

**AUDITORIA E SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE  
ENSINO SUPERIOR PORTUGUESAS**

**Sara Serra**

Professora Adjunta do IPCA, Barcelos

**Sandrina Machado**

Inspetora tributária, Braga

**Patrícia Gomes**

Professora Adjunta do IPCA, Barcelos

**Área temática:** F) Setor Público

**Palavras-chave:** Auditoria Interna; Sistema de Controlo Interno; Instituições Públicas de Ensino Superior; Departamento de Auditoria Interna; auditor interno.

## **Auditoria e Sistema de Controlo interno nas Instituições Públicas de Ensino Superior portuguesas**

### **RESUMO**

Este artigo visa analisar a implementação da auditoria interna (AI) e do Sistema de controlo interno (SCI) nas Instituições Públicas de Ensino Superior (IPES). Com a aplicação do questionário concluímos que em cerca de metade das IPES o nível de implementação do SCI é elevado, todavia a maior parte destas entidades não possui AI. Apenas nos politécnicos a existência do SCI e de AI está relacionada com a dimensão da instituição. Verificou-se, ainda, uma relação entre a implementação do SCI e da AI. Esperamos que este artigo contribua para enriquecer a literatura e realçar a importância do SCI e da AI para as IPES.

## **INTRODUÇÃO**

Na atualidade as IPES enfrentam muitos desafios, tal como a escassez de recursos, aumento dos custos operacionais, aumento do tamanho e da complexidade institucional. Face ao exposto, para conseguir operar com os fundos disponíveis, os gestores são obrigados a avaliar a eficácia operacional e eficiência das suas instituições. Por estas razões e considerando que a o SCI e a AI ajudam a entidade a alcançar os seus objetivos, bem como avaliar e melhorar a eficácia da gestão dos processos de risco, do controlo e governação, achamos relevante analisar a implementação do SCI e da AI nas IPES. Deste modo, o objetivo deste trabalho é abordar a temática do SCI e da AI nas IPES. Para o efeito, começamos por fazer um enquadramento teórico sobre o SCI e a AI, abordando depois os estudos empíricos realizados sobre a supracitada temática. De seguida, serão apresentados os resultados dos questionários ministrados às IPES. Espera-se com este estudo demonstrar o funcionamento dos SCI e dos departamentos de AI das IPES e sensibilizar os académicos e profissionais para a sua importância.

### **1. O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR**

A responsabilidade de assegurar que o SCI é implementado nas IPES cabe à gestão de topo. Por sua vez, cabe à AI verificar os controlos, afiançando ao órgão de gestão que a IPES implantou um SCI adequado e eficaz. Por conseguinte, o auditor interno não deve hesitar em chamar a atenção ao órgão de gestão para lapsos observados no controlo. Um SCI eficaz requer procedimentos contabilísticos adequados, segregação de funções, especialmente as de autorização e a verificação regular do trabalho de cada pessoa, a qual deverá ser efetuada pelos seus superiores (Adetoso *et al.*, 2013). O SCI, em sentido amplo, inclui todos os controlos operados por uma IPES, com o intuito de facilitar as suas atividades, bem como melhorar a sua eficiência e produtividade.

Segundo o ponto 2.9. do POC-E, as entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC-E, como é o caso das IPES, devem adotar um SCI que englobe um plano de organização interno; as políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo interno, bem como todos e quaisquer outros a definir pelos respetivos órgãos de gestão.

De acordo com o estabelecido no nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho, que institui o SCI na administração financeira do Estado, “o sistema de controlo interno compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública”. Este normativo acrescenta, ainda, que “o controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão,

relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”, este decreto salienta, ainda, a importância dada pelo Governo à função controlo, procurando promover a difusão de uma “cultura de controlo” em todos os níveis da administração financeira do Estado.

## **2. AUDITORIA INTERNA NAS INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO SUPERIOR**

A AI deve ser vista como uma ferramenta para melhorar a gestão das instituições de ensino superior, na medida em que gera informações para avaliar a conformidade com os objetivos da instituição, contribuindo, assim, para a melhoria das operações e redução dos seus custos (Manahan, 1975). Hoje em dia, as IPES procuram exercer a liderança através da excelência dos seus processos de formação e investigação, bem como dos procedimentos de gestão de qualidade. Neste âmbito, a auditoria, no seu papel de verificação dos controlos (Barrio, 1998), é um elemento-chave na verificação do alcance da excelência.

A visão moderna da AI envolve atividades de desempenho, avaliação, aconselhamento e acompanhamento das medidas tomadas pela instituição responsável (IIA, 2011).

Entende-se como desejável que a AI passe a desempenhar um papel mais atuante nas IPES, para que da sua atividade resultem benefícios para os resultados das mesmas e para a prossecução dos seus objetivos. Não se pretende que a AI substitua a gestão, mas que potencie os benefícios de um serviço de AI e, desta forma, otimize a sua utilidade no desempenho da função de apoio à gestão (Strategor, 1993).

Apesar das suas potencialidades, um dos requisitos fundamentais para um bom desempenho da AI é a independência do auditor interno na realização das ações, tal como o acesso a toda a informação necessária para o desenvolvimento da atividade. A par disto, os serviços de AI podem e devem, dentro das suas especificidades e competências próprias, conceber e pôr em prática mecanismos que lhe proporcionem uma maior independência relativamente à administração da qual dependem (Prieto & Pérez, 2002).

