



***Expectation Gap* na Gestão e Fiscalização dos Municípios**

Susana Isabel de Lage Barbosa

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

“Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do Júri”

Porto – 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



***Expectation Gap* na Gestão e Fiscalização dos Municípios**

Susana Isabel de Lage Barbosa

**Dissertação de Mestrado
apresentada ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para
a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação do Dr.
Rodrigo Mário de Oliveira Carvalho**

Porto – 2014

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo

A Auditoria e os seus profissionais, nos últimos anos, têm-se debatido com múltiplas dificuldades e controvérsias, chegando inclusivamente a ser equacionada a sua função e utilidade. Complementarmente, assistimos a um decréscimo e contenção dos recursos que são cada vez mais escassos e valiosos, pelo que importa serem corretamente afetados.

Assim, exigem-se mudanças rápidas complementadas pela implementação de práticas de *corporate governance*. Todas estas situações têm conduzido à publicação de diversa legislação e ao *New Public Management*, tendentes ao restabelecimento da credibilidade, transparência, fidedignidade e confiança junto dos *stakeholders* e da sociedade em geral.

Particularmente no caso dos Municípios, onde existe uma gestão de recursos do domínio público, é necessário evitar não só a falta de rigor, transparência da gestão e resultados, bem como a existência de divergências entre aquilo que é realmente feito e as expectativas que os *stakeholders* manifestam.

Por forma a mitigar o *Expectation Gap*, em Auditoria, importa adequar a prestação de contas às reais exigências dos seus destinatários, complementando-a com informações diversificadas (mas entendíveis), as quais deverão ser transversais, transparentes, divulgadas, tempestivas, fidedignas, comparáveis e que gerem valor para o Município e para a sociedade em geral, visando a prossecução do interesse público.

Como forma de reduzir o *gap* existente, os Municípios (também face a imperativos legais, como é o caso também do POCAL e da Nova Lei das Finanças Locais) estão muito mais atentos e preocupados com a implementação de controlos e com a gestão de riscos. Deste modo, assistimos à criação de Gabinetes/Divisões/Departamentos de Auditoria Interna nos Municípios, manuais/normas/regulamentos de Controlo Interno do Município, à obrigatoriedade de terem um Auditor Externo/ROC e à elaboração de Planos de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

Ao longo do presente trabalho tentamos analisar a existência, factores potenciadores e meios para mitigar o *Expectation Gap* nos Municípios portugueses.

Palavras chave: Diferença de Expectativas; Municípios; Auditoria; Controlo.

Abstract

The Audit and its professionals have struggled in recent years with many difficulties and controversies, even being debated their function and utility. Additionally, we've witnessed a decrease and containment of resources that are increasingly scarce and valuable, reason why they should be properly assigned.

Thus, there's a demand for rapid changes along with the implementation of corporate governance practices. All these situations have led to the publishing of various laws and the New Public Management, aimed at restoring credibility, transparency, reliability and trust with *stakeholders* and society in general.

Particularly in the case of municipalities, where resource management is in the public domain, it's necessary to avoid not only the lack of rigor, transparency in the management and outcomes as well as divergences between what is actually done and the stakeholders expectations.

In order to mitigate the Expectation Gap in Auditing, it's necessary to adjust accounting reports to the actual requirements of your recipients, supplementing it with diverse and understandable information, which must be transverse, transparent, disclosed, timely, reliable, comparable and should generate value for the municipality and for society at large, aiming to promote the public interest.

In order to reduce the existing gap, municipalities (also regarding legal imperatives, such as POCAL and New Local Finance Law) are much more aware and concerned about the implementation of controls and risk management. Thus, we are witnessing the creation of Offices / Divisions / Departments of Internal Audit in Municipalities, manuals / rules / regulations of the City's internal control, the requirement to have an external auditor / ROC, the elaboration of management plans and Risks of Corruption related offenses.

Throughout this investigation we try to analyze the existence, enhancing factors and ways to mitigate the Expectation Gap in Portuguese Municipalities.

Key words: Expectation Gap; Municipalities; Audit; Control.

Dedicatória

Aos meus Pais e à Romi...

*os meus verdadeiros e intemporais Mestres e pilares,
que sempre primaram pelo exemplo, exigência, responsabilização, entrega e cumplicidade.*

Agradecimentos

Depois de concluir esta dissertação,

Expresso o meu profundo agradecimento a todos aqueles que, das mais distintas formas, contribuíram para o seu desenvolvimento e conclusão.

Ao meu Orientador, Dr. Rodrigo Carvalho, pela constante disponibilidade, motivação e apoio demonstrados ao longo das diferentes etapas deste trabalho, ajudando a superar os obstáculos que surgiam.

À Doutora Alcina Dias, Coordenadora do Mestrado, pelo incentivo para concluir a dissertação no mais breve espaço de tempo possível, pela ajuda e ensinamentos dispensados ao longo do Curso.

À Mestre Luciana Oliveira pela amabilidade, disponibilidade e prontidão que sempre demonstrou, prontificando-se a ajudar aquando da elaboração dos inquéritos e posterior tratamento dos mesmos.

Ao Mestre Carlos Mendes pelos ensinamentos transmitidos, fazendo-me despertar para os “novos horizontes” da Auditoria.

Aos meus Pais pelo permanente apoio, motivação, incentivo, disponibilidade e compreensão que sempre me concederam, particularmente nos momentos mais conturbados.

À Romi pela sua presença... ainda que ausente...

Lista de Abreviaturas

AAA – *American Accounting Association*

AECA – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

AI – Auditoria Interna

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AL – Autarquias Locais

AP – Administração Pública

Art.º – Artigo

BSC – *Balanced Scorecard*

CCDR – Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional

CE – *Conformité Européene*

CI – Controlo Interno

CLC – Certificação Legal de Contas

CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção

CRP – Constituição da República Portuguesa

DF – Demonstrações Financeiras

DGO – Direção – Geral do Orçamento

DGTC – Direção – Geral do Tribunal de Contas

DL – Decreto-Lei

DRA – Diretriz de Revisão / Auditoria

e.g. – *exempli gratia*

EM – Estados Membros

et al. – *et alii / et aliae / et alia*

EUA – Estados Unidos da América

GASB – *Governmental Accounting Standards Board*

IACJC – *Instituto de Auditores y Censores Jurados de Cuentas de España*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IGF – *Inspeção - Geral de Finanças*

IIA – *Institute of Internal Auditors*

INE – *Instituto Nacional de Estatística*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

ISA – *International Standards on Auditing*

IT - *Information Technology*

ITM – *Índice de Transparência Municipal*

n.d. – *no date*

N.º – *Número*

NGP – *Nova Gestão Pública*

NPM – *New Public Management*

NYSE – *New York Stock Exchange*

OCDE – *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico*

OECD - *Organisation for Economic Co-operation and Development*

ONU – *Organização das Nações Unidas*

op.cit. – *opus citatum / opere citato*

OROC – *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*

PGRIC – *Planos de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas*

POCAL – *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*

PPP – Parcerias Público - Privadas

PSI – *Portuguese Stock Index*

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

ROC – Revisor Oficial de Contas

SAS – *Statements on Auditing Standards*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SOX – *Lei Sarbanes - Oxley*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TC – Tribunal de Contas

TI – *Transparency International*

TIAC – Transparência e Integridade Associação Cívica

UNGC – *United Nations Global Compact*

vs. – *versus*

Índice

Introdução	1
Capítulo I – Expectation Gap em Auditoria.....	5
1.1. A Auditoria.....	6
1.1.1. O Papel da Auditoria na Sociedade	6
1.1.2. A Lei Sarbanes - Oxley.....	9
1.1.3. Definição e Funções da Auditoria.....	10
1.1.4. Tipos de Auditoria.....	14
1.1.4.1. Auditoria Externa.....	16
1.1.4.2. Auditoria Interna.....	17
1.2. Expectation Gap em Auditoria	18
1.2.1. Definição de Expectation Gap em Auditoria.....	20
1.2.2. Componentes do Expectation Gap em Auditoria	21
1.2.3. Fatores que contribuem para a explicação do Expectation Gap em Auditoria.....	24
1.2.4. Meios para mitigar o Expectation Gap em Auditoria	29
Capítulo II – Expectation Gap em Auditoria nos Municípios	32
2.1. Os Municípios Portugueses	33
2.2. Administração, Gestão Pública, Contabilidade, Controlo e Gestão de Riscos	34
2.2.1. Administração Pública	35
2.2.2. Gestão Pública.....	37
2.2.3. New Public Management.....	39
2.2.3.1. Transparência nas Autarquias Locais.....	43
2.2.4. Contabilidade	47
2.2.5. A Auditoria e a Certificação Legal das Contas nas Autarquias Locais ...	50
2.2.6. Controlo e Gestão de Riscos.....	55
2.2.6.1. Controlo Interno.....	58
2.2.6.1.1. O Sistema de Controlo Interno	59
2.2.6.2. Gestão de Riscos	62
Capítulo III – Metodologia	64
3.1. Enquadramento Teórico	65
3.2. Estudo Empírico de Caso	66
3.2.1. Objetivos e Metodologia	66
3.2.1.1. Opção Metodológica	67
3.2.2. Perguntas de Investigação	68
3.2.3. Recolha da Informação e Seleção da Amostra.....	70
3.2.3.1. Caracterização da Amostra.....	671
3.2.4. Resultados Obtidos	73
3.2.5. Limitações do Estudo	87

3.3. Orientações para Investigação Futura.....	87
Capítulo IV – Conclusão.....	88
Referências Bibliográficas.....	92
Anexos.....	1
Apêndices.....	6

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Fatores explicativos do <i>Expectation Gap</i>	29
Tabela 2 – Existência de Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna por Município	72

Índice de Figuras

Figura 1 – Diferença de expectativas em Auditoria	23
Figura 2 – Elementos da Transparência das Contas Públicas	45

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Distribuição dos Municípios por Distrito	71
Gráfico 2 – POCAL <i>versus</i> fidedignidade da informação financeira divulgada	74
Gráfico 3 – Expectativas dos <i>stakeholders</i> na Contabilidade <i>versus</i> o estabelecido nas Normas	75
Gráfico 4 – Contabilidade <i>versus</i> legalidade, economia, eficiência, eficácia da despesa pública e transparência da gestão	75
Gráfico 5 – Implementação de normativos internacionais (IPSAS) <i>versus</i> utilidade e transparência da informação produzida e divulgada	76
Gráfico 6 – Reais competências e responsabilidades da Auditoria <i>versus</i> esperadas	76
Gráfico 7 – Fidedignidade e o rigor do Município <i>versus</i> certificação em auditoria pública (CGAP)	77
Gráfico 8 – Diversificação das informações e análises comparativas nos relatórios de Auditoria <i>versus gap</i> das expectativas dos utilizadores da informação e trabalho dos auditores	77
Gráfico 9 – Auditoria no setor público <i>versus</i> gestão de fundos e criação de valor na organização	78
Gráfico 10 – Auditoria Interna <i>versus</i> riscos	79
Gráfico 11 – Funções do Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. <i>versus</i> confiança dos <i>stakeholders</i>	79
Gráfico 12 – Escassez de recursos nos Municípios <i>versus outsourcing</i> para o Gabinete/Divisão /Departamento de Auditoria Interna	80
Gráfico 13 – Transparência e confiança <i>versus</i> recomendações do Relatório da A.I.	80
Gráfico 14 – Risco do <i>Expectation Gap</i> <i>versus</i> auditoria e auditores	81
Gráfico 15 – Auditor Externo/ROC <i>versus</i> fidedignidade aos elementos auditados	81
Gráfico 16 – Parcerias entre Auditores Externos/ROC's e Auditores Internos <i>versus</i> criação de valor e otimização dos resultados	82

Gráfico 17 – Rotatividade do Auditor Externo/ROC <i>versus</i> expectativas dos <i>stakeholders</i>	83
Gráfico 18. – Limitação do número de mandatos de um Presidente <i>versus</i> transparência e confiança dos <i>stakeholders</i>	83
Gráfico 19 – Elaboração do PGRCIC pelos Auditores Internos supervisionados pelos Auditores Externos/ROC's	84
Gráfico 20 – Procedimentos de urgência <i>versus</i> desvios/falhas ao SCI	85
Gráfico 21 – Indicadores de desempenho <i>versus</i> diminuição do <i>gap</i> , reforço das expectativas dos <i>stakeholders</i> e criação de valor	86

Em virtude dos diversos escândalos e colapsos financeiros que ocorreram (e ocorrem) por todo o mundo (particularmente os casos da *Enron*, que conduziu à implosão da *Arthur Anderson* e da *WorldCom*), e com a falta de confiança manifestada por parte dos *stakeholders* e da sociedade em geral) relativamente ao desempenho dos auditores, deparamo-nos com a necessidade de serem encetadas urgentes intervenções, em matéria do *corporate governance*, como forma de recuperar e consolidar a economia, segurança e confiança não só nos mercados, como igualmente na auditoria e seus profissionais. Face ao exposto, e como forma de inverter a situação, temos assistido à publicação de legislação e recomendações (também a nível mundial), com um objetivo comum, que se consubstancia em restabelecer uma maior credibilidade e transparência, junto dos mercados e dos *stakeholders*, tentando evitar a repetição dos eventos verificados.

Na opinião de Reis (2008, citado por Inácio & Fernandes, 2012), os auditores continuam a manifestar alguma inquietude e preocupação no que respeita à fidedignidade da prestação de contas (também) em Portugal, perante os mais diversos destinatários da informação financeira, obedecendo ao preceituado nos normativos legais e conceptuais em vigor, tentando deste modo assegurar a prossecução do interesse por parte do público em geral.

Nos EUA assistimos à aprovação da Lei SOX, que tem vindo a gerar múltiplas alterações junto das empresas, também a nível mundial. Assim, "os papéis e as responsabilidades dos auditores (externos e internos) mudaram, pelo que as empresas certamente sentem a necessidade de olhar para os controlos internos e para a ética nos negócios a partir de uma perspetiva muito diferente" (Moeller, 2009, *apud* Inácio & Fernandes, 2012).

Na sequência dos "novos" escândalos, posteriores à publicação da Lei SOX ("*Bernard Madoff*" ou "*Lehman Brothers* e *Société Générale*", em 2008), comprovou-se que nem o sistema financeiro, nem os supervisores conseguiram evitar falhas, com as consequentes repercussões, para os investidores e sociedade, levando-os a sentirem-se, reiteradamente, enganados pela ocorrência de falências fraudulentas em que se comprovou que existia muita informação, cuja divulgação atempada aos mercados e investidores foi sonogada, facto que gerou novos debates equacionando o papel dos auditores e da credibilidade, não só da informação financeira, como igualmente da função assumida pela auditoria e pelos seus profissionais (Magalhães, 2010).

Ainda na opinião de Magalhães (2010) é de salientar que "como resposta aos desastres financeiros mais recentes e à crise global que assolou o Mundo nos últimos dois anos, a Comissão Europeia publicou um Livro Verde intitulado "Política de Auditoria – Lições da Crise", procurando encontrar respostas perante "questões relacionadas com a governação, independência e supervisão das empresas de auditoria", trazendo "novamente a público a questão da concentração do mercado da auditoria. Este problema - "*too big to fail*", pode sumariamente descrever-se dizendo que, caso ocorresse um escândalo como o da *Enron* e *Arthur Andersen*, os mercados

financeiros e a profissão de auditor externo seriam de tal modo afetados que seria impensável a profissão subsistir nos moldes atuais”.

Face ao exposto poderemos referir que o fenómeno denominado por *Expectation Gap* em auditoria conta já com uma longa história, apesar de nos anos mais recentes ter vindo a ganhar maior notoriedade, particularmente devido aos últimos acontecimentos. Na conjuntura atual, o papel e a credibilidade da auditoria têm vindo a ser questionados, pois não têm conseguido proporcionar as garantias necessárias aos *stakeholders* relativamente à consecução de uma imagem apropriada da posição patrimonial e *performance* das empresas” (Dobroțeanu *et al.*, 2009 *op.cit.* Ribeiro & Carvalho, 2011). Na opinião de Lee *et al.* (2008, *apud* Ribeiro & Carvalho, 2011) a auditoria deverá cada vez mais assumir um papel de destaque, no que concerne em assegurar a credibilidade da informação financeira que é disponibilizada por parte das empresas, a qual se revela essencial para a tomada de decisões por parte dos interessados.

Costa (2008) considera que a crescente importância que vem sendo evidenciada pelos Municípios na prestação de serviços aos cidadãos e a multiplicidade de formas assumidas, evidencia a gestão a que têm sido submetidos, no âmbito do movimento conhecido por “Nova Gestão Pública” (Costa *et al.*, 2006). Complementarmente os autores defendem que a contabilidade e auditoria destas entidades são confrontadas com desafios de adaptação a esta nova realidade, acompanhadas da fragmentação, multiplicidade de formas jurídicas assumidas pelas novas sub-entidades, levantando novos desafios de gestão, contabilidade e auditoria destes verdadeiros “grupos autárquicos” emergentes.

Assim sendo, com a presente investigação pretendemos aferir a existência do *Expectation Gap* nos Municípios e a forma como pode ser gerido e fiscalizado. Para o efeito, tentamos analisar o uso, importância e utilidade dos *outputs* gerados pela Contabilidade para os Municípios, analisando a dicotomia existente entre o uso da informação contabilística produzida para a tomada de decisões internas e o relato público dessa informação para os diversos *stakeholders*.

Complementarmente, face ao decréscimo de confiança no trabalho desenvolvido pelo auditor e em garantir uma eficiente gestão dos recursos públicos, pretendemos analisar o papel assumido pela Auditoria nos Municípios, no que respeita ao reforço da fidedignidade, transparência, diminuição de *gaps* e *accountability* para os diversos *stakeholders*; procurando aferir o contributo e o papel assumido pela Auditoria Interna nos Municípios e para os diversos Departamentos existentes, no que concerne ao incremento do valor gerado, reforço da transparência e utilização das melhores práticas. Em simultâneo, pretendemos analisar a existência de *gaps* no papel assumido pelo Auditor Externo/ROC nos Municípios, particularmente no que concerne ao reforço da confiança e fidedignidade nas informações financeiras produzidas e divulgadas para a tomada de decisões e no papel/desempenho do profissional. Finalmente tencionamos analisar a existência de *gaps* na aplicação, importância e utilidade dos diversos indicadores/mecanismos existentes que permitam mensurar o desempenho dos Municípios, como forma de minimizar os múltiplos riscos existentes e assegurar uma eficiente utilização de procedimentos na afetação dos recursos públicos.

O presente trabalho encontra-se organizado em quatro capítulos, conducentes à retirada de conclusões que permitam responder às questões inicialmente formuladas.

Deste modo, no primeiro capítulo abordamos a temática da investigação do *Expectation Gap*, onde pretendemos efetuar o seu enquadramento teórico através de uma pertinente e aprofundada revisão da literatura existente sobre a temática, onde destacamos o conceito e as funções da auditoria (sem deixarmos de mencionar o papel que assume perante a sociedade), o significado do *Expectation Gap*, fatores que permitem a sua explicação e maneiras para o mitigar.

Complementarmente, no segundo capítulo enfatizamos a temática do *Expectation Gap*, em Auditoria, nos Municípios analisando a importância assumida pela Administração, Gestão Pública, Contabilidade, Controlo e a Gestão de Riscos que é levada a cabo nos Municípios portugueses.

Ao longo do terceiro capítulo, evidenciamos os propósitos que pretendemos alcançar e os aspetos considerados como relevantes que conduziram à realização do presente trabalho. Para o efeito, importa mencionar a forma como foi selecionada a metodologia a que iremos recorrer para a consecução dos resultados pretendidos, pelo que é efetuada uma conexão entre o problema em análise, a respetiva abordagem e contextualização metodológica. Atempadamente, foram estabelecidos objetivos de carácter geral e específico, considerando a sua concretização essencial para dar resposta ao problema exposto.

No decurso do quarto capítulo descrevemos as conclusões consideradas, na nossa opinião, como sendo as mais pertinentes a que chegamos no âmbito da elaboração do presente estudo de caso.

De acordo com Reis (2008), citado por Inácio & Fernandes (2012) “a preocupação básica dos auditores tem sido, e continuará a ser, contribuir para o progresso da prestação de contas em Portugal” assegurando “que a mesma seja cada vez mais verdadeira e apropriada perante os mais diversos destinatários, no quadro das correspondentes estruturas legais e conceptuais em vigor em Portugal e da prossecução do interesse público e do interesse geral a ela subjacente”.

Costa (2008) considera que, independentemente da técnica utilizada pelo auditor “a sua principal preocupação é a segurança e qualidade da informação. Assim, deverá verificar se os recursos são adequados para avaliar a segurança da informação e a exposição aos riscos” e avaliar se as ameaças são atempadamente divulgadas e se “são tomadas as medidas corretivas avaliando também a eficácia das medidas preventivas (Morais & Martins, 2007), devendo o auditor recomendar melhorias ou a implementação dos novos controlos, a fim de salvaguardar a qualidade da informação. Importa salientar que a transparência do processo de prestação de contas e o acréscimo de fiabilidade propiciado pela auditoria, são também elementos indispensáveis do novo modelo de gestão autárquica (Costa *et al.*, 2006)”.

Por último, Magalhães (2010) refere que urge “encontrar novos caminhos e formas de credibilização a profissão”, diminuir o *Expectation Gap* e “contribuir para um melhor funcionamento dos mercados financeiros antes que seja tarde demais”.

Capítulo I – *Expectation Gap* em Auditoria

1.1. A Auditoria

Na sequência das alterações a que temos assistido ao longo dos anos, também em Portugal, constatamos a existência de modificações no paradigma das tipologias das organizações existentes, pelo que poderemos apontar como principais causas para tais mudanças o crescimento económico, falência de grandes empresas, forte competitividade, escassez de recursos e a crescente necessidade de globalização, diversificação das atividades e organizações, conduzindo a que não só o papel assumido pelo auditor, como o da própria Auditoria tenham vindo a ser equacionados, pelo que é essencial reforçar o grau de transparência, exigência, tempestividade e fidedignidade da informação financeira na medida em que cada vez se revestem de uma maior importância para os destinatários da informação, tendo como objetivos não só manter e fortalecer a confiança nos mercados, como igualmente fomentar a criação de valor.

Costa (2008) considera a Auditoria como sendo “especialmente relevante para a delimitação das expectativas razoáveis sobre o grau de segurança aportado pelo auditor às contas, processos ou situações analisadas e sobre as quais formula uma opinião. A existência de expectativas não satisfeitas (*Expectation Gap*) é um risco sempre presente quando se fala em auditoria”. Apesar de “útil, a auditoria não pode, por si só, resolver todas as expectativas sobre a credibilidade da informação, atuação dos gestores dentro da legalidade, eficácia e eficiência no seu desempenho”.

O Instituto Federal de Brasília (2014) sustenta que “o ato de auditar consiste em confrontar a situação real que se apresenta com uma situação ideal baseada em bom desempenho operacional e cumprimento” do estipulado nos Normativos.

Ainda na opinião de Costa (2008), ao setor público (em geral) e aos Municípios (em particular), é aplicável uma teoria que considera que a Auditoria se alicerça no interesse público, evidenciando o carácter de independência com que todas as ações deverão ser levadas a cabo, como forma de assegurar o bom desempenho da Auditoria, acrescentando-lhe utilidade e valor.

1.1.1. O Papel da Auditoria na Sociedade

Atualmente, em virtude do conjunto de escândalos financeiros a que assistimos desde o início do século passado¹, evidenciamos a existência de uma crise de confiança relativamente à Auditoria por parte da sociedade como um todo. Deste modo, os auditores vêm-se confrontados com novas situações, as quais espelham as perceções, receios e expectativas do público em geral.

Atendendo às vigentes circunstâncias, o tradicional desempenho do auditor externo que se traduzia em outorgar confiança aos relatórios financeiros das entidades, informando sobre a sua situação financeira e *performances*, é cada vez mais questionado (Dobroţeanu *et al.*, 2009).

¹ E a que continuamos a assistir diariamente, tal como é o caso das PPP – Parcerias Público-Privadas, BPN – Banco Português dos Negócios e, mais recentemente, o BES – Banco Espírito Santo, de entre outros.

