



UNIVERSIDADE DE ÉVORA
ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Auditoria na UE - Avaliação dos riscos do auditor

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

SOB

A ORIENTAÇÃO

DA

PROF^a. DR^a. MARIA DO ROSÁRIO CONCEIÇÃO MIRA DE CARVALHO

MARIA ANTÓNIA DA MATA SANTOS PEREIRA

Évora
2009



UNIVERSIDADE DE ÉVORA
ESCOLA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Auditoria na UE - Avaliação dos riscos do auditor

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

SOB
A ORIENTAÇÃO
DA



172 882

PROF^ª. DR^ª. MARIA DO ROSÁRIO CONCEIÇÃO MIRA DE CARVALHO

MARIA ANTÓNIA DA MATA SANTOS PEREIRA

Évora
2009

À minha filha,

L Ú C I A

a quem dedico este esforço

para que ela perceba que “vale sempre a pena”,

que com esforço e empenho não há limites.

AGRADECIMENTOS

- À minha Mãe (*in memoriam*), pelo exemplo de força e coragem que sempre me transmitiu e que sem o qual eu não teria chegado até aqui.

- Ao Francisco, amigo e companheiro que sempre me ajudou, em todos os momentos da vida. Foi quem me incentivou a frequentar este curso e revelou-se um colega sempre presente e disponível, empenhado para que eu não desistisse.

- À Prof^a Maria do Rosário Carvalho que, apesar da sua pouca disponibilidade de tempo, orientou com agrado o meu estágio, dando as indicações adequadas, no momento certo e estimulando a minha vontade, de forma a que o seu incentivo me fizesse continuar, trazendo-me até ao final deste árduo trabalho.

- À Universidade de Évora por permitir a frequência do curso e do estágio e essencialmente, porque devo o meu crescimento pessoal e profissional a esta Instituição, onde colaboro há mais de vinte anos.

RESUMO

No sentido de uma aprendizagem e de um conhecimento mais aprofundado sobre a actividade da auditoria na sua vertente interna e externa, áreas de significativo interesse para um profissional da administração pública, foi este **Relatório de Estágio** efectuado na Universidade de Évora, integrando a equipa de auditoria interna desta Instituição¹ e acompanhando os trabalhos desenvolvidos pela mesma.

Este trabalho visa, com particular ênfase chamar a atenção para a crescente importância da Auditoria Interna, e dos riscos associados a esta actividade, recorrendo-se ainda a práticas e procedimentos inerentes à Auditoria Externa, uma vez que entre as mesmas se encontram pontos comuns relevantes para fundamento das acções desenvolvidas. A Auditoria Interna, numa visão actual do seu funcionamento, centra a sua atenção nas actividades que a Organização exerce. É neste sentido que este trabalho de estágio deve proporcionar:

- uma reflexão sobre a importância do planeamento dos trabalhos;
- um levantamento e identificação dos riscos de um auditor;
- uma definição dos riscos da auditoria e da materialidade.

De forma a que no decorrer do mesmo seja possível interpretar as normas técnicas e directrizes de auditoria, aplicando-as na execução dos trabalhos.

Estes irão desenvolver-se incidindo sobre as normas internacionais de auditoria (ISA), ISA315 - Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material e ISA 330 - Os Procedimentos do Auditor em Resposta a Riscos Avaliados.

PALAVRAS - CHAVE: Auditoria, materialidade, riscos, planeamento, procedimentos, resposta aos riscos.

¹ Nomeada pelo Despacho Reitoral nº 23/2007, Auditoria de Gestão, de 05 de Fevereiro

Auditing in UE - Evaluation of the risks of the auditor

ABSTRACT

In order to get a deeper knowledge about the activity of internal auditing, a topic of significant interest for a public administration professional, the output of this work is an Internship Report realized in the University of Évora, integrating the internal auditing team of this institution and observing the work developed by this team.

This work aims to draw attention to the increasing importance of Internal Auditing and to the risks associated with this activity, using practices and procedures of External Auditing, since there are important common issues between the two types of auditing, which are relevant for the tasks under analysis.

The current approach in Internal Auditing is centered in the activities that the Organization performs. It is in this sense that this internship intends to:

- provide a reflection on the importance of planning,
- identify the risks of an auditor,
- define auditing risks and materiality.

It is also intended that during the internship there is the opportunity to interpret the technical auditing norms and directives and to apply them in the execution of auditing tasks.

The work will be developed considering the international standard for Auditing (ISA), ISA 315 Obtaining and understanding of the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement e ISA 330 - Materiality in Planning and Performing an Audit.

Key-Words: Auditing, materiality, risks, planning, procedures, answers to the risks.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	IV
ÍNDICE.....	VI
SIGLAS	IX
1. INTRODUÇÃO	2
1.1 Problemática do estudo	2
1.2 Motivos de escolha do trabalho.....	3
1.3 Contextualização do estudo.....	4
1.4 Objectivos	6
1.5 Metodologia	6
1.6 Estrutura do relatório.....	7
PARTE A – LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO.....	11
CAPITULO I – CONCEITOS DE AUDITORIA.....	11
1. IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA	11
2. O CONTROLO INTERNO	15
3. OS PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS EM AUDITORIA	17
4. A MATERIALIDADE	22
5. OS TESTES EM AUDITORIA	23
6. OS RISCOS DO AUDITOR	24
6.1 O risco Inerente.....	26
6.2 O risco de controlo.....	27
6.3 O risco de detecção.....	27
CAPITULO II – UNIVERSIDADE DE ÉVORA.....	30

1. A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA NA UNIVERSIDADE EM TRANSFORMAÇÃO	30
2. CARACTERIZAÇÃO DA UNIVERSIDADE DE ÉVORA	31
2.1 Natureza, tutela e missão.....	31
2.2 Organização interna	33
2.2.1 A Assembleia da Universidade.....	33
2.2.2 O Reitor.....	33
2.2.3 O Senado Universitário.....	33
2.2.4 O Conselho Administrativo	34
2.2.5 Outras Unidades.....	35
2.2.6 Estrutura dos Serviços Administrativos.....	39
2.3 Variáveis contextuais.....	40
2.4 Ambiente transaccional.....	41
2.5 Financiamento da U.E.	41
2.5.1 Competências para autorização de despesas	43
PARTE B – ESTÁGIO	47
CAPITULO III RELATÓRIO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA NA UNIVERSIDADE DE ÉVORA EM 2008/2009	47
1. INTRODUÇÃO AOS TRABALHOS DE AUDITORIA	47
2. SERVIÇO X	50
2.1 Análise do processo de arrecadação de receita.....	53
2.2 Análise do processo de despesa	57
3. SERVIÇO Y	65
4. RESULTADOS APURADOS.....	66
4.1 Conclusões	69
4.2 Propostas de investigações futuras	71

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Pessoal do Serviço X.....	53
Tabela 2 - Mapa de apuramento da dívida	56
Tabela 3 - Receitas e Despesas do Serviço X.....	58
Tabela 4 - Despesas Serviço X.....	63
Tabela 5 - Mapa de registos de valores de contas correntes.....	64

SIGLAS

AI - Auditoria interna

CEE - Comunidade Económica Europeia

CNC - Comissão Normalização Contabilística

CPA - Código do Procedimento Administrativo

CRUP - Conselho de Reitores das Universidades Publicas Portuguesas

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DC - Directrizes Contabilísticas

DF- Demonstrações Financeiras

DRA - Directrizes de Revisão de Auditoria

EU - União Europeia

FCT - Fundação para a Ciência e Tecnologia

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IFRS - International Financial Reporting Standards

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

MCT - Ministério da Ciência e Tecnologia

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

NIR - Norma Internacional de Revisão

ODA - Observatório do Desenvolvimento do Alentejo

OIT- Organização Internacional do Trabalho

ONG - Organização Não Governamental

PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC - Plano Oficial de Contabilidade

ROC - Revisor Oficial de Contas

SA - Serviços Administrativos

SAP - Secção de Aprovisionamento e Património

SC - Secção de Contabilidade

SOC - Secção de Orçamento e Conta

TC - Tribunal de Contas

U.E. - Universidade de Évora

UO - Unidade Orgânica

Introdução

1. Introdução

1.1 Problemática do estudo

Será a avaliação do risco determinante para o resultado dos trabalhos de auditoria?

Este estudo procura em linhas gerais proporcionar aos profissionais desta área, um entendimento sobre riscos, que constituem factores determinantes no decorrer do processo de auditoria, em termos de qualidade da informação e construção da opinião do auditor. Uma correcta avaliação dos riscos permite uma informação segura da realidade da organização em estudo, demonstrando com transparência a verdadeira situação patrimonial e financeira da mesma em dado momento. Para tal, é de suma importância a noção exacta de conceitos como “risco” e a abordagem de algumas das formas de como estes riscos se podem apresentar. De entre estes em particular temos o inerente, o risco de controlo e o risco de detecção, sem esquecer os riscos associados às actividades desenvolvidas em que a entidade incorre como sejam o risco de “compliance”, o risco operacional, o risco dos sistemas de informação, o risco de estratégia e o risco de reputação².

No referido Aviso é entendido por:

Risco de “Compliance”: a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de violações ou da não conformidade relativamente a leis, regulamentos, determinações específicas, contratos, regras de conduta e de relacionamento com clientes, práticas instituídas ou princípios éticos, que se materializem em sanções de carácter legal, na limitação das oportunidades de negócio, na redução do potencial de expansão ou na impossibilidade de exigir o cumprimento de obrigações contratuais.

Risco operacional: a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de falhas de análise, processamento ou liquidação das operações, de fraudes internas e externas, da utilização de recursos em regime de subcontratação, de processos de decisão internos ineficazes, de recursos humanos insuficientes ou inadequados ou da inoperacionalidade das infra-estruturas.

Risco dos sistemas de informação: a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, em resultado da inadaptabilidade dos sistemas de informação a novas

² Aviso 5/2008, de 25/06, do Banco de Portugal

necessidades, da sua incapacidade para impedir acessos não autorizados, para garantir a integridade dos dados ou para assegurar a continuidade do negócio em casos de falha, bem como devido ao prosseguimento de uma estratégia desajustada nesta área.

Risco de estratégia: a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de decisões estratégicas inadequadas, da deficiente implementação das decisões ou da incapacidade de resposta a alterações do meio envolvente ou a alterações no ambiente de negócio da instituição.

Risco de reputação: a probabilidade de ocorrência de impactos negativos nos resultados ou no capital, decorrentes de uma percepção negativa da imagem pública da instituição, fundamentada ou não, por parte de clientes, fornecedores, analistas financeiros, colaboradores, investidores, órgãos de imprensa ou pela opinião pública em geral.

Ressaltam ainda definições de relevância, materialidade e planeamento que devem ser seguidas no intuito de o auditor levar em consideração factores preponderantes para uma correcta aplicação dos procedimentos e testes, conseguindo assim diminuir riscos e otimizar a qualidade da auditoria prestada.

1.2 Motivos de escolha do trabalho

De acordo com o Regulamento do Ciclo de Estudos Conducente à obtenção do Grau de Mestre pela Universidade de Évora, e para efeitos de defesa pública, foi desenvolvido um trabalho no modelo de “Relatório de Estágio”, o qual foi realizado em contexto organizacional, tendo sobre o mesmo recaído aprovação pela Comissão de Curso.

Este trabalho foi desenvolvido na Universidade de Évora, pretendendo-se que o mesmo constituísse uma oportunidade para reflectir sobre a prática da referida Entidade, nos trabalhos que diariamente executa no registo das suas actividades, contribuindo para um levantamento dos pontos fracos existentes ao nível das boas práticas de gestão inerentes a qualquer acto público.

Este trabalho foi desenvolvido no período entre 12/09/2008 e 30/03/2009, perfazendo as 840 horas mínimas necessárias ao mesmo.

Entendemos como forma de apresentar o trabalho, sempre que tal poderia ser efectuado, abordar as Unidades Orgânicas envolvidas de forma genérica, não referindo de forma explícita as suas identidades.

Este estágio será certamente uma experiência enriquecedora, ao nível pessoal e sobretudo, profissional. Os trabalhos de auditoria desenvolvem-se permitindo um contacto com diferentes áreas da Administração Pública, o que implica a possibilidade de uma aprendizagem muito abrangente. Por outro lado, será certamente muito interessante identificar e perceber os riscos inerentes ao trabalho do auditor e a importância dos mesmos nos resultados a obter.

O objectivo do presente relatório consiste em apreciar os trabalhos desenvolvidos nesta matéria, no período referido, na U.E., no sentido de avaliar o seu contributo para a melhoria da gestão da Universidade. Neste sentido serão enunciadas todas as etapas percorridas, os obstáculos encontrados, os apuramentos conseguidos e as sugestões apresentadas aos Órgãos Dirigentes da U.E.

Pretende-se assim que este trabalho possa contribuir para a diminuição do Risco de Auditoria, inerente à equipa de auditoria interna, contribuindo também para a melhoria da performance de trabalhos futuros a desenvolver. Ao nível dos Órgãos de Gestão, estes contributos poderão ser uma mais-valia na orientação da estratégia da Universidade, ajudando-a a definir políticas mais adequadas e eficazes à modernização e desenvolvimento desta Instituição.

1.3 Contextualização do estudo

O crescimento económico e a globalização das actividades, proporcionam novas exigências de transparência e fiabilidade da informação financeira e dos actos praticados, por conseguinte haverá uma maior solicitação na intervenção dos profissionais de auditoria.

Num contexto de mudança, as Organizações devem estar atentas ao mundo que as rodeia, observando, as constantes mudanças políticas, culturais, sociais e económicas que influenciam o âmbito da actividade que controlam mas sobretudo, no acompanhamento dessas mutações e à luz do que delas esperam os cidadãos, repensando a maneira como conduzem as suas actividades. Assim, as formas por que hão-de assegurar o cumprimento rigoroso da sua missão tiveram e têm de evoluir, acompanhando a significativa evolução que, como vimos, se vem verificando na gestão pública.

Para tal é necessário que o controlo ultrapasse a apreciação da mera legalidade das receitas e das despesas (o que se justificava por correspondência com um sistema de gestão burocratizada, rica em procedimentos e muito regulamentada) e passe a incidir, também sobre a qualidade da gestão praticada.

A auditoria em princípio deve ser realizada para obter uma segurança razoável de que as contas anuais e os processos, objecto de estudo estão sem erros significativos. O conceito de “*segurança razoável*” por si só, introduz automaticamente o “*Risco de auditoria*”, o que o relaciona com a emissão de um parecer de auditoria inadequado. Daí poder-se afirmar que segurança e risco são dois conceitos que o auditor deve ter sempre presente, uma vez que estão directamente inter-relacionados. Em trabalhos de auditoria obter uma segurança razoável implica que o risco avaliado pelo auditor será de nível aceitável.

O trabalho do auditor baseia-se na sua própria habilidade técnica. O seu trabalho julga funções e não pessoas, garantindo que nada foi ou será esquecido. Deverá conhecer as normas, os procedimentos, os métodos operativos no que concerne ao sector a ser auditado, conhecendo populações e volumes envolvidos. Procurar as fontes de informação mais transparentes. Questionar as práticas, as políticas, os procedimentos, os meios, os métodos, levando em consideração os objectivos e os recursos da organização.

Os auditores internos podem estar numa situação única para ajudar as suas empresas a eliminar desperdícios, simplificar tarefas e reduzir custos. Para além dos tradicionais objectivos empresariais de optimização de lucros e de resposta às necessidades dos mercados em que se inserem, num mundo em constante mutação, as empresas deparam-se com novas situações, que conduzem a uma forte motivação, relativamente a preocupações com a eficácia e eficiência dos recursos. Actualmente, a Auditoria Interna constitui uma função de apoio à gestão. A Auditoria Interna, além de importante, tornou-se imprescindível no mundo empresarial actual.

A Auditoria Interna fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às actividades examinadas, incluindo a promoção do controlo eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir. (Martins, 1999).

O auditor é um técnico a quem se exige um conhecimento elevado em relação às actividades da organização em causa. É sua obrigação conhecer os factos que conduzem às vantagens encontradas. A sua compreensão deverá ir no sentido de conhecer as pessoas da unidade em estudo, conhecer as causas e as circunstâncias que levam às anomalias detectadas, estimando os efeitos e os riscos implicados. Perceber e melhorar a forma de comunicar, provando a integridade e independência, sendo eticamente credível.

1.4 Objectivos

Os objectivos decorrentes do trabalho a desenvolver, centram-se nos seguintes aspectos:

- Proporcionar uma reflexão actual sobre a importância do Planeamento, Minimização do Risco de Auditoria e nível de Materialidade;
- Identificar e estudar os principais factores a ter em conta no Planeamento dos trabalhos tendo em conta a Avaliação do Risco;
- Compreender a utilidade da Auditoria Baseada no Risco como instrumento de apoio à tomada de decisão;
- Conhecer as diversas fases que integram um Ciclo de Auditoria.

1.5 Metodologia

A metodologia adoptada consistiu, numa primeira fase, na revisão da literatura relacionada com o tema em análise, com recurso a livros, dissertações, teses, artigos, revistas especializadas, jornais e demais publicações científicas pertinentes ao tema a qual permitiu fundamentar a componente teórica do trabalho e obter dados secundários que permitiram suportar o estudo realizado.

As fontes utilizadas para recolha dos dados primários da dissertação foram a observação participante, a documentação e as entrevistas informais com os elementos envolvidos de alguma forma no processo das auditorias realizadas.

Denzin e Lincoln (1994) defendem que a Investigação qualitativa acentua o recurso a uma multiplicidade de métodos, implicando uma abordagem interpretativa ou naturalística em relação ao seu objecto de estudo. Isto significa que os investigadores qualitativos estudam as

coisas no seu contexto natural, procurando atribuir um sentido ou interpretar o fenómeno segundo as significações que as pessoas lhes atribuem.

Tratando-se de um estágio, integrando o grupo de Auditoria Interna da Universidade de Évora, o objecto do estágio irá centrar-se no estudo, avaliação e opinião sobre trabalhos de auditoria interna que foram requeridos pelos Membros de Governação da Universidade de Évora, sendo que à data já se encontram em fase de levantamento duas auditorias a serviços, nomeadamente:

- Serviço X
- Serviço Y.