## **3. ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE A AUDITORIA INTERNA NAS IPES**

A abordagem da AI nas universidades remonta aos anos 50, quando apareceu a auditoria operacional (Miller, 1974), referido por Arana (2013), sendo que ao longo dos anos existiram poucos, mas importantes, estudos empíricos sobre esta temática. Um dos estudos pioneiros realça que a realização de auditorias de desempenho nas universidades é uma das melhores opções para melhorar a eficiência e eficácia das operações em todos os departamentos organizacionais (Henke, 1972).

O estudo apresentado por Tato (1998), sobre a AI nas universidades espanholas, propõe um marco de responsabilidade para o sistema público do ponto de vista da eficiência das universidades e dos politécnicos. Segundo este autor, em 1990, foi realizado um estudo utilizando o Guia Peterson que analisou várias instituições de ensino nos Estados Unidos da América, privadas (colégios) e públicas (universidades). Este estudo concluiu que a maioria dos auditores internos trabalhava a tempo integral para a entidade e reportava diretamente ao Vice-Presidente da área financeira. Além disso, as Universidades realizavam igualmente auditoria externa anual, existindo, portanto, uma relação custo-benefício favorável aquando da existência de um auditor interno. Quanto ao grupo de pessoas que beneficiavam com os trabalhos dos auditores incluem-se tanto nas universidades públicas como nas privadas: o presidente, as funções operacionais, o órgão de topo da universidade e os auditores externos.

Como conclusão do estudo, Tato (1998) apresenta, em termos de AI, uma proposta para as universidades espanholas. Através de sua proposta, publicada pelo Instituto de Auditores Internos de Espanha, o autor propõe a institucionalização do departamento de AI, nas universidades públicas espanholas e internacionais. O autor propõe criar comités de AI nas universidades públicas, de acordo com as disposições internacionais em vigor, como COSO e Cadbury. O autor propõe, ainda, que a função de AI se reporte diretamente ao reitor da universidade ou ao conselho geral, não devendo nenhum nível hierárquico ter autoridade sobre ela.

Num estudo similar, realizado nos Estados Unidos da América, Rezaee *et al.* (2001) reiteraram a importância da AI nas universidades. Os autores também incorporam o papel da AI na gestão e controlo da eficiência e eficácia das operações. Os resultados deste estudo destacam a importância, o papel e as responsabilidades da AI à luz das mudanças do ambiente das universidades.

Zakaria *et al.* (2006), num estudo às IPES da Malásia, referem a importância da função de AI como apoio à gestão das IPES e como a gestão vê esta relação. No supradito estudo empírico foi aplicado um questionário, dirigido a 17 universidades públicas e 49 universidades privadas que compõem a totalidade do sistema de ensino superior da Malásia. Os resultados revelaram que 18,4% das universidades privadas e 88,2% das universidades públicas possuíam um departamento de AI. Apesar deste resultado, o estudo conclui que as universidades públicas e privadas têm a mesma percepção sobre o papel dos auditores internos e as áreas mais importantes da auditoria.

Mihert & Yismaw (2007) efetuaram um estudo de caso à maior instituição pública de ensino superior na Etiópia, com o móbil de analisar como a qualidade da auditoria, apoio à gestão, ambiente organizacional, atributos do auditado afetam a eficácia dos serviços de AI. Os resultados revelaram que dos 14 auditores existentes no departamento de AI, 5 são funcionários do quadro e os restantes são trabalhadores temporários. Apesar do elevado

número de colaboradores do departamento de AI, os resultados revelaram que a AI necessita de melhorar em termos de planeamento, documentos de trabalho e no sistema de recomendações e de comunicação. Ainda assim, em geral, não é dada a devida atenção às recomendações da AI pois, embora os relatórios de auditoria sejam considerados adequadamente preparados, apresentam a informação de modo pouco consistente.

O estudo de Christopher (2012) visa verificar até que ponto as funções de AI são adotadas nas universidades públicas australianas e quais são os fatores que influenciam a sua adoção. Para o efeito, foram realizadas entrevistas aos vice-reitores das universidades públicas australianas. Os 9 vice-reitores entrevistados afirmaram que a função de AI é um elemento importante para a gestão da entidade, uma vez dá *feedback* regular sobre a eficácia e eficiência de todos os seus processos. Perante este cenário, 5 entrevistados indicaram que as suas universidades têm departamento de AI de forma a satisfizer o papel teórico de apoio à gestão. O apoio da gestão, a existência de um comité de auditoria e um posicionamento adequado dentro da organização são os fatores que mais contribuem para a importância que é atribuída ao departamento de AI. Os restantes 4 entrevistados revelaram algumas consequências negativas na execução das funções de AI. Estas consequências negativas foram motivadas por uma série de fatores. O primeiro fator tem a ver com o ambiente organizacional. Em segundo lugar, a existência de pessoal não qualificado para assumir as responsabilidades do departamento de AI, motivada, essencialmente, pela dificuldade de captação de profissionais qualificados, dado que o sector privado consegue oferecer-lhes uma remuneração mais elevada. Esta situação levou, a que as universidades contratem entidades externas para realizar a totalidade ou parte da função de AI. Todavia, a inconsistência na função de AI é sustentada por um problema mais vasto relacionado com a falta de regulamentação para o sector. Como não há obrigatoriedade legal para os auditores internos serem membros do IIA, não há forma de controlar o cumprimento obrigatório das suas diretrizes.