Segundo Salehi & Rostami (2009), no início do século XX, a Auditoria visava providenciar uma garantia (quase total) no que respeitava à existência de fraudes e erros, ou má gestão intencional. Todavia, esta função de deteção de fraudes foi perdendo importância em detrimento da verificação da fidedignidade dos relatórios que continham a informação financeira. Deste modo, atualmente, a Auditoria centra a sua atenção em expressar a sua opinião sobre a fiabilidade das Demonstrações Financeiras (DF), que são preparadas tendo como base registos contabilísticos (os quais também são objeto de uma prévia verificação e análise).

A profissão do auditor tem sido alvo de equívocos, um dos quais assenta no pressuposto que os auditores podem fornecer uma garantia absoluta relativamente à exatidão das DF de uma entidade. Deste modo, atendendo a que a natureza da Auditoria não se consubstancia na deteção de fraudes, assistimos à instalação de uma controvérsia relativamente ao papel do auditor, no que respeita à prevenção e deteção de fraudes nas organizações, face às expectativas da sociedade sobre o papel e os deveres dos auditores (Hassink *et al.*, 2009).

Assim, Arens e Loebbecke (1984, *op.cit.* Costa, 2008) consideram que assume primordial importância que os auditores possuam determinadas aptidões e características, considerando que um auditor deverá, psicológica e comportalmente, ser honesto, íntegro, objetivo, “independente, flexível e adaptativo, mas pragmático, deverá ter capacidade de iniciativa, criatividade e curiosidade intelectual, poder de observação saber ouvir, ter capacidade para perceção e assimilação rápida, possuir espírito analítico, mas saber ser sintético e conclusivo, ter facilidade de comunicação (oral e escrita) e capacidade de persuasão”. Complementarmente “deve ter e cultivar um espírito crítico muito vivo, ter um bom controlo emocional, ser rigoroso, mas ter respeito e consideração pelos outros e pelo trabalho por eles desenvolvido, ser capaz de trabalhar com eles, ser persistente e resistente a frustrações, ser sociável e ter diplomacia, ser discreto, ter um espírito aberto e capacidade de imaginação e de adaptação”.

Cashin (1982, *apud* Costa, 2008) sustentam que o auditor “deve gostar de aprender, o que implica ter propensão e capacidade para desenvolver continuamente esforços com vista à sua formação, atualização e aperfeiçoamento profissional permanentes”, devendo “ter capacidade para ver e analisar para além das aparências, identificar insuficiências e problemas, procurar identificar e compreender as suas causas e avaliar as suas consequências, mas também deve de ser capaz de procurar encontrar propostas de soluções para os superar”.

Dias & Sarrico (2008) defendem que “a ação dos auditores públicos – profissionais cuja atividade, por tradição, tem tido um foco contabilístico – deverá privilegiar um foco centrado em indicadores que exprimam resultados (*outputs*) e impactos (*outcomes*), tolerando, ao mesmo tempo, as irregularidades nos limites do risco aceitável de uma análise de custo-benefício”.

Ribeiro (2014) considera primordial garantir a independência dos auditores, pois desta forma “um auditor independente não cede a pressões e não há qualquer tipo de influência no conteúdo do relatório e na busca da “aceitável segurança” sobre as DF ou sobre os procedimentos de controlo

interno (CI), seja qual for o cliente e o seu peso no total da sua carteira. As instituições representantes dos auditores e as entidades reguladoras estabelecem normas rígidas no controlo de qualidade efetuado, em especial no tocante à independência do auditor. Visando reforçar a credibilidade da informação auditada, a “reforma da auditoria” na UE tornou obrigatória a rotação dos auditores para as “sociedades de interesse público”, assim como a proibição quase total de prestação de serviços “distintos da auditoria” em diversas áreas aos clientes auditados”, pelo que considera revelar-se importante criar “equipas multidisciplinares de auditores e sujeição das “sociedades de interesse público” a auditorias especializadas na deteção (e prevenção) da fraude (Auditoria da Fraude).

Esta “reforma” foca-se essencialmente na independência do auditor através de uma clara monitorização da elevada concentração no mercado da auditoria, tentando torná-lo mais concorrencial. A necessária complementaridade das várias áreas do saber que a auditoria cada vez mais necessita desde a auditoria às ciências forenses para a deteção da fraude continua a ser um desafio para a profissão. Necessita-se auditores contabilistas, fiscalistas, sociólogos, filósofos, criminólogos, especialistas em *Information Technology* (IT) e em investigação forense”.

Segundo Limperg (1932, citado em Porter *et al.*, 2005, e Dobroțeanu *et al.*, 2009), a “função da Auditoria está enraizada na confiança que a sociedade coloca relativamente à sua eficácia e, na opinião do contabilista, se a confiança for traída, então a função também será destruída, uma vez que se torna inútil”.

A sociedade, confusa com as crises económicas, volta a sua atenção para os auditores questionando a razão pela qual não denunciaram as fraudes cometidas pelos seus clientes e equacionando até que ponto deverão confiar no trabalho que desenvolvem, uma vez que este é pago pelo seu cliente, ou seja, indagam se será confiável e útil um relatório de auditoria, atendendo a que utiliza palavras ambíguas. Deste modo, se os auditores não forem capazes de explicar, de forma inteligível o seu trabalho, muito dificilmente poderão esperar que o público os compreenda (Humphrey, 1997, *apud* Dobroțeanu *et al.*, 2009).

Todas estas situações (de entre outras), na opinião da sociedade, contribuíram para que se concluísse que se a auditoria externa não era capaz de detetar os primeiros indícios, nem alertar para os sinais relativos às falências das empresas, então não era clara a razão pela qual a auditoria externa se mantinha como obrigatória não só para as empresas (Manuzi, 2008 *apud* Dobroțeanu *et al.*, 2009), como também para as Autarquias Locais.

Se analisarmos acontecimentos anteriores, poderemos constatar que se trata de um fenómeno cíclico, em que, sempre que a economia em termos mundiais é abalada por escândalos financeiros, ou está a passar por crises financeiras, a auditoria externa é exposta a inúmeras fragilidades, questionando-se relativamente à sua utilidade e desempenho (Humphrey, 1997 *op.cit.* Dobroțeanu *et al.*, 2009). Assim, assistimos a um sentimento generalizado, entre o público e os reguladores, que a auditoria independente não está a cumprir plenamente seus objetivos iniciais.

Esta desconfiança fica particularmente acentuada sempre que se verifica a ocorrência de um escândalo financeiro (Gupta, 2005, citado por Ebimobowie, 2010).

De acordo com Porter & Gowthorpe (2004), desde há vários anos que os auditores externos têm sido submetidos a uma quantidade crescente de críticas e processos judiciais, atingindo proporções desmesuradas despoletada pelo caso da *Enron* e da *WorldCom* (de entre outras) nos EUA, conduzindo à desintegração da *Arthur Andersen*.

Face ao exposto, assistimos a uma crise de confiança nas práticas contábeis e no *corporate governance*, cujos efeitos principais assentaram em equacionar as práticas que regulamentavam a Auditoria, os CI e o *corporate governance*, conduzindo a que as autoridades dos diversos países sentissem a necessidade de reverem toda a regulamentação aplicável, visando, dessa forma, evitar a repetição de novos eventos críticos, com as inerentes repercussões negativas (PricewaterhouseCoopers, 2007).

1.1.2. A Lei Sarbanes - Oxley

Segundo Arel *et al.* (2006, *apud* Ribeiro & Carvalho, 2011), em agosto de 2002, a Lei *Sarbanes - Oxley*² (despoletada pelo no caso *Enron*) foi publicada com o intuito de supervisionar os auditores das empresas cotadas em bolsa, protegendo os interesses dos investidores e demais utilizadores da informação financeira. Deste modo, a SOX surgiu para dar resposta a estes colapsos financeiros de entidades que haviam sido (supostamente) “auditadas”.

Apresentando como principal objetivo o reforço da qualidade da informação financeira produzida e divulgada, a qualidade da auditoria e a independência dos auditores, foi efetuada uma reanálise das relações existentes entre os gestores das empresas e os auditores, procurando proteger os interesses dos acionistas. Deste modo, a SOX que implementava diversas alterações no âmbito do *corporate governance* e requisitos adicionais relativamente aos auditores externos.

De acordo com Raiborn & Sahong (n.d., aludido por Ribeiro & Carvalho, 2011), a Lei *Sarbanes - Oxley*, para além de melhorar o *corporate governance*, efetuou reformas ao nível da contabilidade. Assim, concluíram que era necessário integrar a SOX nos contratos, refletindo acordos justos e de boa-fé, assegurando a confiança e o profissionalismo da auditoria, como forma de gerar uma diminuição de conflitos existentes entre os interesses dos auditores e dos gestores das empresas. A publicação da SOX visava promover a recuperação da economia e aumentar a confiança dos investidores na informação obtida através dos elementos constantes nos relatórios de auditoria.

Na opinião de Silva & Júnior (2008, citada por Inácio & Fernandes, 2012), “o objetivo da SOX consiste em fornecer maior confiança aos investidores e sustentabilidade às organizações”.

² Ainda denominada *Sarbanes-Oxley Act*, SOX ou “O Ato”. Esta Lei ficou conhecida nos EUA como a Lei da Melhoria da Contabilidade das Empresas e da Proteção dos Investidores de 2002. O nome *Sarbanes-Oxley* deve-se à combinação do nome dos seus autores: o Senador *Paul Sarbanes* e o Deputado *Michael Oxley*.

Pinheiro (2008) refere que “a SOX e a *Security and Exchange Commission* (SEC) conduziram as empresas a reforçarem e a apoiarem a função de auditoria interna e externa e obrigam à existência de uma maior divulgação junto dos mercados relativamente às boas práticas utilizadas”, mediante a imposição de medidas e requisitos técnicos, acompanhados pela previsão da aplicação de penalidades civis e criminais. A resposta dos EUA face à desconfiança dos mercados, foi dada através da implementação de regras obrigatórias, (tratou-se de uma abordagem impositiva - Lei)”, ao invés da Europa que elegeu uma abordagem mais flexível.

Parafraseando Inácio & Fernandes (2012), constatamos que “da análise da Lei *Sarbanes Oxley* resulta que as principais medidas introduzidas, no âmbito da auditoria, são (SOX, 2002):

- criação do PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*);
- proibição de acumulação de prestação de serviços de auditoria e de contabilidade;
- reforço de importância do Sistema de Controlo Interno (SCI);
- reforço do papel dos *comités* de auditoria.

Inácio & Fernandes (2012) referem que “com a implementação da SOX, as empresas passaram a ter que se adaptar a um novo cenário de mudanças, principalmente na área da auditoria interna, dadas as exigências relacionadas com uma definição clara e detalhada dos CI de cada área para que, assim, possam fornecer informações transparentes e fiáveis aos diferentes utilizadores”.

Assente num estudo efetuado por Anthony (1978, citado por Nogueira & Jorge, 2011), foram identificadas cinco categorias de utilizadores da informação financeira, destacando-se “os corpos do Governo, investidores e credores, fornecedores de recursos, órgãos de controlo e cidadãos em geral”. Posteriormente, mencionado por Nogueira & Jorge (2011), Holder, (1980), Drebin *et al.* (1981) e a IFAC (IPSAS 1, 2001:§30) acrescentaram aos utilizadores anteriormente referidos “as agências e Governos internacionais e os analistas económicos e financeiros”. Ainda na opinião de Nogueira & Jorge (2011) os estudos existentes classificam os utilizadores das entidades como sendo internos e externos, sendo que “os primeiros têm acesso ilimitado à informação e têm controlo sobre o próprio sistema de informação. Os segundos apenas têm acesso a determinado tipo de informação. As necessidades dos utilizadores internos referem-se às tomadas de decisão e as dos utilizadores externos à prestação de contas”.

1.1.3. Definição e Funções da Auditoria

Cada vez mais, reitera-se a exigência que a Auditoria assuma uma função de primordial intervenção no que concerne ao diagnóstico de situações que afetem os interesses dos destinatários da informação financeira, destacando-se a viabilidade da entidade, a denúncia de fraudes e/ou de atos ilegais e a apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações. Desta forma, o resultado do trabalho realizado pela auditoria, o âmbito, a sua natureza e funções

têm, urgentemente, que ser clarificados, para permitir responder, adequadamente, às expectativas do público em geral e dos seus destinatários, assegurando um nível de segurança satisfatório.

Etimologicamente, a palavra “auditoria” é proveniente da palavra latina *audire* (Heliodoro, 2010). Todavia, o conceito de auditoria não é comumente aceite, pelo que existem divergências entre as opiniões e interesses dos auditores e dos utilizadores da informação financeira, resultando (por vezes) a suspeita que os auditores nem sempre alertam para falhas existentes na organização, apesar de serem os responsáveis pela validação das DF (Almeida, 2004). Deste modo, urge alcançar uma uniformização entre ambas as partes, como forma de colmatar todas as divergências existentes e assegurar a transparência e fidedignidade da informação.

Ribeiro (2014) considera que, na Europa, no decurso do século XX, a auditoria foi encarada como garante da veracidade da informação divulgada. Atualmente, a auditoria “é sinónimo de informação credível ou, pelo menos, mais credível do que a não-auditada”, considerando que, perante a comunidade em geral, “a auditoria desempenhou com lacunas a sua função sempre que não identificou ou comunicou uma fraude, facto que se traduziu na existência de divergências de expectativas “associadas aos objetivos, ao valor ou à natureza da auditoria ou não”, conduzindo “quase sempre à demissão do auditor (ou consequências ainda mais graves, entre as quais, colapso e falência da auditoria)”. Deste modo, defende que “a auditoria não está a responder às expectativas da sociedade. Surge um escândalo financeiro e questiona-se onde estavam os auditores, se emitiram uma opinião “limpa”, isto é, sem reservas”.

Na opinião de Littleton (1933, *apud* Salehi, 2011), inicialmente, a auditoria destinava-se a avaliar a honestidade das pessoas que tinham responsabilidades fiscais, em detrimento dos responsáveis pela gestão. Salehi (2011 e 2008) considera que a auditoria visa equilibrar o desfasamento e conflito de interesses existente entre as partes interessadas e os gestores das organizações.

No século XIX, o papel dos auditores foi diretamente relacionado com a função de gestão da administração (Flint, 1971, citado por Salehi, 2011), enfatizando a importância da honestidade e integridade. Todavia, esta análise era efetuada em amostras, devido ao crescimento do volume de negócios, pelo que esta alteração traduziu-se numa mudança do “*true and correct view*” para o “*true and fair value*”, graças à mudança verificada no paradigma do processo de auditoria.

Não podemos deixar de destacar que estas alterações geraram mudanças na forma como a auditoria era encarada, passando de “*complete assurance*”, para “*reasonable assurance*”. Assim Chow (1982) afirma que a principal razão para as empresas contratarem auditores externos consiste em ajudarem a controlar o conflito de interesses existente entre os gestores das empresas, *shareholders*³ e os obrigacionistas.

Na sua essência, a auditoria deverá ser encarada como uma função independente, desempenhada, transversalmente, ao longo dos diferentes níveis hierárquicos, cuja missão se

³ Também designados por *stockholders* ou acionistas.

traduz em efetuar uma análise detalhada e crítica das asserções obtidas no decurso do normal funcionamento da organização (relacionadas com atividades económicas em que estão envolvidos) e comunicarem os resultados obtidos mediante a elaboração de um relatório, cujos destinatários são os utentes das informações.

Salehi (2011) considera que “muitos autores (Kell *et al.*, 1986; Defliese *et al.*, 1988; Cook & Winkle, 1988; Robertson & Davis, 1988; Gil & Cosserat, 1996; Pound *et al.*, 1997; Gill *et al.*, 1999; Gull *et al.*, 1994; Gill *et al.*, 2001) concordam com a definição da AAA (1973), que considera a auditoria como sendo “um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente as evidências respeitantes a asserções económicas e eventos, por forma a aferir o grau de correspondência existente entre as asserções e os critérios estabelecidos, e elaborar um relatório onde sejam comunicados os resultados aos utentes da informação e partes interessadas”.

Arens *et al.* (1997, *apud* Salehi, 2011) definem auditoria como sendo “o processo pelo qual uma pessoa competente e independente acumula evidências respeitantes a informações quantificáveis relacionadas com uma entidade económica específica, tendo como objetivo determinar reportar qual o grau de correspondência existente entre as informações quantificáveis e critérios estabelecidos”, enquanto que Mautz & Sharaf (1986, mencionado por Salehi, 2011) definem auditoria como estando “preocupada com a verificação dos dados contabilísticos, com a determinação da precisão e confiabilidade das asserções e relatórios.”

Na opinião de Jensen & Meckling (1976), os acionistas necessitam de garantias que os gestores não apresentam DF distorcidas da realidade, exigindo que as autoridades sejam competentes e credíveis, e que emitam um parecer que ateste, ou não, se as DF espelham uma imagem verdadeira e apropriada da empresa, tendo sido elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos existentes.

De acordo com Knechel (2001), citado por Ribeiro & Carvalho (2011), “os investidores têm em consideração não apenas o retorno do seu investimento, mas também a necessidade de terem perspetivas acerca da evolução do rumo da empresa a curto e longo prazo. Para Ojo (2006), “um maior grau de *Expectation Gap* em auditoria origina um menor grau de credibilidade e prestígio associado ao trabalho dos auditores, considerando que se trata de um assunto com interesse e relevância para o público e investidores, pois a estabilidade da economia e do enquadramento político depende a confiança supostamente dada pelos auditores externos”.

Joe & Vandervelde (2007) consideram que é positiva a existência de empresas de contabilidade e de consultoria, pois acreditam que a prestação de serviços de consultoria e de auditoria externa para o mesmo cliente conduzem a uma maior eficiência da auditoria, uma vez que compreendem melhor o próprio cliente em si e as suas necessidades efetivas.

Todavia, esta opinião não é partilhada por, Bazerman, Lowenstein & Moore (2002, mencionado por Joe & Vandervelde, 2007), pois referem que a natureza humana e os aspetos estruturais da contabilidade levam a que o auditor, ainda que inconscientemente, siga as preferências do seu

cliente. Os autores salientam que a existência de uma menor propensão para ocorrer fraude verifica-se quando são prestados, em simultâneo, serviços de consultoria e auditoria externa para o mesmo cliente, e não quando estes dois tipos de serviços são prestados por empresas distintas, pelo que defendem que os auditores apresentam menor ceticismo profissional, para com os clientes, sempre que lhes prestam os dois tipos de serviços, em paralelo.

Segundo Ajibolade (2008, aludido por Ebimobowei, 2010) “os escândalos financeiros resultaram de uma fraude generalizada, cuja responsabilidade pode ser apontada às empresas de contabilidade e aos profissionais com responsabilidades que emitiram relatórios financeiros fraudulentos, enganando o público, em geral”.

Deste modo, “estas situações levaram o público a questionar a razão pela qual uma organização falha, ou fraudes de grandes dimensões são descobertas e divulgadas apenas quando são levadas a cabo auditorias independentes” pois o público deposita as suas expectativas em auditorias independentes, por forma a que garantam a exatidão das DF, eficiência da gestão e solidez nas políticas financeiras estabelecidas e a descoberta de todas as fraudes e irregularidades.

Assim, tendo como base os acontecimentos anteriormente citados, Gupta (2005) afirmou que “as expectativas do público” relativamente a uma auditoria financeira independente deverão ser muito mais ambiciosas, não se limitando aos objetivos atuais, pois para além de controlarem, detalhadamente, todos os elementos, os auditores têm sido muito criticados nos últimos tempos.

Face ao exposto, Ojo (2006) afirmou que “se os destinatários das DF e o público em geral fossem educados para considerarem que o papel do auditor envolve a deteção e prevenção de fraudes, especialmente em relação a bens materiais, então as fraudes e os erros detetados ao longo de uma auditoria poderiam ser relativamente objetivos. No entanto, uma objetividade absoluta não pode ser garantida, já que se tratam de conceitos altamente subjetivos, como é o caso de “materialidade” e “materialmente relevante”, pelo que exigem esclarecimentos adicionais por parte de entidades que sejam responsáveis pelas práticas de auditoria”.

Costa *et al.* (2006), defendem que “a caracterização da utilidade da auditoria para os vários grupos envolvidos com as entidades é especialmente relevante para a delimitação das expectativas razoáveis sobre o grau de segurança aportado pelo auditor às contas, processos ou situações analisadas e sobre as quais formula uma opinião”. Assim, “a existência de expectativas não satisfeitas é um risco sempre presente quando se fala em auditoria. Sendo útil, a auditoria não pode, por si só, resolver todas as expectativas sobre a credibilidade da informação, atuação dos gestores dentro da legalidade, eficácia e eficiência no seu desempenho”.

Na opinião de Nogueira & Jorge (2011) “as necessidades evidenciadas pelos utilizadores da informação são inúmeras e nem sempre coincidentes (Debrin *et al.*, 1981)”, pois “o que os utilizadores esperam da informação, fruto das suas necessidades, é substancialmente distinto do

que a informação financeira produzida lhes proporciona (Vela BARGUES, 1992), o que poderá conduzir a que a informação elaborada não seja tão útil como esperado”.

Assim, “os grupos de utilizadores necessitam de informação que permita comparar os resultados financeiros obtidos com o legalmente aprovado a nível orçamental, conhecer a posição financeira e os resultados das operações realizadas, analisar o cumprimento da legalidade e avaliar a eficiência, eficácia e o custo dos serviços (Anthony, 1978; Debrin *et al.*, 1981; GASB, 1985, 1987; IFAC, 2001)”.

1.1.4. Tipos de Auditoria

Face ao estipulado pelo Tribunal de Contas (TC)⁴ (1999), as auditorias podem assumir classificações distintas, atendendo aos critérios utilizados, objetivos que se pretendem atingir, entidades por quem são efetuadas, amplitude, periodicidade e exaustão, de entre outros, pelo que poderemos concluir que, em regra, uma auditoria se enquadra, sempre, em vários critérios classificativos.

Assim sendo, poderemos classificar as auditorias, no que concerne ao objetivo prosseguido como sendo “auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão (ou designadas por operacionais ou de resultados) que incluem a avaliação da gestão em geral ou de aspetos ou impactos em particular”.

Relativamente ao critério que assenta na entidade que efetua a auditoria, poderemos classificá-las como internas ou externas, sendo que as internas são levadas a cabo por entidades pertencentes à entidade auditada, ou externas, no caso de serem executadas por profissionais ou entidades que são independentes relativamente ao organismo controlado.

No que concerne à amplitude (universo a auditar), poderemos classificar as auditorias, de acordo com o Tribunal de Contas (1999) como sendo:

- **Gerais** quando pretendem alcançar uma visão generalista da entidade auditada;
- **Parciais** no caso de visarem “examinar um ou vários setores, áreas, atividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projetos ou programas e de sistemas:
 - ✓ a **orientada** consubstancia-se em exames aprofundados sobre um setor, área ou atividade particular ou procedimento;
 - ✓ a **horizontal** é a que consiste em examinar um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, pelo que não é

⁴ É a instituição superior de controlo dos dinheiros públicos competindo-lhe o controlo jurisdicional, dos Municípios e demais entidades controladas por estes (Cardoso, 2013).

aprofundada, tendo como objetivo abarcar o objeto do controlo no conjunto das atividades;

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

Ainda na opinião do Tribunal de Contas (1999), no tocante à periodicidade, poderemos classificar as auditorias como sendo:

- **“Permanentes**, quando se realizam por diversas vezes ao longo do período, de forma regular ou irregular;
- **Ocasionais ou únicas**, as que se efetuam quando ocorre algum acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial;
- **De fim de exercício**, a que tem por objetivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas”.

Finalmente, no que concerne “à exaustão ou profundidade as auditorias podem classificar-se em:

- **Integrais ou completas**, que consistem no exame de todas as operações efetuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral, quer parcial;
- **Por provas ou sondagens**, que consistem em comprovar a exatidão de um certo número de lançamentos, cálculos ou registos, escolhidos ao acaso de entre o conjunto a examinar” (Tribunal de Contas, 1999).