Os trabalhos desenvolvidos neste projecto serão sobretudo assentes em métodos qualitativos, podendo, no entanto, recorrer-se a métodos mistos dependendo do objecto de investigação e das condições dos levantamentos, informações e dados disponíveis para recolha. Os instrumentos de recolha mais utilizados serão documentos dos Serviços da U.E., contas correntes, registos de despesas e receitas, extractos bancários e outros relevantes.

Haverá também recurso a relatórios e a entrevistas com elementos ligados aos serviços que sejam objecto de auditoria.

1.6 Estrutura do relatório

O presente relatório seguirá as regras gerais que caracterizam um trabalho científico. O seu início é marcado pela Introdução, na qual é apresentada a problemática do estudo, os motivos da escolha do mesmo, apresenta uma breve contextualização do tema em estudo, aponta os objectivos do trabalho, a metodologia utilizada no decorrer do mesmo e a apresentação da estrutura do relatório.

No mesmo constará uma breve revisão da literatura, para que, o objecto de estudo esteja devidamente sustentado e enquadrado. Terá uma abordagem aos conceitos teóricos relevantes para o estudo. Constando do mesmo a caracterização da Universidade de Évora (local onde decorre o estágio).

Numa II Parte, seguindo a ordem de decurso dos trabalhos de campo, será relatado o estágio em auditoria, identificando-se os problemas encontrados e as alternativas encontradas, para a

sua execução. Na parte final, como resultado dos trabalhos, surgem as conclusões apuradas. Apontam-se as limitações e apresentam-se propostas de investigações futuras.

Parte A
Levantamento Bibliográfico

Capítulo I
Conceitos de auditoria

PARTE A – LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO

CAPITULO I – CONCEITOS DE AUDITORIA

1. Importância da auditoria

A auditoria interna é de suma importância para as organizações, desempenhando papel de grande relevância, visa eliminar desperdícios, simplificar tarefas, apoiar a gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das actividades executadas. Uma entidade que utiliza a ferramenta da auditoria interna tem vantagens de liderança, eficácia na manutenção e criação de valor. Entidades que não disponham de controlo interno leva a que o seu sistema de informação seja considerado por muitos sem valor, por não permitir depositar confiança nas informações e relatórios apresentados.

Os auditores precisam seguir normas, as quais têm relação com o que chamamos de valores morais, as normas técnicas são muito importante mas há que ter em conta que os auditores são responsáveis não só perante a administração da organização a que prestam serviços, mas também perante muitos clientes/utentes das actividades dessa organização.

Esses usuários manifestam a sua fé no auditor, individualmente, assim como na profissão de auditor. As suas atitudes devem conduzir-se de modo a justificar essa confiança, desenvolvendo o seu trabalho com a máxima responsabilidade mesmo quando a expressão do que tem a opinar seja mínima.

De acordo com Aguiar (2005), a União Europeia (UE) conta hoje com mais de 447 milhões de pessoas distribuídas por 25 países. A Fédération des Experts Comptables Européens, organização que representa a actividade de Auditoria e Contabilidade na Europa, reúne cerca de 41 institutos profissionais, espalhados por 29 países, agrupando mais de 500.000 profissionais. No entanto, cabe a cada organismo profissional identificar as suas especificidades e adaptá-las às regras europeias, desenvolvendo-as individualmente. A auditoria deve constituir uma forma activa de protecção de terceiros interessados numa melhor credibilidade da informação financeira.

Ao debruçarmo-nos sobre o grande tema que é a Auditoria, deparamo-nos com diferentes estruturas conceptuais, os normativos básicos, bem como os postulados teóricos nos quais a auditoria se fundamenta.

A International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), no glossário que acompanha as suas normas de auditoria, define esta como: “Auditoria é o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”. (Citado por Costa (2006)).

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

A auditoria interna passou a ser um instrumento amplo de controlo para os administradores, através das suas actividades de trabalho serve à administração como meio de identificação de que todos os processos internos e políticas definidas pela Organização, assim como os sistemas de gestão e de controlo interno, estão sendo efectivamente seguidos e que as transacções realizadas estão reflectidas contabilisticamente em concordância com os critérios previamente definidos.

Auditoria interna está intimamente associada a controlo interno, a gestão dos riscos (essencialmente negativos), a processos, a actividades, complementada com a necessidade de fornecer e criar valor.

O Risco de Auditoria “é a susceptibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante. “

Para Antunes (1998), o risco de emitir uma opinião tecnicamente incorrecta sobre demonstrações contabilísticas é a preocupação fundamental dos auditores independentes no Brasil e no mundo. Para cercar-se de condições que lhes assegurem um julgamento confiável e adequado sobre o objecto de seus trabalhos, os auditores independentes aplicam diversos

procedimentos técnicos, em busca de evidências claras, precisas e suficientes. Dentre tais procedimentos, destaca-se, pela relevância, o estudo, conhecimento e avaliação dos procedimentos de controlo interno da empresa auditada. Os procedimentos empregados pelos auditores para avaliação dos sistemas de controlos internos e dos riscos de auditoria das demonstrações contabilísticas assumem papel preponderante, uma vez que determinam a natureza, extensão e a oportunidade da realização de todos os demais exames de auditoria.

Olivier (1982), no seu livro *La Conduite d'une Mission d'audit interne*, descreve a metodologia francesa de condução de uma missão de auditoria interna. A metodologia do auditor. Os métodos, as técnicas e o comportamento do auditor. O qual defende que “ser auditor é responder à preocupação da Administração “observem, façam o diagnóstico e o ponto de situação e apresentem-me as vossas conclusões”.

O autor Renard (2000), na sua obra sobre “Teoria e Prática da auditoria interna”, explora a função de auditoria interna, referindo que esta não cessa de crescer e prosperar exercendo-se em sectores de actividade cada vez mais numerosos. Nesta presente edição os conceitos fundamentais: auditoria interna, controlo interno, são objecto de novos desenvolvimentos que integram os últimos progressos da investigação e as inovações nas práticas.

Com uma publicação mais recente e, embora, com o enfoque na qualidade da auditoria é a obra de Geneviève e Mougin (2007), “As novas práticas de qualidade da auditoria interna”. Esta nova edição alarga a noção de auditoria e apresenta propostas nesta matéria muito inovadoras.

Uma outra referência bibliográfica a considerar é de Costa (2007), “Auditoria Financeira teoria e prática”, já na sua 8ª edição. Apresenta com clareza e objectividade, os conceitos, normas e exemplos práticos subjacentes à actividade de auditoria.

A obra portuguesa mais moderna e actualizada sobre a Auditoria Interna é o livro de “*Auditoria Interna*”, de Pinheiro (2008), o qual está orientado para ser um manual prático para os Auditores Internos que ingressam na profissão, reflecte, de certo modo, as experiências vividas na realização, envolvimento e supervisão de acções de auditoria.

Trisciuzzi (2009) na sua dissertação sobre A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso numa empresa do segmento

industrial do Rio de Janeiro, 2009, define Auditoria de Gestão, citando diversos autores sobre a matéria, conforme se apresenta a seguir:

Para Gil (1999, p.21), em Auditoria de gestão os pontos de controlo são discutidos no presente, para vigorar no futuro, tais como novos enfoques, tecnologias ou maneiras de operacionalização a serem praticados e portanto, com base no binómio presente/futuro”;

No seu livro, Carvalho, Peres, Fernandes e Ranha (2007) enfatizam que a auditoria de gestão destaca a eficiência, eficácia e efectividade do trabalho dos administradores.

Segundo Guevara (1999, p. 51), a auditoria de gestão é uma técnica ou actividade nova que presta consultoria aos mais altos estratos de uma organização, seja de carácter público ou privado.

Actualmente, o ritmo de mudanças tem sido acelerado e contínuo, o que exige das organizações ajustes nas estratégias para enfrentar o desconhecido e garantir o alcance de suas metas e objectivos. Esse ritmo e a velocidade destas mudanças variam de um sector para outro, dependendo de inúmeras condicionantes internas e externas. A auditoria de gestão objectiva melhorar a capacidade da organização para reagir com sucesso às mudanças, partindo da equipa directiva, e procura auxiliar a Directoria na avaliação interna da organização e de seus executivos.

A auditoria de gestão procura mostrar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões. Procura avaliar, baseada nos critérios ou parâmetros de eficiência, efectividade e economia, o processo de tomada de decisões e seu efeito no alcance das metas e objectivos da organização.

Na pesquisa sobre auditoria, encontram-se diversos artigos com diferentes abordagens ao tema, o mesmo já não se pode dizer no que se refere à exploração específica de avaliar os riscos de distorção material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente (ISA 315 - refeita) e sobre os procedimentos tendente a identificar as respostas do auditor aos riscos avaliados (ISA 330 - refeita), uma vez que estas normas tem aplicação recente³. Assim a abordagem a estes pontos implica uma pesquisa alargada pela escassez de documentos científicos adequados.

³ Períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2008

2. O controlo interno

Muitas vezes define-se controlo interno como sinónimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um sector especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adoptados como planos permanentes da entidade.

Para Gonçalves (2008), o controlo interno consiste num processo concebido e desenhado pelos responsáveis da governação e gestão, assim como outros colaboradores, que visa fornecer garantias relativamente à capacidade da entidade em prosseguir os seus objectivos nas seguintes áreas:

- Eficiência e eficácia operacional;
- Fiabilidade do relato financeiro;
- Cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis.

O controlo interno pode ser definido como o conjunto de normas, técnicas e instrumentos utilizados pelos gestores para assegurar que as acções dos órgãos ou unidades sob a sua responsabilidade ocorram de acordo com o planeado; existem em todas as organizações, ainda que, frequentemente, não sistematizados e formalizadas.

Para Cavalheiro (2003, p. 41), o controlo interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adoptados pela própria gerência do sector público, com a finalidade de comprovar factos, impedir erros, fraudes e a ineficiência.

Para Almeida e Cavalcanti (1996, p. 55), o sistema de controlo interno deve ser estabelecido com rotinas, de modo que uma área controle a outra. Com todas as áreas funcionando de acordo com o estabelecido, existirá um controle interno. Neste caso, o papel da auditoria é avaliar o funcionamento das várias áreas objectivando o próprio controlo.

Sanchez (2009), no seu artigo como auditor refere que não basta apenas implantar controlos. A ausência de revisões periódicas de forma a certificar que os controles até então implantados estão sendo seguidos, os investimentos realizados são praticamente “jogados fora”. Uma monitorização permanente considerando a relevância e criticidade da actividade torna-se

necessária, para certificar se os controlos são efectivos e eficazes ou até mesmo para realizar ajustes para torná-la eficiente. A intenção dessa monitorização é certificar se atende as expectativas de um adequado controle.

Na leitura dos vários conceitos dados por vários autores que se dedicaram ao tema, nota-se que não existe uma unidade de pensamento sobre o que se deve entender por Controlo Interno.

Como podemos ver o conceito é bastante abrangente. O que se verifica, de imediato, é que o Controlo Interno se refere não apenas aos aspectos directamente relacionados com as funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos das operações de uma organização.

O Comité de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, afirma que o significado de Controlo Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adoptadas na empresa para salvaguardar os seus activos, verificar a exactidão e fidelidade dos dados contabilísticos, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas (Attie, 2000).

Assim, é importante que os Controlos Internos sejam claros, ágeis, flexíveis, eficazes, objectivos e realistas, devendo conter pontos chaves que evitem manipulações e coíbam qualquer ato de colusão, falsificação, erro intencional, e que possa de facto, ser detectado imediatamente, independente do valor que possa estar associado.

Para concluir, a importância dada aos Controlos Internos nos últimos anos, está ligado directamente aos numerosos problemas ocasionados pela ineficiência e que, até então, os membros do Conselho de Administração deixaram nas mãos das próprias organizações. É por esta razão que a Administração não pode, de forma alguma, deixar de saber /conhecer o papel do Controlo interno.

O Controlo Interno nada mais é que um plano de organização em todos os procedimentos coordenados de forma coerente às necessidades do negócio, para proteger e resguardar seus activos, verificar a exactidão e a confiabilidade dos dados. É evidente que quando uma organização possui um Controlo Interno pouco confiável, haverá inegavelmente reflexo negativo na contabilidade.

3. Os principais procedimentos em auditoria

O artigo 26.º da oitava Directiva de Auditoria de 17 de Maio de 2006 prevê que os Estados Membros exijam, para efeito de auditoria externa, aos revisores/auditores e firmas de revisão/auditoria que executem as suas auditorias de acordo com as normas internacionais de auditoria adoptadas pela Comissão Europeia.

Em auditoria nada deve ser feito ao acaso, a importância, a complexidade e as implicações que o trabalho do auditor tem, obriga-o a actuar com muita prudência e de forma metódica, respeitando todos os procedimentos obrigatórios e executando os trabalhos com critérios adequados. Deve munir-se de toda a informação relacionada com a sua área de trabalho, certificando-se de que os regulamentos referentes à sua actividade estão actualizados.

Conforme consta no Manual do Revisor Oficial de Contas, a propósito da Directriz de Revisão/Auditoria 400, sobre a Avaliação do Risco (Maio 2000), o revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.

A sua primeira preocupação no terreno deve ser dirigida no sentido de compreender o funcionamento da organização – objecto da auditoria. Deve apurar o tipo de organização, isto é, se a mesma tem por objectivo gerar lucros, ou se a mesma se trata de uma organização sem fins lucrativos, ou ligada ao recentemente conhecido por Terceiro Sector. Em qualquer dos casos a criação de riqueza, quer ela seja de natureza financeira ou de natureza social é significativa de forma a conseguir o bem-estar das pessoas e os meios para satisfazer as suas necessidades, não escorando a preocupação ética. Assim a auditoria tem de compreender esta nova dinâmica e interagir de modo adequado. A organização deve ter em consideração todos os interessados (*stakeholders*) e estar em equilíbrio com todos.

A Auditoria deve assim conhecer a estrutura organizativa e o modelo de governação, sendo que este conhecimento é determinante para o êxito do seu trabalho.

Um outro dado de importância crucial é o sistema de controlo interno, a auditoria interna deve conhecer os controlos existentes para fazer face aos riscos e conhecer os principais pontos

relacionados com a Responsabilidade Social, designadamente a norma SA 8000⁴. No plano interno, deve identificar as condições de trabalho e a qualidade de vida dos trabalhadores. No plano externo, a influência no meio físico, no meio humano, no modo de vida local e nos grupos sociais.

Torna-se fundamental ainda um conhecimento claro dos riscos e o respectivo modelo de gestão. A auditoria interna deve avaliar os riscos identificados (nos recursos materiais, no processo produtivo, em aspectos de segurança e impacto ambiental) e o respectivo grau de importância bem como as estratégias para os minimizar. Neste caso deverá dar atenção ao relacionamento com as diversas partes interessadas (*stakeholders*) e verificar se estão identificados potenciais problemas. A instituição deverá possuir uma grelha de indicadores visando apurar o grau de satisfação dos *satakeholders* de acordo com os interesses de cada um:

- Accionistas: Lucro/Distribuição de dividendos/crescimento sustentável.
- Comunidade: Crescimento e Responsabilidade Social, em respeito pela ética empresarial;
- Trabalhadores: Satisfação e empenhamento;
- Clientes: Satisfação e reputação;
- Fornecedores: Satisfação e reputação.

Todo este trabalho deve ser efectuado em colaboração com a Auditoria Externa, que deve concentrar-se:

- Identificar os riscos externos e Internos;
- Identificar fraquezas e fragilidades;
- Identificar políticas e controlos que visem suprir as fragilidades identificadas.
- Listar o que a entidade pode fazer para minimizar os riscos.
- Hierarquizar os riscos de forma a dar mais atenção aos mais gravosos para a actividade da entidade.

⁴ Baseando-se em 12 convenções da Organização Internacional do Trabalho (OIT), na declaração dos direitos do Homem das Nações Unidas e na Convenção das Nações Unidas dos direitos das Crianças, a norma SA 8000 [Responsabilidade Social] surgiu em 1997 através da Social Accountability International [SAI] em colaboração com outras organizações internacionais. (2009)

Os documentos de trabalho têm funções essenciais no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, tais como:

- Auxiliarem o planeamento e a execução da revisão/auditoria;
- Ajudarem à supervisão e revisão/auditoria do trabalho efectuado;
- Fornecerem prova do trabalho de revisão/auditoria efectuado para servir de suporte à opinião do revisor/auditor;
- Servirem de protecção à integridade profissional do revisor/auditor;
- Servirem de orientação em auditorias futuras ao mesmo cliente.

Em auditoria os papéis de trabalho costumam dividir-se em pastas permanentes e pastas correntes.

As pastas permanentes contêm todas as informações consideradas importantes pelo auditor que sejam objecto de consulta ao longo da revisão/auditoria presente e de revisões/auditorias futuras. As informações a incluir na pasta permanente devem ser arquivadas de forma sistematizada para permitir uma fácil e rápida consulta. As informações que devem constar nesta pasta variam de acordo com a dimensão e a actividade da empresa.

De forma a permitirem uma utilização fácil e rápida, as informações devem ser agrupadas de forma organizada, podendo-se definir diferentes grupos de informação, tais como:

Informações sobre a entidade (estrutura legal e organizativa da entidade, investimentos financeiros, garantias ou compromissos assumidos, resumo de actas, etc.);

Legislação aplicável à entidade (relativa ao sector económico, laboral, etc, em que se insere);

Contratos e documentos importantes (acordos com a Segurança Social, apólices de seguro, registos de propriedade, contratos de locação financeira, etc.);

Relatórios e orçamentos (relatórios e contas anuais, orçamentos, rácios económico-financeiros, etc.);

Declarações obrigatórias (para a Administração Fiscal, Segurança Social e outras entidades);

Controlo interno (organigrama, descrição de tarefas, medidas e procedimentos de controlo interno por áreas, exemplares dos principais documentos utilizados);

Políticas e procedimentos contabilísticos (manual de contabilidade, quadro-código das contas).