Arana (2013) desenvolveu, também, um estudo de caso sobre a AI nas universidades públicas de Espanha e do México. Para saber o estado atual da função de AI nas universidades públicas de Espanha e do México, o autor enviou questionários aos responsáveis do departamento de AI ou seu equivalente e à gestão de topo ou a quem mais perto está da mesma. O autor conclui que, tanto as universidades públicas de Espanha como do México têm AI, mas a um nível médio de desenvolvimento. Além disso, nas universidades espanholas evidencia-se um desequilíbrio entre o perfil do responsável e as equipas de trabalho e nas universidades mexicanas verifica-se um equilíbrio com alto risco de se perder.

Apesar de algumas diferenças individuais nos sistemas universitários, o resultado obtido mostra que, tanto nas universidades públicas espanholas como nas mexicanas ainda não foi dada a devida importância às várias abordagens e atributos da AI moderna, como o

estabelecimento do estatuto da AI, a apresentação adequada dos seus resultados, bem como a participação na gestão dos riscos e a ligação direta com a gestão de topo. Ainda assim, nas universidades públicas de Espanha e do México domina uma cultura de AI, enfatizando a função do controlo interno. Todavia, conclui-se que, em ambos os sistemas universitários é necessário reajustar os processos relativamente à nomeação do responsável da AI, para que haja uma perceção geral quanto a sua independência e apoio estratégico ao mais alto nível.

Também no contexto espanhol, Laviada *et al.* (2014) realizaram um estudo para verificar se as universidades públicas espanholas têm, na sua estrutura organizacional, um departamento de AI e, em especial, a aplicabilidade do conceito moderno de AI. Neste caso a modernidade é entendida, como um atributo que garante transparência, colaboração e responsabilidade por parte da AI. Para analisar estas questões, o autor enviou, através da internet, um questionário a 50 universidades públicas espanholas. Dos 29 questionários recebidos, 4 indicaram possuir departamento de auditoria, as restantes unidades assumiram a existência de departamento de AI, no entanto alguns deles não responderam todas as questões. Em suma, os resultados deste estudo indicaram que o departamento de AI está, sobretudo, sobre a alçada do gestor (42%) e do reitor (33%). Existe, em média, aproximadamente 4 pessoas por departamento de AI. As principais atividades auditadas são de controlo/intervenção (despesas, receitas e investimentos e todos os atos decorrentes direitos e obrigações económicas), os orçamentos e atividades de recrutamento. Os autores verificaram, no entanto, que existe uma forte dominância de AI nas universidades públicas espanholas que responderam ao estudo. Apesar das respostas estarem de acordo com o uso de técnicas e da legislação em vigor, tal não é suficiente para classificar o desempenho de um conceito de AI como moderno.

#### **4. HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO**

Este trabalho tem como objetivo analisar a implementação da AI e do SCI nas IPES. Tal como nas anteriores investigações, será de esperar que quanto maior for a IPES, mais complexa será a sua estrutura e, portanto, maior a será a probabilidade de possuir um SCI e um departamento de AI. Face ao exposto, formularam-se as seguintes hipóteses de investigação:

H1 – *A existência de um Departamento de AI está positivamente relacionada com a dimensão (total de alunos inscritos) da instituição.*

H2 – *A dimensão da instituição (total de alunos inscritos) está positivamente relacionada com a existência de um SCI.*

H3 – *A existência de um Departamento de AI está positivamente relacionada com a implementação do SCI.*

## 5. A RECOLHA E TRATAMENTO DOS DADOS

A maioria dos estudos empíricos realizados sobre a AI nas IPES utilizaram a metodologia do inquérito por questionário. Face a esta constatação, bem como à abrangência geográfica da população e à maior facilidade na recolha das respostas, optamos, também, por utilizar o questionário. Por conseguinte, optou-se pela construção de um questionário *on-line*, enviado por *e-mail*, utilizando a ferramenta do Google: docs.google.com.

Através do *website* da Direcção Geral do Ensino Superior (DGES) identificámos 35 IPES, que constituem o universo em estudo. O inquérito foi enviado a todas estas instituições, tanto aos Serviços Centrais como aos Serviços de Ação Social (SAS), pois na maioria dos casos os SAS têm autonomia própria e podem ter um departamento de AI autónomo da restante instituição. Apenas uma instituição referiu que os SAS não têm autonomia em relação aos Serviços Centrais, logo não poderia responder ao questionário. Assim, foram enviados 70 questionários, tendo o período de recolha de dados mediado entre 24 de julho e 15 de outubro de 2014. Foram obtidas 31 respostas, sendo 30 consideradas válidas, o que corresponde a uma taxa de respostas de 43%, que consideramos representativa. Após validação da base de dados, efetuou-se o seu tratamento estatístico no *software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*, versão 20.

## 6. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A amostra deste estudo é constituída por 30 IPES, das quais 11 são universidades e 19 são politécnicos. A maioria das entidades que responderam ao questionário foram os SAS dos politécnicos (11), seguindo-se os Serviços Centrais dos politécnicos (8). As universidades aderiram menos ao questionário, havendo 6 respostas por parte dos Serviços Centrais e 5 respostas dos SAS.