Almeida (2005, citado por Azevedo, 2013) defende que tanto na auditoria interna como na externa os utilizadores da informação financeira impõem “que uma entidade competente e credível audite essas demonstrações e emita um relatório que ateste que elas representam a imagem verdadeira e apropriada da empresa e que foram apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos”.

Na opinião de Lopes (2011, citado por Morais & Martins, 2007) “tanto o auditor interno como o externo, devem determinar entre ambos, diálogos de forma profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas, ou seja, será do interesse de ambos otimizar os recursos e obter toda a informação de forma pertinente que lhes permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à organização”.

Complementarmente, “o *Institute of Internal Auditors* (IIA) recomenda a que o trabalho de ambas as auditorias seja coordenado de forma a assegurar uma cobertura adequada, minimizando a duplicação de esforços, e alcançar a máxima eficácia da auditoria. Também, o AICPA destaca na *Statement on Auditing Standards* (SAS) n.º 65/ AU 322 a importância da coordenação do trabalho efetuado por ambos os auditores, de modo a obter uma maior eficácia na cobertura da auditoria. Os auditores externos para melhor compreensão do trabalho realizado pela AI nas entidades públicas devem (Morais & Martins, 2007):

- obter uma compreensão do trabalho realizado pela auditoria interna;
- avaliar a competência e objetividade de auditoria interna;
- considerar o efeito da auditoria interna no planeamento da auditoria externa;
- planear e coordenar o trabalho com a auditoria interna;
- avaliar e testar a eficácia do trabalho da auditoria interna;
- utilizar a auditoria interna para fornecer apoio direto ao auditor externo”.

Deste modo, Lopes (2011) refere que “se os auditores externos confiarem no trabalho desenvolvido pelos auditores internos, estes poderão facilitar e reduzir custos na auditoria externa, utilizando o trabalho já executado pela AI. Por exemplo, se os auditores internos avaliarem o SCI financeiro, os auditores externos poderão utilizar esse trabalho testando e validando a sua eficácia, uma vez que essa é uma das tarefas da fase inicial da auditoria externa (Morais & Martins, 2007). Apesar de ambas se complementarem, elas são distintas já que hoje a AI é considerada cada vez mais como profissão de consultadoria, que exige formação no seu todo, podendo ir mais além da especialização contabilística (Miñon & Dominguez, 2003)”.

1.1.4.1. Auditoria Externa

Marques & Almeida (2004) defendem que a “auditoria externa assume grande relevo, pois a fiabilidade das contas pode não ser garantida se não for acompanhada de um relatório de auditoria. Não podemos deixar de referir o quão imprescindível se torna a realização de auditorias públicas e dos relatórios sobre as mesmas.”

Face às necessidades em assegurar uma informação financeira credível para a tomada de decisões, surge a auditoria externa cujo objetivo principal se traduz, na opinião de Marques (2007, citado por Conceição, 2012) em “verificar se as DF apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam de acordo com as normas e princípios contabilísticos geralmente aceites.”

Morais & Martins (2007, citadas por Lopes, 2011) consideram que “compete ao auditor externo antes de desempenhar as suas funções, verificar a existência da função da AI e da competência dos seus membros”.

Existem diversos autores que considerem que a auditoria externa consiste em analisar as contas e as DF, pelo que, por vezes, também é denominada como sendo Auditoria Financeira. Tal opinião também é partilhada por Pinheiro (2010, citado por Conceição, 2012) ao afirmar que a “auditoria externa tem como objetivo estratégico, informar os acionistas e o mercado sobre a saúde das contas, da qualidade da informação financeira contida no relatório de gestão, DF e, seguramente no futuro, a capacidade demonstrada para a redução dos riscos e aplicação dos princípios de *Corporate Governance*, nos aspetos que podem condicionar a sobrevivência das empresas”.

1.1.4.2. Auditoria Interna

Na opinião de Félix & Morais (2013) “a auditoria interna traduz-se numa função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, baseada na avaliação do risco que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos”.

Alves (2009, citado por Lopes, 2011) considera que a “AI visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das atividades / sub-processos e contribuir, necessariamente, com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor acionista”, sustentando a realização de ações de auditoria, enquadradas em planos de ação baseados numa matriz de risco, num código de conduta e no cumprimento das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA”.

Na opinião de Lopes (2011) “a atual definição de auditoria alinha o trabalho dos auditores com os fatores críticos de sucesso das organizações e os seus processos essenciais, desta forma a evolução do conceito de AI deve ser acompanhada com a evolução do perfil do auditor (IIA, 2004), não descurando o princípio da imparcialidade e fidelidade na análise da prestação de contas”, acrescentando valor e melhorando as operações da organização, sendo que o papel do auditor interno assume uma atuação mais preventiva e diligente.

Miñon & Dominguez (2003, *op. cit.* Lopes, 2011) consideram que “a AI tem como missão supervisionar o funcionamento, eficácia e eficiência do SCI, bem como a fiabilidade e a qualidade da informação contabilística”, competindo ao auditor verificar “se os riscos inerentes à atividade da organização estão adequadamente cobertos, se estão a ser cumpridas as políticas ditadas pela administração” e se estão a ser cumpridos os procedimentos e normativas aplicáveis tanto a nível interno como externo (Santander, 2008).

Face às necessidades e atividades desta profissão, Miñon & Dominguez (2003) referem que, “a anterior função da AI era incompleta e obsoleta pois, apesar de ambas abrangerem a essência do alcance e objetivos pretendidos numa organização, a função atual e de futuro incorpora conceitos mais recentes, uma vez que a AI, além do desempenho da função de controlo, passou também a ter um papel consultivo”.

Assim “a AI deverá estabelecer planos fundamentados no risco, para determinar prioridades de atividades, consistentes com os objetivos das entidades”. Ainda na opinião de Marçal & Marques (2011, referida por Félix & Morais, 2013), importa referir que “em Portugal a AI é muito recente, sendo mais usual o recurso a entidades externas no caso específico do setor público.”

Félix & Morais (2013) defendem que “a AI permite reduzir os riscos contribuindo com uma avaliação independente e indicando procedimentos através dos quais o risco pode ser evitado, eliminado, circunscrito ou reduzido não comprometendo as oportunidades de obtenção de valor acrescentado”. De acordo com a opinião do IIA (2004, *op.cit.* Meneses, 2013) a AI visa “fornecer

segurança objetiva acerca da eficácia das atividades de gestão de risco das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os SCI estão a funcionar eficazmente”.

O Instituto Federal de Brasília (2014) considera que “a Auditoria Interna tem como função principal avaliar o processo de gestão, no que se refere aos seus diversos aspetos, tais como a governança corporativa, gestão de riscos e procedimentos de aderência às normas regulatórias, apontando eventuais desvios e vulnerabilidades às quais a organização está sujeita”.

1.2. *Expectation Gap* em Auditoria

Muitos dos utilizadores da informação financeira não compreendem a natureza que a função da auditoria assume, no que concerne à certificação, particularmente num contexto cujas opiniões não são qualificadas e em que há pessoas que consideram que quando um auditor emite um parecer sem reservas, tal significa que a entidade apresenta DF fidedignas.

Todavia, também encontramos utilizadores que consideram que o auditor não se deve limitar a emitir uma opinião, devendo também analisar as DF por forma a que permitam aos destinatários das informações retirarem conclusões e avaliarem se devem investir, ou não, nas respetivas entidades.

Paralelamente, encontramos pessoas que confiam nos auditores para que estes levem a cabo procedimentos de auditoria, no decurso das suas funções, os quais deverão procurar analisar assuntos relacionados com o funcionamento da entidade, como é o caso de recorrerem a práticas de gestão preventiva e deteção de fraudes e/ou irregularidades cometidas pela própria administração, ou Órgão de Gestão.

Do confronto existente entre as elevadas expectativas que os utilizadores depositam relativamente à função da auditoria e o real desempenho dos auditores surge um *gap*. Adicionalmente, os utilizadores da informação colocam a responsabilidade na redução desse *gap* nos auditores e em outros intervenientes que considerem como responsáveis pela preparação e apresentação das DF (Salehi, 2011).

Na opinião de Gonçalves (2011) “a profissão de auditoria tem sido sujeita a determinados preconceitos, um deles é a crença da sociedade de que os auditores fornecem uma segurança absoluta da fiabilidade das DF. A profissão tem enfrentado enorme controvérsia ao longo das duas décadas passadas devido aos diversos escândalos de fraude. A diferença entre as expectativas da sociedade das funções dos auditores e as suas reais responsabilidades, em virtude das normas profissionais que os abrangem, chama-se “*audit Expectation Gap*”.

Complementarmente, o autor considera que compreender “as expectativas da sociedade quanto ao papel e responsabilidades dos auditores é fundamental para dar passos no alinhamento destas

ao desempenho dos auditores, melhorando assim a imagem dos profissionais”, destacando que “uma área onde o “*audit Expectation Gap*” causa maiores problemas na imagem e reputação da profissão respeita aos casos de fraude”, referindo que “os profissionais minimizam a importância do seu papel na deteção de fraude e continuam a realçar a responsabilidade da gestão”.

Na opinião de Lee *et al.* (2009), constatamos que a presença do *Expectation Gap* em auditoria assume um impacto negativo na reputação dos auditores (e da auditoria) perante a opinião da sociedade moderna, sendo este facto gerado pela formulação de conceções erradas relativamente às reais funções da auditoria e devido às excessivas expectativas detidas pelo público em geral.

Segundo Wallace (1993, aludido por Siddiqui *et al.*, 2009), a informação auditada constante nos relatórios anuais assume uma maior relevância nos países emergentes, atendendo ao facto de ainda não disporem de um nível idêntico de informação, quando comparada com os níveis existentes nos países desenvolvidos.

Assim, importa acrescentar que existem divergências verificadas nas economias dos países emergentes relativamente ao crescimento, ambiente legal, método de ensino e profissão da auditoria, assumindo estes fatores um ainda maior impacto relativamente às perceções dos auditores e dos utilizadores da informação financeira.

A sociedade exige que a auditoria assuma, cada vez mais, uma função interventiva no que concerne ao diagnóstico de determinadas situações que poderão conduzir à distorção da realidade, como é o caso de analisar a viabilidade de uma entidade, a denúncia de fraudes, de atos ilegais e a apreciação da economia, eficiência, eficácia e continuidade das organizações.

Assim sendo, Almeida (2004) considera que, o resultado do trabalho desenvolvido pela auditoria, a sua natureza e funções, tem urgentemente que ser clarificado, para que possa responder adequadamente às expectativas depositadas pelo público, pelo que se considera que o âmbito da auditoria deverá ser ampliado para assim satisfazer as reais exigências da sociedade, através do aumento do nível de segurança e de uma resposta mais adequada às atuais problemáticas, complementando que “nas últimas duas décadas, os escândalos financeiros, a falência de empresas e a ineficácia das auditorias colocaram o debate de expectativas numa posição cimeira, quer para os profissionais de auditoria, quer para a sociedade” complementando que “esta questão está a tornar-se numa ameaça e a vulnerabilizar os profissionais de auditoria, ao ponto de colocar em causa o seu papel na sociedade atual.

As diferenças de expectativas estão relacionadas com a incerteza associada ao objetivo, valor, natureza e efeito da auditoria”. Os “estudos relacionados com essa temática indicam a sua existência e persistência, não sendo a sua causa exclusivamente devida a expectativas pouco razoáveis por parte do público. Humphrey *et al.* (1992) afirmam que as causas para esse problema são muitas e variadas, enumerando os seguintes aspetos aos quais podem ser atribuídas as diferenças de expectativas:

- a própria natureza da auditoria;
- a ignorância e expectativas pouco razoáveis da sociedade;
- as crises das empresas, que originam o surgimento de novas expectativas”.

Embora ainda não se tenha chegado a um consenso das causas do *Expectation Gap*, a sua persistência atesta a incapacidade ou relutância dos auditores na sua redução ou eliminação. Assim, Magalhães (2010) considera que os *stakeholders* das DF necessitam “de ter confiança nas mesmas”, sendo que a opinião expressa por parte do auditor “aprecia se estas representam de forma verdadeira e apropriada a situação da empresa em todos os aspetos materiais, facilmente se percebe a importância da definição de materialidade”.

1.2.1. Definição de *Expectation Gap* em Auditoria

Na opinião de Zhang (2007, *apud* Ribeiro & Carvalho, 2011), o *Expectation Gap* em auditoria é definido mediante a diferença existente entre as expectativas do público *versus* a *performance* dos auditores, enquanto que para Guy & Sullivan (1988) traduz-se na diferença entre o que os utilizadores de informação financeira esperam que sejam as responsabilidades dos auditores e contabilistas *versus* aquilo que os mesmos acreditam que sejam as suas reais responsabilidades.

Conforme referido anteriormente, a existência do *Expectation Gap*, tem vindo a ser alvo de uma intensa “discussão” por causa dos colapsos de grandes empresas. Deste modo, considera-se que resulta das diferentes expectativas partilhadas pelo público em geral sobre os deveres e responsabilidades dos auditores na divulgação dos seus relatórios de auditoria, isto é, existe uma diferença entre o que o público espera obter e o que realmente obtém (Koh & Woo, 1998).

Durante os anos que se seguiram a 1900, surgiu a necessidade de se comprovar a qualidade da informação, isto é, analisar se a informação fornecida aos *stakeholders* correspondia realmente à verdadeira situação económica e patrimonial da empresa. Paralelamente, o acentuado desenvolvimento a que se assistiu no mercado de capitais, bem como a repartição do capital das grandes empresas por investidores, alterou o comportamento evidenciado até à data e originou alterações nas linhas de orientação da auditoria.

Visando assegurar a continuidade das organizações e o reforço da confiança por parte dos interessados (e da sociedade em geral), os proprietários das empresas viram-se confrontados com a necessidade de terem garantias relativamente ao papel dos gestores, não só no sentido de não se deixarem corromper ou cometerem fraudes, como também na fidedignidade das DF que elaboravam, enquanto que os utilizadores da informação financeira exigiam que uma entidade competente e credível auditasse essas mesmas DF e emitisse um relatório que atestasse que as mesmas representavam a imagem verdadeira e apropriada da empresa e que foram elaboradas e divulgadas de acordo com os princípios contabilísticos (Almeida, 2004).

Na opinião de Salehi & Rostami (2009), a divergência de opiniões pode ser atribuída à incompreensão, por parte dos utilizadores da informação, relativamente aos resultados que são esperados com a realização de uma auditoria, comparativamente com a qualidade do trabalho efetuado pelo auditor. Para Ebimobowei (2010) a existência de *Expectation Gap* em auditoria e os problemas que lhe estão associados já eram reconhecidos há mais de 100 anos e Humphrey & Turley (1992, referido por Heliodoro, 2010), reforçam a ideia acrescentando que “a história do *Expectation Gap* pode ser iniciada com o aparecimento de empresas de auditoria no século XIX”.

Contudo, para definir o conceito de *Expectation Gap* em auditoria, oriundo da literatura inglesa, temos de recuar à década de setenta e aos EUA, onde segundo Koh & Woo (1998) apontam Liggio (1974) como sendo o primeiro investigador a aplicar o conceito de diferenças de *Expectation Gap* na profissão de auditoria, tendo-o definido como espelhando as diferenças entre o desempenho idealizado pelos auditores e pelos utilizadores da informação financeira”.

Segundo Ebimobowei (2010), Liggio define *Expectation Gap* em auditoria como sendo a diferença entre o desempenho dos auditores e o que é esperado pelos utilizadores da informação financeira, enquanto que McEnroe & Martens (2001, *apud* Ebimobowei, 2010) definem *Expectation Gap* em auditoria como sendo a diferença entre aquilo que o público e os demais utilizadores das informações financeiras entendem como sendo as responsabilidades do auditor comparativamente com o que os auditores acreditam que as suas responsabilidades implicam.

Magalhães (2010) refere que “o conceito de *Expectation Gap* está intrinsecamente ligado ao trabalho de auditoria e respeita à diferença entre o que é de facto o trabalho de auditoria - as reais responsabilidades assumidas pelo auditor quando dá o seu parecer - e aquilo que a sociedade, nomeadamente os utilizadores da informação financeira, espera do auditor. Um exemplo de fácil compreensão em relação a este conceito é o facto de muitos utilizadores da informação financeira assumirem que uma opinião “limpa” significa ausência de qualquer distorção nas DF em análise.

De acordo com a *International Standard on Auditing (ISA) 200 – Objetivo e Princípios Gerais* que regem uma Auditoria às DF, considerando-se que o objetivo de uma auditoria de DF é o de habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável”. Face ao exposto, poderemos constatar que a materialidade assume uma importância muito elevada no que concerne à redução do *Expectation Gap*.

1.2.2. Componentes do *Expectation Gap* em Auditoria

Com recurso ao estudo efetuado por Hassink *et al.* (2009), é considerado que existem diversas explicações possíveis para que o papel do auditor possa ser questionado mais frequentemente em contextos onde se verifique a ocorrência de colapsos em empresas fraudulentas. Uma das principais razões apontadas prende-se com a existência de um desempenho inesperado e

desajustado por parte do auditor (em caso de fraude), ou seja, deve-se à existência do “*reasonableness gap*”. Assim, quando uma empresa entra num processo de falência e é detetada a presença de fraude, normalmente este facto está relacionado com um indivíduo que cometeu fraude, ou que não teve um comportamento considerado como ético. Estas situações poderiam ser facilmente evitadas se existissem estruturas de *corporate governance* eficazes.

Hassink *et al.* (2009) defendem que a fraude desempenha um papel importante no *Expectation Gap* em virtude de existir um acréscimo de interesse da sociedade na temática, afetando a profissão do auditor, pelo que concluíram que os entendimentos da sociedade e dos gestores sobre os deveres dos auditores para colmatar o “*reasonableness gap*” necessitam de ser clarificados.

Um outro aspeto apontado pelo autor encontra-se relacionado com a existência do “*deficient standards gap*”, pois o público em geral tem expectativas que não estão refletidas nas normas de auditoria, sobretudo no que diz respeito à responsabilidade na deteção de fraudes. No entanto, ao comparar essas expectativas com as normas existentes podem-se identificar oportunidades para alterar as regras, de modo a diminuir o “*deficient standards gap*”.

Na opinião de Ribeiro & Carvalho (2011), a existência de “*deficient performance gap*” resultante de divergências ao nível das expectativas, poderá ser agravada no caso de existir uma relação de longo prazo entre o auditor e o cliente, facto que poderá influenciar a independência dos auditores, condicionando o seu normal desempenho.

Na opinião de Gonçalves (2011) a fraude é apontada como sendo a área onde o “*audit Expectation Gap*” mais faz sentir os seus efeitos, traduzindo-se em situações que afetam a imagem e a reputação da profissão, pelo que os auditores minimizam a importância do seu papel na deteção de fraude, enfatizando a responsabilidade pertencente à gestão. Complementarmente, Hassink *et al.* (2009) referem que o “*audit Expectation Gap*” pode ser decomposto em três elementos:

- a) “**desempenho deficiente**” quando os auditores não executam as suas funções de acordo com o que é expectável de acordo com as normas de auditoria;
- b) “**expectativas não razoáveis**” dada a natureza da auditoria financeira (que não é primariamente direcionada para a deteção da fraude) não será de esperar que os auditores sistematicamente detetem a fraude tendo como base os procedimentos obrigatórios da auditoria, uma vez que a fraude possui uma natureza não sistemática;
- c) “**deficiência nas normas**” o público em geral poderá ter expectativas que não estão refletidas nas normas de auditoria”.

Esquemáticamente o *Expectation Gap* poderia ser representado da seguinte forma:

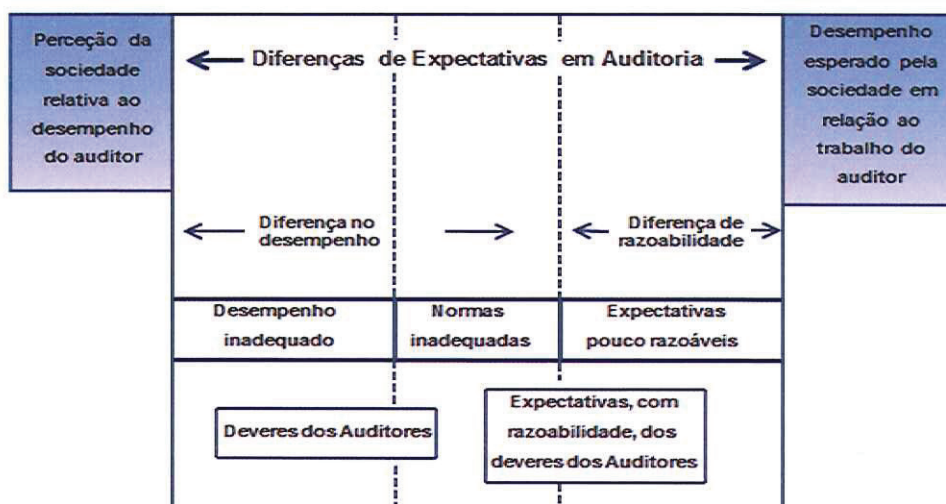


Figura 1 – Diferença de expectativas em Auditoria

Fonte: Porter (1993, p: 50, *apud* Moreira, 2009)

De acordo com Heliodoro (2010), assente no estudo empírico que Porter (1993) desenvolveu, o *Expectation Gap* é formado por dois componentes: a diferença de razoabilidade e a diferença no desempenho. Assim, a diferença de razoabilidade (*reasonableness gap*) poderá ser compreendida como a diferença de expectativas entre aquilo que o público espera que o auditor alcance e o que o auditor pode razoavelmente realizar.

Complementarmente, a diferença de desempenho (*performance gap*) traduz-se na diferença verificada entre aquilo que o público pode razoavelmente esperar que os auditores realizem e a percepção que o público apresenta em relação ao desempenho do auditor. Ainda na opinião da autora importa destacar que a *performance gap* se encontra subdividida na insuficiência das normas (*deficient standards*) - a qual é suscitada mediante as diferenças existentes entre as responsabilidades que se podem esperar dos auditores - e as responsabilidades reconhecidas pelas normas profissionais (ou outras leis, ou normativos) e ainda na insuficiência dos resultados (*deficient performance*) devida à diferença entre os resultados obtidos pelo auditor de acordo com as responsabilidades legais que lhe são inerentes e os resultados que são reconhecidos pela sociedade

Porter (1993, *op. cit.* Moreira, 2009) desenvolveu uma investigação empírica e, para “além de decompor as diferenças de expectativas nas componentes anteriormente indicadas, concluiu acerca do peso relativo de cada uma delas. Consequentemente, chegou às seguintes conclusões:

- 50% das diferenças de expectativas são atribuídas a normas inadequadas;
- 34% ao facto da sociedade ter expectativas que não são razoáveis em relação aos Auditores;
- 16% advêm do deficiente desempenho dos auditores.

Este estudo sobre o *Audit Expectation Gap* e respetivas conclusões atribuem à inadequação das normas de auditoria o principal motivo para a existência de tal diferença entre o que o público e os utilizadores da informação financeira creem serem as responsabilidades dos auditores e o que os auditores pensam ser as suas próprias responsabilidades.

1.2.3. Fatores que contribuem para a explicação do *Expectation Gap* em Auditoria

Ebimobowei (2010) refere que como forma para permitir analisar e retirar algumas ilações relativamente aos fatores que poderão contribuir para explicar o *Expectation Gap* em auditoria, foram realizados diversos estudos, em diferentes países como é o caso dos EUA (Jakubowski, Broce Pedra & Corner, 2002; Almer & Brody, 2002; McEnroe & Martens, 2001), Reino Unido (Dewing & Russel, 2002; Porter & Gowthorpe, 2004), Austrália (Schelluch & Gay, 2006), Arábia Saudita (Haniffa & Hudaib, 2007), Líbano (Sidani, 2007), Egito (Dixon, Woodhead & Sohlman, 2006), Malásia (Fadzly & Ahmed, 2004), China (Lin & Chen, 2004). Complementarmente, também foram efetuados estudos na Índia, Irão, Bangladesh, Espanha e Portugal.