Quanto às pastas correntes, estas devem englobar toda a documentação relativa a cada revisão/auditoria específica, de um único período.

Os documentos que as compõem também devem ser agrupados, neste caso, em programas de trabalho e mapas de trabalho.

Um programa de trabalho é um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes de conformidade e dos testes substantivos, o qual é também utilizado para controlar o tempo de que vai despendendo ao longo da auditoria, em relação ao que foi previamente determinado bem como aferir sobre a qualidade de trabalho executado.

Cada área a examinar deve ter o seu próprio programa de trabalho.

Tanto nos testes de conformidade como nos substantivos, os programas de trabalho respectivos indicam os procedimentos de auditoria a realizar para a concretização dos objectivos previamente definidos.

Não existem fases obrigatórias para a realização dos testes, estes podem ser realizados em fases distintas, depende da organização do trabalho do auditor ou do tipo de trabalho que está a desenvolver.

O revisor/auditor tem obviamente toda a vantagem em programar o máximo do seu trabalho para a fase inicial, permitindo-lhe assim na fase final fazer em especial o "*follow up*" dos testes realizados nos trabalhos intercalares bem como se existirem problemas significativos, ajustar o planeamento inicialmente efectuado.

O estudo das políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno e a consequente avaliação através da realização dos testes de conformidade devem ser realizados na fase inicial porque é através destes testes que o auditor vai determinar o risco de revisão/auditoria subjacente e qual a profundidade dos testes substantivos a efectuar. Assim,

quanto melhores forem os resultados obtidos nos testes de conformidade menor será a profundidade dos testes substantivos.

O mesmo acontece na realização dos testes substantivos, o auditor tem também todo o interesse em programar o máximo de tarefas para uma fase inicial do seu trabalho, como por exemplo:

- Inspeções físicas à caixa, existências e imobilizado corpóreo;
- Análise das reconciliações bancárias;
- Circularização de contas de clientes, fornecedores, etc.;
- Análise dos movimentos ocorridos nas contas de imobilizações;
- Comparação dos saldos de contas de custos e de proveitos com idêntico período do ano anterior;
- Verificação dos cálculos relativos a provisões e amortizações, etc.

Quanto aos Mapas de Trabalho, estes em conjugação com os programas de trabalho, servem de suporte ao conteúdo dos relatórios e do parecer.

Trata-se de documentos (folhas, papéis, etc.) onde o auditor deixa ficar a prova dos testes ou procedimentos efectuados, assim como, das conclusões atingidas ao longo das várias fases de trabalho, os quais servirão de base à elaboração do relatório e parecer.

A elaboração deste tipo de documento não está sujeita a nenhuns procedimentos uniformes mas dita o bom senso que a prática siga alguma normalização, de forma a permitir que outros profissionais possam aceder à leitura desses documentos.

Um outro aspecto muito importante, relacionado com os Papéis de trabalho, é a propriedade e custódia dos mesmos.

Estes papéis de trabalho pertencem ao auditor/revisor de contas. O qual pode, de acordo com o seu critério, pôr à disposição do seu cliente partes ou extractos dos seus papéis de trabalho. Contudo, eles não devem ser substituídos pelos registos contabilísticos do cliente.

O revisor/auditor de contas deve adoptar procedimentos razoáveis para a custódia com segurança e confidencialidade dos seus papéis de trabalho.

4. A materialidade

“O conceito de materialidade tem merecido um acompanhamento cuidado do IAASB⁵, tendo a DRA 320 sofrido uma evolução significativa desde a sua publicação pela primeira vez em 1987. A materialidade é um conceito relativo que comporta duas componentes, ambas importantes, uma quantitativa e outra qualitativa. Quando se afirma que a materialidade é um conceito relativo, é pelo facto de a materialidade ser o valor de um erro ou omissão da informação financeira, quer em termos individuais ou agregados, que pode influenciar as decisões dos possíveis utilizadores da informação financeira – *stackholders*.”

Uma informação é materialmente relevante se a sua omissão ou erro forem susceptíveis de influenciar as decisões dos leitores que se baseiem nessa informação.

A avaliação do que é materialmente relevante é uma questão de julgamento profissional do revisor/auditor.

Embora o revisor/auditor planeie a auditoria para detectar distorções quantitativamente com relevância material, ele avalia não só a importância, ou seja, a quantidade mas também a natureza, ou seja, a qualidade de qualquer distorção detectada.

Em auditoria a materialidade deve ter em consideração aspectos fundamentais para o apuramento dos trabalhos, tais como:

- Rubricas individuais de activo e de passivo;
- Capital próprio;
- Fundo de maneo;
- Valor de vendas / custo das vendas;
- Rubricas individuais da Demonstração de Resultados
- Resultado operacional
- Resultado do exercício e resultados transitados.

⁵ *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), um conselho normalizador independente, sob a alçada da IFAC, responsável pelo projecto de tornar mais claras as suas normas internacionais. Para melhorar a qualidade e consistência das auditorias.

Para o revisor/auditor tanto a quantidade como a natureza das distorções que cheguem ao seu conhecimento devem ser devidamente avaliadas porque as mesmas podem ter um efeito materialmente relevante na informação financeira.

Entre a materialidade e o nível de risco de revisão/auditoria existe uma relação inversa. Se aumentar o nível de materialidade aceitável o risco de revisão/auditoria reduz-se e vice-versa.

5. Os testes em auditoria

Os procedimentos de Auditoria constituem exames e investigações, onde não faltam os testes de (conformidade) observância e os testes (substanciação) substantivos, que permitem ao auditor obter informação suficiente para fundamentar as suas conclusões e recomendações à Administração da Entidade, devendo estar relacionados com o planeamento e coerentes com o programa de auditoria definido.

Para Cordeiro (2007) na aplicação dos testes de auditoria, os controlos internos da organização têm fundamental importância, considerando que normalmente quanto mais eficazes forem estes controlos, a quantidade de testes em auditoria tende a ser menor, desde que é claro o auditor deposite confiança nestes.

Sempre que o auditor pretende obter provas suficientes e convincentes sobre determinadas transacções, as quais lhe permitam fundamentar a sua opinião sobre eventuais factos, deve recorrer à utilização de testes substantivos.

Cordeiro (2007) defende que este tipo de teste é de fundamental importância na complementação dos testes de observância, considerando que são através dos testes substantivos que o auditor tem condições de constatar sobre a fidedignidade das transacções e registos contabilísticos.

Quando o objectivo é a obtenção de uma razoável segurança, o meio adequado são os testes de observância, os quais permitem verificar que os controlos internos estabelecidos pela administração estão de facto em funcionamento. No entanto, para que se garanta alguma segurança, há procedimentos fundamentais na sua aplicação, são eles:

- A inspecção, a qual exige uma verificação minuciosa de registos, de documentos e de activos tangíveis;

- A observação que corresponde ao acompanhamento de processo ou procedimento quando da sua execução;
- A investigação e confirmação que permite a obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transacções e das operações, dentro ou fora da entidade.

Os documentos de trabalho que suportam a opinião dada constituem a prova de revisão/auditoria, esta deve ser suficiente e apropriada através da execução dos procedimentos de conformidade e substantivos que o habilitem a tirar dela conclusões razoáveis sobre as quais se vai basear a opinião do auditor sobre a informação financeira da organização.

Os procedimentos que o revisor/auditor realiza para verificar se as medidas de controlo interno definidas pela entidade estão a ser operadas na prática designam-se por procedimentos de conformidade; aqueles que permitem ao revisor/auditor obter prova quanto à precisão e validade dos dados produzidos pelo sistema contabilístico são os procedimentos substantivos.

6. Os riscos do auditor

Para Beja (2004), o risco constitui um dado indissociável do negócio. Embora o homem seja avesso à incerteza, e conseqüentemente ao risco, a história demonstra que a espécie humana foi desenvolvendo uma longa aprendizagem no sentido de compreender a ocorrência de situações imprevistas e de prever e gerir os impactes delas decorrentes. Controlo e informação, são os dois elementos desde sempre utilizados para minimizar as repercussões negativas e otimizar os efeitos positivos.

A auditoria, com relevo para a auditoria interna está estritamente ligada a controlo interno, a gestão de riscos (normalmente negativos), a processos, a actividades, pressupõe a necessidade de acrescentar valor.

Esta área do saber é cada vez mais necessária e mais complexa, para ter capacidade de resposta no mundo transaccional em constante mudança, obrigando as organizações a responder de forma imediata e eficaz a qualquer situação de crise. O papel do auditor é determinante para o êxito de uma organização.

As organizações dos nossos dias estão sujeitas à pressão que é exercida pela sociedade, obrigando-as a ter uma consciência cívica e de responsabilidade muito superior ao que

estavam habituadas, o que origina uma preocupação na gestão dos riscos (ambientais, financeiros, operacionais, etc.), leva-as a clarificarem toda a sua acção perante o mercado, respeitando múltiplos regulamentos nacionais, europeus e até mundiais. Já não basta apresentar uma relação de dados financeiros mas também informar sobre responsabilidade social e desenvolvimento sustentável, ou seja, uma ética de valores com preocupação de execução quotidiana (na visão, na missão e nas actividades da organização).

Neste contexto, a gestão dos riscos passou a fazer parte da gestão corrente das organizações, sendo nalguns casos enquadrada, parte da responsabilidade, na Auditoria Interna.

Actualmente, o conceito de auditoria como a arte de administrar o risco é sem dúvida mais que verdadeiro. Com o aumento da complexidade e do volume das operações a emissão de um parecer 100% seguro é praticamente impossível. O auditor deve administrar o erro, aceitando o risco.

Para Moraes e Martins (2007), é da responsabilidade do Órgão de Gestão a gestão de risco, incluindo a concepção e manutenção do processo de gestão de risco. É da responsabilidade da actividade de auditoria interna avaliar a adequação do processo de gestão de risco.

A auditoria interna deve perceber o rumo que a empresa está a seguir em termos de governação e todos os planos estratégicos que estão a ser aplicados, só assim poderá desempenhar adequadamente o seu papel e fornecer valor que é a sua principal função.

A necessidade de determinação do risco vem referida na directriz de revisão/auditoria 400, segundo a qual o risco de auditoria é o risco do auditor emitir uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante.

Apesar dos objectivos do trabalho do auditor não serem a detecção de erros, a dúvida sistemática e o seu cepticismo profissional devem estar presentes em todas as fases do seu trabalho. Por outro lado o auditor deve estar consciente da existência de incertezas acerca dos atributos das evidências, da eficiência, dos mecanismos de controlo interno da organização e do facto do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas.

O processo de avaliação de riscos compreende a identificação das actividades que devem ser auditadas, a vulnerabilidade pertinente a cada uma delas e a sua importância relativa.

A ISA 315, prevê que o auditor deve obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção das demonstrações financeiras quer devido a fraude ou a erro e suficiente para conceber e executar outros procedimentos de auditoria.

Para Barros (2006), estes componentes relacionam-se de acordo com a seguinte fórmula:

$$\text{Risco de Auditoria} = \text{Risco Inerente} \times \text{Risco de Controlo} \times \text{Risco de Detecção}$$

Esta fórmula sugere a independência do Risco Inerente e o Risco de Controlo, definindo-os individualmente e combinando-os de forma multiplicativa. No entanto, esta suposta independência dos seus componentes, tem levado a que este modelo tradicional de risco de auditoria seja alvo de várias críticas por poder não produzir resultados apropriados, sob o argumento de que o risco inerente e o risco de controlo são dependentes ou pelo menos condicionais, na medida em que se a avaliação de um componente produz influência sobre outro componente não pode ser isolada nem hipotética nem substantivamente.

O processo de avaliação de riscos compreende a identificação de todas as actividades que devem ser auditadas, a vulnerabilidade pertinente a cada uma delas e a sua importância relativa.

6.1 O risco Inerente

O Risco Inerente é a probabilidade de um saldo ou classe de transacções, isolada ou conjuntamente, estarem materialmente incorrectos, assumindo que não existem controlos internos.

Na avaliação do risco inerente o meio envolvente da actividade da empresa, o ajustamento a demonstrações financeiras de exercícios anteriores, a complexidade das transacções, a competência e integridade da Administração, a competência e a adequação do pessoal da empresa, a susceptibilidade de se perderem activos e o nível de decisão da gestão devem ser considerados. Todos estes factores podem ser determinantes neste tipo de avaliação.

Risco Inerente corresponde às susceptibilidades de asserções individuais levarem a erros materiais.

6.2 O risco de controlo

O Risco de Controlo é probabilidade de uma distorção materialmente relevante num saldo ou conjunto de transacções, isolada ou conjuntamente, não ser evitada ou detectada pelos sistemas de controlo interno e contabilístico.

Para Cherman (2005), risco de controlo é o risco do saldo de uma conta estar errado e não ser detectado pelo sistema de controlo interno.

Os erros materiais não prevenidos ou detectados representam o risco de controlo.

6.3 O risco de detecção

O Risco de Detecção é a probabilidade de os procedimentos de auditoria não detectarem uma distorção materialmente relevante num saldo ou conjunto de transacções, isolada ou conjuntamente.

Conforme refere Zorzo, (2009) num processo de auditoria o auditor deve obter o maior nível de certeza possível sobre a exactidão das demonstrações para emitir a sua opinião, de tal forma a restringir o risco de auditoria ao seu menor nível, por exemplo, se o auditor deseja ter 90 % de certeza, então ele estará correndo 10% de risco de auditoria. Existe uma relação inversa entre risco e a quantidade de evidência necessária para suportar a opinião do auditor, ou seja, se o risco de auditoria é baixo, é necessária grande quantidade de evidência. A lógica é simples, para ter certeza razoável o auditor deve encontrar evidências de sua exactidão, quanto mais evidências sobre algo, menor a possibilidade de aquele algo estar errado.

O revisor/auditor deve usar juízo profissional para avaliar o risco de revisão/auditoria e conceber os procedimentos de revisão/auditoria com vista a assegurar que ele seja reduzido a um nível aceitavelmente baixo.

Quando desenvolver a metodologia de revisão/auditoria, o revisor/auditor considera a avaliação preliminar do risco de controlo (em conjugação com a avaliação do risco inerente) para avaliar o risco de detecção apropriado a aceitar para as asserções contidas nas demonstrações financeiras e para determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos para tais asserções.

O risco de detecção não pode ser reduzido a zero na medida em que o auditor deve estar consciente da existência de incertezas acerca dos atributos das evidências, da eficiência dos mecanismos de controlo interno do cliente e do facto do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas.

Capítulo II
Universidade de Évora

CAPITULO II – UNIVERSIDADE DE ÉVORA

1. A importância da auditoria na Universidade em transformação

O chamado *Processo de Bolonha* leva à criação de um novo Espaço Europeu de Investigação (*European Reserach Area - ERA*) e de Ensino.

O objectivo é tornar a União Europeia o espaço mais competitivo a nível mundial, levando à integração progressiva das actividades de investigação, dos mecanismos de financiamento e avaliação e ao lançamento de grandes projectos transnacionais de investigação, desenvolvimento e inovação.

Em relação à qualidade do Ensino Superior em Portugal Reis (2008), Vice-Reitor para a Ciência e Cooperação da UE, traz-nos a sua visão sobre a reorganização das unidades de investigação.

O mesmo defende que o novo paradigma concebe as universidades como centros de criação e transmissão de conhecimento, tendo em vista a inovação de processos, a competitividade económica e o progresso social. A universidade deve formar os cidadãos europeus não só com a capacidade de vender trabalho qualificado, mas também com a de inovar, montar empresas e negócios próprios (empreendedorismo).

O novo Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES) introduz alterações significativas no modelo de organização e de governo das universidades, permitindo-lhes escolher os formatos a adoptar tendo em conta a missão, o historial e o contexto em que se inserem.

Neste contexto de mudança, as Universidades devem estar atentas ao mundo que as rodeia, observando as constantes mudanças políticas, culturais, sociais e económicas que influenciam o âmbito da actividade que desenvolvem mas sobretudo, acompanhando essas mutações visando ir ao encontro daquilo que esperam os cidadãos, repensando a maneira como conduzem as suas actividades.

À medida que as Universidades se vão expandindo economicamente, os seus administradores necessitam do auxílio da auditoria interna para recolha de informações seguras da situação patrimonial e financeira da Instituição.

A necessidade das Universidades investirem em desenvolvimento tecnológico, reduzir custos, tornando mais competitiva a sua oferta, faz com que necessitem de um grande volume de recursos.

A auditoria interna é uma das mais importantes ferramentas de controlo administrativo. A ausência de controlo adequado nas Universidades que pela sua natureza específica tem uma estrutura complexa, deixa-as expostas a inúmeros riscos, frequentes erros e desperdícios.

2. Caracterização da Universidade de Évora

2.1 Natureza, tutela e missão

As universidades públicas, os institutos politécnicos públicos e os estabelecimentos de ensino universitário e politécnico públicos não integrados, encontram-se sujeitos à tutela do membro do Governo responsável pela área da ciência, tecnologia e ensino superior, nos termos da lei. ⁶

Vejam os que o Ministro do Ensino Superior Ciência e Tecnologia, Mariano Gago, pensa sobre as relações das Universidades com o Ministério da Ciência e Tecnologia:

“ No caso do Ensino Superior tornam-se muito mais simples com a autonomia universitária. Em primeiro lugar o que a autonomia universitária diz é que as universidades, são elas próprias, autónomas, do ponto de vista pedagógico e científico. A actividade reguladora pertence ao Estado e o Estado pode contratualizar com as universidades, com os centros de investigação, estimular que determinadas áreas sejam desenvolvidas e não outras. Deve criar por isso as regras de jogo, em nome da Sociedade no seu conjunto e portanto está constantemente a negociar com as universidades a forma delas usarem a sua autonomia. Nesse sentido, as universidades não têm tutela à moda antiga. As universidades não são tuteladas como é uma direcção geral dentro do ministério. As suas relações com o poder político e com a sociedade são muito mais complexas do que eram no passado e ainda bem.”
(Jornal dos Estudantes do Instituto Superior Técnico. Diferencial.Nº22, de Janeiro de 1998)

⁶ Lei n.º 108/88 de 24 de Setembro. Autonomia das Universidades

A Universidade de Évora é uma pessoa colectiva de direito público, goza de autonomia estatutária, científica, pedagógica, administrativa, financeira e disciplinar, nos termos da lei⁷ e dos seus estatutos⁸.