Tal como foi referido anteriormente, o POC-E determina que as IES implementem um SCI. Todavia, 33,33% dos inquiridos referiram que o nível de implementação do SCI é razoável, 23,30% que é elevado, o mesmo número referiu que nível de implementação do SCI é muito elevado (ver Tabela 1). Grande parte das universidades indicam que o nível de implementação do SCI é elevado (36,4%) e razoável (27,3%). Nos politécnicos 36,8% dos inquiridos apontam possuir um nível de implementação do SCI razoável e 31,6% um nível muito elevado. Estes resultados são preocupantes, tanto pelo baixo nível de implementação do SCI, como pelo facto de existir uma universidade e um instituto politécnico afirmarem que o seu nível de implementação é nulo.

**Tabela 1: Grau de implementação do SCI no âmbito do POC-E**

	Sistema de Controlo Interno					
	Amostra total		Universidades		Politécnicos	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Nulo	2	6,7	1	9,1	1	5,3
Baixo	3	10,0	1	9,1	2	10,5
Razoável	10	33,3	3	27,3	7	36,8
Elevado	7	23,3	4	36,4	3	15,8
Muito elevado	7	23,3	1	9,1	6	31,6
Não responde	1	3,3	1	9,1	0	0,0
Total	30,0	100,0	11	100,0	19	100,0

O resultado do teste *Mann-Whitney* ( $p\text{-value} = 0,601$ ) corroborou a homogeneidade das amostras, neste caso, das universidades e dos politécnicos.

Apesar das respostas dadas anteriormente, a maioria das IPES (73,3%) referiram possuir um Manual de CI (ver Tabela 2). Tanto as universidades como os politécnicos têm resultados semelhantes, 72,7% das universidades e 73,7% dos politécnicos possuem um Manual de CI.

**Tabela 2: Existência de Manual de controlo interno**

	Amostra Total		Universidades		Politécnicos	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Sim	22	73,3	8	72,7	14	73,7
Não	8	26,7	3	27,3	5	26,3
Total	30	100,0	11	100,0	19	100,0

Os resultados revelaram que as normas e procedimentos de CI são, na generalidade, divulgados a todos os trabalhadores da entidade (81,8%). Porém, numa análise desagregada atestamos que todos os politécnicos divulgam as suas normas para todos os trabalhadores da instituição, porém, só 50% das universidades o fazem. 25% das universidades divulga as normas e procedimentos de CI apenas aos trabalhadores da respetiva área.

As normas de CI são maioritariamente divulgadas *on-line*, através da página institucional (40,9%), registando-se igualmente uma significativa divulgação em suporte digital (36,4%) e diretamente para o *email*. Nas universidades verificamos um igual número de respostas, informando que 37,5% das mesmas divulgam em suporte papel e 37,5% divulgam

diretamente para o *email*. No entanto, 57,1% dos politécnicos divulgam as suas normas e procedimento de CI através da sua página institucional e 35,7% divulgam diretamente para o *email* dos funcionários da instituição. Segundo o estudo de Laviada *et al.* (2014), tanto em Espanha como em Portugal os politécnicos usam a sua página institucional dar a conhecer as suas regras e procedimentos de CI.

A melhor medida de prevenção contra falhas humanas propositadas e involuntárias é um SCI eficiente. Para tal, o mesmo deve ser alvo de rotinas de verificação e revisão que reduzam a possibilidade de erros ou de manipulações encobertas. O SCI deve ser testado regularmente de forma a comprovar que é eficaz e está verdadeiramente em funcionamento (Cruz, 2001). A análise desse sistema é feita, por regra, no âmbito de qualquer auditoria, externa ou interna. A avaliação do SCI compete à AI, de forma a apoiar os gestores de topo e os responsáveis pelos diferentes serviços aprimorando o funcionamento da entidade em geral. Contrariando um pouco a revisão da literatura, verificamos, conforme a Tabela 3, que somente 45,5% das instituições afirmam que já reformularam as suas normas e procedimentos de CI mais que três vezes, enquanto 18,2% asseveram que nunca reviram as mesmas. No âmbito das universidades e dos politécnicos esta tendência mantém-se, tendo 37,5% das universidades e 50% dos politécnicos reformulado o seu SCI mais do que três vezes, enquanto 25% das universidades e 14,3% dos politécnicos nunca reformularam as normas, regulamentos e procedimentos de CI desde a sua implementação. Como temos vindo a constatar ao longo deste estudo, os politécnicos podem ser considerados mais interessados e preocupados nas práticas de AI, pois revelam melhores procedimentos que as universidades.

**Tabela 3: Número de vezes que foram revistas as normas e procedimentos de CI**

	Amostra Total		Universidades		Politécnicos	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Nunca	4	18,2	2	25,0	2	14,3
Uma vez	1	4,5	0	0,0	1	7,1
Duas vezes	3	13,6	1	12,5	2	14,3
Três vezes	3	13,6	1	12,5	2	14,3
Mais do que três vezes	10	45,5	3	37,5	7	50,0
Total	21	95,5	7	87,5	14	100,0
Não responde	1	4,5	1	12,5	0	0,0
Total	22	100,0	8	100,0	14	100,0

Em 38,9% dos casos, as revisões do Manual de CI ocorreram em 2014 e 33,3 % em 2013. Esta tendência foi seguida de forma semelhante nas universidades e nos politécnicos.