Para Shaikh & Talha (2003), mencionado por Ebimobowei (2010), o *Expectation Gap* em auditoria pode ser explicado como sendo causado pela natureza da problemática da auditoria, ignorância, ingenuidade e irrazoáveis expectativas demonstradas por não-auditores, crises que afetaram as empresa e conduziram à criação de novas expectativas, tentativa (por parte dos auditores) em controlarem a direção e os resultados do debate do *Expectation Gap*, pela retrospectiva da avaliação de desempenho da *performance* da auditoria e evolução do desenvolvimento face às responsabilidades da auditoria, as quais criam desfasamentos temporais nas respostas facultadas.

Na opinião de Ebimobowei (2010), “Sikka, Puxty, Wilmot & Cooper (1998), em Salehi (2006), sugerem que existem duas razões para o *Expectation Gap* em auditoria. Em primeiro lugar, resultou do “choque” entre auditores e o público relativamente às preferências de entendimento sobre a natureza, a prática e/ou os resultados da auditoria e, em segundo lugar, à contradição verificada entre a escassa regulamentação governamental existente da profissão e das profissões que têm direito à autorregulamentação.

Swift & Dando (2002) sugerem que o *Expectation Gap* em auditoria possa resultar de fatores (como é o caso da falta de competência técnica, oportunidade e relevância nas comunicações feitas pelo auditor, a falta de garantia de independência e segurança) e pelo baixo comprometimento com o interesse público da Lei”.

Relativamente aos métodos utilizados para efetuar as análises nos diferentes países, destacam-se os inquéritos (questionários) levados a cabo por organismos governamentais, profissionais e investigadores, os quais evidenciam *gaps* significativos entre as expectativas do público e o trabalho do auditor, no que respeita à auditoria externa (Heliodoro, 2010), considerando que

poderão ser atribuídas diversas razões que fundamentem esta diferença de expectativas. Todavia “o desconhecimento por parte do público das limitações naturais da auditoria é um fator fundamental para a permanência deste diferencial”.

De acordo com o estudo efetuado por Haniffa & Hudaib (2007, mencionado por Ebimobowei, 2010), concluíram que, na Arábia Saudita, as causas apontadas para o *Expectation Gap* assentavam em deficiências existentes nas normas e/ou nas diferenças entre o real desempenho dos auditores e aquilo que a sociedade espera do seu desempenho, ou serem causadas por fatores existentes no meio ambiente (como é o caso de políticas de licenciamento, processos de recrutamento e a estrutura legal e política, de entre outros).

Todavia, o autor refere que na investigação conduzida na Malásia, por Lee, Ali & Gloeck (2009), concluíram que as causas para o *Expectation Gap* em auditoria eram resultantes de desfasamentos existentes entre a falta de compreensão e conhecimento, por parte dos utilizadores da informação financeira, das reais responsabilidades e incumbências dos auditores e na falta de compreensão relativamente ao real objetivo da auditoria, para além de terem demasiadas expectativas acerca do desempenho dos auditores, complementando que um pior desempenho por parte destes últimos poderá ser devido a diversos fatores, como é o caso do processo para a nomeação de auditores, o ingresso na profissão e a forte concorrência pelo capital humano. Finalmente, apontaram como fator para o *Expectation Gap* a existência de legislação deficiente.

Importa, ainda, destacarmos algumas opiniões defendidas por outros autores. De acordo com a opinião de Adams & Evans (2004, *op. cit.* Ebimobowei, 2010) consideram que o *gap* em auditoria é motivado pelo excessivo peso que é atribuído à validação dos dados relativos ao desempenho dos auditores, em detrimento da integridade e credibilidade. Mahadevaswamy & Sahehi (2008) afirmaram que o *Expectation Gap* em auditoria se deve às diferenças existentes entre as perceções sobre o papel do auditor e as responsabilidades que eles deverão assumir no que concerne à fraude contabilística.

Para Hayes, Schilder, Dassen e Wallage as expectativas têm como origem alguns dos deveres dos auditores, destacando-se a emissão de pareceres fidedignos sobre as DF, a continuidade, o SCI, a existência de fraude e de atos ilegais nas entidades.

Depois de finalizado o estudo comparativo realizado no Irão e na Índia, respeitante à existência de diferenças de expectativas entre o auditor e o investidor, Mahadevaswamy & Salehi (2008), concluíram que existe uma grande diferença nos dois países, destacando-se particularmente na área da responsabilidade dos auditores. Todavia, não foram detetadas grandes discrepâncias nas respostas obtidas entre os auditores e investidores na investigação efetuada (Heliodoro, 2010). Assim, o autor complementa que “no Bangladesh Chowdhury & Kouhy (2005) decidiram analisar a existência de *Expectation Gap* em auditoria no setor público, entre o órgão do governo de controlo e auditoria e os utilizadores do relatório de auditoria, assentando a principal conclusão encontrada

na falta de tempestividade da divulgação do relatório de auditoria junto dos utilizadores, pois é demasiado longa. Complementarmente, destacaram a importância assumida pelos relatórios, os quais são encarados como meios efetivos para assegurar a *accountability*⁵ no setor em análise”.

García *et al.* (1993, citado por Heliodoro, 2010) referem que foi efetuado um estudo relativo à temática comparando as realidades existentes em “Espanha e no Reino Unido, ao nível de auditores, diretores financeiros e utilizadores da informação financeira, enfatizando questionar o processo da auditoria, o papel dos auditores, a sua responsabilidade na deteção de fraudes e erros, independência e o conteúdo do relatório de auditoria.

Como principais conclusões obtidas, destacamos “que o *Expectation Gap* em auditoria se deve às diferenças de expectativas entre os utilizadores da informação financeira e os auditores relativamente ao que deveriam ser as funções do auditor; que existe uma maior insatisfação em relação ao relatório de auditoria no Reino Unido do que em Espanha; que a função social da auditoria é reconhecida pela sociedade; o auditor é responsabilizado na deteção e na prevenção da fraude na empresa auditada; os auditores do Reino Unido aceitam menos responsabilidades que os espanhóis; e no Reino Unido a diferença de expectativas entre os grupos é maior do que em Espanha”.

Heliodoro (2010) refere que Manson & Zaman (2001) conduziram um estudo na Grã-Bretanha, relativamente ao *Expectation Gap*, visando obter informações mais detalhadas e questionar relativamente ao facto de se o relatório de auditoria expandido (*long form audit report*) melhorava a compreensão de conteúdos relacionados com a temática da auditoria; indagar relativamente à importância da inclusão assuntos ligados à gestão da organização. Como conclusões, constatamos a existência de “diferenças relativamente ao relatório de auditoria revelar pormenores sobre a continuidade da empresa, e quanto à denúncia de fraude e erros, os auditores mostram-se algo reservados em divulgar mais do que os comentários efetuados aquando a auditoria às DF”.

Lowe (1980, *op. cit.* Heliodoro, 2010) destaca que foi realizado um estudo na Austrália, no que concerne ao aumento das responsabilidades dos auditores relacionadas com a deteção de erros, irregularidades e atos ilegais, sendo que, à semelhança dos resultados obtidos anteriormente por Beck (1974), ficou provado que existem divergências de opiniões relativamente ao entendimento das responsabilidades dos auditores no que se refere à deteção de erros e comunicação de assuntos em áreas sob a sua responsabilidade.

Posteriormente, Schelluch & Gay (2006) investigaram o *Expectation Gap* das implicações existentes face às previsões da informação financeira centradas na fiabilidade, responsabilidades

⁵ A IFAC, de acordo com Nogueira & Jorge (2013) “define *accountability* como “o processo pelo qual as entidades do Setor Público, dirigentes e gestores que lhes pertencem, são responsáveis pelas suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e todos os aspetos de desempenho, e a submissão a julgamento externo apropriado”, traduzindo-se na “obrigação de responder por uma responsabilidade conferida”. *Accountability* designa a prestação de contas num sentido mais amplo, incluindo os conceitos de transparência e a prestação de responsabilidades, associadas à gestão das organizações do Setor Público, podendo ser definida como a obrigação de “responder pela execução das responsabilidades perante aqueles que confiaram essas mesmas responsabilidades” (Ruffner e Sevilla, 2004, *apud* Barros, 2013).

dos auditores e da administração e perspectivas futuras da entidade, traduzindo-se as conclusões encontradas na “existência de um *gap* entre as perceções dos auditores, utilizadores da informação financeira e os responsáveis pela informação financeira prospetiva, relativamente à fiabilidade, ao papel e responsabilidade dos auditores e administração, pois contrariamente aos resultados publicados de outros estudos efetuados nesta área, verificou-se que os auditores acreditam deter um maior nível de responsabilidade e responsabilização, do que aquela que lhes é atribuída pelos utilizadores e preparadores das DF”.

Dixon *et al.* (2006) conduziram um estudo no Egipto que procurava analisar o *Expectation Gap* relativo à prevenção e deteção de fraudes, o SCI e as responsabilidades dos auditores nas DF, recorrendo aos métodos previamente utilizados por Schelluch (1996), Best *et al.* (2001) e Fadzly & Ahmad (2004). Destaca-se que as conclusões obtidas foram análogas às anteriores, detetando-se uma significativa disparidade entre as expectativas nas temáticas analisadas (Heliodoro, 2010).

À semelhança do que se passou em outros países, também em Portugal, Costa (1995 *apud* Heliodoro, 2010) analisou o *Expectation Gap*, desempenho, independência e responsabilidade dos auditores, recorrendo a questionários direcionados aos utilizadores e preparadores da informação financeira. Relativamente às conclusões retiradas, destaca-se o facto de o *Expectation Gap* se verificar em relação a várias situações.

Segundo Heliodoro (2010) “quanto à fraude, o autor concluiu que os auditores são encarados como um fator dissuasor da fraude. No entanto, a responsabilidade exigida ao auditor na prevenção e deteção da fraude é crescente e persistem elevadas expectativas neste domínio por parte da sociedade”, referindo que, de modo semelhante, “Heliodoro (2008) realizou um estudo empírico no sentido de analisar a perceção das SROC e das empresas cotadas em relação à função do serviço prestado pela auditoria e, conjuntamente, auscultar a sua perceção sobre a inclusão de indicadores de *rating* no relatório de auditoria, de modo a facilitar a sua compreensão e minimizar as diferenças de expectativas entre os dois grupos (*shareholders* e revisores)”.

Assim, a autora afirma que “a fim de confirmar o “estado de arte” em Portugal relativamente a esta temática foi enviado um questionário aos dois grupos em análise, composto por 27 questões, abrangendo várias áreas nomeadamente: (I) responsabilidade; (II) fraude, erros e atos ilegais (III) continuidade; (IV) fiabilidade; (V) comunicação; (VI) liquidez e (VII) análise da envolvente interna e externa”, pelo que os dados foram analisados estatisticamente, sendo que a análise dos resultados recolhidos revela evidências estatísticas “que as opiniões entre o grupo inquirido das SROC e das empresas não divergem significativamente, concordando entre si que o relatório de auditoria deverá evidenciar indícios de fraudes e irregularidades. Por outro lado, mostram o seu desacordo perante o facto do relatório de auditoria facultar conhecimento da viabilidade do negócio e da lucratividade da empresa auditada, bem como informações relativas à atividade da empresa, processo produtivo, acionistas, sócios e crédito financeiro”.

Ainda na opinião de Heliodoro (2010), poderemos destacar que “todos os grupos posicionam-se em conformidade com o facto do relatório de auditoria incluir indicadores financeiros que espelhem a situação da empresa, sendo os mais mencionados a autonomia financeira, solvabilidade e liquidez reduzida”. Deste modo, os resultados obtidos permitem “concluir que, de um modo geral, o relatório de auditoria deve incorporar informação financeira de modo a facilitar a tomada de decisão por parte dos *shareholders* e, simultaneamente, atenuar as diferenças de expectativas, ou seja, a auditoria reporta utilidade perante terceiros que se revelem interessados na opinião do revisor/auditor”, atribuindo-se fiabilidade e relevância para a tomada de decisões.

Almeida (2008, *apud* Heliodoro, 2010) debruçou a sua atenção sobre a temática em Portugal, tendo em vista analisar questões que possam influenciar e aumentar o *Expectation Gap* em auditoria. Depois de tratados os elementos recolhidos, concluiu que existem *gaps* em virtude de as exigências, levadas a cabo por parte da sociedade, serem mais acentuadas em temáticas que se prendem com a fraude e com a comunicação. Para os auditores, o *gap* centra-se na sociedade e na organização das empresas, enquanto que para os utilizadores da informação a causa prende-se com as normas e desempenhos inadequados.

Nos EUA, MacEnroe & Martens (2001) centraram a sua análise no *Expectation Gap* entre investidores e auditores, no que respeita ao papel do auditor aquando da elaboração de relatórios de auditoria, independência, SCI, continuidade da entidade e deteção e prevenção da fraude. O estudo comprova a existência de *gaps*, referindo que esperam que os auditores assumam o papel de “guardiões” da informação financeira (Heliodoro, 2010).

Poderemos concluir que, efetivamente, existem divergências marcantes entre o papel assumido pelos auditores, no desempenho das suas funções, e aquilo que a sociedade espera deles. Uma solução apontada como “uniformizadora” poderá assentar em ajustar o papel dos auditores, de acordo com as expectativas que a sociedade tem sobre o seu desempenho, modernizando, deste modo, a auditoria.

Assim, Lee & Md. Al (2008, citado por Heliodoro, 2010) destacam “que o criticismo e litígio contra a profissão podem ser reduzidos, quando as expectativas do público em relação à auditoria e à sua função na sociedade estiverem em harmonia. Os utilizadores da informação financeira são da opinião que o auditor deve alargar o seu campo de atuação e pronunciar-se sobre matérias que atualmente não fazem parte do seu relatório de auditoria.

Como referenciado por Almeida (2004), Coenen (2006) considera que a responsabilidade das expectativas identificadas para ultrapassar essas diferenças não pertence apenas aos profissionais de auditoria, competindo também aos utilizadores da informação financeira terem um papel ativo nessa questão, pois apesar de toda a controvérsia, a auditoria continua a ter um papel fundamental no mundo empresarial, ajudando “as empresas a identificarem áreas de risco do processo de informação financeira e, esperançosamente, encontrar erros e fraudes materiais”.

Autores	Fatores explicativos do Expectation Gap
Shaikh & Talha	natureza da auditoria; ignorancia; ingenuidade e irrazoaveis expectativas dos nao-audidores; crises que afetaram as empresa, levando à criação de novas expectativas; tentativa dos auditores controlarem a direção e os resultados do <i>Expectation Gap</i> ; retrospectiva da avaliação de desempenho da <i>performance</i> e evolução das responsabilidades da auditoria
Sikka, Puxty, Wilmot & Cooper	"choque" entre auditores e o publico face à natureza, prática e/ou resultados da auditoria; contradição entre a escassa regulamentação governamental existente da profissão e das profissões que têm direito à auto - regulamentação
Swift & Dando	falta de competência técnica, oportunidade e relevância nas comunicações feitas pelo auditor; falta de garantia de independência e segurança; baixo comprometimento com o interesse público da Lei
Heliodoro	auditores alegam desconhecimento (por parte do publico) das limitações naturais da auditoria, relativamente à sociedade e organização das empresas; os utilizadores consideram inadequadas as normas e desempenhos dos auditores.
Haniffa & Hudaib	deficiências existentes nas normas e/ou nas diferenças entre o real desempenho dos auditores e aquilo que a sociedade espera deles; políticas de licenciamento, processos de recrutamento e a estrutura legal e política, de entre outros
Lee, Ali & Gloeck	desfasamentos entre a falta de compreensão e conhecimento, por parte dos utilizadores da informação financeira, das reais responsabilidades e incumbências dos auditores e falta de compreensão do real objetivo da auditoria, existência de demasiadas expectativas acerca do desempenho dos auditores, considerar que um pior desempenho por parte dos auditores poderá ser devido a diversos fatores (processo para nomeação, o ingresso na profissão e a forte concorrência pelo capital humano); legislação deficiente
Adams & Evans	excessivo peso atribuido a validação dos dados do desempenho dos auditores, face ao peso da integridade e credibilidade
Mahadevaswamy & Sahehi	<i>gaps</i> existentes entre as perceções do papel do auditor e as responsabilidades a assumir relativas a fraude contabilística
Hayes, Schilder, Dassen e Wallage	deveres dos auditores: emissão de pareceres fidedignos sobre as DF, continuidade, SCI, existência de fraude e de atos ilegais nas entidades
Chowdhury & Kouhy	para o setor publico: falta de tempestividade da divulgação do relatório de auditoria junto dos utilizadores (demasiado longa) e importância assumida pelos relatórios (são encarados como meios efetivos para assegurar a <i>accountability</i>)
García et al.	divergências entre as funções do auditor; insatisfação em relação ao relatório de auditoria; reconhecimento da função social da auditoria por parte da sociedade; o auditor ser responsabilizado na deteção e prevenção da fraude na empresa auditada
Manson & Zaman	o relatório de auditoria revelar pormenores sobre a continuidade da empresa, reservas em os auditores denunciarem fraudes e erros aquando da auditoria às DF
Lowe	entendimento das responsabilidades dos auditores relativamente à deteção de erros e comunicação de assuntos em áreas sob a sua responsabilidade
Schelluch & Gay	fiabilidade, papel e responsabilidade dos auditores e administração, pois os auditores acreditam deter um maior nivel de responsabilidade, comparativamente à que lhes é atribuída pelos utilizadores e preparadores das DF
Dixon et al.	maior nivel de responsabilidade comparativamente à que lhes é atribuída pelos utilizadores e preparadores das DF
Costa	os auditores serem encarados como um fator dissuasor da fraude, apesar de lhes ser exigido cada vez mais uma prevenção e deteção de fraudes, persistindo elevadas expectativas neste domínio por parte da sociedade
MacEnroe & Martens	atribuição os auditores da função de "guardioes" da informação financeira
Lee & Md. Al	limitada atuação do desempenho do auditor e falta de opinião relativa a materias que atualmente nao fazem parte do seu relatório de auditoria
Coenen	partilha da responsabilidade entre auditores e utilizadores da informação financeira, devendo assumir um papel ativo na identificação de áreas de risco do processo de informação financeira, encontrar erros e fraudes materiais

Tabela 1 – Fatores explicativos do *Expectation Gap*

Fonte: Elaboração própria

1.2.4. Meios para mitigar o *Expectation Gap* em Auditoria

Se atendermos às evidências relativas à existência de *Expectation Gap* em Auditoria, facilmente constatamos a premente necessidade de existirem meios para aproximar as perspetivas do trabalho dos auditores com as da sociedade, em geral. Deste modo, existem diversas opiniões, destacando-se um incremento na formação e informação dos objetivos que estão na base da

realização de auditorias como forma de reduzir o *gap* da sociedade. No que respeita aos auditores, estes deverão tentar ajustar-se às reais necessidades da sociedade, evidenciando as dificuldades e limitações no trabalho que realizam.

Deste modo, na opinião de Heliodoro (2010), o *Expectation Gap* poderá ser reduzido através do desenvolvimento de políticas educativas a nível financeiro e de auditoria, as quais “têm dois objetivos: por um lado dar conhecimento aos utilizadores dos relatórios de auditoria do que consiste uma “auditoria às DF” e por outro fazer com que a mensagem transmitida pelo relatório seja entendida pelos utilizadores e pela sociedade em geral.

Este problema de comunicação é apontado por Humphrey *et al.* (1993) que referem que a comunicação da mensagem contida no relatório de auditoria poderá melhorar se os utilizadores do mesmo possuírem conhecimentos económico-financeiros. Neste âmbito, a AICPA sentiu a necessidade de melhorar a qualidade da comunicação entre o auditor e os utilizadores dos seus préstimos, pelo que várias foram as normas emitidas por este organismo visando “melhorar a perceção do público em relação ao papel do auditor, a emissão de um novo modelo de relatório de auditoria e um aumento na comunicação do auditor com os comités de auditoria”.

Ainda na opinião de Heliodoro (2010) deverá ser alterada a estrutura do relatório de auditoria, como forma de evitar a existência de questões dúbias no que concerne ao papel do auditor, no exercício das suas funções, e aos objetivos que estiveram na base para a realização da auditoria, sendo defendida a inclusão de dois parágrafos, isto é, no objetivo e natureza da auditoria e no processo do trabalho realizado pelo auditor. Complementarmente, é defendida a utilização de uma linguagem facilmente entendível aquando da elaboração do relatório de auditoria, por forma a que os conteúdos sejam perceptíveis para todos os utilizadores das informações financeiras, assegurando uma consciente tomada de decisões.

Na opinião de Gonzalo (1995, citado por Heliodoro, 2010) “as constantes procuras para que os relatórios de auditoria passem de uma informação codificada e dificilmente inteligível por quem não é especialista, e passem a ser do tipo mais divulgativo, mais explicativo, contando os problemas detetados, descrevendo com clareza as responsabilidades pela informação divulgada e os pontos onde o auditor encontra mais obstáculos”. Poderemos destacar que esta discussão também foi alargada ao nível institucional, pelo que, em Espanha, o Livro Branco de Contas (IACJC, 1997, citado por Heliodoro, 2010) refere que “no relatório de auditoria, que é um resumo e o resultado final do seu trabalho, convertem muitos dos problemas que é preciso solucionar na profissão de auditoria”, os quais seriam minimizadas se contemplasse o nível de precisão na planificação do trabalho e o grau de segurança utilizado, complementado com informações sobre as normas técnicas de auditoria aplicadas no desenrolar do trabalho do auditor e se a empresa prepara a informação financeira de acordo com os requisitos legais em vigor, de entre outros.

De acordo com Kow & Woo (1998) a redução do *Expectation Gap* poderá ser conseguida através da elaboração, por parte dos auditores, de relatórios mais extensos (fazendo referência à

natureza, significado e amplitude da auditoria), uma aposta na educação dos utilizadores da informação financeira (aumentando o seu conhecimento e consciencialização, tornando mais facilmente perceptível a comunicação dos méritos e das limitações das auditorias), o recurso a metodologias estruturadas das auditorias (traduzindo-se em auditorias com melhor qualidade) e a amplitude das responsabilidades e independência do auditor.

Na opinião de Humphrey *et al.* (1993, citado por Ribeiro & Carvalho, 2011), o *Expectation Gap* poderá ser extinto “através da clarificação dos deveres do auditor, como detetor de fraudes e a extensão das suas responsabilidades, incluindo as que estão relacionadas para com os *shareholders* e a sua independência, pelo que, ao longo das décadas tem-se vindo a fazer um esforço para mitigar este problema através da criação e implementação de normas de auditoria, isto é, novos regulamentos (Zhang, 2007 *apud* Ribeiro & Carvalho, 2011), os quais visavam diminuir o *Expectation Gap* através de auditorias mais detalhadas e melhores, apesar dos regulamentos criados até aos dias de hoje ainda não terem eliminado o problema.

Com o objetivo de mitigar o *Expectation Gap*, a profissão de auditoria tem vindo a aumentar o nível de responsabilidade dos auditores, através da comunicação aos investidores e público do verdadeiro papel do auditor (Zhang, 2007, citado por Ribeiro & Carvalho, 2011). Este autor estudou o impacto do *Expectation Gap* na qualidade da auditoria e concluiu que se o trabalho dos auditores for frequentemente inspecionado e se impuserem penalizações significativas para os que não cumpram as normas, será possível assegurar um maior cumprimento das mesmas.

Também na opinião de Ojo (2006) se a auditoria fosse objetiva, eliminando-se os conceitos subjetivos de “materialidade” e “materialmente significativo”, e com a implementação da educação na auditoria o *Expectation Gap* poderia ser reduzido ou mesmo eliminado, pois resolveria o problema das expectativas imoderadas, mas não vai resolver as questões relativas às normas incompletas/ineficientes as quais assentam em conceitos. Deste modo, considera-se que a informação é materialmente relevante se influenciar as decisões dos utilizadores da informação financeira, baseando-se no julgamento profissional dos auditores.