A Universidade de Évora, também designada abreviadamente por "U.E", é um centro de criação, transmissão e difusão da cultura, da ciência e da tecnologia, que, através da articulação do estudo, da docência e da investigação, se integra na vida da sociedade. (Estatutos da U.E., 2007)

De acordo com os seus estatutos, os objectivos da Universidade são:

- A formação humana, cultural, científica e técnica;
- A realização de investigação fundamental e aplicada;
- A prestação de serviços à comunidade, numa perspectiva de valorização recíproca;
- O intercâmbio cultural, científico e técnico com instituições congéneres nacionais e estrangeiras.

A contribuição, no seu âmbito de actividade, para a cooperação internacional e para a aproximação entre os povos, com especial destaque para os países de expressão oficial portuguesa e os países europeus.

Para a prossecução dos seus fins, a Universidade pode celebrar convénios, protocolos, contratos e outros acordos com instituições públicas ou privadas, nacionais, estrangeiras e internacionais.

À Universidade compete a concessão de graus e títulos académicos e honoríficos, de outros certificados e diplomas, bem como a concessão de equivalência e o reconhecimento de graus e habilitações académicas.

⁷ Lei n° 108/2008, de 24 de Setembro, Lei da Autonomia das Universidades

⁸ Despacho normativo n° 6/2007, de 12 de Janeiro.

2.2 Organização interna

O governo da Universidade é exercido pelos seguintes órgãos: A Assembleia da Universidade; O Reitor; O Senado Universitário; o Conselho Administrativos; Outras Unidades.

2.2.1 A Assembleia da Universidade

Este órgão é constituído pelo reitor, vice-reitores, pró-reitores, presidentes do conselho científico e pedagógico, presidentes dos conselhos directivos e científicos das áreas departamentais e escolas, administrador da U.E. e dos Serviços de Acção Social, representantes da Associação de Estudantes da U. E. em número igual ao das Áreas Departamentais e Escolas, dois representantes dos professores e professores convidados, em regime de tempo integral, em efectividade de funções na Universidade, por cada Área Departamental e Escola, um representante do pessoal docente em regime de tempo integral afecto ao conjunto dos departamentos não integrados em áreas departamentais e comissões instaladoras de ensinos, um representante do pessoal da carreira de investigação científica, cinco representantes dos restantes funcionários e agentes, representantes dos estudantes em número igual ao dos docentes eleitos.

2.2.2 O Reitor

O qual representa e dirige a Universidade, competindo-lhe, uma multiplicidade de responsabilidades em todos os domínios da vida da Instituição. Cabem-lhe todas as competências que, por lei ou pelos Estatutos, não sejam atribuídas a outras entidades da Universidade.

2.2.3 O Senado Universitário

O qual é composto pelo reitor, vice-reitores, presidentes dos conselhos científico e pedagógico; presidentes dos conselhos directivos das áreas departamentais e escolas; presidente da associação de estudantes da U.E.; Administrador da Universidade; um representante dos professores e professores convidados em regime de tempo integral, por cada área departamental e escola; um representante dos restantes elementos do pessoal docente, por cada área departamental e escola; um representante do pessoal docente em regime de tempo integral afecto ao conjunto dos departamentos não integrados em áreas departamentais e

comissões instaladoras de ensinos; um representante do pessoal da carreira de investigação científica; três representantes dos restantes funcionários e agentes; representantes dos estudantes em número igual ao dos docentes eleitos.

As competências deste órgão são as seguintes: aprovar as linhas gerais de orientação da Universidade, tendo em atenção as contribuições dos conselhos científico e pedagógico; aprovar os planos de desenvolvimento e apreciar e aprovar o relatório anual das actividades da Universidade.

2.2.4 O Conselho Administrativo

Este conselho é composto pelo Reitor, por um dos Vice-reitores, a designar por despacho do Reitor; pelo Administrador da U.E; por um representante dos estudantes, a designar pelos elementos do Senado Universitário referidos na alínea *m)* do n.º 1, do artigo 16º de entre eles; *por* um elemento do pessoal docente ou de investigação científica, membro do senado, a designar pelos representantes referidos nas alíneas *g)* a *j)* do n.º 1 do artigo 16.º.

As competências e funcionamento do Conselho Administrativo estão designados no artigo 21º, dos estatutos da U.E.

Compete ao conselho administrativo a gestão administrativa, patrimonial e financeira da Universidade, sendo-lhe aplicável a legislação em vigor para os organismos públicos dotados de autonomia administrativa e financeira assim como o disposto na Lei n.º 108/88, de 24 de Setembro.

O Conselho Administrativo, quando julgar conveniente à boa gestão da Universidade, pode, ouvido o senado universitário, delegar parte das suas competências em pessoas investidas em cargos de direcção ou de chefia ou nas entidades responsáveis pelas unidades orgânicas, estruturas e serviços da Universidade.

As deliberações do conselho administrativo são tomadas por maioria simples, sendo os seus membros solidariamente responsáveis por essas deliberações, salvo se não tiverem estado presentes ou se houverem feito exarar em acta a sua discordância.

2.2.5 Outras Unidades

A Universidade dispõe ainda de um Conselho Consultivo, o qual deve fomentar uma relação permanente entre as actividades da Universidade e a comunidade.

As Áreas Departamentais – são unidades orgânicas que asseguram o ensino universitário, no artigo 33º dos estatutos da U.E. está definida a sua criação e extinção.

As Áreas Departamentais são unidades orgânicas da Universidade que para além de assegurarem o ensino superior universitário, dedicam-se ainda à investigação e outros serviços especializados no respectivo âmbito científico, resultantes do agrupamento de departamentos afins. Estas correspondem a grandes domínios do saber tradicionalmente organizados em faculdades, mas, não lhes competindo a gestão dos programas de ensino, não lhes são formalmente equivalentes. Gozam de autonomia científica, pedagógica e administrativa, como previsto nos presentes Estatutos.

As Áreas Departamentais da U.E. são seis (Agrárias, Artes, Exactas, Económicas e Empresariais, Humanas e Sociais e Natureza e Ambiente), constituídas pelos respectivos Departamentos, conforme se indica no esquema seguinte:

Departamentos da Área Departamental das Ciências Agrárias:

- Engenharia Rural;
- Fitotecnia;
- Sanidade Animal e Vegetal⁹;
- Zootecnia

Departamentos da Área Departamental das Artes:

- Artes Visuais;
- Música;
- Teatro;

⁹ Extinto através do Despacho Reitoral n.º178/2006, de 27 de Dezembro, dando lugar à criação do Departamento de Medicina Veterinária através da Ordem de Serviço n.º 22/2006, de 24 de Julho

- Arquitectura

Departamentos da Área Departamental das Ciências Económicas e Empresariais:

- Gestão;
- Economia.

Departamentos da Área Departamental das Ciências Exactas:

- Informática;
- Física;
- Matemática;
- Química.

Departamentos da Área Departamental das Ciências Humanas e Sociais:

- História;
- Linguística e Literaturas;
- Pedagogia e Educação;
- Psicologia;
- Sociologia.

Departamentos da Área Departamental de Ciências da Natureza e do Ambiente:

- Biologia;
- Ecologia;
- Geociências;
- Planeamento Biofísico e Paisagístico¹⁰

Para além das Áreas Departamentais referidas, existe ainda o Proto - Departamento do Desporto, o qual se encontra ainda numa fase embrionária mas com boas perspectivas de

¹⁰ Designação alterada pelo Despacho n° 105/2008, de 25 de Setembro. Criação do Departamento de Paisagem, Ambiente e Ordenamento

crescimento. O funcionamento desta unidade orgânica desenvolve-se tendo como referência os mecanismos utilizados nas áreas departamentais da U.E.

As Áreas Departamentais, de acordo com o art.º 34º, dos estatutos da UE dispõem dos seguintes órgãos de gestão:

- A assembleia de representantes;
- O conselho directivo da área departamental.

Este Conselho Directivo constituído pelos presidentes dos conselhos dos departamentos que a constituem, compete-lhe: - assegurar a gestão administrativa, patrimonial e financeira da área departamental, de acordo com as delegações do conselho administrativo e nos termos da lei;- promover a cooperação entre os departamentos da área e destes com os de outras áreas em actividades de interesse comum; - celebrar protocolos de cooperação e contratos de prestação de serviços com outras entidades públicas e privadas, acompanhar o seu funcionamento e gerir a parcela das receitas deles resultantes nos termos definidos pelos órgãos competentes da Universidade, pela lei e pelos estatutos; - elaborar ou aprovar propostas de aquisição de bens e serviços nos termos que vierem a ser definidos pelos órgãos competentes da Universidade; - pronunciar-se sobre todos os assuntos que lhe sejam presentes por outros órgãos da Universidade, entre outras competências relacionadas com a respectiva Área Departamental.

De acordo com o artigo 40º, dos estatutos da U.E, as Áreas Departamentais serão dotadas dos meios materiais e humanos requeridos para a execução das suas tarefas e para o exercício efectivo das funções administrativas e patrimoniais necessárias à prossecução dos seus fins.

Cada Área Departamental apresentará ao Conselho Administrativo uma proposta de orçamento, o qual, depois de aprovado, será gerido pelo respectivo Conselho Directivo no que respeita às rubricas e tipos de despesa fixados por aquele órgão de governo, ouvido o Senado Universitário.

As receitas obtidas pela Área Departamental provenientes de prestação de serviços ou de subsídios concedidos por quaisquer entidades serão entregues nos cofres do Estado e escrituradas em contas de ordem da Universidade.

A gestão das receitas previstas no número anterior caberá ao Conselho Directivo da Área Departamental salvo no que respeita à parcela destinada à comparticipação nos gastos gerais

de funcionamento da Universidade, nos termos a definir pelos órgãos competentes da Universidade.

O Conselho Científico da Área Departamental é constituído pelos professores, pelos professores convidados e visitantes em regime de tempo integral e pelos investigadores em idêntico regime de prestação de serviço dos departamentos da área.

A este compete, de acordo com o artº 42º, dos estatutos da U.E., deliberar ou dar parecer sobre os assuntos de natureza científica da Área, respeitando as orientações gerais definidas no Conselho Científico da Universidade, a legislação aplicável e os presentes Estatutos.

Na Universidade de Évora, existem também, para além dos Departamentos, Unidades Científico-Pedagógicas que são as seguintes: - A Biblioteca Geral, - Os Laboratórios Interdepartamentais, - Os Centros de Investigação ou de Estudo, - Os Museus, - As Herdades Experimentais (Almocreva e Outeiro), - O Hospital Veterinário, - O Centro de Intervenção Psicológica e - A Orquestra da Universidade de Évora.

A Universidade dispõe também de Unidades de Apoio, são elas: - A Assessoria Jurídica; - A Auditoria de Gestão¹¹; - O Conselho Editorial e -O Observatório do Desenvolvimento do Alentejo.

A Universidade encontra-se dissociada em seis Serviços: - Académicos, - Administrativos, - de Informática, - da Reitoria, - Reprografia e Publicações e - Os Técnicos.

Embora o seu nível de importância seja igual em todos eles, aqui importa salientar os Serviços Administrativos, uma vez que o Relatório de Estágio agora apresentado, assentou na sua substância na avaliação e recolha de informação ali produzida sendo o seu funcionamento crucial em matéria de auditoria. Importa ainda referir que as Unidades afectas ao Relatório de Estágio, tiveram também uma importância fulcral no desenvolvimento do Estágio e consequente reporte de informação.

¹¹ Unidade estatutária que ao abrigo do artº63, dos Estatutos da U.E,(Despacho Normativo nº84/89, de 31 de Agosto, tem por missão: ver Despacho nº169/2006, de 27 de Novembro)

2.2.6 Estrutura dos Serviços Administrativos

Os Serviços Administrativos da Universidade de Évora são dirigidos por um Director de Serviços, encontrando-se constituídos pelos seguintes sectores¹²:

- Secção de Pessoal;

Desenvolve a sua actividade no âmbito dos recursos humanos e processamento de vencimentos de todo o pessoal do quadro da U.E.

- Secção de Expediente;

Procede ao registo de entradas, saídas e distribuição de toda a correspondência da U.E.

- Secção de Contabilidade;

Opera todos os movimentos contabilísticos, verificando e processando todas as despesas da U.E. e efectua a respectiva reconciliação bancária.

- Tesouraria;

Procede ao registo dos pagamentos e efectua as respectivas liquidações.

- Secção de Orçamento e Conta;

- Procede ao registo de toda a receita da U.E., emitindo facturas para documentar a receita própria e elabora requisição de fundos mensal.

- Secção de Aprovisionamento e Património;

Efectua os cabimentos das propostas de aquisição, emite as respectivas requisições e procede ao registo do inventário dos bens de equipamento.

- Gabinete de Gestão de Contratos;

¹² Esta estrutura já foi alterada pelos novos estatutos

Tem a seu cargo a gestão de todos os contratos de prestação de serviços e elaborados pela U.E. e de todos os projectos de investigação financiados pela FCT ou por outras entidades de natureza científica.

- Gabinete de Gestão das Áreas Departamentais.

Presta apoio à gestão de todas as áreas departamentais da U.E..

Cada um destes Sectores é dirigido por um Chefe de Secção ou, mais frequentemente, por um Coordenador na dependência do Director de Serviços, à excepção da Tesouraria que está na dependência directa do coordenador da Contabilidade e o GGAD, que é assegurado por gestores das áreas departamentais, cada um dos quais depende hierarquicamente do Director dos Serviços administrativos e funcionalmente dos Presidentes das respectivas Áreas.

2.3 Variáveis contextuais

A Universidade de Évora como entidade promotora de conhecimento deverá centrar a sua atenção nos problemas que afectam a comunidade local em que se insere, contribuindo fortemente para a resolução dos mesmos e para o desenvolvimento da região, de forma a fazer prosperar o seu povo e, sobretudo, o conhecimento humano.

A partir deste contexto regional deve caminhar para um âmbito mais abrangente, alargando os seus horizontes ao nível global.

Este seu crescimento depende fortemente do seu ambiente contextual, o qual resulta de múltiplas variáveis ambientais (económicas, sociais, culturais, político-legais e científicas e tecnológicas) que o caracterizam e que exercem influência sobre a sua acção, através de uma rede de relações que mantém com o Governo, com a comunidade académica, científica e local, com as associações sindicais, fornecedores, empresas, organizações afins e comunicação social. Esta rede de relações e influências deve ser claramente identificada e gerida.

É nesta simbiose que reside a chave do êxito da instituição, tendo sempre em conta o respeito pelos valores éticos que devem estar inerentes a todos os serviços públicos, bem como o respeito pelas limitações político-legais superiormente definidas e legitimadas.

2.4 Ambiente transaccional

“O ambiente transaccional é constituído por todos os elementos que interagem directamente com o meio onde a organização actua”.

Na U.E. o seu ambiente transaccional articula-se entre a cooperação e Prestação de Serviços, a Investigação e Desenvolvimento e a Formação.

Desde há décadas que a colaboração da Universidade com organizações não governamentais de âmbito regional, e governamentais, se tem vindo a acentuar, proporcionando para todos os envolvidos um aumento considerável do seu desenvolvimento. Com a integração de Portugal na União Europeia, a U.E. alargou também as suas cooperações e, a partir daí não tem parado de se expandir, levando de forma transaccional a nossa cultura ao mundo inteiro e absorvendo também características de outras culturas.

2.5 Financiamento da U.E.

A U.E. submete-se às Leis do Orçamento e Decretos-Lei de execução orçamental¹³– as leis do orçamento definem um conjunto de regras, de direitos e obrigações a que está sujeita toda a Administração Pública. Os decretos-lei de execução orçamental definem um conjunto de regras para a execução dos orçamentos das entidades públicas e ainda as obrigações a que estão sujeitos, em termos de informação, os organismos da tutela e do Ministério das Finanças.

O financiamento do ensino superior público processa-se ainda no quadro de uma relação tripartida entre:

- O Estado e as instituições de ensino superior;
- Os estudantes e as instituições de ensino superior;
- O Estado e os estudantes.

Em cada ano económico, o Estado, pelos montantes fixados na Lei do Orçamento, financia o orçamento de funcionamento base das actividades de ensino e formação das instituições, incluindo as suas unidades orgânicas ou estruturas específicas.

¹³ Lei n.º 37/2003 de 22 de Agosto. (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 49/2005 de 30 de Agosto). Estabelece as bases do financiamento do ensino superior; Lei n.º 53 – A/2006 de 29/12 – OE 2007 e Decreto-Lei 509/2007 de orç. 2007

O financiamento a que se refere o número anterior é indexado a um orçamento de referência, com dotações calculadas de acordo com uma fórmula baseada em critérios objectivos de qualidade e excelência, valores padrão e indicadores de desempenho equitativamente definidos para o universo de todas as instituições, tendo em conta os relatórios de avaliação conhecidos para cada curso e instituição.

Da fórmula referida devem constar os seguintes critérios, valores padrão e indicadores de desempenho:

- A relação padrão pessoal docente/estudante;
- A relação padrão pessoal docente/pessoal não docente;
- Incentivos à qualificação do pessoal docente e não docente;
- Os indicadores de qualidade do pessoal docente de cada instituição;
- Os indicadores de eficiência pedagógica dos cursos;
- Os indicadores de eficiência científica dos cursos de mestrado e doutoramento;
- Os indicadores de eficiência de gestão das instituições;
- A classificação de mérito resultante da avaliação do curso/instituição;

A sustentabilidade financeira da U.E. depende de vários factores que influenciam a vida económica da instituição, salientam-se os seguintes:

Orçamento do Estado – para fazer face ao pagamento de despesas com o pessoal e garantir o funcionamento dos seus serviços, a Universidade de Évora está condicionado pela dotação orçamental que o MCTES disponibiliza anualmente, sendo a Direcção Geral do Orçamento que através do GPEARI é responsável pela transferência da dotação atribuída.