Os resultados do teste *Mann-Whitney* (ver Tabela 4) efetuado às questões referentes ao CI revelaram que não existe homogeneidade nos dois grupos na questão “A quem são divulgadas as normas e procedimentos de controlo interno?” e “Como são divulgadas as normas e procedimentos de controlo interno?”. Existe uma grande disparidade de respostas na questão: “A quem são divulgadas as normas e procedimentos de CI?” Nas restantes questões os dois grupos revelaram resultados semelhantes, pese as pequenas diferenças assinaladas.

**Tabela 4: Teste *Mann-Whitney* – Questões sobre Controlo interno**

Questão		Teste <i>Mann-Whitney</i>			<i>p-value</i>
		Dimensão	Posição Média	Somatório de posições	
A entidade possui um manual de controlo interno/manual de procedimentos	Universidades	11	15,59	171,50	,955
	Politécnicos	19	15,45	293,50	
A quem as normas e procedimentos de controlo interno são divulgados	Universidades	8	8,00	64,00	,004
	Politécnicos	14	13,50	189,00	
Como as normas e procedimentos de controlo interno são divulgados	Universidades	8	7,25	58,00	,013
	Politécnicos	14	13,93	195,00	
Número de vezes que foram reformuladas	Universidades	7	10,21	71,50	,662
	Politécnicos	14	11,39	159,50	

No que concerne à AI, tal como se pode ver na Tabela 5, 60% das IPES responderam que não possuem departamento de AI. Embora a maioria das universidades e dos politécnicos não possuam departamento de AI, há maior disparidade nas universidades, pois 72,7% das mesmas não têm departamento de AI, enquanto nos politécnicos a percentagem é de 52,6%.

**Tabela 5: Existência de um departamento de AI**

	Amostra Total		Universidades		Politécnicos	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
<b>Sim</b>	12	40,0	3	27,3	9	47,4
<b>Não</b>	18	60,0	8	72,7	10	52,6
<b>Total</b>	30	100,0	11	100,0	19	100,0

Contrariamente ao que seria esperado, pelo facto das universidades serem de maior dimensão (alunos, funcionários, orçamento), supúnhamos que tivessem melhores procedimentos de AI do que os politécnicos. Comparando o presente estudo com o de Zakaria *et al.* (2006) e Laviada *et al.* (2014), verificamos que as IPES de Portugal ainda têm um longo caminho a percorrer. Nos estudos mencionados, a taxa de existência de AI nas instituições de ensino é bastante superior, Zakaria *et al.* (2006) aferiram que 88,2% das universidades da Malásia têm um departamento de AI e Laviada *et al.* (2014) aferiram que a maioria das universidades espanholas também possui departamento de AI.

Tal como havíamos referido na parte do enquadramento teórico, o auditor interno deve ocupar uma posição adequada no seio da instituição para que o seu trabalho não sofra pressões nem possa ser controlado por aqueles a quem a AI reporta, sendo conveniente que dependa da direção. De acordo com Paço (1997), a AI deve estar sobre a alçada do órgão de gestão hierarquicamente mais elevado na organização. A dependência para com este órgão é normalmente respeitada na maioria das organizações em que está implementada.

O estudo de Tato (1998), sobre a AI nas universidades espanholas, sugere a criação de comités de AI nas universidades públicas, de acordo com as disposições internacionais, mas também propõe que a AI reporte diretamente ao reitor/presidente da universidade ou ao conselho geral e sem que qualquer outro nível hierárquico tenha autoridade nela. De acordo com Badara & Saidin (2013), deve existir uma estreita ligação entre a gestão e a AI, de forma a responder às necessidades do comité de auditoria e não defraudar as expectativas.

Corroborando a revisão da literatura, os resultados (ver Tabela 6) revelaram que as instituições que possuem departamento de AI reportam maioritariamente ao Presidente (33,3%) e ao Conselho de Gestão (33,3%). Logo de seguida, com 25% de respostas foi assinalada a opção “Outra” (Vice-reitor e ao Círculo de Progresso). Das universidades que possuem departamento de AI, apenas uma (33,33%) reporta ao presidente, as restantes duas assinalaram a opção “Outra”, reportando ao Administrador e ao Vice-reitor. Os politécnicos reportam maioritariamente ao Conselho de Gestão (44,4%) e ao Presidente (33,3%).

**Tabela 6: A quem reporta o departamento de AI**

	Amostra Total		Universidades		Politécnicos	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Presidente	4	33,3	1	33,3	3	33,3
Conselho de Gestão	4	33,3	0	0,0	4	44,4
Comité de Auditoria	1	8,3	0	0,0	1	11,1
Outra	3	25,0	2	66,7	1	11,1
Total	12	100,0	3	100,0	9	100,0

As instituições que ainda não possuem departamento de AI foram questionadas sobre a intenção de o criar e, em caso afirmativo, qual a data prevista. Os resultados demonstraram que está no planos de 22,2% dessas instituições criar um departamento de AI. Todavia, outros 22,2% afirmaram que não pretendem criar o departamento por enquanto e mais de metade (55,6%) não sabe.