Parafraseando Ribeiro & Carvalho (2011), Epstein & Geiger (1994) referem que os investidores procuram níveis elevados de garantias sobre as DF, considerando que o aumento da educação dos clientes, *comités* de auditoria, reuniões com *shareholders* e organizações sobre os méritos e limitações da auditoria, levam a que um investidor mais informado irá exigir menos garantias absolutas por parte dos auditores, no que concerne aos relatórios de auditoria, considerando que para ir de encontro às expectativas da sociedade, deve-se expandir os serviços, isto é, assegurar um maior controlo interno, divulgações e trabalho na deteção de fraudes, originando um aumento na qualidade e diversidade das auditorias, além de um aumento do alcance dos serviços externos. Por outro lado, Lee *et al.* (2009) acreditam ser possível resolver o *Expectation Gap* em auditoria através da redefinição do papel dos auditores pois, se as expectativas da sociedade forem similares ao papel exercido pelos auditores, irá levar à diminuição das críticas e litígios contra os auditores”.

Capítulo II – *Expectation Gap* em Auditoria nos Municípios

2.1. Os Municípios Portugueses

Franco (1992) define o setor público como sendo “o conjunto das atividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrata e da desconcentração por eficiência”. Meneses & Martins (2013) consideram que “o Setor Público encontra-se dividido em dois grandes grupos: o Estado, em sentido lato, e as Empresas Públicas. O Estado em sentido lato comporta a Administração Central, a Segurança Social, a Administração Regional e a Administração Local”. Apesar da vasta abrangência do Setor Público, centraremos o estudo efetuado ao longo do presente trabalho numa perspetiva da Administração Local, mais concretamente nos Municípios. Atualmente, existem em Portugal, 308 Municípios, dos quais 278 encontram-se no Continente, na Região Autónoma da Madeira ascendem a 19 e a 11 na Região Autónoma dos Açores (Carvalho *et al.*, 2014).

A existência das autarquias locais (AL) encontra-se prevista no Art.º 6 da Constituição da República Portuguesa (CRP), ao referir que “o Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública”.

Deste modo podemos afirmar que as AL são detentoras de autonomia financeira, patrimonial, orçamental e administrativa (Moura, 2011). Complementarmente, no Art.º 3 da Carta Europeia de Autonomia Local define o princípio da Autonomia do Poder Local como sendo a “capacidade efetiva de as AL regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, e sob sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”. Assim, as AL são responsáveis, perante diversos destinatários, pela gestão dos recursos públicos locais, visando assegurar os interesses das suas populações (Carvalho *et al.*, 2014).

O Art.º 235 da CRP refere que “a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais”, considerando-as como “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”. Face ao estipulado nos Art.º 235 e 236 da CRP, no Continente “as AL são as freguesias, os Municípios e as regiões administrativas” e nas “regiões autónomas dos Açores e da Madeira compreendem Freguesias e Municípios.”

Face ao estipulado na Lei N.º 75/2013, de 12 de setembro, podemos verificar que a atuação das Autarquias Locais se rege de acordo com um conjunto de princípios que asseguram a obtenção de um grau de autonomia que assegure a prossecução dos seus objetivos e a gestão dos seus recursos, no que concerne às suas competências e atribuições, as quais têm subjacente a concretização do princípio da subsidiariedade, que se consubstancia na prossecução das funções de interesse local, satisfazendo as necessidades da população local (Art.º 4).

Amaral (2002, *apud* Jesus *et al.*, 2014) refere que as AL são “pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversas circunscrições

do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes”. O facto de as AL estarem mais próximas da população, faz com que estas tenham um conhecimento dos seus problemas reais de uma forma mais fácil”, pelo que considera o Município como sendo o elemento mais importante de todas as categorias de AL, visando a prossecução de interesses próprios da população residente na circunscrição concelhia, mediante órgãos representativos por ela eleitos.

No que concerne à organização e competências dos Municípios, a Lei prevê a existência de Órgãos próprios, isto é, o Órgão Deliberativo (a Assembleia Municipal) e o Executivo Colegial (a Câmara Municipal). Deste modo, Carvalho *et al.* (2014) referem que a Assembleia Municipal é o órgão que toma as grandes decisões e define as orientações do Município, ou seja, definir as principais linhas de orientação das políticas públicas locais. Por sua vez, o Órgão Executivo é responsável pela gestão corrente dos assuntos do Município, competindo-lhe executar as deliberações da Assembleia Municipal, elaborar e executar as opções do plano e a proposta de orçamento, bem como igualmente elaborar e aprovar o relatório de atividades e os documentos de prestação de contas, fazendo executar as políticas definidas pelo órgão Deliberativo.

Dias & Sarrico (2008) consideram que “os Municípios portugueses tendem a assumir um importante papel no seio do setor público, detendo mais atribuições e responsabilidades acrescidas na gestão de recursos públicos, na sequência de um processo de redistribuição de funções pelo Estado, a que se associa uma reforma da gestão pública em geral”.

2.2. Administração, Gestão Pública, Contabilidade, Controlo e Gestão de Riscos

Borges *et al.* (2013) consideram que “as mudanças na sociedade e a complexidade crescente que envolve as organizações da Administração Pública (AP) têm levado ao aumento do conhecimento e expectativas dos cidadãos em relação aos serviços públicos, uma vez que exigem melhores serviços com maior qualidade, eficiência, disponibilidade e acessibilidade”. Face ao exposto, “como forma de responder a este nível de exigência, os serviços públicos têm sofrido uma elevada pressão para melhorar a eficiência na utilização dos recursos públicos e, simultaneamente, não aumentar a despesa pública”.

Deste modo, podemos afirmar que o principal objetivo da informação financeira se traduz em “proporcionar informação relevante acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade, útil para as tomadas de decisão de uma vasta gama de utilizadores e demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados” (IPSAS 1, 2001, *apud* Nogueira & Jorge, 2011).

Fernandes (2007, citado por Nogueira & Jorge, 2011) sustenta que “os decisores necessitam, em diferentes momentos, de informação orçamental e patrimonial para projeções orçamentais,

decisões de carácter político decorrentes das atribuições e competências que lhes estão adstritas; apresentação de relatórios de execução a órgãos internos e/ou externos, de controlo político e técnico e, finalmente, para a apresentação de relatórios de contas”.

Ainda na opinião das autoras, e conforme estipulado no preâmbulo do POCAL⁶, pretende-se com a sua aprovação disponibilizar “informação oportuna, útil e fiável, de entre outros, aos decisores, e possibilitar uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respetiva eficiência, eficácia e economia”. Mediante a “integração da Contabilidade Orçamental, com a Patrimonial e a de Custos” pretende-se “melhorar a prestação de contas das autarquias, para que sirva de apoio à tomada de decisões. Yamamoto (2008, *op. cit.* Nogueira & Jorge, 2011) considera que se as DF forem eficazes na apresentação da informação financeira, certamente irão promover a sua utilização por parte dos diferentes grupos de utilizadores”, dependendo o uso da informação financeira (pelos decisores) de múltiplas variáveis, como o grau de utilidade das DF para as tomadas de decisão (Grossi & Reichard, 2009).

2.2.1. Administração Pública

Armstrong (2005, aludido por Lourenço *et al.*, 2011) considera que, “de acordo com a Organização das Nações Unidas (ONU), a generalidade dos seus Estados Membros (EM) reconhece como pilares fundamentais das suas AP’s a integridade, a transparência e a responsabilização dos seus agentes”. Na opinião do Instituto Federal de Brasília (2014) “a Administração Pública materializa-se no cumprimento da lei e no atendimento do interesse público”, para tal “é necessário que o próprio Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o cumprimento de seus objetivos” pois “os agentes que desempenham funções públicas praticam atos que devem ser controlados de modo a verificar se foram cumpridos com o objetivo de forma impessoal, sem privilégios e sem desvio de finalidade”.

Deste modo, Lourenço *et al.* (2011) referem que “esta preocupação com a transparência não é pois recente e tem vindo a ser reforçada pela adoção nas AP de conceitos e práticas da gestão oriundas das organizações privadas, bem como de transformações ocorridas no campo da teoria política e que reforçam a importância da participação do cidadão nos processos públicos de deliberação e tomada de decisão, para o que deverão dispor de toda a informação necessária. Assim, mais do que um fator de “simples” responsabilização dos agentes públicos, a transparência é agora considerada como a “alma” dos sistemas democráticos (Kierkegaard, 2009; Jaeger & Bertot, 2010), e da sua *governance* (OECD, 2002)”.

Bovens (2007, *op.cit.* Lourenço *et al.*, 2011) considera que como “contrapartida, a delegação de poderes e a confiança depositada impõe aos representantes políticos e aos demais agentes públicos a obrigatoriedade (moral e, em certa medida, legal) de prestarem contas sobre a sua

⁶ Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, aprovado pelo DL N.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

atuação, responsabilizando-se pelos seus atos perante os cidadãos (*accountability*⁷). Cada vez mais, revela ser imperioso o acesso, por parte dos cidadãos a toda a informação que possa influenciar a sua tomada de decisões, pelo que, na opinião de Lourenço, *et al.* (2011) “o conceito de transparência pode ser então entendido como um esforço para “tornar visíveis as ações e os procedimentos internos para os agentes que neles não estão diretamente envolvidos” (Moser, 2001), permitindo assim, no contexto da AP, “o acesso sem limitações, por parte dos cidadãos, a informação atualizada e fidedigna relativamente a processos de decisão e à eficácia e eficiência das instituições públicas” (Armstrong, 2005), visando “demonstrar o seu bom funcionamento” (Meijer, 2009)”. Complementarmente Slomski (2003, *apud* Cardoso, 2013) refere que é na AP é “onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability*, pois, quando a sociedade elege os seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

Bizerra (2011, *apud* Cardoso, 2013) defende que “a AP procura realizar os interesses públicos, tomando as decisões mais eficazes e eficientes para uma conformidade dos interesses envolvidos, fazendo-o de forma clara, transparente, para que tais decisões possam ser tecnicamente válidas e socialmente aceitáveis, já que estas entidades funcionam para servir a sociedade”. Ainda na opinião de Cardoso (2013) destaca-se que “cada vez mais as sociedades exigem transparência na defesa do interesse público o que provoca a necessidade dos Governos estarem na posse de mecanismos que conduzam os processos a essa clareza”.

Atualmente, podemos afirmar que a AP se encontra numa fase de mudança, pelo que necessita de dispor dos recursos adequados que lhe permitam dar resposta às progressivas solicitações por parte da sociedade (Marques, 2000). Assim, face à escassez dos recursos, e tendo como objetivo a maximização dos resultados, revela-se imperioso efetuar uma correta alocação dos mesmos.

Araújo (2004, citado por Lopes, 2011) considera que “nas últimas três décadas assistiu-se à reforma da AP em Portugal” a qual era considerada “uma estrutura gigante, ineficiente, ineficaz e apresentava custos muito elevados, sendo muito burocratizada e não responsável, bem como sobrecarregada de regras excessivas”, sofrendo pressões para reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços prestados (Gomes, Carvalho & Fernandes, 2009). “Foram várias as vozes que se manifestaram e reclamaram por uma administração menos cara, mais eficiente e que responda às necessidades de uma sociedade dinâmica e em constante mudança (Araújo, 2004).

Para mudar o funcionamento da AP, diversas estratégias foram aceitas, tais como cortes orçamentais, venda de bens do Estado, privatizações, contratação de serviços, introdução de medidas de desempenho, gestão por resultados e técnicas de gestão do setor privado. Estas medidas de reforma enquadram-se no modelo gestor conhecido por Nova Gestão Pública (NGP) e foram adotadas nos países ocidentais, a partir dos finais da década de 70” como forma

⁷ “Bovens aponta três efeitos importantes da *accountability*: (1) funcionar como um mecanismo de prevenção de corrupção e abuso de poder; (2) contribuir para o aumento da eficácia e eficiência da AP e das instâncias políticas; (3) e, fortalecer a legitimidade da governação (Przeworski *et al.*, 1999; Bovens, 2007, *apud* Lourenço, 2011)”.

de responder a problemas económicos e sociais, em especial, para que o funcionamento da AP se torne cada vez mais eficaz e eficiente”.

2.2.2. Gestão Pública

Face às restrições e limitações orçamentais existentes na gestão pública, revela-se imperioso que sejam efetuadas escolhas e tomadas decisões, tentando afetar (da melhor forma possível) os recursos existentes às necessidades que se pretende satisfazer (Marques, 2000). Lourenço *et al.* (2011) consideram que “a disponibilização de informação, por parte das entidades públicas, e a existência de mecanismos que facilitem o seu acesso, por parte dos cidadãos, constituem um pilar fundamental de um processo de responsabilização e prestação de contas por parte dos agentes públicos perante os cidadãos e, em última análise, para a melhoria da governação pública”.

Costa (2008, citado por Lopes, 2011) considera que “os auditores internos devem ter como objetivo principal assessorar o órgão executivo, apoiar o próprio Município nos diferentes níveis de gestão, procurando a eficiência da utilização dos recursos, contribuindo para uma adequada situação de equilíbrio do compromisso de utilização dos meios de controlo”. Deste modo o “auditor interno deve ter um profundo conhecimento do Município em que está inserido, quanto aos serviços, meios disponíveis e sua utilização, métodos, processos e tecnologias utilizados, pontos fortes e insuficiências”, devendo todos estes fatores contribuir para criar benefícios acrescidos, otimizando a sua utilidade no desempenho das funções de apoio à gestão (Barros, 1993). “Nos últimos anos, constatamos uma notável evolução quanto à abrangência de ambas as auditorias, não estando apenas limitadas às áreas contabilística e financeira, podendo hoje abranger todas as atividades, áreas e funções do Município (Pradas & Salvador, 1995)”.

Na opinião de Marques (2000) “as reformas a efetuar na gestão pública devem realçar aspetos, como sejam, o aumento da produtividade e eficiência, o aumento da flexibilidade e a capacidade de adaptação à procura, o controlo das despesas públicas e a modernização das relações de controlo e de prestação de contas na hierarquia do Estado”, conduzindo a uma “maior motivação, produtividade e obtenção de resultados” conducentes a benefícios concretos para a sociedade.

Dias & Sarrico (2008) defendem que “no âmbito de uma gestão autárquica mais eficiente e comprometida com os resultados, aos Municípios é exigida uma inequívoca formulação de objetivos (orientadores da sua atuação a curto, médio e longo prazos) e a correspondente fixação de metas, a par da existência de um sistema de informação com qualidade que não se limite ao orçamento e à contabilidade”. Cada vez mais, importa flexibilizar a gestão, pelo que importa ajustar os instrumentos de gestão existentes às novas realidades de atuação no domínio público, atender às suas especificidades em termos de recursos disponibilizados e dos *outputs* pretendidos pela atividade pública (Marques, 2000). Assim, “a questão da medição da *performance* da AP tem preocupado os responsáveis dos governos dos diferentes países, uma vez que não constituindo a obtenção de lucro uma preocupação das entidades públicas, torna-se difícil proceder à avaliação

da gestão, tanto mais que os indicadores geralmente utilizados são de cariz financeiro. Os indicadores chaves de *performance* devem cobrir as diferentes áreas da organização e a sua atualização deve ser periódica e frequente”.

Face à importância assumida pelo rigor e pela transparência na gestão, ressaltamos ser crucial dispor de informações relativas à atuação dos gestores, por forma a poderem ser estabelecidas comparações relativamente aos padrões de atuação de serviços análogos, facultando aos cidadãos um maior conhecimento e reduzindo as assimetrias da informação existente.

Marques (2000) considera que existem situações que permitem à AP melhorar e otimizar o seu desempenho, destacando-se o *Benchmarking* e o *Balanced Scorecard* (BSC), entre outros, pelo que defende que “uma política de *Benchmarking* pode ser utilizada a partir da determinação dos custos que se considera legítimo reembolsar, obtidos a partir de amostras, calculados com diferentes técnicas de estimativas. Outra possibilidade consiste em centrar o *Benchmarking* na análise dos custos necessários, pela medição da eficiência da atividade pública, aceitando que o nível da atividade é real, não podendo ser manipulada, nem pelo financiador, nem pelo gestor.

O BSC é uma metodologia criada por Robert Kaplan e David Norton, “que permite pôr em prática as iniciativas que conduzem à melhoria da *performance*, assegurando que a missão e as estratégias definidas para as organizações se mantenham vivas, ao mesmo tempo que permite identificar e estabelecer prioridades nas melhorias dos processos, bem como identificar e adotar as melhores práticas utilizadas por outros”. Deste modo, “a eficiência da gestão pública resulta da qualidade do desenho das instituições, bem como da atuação da administração, ao nível da delegação de poderes, das regras de financiamento e dos incentivos”, de entre outros.

Dias & Sarrico (2008) consideram que “apesar de outros métodos possíveis, é através de indicadores de desempenho (*performance indicators*) que, como nos diz Bittencourt (s/d), que o auditor busca identificar variáveis usualmente relacionadas com custo, tempo, qualidade do processo produtivo de bens e serviços da entidade auditada”, construindo um “raciocínio comparativo segundo padrões clássicos de séries temporais (desempenho anterior vs. desempenho corrente) ou de *cross-section* (desempenho corrente vs. padrão de comparação), seja este último um valor planejado, fixado normativamente ou verificado noutra organização”.

Ghisi (2000, *op.cit.* Dias & Sarrico, 2008) afirma ser fundamental o conhecimento prévio da existência de padrões destacando que não “adianta dispor de um conjunto de dados isolados, mostrando os resultados atingidos”, se os mesmos não são comparados com os “apresentados por instituições de natureza semelhante (*benchmarking*) no mesmo período de tempo, com uma série histórica de dados da mesma instituição e/ou com metas previamente traçadas”. Face à escassez de recursos existentes, a correta tomada de decisões traduz-se num fator que acrescenta valor às organizações, assegurando uma gestão eficiente e eficaz, permitindo concluir que a NGP “consiste em adequar os meios de intervenção pública aos fins previstos. Gerir implica a prossecução da eficiência na afetação de recursos públicos” (Marques, 2000).

O setor público atua num ambiente caracterizado por uma crescente complexidade e instabilidade, pelo que “os governos de muitos países da OCDE passaram a preocupar-se com uma gestão orientada para o cidadão-cliente, a eficiência na afetação dos recursos públicos, a eficácia na concretização dos objetivos e metas, para além da legalidade” (Dias & Sarrico, 2008). A Auditoria Interna pode ser considerada como sendo um órgão estratégico que se articula em parceria com a gestão municipal, verificando o cumprimento das normas legais e regulamentares, prestando consultoria às unidades orgânicas municipais, produzindo informações internas para o organismo e prestando assessoria ao Executivo.

2.2.3. New Public Management

Barros (2013, *apud* Kuhlmann, 2010) considera que a “*New Public Management* (NPM) teve a sua “origem na cultura anglo-saxónica no final de 1970 e início de 1980 tendo sido aplicado no Reino Unido, nos governos da primeira-ministra Margaret Thatcher e em alguns Municípios dos EUA. De seguida, os governos da Nova Zelândia e Austrália haveriam de adotar esta teoria (Gruening, 2001)”, começando em 1990 a NPM a ganhar força nos países da Europa Continental.

Na opinião de Hood (1991, *apud* Lopes, 2011) a NPM caracteriza-se, essencialmente, por sete aspetos interligados entre si, destacando-se a “profissionalização da gestão nas organizações públicas; padrões de desempenho e medidas de avaliação; ênfase no controlo e nos resultados; desagregação das grandes unidades do setor público; introdução da competição no setor público; primazia aos estilos e práticas de gestão do setor privado; e ênfase na disciplina e moderação na utilização dos recursos.

Assim, segundo Denhardt (2004), os princípios da NGP são: servir os cidadãos, visar o interesse público, dar preferência ao cidadão, pensar estrategicamente e agir democraticamente, reconhecendo que a *accountability* não é simples. Segundo Osborne & Gaebler (1993), as ideias da NGP vão de encontro a um processo idêntico à globalização, pressupondo-se que estejam relacionadas. De acordo com Hood (1998), citado por Araújo (2004), “cada país adota diferentes formas de gerir os seus serviços públicos, principalmente na forma como as políticas, as leis e a administração se interligam. No entanto, o sucesso do desempenho organizacional depende do contexto organizacional, de ideias e crenças que se ajustam à estrutura”. Assim, o Estado preocupa-se “com as questões sociais e com as políticas públicas a serem compatíveis com as rápidas mudanças, a AP passou por diversas fases, adotando nos últimos tempos ferramentas como o plano e a gestão estratégica de modo a enfrentar os diversos problemas que foram surgindo no século XXI, com vista a prevenir o Estado das crises e dos contratempos externos”.

Deste modo, Lopes (2011) considera que “a introdução do controlo e da contabilidade de gestão no setor público, como consequência das iniciativas da NGP, estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos anos, no sistema de contabilidade pública em geral, cujo principal objetivo passou a ser o de facilitar a tomada de decisões perante os diversos utilizadores,

de modo a fornecer resultados cada vez mais claros e consistentes” (Jackson & Lapsley, 2003; Cavaluzzo & Ittner, 2004; Lapsley & Wright, 2004; Bogt, 2008; Reginato, 2008). Devido à “necessidade de reduzir a despesa pública devido à escassez de recursos, surge a necessidade de aumentar a eficiência do setor público (Collier, 2001; Reck, 2001; Smith, 2004; Johnansson & Siverbo, 2009), pelo que os “Municípios vêm sendo pressionados a tornarem-se cada vez mais eficazes e eficientes bem como a proporcionar um serviço de maior qualidade, promovendo a transparência e a *accountability* (Hood, 1991; Hood, 1995; Broadbent & Guthrie, 1992; Barberis, 1998). Os que têm mais dificuldades, devem estar mais preocupados em adotar novas técnicas de contabilidade de forma a melhorar o seu desempenho (Van Helden & Tillema, 2005)”.

As reformas efetuadas nas estruturas de Gestão e na Contabilidade do Setor Público procuravam reforçar a transparência e melhorar a qualidade do relato financeiro para os decisores em geral (Olson *et al.*, 2001; Caperchione, 2006; Lee, 2008; Cohen, 2007; Hookana, 2008; Reginato, 2008, *apud* Nogueira & Jorge, 2013), tendo sido englobadas no *NPM* (Guthrie *et al.*, 1999).

Deste modo, Borges *et al.* (2013) consideram que “o paradigma da *NPM* marca o ponto de partida de um conjunto de reformas que têm sido introduzidas na AP (Hood, 1991 e 1995), nomeadamente a adoção de modelos de gestão por objetivos e a quantificação de resultados” o que tem “conduzido à necessidade da adoção de ferramentas de contabilidade de gestão estratégica, desenvolvidas e utilizadas primeiramente na esfera privada, como é o caso do BSC”. Marques (2000) refere que a *NPM* “vê no mercado o princípio que deve guiar toda a sociedade”, pressupondo que “a gestão empresarial é superior à gestão pública; logo, a solução passa pela transferência das atividades governamentais para o setor privado, promovendo as privatizações. Não sendo possível privatizar todas as atividades do Estado, então, para as operações administrativas residuais, devem importar-se práticas de gestão empresarial”.

Barros (2013) refere que, de acordo com a “teoria da *NPM*, a introdução de medidas de gestão de desempenho, iria gerar mais e melhor informação quer para os decisores, quer para os demais *stakeholders*. Por outro lado, a definição de indicadores de gestão permitiria a responsabilização dos gestores pelos resultados alcançados. Ou seja, a verdadeira *accountability* visa o cumprimento do seu objetivo central, ou seja, melhorar a eficiência e a qualidade da decisão”. Deste modo, Marques (2000) considera que “as instituições não ficaram alheias a estas mudanças”, verificando-se uma maior responsabilização na tomada de decisão e um aumento do controlo “*à posteriori*”, materializado em esquemas de avaliação”, sendo “a autonomia na tomada de decisão a melhor solução para a complexa natureza das tarefas, que não se compadeçam com procedimentos excessivamente normalizadores”, constatando-se a necessidade de “introduzir novas formas de gestão que conduzam a maior motivação, produtividade e obtenção de resultados, que possam traduzir-se em benefícios concretos para a sociedade”, sendo contudo “necessário clarificar os objetivos de cada processo, determinar exatamente como medir e quem mede a eficiência das funções a todo o tempo”.