Receitas Próprias – tratam-se de receitas provenientes de propinas, de projectos de investigação científica, de venda de produtos, prestação de serviços a outras entidades e aluguer de espaços. De referir, que os sucessivos cortes orçamentais a que o ensino tem sido sujeito têm contribuído para uma maior necessidade de aumentar estas receitas. Neste sentido, torna-se fundamental que a Universidade de Évora desenvolva mecanismos de acção que possam colmatar esta carência.

Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central (PIDDAC) – tem como objectivo apoiar a criação e/ou reconstrução de infra-estruturas (equipamentos sociais, redes viárias, entre outras). O PIDDAC é financiado pelas receitas gerais do Orçamento de Estado, pela União Europeia, fundamentalmente através do Fundo europeu de Desenvolvimento Regional (FEDER) e ainda pelo auto financiamento dos fundos e serviços autónomos.

FEDER – actua através de participações financeiras, de origem comunitárias, executadas em articulação com o PIDDAC.

Fundo Social Europeu (FSE) – disponibiliza verbas para a formação dos recursos humanos e apoia, também, projectos de investimento relacionados com o desenvolvimento de competências profissionais.

2.5.1 Competências para autorização de despesas

O Reitor da UE detém competência própria para autorizar a realização de despesas com a aquisição de bens e serviços até um determinado montante, nos termos das disposições conjugadas da al. e) do n.º 1 do art. 12.º dos Estatutos e da al. b) do n.º 1 do art. 17.º do DL n.º 197/99, de 08/06.

Das suas competências, o Reitor pode ainda, de acordo com o ponto 3, do art.º 12.º, dos Estatutos da U.E., delegar nos órgãos de gestão da Universidade ou das suas unidades orgânicas as competências que se tornem necessárias a uma gestão mais eficiente.

De acordo com o disposto no n.º 2, do art. 37.º, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) - “(...) Os actos de delegação e subdelegação de poderes estão sujeitos a publicação no Diário da República.” O incumprimento desta formalidade implica a ineficácia jurídica dos actos praticados à luz de uma competência não legalizada, apenas conferida internamente. Sabendo que estes actos não se confinam ao espaço interno, os mesmos tem reflexos no exterior, deve-se acautelar a completa legalidade da atribuição de competências.

Os Despachos Reitorais de delegação de competências de natureza orçamental, por norma, na atribuição da competência para autorização de despesas, determinam o limite do respectivo montante.

O Reitor delegou múltiplas competências no domínio da gestão e orçamento, ao Administrador da U.E., através do Despacho 136/2007, de 12 de Novembro.

O Despacho 49/2007, de 29 de Janeiro e o 49/A, de 28 de Março¹⁴ definem os montantes limite, permitidos para autorização de despesa, pelos diversos Responsáveis¹⁵ das diferentes Unidades Orgânicas da U.E..

¹⁴ aditamento

¹⁵ Presidentes do Conselho Directivo das AD; Presidentes do Conselho Científico da AD; Directores de Serviços, Responsáveis por pequenas unidades orgânicas, etc.

Parte B

Estágio

Capítulo III
Relatório dos trabalhos de auditoria na
Universidade de Évora em 2008/2009

PARTE B – ESTÁGIO

CAPITULO III Relatório dos trabalhos de auditoria na Universidade de Évora em 2008/2009

1. Introdução aos trabalhos de auditoria

No âmbito dos trabalhos de auditoria solicitados pelo Órgão de Gestão à Equipa de Auditoria de Gestão da Universidade de Évora, procedeu-se, de acordo com as regras gerais de auditoria, à análise e apreciação dos procedimentos e contas correntes de duas unidades orgânicas (Serviço X e Serviço Y).

Como qualquer trabalho de auditoria, as actividades a desenvolver foram planeadas com a antecedência adequada e o esmero que a actividade exige, tendo como objectivo atender às expectativas dos dirigentes da instituição, sem nunca ter sido posto em causa a necessária independência profissional que esta actividade exige.

O planeamento dos trabalhos envolveu os exames preliminares das áreas, actividades, produtos e processos, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as directrizes estabelecidas pela administração da Universidade, considerando os factores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- Ter o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- Ter o conhecimento detalhado das actividades operacionais e dos sistemas contabilísticos e de controle internos e o seu grau de confiança na entidade;
- Relacionar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- Verificar a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- Considerar a necessidade de recorrer a trabalho de especialistas;

- Avaliar o risco de auditoria quer pelo volume ou complexidade das transacções e operações;
- Ter o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- Ter o conhecimento da Missão e Objectivos Estratégicos da entidade.

Todo o planeamento foi preparado, detalhando-se tudo o que era necessário à compreensão dos procedimentos que iriam ser aplicados, de forma a elaborar um guia na execução dos trabalhos, permitindo através deste controlar a evolução das actividades, podendo corrigir o rumo destas sempre que as circunstâncias o exigiam. Vários assuntos importantes foram devidamente documentados, de acordo com um dos princípios básicos que regem a revisão/auditoria de contas, a qual estabelece que o revisor/auditor deve documentar os assuntos que sejam importantes de forma a poder provar que a revisão/auditoria foi levada a efeito.

Procedeu-se também com algum rigor no que se refere à forma e conteúdo dos documentos de trabalho utilizados, efectuando-se o registo das matérias mais significativas para que se possa obter uma visão global do trabalho realizado.

Este procedimento pode ser mais ou menos complexo conforme a natureza do trabalho a realizar, a forma do relatório do revisor/auditor de contas, a natureza e a complexidade dos negócios do cliente, a natureza e as condições dos registos dos clientes e grau de confiança no controlo interno, as necessidades a atenderem em circunstâncias especiais para a direcção, supervisão e exame do trabalho executado por auxiliares.

No caso em estudo, os trabalhos desenvolvidos revestiram-se de um nível elevado de complexidade devido à inexistência de determinados registos e incoerência de outros, conforme iremos verificar no presente relatório.

Este trabalho de auditoria decorre num período transitório da estrutura da Universidade, no momento em que o processo de Bolonha é uma certeza, o que altera todos os sistemas e políticas da Universidade. Esta nova era da educação aliada ao novo paradigma de modernização da Administração Pública implica novas formas de gestão, procurando ser mais

produtivo com menos recursos, produzir e prestar serviços mais rápidos e melhores, e gerar mais retorno com custos mais baixos.

No entanto, os trabalhos a desenvolver foram elaborados com base nos sistemas e aplicações utilizados pela Universidade de Évora desde há muito tempo, os quais não permitem uma leitura fácil e clara da informação que se pretende.

Embora, as características qualitativas previstas no POC, sobre esta matéria refiram, no seu ponto 3 – Características da informação financeira, que:

"A informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar, ajudando-os a distinguir os utentes de recursos económicos que sejam eficientes, dos que o não sejam, mostrando ainda os resultados pelo exercício da gerência e a responsabilidade pelos recursos que lhe foram confiados".

Igualmente no seu ponto 3.2 – Características qualitativas, o POC refere que:

"A qualidade essencial da informação, proporcionada pelas demonstrações financeiras, é que esta seja compreensível aos utentes, sendo a sua utilidade determinada pelas seguintes características:

- Relevância;
- Fiabilidade;
- Comparabilidade".

Na prática, a qualidade da informação recolhida para apreciação no âmbito dos trabalhos de auditoria é manifestamente muito reduzida como se poderá verificar ao longo do presente relatório.

Num primeiro momento, estabeleceu-se contactos com os responsáveis das unidades orgânicas objecto de estudo, dando origem a reuniões, onde se apura o máximo de informação relativa ao serviço a auditar. É fundamental conhecer a estrutura, desde os processos de funcionamento, os circuitos, os meios (humanos e materiais), os clientes, os fornecedores, as possíveis parcerias, até ao mais ínfimo pormenor relacionado com o Serviço em apreciação.

De acordo com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria no seu § 19 “O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas de forma a suportar a sua opinião.”

De seguida passamos a apresentar as conclusões mais relevantes que foi possível identificar.

2. Serviço X

No caso do Serviço X da Universidade de Évora, para além do produtivo encontro com o Director do mesmo, foi possível apreciar as instalações, conhecer alguns trabalhadores e estudantes que contribuem de forma bastante significativa para o funcionamento do mesmo.

Esta unidade orgânica está na dependência da Reitoria da U.E. e, embora goze de alguma autonomia administrativa, encontra-se financeiramente submetida às regras gerais da U.E., controladas pelos Serviços Administrativos. Apesar de ter os seus próprios registos contabilísticos, estes apenas servem para orientação interna do serviço, toda a documentação é entregue nos serviços de Contabilidade da U.E., onde é tratada e registada na aplicação “O Gestor”.

Esta duplicação de registos foi objecto de apreciação por parte da auditoria, constatando-se que a mesma implica repetição de trabalho, levando a Universidade a despende de pelos menos dois vencimentos para pagar a mesma tarefa. Verificou-se ainda que os registos operados pelos dois serviços (Serviço X./ Contabilidade) não são coincidentes. (ver anexo I)

As diferenças encontradas são sobretudo o resultado de compromissos que o Serviço X. considera executados no ano em curso mas, por sua vez, a Contabilidade só os vai considerar no exercício do ano económico seguinte. Este procedimento é recorrente em diversos anos consecutivos, o que implica uma discrepância muito acentuada entre os registos centrais e os das unidades orgânicas que elaboram a sua própria conta corrente.

O Serviço X. procede à gestão dos seus recursos não contemplando todos os encargos. As rubricas económicas referentes às despesas com o pessoal não constam no seu orçamento, o que implica um desvirtuamento grave da informação referente a custos desta unidade orgânica.

Ainda no que se refere ao pessoal adstrito ao Serviço X., verificou-se alguma dificuldade em encontrar o valor real correspondente ao vencimento do Director deste serviço, uma vez que é difícil definir a percentagem de tempo que dedica às suas multifunções na U.E. (docência, investigação e direcção).

No funcionamento dos processos no Serviço X. verificam-se dificuldades ao nível do atendimento ao público, assim como do funcionamento em geral, resultantes da carência de pessoal suficiente e adequado. Esta necessidade tem implicações negativas ao nível da receita. Muitas vezes, por falta de disponibilidade, o processo de venda inerente aos serviços prestados não é devidamente formalizado, o que origina um número considerável de Clientes faltosos no pagamento dos serviços. O próprio desenvolvimento económico do Serviço X. é muito reduzido devido à falta de recursos, sobretudo, humanos.

Na análise do imobilizado desta unidade orgânica, verificou-se que o registo de inventário estava muito incompleto, facto que associado à necessidade de evidência de registo da depreciação dos equipamentos se tornaria relevante para efeitos de análise. Efectivamente caso a Universidade procedesse ao registo das amortizações, o efeito destes custos reflectir-se-ia negativamente em toda a informação financeira.

O equipamento existente, apesar de não ser o mais sofisticado, poderia ser muito mais rentável, contribuindo para o desenvolvimento económico desta unidade orgânica que por sua vez conduziria melhorias ao nível da qualidade tecnológica e volume do investimento de substituição necessário às actividades exercidas pelo Serviço X .

Sendo uma Unidade orgânica que presta serviços à comunidade confronta-se com múltiplas dificuldades, não só resultantes de carências de pessoal adequado, como de recursos materiais, nomeadamente de bens e produtos consumidos na produção do serviço prestado, bem como de equipamentos de utilização específica.

O grande potencial deste serviço reside na possibilidade de proporcionar aos estudantes da valência em que o Serviço X se insere, de uma vivência, na primeira pessoa, de experiências reais na sua área de formação. Há Instituições do ensino superior que se deslocam a este Serviço X para proporcionarem aos seus alunos a possibilidade de viverem experiências reais, em contacto directo com os “objectos”, o que para a sua formação é excelente e na Universidade que frequentam apenas podem conhecer nos livros.

Um dos seus grandes pontos fortes, reside na sua posição geográfica, sediado em pleno Alentejo, onde a própria ruralidade implica existência em abundância de muitos “objectos” de estudo. Este aspecto aliado ao facto do Serviço X estar inserido num estabelecimento de ensino superior poderia, com recursos e uma boa gestão, tornar-se num grande serviço gerador de receita e, em simultâneo, numa grande unidade de investigação.

Todo o sistema de facturação é manual. Os Serviços Administrativos fornecem livros de facturas/recibos, devidamente numerados, ao Serviço X para que este possa documentar a receita apurada. Cabe aos Serviços Administrativos o controle dos livros em circulação, são os mesmos que registam e arrecadam a respectiva receita.

A despesa efectuada pelo Serviço X é escriturada neste Serviço, no entanto, o registo que é considerado, é o que se efectua nos serviços de Contabilidade da U.E., a partir dos documentos originais entregues. Estes, após o devido processamento, são enviados à Tesouraria da U.E., onde tem lugar a respectiva liquidação e posterior pagamento.

Após a frutífera reunião com o responsável do Serviço X, com o objectivo de recolher informação sobre a actividade, recursos afectos, identificação de fraquezas e debilidades, bem como dos pontos fortes existentes, o passo seguinte foi a análise da documentação, sendo que a mesma, como já foi referido, se encontra nos Serviços Administrativos da U.E..

Para o efeito entendemos necessário fazer a análise dos elementos relativos aos exercícios de 2005, 2006, 2007 e até ao final do mês de Agosto de 2008.

Antes do início dos trabalhos de análise de processos e documentos, foi feito um levantamento da legislação geral da Administração Pública, onde a U.E. se enquadra, assim como de todos os Despachos e normas internas que tivessem reflexos neste trabalho.

Apreciação do quadro de pessoal:

Pessoal do quadro do Serviço X	
Nome	Categoria Profissional
_____	Auxiliar Técnica
_____	Técnica Superior de 2ª
_____	Assistente Administrativa
_____	Técnica Profissional de 1ª
_____	Auxiliar Administrativa
_____	Técnica Superior de 2ª
_____	Prof. Associado c/agregação

Tabela 1- Pessoal do Serviço X

Na observação do quadro acima, referente ao pessoal adstrito ao Serviço X., ressalta a dificuldade em manter uma unidade daquele porte com a insuficiência evidente de recursos humanos, no entanto, se considerarmos os custos deste pessoal na dotação da respectiva receita, ressalta o peso excessivo que o mesmo tem para a sua capacidade financeira.

A ausência de pessoal especializado é também notória, podendo depreender-se que o trabalho desenvolvido por estas pessoas não será o mais adequado e que as mesmas, apesar de não terem formação específica nesta área, já vão tendo um conhecimento vivencial alargado que lhes permite dar uma resposta razoável às necessidades de trabalho deste serviço.

2.1 Análise do processo de arrecadação de receita

Princípio da realização da receita: "A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registo pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora ..."

A receita obtida pelo Serviço X decorre da sua actividade na área em que se inserem os seus trabalhos, desde serviços prestados a entidades privadas, (individuais e colectivas) e entidades inseridas no sector público administrativo (autarquias locais).

Do montante arrecadado a U.E. retém 10 % de *overhead* e o restante é creditado ao Serviço X.

Com vista à apreciação do processo de receita, foram analisados e conferidos diversos documentos sobre esta matéria, tais como: livros de facturas e recibos, listagens de depósitos, registos internos efectuados tanto no Serviço X. como na SOC e respectivos extractos bancários.

Do apuramento dos registos internos, a diferença entre os serviços não era significativa¹⁶. A diferença encontrada atribui-se sobretudo, à diferença do valor do IVA (alterado de 21 para 20%, em 01 de Julho de 2008), e a alguns registos efectuados em anos diferentes.

Na conferência dos recibos emitidos e nos respectivos extractos bancários, verificou-se a ausência de numeração correspondente a um livro. Confrontado com o desaparecimento do mesmo, o Director do Serviço X justificou-o informando que apresentou a sua exposição à Direcção dos Serviços Administrativos, onde manifestava a sua preocupação sobre o assunto porque, depois de uma exaustiva investigação, não encontrou resposta para o facto insólito. Perante esta suspeita ocorrência, o Director do Serviço X manteve-se em alerta permanente com o objectivo de identificar mais algum sinal relacionado com este facto, o que não se verificou. Conclui-se assim que terá sido apenas um extravio pontual, não havendo qualquer indício que conduzisse a suspeita de fraude, por apropriação indevida de activos.

Depreende-se que estamos perante uma falha no sistema de controlo interno, o que devido á sua relevância o qualificamos de ineficaz. Há que lembrar que mesmo trabalhando com pessoas de extrema confiança, não existindo um bom controlo interno, o gestor estará sujeito a irregularidades e desperdícios.

Com controlos internos frágeis ou inexistentes, ocorrem, frequentemente, erros involuntários, desperdícios e até fraudes. Geralmente, os resultados medíocres ou desastrosos, tanto na administração pública como na privada, têm sempre como responsável as falhas de controlo, de igual forma que o sucesso se baseia principalmente na sua eficiência.

O controlo interno sendo parte integrante do plano de organização da Administração tem os mesmos objectivos desta, ocupando-se, essencialmente, com o processo de informações que

¹⁶ conforme se pode verificar na tabela III – p.56 Serviço X - Receita Despesa.

alimentam a função de comando, para a correcta tomada de decisões, correlacionando-se, assim, com as demais funções da Administração como um todo.

Hoje em dia é preciso valorizar o enfoque da gestão e a responsabilidade dos agentes públicos, uma vez que ao contribuinte interessa, além da legalidade dos actos, a melhor forma de aplicação do dinheiro do Estado por parte da Administração.

Um sistema informático que emitisse factura e recibo, criando em simultâneo as contas de Clientes, evitaria certamente, múltiplos erros, atrasos na emissão dos documentos e proporcionaria uma informação segura e imediata.

A Agência para a Sociedade do Conhecimento, (2009), defende que a grande dimensão da Administração Pública permite que a adopção de facturas electrónicas nas suas transacções seja uma contribuição significativa para generalizar no âmbito da actividade económica do país a prática da emissão e do recebimento de facturas electrónicas, estimulando que as empresas públicas e privadas procedam de forma idêntica, ultrapassando o facto da utilização de facturas electrónicas nas empresas Portuguesas ainda ser incipiente e contribuindo para a modernização do país.