Mais de metade das universidades que não têm departamento de AI não sabe se a sua instituição o irá implementar (62,5%) e 25% das mesmas não o pretendem mesmo implementar. Apenas uma universidade tenciona implementar um departamento de AI, até ao final deste ano.

Dos politécnicos que não têm departamento de AI na sua instituição, 50% não sabe se a mesma tem intenção de o implementar, 20% afiança que não o pretende implementar e 30% garante que sim, mas não a curto prazo (duas instituições indicaram que será daqui a dois anos e outra indicou que só depois de três anos).

Perante os dados obtidos, concluímos que a gestão, ainda, não está muito motivada para a AI. Segundo Sá (2008), citando o Vice-presidente do IPAI, isto deve-se, sobretudo, a uma questão cultural e falta de tradição desta matéria.

Na tabela 7 podemos verificar que existem, em média, nove pessoas a trabalhar no departamento de AI. No entanto, este número é influenciado por um politécnico que tanto nos Serviços Centrais como nos SAS indicou possuir trinta e oito funcionários. Excetuando esta situação, o número máximo de pessoas a trabalhar no departamento de AI é três, sendo o mais comum ter apenas uma pessoa. Estes resultados estão próximos dos do estudo de Laviada *et al.* (2014), que revelou que nas IPES de Espanha existem em média 3,9 pessoas no departamento de AI.

**Tabela 7: Nº de pessoas que trabalham no departamento de AI**

	Amostra Total		Universidades		Inst. Politécnicos	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
1	5	41,6	0	0,0	5	55,6
2	2	16,6	1	33,3	1	11,1
3	1	8,3	0	0,0	1	11,1
38	2	16,6	0	0,0	2	22,2
Total	10	83,1	1	33,3	9	100,0
Não responde	2	16,6	2	66,6	0	0,0
Total	12	100,0	3	100,0	9	100,0

No presente estudo podemos, ainda, concluir que as pessoas que trabalham no departamento de AI possuem formação superior nas áreas de gestão, Auditoria, Contabilidade

e Economia, apresentando, em alguns casos, pessoas com mais do que uma formação superior (Ver Tabela 8). Sendo que existem mais colaboradores que responsáveis a terem formação em auditoria. De acordo com Marques & Almeida (2004), a característica que mais se destaca nos auditores internos é a sua formação técnica. Nesta linha de pensamento Christopher (2012) alude que a existência de pessoal não qualificado para assumir as responsabilidades do departamento pode levar a consequências negativas no departamento de AI.

**Tabela 8: Área de formação do pessoal do departamento de AI (Amostra total)**

	Auditoria	Contabilidade	Gestão	Economia	Outra
Responsável	2	3	4	2	1
Colaboradores	5	1	2	1	7
Não responde	2	2	2	5	3

Os responsáveis do departamento de AI das universidades têm formação em Contabilidade (n=2) e em Gestão (n=1) e os colaboradores tem formação superior em Auditoria ou outra formação. Os responsáveis e os colaboradores do departamento de AI dos politécnicos têm formação em todas as áreas colocadas como opção (ver Tabela 7). Face ao exposto, podemos concluir que o pessoal do departamento de AI não é especializado.

Para testar as hipóteses de investigação formuladas, calculamos o teste do Qui-Quadrado. A primeira hipótese de investigação (H1 - *A existência de um departamento de AI está positivamente relacionada com a dimensão (total de alunos inscritos) da instituição*) relaciona a existência do departamento de AI com o número de alunos inscritos por IPES. O teste Qui-Quadrado está associado à hipótese nula (H0) de que as variáveis são independentes uma da outra. Conforme verificamos na Tabela 9, o teste toma o valor de 6,019, a um nível de significância de 0,198 com 4 graus de liberdade (gdl), pelo que não há relação entre as duas variáveis. Não se rejeita a hipótese nula, ou seja, conclui-se que o facto de existir AI e o número de alunos da IPES não são dependentes ao nível da significância estabelecida.

**Tabela 9: teste Qui-quadrado - Departamento de AI/N.º Alunos**

	Amostra Total			Universidades			Politécnicos		
	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de significância	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de significância	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de significância
<b>Pearson Chi-Square</b>	6,019	4	,198	4,278	3	,233	2,846	3	,416

De acordo com o Teste *Mann-Whitney*, a variável “número de alunos inscritos na instituição” não é homogênea para os dois grupos em estudo, logo, é necessário testar esta hipótese separadamente para as universidades e para os politécnicos. No entanto, como verificamos na tabela anterior, chegamos à mesma conclusão, isto é, não existe relação entre ambas as variáveis para os dois grupos.

Por outro lado, a tabela 10 mostra que, o coeficiente de correlação *Pearson* apresenta um valor negativo na amostra total e para as universidades, indicando uma correlação inversa que leva a mesma conclusão da tabela 9, isto é, não existe relação entre as variáveis. Contudo, para os politécnicos, este teste revela que existe relação entre as variáveis, contrariando o teste Qui-quadrado. Como o teste *Mann-Whitney* para a variável “número de alunos inscritos na instituição” evidenciou resultados díspares entre os grupos, consideramos este teste como válido.