Nogueira *et al.* (2012) consideram que assistimos nas últimas décadas a “reformas significativas na Contabilidade Pública e no relato financeiro das entidades públicas”, passando os novos sistemas contabilísticos a assegurar não só o cumprimento da legalidade e controlo orçamental, através de informação essencialmente em base de caixa (contabilidade orçamental), como também a disponibilizar informação sobre a afetação e utilização eficiente dos recursos públicos, em base de acréscimo (contabilidade patrimonial e de custos). Assim, o sistema de informação contabilística no Setor Público passou a estar orientado para a divulgação de informação útil e oportuna, permitindo aos seus utilizadores avaliar e tomar decisões de forma mais racional e lógica (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Bovens, 2005; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008).

De um modo geral, as reformas introduzidas na Contabilidade do Setor Público visam a melhoria do relato financeiro para os tomadores de decisões e *stakeholders*. Esta melhoria é uma condição necessária para o reforço da responsabilidade e de desempenho das organizações do Setor Público, assumindo, deste modo, a informação financeira um papel fundamental nas decisões tomadas dentro das organizações (Pettersen, 2001)”.

Jesus *et al.* (2014) consideram que se registou “uma mudança ao nível da administração financeira do Estado, uma vez que o modelo de gestão financeira passa a estar centrado na obtenção de informação sobre os níveis de eficiência e eficácia, bem como sobre os *outputs* e *outcomes* produzidos pelos serviços públicos, e não apenas nos *inputs* e no cumprimento da lei” (Costa e Serra, 2010; Lapsley, 1999; Hood, 1995). Face ao exposto, “desde a década de 90 o modelo burocrático da administração pública tradicional, que se preocupava essencialmente com a lei e o seu cumprimento” está em declínio, ao invés do modelo de gestão centrado numa elevada aproximação dos serviços às pessoas e as suas necessidades (Dunleavy e Hood, 1994)”.

Na opinião de Nogueira *et al.* (2012) “a adoção das práticas do setor empresarial no Setor Público Administrativo, inclusive na Administração Local, levou ao aparecimento de um novo paradigma de gestão. A responsabilidade dos dirigentes das entidades públicas em prestar contas, através de relatórios financeiros, apenas divulgando a forma como foram aplicados os fundos, deixou de ser a preocupação fundamental” passando “a ser responsabilizados pela eficiência e eficácia dos fundos por si utilizados.

Em consequência das transformações sentidas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades do Setor Público Administrativo deixaram de dar resposta às atuais exigências, originando novos objetivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica” (Lapsley, 1999; Brignall & Modell, 2000; Lapsley & Pong, 2000; Ter Bogt & Van Helden, 2000; Mir & Rahaman, 2007; Ter Bogt, 2008). Jesus *et al.* (2014) consideram que “a NPM pretende diminuir ou eliminar as diferenças entre o setor público e o privado, mudando a ênfase do processo de *accountability* no sentido de uma maior ênfase na responsabilidade em termos de resultados (Carvalho *et al.*, 2012b; Hood, 1995)”. Face ao exposto, Nogueira & Jorge (2013) consideram que “neste contexto de mudança, a informação financeira passou a assumir um papel fundamental nas decisões tomadas dentro das organizações (Pettersen, 2001)”. Em virtude “da

crise económica global de 2010, os governos, em particular na Europa, viram agora reforçadas as suas preocupações com a transparência e *accountability* (Ernest and Young, 2010)”, passando as DF das entidades públicas a serem preparadas recorrendo a sistemas de contabilidade modernos que permitam assegurar a fiabilidade, exatidão e oportunidade da informação financeira, afiguram-se, agora mais do que nunca, como uma ferramenta fulcral para o bom desempenho das entidades do Setor Público”.

Ao nível do sistema contabilístico português, tal como na Administração Local, também se verificaram alterações no que concerne à gestão e Contabilidade Pública, pelo que assistimos a algumas “reformas”. Assim sendo, Nogueira & Jorge (2013), referem que, em Portugal, o processo de reforma global do sistema contabilístico público teve o seu início na década de noventa, com aquilo que ficou conhecido como Reforma da Administração Financeira do Estado – RAFE, assentando (principalmente) na aprovação do POCAL que procurou implementar novas medidas de controlo e transparência, as quais visavam “dotar a gestão autárquica de novos instrumentos para apoiar o processo de tomada de decisões e CI”.

Deste modo, o POCAL introduziu alterações no sistema contabilístico autárquico em Portugal, ao nível da forma e conteúdo das DF e orçamentais preparadas e divulgadas pelos Municípios portugueses, destacando-se (de entre outras) como principais alterações a introdução do regime do acréscimo, “em complemento ao regime de caixa, a integração de três subsistemas contabilísticos (Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos) e alterações verificadas no relato da informação financeira” (Nogueira & Jorge, 2013), conduzindo a que “a informação financeira, para além de assumir um papel relevante na prestação de contas ou *accountability*, passou também a assumir um papel fundamental no apoio às tomadas de decisão e controlo internos” (Nogueira *et al.*, 2012).

Assim, “no seguimento destes acontecimentos verifica-se um aumento da autonomia dos serviços públicos e a introdução de mudanças no sistema de informação contabilística, de forma a aumentar o rigor e a transparência das contas públicas, o que proporcionou uma melhoria nos índices de eficiência, eficácia e economia” (Borges *et al.*, 2013). Marques (2000) defende que “uma Administração que pretenda adotar uma gestão dos serviços públicos deve proceder a uma mudança cultural, com enfoque nos circuitos de tomada de decisões, na gestão dos recursos humanos, flexibilização das configurações jurídicas que adotam, redefinição dos centros de responsabilidade”, acrescentando que “a mudança é necessária se se pretender passar de um conceito de administração a um verdadeiro conceito de gestão pública. Um modo de alterar o modelo implementado sem o afastar da realidade é sendo seletivo em determinadas situações ou atuar de forma gradual, seguindo esquemas participativos e pouco dirigistas, mas inequívocos”.

Frederickson (1996), Kellough (1998), Araújo (1999), Farnham e Horton (1999) e Parker e Bradley (2000, *apud* Lourenço *et al.*, 2011) consideram que “de entre as diferentes matrizes dos movimentos de reforma e modernização das AP, podem-se identificar algumas características-chave comuns, nomeadamente:

- maior disciplina e parcimónia no uso de recursos;
- orientação para o cliente;
- novas formas de prestação dos serviços (descentralização, PPP);
- fragmentação da AP em redes de unidades mais pequenas;
- separação entre a formulação e a implementação das políticas;
- descentralização da autoridade e *empowerment*⁸ dos funcionários e cidadãos;
- medição e avaliação da *performance* e enfoque nos resultados;
- adoção de novas tecnologias como um meio para prestar os serviços e interagir com os cidadãos”.

Todas estas iniciativas encetadas visam reforçar a transparência e fidedignidade, simplificando o acesso à informação, permitindo ao cidadão deixar de “estar dependente das análises que lhe são disponibilizadas podendo verificá-las, ou mesmo realizar as suas próprias análises. Só o cumprimento destes requisitos assegura, numa primeira instância, que os governos estão a ter efetivas preocupações com a qualidade da informação prestada, em termos de relevância, rigor e acessibilidade, condição primeira para a transparência” Lourenço *et al.* (2011).

Hood (1995) Barzeley (2001) e Pollit and Bouckaert (2004, *apud* Nogueira & Jorge, 2013) defendem que “a introdução dos princípios da NGP alterou o significado e o conteúdo da *accountability* do Setor Público”, deixando de ser “concebida como mero cumprimento de normas e procedimentos, mas como necessidade de prestar contas sobre a afetação e utilização dos recursos públicos nos resultados alcançados (Ter Bogt and Van Helden, 2000; Mir and Rahaman, 2007; Neilson and Gregor, 2007; Ter Bogt, 2008; Hookana, 2008)”.

Johansson & Siverbo (2009), Van Helden & Tillema (2005, *op. cit.* Jesus *et al.*, 2014) sustentam que as organizações públicas são “fortemente pressionadas para aumentarem os índices de eficácia, eficiência e de qualidade dos serviços prestados”, apesar de sofrerem, em paralelo, “grandes restrições orçamentais devido à necessidade de conter a despesa pública; por esta razão, e de forma a aumentar as suas fontes de financiamento, o setor público tem vindo a adotar os mecanismos do setor privado em vários países ”levantando algumas questões em virtude das diferenças existentes entre o setor público e o privado” (Lapsley, 2009).

2.2.3.1. Transparência nas Autarquias Locais

Na opinião de Marques & Almeida (2004), “os antigos procedimentos de fiscalização mostram-se insuficientes e novos mecanismos de controlo têm de ser instalados”, sendo necessário existir uma “prática regular da auditoria no setor público, que atinja novos alcances, para avaliar a correta aplicação dos recursos públicos, é cada vez mais uma realidade”. Por sua vez, a TIAC – Transparência e Integridade Associação Cívica (2013) refere que o Poder Local é um poder de

⁸ Assegurar maior participação nas atividades da entidade, aumentando a autonomia e responsabilidades.

proximidade e devido à sua estrutura e funcionamento “poderá dar uma boa ou má conotação a essa relação de proximidade com os cidadãos: onde a separação entre público e privado é clara e inequívoca, a proximidade traduz-se num maior pluralismo de perspetivas e numa maior transparência e responsabilização da forma como são tomadas as decisões e geridos os recursos públicos; onde essa proximidade resulta numa sobreposição pouco saudável de interesses públicos e privados, reina a opacidade, a discricionariedade e a deficiente prestação de contas”.

Atendendo a que a TIAC conta como objetivo prioritário a melhoria da qualidade da democracia local, propôs-se a desenvolver um Índice de Transparência Municipal (ITM) que permita ao decisor e cidadão, obter informações respeitantes ao grau de transparência de todos os Municípios. Assim, consideram que atualmente são adotadas novas formas de gestão cujo enfoque assenta na relevância e transparência da informação, sem descurar o controlo (Marques & Almeida, 2004). Face ao exposto, os autores sustentam que, “nos últimos anos, na maioria dos países da OCDE, pôs-se em prática um programa abrangente de reformas direcionado a introduzir melhorias nos serviços prestados pelas administrações públicas, tentando ir ao encontro das suas necessidades e assegurar a eficiência e a qualidade desses serviços, sem descurar a aproximação aos cidadãos⁹”, os quais apresentam receios e desconfiança na maioria dos organismos de controlo, em virtude das recentes fraudes contabilísticas de grandes empresas norte-americanas.

Nogueira *et al.*, 2012 consideram que “nos últimos anos, foi aprovada, particularmente para a Administração Local portuguesa, legislação no sentido de dar resposta às atuais necessidades dos utilizadores da informação financeira (nomeadamente às necessidades dos órgãos autárquicos) impostas pela urgência de uma melhor eficácia, eficiência e economia dos recursos públicos (cada vez menos disponíveis), maior transparência e controlo”.

Atualmente, Marques & Almeida (2004) defendem que o “cidadão adquire um novo papel e torna-se elemento fundamental para a gestão pública, pois é a ele que a informação se dirige” pelo que consideram que “o modelo de prestação de contas tem vindo a ser alterado, precisamente porque são os cidadãos quem, através dos impostos, financia a atividade pública, daí que devam ter acesso à informação financeira pública. É aqui que o controlo externo ou auditoria externa assumem grande relevo, pois a fiabilidade das contas pode não ser garantida se não for acompanhada de um relatório”.

Ludícibus, Marion & Pereira (2003, p. 118, citados por Neto *et al.*, 2005) consideram que uma das qualidades da governança corporativa “é a transparência, fazendo uma associação direta entre esta com o termo *disclosure*. Segundo os autores, a governança corporativa representa um sistema que assegura aos proprietários e demais interessados uma gestão organizacional com equidade (*fairness*), transparência (*disclosure*), responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e cumprimento de normas (*compliance*)”.

⁹ Bem como os demais utilizadores, isto é, consumidores, investidores e *stakeholders*.

Cardoso (2013) refere que, “de acordo com a *United Nations Global Compact (UNGC)* (2009) o relato público traduz-se na formalização da transparência, sendo esta a primeira linha de defesa contra a corrupção¹⁰, complementando que a *Transparency Internacional*¹¹ (TI), constituída em 1993 tem como principal objetivo incrementar globalmente os níveis de transparência na AP, considerando que “através da transparência, as organizações podem comunicar com os *stakeholders* e com o público os seus valores e políticas, e como eles são traduzidos em ação” (TI, 2011, *apud* Cardoso, 2013).

Importa destacar que a TIAC é representante oficial da TI em Portugal, sendo que se encontra a desenvolver um projeto de avaliação relativo ao grau de transparência do poder local, mediante uma análise de diversas informações disponibilizadas nos *websites* dos Municípios, sendo o resultado obtido com esta análise consubstanciado no ITM, composto por 76 indicadores agrupados em sete dimensões: Informação sobre a organização; Composição Social e Funcionamento do Município; Planos e Planeamento; Impostos, Taxas, Tarifas, Preços e Regulamentos; Relação com a Sociedade; Contratação Pública; Transparência Económico-Financeira e Transparência na área do Urbanismo. Deste modo, todos estes esforços encetados tendem a reforçar a transparência e confiança dos e nos Municípios, mediante a disponibilização de informação *online*, tal como decorre do estipulado para as boas práticas de *governance* internacionais (TIAC, 2013).

Neto *et al.* (2005) consideram que a divulgação dos elementos constantes nas contas públicas pressupõe o fornecimento de informações que sejam confiáveis e relevantes para os interesses dos seus destinatários, apoiando-os nas suas decisões, pelo que a existência de transparência assume primordial destaque. Esquemáticamente, poderemos caracterizar a Transparência das contas públicas da seguinte forma:

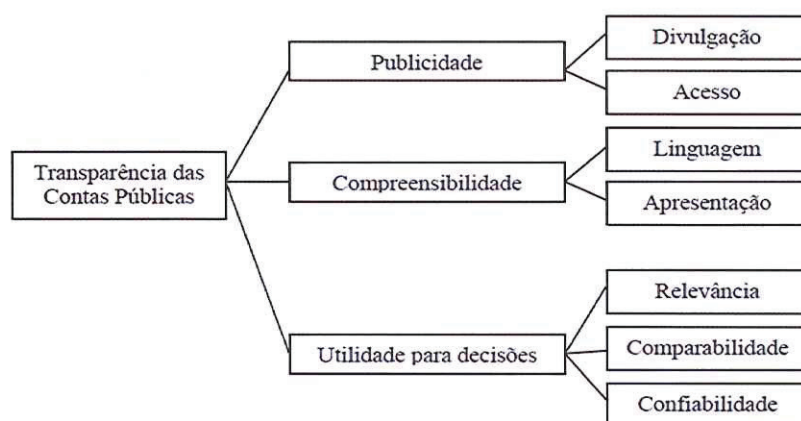


Figura 2 – Elementos da Transparência das Contas Públicas

Fonte: Neto *et al.*, (2005, p.7)

¹⁰ Na opinião de Sousa (2009, *apud* Cardoso, 2013), pode ser entendida como “o abuso do ofício público para fins privados, através de uma troca oculta que implica a violação de determinados princípios orientadores.”

¹¹ Trata-se de uma organização não governamental, sem fins lucrativos.

Lourenço *et al.* (2011) reconhecem “a importância de os diversos agentes públicos tornarem escrutináveis as suas ações e reportarem a utilização de recursos colocados à sua disposição, responsabilizando-se perante os cidadãos relativamente a desvios face a padrões de atuação e de eficácia estabelecidos (Meijer, 2003; Armstrong, 2005). Neste contexto, o acesso à informação, por parte dos cidadãos, constitui a primeira etapa e é essencial para um processo de responsabilização, facultando os dados necessários para a avaliação das ações dos agentes públicos (Meijer, 2003; Kierkegaard, 2009)”.

Uma das principais vias utilizadas para reforçar a transparência e o acesso aos dados, traduz-se na “utilização de Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) nas AP, modernizando os seus processos internos, facilitando a interação com cidadãos e empresas, e reduzindo os custos de recolha, distribuição e acesso à informação oficial.

O resultado” assenta na “redução da complexidade administrativa e aumento da transparência (Araújo, 2002, citado por Lourenço *et al.*, 2011), pelo que “têm vindo a ser propostas diretas para a disponibilização de dados por parte das entidades oficiais”, reforçando que todos estes esforços visam ilustrar “de forma cabal a cada vez maior importância que é atribuída à transparência de atuação das AP e à conseqüente maior responsabilização (*accountability*) dos seus agentes. Esta tendência não é recente”, sendo “reconhecida em diversos fóruns e alvo de atenção por parte de responsáveis políticos, instituições internacionais e associações da sociedade civil”, permitindo aos cidadãos avaliar o resultado das políticas implementadas e afetação dos recursos.

Também a nível internacional assistimos à produção de resultados, ao nível da “ construção de índices de transparência baseados no grau de disponibilização de um conjunto de documentos contabilísticos e de prestação de contas (com ênfase para as características do seu conteúdo), aferido a partir da facilidade de acesso e formato da informação” (Lourenço *et al.*, 2011).

Gonçalves (2011) considera que “a fraude de relato financeiro resulta de distorções intencionais ou omissões de montantes ou divulgações no relato financeiro de forma a enganar os seus utilizadores”, pelo que “de acordo com a ISA 240 #5 “um auditor que conduza uma auditoria é responsável por obter uma segurança razoável de que as DF tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude, quer por erro”. Os auditores têm a responsabilidade de obter “segurança razoável” e não segurança absoluta”.

Deste modo, ainda na opinião de Gonçalves (2011) podemos referir que “a prevenção e deteção de fraude de relato financeiro são hoje o centro da atenção de investidores, legisladores, gestores e auditores. Ao longo da década de 90 foram feitos inúmeros esforços para melhorar a eficácia dos auditores, gestores e encarregados da governação na prevenção da fraude de relato financeiro”.

Assim sendo, “os auditores independentes desempenham um papel fundamental na deteção de fraude de relato financeiro”, enquanto que “os investidores, financiadores olham para o processo

de auditoria para obter segurança e confiança na fiabilidade das DF e baseiam-se nela para a tomada de decisão”. Da articulação e da conjugação dos desenvolvimentos, no que concerne à teoria política e à NGP, assistimos a um reforço do papel da disponibilização de informação e, conseqüentemente, aumento da transparência dos e nos organismos políticos e administrativos, resultando numa melhoria global da *governance* pública e permitindo aos cidadãos avaliarem a eficiência das AP relativamente à gestão dos recursos (escassos) que dispõem e os mecanismos utilizados aquando da prestação das contas (Lourenço *et al.*, 2011).

2.2.4. Contabilidade

Marques (2000) considera que, “tradicionalmente, a Contabilidade Pública orientou a sua atividade para o controlo orçamental, ao longo das suas distintas fases: autorização, processamento, liquidação e pagamento. Trata-se de uma contabilidade de fluxos, afastada das convenções seguidas pela contabilidade privada”. Lapsley (1999) e Cohen (2007, *apud* Nogueira *et al.*, 2012) referem que “as Diretrizes emitidas, a nível internacional, pelas organizações profissionais (e.g. GASB e IPSASB) têm também impulsionado as reformas da Contabilidade Pública” ao nível da “promoção da implementação da contabilidade de acréscimo e na melhoria do relato financeiro das entidades do Setor Público, com vista à divulgação de informação útil e oportuna para as tomadas de decisão e controlo”.

Face às necessidades existentes, assistimos a reformas e atualizações (também a nível internacional) na Contabilidade Pública, em geral, e na Contabilidade Autárquica, em particular, tendo como principal objetivo fazer com que a informação produzida se tornasse mais, diversificada e útil para a tomada de decisões, assegurando uma maior transparência e melhor gestão dos recursos disponíveis, “reduzindo a tradicional preocupação com a prestação de contas e o controlo da legalidade, associada ao cumprimento das regras do Orçamento para a gestão dos fundos públicos (Benito *et al.*, 2005, *apud* Nogueira & Jorge, 2013).

Tradicionalmente, a Contabilidade assentava numa base de Caixa, tendo sido alterada para uma Contabilidade que tinha como base o acréscimo (Christiaens, 2001; Paulsson, 2006; Ouda, 2008, *op.cit.* Nogueira & Jorge, 2013), o que conduziu a alterações na forma e no conteúdo dos relatos financeiros divulgados.

Deste modo, podemos afirmar que, na opinião de Ouda (2004 e 2007) e Caba *et al.* (2009), citados por Nogueira *et al.* (2012) “a introdução da contabilidade de acréscimo e, por conseguinte a implementação das *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*, conduziu a uma inovação total ou radical dos sistemas de Contabilidade Pública, permitindo que o sistema de informação contabilística evolua para um paradigma de maior utilidade (Lüder, 1992). A diferença mais significativa reside nos atuais objetivos gerais do reporte financeiro agora também direcionado para os utilizadores internos e para as suas necessidades informativas”.

Ouda (2004 e 2007, referenciado por Nogueira *et al.*, 2012) considera que “a recente reforma da Contabilidade Pública assenta na mudança de um sistema de contabilidade pouco informativo para um sistema que permita a divulgação de informação mais abrangente e adequada sobre gestão dos recursos públicos, e proporcione uma base para melhorar o controlo financeiro das atividades governamentais”. Deste modo, pretende-se “uma Contabilidade mais informativa e útil para as tomadas de decisão e prestação de contas (Lüder, 1992), passando a assentar num paradigma da utilidade, que proporcione mais informação”.

Nogueira & Jorge (2013) defendem que também em Portugal, nos últimos anos existiram mudanças na temática, as quais conduziram “à apresentação de um novo modelo de relato financeiro mais abrangente e informativo”.

Face ao exposto, para a Contabilidade Autárquica “a reforma pretendeu a disponibilização de mais e melhor informação, oportuna, útil e fiável, de entre outros, aos decisores internos, e possibilitar um maior controlo e transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos locais (cada vez mais escassos), com vista a maximizar a respetiva eficiência, eficácia e economia”. Deste modo, procura-se que o relato financeiro das entidades do Setor Público providencie “informação útil aos utilizadores, quer para os propósitos de *accountability*, quer para apoiar as decisões de afetação de recursos, decisões políticas e sociais.” (IPSASB: CF-ED 1, 2010:§1.10, citado por Nogueira, 2012).

Importa destacar que a informação financeira visa facilitar uma eficaz e eficiente tomada de decisões, pelo que os sistemas contabilísticos deverão ser encarados como ferramentas que minimizam a complexidade do processo de tomada de decisão e reduzir a incerteza do decisor na tomada de decisão, fundamentando a sua escolha (Grossi *and* Reichard, 2009, citado por Nogueira & Jorge, 2013).

Deste modo a recente informação financeira foca-se na “necessidade de proporcionar informação útil aos diferentes utilizadores, descurando a importância atribuída ao mero cumprimento de um conjunto de procedimentos estabelecidos (Rutherford, 1992), assentando, na opinião de Holder & Cherry (1981), o êxito deste processo de comunicação na utilidade da informação divulgada no sistema de informação contabilística” (Nogueira *et al.*, 2012).

Nogueira & Jorge (2013) referem que “de acordo com o *Conceptual Framework Exposure Draft 1* do IPSASB (IPSASB:CF-ED 1, 2010:§1.6; §BC1.10), o relato financeiro das entidades do Setor Público compreende informação acerca do seu passado, presente e futuro, útil aos diversos utilizadores, incluindo informação financeira e não financeira quantitativa e qualitativa, sobre a concretização dos objetivos financeiros e de prestação de serviços no período corrente” complementado com informações “sobre atividades e prestação de serviços futuros e consequentes necessidades de recursos”, pelo que “adicionalmente às DF, as entidades do Setor Público devem reportar informação acerca das suas atividades, planos, desempenho e informação prospetiva sobre as condições económicas e outros fatores” influentes.

Jesus *et al.* (2014) referem que “a reforma do sistema de contabilidade dos Municípios portugueses foi marcada pelo POCAL, sendo este obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas (N.º 1 do artigo 2º)”. Uma das principais inovações do POCAL consubstanciou-se na obrigatoriedade da implementação de “um sistema de contabilidade de custos (orientado para as atividades e *outputs* produzidos), para além da contabilidade orçamental e patrimonial.