A adopção da facturação electrónica, uma vez estabilizada, permite uma redução de custos de processamento, eliminando a necessidade de repetidos lançamentos dos dados das facturas nas várias organizações envolvidas e reduzindo erros de lançamento e os consequentes custos de correcção, facilita o arquivo e acesso à facturação por meios informáticos e permite aumentos de eficiência da gestão contabilística e financeira.

A adopção da Factura Electrónica é um projecto de modernização tecnológica com custos relativamente baixos (que poderão vir a ser inferiores a 0,10 €/factura), e com impactos potenciais extremamente interessantes em áreas tão fundamentais como as da produtividade e competitividade da economia nacional, a redução de custos administrativos no Estado, e a promoção da inovação de base tecnológica com o consequente desenvolvimento de novas áreas de negócio. Tem também impactos secundários muito significativos em questões não menos importantes como a protecção do meio ambiente pela elevada redução de consumo de papel e de gastos de combustíveis e geração de poluição em meios de transporte, o reforço da transparência e visibilidade das aquisições públicas, e da justiça fiscal.

Na análise da receita, é notória a diferença entre o valor facturado por esta unidade orgânica e a importância que deu entrada nos cofres do Estado, conforme se pode verificar no quadro seguinte:

Anos	Total do Valor	Total do Valor	Total da
Económicos	Facturado	Recebido	Dívida
2005	112.248,28 €	106.840,39 €	5.407,89 €
2006	121.005,45 €	112.711,44 €	8.294,01 €
2007	192.849,56 €	180.582,64 €	12.266,92 €
2008	142.258,07 €	135.799,99 €	6.458,08 €
Total	568.361,36 €	535.934,46 €	32.426,90 €

Tabela 2 - Mapa de apuramento da dívida

Perante este resultado constatou-se a existência de um número muito elevado de Clientes faltosos no pagamento dos serviços prestados, apresentando-se este aspecto como mais uma das grandes fragilidades do sistema.

Numa apreciação mais cuidada das características das dívidas, verifica-se que há algumas que são muito antigas e de montantes elevados. Foram aplicadas diversas medidas de cobrança mas todas sem êxito. O não atendimento dos Clientes com dívidas em atraso poderia solucionar alguns casos mas, na maioria das vezes, devido à insuficiência de pessoal, só depois do serviço prestado é que se identifica o Cliente o que contribui para aumentar a dívida, em vez de reduzi-la. Grande parte delas transita de um ano para outro ano, não se vislumbrando qualquer hipótese de recebimento das mesmas, pelo contrário, umas permanecem e surgem outras, aumentando gradualmente o número de clientes devedores.

Muitas vezes o não pagamento resulta da ideia conservadora e errónea de que tratando-se de um serviço prestado por uma unidade pública, os custos não tem o mesmo peso financeiro que para uma entidade privada. É evidente que este tipo de raciocínio deveria ser exactamente ao contrário, um lucro ou um prejuízo de um serviço público tem reflexos sobre todos nós, logo, a quota de responsabilidade do cidadão deve ser acrescida.

A Universidade não tem qualquer sistema de cobrança. Um dos recursos que permite recuperar muitas das dívidas existentes é através da circularização de Clientes mas, no caso particular da U.E., este procedimento não tem aplicabilidade devido à inexistência de conta de Clientes. É possível identificar os Clientes da U.E. mas é muito difícil calcular o montante da sua dívida.

Esta lacuna do sistema dificulta a identificação das receitas que dão entrada nos Bancos. Frequentemente a SOC confronta-se com créditos nas contas bancárias, desconhecendo completamente a origem das mesmas, o que implica um complexo trabalho de investigação, no sentido de apurar a origem da receita em causa.

Mais uma vez a importância do controlo interno é determinante na execução dos compromissos dos Serviços para obter melhores resultados.

Se existisse ao nível da entidade bancária uma exigência de registo clara sobre o crédito que dá entrada, a identificação da receita seria imediata e o seu controle seria fácil e eficaz.

Sabendo que a receita é fundamental para a sobrevivência de qualquer entidade, é necessário dedicar-lhe uma atenção cuidada e permanente. Negligenciar esta área significa destruir a sustentabilidade financeira do sistema com resultados catastróficos para a organização.

Um sistema de controlo interno que funciona adequadamente não depende apenas do planeamento efectivo da entidade e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas, também, da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante, de forma eficiente e económica, os procedimentos prescritos. Assim, todas as pessoas que compõem a entidade precisam receber informações adequadas para a realização das suas tarefas e formação apropriada no âmbito técnico e operacional.

2.2 Análise do processo de despesa

As despesas do Serviço X são efectuadas com base num pequeno orçamento elaborado a partir da dotação orçamental que lhe é atribuída por Despacho do Reitor. O montante a atribuir é manifestamente insuficiente para satisfazer todas as necessidades inerentes a uma Unidade Orgânica desta natureza. Tratando-se de uma área que interfere com a saúde pública, as despesas são sempre, para além de avultadas, muito imprevisíveis. A receita, como já

referimos, fica muito aquém do que seria desejável, conforme se pode verificar no mapa de receita/despesa que se apresenta:

Receitas e Despesas do Serviço X (em: Euros)			
ANO	RECEITAS	DESPESAS	RESULTADO
2005	112.248,28	141.626,35	-29.378,07
2006	121.005,45	163.508,03	-42.502,58
2007	192.849,56	207.321,48	-14.471,92
2008	142.258,07	162.006,09	-19.748,02
Total	568.361,36	674.461,95	-106.100,59

Tabela 3 - Receitas e Despesas do Serviço X

Perante este cenário financeiro, torna-se evidente a necessidade de uma elevada estratégia de gestão, de forma a tornar possível a sustentabilidade do Serviço X que mais não seja como unidade imprescindível para a prática do exercício em que se insere, contribuindo para enriquecer todos aqueles que se formam nesta área, na U.E.

A apresentação do curso, na página da U.E. (2009), demonstra o quanto é vantajoso para o aluno, formar-se numa instituição de ensino, onde têm a possibilidade de aliar aos conceitos teóricos a prática correspondente:

“O Mestrado Integrado em área do Serviço X, na Universidade de Évora tem como objectivo geral a formação consistente com o desenvolvimento científico, que permita aos alunos questionar resultados e procurar soluções para velhos e novos problemas, contribuindo assim activamente para o progresso científico. (...)

Ao usufruírem de infra-estruturas e recursos únicos no país, os alunos têm a possibilidade de aliarem a teoria à prática, desenvolvendo hábitos de pesquisa, avaliação de resultados e comunicação, essenciais à actividade profissional futura.

As aulas são ministradas em ambiente rural, onde os alunos têm a oportunidade, desde o primeiro ano, de entrar em contacto com a realidade com a qual irão lidar mais tarde.

Os temas que conferem um conhecimento específico na área de Serviço X, são ministrados no Pólo da Mitra, onde os estudantes são incentivados a participar em diferentes tarefas, aprendendo a fazer, fazendo.

Possuidores de recursos próprios para efeitos de estudo, é também no Pólo da Mitra que se localiza o espaço físico, onde os estudantes acompanham os diferentes aspectos da prática.

Esta possibilidade única, no país, de “aprender a fazer, fazendo”, poderia ser vista como um ponto forte, uma oportunidade para o desenvolvimento do Serviço X, no entanto, a escassez de recursos (humanos, materiais e financeiros), não permite a exploração desta vantagem competitiva, pois o investimento necessário implica um custo que, no contexto económico, actual da U.E., é impraticável.

Mas as dificuldades do Serviço X não são apenas decorrentes das diversas carências apontadas, estas começam logo nas aquisições de bens ou serviços. O circuito instituído para a prossecução de um processo e aquisição é ainda muito burocratizado, o que o torna bastante moroso, dificultando o acesso à aquisição que se pretende e resultando muitas vezes em anulação de processos que pela demora, deixaram de ser necessários.

A partir do momento em que a necessidade do bem ou serviço é identificada, inicia-se um processo de aquisição, este deve ser oficialmente formalizado a partir de uma proposta prévia, na qual se indica o que se pretende adquirir, o orçamento onde será imputada a despesa e o montante da mesma. Este procedimento será submetido à entidade competente para autorizar a despesa. Esta uma vez autorizada e mediante o orçamento mais vantajoso apresentado pela entidade consultada, elabora-se a respectiva proposta de aquisição, onde deverá constar toda a informação pertinente para que, depois de devidamente autorizada, permita a emissão da Requisição correspondente.

Apesar do processo ter início na unidade orgânica que necessita da compra, as requisições são emitidas pela SAP, após apreciação das propostas, respectivo cabimento e registo na aplicação informática – O Gestor. Esta confluência de processos de aquisição de toda a Universidade implica algum congestionamento naquele sector, com a agravante que é neste patamar do percurso do processo que se inicia o registo informático (oficialmente válido), logo, há frequentemente necessidade de abrir a conta do fornecedor, privilégio concedido apenas a um funcionário. O argumento apontado para esta exclusividade é a uniformidade no

registo porque a aplicação permitia o mesmo NIF para diferentes nomes, o que poderia originar várias contas correntes do mesmo fornecedor e dificultaria ou, até mesmo, poderia induzir em erro, qualquer informação sobre a despesa efectuada ao mesmo.

O Serviço X obteve o privilégio, decorrente da natureza da sua actividade, de ter prioridade na emissão das suas requisições e, mesmo assim, muitas vezes se confronta com situações muito delicadas, sobretudo quando se trata da aquisição de produtos urgentes.

Ultrapassada a fase da Requisição, passa-se ao recebimento do respectivo material e factura, a qual, depois de devidamente assinada a confirmar o recebimento dos bens ou serviços facturados, é enviada à SAP para registo e encaminhamento para a SC, onde será preparada para enviar para a Tesouraria, com vista à sua liquidação. Na U.E., nos últimos anos económicos, tem-se assistido a um entorpecimento dos processos a liquidar. São múltiplas as razões apontadas para este grave problema.

Trindade, (2009), refere que Seabra Santos - Presidente do Conselho de Reitores das Universidades Portuguesas (CRUP), na abertura das “Jornadas Espaço Europeu de Ensino Superior, Bolonha – Ano 1”, que decorreram no auditório da Reitoria, lembrou a redução em 30 por cento no financiamento público para funcionamento das universidades verificada nos últimos quatro anos.

Nas contas de Seabra Santos - feitas com base «em números objectivos e oficiais» do Orçamento de Estado de 2004 até agora -, «foi reduzida a transferência de financiamento em 150 a 200 milhões de euros» e aumentaram as prestações obrigatórias para a Caixa Geral de Aposentações em 110 milhões de euros, o que perfaz 300 milhões de euros a menos.

O estrangulamento financeiro que atingiu a U.E. tem-se reflectido negativamente em todas as vertentes da Instituição, para além dos problemas de natureza financeira, a capacidade de negociação fragilizou-se em demasia e a qualidade dos ensinos também foi beliscada.

Numa Instituição alimentada essencialmente por duodécimos, a sua capacidade de manobra é muito reduzida, reflectindo-se na contabilidade de forma desastrosa, originando que a escrita contabilística seja o que pode ser legalmente escriturado e não o verdadeiro reflexo do exercício económico desse ano.

Perante este cenário, os compromissos assumidos pelas diferentes unidades orgânicas com os fornecedores arrastam-se no tempo, devido à impossibilidade de serem honrados pela U.E, resultando num mau ambiente em toda a envolvente porque todos são afectados por esta falta de liquidez, por parte da U.E.. Gerir neste contexto caótico é sem dúvida um exercício de perícia do mais elevado requinte.

Segundo Stacey, (1991) - “o aumento de turbulência no meio empresarial e a visível aceleração do ritmo de mudança, são suficientes para rotular um sistema de caótico”, como tal, para este autor o planeamento estratégico a longo prazo, deixa de fazer sentido e torna-se fútil no que toca à gestão das empresas em envolventes caóticas, pois “se se aceitar a premissa de que a dinâmica de sucesso é caótica...todas as formas de planeamento a longo prazo são completamente ineficazes” (Stacey, 1991, p.188), as mudanças que ocorrem no meio envolvente, são tão rápidas que as empresas não conseguem planear a longo prazo.

Para fazer face às necessidades imediatas, a U.E. distribui por Despacho a todas as Unidades Orgânicas um pequeno montante que permite a compra directa de bens ou serviços urgentes, inadiáveis e de baixo valor, designado por Fundo de Maneio. Esta forma de utilização do dinheiro do Estado está condicionada por uma série de regras específicas para que o mesmo possa ser uma ferramenta útil para o desenvolvimento das actividades, resolvendo com frequência situações pontuais que, sem este recurso, poderia comprometer o normal funcionamento do serviço.

O montante atribuído em Despacho é disponibilizado ao Responsável pelo Sector em causa, o qual o deve gerir da melhor forma com vista à satisfação e interesse do Serviço a que se destina. Este valor quando gasto pode ser renovado mensalmente, desde que se apresente justificativos elegíveis, segundo as regras específicas do Fundo de Maneio (FM) e à luz da contabilidade pública, não ultrapassando a dotação orçamental de despesas correntes do Serviço. No fim do ano os valores distribuídos têm que estar totalmente justificados ou devolvidos aos cofres da Universidade.

Muitas vezes confundido com o FM, o adiantamento é também frequentemente utilizado, este é concedido através de pedido formalizado por escrito, com vista a fazer face a um evento ou uma necessidade específica decorrente da actividade do docente. O controle destas verbas revelou-se insuficiente devido ao elevado número que era concedido, a entrega dos respectivos justificativos nem sempre era registada de forma a anular o adiantamento

correspondente e outros transitavam de ano para ano sem justificativos. Quando se tomou consciência da gravidade da situação, cessaram os adiantamentos e foram chamados os responsáveis pelos que estariam ainda para justificar no sentido de regularizar definitivamente as referidas verbas. Muitos dos contactados apresentaram prova da justificação dessa verba, o que revelou o quanto o controle interno era ineficaz.

Durante muitos anos, a forma mais frequente e prática para proceder a aquisições de forma imediata era com recurso ao reembolso. Este procedimento recorrente generalizou-se de tal forma que todos compravam sem qualquer autorização prévia. Em determinado momento a U.E. foi confrontada com múltiplas despesas adquiridas em nome do Serviço, independentemente, da mesma ser imprescindível ou não para o normal desenvolvimento das actividades da U.E., Para além do incumprimento definido para efeitos de assumpção de despesa pública. Como forma de pôr termo ao crescimento de despesas arbitrárias, vindas de todos os pontos da Universidade, o Sr. Administrador cancelou a prática dos reembolsos.

Nas contas correntes do Serviço X verificam-se alguns reembolsos e registos de fundo de maneio, quanto aos possíveis adiantamentos, tratando-se de um movimento que só é reconhecido contabilisticamente quando da entrada das respectivas despesas, não se tem acesso à saída desse valor, a não ser pelos movimentos de tesouraria.

Na verificação dos registos de despesa do Serviço X, ressaltam os valores dispendidos com o pagamento dos salários. É a rubrica de valor mais elevado, os encargos com o pessoal são, sem dúvida, a fatia que mais absorve o montante global do orçamento, conforme se pode observar no quadro seguinte:

Despesas do Serviço X					(em: Euros)
Ano	2005	2006	2007	2008	
Tipo de despesa	Registos do Serviço X				Total
Pessoal do quadro	60.724,06	58.589,06	76.704,01	61.042,07	257.059,20
Pessoal contratado	0,00	9.322,92	42.239,40	38.287,90	89.850,22
Aquis. de bens	52.152,31	56.412,92	67.541,77	49.026,69	225.133,69
Aquis..de serviços	19.363,98	9.690,37	16.435,00	13.649,43	59.138,78
Plano Nacional. Estagios	0,00	4.775,81	4.401,30	0,00	9.177,11
Despesa capital	9.386,00	24.716,95	0,00	0,00	34.102,95
TOTAL DESPESAS	141.626,35	163.508,03	207.321,48	162.006,09	674.461,95

Tabela 4 - Despesas Serviço X

Para além do pessoal do quadro, consta também a despesa com o pessoal contratado e o plano nacional de estágios, a soma destas três rubricas é substancialmente superior a todas as outras rubricas económicas. As despesas com o pessoal do quadro são suportadas pelo orçamento geral da Universidade.

Os valores constantes na tabela correspondem aos custos totais dispendidos pela U.E. com os vencimentos do pessoal do Serviço X (vencimento base, abono de família, participação com a ADSE, suplemento remuneratório, horas extraordinárias, subsídios de férias e de Natal, contribuições de responsabilidade da entidade patronal, para a Caixa Geral de Aposentações e Segurança Social).

A rubrica referente a aquisição de serviços não engloba as despesas referentes às comunicações nem encargos com as instalações, as quais são difíceis de individualizar por unidade orgânica, o que implica que sejam suportadas pelo orçamento geral Universidade.

Verifica-se que as despesas de capital que por natureza comportam aquisições de valores dispendiosos, apresentam-se neste quadro com valores quase insignificantes. O valor restante recai nas aquisições de bens e serviços.

O facto do valor correspondente a despesas de capital ser muito reduzido é revelador da ausência de investimentos. O montante de despesas apresentado aponta para pequenas aquisições de bens de capital, nos anos de 2007 e 2008 não se efectuaram aquisições nestas rubricas. Não havendo volume de despesas de capital, depreende-se que não se verificou melhoria de equipamentos e muito menos novas aquisições.