**Tabela 10: Teste *Pearson* - Departamento de AI /N.º alunos**

		Departamento de AI		
		Amostra Total	Universidades	Politécnicos
Número de alunos	Correlação de <i>Pearson</i>	-,130	-,606	,076

Na segunda hipótese de investigação (*H2 - A dimensão da instituição (total de alunos inscritos) está positivamente relacionada com a existência de um SCI*) pretende-se verificar se a dimensão da IPES (nº de alunos) influencia a instituição a ter um SCI. Na tabela 11 apuramos um valor do teste do Qui-Quadrado de 5,000 com um nível de significância de 0,287 e com 4 graus de liberdade, logo não se rejeita a hipótese nula. Com esta tabela confirmamos que não existe relação entre as variáveis. O resultado por grupo indica, igualmente, que não existe uma relação entre as referidas variáveis.

**Tabela 11: Teste qui-quadrado n.º alunos/SCI**

	Amostra Total			Universidades			Politécnicos		
	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de significância	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de significância	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de significância
<i>Pearson Chi-Square</i>	5,000	4	,287	3,858	3	,277	3,622	3	,305

Por outro lado, a tabela 12 mostra que o coeficiente de *Pearson* apresenta um valor negativo muito próximo de zero, indiciando uma correlação inversa bastante fraca e, consequentemente, que as variáveis poderão estar associadas. Tal como verificado na H1, apesar do teste Qui-quadrado apresentar resultados semelhantes para ambos os grupos, o

teste de Pearson, indica que nos politécnicos existe relação entre as variáveis, neste caso, o número de alunos inscritos na instituição e a existência de um SCI.

**Tabela 12: Teste Pearson SCI/N.º alunos**

		SCI		
		Amostra Total	Universidades	Politécnicos
Número de alunos	Correlação de <i>Pearson</i>	-,004	-,236	,025

Na última hipótese de investigação (H3 - *A existência de Departamento/Gabinete de AI está positivamente relacionada com a implementação do SCI*) pretende-se verificar se há alguma relação entre a existência de um departamento de AI e a existência de um SCI nas IPES.

A tabela 13 apresenta o valor do teste do Qui-Quadrado de 3,348 com um nível de significância de 0,64 e com 1 grau de liberdade. Estes resultados indiciam que as variáveis tendem a estar dissociadas, aceitando-se a hipótese nula da independência, ou seja, não há relação entre a implementação do SCI e a existência do Departamento de AI. No entanto, dado que o nível de significância é muito próximo de 0,05, a confiança nesta conclusão é mais reduzida, pelo que a hipótese não pode ser inteiramente corroborada.

**Tabela 13: Teste qui-quadrado DAI/SCI (Amostra total)**

	Valor	Grau de liberdade (gdl)	Nível de significância
<i>Pearson Chi-Square</i>	3,438	1	,064

Por outro lado, a tabela 14 mostra que o coeficiente de *Pearson* apresenta um valor positivo, indicando que existe correlação entre as variáveis. Este resultado vai contra o resultado do teste Qui-quadrado apresentado na tabela 13, sendo que este já indicava um nível de confiança reduzido, o que se veio a verificar com este teste de *Pearson*. Este resultado vai de encontro aos do estudo de Theofanis *et al.* (2011), que ao analisarem a relação entre o SCI e a AI, concluíram que existe uma relação positiva entre estas duas funções.

**Tabela 14: Teste *Pearson* DAI/SCI (Amostra total)**

		Departamento de AI
Manual de CI/manual de procedimentos	Correlação de <i>Pearson</i>	,339

## CONCLUSÃO

Tal como noutros organismos da Administração Pública, nas IPES, o papel dos gestores públicos é agora de assunção de maior responsabilidade, devendo gerir-se os recursos públicos de forma económica, eficiente e eficaz. Neste contexto, o SCI e a AI têm sido reconhecidos como funções de valor acrescentado para estas entidades.

Face a esta realidade, este trabalho visa analisar a implementação da AI e do SCI nas IPES. Ao longo da parte teórica deste artigo procuraram-se abordar os principais conceitos da AI e do SCI. No estudo empírico desenvolvido através de questionário, ministrado *on-line*, obtivemos uma taxa de resposta de cerca de 43% do universo, sendo esta considerada representativa.

Os resultados revelaram que a maioria dos respondentes foram os politécnicos, nomeadamente os SAS. Além disso, a generalidade dos respondentes foram instituições de pequena dimensão, considerando o número de alunos.

Neste estudo apurou-se, ainda, que a maioria das IPES possui um SCI e um Manual de CI, que é divulgado *on-line* através da página *web* da instituição, na maioria, a todos os trabalhadores da mesma. Na maioria das IPES que possui Manual de CI já foram efetuadas mais que três revisões ao mesmo, sendo a data da sua última atualização o ano de 2014.

Relativamente à AI, constatamos que grande parte das IPES respondentes (43%) não possui um departamento de AI na sua estrutura organizacional e não sabem se está nos planos da instituição criar um. Verificamos que nas IPES que tem departamento de AI, existem, em média, nove pessoas a trabalhar no mesmo, mas tal como justificamos na análise e discussão de resultados, consideramos que este resultado está influenciado por um politécnico que tanto nos Serviços Centrais como nos SAS indicou possuir 38 funcionários. Excetuando esta situação, o mais comum é ter apenas uma pessoa a trabalhar no departamento de AI.