Desta forma, foram criadas condições para uma contabilidade pública moderna, que constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão das AL, sendo indispensável no auxílio ao processo de tomada de decisão (Almeida, 2005). No entanto, os Municípios portugueses têm dado ênfase à produção de informação orçamental e financeira, (sendo esta fortemente fiscalizada e controlada pelo Tribunal de Contas), desvalorizando a aplicação e o desenvolvimento da contabilidade de custos (Jorge *et al.*, 2011; Carvalho *et al.*, 2006; Fernandes *et al.*, 2006 *apud* Jesus *et al.*, 2014).

Nogueira *et al.* (2012) consideram que “perante as mudanças ocorridas na gestão pública, os sistemas contabilísticos das entidades da AP deixaram de dar resposta às atuais exigências, originando novos objetivos que conduziram a uma mudança da sua estrutura conceptual e metodológica”.

Assim sendo, introduziram-se “novos instrumentos contabilísticos, como o regime do acréscimo na elaboração das DF, complementando o tradicional controlo de caixa e dos compromissos”. Benito *et al.* (2005) consideram que “dotar a Contabilidade Pública de um conteúdo mais amplo para que a informação elaborada seja útil para as tomadas de decisão foi a característica comum de todas as reformas levadas a cabo em diferentes países”.

Deste modo, “o atual contexto organizacional do Setor Público, estabelecido pelo paradigma da NPM, assente na promoção da transparência e *accountability*, bem como na melhoria dos índices de economia, eficiência e eficácia da atividade governamental (Hood, 1991; Broadbent & Guthrie, 1992; Osborne & Gaebler, 1993; Olson & Peters, 1996; Olson *et al.*, 1998; Broadbent & Laughlin, 1998; Lapsley & Pallot, 2000; Lapsley, 2001 e 2009; Samaratunge *et al.*, 2008) e conduziu a novos desenvolvimentos na investigação em Contabilidade” (Nogueira *et al.*, 2012).

As reformas no Setor Público encetadas ao longo das últimas três décadas “resultaram de um conjunto de fatores económicos, sociais, políticos e tecnológicos, entre os quais os problemas de défice orçamental”. Olson *et al.* (2001) referem que “o resultado final da NPM reflete-se na alteração dos elementos básicos e na expressão prática dos sistemas de” *accountability*, “destinados às instituições públicas e respetivas unidades organizacionais”, centrando-se a NPM na redução” do *gap* “entre os setores público e privado, aproximando as práticas do Setor Público das práticas do setor privado (Hood, 1995; Laspley, 2009), enfatizando o processo de prestação de contas para uma maior responsabilidade em termos de *outcomes* e resultados (Hood, 1995).

A necessidade crescente, sentida pelos Governos, em melhorar o processo de *accountability*, interna e externa, perante os órgãos legislativos e cidadãos em geral, nas democracias modernas de economias de mercado (Olson *et al.*, 2001; Chan, 2003; Lee, 2008; Hookana, 2008; Reginato, 2008), levou ao desenvolvimento de um novo sistema de informação contabilística, no Setor Público, capaz de proporcionar informação adequada para as tomadas de decisão. Olson *et al.* (2001) consideram que instituir uma maior qualidade no processo de decisões no Setor Público constitui o requisito principal da NPM” (Nogueira *et al.*, 2012).

Ainda na opinião das autoras é possível afirmar que “no âmbito da Contabilidade Pública, o movimento do paradigma da NPM teve efeitos profundos nas práticas contabilísticas (Hood, 1991 e 1995). A NPM é o modelo de reforma que privilegia a quantificação e os resultados onde a Contabilidade tem um papel central (Pallot, 1992; Olson *et al.*, 1998; Lapsley, 1999 e 2009; Hyndman & Connolly, 2011)”.

Importa destacar que “com o modelo de gestão pública instalado pela NPM, o processo tradicional de *accountability* predominante até então no Setor Público, *accountability* financeira e legal, tornou-se insuficiente para medir a eficiência dos governantes e gestores públicos”, o que levou “ao aparecimento de uma nova responsabilidade, designada por *accountability* de gestão (Guthrie, 1998; Mack, 2004).

Por outro lado, a crescente autonomia dos governantes do Setor Público, no que respeita às tomadas de decisão, exigia outro tipo de informação para além, da informação preparada na base de caixa”. Assim, “o sistema de contabilidade baseado no regime de caixa foi, deste modo, considerado insuficiente para atender à mudança das necessidades de informação da gestão, designadamente por não permitir uma imagem correta da situação financeira e não divulgar informação adequada e útil para facilitar o processo de controlo, planeamento e avaliação de desempenho (Cohen, 2007; Lapsley, 1999)”.

2.2.5. A Auditoria e a Certificação Legal das Contas nas Autarquias Locais

“A auditoria no setor público tem como objetivos emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade. Sendo que a adequação da gestão dos fundos públicos prende-se com a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização” (Mateus, 2004, p. 115, *apud* Félix & Morais, 2013).

Moura (2011) defende que “nos últimos anos a comunicação social tem feito eco de situações que envolvem os responsáveis pelas Autarquias, relacionadas com atos que ferem as boas práticas de gestão e da prestação de contas. Com o objetivo de prevenir erros, fraudes, irregularidades e de conferir maior transparência às contas dos Municípios, os poderes públicos reforçaram o papel da auditoria, fazendo publicar a Lei 2/2007, de 15 de janeiro (Lei das Finanças Locais), que instituiu

pela primeira vez a obrigatoriedade de verificação, por um Auditor Externo, das contas anuais dos Municípios que preencham determinados requisitos”.

Também nas AL, na opinião de Costa *et al.* (2006), o conceito de auditoria encontra-se em evolução, sendo que “a preocupação com as fraudes e irregularidades tem vindo a ceder passo a outros objetivos, continuando no entanto, nomeadamente no domínio da função pública, a ter muita relevância”, destacando que, para o setor público autárquico “o uso da informação contabilística para avaliação da gestão autárquica por parte dos cidadãos, individualmente ou de forma institucional e organizada, está muito limitado pelo hermetismo do sistema de informação contabilístico e por práticas contabilísticas que não facilitam essa avaliação para os não técnicos.

Num pronunciamento de junho de 2002, o *Public Audit Forum*, refere que “o público espera daqueles que gerem os dinheiros públicos a maior transparência na prestação de contas. Os primeiros responsáveis para assegurar que os dinheiros públicos são geridos com integridade são o Governo, os membros eleitos, gestores e funcionários”. Face ao exposto, considera que “a auditoria pública representa um elo fundamental nesta cadeia de fiabilidade: auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detetar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes, quer à simples negligência no prosseguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estão a ser gastos de forma adequada”.

Deste modo, “importa destacar que a auditoria pública não acresce valor apenas analisando e reportando sobre o passado, mas sobretudo atuando de forma permanente sobre o que está acontecendo e disseminando as melhores práticas contribuindo para que a gestão se faça dentro dos princípios que assegurem o máximo de “*value for Money*” de cada euro público”. Complementarmente, Moura (2011) refere que a OROC emitiu uma “DRA 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas, que proporciona orientação ao Revisor relativamente aos trabalhos a realizar no âmbito das suas competências, em relação à verificação das contas individuais”.

Moura (2011) refere que, com a aprovação da Lei N.º 2/2007, de 15 de janeiro, foi, pela primeira vez, contemplada a “obrigatoriedade de ser efetuada auditoria externa às contas anuais dos Municípios e Associações de Municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do setor empresarial local”, sendo o “auditor externo (ROC ou SROC) selecionado é nomeado por deliberação da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal (Órgão Executivo)”, salientando que “é da responsabilidade do Revisor/Auditor expressar uma opinião profissional e independente tendo em consideração o exame efetuado às DF do Município, o qual deve ser executado de acordo com as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da OROC, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as DF do Município estão isentas de distorções materialmente relevantes e se foram preparadas de acordo com o POCAL, tendo em conta a avaliação do risco e o nível de materialidade fixado”.

Sendo que o objetivo do planeamento consiste em “definir uma estratégia global de auditoria que proporcione ao Revisor/Auditor orientações acerca da metodologia de trabalho a adotar (assegurando que as áreas mais importantes de auditoria são devidamente analisadas, e que os principais problemas e riscos potenciais são identificados e resolvidos), dos prazos para concluir os trabalhos e para apresentar os relatórios de auditoria, de maneira a tornar eficaz e eficiente o trabalho de revisão/auditoria”, tentando que os níveis de materialidade sejam mais baixos “do que numa auditoria normal devido aos regulamentos existentes, grau de visibilidade e sensibilidade de programas e as expectativas do público”.

É se salientar que até à entrada em vigor da Lei 2/2007 (anterior Lei das Finanças Locais), a responsabilidade por efetuar auditoria aos Municípios pertencia ao TC, IGF e Inspeção-Geral da Administração Local (Moura, 2011), considerando que “a instituição de uma Auditoria Externa permanente nos Municípios, sendo” encetada em tempo real, permitiria “reportar situações não conformes e deste modo prevenir práticas indesejáveis na gestão autárquica e na apresentação das contas. Todavia, ainda que o objetivo da revisão/auditoria não consista na deteção de fraudes e erros, o Revisor/Auditor deve estar consciente que tais situações poderão ocorrer”.

Almeida (2012) considera que a auditoria consiste num serviço que é prestado por profissionais, tendo como destinatários os utilizadores da informação financeira. Todavia, e atendendo a que se trata de um serviço, poderemos estar na presença “de um *gap* entre as expectativas que os utilizadores da informação financeira têm sobre o trabalho desenvolvido pelos auditores e a perceção que têm sobre a realização efetiva desse trabalho”, defendendo que “a satisfação dos consumidores com a qualidade do serviço, ou seja, com o relatório de auditoria pode aumentar se o mesmo integrar várias dimensões correspondentes às expectativas dos consumidores”.

Na opinião de Dias & Sarrico (2008) “o trabalho do auditor público deverá traduzir-se num exame prospetivo que recorra, desde logo, a indicadores económicos (proveitos vs. custos), além daqueles que, por tradição, predominam nos Municípios”, traduzindo-se nos “de cariz orçamental e financeiro (recebimentos vs. pagamentos). Contudo, tal exame deverá ainda ser completado por uma análise dos aspetos não financeiros ou informais (e.g., qualidade dos *outputs*) da organização auditada, permitindo uma medição mais abrangente e realista do seu desempenho global (financeiro e de resultados)”, representando a realidade examinada quantitativa e qualitativamente. Porém, é necessário que existam padrões prévios por forma a permitir comparações (Ghisi, 2000).

Face ao preceituado na DRA 873 e no Artigo 77.º - Certificação Legal de Contas, da Lei N.º 73/2013, “o auditor externo, responsável pela CLC, é nomeado por deliberação do órgão deliberativo, sob proposta do órgão executivo, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas” competindo-lhe “verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte; participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades” e factos indiciadores “de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do Município”; verificar os “valores patrimoniais do Município”, remetendo “semestralmente aos órgãos executivo e deliberativo da entidade informação sobre a

respetiva situação económica e financeira”; e ainda “emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados individuais e consolidados e anexos às DF exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal”.

Complementarmente, de acordo com o estipulado na DRA 873, os documentos de prestação de contas terão que ser publicitados (30 dias após a apreciação e aprovação pelo Órgão Deliberativo) e remetidos (cópias) às entidades competentes para o efeito: CCDR (após a sua aprovação e independentemente da apreciação por parte do Órgão Deliberativo; INE e DGO, estipulando que “é da responsabilidade do revisor a elaboração de programas e procedimentos de trabalho que melhor respondam aos riscos de cada auditoria específica”, pelo que o revisor deverá verificar a adequação dos procedimentos de controlo existentes (os quais permitem que a tomada de decisões tenha em consideração a cobertura dos riscos existentes, atendendo aos objetivos previamente definidos) Deste modo, deverá analisar e executar procedimentos de controlo por forma a ver como é processada toda a informação, efetuar controlos físicos dos ativos e verificar se existe uma adequada segregação de funções.

Paralelamente terá que avaliar se existe um cabal cumprimento de todas as regras e princípios orçamentais (tal como está estipulado também no POCAL), analisando a forma como são processadas e controladas quer as receitas, quer as despesas. Depois de concluir a análise de todos os elementos que considerar como sendo pertinente e relevantes, o auditor passará a expressar a sua opinião através da elaboração de um relatório.

Na opinião de Costa (2005), os auditores atualmente assumem um papel relevante, credibilizando a informação financeira e assegurando os interesses dos utilizadores da mesma, mediante a realização de um trabalho que confira rigor às contas e assegure a continuidade da entidade. Assim, afirma que “isto pode contribuir para que muitos dos utilizadores da informação financeira conotem, erradamente, a Contabilidade à precisão, o que nem sempre sucede. A própria AECA (1999) refere que “a representação fiel não é sinónimo de exatidão, uma vez que, em certas ocasiões, surgem dificuldades inerentes à identificação das transações e eventos a registar ou à aplicação de técnicas de mensuração e representação”, concluindo que a precisão e exatidão são tudo o que não podemos associar à Contabilidade e à Auditoria atualmente.

As interpretações dos auditores em relação à aplicação apropriada (ou não) das normas determinam e condicionam a informação que será fornecida aos utilizadores das DF através do relatório de auditoria, a qual irá influenciar a opinião acerca da situação da entidade, podendo modificar as suas decisões. Se as opiniões dos auditores e dos utilizadores, sobre as interpretações das condições registadas no relatório de auditoria, não coincidirem, então os utentes da informação poderão distorcer o seu conteúdo.

Deste modo, Costa (2005) considera que “o relatório do auditor não pode ser caracterizado como um certificado de veracidade, dado que tal seria dar como certa a informação financeira, quando a

mesma contém, dada a sua própria natureza, julgamentos subjetivos os quais não podem ser objeto de certificação”.

Deste modo “o conteúdo do relatório de auditoria permitirá aos interessados conhecerem a opinião técnica de um profissional, habilitado para tal, baseada em elementos de juízo disponíveis, sendo que a própria opinião é subjetiva, apesar de todas as tentativas no sentido da manutenção de objetividade”, complementando que é da responsabilidade do auditor alertar os “destinatários para o modo como determinadas incertezas foram tratadas na informação financeira”, nomeadamente as incertezas fundamentais, tais como o risco de as estimativas contidas nas DF estarem sujeitas a alterações significativas, a diversidade de possíveis desenlaces da situação de incerteza, as situações que ponham em causa, em certa medida, a presunção da continuidade da empresa e outras que possam ter efeitos materiais.

A subjetividade associada a algumas rubricas das DF leva a que o auditor proporcione, através do seu relatório, “um grau de segurança aceitável ao destinatário da informação” Costa (1995), passando a funcionar “como um instrumento de credibilidade da informação auditada, denotando um papel social bastante significativo” que assume “maior pertinência quando estamos perante situações de incerteza, que sendo difíceis de julgar pelo auditor, o são ainda mais para os meros utilizadores da informação financeira”.

Todavia, a “credibilidade só é conseguida se a elaboração do relatório se basear numa postura de independência e integridade que o auditor deve manter sempre na sua atividade profissional. As decisões dos auditores sobre o conteúdo do relatório e as expectativas dos utilizadores em relação a essas decisões são influenciadas pela probabilidade do cliente vir a incorrer numa perda material”. Em termos práticos revela-se “difícil quantificar de forma precisa, a probabilidade da perda ocorrer, envolvendo-se esta matéria numa ambiguidade que influencia as decisões dos auditores e a visão dos utilizadores sobre os relatórios”.

Ainda citado por Costa (2005), Almeida (2002) considera que “o não assumir de responsabilidades pelo descobrimento de irregularidades ou fraudes e o não comprometimento de diagnosticar a viabilidade futura da empresa”, são “exatamente os dois componentes mais relevantes do chamado *Expectation Gap*”, pelo que “a decisão do auditor em incluir (ou não) certas notas nos relatórios de Auditoria, pode divergir das expectativas dos utilizadores” por múltiplas razões.

De acordo com Angulo (1996, *op.cit.* Costa, 2005), os responsáveis por auditarem a informação “encontra-se perante o facto de ter que descrever, adequadamente, não o passado, mas sim o futuro, para o qual não está absolutamente preparado por parte da instrução económica e contabilística tradicional”. Deste modo, importa equacionar se, efetivamente, o auditor poderá emitir uma opinião isenta de risco, ou subjetividade, face às constantes alterações a que as entidades estão sujeitas, as quais não conseguem controlar nem, muitas vezes, antever.

Na opinião de Soares *et al.*, (2011), a CLC “é um documento de prestação e contas que expressa a opinião do ROC/SROC acerca da forma verdadeira e apropriada que as DF apresentam”, o qual

é apresentado com ou sem reservas, podendo existir “situações que, embora o parecer seja sem reservas, haja lugar a ênfases que se traduzem em situações modificativas, mas que não alteram a opinião do ROC/SROC”. Face ao estipulado na ISA 315 - Procedimentos de Avaliação do Risco “compreender a entidade implica não só conhecer o negócio, mas também analisar o SCI implementado e efetuar uma Avaliação do Risco” (Moura, 2011).

2.2.6. Controlo e Gestão de Riscos

Lopes (2011) considera que “o conceito de auditoria pública tem vindo a sofrer alterações, independentemente do âmbito de aplicação. As fraudes e irregularidades têm sido uma das principais preocupações no domínio da função pública, apesar de existirem outros objetivos a merecer especial atenção (Costa, Pereira & Blanco, 2006)”. Assim, a “Auditoria Pública contribui para uma visão democrática de controlo, aplicação e utilização dos fundos públicos, sendo o seu objetivo garantir que os fundos sejam utilizados corretamente, de forma eficiente e em conformidade com a decisão do Parlamento (Anerud, 2004)”. Também “a nível internacional surgiram vários organismos dedicados à auditoria do setor público como o IFAC, INTOSAI, sobretudo focados para a auditoria externa, assim como, o IIA para a AI”.

Félix & Morais (2013) consideram que “a problemática da gestão de risco na administração pública reveste-se de um cariz mais abrangente do que no setor privado”, pelo que consideram que “a AI municipal é uma função de suporte essencial ao decisor político” contribuindo para assegurar o cumprimento das normas regulamentares e o controlo dos ativos, surgindo “para o decisor político como um importante instrumento de apoio à tomada de decisão, uma vez que, promove os objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia”.

As entidades responsáveis por efetuar o controlo não podem restringir a sua atuação ao estrito cumprimento da legalidade, pelo que deverão avaliar a economia, eficiência e eficácia da sua atuação, aferindo se foram cumpridos os programas previamente estabelecidos e alcançadas as metas e objetivos, nas condições adequadas de tempo e de custo (Marques & Almeida, 2004).

Barros (2013) considera que “para que os benefícios advindos de uma gestão descentralizada sejam percebidos é necessário antecipar as suas implicações ao nível da monitorização e do controlo da despesa pública, instituindo mecanismos de controlo eficazes, uma vez que existe um extenso poder e discricionariedade conferido a estas entidades (Sevilla, 2005)”, acrescentando que “o controlo financeiro exercido sobre o setor local pode assumir a natureza de controlo político, administrativo e jurisdicional.

Para Alexandrino (2009), consoante o órgão de controlo, podemos estar na presença de um controlo político, o que envolve atores e formas políticas (assembleia municipal), um controlo jurisdicional, reservado aos tribunais (TC), e um controlo administrativo *stricto sensu* exercido pela tutela (IGF)”.

Paz Ferreira (2002, *op. cit.* Barros, 2013) defende que a “ação de controlo do TC assenta em três modelos de fiscalização: a fiscalização prévia – tradicionalmente voltada para aferir a legalidade dos atos e contratos dos Municípios – a fiscalização concomitante – de acompanhamento, em simultâneo à atividade financeira dos Municípios – e a fiscalização sucessiva – em momento posterior ao desenvolvimento da atividade financeira”, assistindo-se na última década e meia “a uma crescente perda de importância das formas de fiscalização preventiva por parte do TC, sendo-lhe conferido “essencialmente um carácter pedagógico”.

No âmbito da fiscalização sucessiva, o TC avalia os “SCI, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira, assegurando a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e a aplicação dos recursos financeiros oriundos da UE”, verificando o cumprimento dos “limites de endividamento e demais condições gerais estabelecidas pela Assembleia da República”, fiscalizando “os empréstimos e as operações financeiras de gestão da dívida pública direta, bem como os respetivos encargos, provenientes, nomeadamente, de amortizações de capital ou de pagamentos de juros”.

Barros (2013) sustenta que, em termos de controlo da atividade financeira do setor local, a competência da fiscalização sucessiva exerce-se, sobretudo, através dos seguintes meios:

- realização de auditorias sobre a legalidade, contabilização apropriada, boa gestão financeira, desempenho e os SCI, quer ainda de outra natureza, tendo por base determinados atos, procedimentos, aspetos parcelares da gestão financeira ou a sua globalidade, bem como temas horizontais;
- verificação interna de contas, “restrita ao controlo formal e documental das contas” (Moreno, 2000) remetidas pelos Municípios, consubstanciada na análise e conferência das contas apenas para demonstração numérica das operações realizadas que integram o débito e o crédito da gerência, com evidência dos saldos de abertura e de encerramento”.

Na opinião de Marques & Almeida (2004) atendendo às funções desempenhadas e aos “mecanismos existentes, o que se espera é que a função fiscalizadora venha a resultar cada vez mais útil e especializada, contribuindo por tal via para a melhoria da gestão pública”.

Assim, Dias & Sarrico (2008) consideram que a atual AP foca a sua atenção, particularmente, no controlo político, jurisdicional e administrativo, enfatizando basicamente questões de natureza formal “(de cariz orçamental e financeiro) das atividades, negligenciando aspetos hoje tidos como importantes no domínio da auditoria pública, como sejam os relacionados com o desempenho não-financeiro dos entes públicos”, sendo que “o paradigma do sistema de controlo ainda [está] muito arregado aos aspetos decorrentes da execução orçamental, especialmente quanto à verificação das normas aplicáveis” (Frade, 2003).

Complementarmente, Frade (2003, *op. cit.* Dias & Sarrico, 2008) considera que as “normas de boa gestão dos dinheiros e outros ativos públicos assentem” numa “doutrina financeira consistente,

para se poder ajuizar com rigor sobre a gestão dos entes públicos auditados”, pelo que considera “que seja defensável que a auditoria de legalidade, em especial a financeira, deva manter-se como modalidade de controlo público dos Municípios” atendendo a que “a contabilidade municipal pode hoje facultar informação relevante para a gestão e o controlo, o trabalho dos órgãos de controlo deve evoluir de molde a responder aos anseios dos vários *stakeholders*, sobretudo dos munícipes que, cada vez mais, desejam conhecer o (bom/mau) uso dado ao dinheiro proveniente dos pagamentos obrigatórios que lhes são exigidos, sem que vejam uma contraprestação direta”.

Marques (2000) considera que se revela importante que se estabeleçam “instrumentos de controlo, destinados a assegurar que as distintas áreas operativas da organização atuam de acordo com os objetivos”, destacando que “o controlo de gestão não deve confundir-se com AI, dado que esta última tem como meta informar a direção, com um grau razoável de segurança, de que as técnicas e procedimentos de controlo interno estão a ser aplicados de acordo com as normas e os ativos estão salvaguardados”.

Félix & Morais (2013) referem que “o controlo da gestão nos Municípios é enquadrado por documentos importantes sobre o regime financeiro do estado, nomeadamente o Decreto-lei N.º 155/92, de 28 de julho, que estabelece o regime de administração financeira do estado e a Lei n.º 91/2001, de 20 agosto (Lei de enquadramento orçamental), definem a importância do controlo na execução orçamental e o POCAL prevê a obrigatoriedade da existência de um SCI para os Municípios, complementando no ponto 2.9 das considerações técnicas que o CI e a sua inclusão correspondem “à necessidade dos Municípios em aplicarem procedimentos de controlo e validação uniformes” pertencendo ao órgão executivo a responsabilidade por aprovar e manter “em funcionamento o SCI adequado às atividades do Município”, acompanhando-o e avaliando-o permanentemente.

Félix & Morais (2013) referem, ainda, que “o SCI a adotar pelos Municípios engloba o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como, todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e detenção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável”. Carlier & Ruprich – Robert (1998, citado por Félix & Morais, 2013) defendem que funcionar eficazmente “a AI nos Municípios para deve basear-se em relações de confiança e de confidencialidade”, garantindo uma “redução do risco na entidade”, traduzindo-se num “fator de melhoria do seu desempenho. Com efeito, a auditoria interna visa a redução das disfunções e das fraudes, bem como, a melhoria da qualidade da informação que serve de base às decisões da gestão”.