Dos bens e serviços adquiridos foram apreciados os respectivos registos de despesa, tanto os que são efectuados pelo Serviço X como os que constam nos mapas de despesa dos Serviços Administrativos da U.E. e, embora se trate dos mesmos processos de despesa, curiosamente, estes não coincidem. As diferenças encontradas constam no mapa que se segue:

ANO	Total da SA	Total do Relatório do SX	Diferença (SA - SX)
2005	71.463,22 €	80.902,29 €	-9.439,07 €
2006	37.820,75 €	104.918,97 €	-67.098,22 €
2007	207.882,94 €	130.617,47 €	+77.265,47 €
2008	113.544,54 €	100.964,02 €	+12.580,52 €
TOTAL	430.711,45 €	417.402,75 €	13.308,70 €

Tabela 5 - Mapa de registos de valores de contas correntes

A justificação apontada para a diferença encontrada reside na dificuldade que a Contabilidade tinha em executar, no mesmo ano económico, todos os compromissos assumidos pelas diferentes unidades orgânicas. A despesa, embora, assumida num determinado ano económico, só é contemplada no exercício do ano seguinte aquela, em que de facto, ocorreu. Depreende-se que os registos do Serviço X, contrariamente aos da Contabilidade, cumprem um dos princípios contabilísticos fundamentais, o princípio da especialização (ou do acréscimo).

Nos registos das contas correntes do Serviço X e da Contabilidade as classificações económicas diferem de forma notória, o que pode induzir a uma leitura errónea da informação financeira do Serviço X. As rubricas menos objectivas são interpretadas de forma diferente, de acordo com o critério de quem classifica. Muitas vezes, esta diferença pode ser atribuída ao desconhecimento do artigo que está a ser adquirido, por parte de quem procede á

classificação. É evidente que isto encontra reflexo e no mapa de despesas da unidade orgânica, alterando, por vezes, significativamente, os montantes correspondentes a cada rubrica económica.

Foram verificados os respectivos extractos bancários, cuja reconciliação se encontrava ainda muito atrasada, não permitindo confirmar todos os valores dispendidos com as despesas do Serviço X.

3. Serviço Y

A auditoria efectuada ao Serviço Y da U.E., decorreu de forma semelhante à do Serviço X.

Verificou-se que o papel deste Serviço Y é mais intenso como prestador de serviços à comunidade, essencialmente regional, do que como unidade de apoio ao ensino. Demonstrou também que executa alguns projectos no âmbito da investigação.

Funciona com um número reduzido de trabalhadores, sendo que alguns deles são especialistas nesta área e são financiados por projectos da FCT.

Na apreciação tanto do processo de arrecadação da receita como no processo da despesa a avaliação do risco do auditor era muito elevada, uma vez que esta Unidade Orgânica desenvolve os seus processos contabilísticos através de uma entidade relacionada, detida a 100% pela Universidade¹⁷, embora, algumas aquisições sejam processadas pelos Serviços Administrativos da U.E.. Esta opção é arbitrária por parte da responsável pelo Serviço Y e justifica-se com o argumento de que a Universidade é muita lenta na execução dos processos.

Esta forma de organização não permite ao auditor um trabalho com o rigor que o deve caracterizar. O recurso aos testes de auditoria seria muito arriscado e a observação em absoluto, devido a esta forma de organização tão indefinida, era praticamente impossível.

Mesmo assim, com base nas informações obtidas pelo Serviço Y e nos documentos existentes nos SA, conseguiu-se formular uma opinião com segurança muito moderada sobre a rentabilidade e sustentabilidade daquele serviço.

¹⁷ Por entidade relacionada entende-se instituições de *utilidade pública* e de direito privado que comungam os mesmos objectivos. Neste caso da F.L.M., promover a contribuição da Universidade de Évora para o desenvolvimento cultural, científico, tecnológico e económico da comunidade.

Mais uma vez apurou-se que a necessidade de mudança é urgente. A organização que temos, nos moldes presentes, revela não ter capacidade de resposta às necessidades dos utentes e, sobretudo, são insustentáveis, uma vez que não atingem o nível desejado de auto-suficiência financeira.

4. Resultados apurados

Após apresentação dos trabalhos em que estivemos afectos no período em que decorreu o estágio, e se atendermos à qualidade do sistema de controlo interno da Instituição em estudo, e, no caso particular dos Serviço X e Y, podemos concluir que o risco de auditoria avaliado é de nível elevado, o que implica a necessidade de alargar a amplitude dos testes de auditoria. Se o nível de controlo interno fosse de mais qualidade, certamente que diminuiria o risco e a amplitude dos testes seria, seguramente, muito mais estreita.

A auditoria por testes ou por amostragem implica a apreciação de um número ou uma percentagem de registos e de controlos internos, o suficiente para permitir ao auditor alguma segurança acerca da exactidão e a legitimidade dos objectos do estudo. O fraco nível dos controlos internos apreciados não permitia definir, com segurança, a amplitude dos testes a aplicar, o que implicaria automaticamente a aceitação de um nível de risco de auditoria excessivamente elevado.

No caso do Serviço X, tratando-se de uma Unidade orgânica relativamente pequena, procedeu-se a uma revisão integral, foram apreciados todos os registos assim como a análise de todos os controlos internos deste Serviço implícitos nas suas transacções. Tratou-se de um trabalho exaustivo e um pouco moroso mas que permitiu resultados mais objectivos e seguros.

No decorrer destes trabalhos verificou-se que:

- A adequação e eficácia dos controlos da Instituição são muito débeis;
- A integridade e confiabilidade das informações e registos contabilísticos se revelam pouco seguros;
- A integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observação das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efectiva utilização são manifestamente insuficientes;

- A eficiência, eficácia e economicidade no desempenho das acções, da utilização dos recursos, dos procedimentos e métodos para salvaguardar os activos, bem como a conformidade e existência dos passivos apresentados não são muito evidentes;
- A compatibilidade das operações e programas com os objectivos, planos e meios de execução estabelecidos são descoordenados.

Sabendo que de acordo com os projectos do Ministério das Finanças e da Administração Pública, indicado pela Direcção Geral do Orçamento¹⁸ (1994), “ A Reforma da Administração Financeira do Estado, pelas suas consequências, é uma das mais importantes reformas estruturais que o País pretende concretizar, num enorme esforço de modernização técnica e tecnológica, a fim de obter a informação aos mais diversos níveis para melhor gerir os recursos existentes na Administração Pública.

A Direcção-Geral da Contabilidade Pública (DGCP), dando resposta aos conceitos expendidos pelo legislador (artº 17º da referida Lei nº 8/90), conceptualizou um Sistema de Informação para a Gestão Orçamental (SIGO), cujo escopo e preocupação fundamental se baseiam nas seguintes vertentes:

- Da **gestão económica** - consubstanciada na relevação das actividades e dos programas, quer em termos de custos e de despesas efectuadas, quer em termos de objectivos a atingir. A contabilidade analítica de gestão é também um instrumento que potencia, quer um adequado conhecimento da incidência da despesa e/ou da receita, quer dos resultados a atingir;
- Da **gestão financeira** - assente num adequado controlo orçamental de receitas (liquidações, anulações, cobranças e reembolsos) e despesas (cabimentos prévios, compromissos e pagamentos). A reforma orçamental consubstancia um novo tipo de pagamento das despesas públicas - a Transferência Electrónica Interbancária (TEI), que tem a sua origem no sistema de informação contabilística. Todo este sistema é o garante do cumprimento das "regras de ouro" da contabilidade pública. Assim, o controlo do activo realizável e do passivo exigível, juntamente com as previsões de tesouraria elaboradas pelos diferentes Serviços e Organismos, permite quer uma gestão orçamental mais adequada e consentânea com uma economia em mudança estrutural, quer uma gestão financeira mais conforme com uma gestão optimizada da dívida pública;

¹⁸ São já bastante antigos e ainda não conseguidos

- (...)
- Da **gestão patrimonial** - a "performance" do sistema conduzirá a um elevado grau de desburocratização e normalização de procedimentos, a par do conhecimento dos bens inventariáveis, da gestão dos aprovisionamentos do parque automóvel e da posição de terceiros.

As aplicações informáticas foram construídas com a finalidade de dar suporte a um modelo de gestão que tem também como pontos essenciais dois dos grandes objectivos da Reforma - a **unidade orçamental** e a **unidade de tesouraria** - e apresentam uma arquitectura modular, interdependente, amigável, navegando numa base de dados que é, por si só, garantia da possibilidade de futuros melhoramentos qualitativos do sistema.

O **SIGO** é o Sistema de Informação para a Gestão Orçamental concebido e conceptualizado para implementar o modelo de gestão subjacente ao Novo Regime Financeiro do Estado. A arquitectura do sistema assenta numa forte componente informática, a qual é determinante para o seu sucesso, constituindo a infra-estrutura indispensável, a par da formação dos recursos humanos, para a concretização da Reforma da Administração Financeira do Estado, em geral, e da Reforma Orçamental e da Contabilidade Pública, em particular.

Esquemáticamente o **SIGO** é composto por três sistemas informáticos cujo modelo-tipo está disponível para ser fornecido aos diferentes Serviços e Organismos com autonomia administrativa (artº 2º do Decreto-Lei nº 155/92), contemplando genericamente as áreas comuns da gestão, a saber:

- **SIC** - Sistema de Informação Contabilística;
- **SGRH** - Sistema de Gestão de Recursos Humanos;
- **SGP** - Sistema de Gestão do Património.

No **SIC** existem os seguintes módulos:

- Planeamento
- Orçamento
- Execução orçamental:
- Contabilidade de compromissos

- Emissão de meios de pagamento
- Contabilidade de caixa
- Contabilidade analítica de gestão
- Contabilização das guias de reposição
- Contabilização das receitas”

Perante a dimensão destes sistemas e das suas potencialidades, os organismos públicos já deveriam revelar uma capacidade de resposta ao nível da gestão com muito mais qualidade, tendo informação mais objectiva e clara, os gestores teriam melhores condições para gerir com eficácia as suas organizações.

Para Gonçalves (2008) o ambiente de controlo interno, como qualquer edificio necessita de fundações sólidas, o quadro referencial adoptado pelo COSO assenta no denominado ambiente de controlo interno - *control environment* -, o ponto de partida, a fundação do sistema de controlo interno em qualquer organização. Este nível tem uma influência crítica na forma como as actividades empresariais são estruturadas, assim como, no modo como os riscos são avaliados e assumidos na organização. Serve como a base de todos os outros componentes do controlo interno e influencia cada um dos três objectivos e todas as actividades. O ambiente de controlo reflecte a atitude geral, preocupações e acções dos responsáveis da governação, gestão e outros relativamente à importância dos controlos internos na organização.

4.1 Conclusões

Verifica-se a existência de uma multiplicidade de departamentos, serviços e centros, que asseguram funções semelhantes em diferentes espaços da Universidade, sem coordenar e articular de forma adequada as suas políticas, gerando incompatibilidades e custos desnecessários.

Os dois exemplos avaliados (Serviço X e Serviço Y), foram dois trabalhos em que tive oportunidade de participar, facto que me permitiu olhar a Organização com outras preocupações e com outras visões ao nível da Gestão.

O acima referido tem, implicações negativas, não só em termos de processos e rotinas de trabalho, mas também ao nível da coordenação e decisão interna e, sobretudo, em prejuízo da qualidade e celeridade da resposta da Universidade às necessidades dos alunos e da comunidade em geral.

Esta instituição necessita de encontrar modelos de referência em matéria de organização, de gestão e de decisão, de forma a eliminar os efeitos que contribuem significativamente para a complexidade e lentidão da sua reacção face às exigências dos seus clientes.

Tendo-se verificado múltiplas deficiências no sistema geral de funcionamento e controle da Instituição em estudo, nomeadamente:

- A inexistência de registo de inventário com rigor e diferenciado por unidades orgânicas;
- A inexistência de reconciliações bancárias actualizadas;
- A Inexistência de conta corrente de Clientes, originando impossibilidade de reclamar dividas;
- A dificuldade frequente de identificar valores creditados que surgem nas contas bancárias da U.E.;
- A não uniformização de procedimentos por todas as unidades orgânicas.

A morosidade dos processos e a não conclusão das aquisições em curso, originam registos nas contas correntes de anos económicos diferentes, provocando falta de coerência com os registos efectuados pelas respectivas unidades orgânicas.

Este trabalho revela que existem importantes deficiências de controlo, constatando-se que têm que ser efectuados grandes melhoramentos em áreas fundamentais, tais como a gestão das Unidades orgânicas e sobretudo, dos Serviços Administrativos.

É importante que os sistemas de controlo interno sejam eficazes para darem uma fiabilidade razoável de que os objectivos da Universidade estão a ser alcançados, que a legislação e regulamentação são cumpridas.

Concluimos que a resposta não é necessariamente mais controlos, mas melhores, e com uma melhor relação custo/benefício. As regras e regulamentações precisam de ser melhoradas com base nas lições aprendidas tendo em conta a simplificação e a proporcionalidade em termos de custos e riscos.

Os circuitos devem ser simplificados, tornando os processos mais céleres, o que conduz a uma melhor capacidade de resposta ao cliente e leva a um aumento da satisfação da comunidade em geral.

No programa operacional da Administração Pública (2008) está contemplado o processo de modernização da Administração Pública, assentando fortemente em novas práticas de gestão e organização, orientadas para os objectivos/resultados e baseadas no mérito profissional, visa a maior aproximação do Estado aos cidadãos e a garantia da prestação de um serviço mais eficaz, mais eficiente, mais transparente, mais célere e com maior qualidade.

Há que operar a mudança, avançar com uma intervenção articulada e dirigida, em que a utilização das tecnologias de informação e comunicação e o apoio da auditoria interna, possibilitem encontrar estratégias de sucesso, essenciais para a modernização e desenvolvimento do ensino superior em geral e da Universidade de Évora em particular.

4.2 Propostas de investigações futuras

Deste trabalho resulta um aprofundamento do conhecimento da auditoria interna, um reconhecimento de que a mesma pode ter um papel preponderante no sucesso da instituição, através da pesquisa e da análise obtendo informações elementares no auxílio de tomada de decisão. No entanto, ainda há muito que discutir sobre este assunto, espera-se que este trabalho contribua para a compreensão do tema abordado e para a valorização da actividade do auditor, sobretudo do auditor interno, cuja função é auxiliar na gestão da organização, e não, como durante muito tempo se pensou, de fiscalização.

Morais e Martins (no prelo), acreditam que o Auditor pratica a dúvida metódica e que, tal como Descartes, entendem, por método, regras certas e fáceis, que permitem a quem exactamente as observar nunca tomar por verdadeiro algo de falso e, sem desperdiçar inutilmente nenhum esforço da mente, mas aumentando sempre gradualmente o saber, atingir o conhecimento verdadeiro de tudo o que será capaz de se saber.

Entendem que o auditor interno, no trabalho a desenvolver, não deve aceitar nada como verdadeiro, sem ter a certeza de que o é, isto é, em busca da prova, utilizando procedimentos lógicos, estruturados e organizados.

Antes de terminar o presente relatório, não podemos deixar de sugerir que outros estudos deverão ser realizados, de forma a verificar o uso e as contribuições da auditoria com vista à eficiência e eficácia dos resultados organizacionais na Administração Pública.

Desenvolver um projecto de reestruturação das unidades orgânicas da U.E., nomeadamente, o Serviço X como Unidade de apoio ao ensino, à investigação e em simultâneo, um centro de prestação de serviços, de forma a angariar receita que permita o desenvolvimento sustentado deste sector., poderá ser uma boa iniciativa. A partir da informação contida neste trabalho é possível desenvolver ideias, no sentido de encontrar soluções para ultrapassar as fragilidades destes serviços, contribuindo para uma Universidade mais desenvolvida, mais perto da realidade social, em ligação com o mundo, contribuindo para o desenvolvimento regional, nacional e, sobretudo, para aquilo que é o seu fim – o desenvolvimento do Homem.

Bibliografia

Bibliografia

Livros:

- Aguiar, A. B. (2005). *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ)*, v. 10. Um Modelo de Auditoria Social.p.10.
- Albuquerque, F. Bentinho P., Mota T., (2008). Auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber. *Revisores Auditores ABR/JUN* .
- Almeida, A., & Cavalcanti, M. (1996). *Auditoria um curso moderno e completo.*(5ª ed) São Paulo Atlas.
- Attie, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. edição - São Paulo: Atlas, 2000.
- Barros, C.(2006). Risco de auditoria. *Revista Revisores & Empresas*. n.º33, Abril/Junho; OROC. Lisboa. Consultado em 17-10-2009, às 21:22h. http://www.thinkfn.com/wikibolsa/Risco_de_auditoria .
- Beja, R. (2004). Comunicação - *Relato e Auditoria dos Riscos do Negócio*
- Caiado, A., & Pinto, A. C. (2002). *Manual do plano oficial de contabilidade pública*. (2ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A., & Pinto, A. C. (2007). *Contabilidade Pública - Casos Práticos*, (ed/reimpressão) Áreas Editora.
- Caiado, António C. Pires (1997), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Lisboa, Vislis Editores.
- Carmo, J. F. do (2003), “As responsabilidades financeiras na gestão pública”, *1º Congresso Nacional da Administração Pública, os vectores de mudança*, Oeiras, INA.
- Carvalho, J. (2002), “Transparência das contas públicas depende da objectividade e da ética”, *Revista TOC*, (31), pp. 6-11.
- Carvalho. J. C. O.,Perez, J.H.; Fernandes, A. M. & Ranha,A. (2007). *Auditoria das Demonstrações Contábeis*. Editora Fgv.
- Cavalheiro, J. B. (2003). *A Organização do Sistema de controle interno dos Municípios*. Porto Alegre.
- Cherman, B. (2005). *Auditoria: teoria e exercícios*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.

Cordeiro, C. M. R. (2007). Auditoria contábil; *Testes em Auditoria*: Teste substantivo; teste de observância. *Revista das Faculdades Santa Cruz*, v. 5, p. 5-9.

Costa, A. F., Pereira, J. M. e Blanco, S. R.(2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Tékhne*, jun. 2006, no.5-6, p.201-225. ISSN 1654-991.

Costa, C. B. (2007). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática*. (8ª Edição). Edição/reimpressão: Editor: Rei dos Livros.

Costa, F. A., Pereira, M. J., Blanco R. S.(2006) – Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública, *Revista de Estudos Politécnicos* – Vol III, nº 5/6, pp.201 – 225.

Cunha G. J. F. (2004). A Contabilidade - utilidade para a gestão (decisão), *Revista Revisores & Empresas*, Nº 25, pp. 44-49.

