - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Viseu	estv@mail.estv.ipv.pt	<a href="http://www.estv.ipv.pt">http://www.estv.ipv.pt</a>
Braga	Barcelos	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Escola Superior de Gestão	esg@ipca.pt	<a href="http://www.esg.ipca.pt">http://www.esg.ipca.pt</a>
Braga	Barcelos	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Escola Superior de Tecnologia	est@ipca.pt	<a href="http://www.est.ipca.pt">http://www.est.ipca.pt</a>
Porto	Porto	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Escola Superior de Educação do Porto	ese@ese.ipp.pt	<a href="http://www.ese.ipp.pt">http://www.ese.ipp.pt</a>
Porto	Vila do Conde	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão	eseig@eseig.ipp.pt	<a href="http://www.eseig.ipp.pt">http://www.eseig.ipp.pt</a>
Porto	Porto	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Escola Superior de Música e Artes do Espectáculo	esmae@esmae-ipp.pt	<a href="http://www.esmae-ipp.pt">http://www.esmae-ipp.pt</a>
Porto	Porto	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Escola Superior de Tecnologia da Saúde do Porto	geral@estsp.ipp.pt	<a href="http://www.estsp.pt">http://www.estsp.pt</a>
Porto	Felgueiras	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras	correio@estgf.ipp.pt	<a href="http://www.estgf.ipp.pt">http://www.estgf.ipp.pt</a>
Porto	Matosinhos	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto	instituto@iscap.ipp.pt	<a href="http://www.iscap.ipp.pt">http://www.iscap.ipp.pt</a>
Porto	Porto	Público	Politécnico	Instituto Politécnico do Porto - Instituto Superior de Engenharia do Porto	isep@ipp.pt	<a href="http://www.isep.ipp.pt">http://www.isep.ipp.pt</a>

Distrito	Concelho	Subsistema	Tipo de ensino	Instituição de ensino superior	Mail	URL
Aveiro	Oliveira de Azeméis	Público	Politécnico	Universidade de Aveiro - Escola Superior de Design, Gestão e Tecnologia de Produção de Aveiro-Norte	aveiro-norte@adm.ua.pt	<a href="http://www.aveiro-norte.ua.pt">http://www.aveiro-norte.ua.pt</a>
Aveiro	Aveiro	Público	Politécnico	Universidade de Aveiro - Escola Superior de Saúde de Aveiro	essua.secretaria@ua.pt	<a href="http://www.ua.pt/essua">http://www.ua.pt/essua</a>
Aveiro	Águeda	Público	Politécnico	Universidade de Aveiro - Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Águeda	estga@estga.ua.pt	<a href="http://www.estga.ua.pt">http://www.estga.ua.pt</a>
Aveiro	Aveiro	Público	Politécnico	Universidade de Aveiro - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro	isca-geral@isca.ua.pt	<a href="http://www.isca.ua.pt">http://www.isca.ua.pt</a>
Évora	Évora	Público	Politécnico	Universidade de Évora - Escola Superior de Enfermagem de São João de Deus	esesjd@uevora.pt	<a href="http://www.uevora.pt/estrutura/udes_organicas/escolas/escola_sujor_de_enfermagem_sao_joao_de_deus">http://www.uevora.pt/estrutura/udes_organicas/escolas/escola_sujor_de_enfermagem_sao_joao_de_deus</a>
Vila Real	Vila Real	Público	Politécnico	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro - Escola Superior de Enfermagem de Vila Real	esevr@mail.telepac.pt	<a href="http://www.esivr.pt">http://www.esivr.pt</a>
Faro	Faro	Público	Politécnico	Universidade do Algarve - Escola Superior de Educação e Comunicação	ese@ualg.pt	<a href="http://www.esu.ualg.pt">http://www.esu.ualg.pt</a>
Faro	Faro	Público	Politécnico	Universidade do Algarve - Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo	cdesght@ualg.pt	<a href="http://www.esght.ualg.pt">http://www.esght.ualg.pt</a>
Faro	Portimão	Público	Politécnico	Universidade do Algarve - Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo (Portimão)	coordenadorptmesght@ualg.pt	<a href="http://esght.ualg.pt">http://esght.ualg.pt</a>
Faro	Faro	Público	Politécnico	Universidade do Algarve - Escola Superior de Saúde de Faro	diretoressualg@ualg.pt	<a href="http://www.essaf.ualg.pt">http://www.essaf.ualg.pt</a>
Faro	Faro	Público	Politécnico	Universidade do Algarve - Instituto Superior de Engenharia	cdest@ualg.pt	<a href="http://www.essualg.ualg.pt">http://www.essualg.ualg.pt</a>
Braga	Braga	Público	Politécnico	Universidade do Minho - Escola Superior de Enfermagem	presidencia@ese.uminho.pt	<a href="http://www.esu.uminho.pt">http://www.esu.uminho.pt</a>
Açores	Angra do Heroísmo	Público	Politécnico	Universidade dos Açores - Escola Superior de Enfermagem de Angra do Heroísmo	esenfah@uac.pt	<a href="http://www.esenfah.uac.pt">http://www.esenfah.uac.pt</a>
Açores	Ponta Delgada	Público	Politécnico	Universidade dos Açores - Escola Superior de Enfermagem de Ponta Delgada	esepd@uac.pt	<a href="http://www.esenfpd.uac.pt">http://www.esenfpd.uac.pt</a>

Fonte: <http://www.dges.mctes.pt/DGES/pt/Estudantes/Rede/Ensino+Superior/Estabelecimentos/Rede+P%C3%BAblica/>