Relativamente às hipóteses formuladas, observamos que apenas nos politécnicos existe um relacionamento direto entre a dimensão (número de alunos) da entidade e a existência de um SCI. De forma semelhante, apenas nos politécnicos se verificou que a existência do departamento de AI está relacionada com a sua dimensão (número de alunos). Tanto para as universidades como para os politécnicos, o resultado do Teste Pearson revelou que a existência de departamento de AI está relacionada com a existência um SCI.

Seja qual for a natureza de um trabalho, este está sempre sujeito a limitações que o condicionam e podem afetar os seus resultados. Na revisão da literatura foram detetadas carências de estudos sobre o papel do SCI e da AI nas instituições de ensino superior. O facto de não existir em Portugal estudos que comparem universidades com politécnicos, foi outras das dificuldades que nos deparamos, pois não existe base de comparação.

Outra das limitações deste artigo foi a dificuldade na obtenção das respostas aos questionários enviados à população em estudo, que se repercutiu na amostra. De facto, o número de respostas não correspondeu às nossas expectativas, uma vez que se circunscreveu a, aproximadamente, 43% do universo. A expectativa era elevada, pois para além, do questionário ser on-line, utilizando ferramentas modernas e de fácil preenchimento e envio, o mesmo destina-se as Instituições de Ensino Superior, sendo que estas promovem a investigação, logo estariam mais sensibilizadas para este tipo de estudo e deveriam ser um exemplo, colaborando sem qualquer dificuldade.

Com este projeto verificámos que ainda existe um longo percurso a percorrer para que as IPES e os seus órgãos de gestão estejam sensibilizados para a importância do SCI e, essencialmente, da AI. Assim, esperamos que com o presente artigo tenhamos contribuído para enriquecer a literatura académica, apresentar a importância do SCI e da AI e os benefícios associados a estas funções para que possa despertar o interesse para a sua implementação.

Em síntese, esta investigação não teve a pretensão de esgotar o assunto, pois, ainda há muito que pesquisar e estudar a respeito do SCI e da AI e do seu contributo na análise da economia, eficiência e eficácia das operações da organização.

Por fim, como possível extensão deste trabalho poder-se-ia alargar o estudo às Instituições Privadas de Ensino Superior em Portugal, para uma possível comparação. Um projeto mais arrojado passaria por analisar estas mesmas questões, mas agora à escala internacional.

## **Bibliografia**

Adetoso, J., Oladejo, K. & Akensiro, A. (2013). Effectiveness of internal auditor in controlling fraud and other financial irregularities in private universities in south-west, Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (13), 106-110.

Arana C. (2013). *La auditoría interna en las universidades públicas de España y México*. Tesis doctoral, Universidad de Cantabria, Santander, España.

Badara, M. & Saidin, S. (2013). The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3 (3), 329–339.

Barrio, T. (1998). Auditoría interna en universidades: Situación actual y perspectivas de futuro de la función de auditoría interna en la universidad española. *Instituto de Auditores Internos de España (IIA-IAI)*. España.

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (2005). *Internal control - integrated framework*. Acedido em fevereiro 14, 2014 em <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>.

Cruz, M. (2001). *Controlo interno nas empresas*. Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Economia - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Henke, E. (1972). Performance evaluation for non-profit organizations. *The Journal of Accountancy*, 133 (6), 51-2.

IIA – The Institute of Internal Auditors Research Foundation (2011). The Professional Practices Framework. *Glossary*, March, 26.

Laviada, A.; García, F. & Arana, C. (2014). Retos de la auditoría interna en las universidades españolas. *AECA*, Espanha, 47J

Manahan, A. (1975). The importance of internal auditing in State Higher Education. *The Internal Auditor*, 33 (5), 59-63.

Marques, M. & Almeida, J. (2004). Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade e Finanças da Universidade de S.Paulo-Brasil*, 35 (3), 84-95.

Paço, I. (1997). *O papel do auditor interno no apoio à gestão de topo*. Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Economia - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal.

Pestana, M. & Gageiro, J. (2008). *Análise de Dados para Ciências Sociais, complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo.

Pradas, T. (2001). La Auditoria Operativa: un instrumento para la mejora de Gestión Pública, *AECA*, 21-40; 56-66.

Prieto, R. & Pérez, A. (2002). Mejora de gestión en las administraciones públicas: la reingeniería de procesos y las herramientas de workflow. *Auditoria Pública*, 26, 86-93.

Rezaee, Z.; Elmore, C. & Szendi Z. (2001). Ethical Behavior in Higher Educational Institutions: The Role of the Code of Conduct. *Journal of Business Ethics*, 30 (2), 171-183.

Sá, E. (2008). *Auditoria interna em Portugal ainda está longe da maturidade*. *Jornal de Negócios*. Acedido em março 17, 2014, em <http://www.ver.pt/conteudos/print.aspx?Clipping=1724>.

Strategor (1993). *Política Global da Empresa*. 2ª Edição. Lisboa: Publicações D. Quixote.

Tato, B. (1998). *Auditoría Interna en Universidades: Situación Actual Y Perspectivas de Futuro de La Función de Auditoría Interna en La Universidad Española*. Madrid: Instituto de Auditores Internos de España.

Theofanis, K., Drogalas, G, & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4 (1), 19-34.

Zakaria, Z.; Selvaraj, I & Zakaria, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*. 21 (9), 892-904.