Denzin, N.K., e Lincoln, Y.S. (1994). Introduction: Entering the field of qualitative research. In N. Denzin, e Y. Lincoln, (Cord.) *Handbook of qualitative research*. (pp. 89-134). Thousand Oaks (Calif.): Sage.

EL-Gazar, S.M., Fornaro, J.M., Jacob, R.A.(2008) An examination of the determinants and contents of corporate voluntary disclosure of management's responsibilities for financial reporting. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 23 (1), pp. 95-114. 2008.

Estudantes do I. S. T. (1998)<http://diferencial.ist.utl.pt/edicao/22/gago.htm>. Ciência e Tecnologia para o Próximo Milénio. *Jornal dos Estudantes do Instituto Superior Técnico. Diferencial.Nº22, de Janeiro. Consultado em 17-10-2009, às 19:45h.*

Fernández, E. C. (2000). La Nueva Gestión Pública: New Public Management. *Partida Doble*, 111, 108-111.

Ferreira, J. R. Manual de Auditoria - Teoria e questões comentadas conforme a MP nº 449/2008. Ed. Ferreira.

Freire, A. (1997). *Estratégia: sucesso em Portugal*. Verbo.

Freitas, C. A. A. A Materialidade, *O Risco e a Amostragem em Auditoria*. Cap.IV, p.4. consultado em 14-06-2009, 00:29h, de

http://www.jmmsroc.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=464&Itemid=60

Genevieve, K., Mougin,Y.(2007) *Les Nouvelles Pratiques de L'audit Qualité Interne*. Editora AFNOR.

- Gil, A. L. (1999). Auditoria Operacional e de Gestão. S. Paulo: Atlas 2000. 5ª edição, p.10 – 46.
- Gonçalves, A. (2008, Julho/Setembro) *Revisores Auditores*.
- Gonçalves, P., Oliveira, E. M., Amorim, J. P. (1997). Código do Procedimento Administrativo – Comentado. Ed. Almedina. 2.ª Edição - 7.ª Reimpressão da Edição de 1997
- Guevara, G. I. R.(1999). Auditoria de Gestao: Utilização de indicadores de gestao no setor público. *Revista Contabilidade & Financas*, nº.21, Mai/Ago, de <http://www.eac.fea.usp.br/eac>. Consultado em Junho de 2009.
- Guimarães, J. F. (Maio 2003). Um novo modelo de Normalização Contabilística Nacional, *Revista da Câmara dos Técnicos de Contas*, Nº 38, pp. 38 - 41.
- Henry R. - Montgomery's Auditing - Tenth Edition, Editora John Wiley & Sons –New York, USA, 1985.
- Machado, J. F. (2001). Plano Oficial de Contabilidade Explicado, Porto Editora, 26ª Edição, Porto.
- Machado, J. F., (2001). Plano oficial de contabilidade explicado, (26ª ed), Porto Editora
- Marques, M. (1997). Auditoria e Gestão. Lisboa. Editorial Presença.
- Marques, M. da C. C. (2000), “O plano oficial de contabilidade pública e a sua aplicabilidade às instituições de ensino superior”, *Revista TOC* (9), pp. 36-43.
- Marques, Maria da Conceição Costa (2006), “A gestão financeira na Administração Pública”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LX, (237).
- Morais, G., & Martins, I. (2007). *Auditoria interna função e processo*; (3ª ed). Lisboa: Áreas Editora.
- Morais, G., & Martins, I. (no prelo). Auditoria Interna - Função e Processo, Áreas Editora
- Moreira Coutinho, César (Setembro 2004), Normalização Contabilística, *Revista da Câmara dos Técnicos de Contas*, Nº 54, pp. 30-35.
- Olías, B. L. (2001). *La Nueva Gestion Pública*. Prentice Hall, Madrid.
- Olivier, L. (1982). La Conduite d'une mission d'Audit-Interne. 2eme Edition, Edité par Dunod.p11.

-
-
- Pinheiro, J. L. (2008). *Auditoria Interna - Manual Prático para Auditores Internos. Uma abordagem proactiva e a evolução necessária - Auditoria Operacional*. Rei dos Livros
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press, Oxford.
- Rae, K.R., Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organizational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal* 23 (2), pp. 104-124.
- Ralph, S. (1995). *A fronteira do caos*. Lisboa. Bertrand Editora p.p 403-435.
- Reis, H. A.(2008), A Universidade em transformação, *Jornal On-Line da Universidade de Évora*. Consultado em 03-02-2009, 15:44h de <http://www.ueline.uevora.pt/newsDetail>,
- Renard , J.(2000); *Théorie et pratique de l'audit interne ; 2 " edition*; Paris; Les éditions d'Organisation. 49. Ridley, J. c Stephens, K; (1996).
- Rocha, J. A. O. (2000). *Modelos de Gestão Pública. Revista Portuguesa Administração Pública, vol. I, (1), pp. 6-16*.
- Sánchez, A. M., (2009). *Intellecta Auditoria & Consultoria*. A importância do Controle Interno. Consultado em 14-06-2009, às 12h12m de <http://auditoria.com.via6.com>
- Silva, A. M. B. (2000). *Auditoria do management público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- Silva, A. M. B. (2000). *Auditoria do management público*. Universidade Autónoma de Lisboa.Lisboa
- Stacey 1991 (pag 58), R.D. *The Chaos frontier creative strategic control for business*. Oxford: Butterworth Heinmann, 1991.
- Stacey, Ralph (1995) – *A fronteira do caos*, Bertrand Editora, Lisboa, p.p 403-435.
- Sullivan, Jerry D., Gnospelius, Richard A., Defliese, Philip L. and Jaenicke,
- Tribunal de Contas, (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*. 1º Volume, Lisboa.

Trindade. (2009). A. *Redução do financiamento condiciona o Processo de Bolonha*. Ensino Superior.

http://www.diariocoimbra.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=504&Itemid=135. Consultado em, 18-10-2009, às 02:36h.

Wallace, W. A. (1991) - *Handbook of Internal Accounting Controls* - 2nd. Edition – Editora Prentice-Hall, Inc. - Englewood Cliffs, New Jersey, USA

Zorzo, C. (2009). Consultado em 14-06-2009 de <http://claudiozorzo.com/tematica.php>

TESES:

Almeida, B. J. M.. (2005). *Análise Comparativa das Filosofias de Auditoria*. Tese Escola Superior de Gestão de Tomar.

Antunes G., A.1998. Tese de Mestrado - *Contribuição ao Estudo da Avaliação do Risco e Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil*. Maio. p 11.

Lemos, E. J. F. R. (2006). *Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a Portuguesa. Capítulo 2 – Principais Diferenças do Normativo Português para as Normas do IASB*. Porto. <http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica.shtml>. Consultado 12-06-2009, às 12:40h.

Morais, G. (2000). Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas do ISCTE. *Auditoria Interna e a importância do controlo interno preventivo*.

Richard.C, 2000. *Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit: le rôle entre le directeur financier et le commissaire aux comptes*. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.

Silva, A. M. B. (2000). *Auditoria do management público*. Universidade Autónoma de Lisboa. Lisboa.

Teixeira, M. F. (2006) Dissertação de Mestrado em *Contabilidade e Auditoria*. Universidade Aberta. Coimbra.

Trisciuzzi, C. R. F. (2009). *A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro*. Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Controle de Gestão. R J, Brasil.

Sites:

<http://claudiozorzo.com/tematica.php> - Consultado em 14-06-2009, às 12:28h

<http://contabilidade.wikidot.com/3-o-principio-da-realizacao-da-receita>. Consultado em 08-10-09

http://www.bportugal.pt/euro/emudocs/bce/rel_anual/auditor_report_07_p.pdf. Consultado em, 28/09/2009, 22h:08m.

<http://www.cnc.min-financas.pt/> . Consultado em 05/09/2009, às 23:01h.

<http://www.cnc.min-financas.pt/sitecncDC.htm>. *Directrizes Contabilísticas*. Consultado entre Março e Novembro de 2009.

<http://www.dqa.pt/002.aspx?dqa=0:0:0:24:0:0:-1:0:0&ct=24>. SA 8000:1997. *Gestão da Responsabilidade Social*. Consultado em 08-11-2009, 22:37h.

<http://www.iasplus.com/ifac/iaasb.htm>. (Consultado em 23/11/2009, 18:15h).

<http://www.poap.pt/entra.php>. *Programa operacional da Administração Pública* (2008). (consultado em 28-09-2009).

http://www.portaldoestudante.uevora.pt/oferta_formativa/11_ciclo/medicina_veterinaria. consultado em, 11/10/2009, às 12:45h.

http://www.unic.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=34&Itemid=62.-*Agência para a Sociedade do Conhecimento* – Ministério da Ciência e tecnologia do ensino superior. Consultado em 17-10-2009, às 11:12h.

http://www.vemconcursos.com/opiniao/index.phtml?page_sub=5&page_id=911.*Teoria do Risco* de Bernardo Cherman. Consultado em 12 de Junho de 2009.

<http://www.iasplus.com/ifac/iaasb.htm>. (Consultado em 23/11/2009, 18:15h). *International Auditing Practices Committee (IAPC)*. Consultado em 23/11/2009, 18:15h).

Legislação:

Lei n.º 108/88 de 24 de Setembro. Autonomia das Universidades. art.º 11º Financiamento. Diário da República - I Série, nº222.

Despacho Normativo nº84/89, de 31 de Agosto. Estatutos da Universidade de Évora.

Lei n.º 8/90. Lei de Bases da Contabilidade Pública. Diário da República, n.º 43/90, I Série, de 20 de Fevereiro.

Decreto-Lei n.º 155/92, Estabelece o regime da administração financeira do Estado. Diário da República nº 172, de 28 de Julho.

Circular - Série - A, n.º 1225/1994, de 04 de Março. Ministério da Finanças e da Administração Pública, indicado pela Direcção Geral do Orçamento.

Lei nº 113/97, Lei de Bases de Financiamento do Ensino Superior Público.

Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (Publicadas em Diário da República, III série, 2.º 295, de 23 de Setembro de 1997).

Decreto-Lei nº 252/97, de 26 de Setembro, Autonomia Universitária

Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, execução do Orçamento do Estado para 2001

Decreto-Lei n.º 77/2001. Execução Orçamental para 2001. Diário da República nº 54, I Série, de 5 de Março.

Ordem Serviço nº 3/2001, de 10 de Abril, Regulamento do HV.

Lei n.º 91/2001 de 20 de Agosto, Lei de enquadramento orçamental. Republicada pelo artigo 5.º da Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto). (Republicada pelo artigo 4.º da Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto). <http://www.igf.min-finanças.pt/>. Consultado em 17-10-2009, às 11:20h.

Lei n.º 37/2003, Estabelece as bases do financiamento do ensino superior, (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 49/2005 de 30 de Agosto). Diário da república nº 193, I Série, de 22 de Agosto.

Lei nº 49/2005 de 30 de Agosto. Segunda alteração à Lei de Bases do Sistema Educativo e primeira alteração à Lei de Bases do Financiamento do Ensino Superior. Diário da República - I Série - A, Nº 166.

Ordem de Serviço nº 22/2006, de 24 de Julho. Criação do Departamento de Medicina Veterinária.

Despacho Normativo (extracto) nº 6/2007 de 07-12-2006. Anexo - Estatutos da Universidade de Évora - (alteração de 26 de Setembro de 2005 - inclui as alterações introduzidas pela assembleia da Universidade em 14 de Junho de 2006).

Despacho 136/2007, Delegação de competências no Administrador, de 12 de Novembro.

Despacho Reitoral nº.178/2006, de 27 de Dezembro.

Despacho normativo n.º 6/2007. Estatutos da Universidade de Évora, de 12 de Janeiro;

Despacho Reitoral nº 49/2007, de 28 de Março, Delegação de competências, contém anexo sobre instruções sobre a utilização das requisições e formalidades a cumprir. Consultado a 24-11-2009, às 23:04h. em <http://www.uevora.pt>.

Dec. Lei 196/2007, de 15 de Maio. Emissão e conservação de facturas por via electrónica. Consultado em 17-10-2009, às 10:45h de <http://portal-gestao.com/decretos-lei/2007/decreto-lei-no-1962007-de-15-de-maio.html>.

Despacho 65/2007, de 31 de Maio. Fixação de custos unitários e margens a considerar nos cursos de formação contínua e títulos próprios.

Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro. Regime jurídico das instituições de ensino superior. <http://www.acad.ualg.pt/novo/Menu/legislacao.htm>. Consultado em 26-11-2009, às 23:07h.

Despacho 136A/2007 (Aditamento). Delegação de competências no Administrador, de 09 de Dezembro.

Despacho nº 12/2008. Atribuição e Regulamentação de Fundos de Maneio-2008, de 24 de Janeiro.

Aviso 5/2008, de 25/06, do Banco de Portugal.

Lei nº 26-A/2008, de 27 de Junho. Altera o Código do IVA. Diário da República nº 123. Série I, Suplemento.

Despacho nº 105/2008, de 25 de Setembro. Criação do Departamento de Paisagem, Ambiente e Ordenamento.

Despacho nº 105-A/2008, de 14 de Novembro de 2008. Criação do Departamento de Paisagem, Ambiente e Ordenamento (Aditamento).

Anexo I

Despesas do Serviço X

(em: Euros)

Ano	2005			2006			2007			2008 (até Agosto)			Total de 2005 a 2008		
	Rubricas	Registos da Contabilidade	Registos do SX	Diferença	Registos da Contabilidade	Registos do SX	Diferença	Registos da Contabilidade	Registos do SX	Diferença	Registos da Contabilidade	Registos do SX	Diferença	Contabilidade	SX
01.01.05								11.095,00				7.139,50		0,00	18.234,50
01.01.07	1.513,84				9.322,92			29.032,14			35.452,52	31.148,40		65.998,50	40.471,32
01.01.09					2.714,16			2.015,00	31.144,40					4.729,16	31.144,40
01.01.13					284,44			211,60						496,04	0,00
01.02.02								1.959,90			962,94			2.922,84	0,00
01.02.04	592,33				220,93			67,22			66,19			946,67	0,00
01.02.07					38,60									38,60	0,00
01.02.13					232,88			201,52						434,40	0,00
SUBTOTAL	2.106,17	0,00	2.106,17	3.491,01	9.322,92	-5.831,91	33.487,38	42.239,40	-8.752,02	36.481,65	38.287,90	-1.806,25	75.566,21	89.850,22	
02.01.01	9.240,72	4.865,13		956,40	3.238,29		10.135,87	10.065,83		10.579,62	8.615,44		30.912,61	26.784,69	
02.01.02	765,09			599,67									1.364,76	0,00	
02.01.04		1.024,92					2.760,57	1.958,21		677,21	644,49		3.437,78	3.627,62	
02.01.07					266,70		1.702,62	1.000,00					1.702,62	1.266,70	
02.01.08	2.510,43	1.744,40		207,22	2.128,25		4.747,25	3.008,68		1.711,43	1.889,27		9.176,33	8.770,60	
02.01.09	24.140,97	28.563,77		3.127,68	34.530,96		53.103,82	28.191,85		21.483,31	22.292,29		101.855,78	113.578,87	
02.01.11		1.422,15			1.402,20		40.079,17	10.422,67		17.705,58	10.179,78		57.784,75	23.426,80	
02.01.12							12,05						12,05	0,00	
02.01.14							1.045,00						1.045,00	0,00	
02.01.15							42,00			21,51			63,51	0,00	
02.01.17							6.833,36			78,84			6.912,20	0,00	
02.01.18					17,65								17,65	0,00	

02.01.21	14.281,26	14.531,94		6.006,04	14.846,52		2.032,26	12.894,53		3.092,98	5.405,42		25.412,54	47.678,41
SUBTOTAL	50.938,47	52.152,31	0,00	10.914,66	56.412,92	0,00	122.493,97	67.541,77	0,00	55.350,48	49.026,69	0,00	239.697,58	225.133,69
02.02.02										2.509,59			2.509,59	0,00
02.02.03	2.413,46	3.768,08		743,61	2.181,90		1.554,52	1.643,72					4.711,59	7.593,70
02.02.09	77,79			13,07									90,86	0,00
02.02.10	200,39			114,48			224,10			97,64			636,61	0,00
02.02.12	650,26												650,26	0,00
02.02.13	259,40	692,78		2.968,34			1.324,91			1.311,04	977,68		5.863,69	1.670,46
02.02.15	2.511,14	2.702,47		317,96	925,00		1.030,00	750,00					3.859,10	4.377,47
02.02.16				700,00									700,00	0,00
02.02.17							26,14			25,99			52,13	0,00
02.02.19							3.061,71			360,58			3.422,29	0,00
02.02.20	1.057,73			2.334,64			14.849,58			6.416,81			24.658,76	0,00
02.02.24	64,26												64,26	0,00
02.02.25	1.455,15	12.200,65		2.183,49	6.583,47		14.833,77	14.041,28		9.541,39	12.671,75		28.013,80	45.497,15
SUBTOTAL	8.689,58	19.363,98	0,00	9.375,59	9.690,37	0,00	36.904,73	16.435,00	0,00	20.263,04	13.649,43	0,00	75.232,94	59.138,78
04.08.02	5.563,75				4.775,81			4.401,30					5.563,75	9.177,11
SUBTOTAL	5.563,75	0,00	5.563,75	0,00	4.775,81	-4.775,81	0,00	4.401,30	-4.401,30	0,00	0,00	0,00	5.563,75	9.177,11
07.01.07	1.806,17	955,17			2.657,16		2.290,99						4.097,16	3.612,33
07.01.09							683,65						683,65	0,00
07.01.10	2.359,08	8.430,83		14.039,49	22.059,79		12.022,22						28.420,79	30.490,62
07.11.11										1.449,37			1.449,37	0,00
SUBTOTAL	4.165,25	9.386,00	-5.220,75	14.039,49	24.716,95	-10.677,46	14.996,86	0,00	14.996,86	1.449,37	0,00	1.449,37	34.650,97	34.102,95
Total	71.463,22	80.902,29	2.449,17	37.820,75	104.918,97	-21.285,18	207.882,94	130.617,47	1.843,54	113.544,54	100.964,02	-356,88	430.711,45	417.402,75