Podemos afirmar que “o fim último da auditoria do *management* público é a avaliação da eficiência, da economia, da legalidade, da regularidade e eficácia das atividades e ou projetos e dos programas orçamentais e das políticas públicas desenvolvidos pelos serviços”.

2.2.6.1. Controle Interno

Na opinião de Nogueira & Jorge (2013) a qualidade da informação influencia a capacidade de tomada das decisões mais adequadas, por parte dos responsáveis para o efeito. Deste modo, o Tribunal de Contas (1999) considera que “o controle interno (CI) é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

Nogueira & Jorge (2013) referem que “o CI no Setor Público é entendido como um dos mecanismos importantes para a preparação e divulgação de informação financeira fiável, entre outros, ao permitir às organizações um maior acompanhamento e controlo das operações”. Ainda na opinião das autoras “o rigor e a fiabilidade da informação financeira dependem essencialmente do SCI existente na organização, o qual permite assegurar a legalidade e a regularidade das operações, contribuir para a melhoria da qualidade da informação e da eficácia da gestão, preparar e divulgar de modo oportuno informação financeira e validar a informação”.

Na opinião Brusca (1997) e Yamamoto (2008, *apud* Nogueira & Jorge, 2013) “o CI é atualmente considerado um instrumento chave na credibilização e validação da informação financeira, natural e indispensável a um bom desempenho das entidades públicas, designadamente as locais”, pelo que a “utilidade da informação financeira para a tomada de decisões parece, estar relacionada com o CI a que está sujeita”. Nogueira & Jorge (2013) consideram que “a tomada de decisões apropriadas vê-se afetada pela qualidade da informação produzida. Esta deve ser adequada, oportuna, atual, precisa e acessível (Reginato *et al.*, 2011).

Para o efeito, o CI parece ter um papel principal ao permitir a conformidade das DF”. Face ao estipulado Decreto-Lei N.º 166/98, “o CI consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”. Ainda de acordo com mesmo diploma legal, considera-se que “o SCI compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da AP”, encontrando-se estruturado em três níveis de controlo distinto, isto é, operacional, setorial e estratégico, atendendo à natureza e âmbito em que irão intervir.

Na opinião de Reginato *et al.* (2011, citado por Nogueira & Jorge, 2013), considera-se que, “em relação à *accountability*, o CI pode ser visto como uma ferramenta disponível importante para a eficiência e eficácia da gestão das AL, nomeadamente no que respeita à tomada de decisões internas”, pelo que “a capacidade dos dirigentes para tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação que deve ser adequada, oportuna, atual, precisa e acessível”. Face ao exposto, o “CI no Setor Público tem como objetivo principal a conformidade com dos documentos

de prestação de contas com as normas e aumentar a responsabilidade de gestão e transparência na utilização dos dinheiros públicos”. Jones (2008, *apud* Nogueira & Jorge, 2013), refere que o “CI é um dos mecanismos mais importantes na preparação e divulgação da prestação de contas ao permitir às organizações um maior acompanhamento e controlo das operações”.

O IIA considera “que o CI é qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam cumpridos, sendo o resultado do planeamento, da organização e da orientação da gestão” (Marçal & Marques, 2011, citado por Lopes, 2011). Paralelamente Carlos (2008, citado por Lopes, 2011) considera que “o CI procura garantir as boas práticas de gestão e de processos bem como o cumprimento das políticas estabelecidas pela Administração, sendo um dos pilares da cultura organizativa e do estilo de gestão da organização”.

Deste modo, pode ser entendido como “um processo levado a cabo pelos órgãos de gestão, desenhado com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável quanto à prossecução dos objetivos principais da instituição, tendo em conta os objetivos operacionais, os objetivos de eficácia e eficiência dos recursos, os recursos de fiabilidade da informação financeira e os objetivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis”.

Na opinião de Vieira (2007, aludido por Lopes, 2011) poderemos compreender o CI como sendo “um processo destinado a garantir, com razoável certeza e precisão, o atendimento dos objetivos da empresa, seja na eficiência e atividade operacional, seja na confiança nos registos apresentados pelos relatórios financeiros, seja na conformidade com normas legais”. Deste modo “o auditor irá especificar o grau de profundidade e abrangência das atividades a serem executadas, o qual irá refletir na fiabilidade dos trabalhos. Se, em contrário, na hipótese de o auditor verificar a ocorrência de fragilidades no CI, obviamente irá aprofundar as suas observações, até que esteja suficientemente satisfeito e, assim, possa emitir a sua opinião”. Todavia, importa salientar que “o CI não deve ser confundido com AI. Enquanto o CI oferece uma perspetiva dinâmica e valorizadora, permitindo manter o domínio, a AI avalia a conceção de um controlo e determina se este foi implementado” (Morais & Martins, 2007, *apud* Lopes, 2011).

2.2.6.1.1. O Sistema de Controlo Interno

Lopes (2011) refere que no Art.º 37 do Decreto-Lei n.º 353/89, de 16 de outubro está estipulado que a IGF é encarada como coordenadora “do SCI da Administração Financeira do Estado, órgão essencial na defesa da legalidade, regularidade e na promoção da boa gestão financeira”. Complementarmente, “o Decreto-Lei n.º 301/99, de 5 de agosto, define os níveis de responsabilidade e atuação dos serviços e organismos públicos intervenientes no circuito de informação, contabilização e administração das receitas do Estado. Nesse sentido estabelece que é da competência da DGO, a coordenação da contabilização das receitas, a centralização da informação contabilística e a administração das tabelas gerais inerentes ao sistema (Art.º 4)”.

Ainda na opinião de Lopes (2011) “o artigo 11.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro, diz que é ao Governo que incumbe legislar no sentido de estruturar o SCI da administração financeira do Estado, porém, deixa já consagrado como deve ser estruturado e definido”, instruindo para que “seja articulado, integrado e coerente, abarcando os vários domínios das finanças públicas e que, simultaneamente, se definam níveis de controlo, as entidades responsáveis pela sua execução e respetivo regime de financiamento. Define ainda que estas apresentem o relato anual da sua atividade ao Governo, à Assembleia da República e ao TC”.

Deste modo Lopes (2011) destaca que, com a publicação do “Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, foi criado o Conselho Coordenador do SCI, a quem incumbe (a nível interno) as funções de coordenação do sistema e a missão de consolidar metodologias harmonizadas de controlo, estabelecendo critérios mínimos de qualidade do sistema nacional de CI” visando “garantir um elevado nível de proteção dos interesses financeiros do Estado. Para que possam planear, realizar e avaliar as suas ações de forma articulada, assegurando o racional e coerente funcionamento do sistema, foram estabelecidos os seguintes os princípios de coordenação: da suficiência, da complementaridade e da relevância entre os diferentes órgãos de controlo (DGO, IGF)”.

Gomes, Carvalho & Fernandes, 2009, citados por Lopes, 2011) defendem que “a introdução do controlo e da contabilidade de gestão no setor público, como consequência das iniciativas da NGP, estão na base das principais mudanças ocorridas no sistema de contabilidade pública, em geral” referindo que o “principal objetivo passou a ser o de facilitar a tomada de decisões perante os diversos utilizadores, de modo a fornecer resultados cada vez mais claros e consistentes”.

Podemos considerar que o principal objetivo do POCAL consiste na “obtenção de informação fiável, oportuna e útil que, possibilitando uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos”, pelo que “prevê a obrigatoriedade da existência de um SCI para as autarquias locais”, estando o CI “associado à fiscalização interna (pelos órgãos e serviços da entidade), da execução do orçamento, tesouraria e contabilidade, ou seja, é o controlo administrativo da gestão financeira” (Félix & Morais, 2013).

Importa destacar que o SCI “não visa expressamente a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, mas sim um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transações, na linha do preconizado na Norma n.º 6 da IFAC”. Deste modo “o POCAL é de aplicação obrigatória aos Municípios, Freguesias, Associações de Municípios e de Freguesias de direito público, Áreas Metropolitanas e todas as entidades que por lei estejam sujeitas ao regime de contabilidade autárquica” Lopes, 2011). Félix & Morais (2013) consideram que “o SCI a adotar pelos Municípios engloba o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, contudo, torna-se fundamental avaliá-lo. Nesse sentido, a AI desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão dos organismos públicos, sempre por consideração aos objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia”.

Lopes (2011) considera que “de acordo com o POCAL, o SCI visa assegurar através de políticas e procedimentos adotados pela gestão, a conduta eficaz e eficiente do negócio, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, o rigor e plenitude dos registos contabilísticos, e a preparação em tempo oportuno, de informação financeira credível”. Assim “o auditor ao analisar e avaliar o SCI pode determinar o grau de confiança do mesmo e a extensão dos procedimentos de auditoria efetuados ao longo do trabalho realizado”. Para o efeito “deve analisar os organigramas; os manuais e descrição de funções; os manuais de políticas, procedimentos contabilísticos e medidas de CI; bem como outros documentos ou informações relacionadas com o controlo administrativo e contabilístico”, sendo que “a avaliação do SCI é efetuada através da realização de testes de conformidade” que visam “verificar a conceção e operacionalidade do sistema contabilístico e de CI” e verificar se o próprio SCI está implementado (OROC, 2009).

Importa destacar que, ainda na opinião de Lopes (2011) “a AI deverá avaliar o SCI da AP, num processo que abarca desde o Conselho da Administração ao mais baixo nível da hierarquia, para tratar em alcançar com a maior segurança possível uma gestão eficiente, uma informação pública fiável e o cumprimento das leis, regulamentos e normas a serem aplicadas”, assegurando “que o desenho do SCI esteja adequado às necessidades da AP”, enfatizando “uma atuação económica eficiente e eficaz. O SCI permite-nos obter ideias fundamentais, necessárias para apoiar os procedimentos operativos a serem executados pelo auditor (Garmendia, 2002)”.

O SCI recomenda “a existência de um serviço de auditoria destinada a avaliar a existência, fiabilidade e a efetiva utilização do SCI, propondo as respetivas melhorias a considerar, caso elas se justifiquem (Bernardes, 2001).

Como refere Carvalho *et al.* (2002), a criação de serviços de AI, tornar-se-á imprescindível para acompanhar o funcionamento e permanente atualização dos SCI implementados” (Lopes, 2011), acrescentando que “o conteúdo do SCI a adotar pelas AL, o qual engloba o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos” assegurando “o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável”.

É da competência do órgão executivo aprovar e assegurar a manutenção do funcionamento do SCI “às atividades da AL, assegurando a seu acompanhamento e avaliação permanente esta obrigação exige, a criação de AI”, destacando o caso de Municípios com serviços municipalizados cuja “aprovação dos procedimentos de controlo específicos compete simultaneamente aos órgãos do executivo e deliberativo, no que constitui continuidade com o que constava no Art.º 38 do Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de julho” (Lopes, 2011). Em resumo, poderemos referir que “o SCI delibera que as autarquias devem transcrever os seus objetivos através de manuais de CI, assim como delinear as formas de como os atingir”.

2.2.6.2. Gestão de Riscos

Todas as entidades debatem-se (cada vez mais) com a presença de riscos, qualquer que seja a sua natureza ou dimensão, os quais podem ter como origem causas ou fatores internos e/ou externos. Todavia, importa salientar que a sua existência nem sempre tem efeitos negativos para a entidade, podendo inclusive traduzir-se em oportunidades ou vantagens (Cardoso, 2013).

“O risco é, muitas vezes, caracterizado como a possibilidade de um determinado acontecimento poder ocorrer e gerar um resultado diferente do esperado. A importância desse acontecimento nos resultados de cada atividade determina o grau de risco da organização. Indicar caminhos para ajudar a gerir o risco é fundamental para que as organizações possam implementar cada vez mais melhores práticas na gestão de risco” (Cardoso, 2013).

Avila (2013, citado por Cardoso, 2013) “defende que o risco no setor público deve ser gerido tendo como objetivo principal o interesse público, ou seja, o dever de cuidar dos bens públicos dos cidadãos”, vendo-se o Estado constantemente “confrontado com riscos através das diversas funções que exerce, nomeadamente, na criação de condições para a estabilidade e prosperidade económica, na proteção do meio ambiente, na assistência social, na saúde e na educação”.

O Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC) é num “organismo independente que funciona junto do TC, que deliberou proceder ao levantamento dos riscos de corrupção e infrações conexas nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos, através da aplicação de um questionário aos Serviços e Organismos da Administração Central, Regional e Local, direta ou indireta”, sendo que, “na sequência dessa deliberação, em 1 de julho de 2009, o CPC aprovou a Recomendação N.º 1/2009 nos termos da qual os órgãos máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou patrimónios públicos, seja qual for a sua natureza, devem elaborar Planos de Prevenção de Riscos de Gestão incluindo os de corrupção e infrações conexas.

O CPC considera que os Planos de Prevenção de Risco são, para além de um fator de gestão fundamental, um instrumento que permitirá aferir a eventual responsabilidade que ocorra na gestão de recursos públicos, considerando-se a sua elaboração como um contributo para aprofundar, atuar e reforçar o próprio SCI (Cardoso, 2013).

Ainda na opinião do autor “o PGRIC deve ser entendido como um instrumento de gestão estratégica e operacional no sentido de identificar, medir, acompanhar e controlar os riscos-chave que a organização enfrenta na prossecução da sua missão e objetivos (Tribunal de Contas, 2009)” devendo “obedecer aos princípios do interesse geral, nomeadamente, “da prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa fé e da boa administração” (Aviso 5882/2009).

Assim, para o CPC (2009, *op. cit.* Cardoso, 2013) “o PGRIC prevê que os órgãos máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou patrimónios públicos, seja qual for a sua natureza, devem, no prazo de 90 dias, elaborar PGRIC, contendo os seguintes elementos: a) Identificação,

relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas; b) Com base na identificação dos riscos, identificação das medidas adotadas que previnam a sua ocorrência (por exemplo, mecanismos de controlo interno, segregação de funções, definição prévia de critérios gerais e abstratos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeação de júris diferenciados para cada concurso, programação de ações de formação adequada, etc.); c) Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direção do órgão dirigente máximo; d) Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano”.

O Tribunal de Conta (2009, citado por Cardoso, 2013) refere que “com estrutura idêntica à do guião do CPC para a sua elaboração, o Plano institui “diretrizes sobre a prevenção de riscos de gestão, incluindo os riscos de corrupção e infrações conexas, identifica os critérios de risco adotados, e define as funções e responsabilidades na gestão e coordenação das atividades da DGTC”, sugerindo a seguinte composição:

- Parte I - Atribuições da entidade, organograma e identificação dos responsáveis;
- Parte II - Identificação dos riscos de corrupção e infrações conexas;
- Parte III - Medidas preventivas dos riscos;
- Parte IV - Estratégias de aferição da efetividade, utilidade, eficácia e eventual correção das medidas propostas.

Cardoso (2013) refere que “a elaboração dos PGRIC, de acordo com o CPC (2009), deve estar a cargo das próprias entidades e organismos públicos” que são “os especialistas das situações diárias que ocorrem em cada atividade”, revelando-se “essencial para aferir da qualidade da divulgação de informação pelas entidades públicas, a forma como por um lado, os cidadãos têm direitos de aceder à informação sempre que o desejem, e por outro, a boa governação das entidades da AP em termos dos procedimentos orientadores da divulgação de informação”.

Deste modo, Martins (2011:6, aludido por Cardoso, 2013) destaca que os “planos não são estáticos, mas dinâmicos, constituindo instrumentos ativos de auxílio à gestão e à boa governança”. Porém, “mais importante do que elaborar um PGRIC é implementá-lo e monitorizá-lo” pois trata-se de um “instrumento de prevenção de riscos de gestão, incluindo os riscos de corrupção e infrações conexas, em constante melhoramento.

Para tal, na Recomendação n.º 1/2009 refere que deve ser elaborado e entregue, anualmente, um relatório sobre a execução do PGRIC”, informando se o PGRIC foi ou não cumprido, identificando as medidas adotadas e por adotar; descrevendo os riscos eliminados, reduzidos e persistentes, “identificando novos riscos e propor melhorias” (CPC, 2009, *apud* Cardoso, 2013).

A título exemplificativo, incluímos nos Anexos do presente trabalho uma análise preliminar dos riscos existentes para um Município, contemplando a generalidade das situações de risco possíveis.

Capítulo III – Metodología

3.1. Enquadramento Teórico

Na opinião de Pinheiro (2013), constatamos que, “em qualquer trabalho de investigação a metodologia é uma fase decisiva e insubstituível, sendo considerada como a disciplina instrumental que cria as condições propícias para que uma pesquisa se considere científica”. Deste modo, ao longo de todas as etapas conducentes à realização da investigação deveremos assentar o nosso trabalho numa base metodológica científica, não restringindo o trabalho desenvolvido apenas aos métodos e técnicas existentes. Desta forma, trata-se de uma fase crucial para um trabalho de investigação, na medida em que “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados da investigação” (Fortin 1999, *op.cit.* Pinheiro, 2013).

Ao longo da análise metodológica tentaremos analisar os procedimentos metodológicos existentes, aos quais poderemos recorrer como forma de obtermos respostas às questões que, previamente, colocamos como objeto e hipóteses de estudo, assegurando a existência de transparência e fundamentação nas escolhas metodológicas efetuadas. Assim, segundo Gil (1995, citado por Pinheiro, 2013) “as pesquisas exploratórias têm como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, visando a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses para estudos posteriores.

Na presente investigação foi utilizada a metodologia do estudo de caso que, de acordo com Yin (1984), é uma investigação empírica de um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, quando os limites entre fenómeno e contexto não estão muito evidentes e várias fontes de evidências são utilizadas”. Pinheiro (2013) considera que “é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar no decorrer do trabalho, de forma a metodizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens”. Na opinião de Hungler & Polit (1995, *apud* Pinheiro, 2013) “a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimento e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”.

Com a realização do presente trabalho, pretende-se demonstrar que a implementação de políticas de *governance* contribuem significativamente para restabelecer e aumentar a confiança dos utilizadores da informação financeira, e da sociedade em geral, nos Municípios e no papel assumido pela auditoria e pelos auditores (nomeadamente aquando da emissão da sua opinião relativa às DF), contribuindo para reduzir significativamente o *Expectation Gap* em auditoria, estimulando a segurança e transparência dos *stakeholders* nas DF e nos procedimentos encetados.

Seguidamente, passaremos a analisar as opções metodológicas sobre as quais faremos recair a nossa escolha, no que concerne à forma utilizada para compilação de dados, aos procedimentos utilizados para o seu tratamento e qual será a amostra selecionada para o estudo que pretendemos desenvolver.

3.2. Estudo Empírico de Caso

Depois de concluída a Revisão da Literatura, passaremos a “apresentar e delimitar o âmbito e objetivo do estudo; explicar a metodologia usada; selecionar a amostra; analisar os resultados encontrados; confirmar ou infirmar as questões de investigação; e apresentar conclusões” (Quivy & Campenhoudt, 2005, citado por Conceição, 2012).

Na opinião de Meirinhos & Osório (2010) é usual o recurso a estudos de caso como forma de observar e retirar conclusões da situação sobre a qual incide a investigação, devendo ser analisada e enquadrada no contexto em que se insere, recorrendo, para o efeito, às fontes de evidência disponibilizadas (qualitativas e quantitativas), visando criar conhecimento, sem esquecer que o mesmo contém alguma subjetividade face às características de seu investigador.

Assim sendo “o estudo de caso faz sentido se assentar num desenho metodológico rigoroso, partindo de um problema iniciado com “porquê” ou “como” e onde sejam claros os objetivos e o enquadramento teórico da investigação.

O problema poderá decompor-se em proposições e estas, por sua vez, em questões orientadoras”. Complementarmente, é necessário “identificar a(s) unidade(s) de análise e de desenhar os instrumentos de recolha da informação” e “fazer-se o necessário registo e classificação da informação a partir das múltiplas fontes de evidência; proceder à triangulação da informação para dar resposta às questões orientadoras e, por fim, filtrar criticamente a problemática estudada com os elementos conceptuais teóricos que fundamentaram o estudo” (Meirinhos & Osório, 2010).

3.2.1. Objetivos e Metodologia

Para efetuarmos estudos de caso organizacionais, poderemos recorrer a múltiplas abordagens metodológicas, as quais poderão assumir características quantitativas, qualitativas, ou uma combinação de ambas, sendo que a nossa escolha deverá ser suportada tendo como base o objetivo da pesquisa que pretendemos efetuar e as características específicas de cada uma das metodologias (Freitas *et al.*, 2000 *apud* Meirinhos & Osório, 2010).

Ainda na opinião dos autores as análises metodológicas subdividem-se em quantitativas e qualitativas, sendo que as quantitativas obedecem a um paradigma clássico (positivismo), enquanto que as qualitativas seguem um paradigma alternativo, assentando a divergência entre ambas em diferentes epistemologias, estilos de pesquisa e formas de construção teórica.

Neste momento, faremos incidir a presente investigação na Metodologia Quantitativa atendendo ao facto de ser a que mais se adequa aos objetivos que pretendemos atingir e às hipóteses que pretendemos ver tratadas.

3.2.1.1. Opção Metodológica

Visando definir a opção metodológica a utilizar no presente trabalho, recorreremos às opiniões defendidas por diversos autores, destacando-se Yin (2001) e Quivy & Campenhoudt (2005). Assim, Yin (2001) considera que a metodologia quantitativa assume uma maior importância aquando da realização de estudos de caso.

Ainda na opinião de Yin (2005), citado por Costa (2013), poderemos definir estudo de caso como sendo “uma investigação empírica que estuda um fenómeno contemporâneo dentro do contexto de vida real, especialmente quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são absolutamente evidentes”, acrescentando que para o efeito poderemos recorrer a diversas fontes para recolher evidências e informações, desde que sejam apropriadas e possibilitem compreender o caso no seu todo. É que o estudo de caso implica um conhecimento profundo da realidade investigada e, como tal, recorre a diferentes métodos e técnicas que se enquadram, sobretudo, num paradigma de investigação qualitativa (Costa, 2013).

Como forma de reforçar a credibilidade dos estudos de caso, na opinião de, Stake (2005 *apud* Costa, 2013), o investigador poderá recorrer a estratégias de triangulação, ou seja, cruzamento dos elementos obtidos. Na opinião de Yin (2010), citado por Conceição (2012) “o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, assente na lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados, que pode incluir tantos estudos de caso único, quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa”.

Todavia, de acordo com Gil (1995), mencionado por Conceição (2012), poderemos afirmar que “o estudo de caso não obedece a uma planificação rígida para a sua delimitação, mas permite definir quatro fases de desenvolvimento: a) delimitação da unidade-caso; b) recolha de dados; c) seleção, análise e interpretação dos dados; d) elaboração do relatório do caso”.

Deste modo, o inquérito “permite recolher e analisar as opiniões de uma população sobre um determinado objeto de estudo. O inquérito por questionário, com questões pré-definidas, faz com que os sujeitos se limitem a assinalar o seu grau de concordância ou discordância relativamente às afirmações apresentadas e coloca, não raras vezes, “os inquiridos num *continuum* que vai de uma posição extrema à posição inversa” e constitui, por isso, “tanto um ponto de chegada de uma reflexão como o ponto de partida para análises ulteriores” (Albarello *et al.*, 1997, citado por Costa, 2013), permitindo “quantificar uma multiplicidade de dados e proceder, por seguinte, a numerosas análises de correlação” (Quivy & Campenhoudt, 1992).

Assim, o inquérito é um processo ou uma técnica metodológica que permite proceder à captação de “um conjunto de discursos individuais”, à sua “interpretação” e “generalização” permitindo a construção teórica dos “indicadores gerais de uma determinada realidade” (Ghiglione & Matalon, 1993). O inquérito torna-se assim também numa metodologia quantitativa. Segundo Quivy & Campenhoudt (1992), “o questionário é um instrumento de observação não participante, baseado numa sequência de questões escritas, que são dirigidas a um conjunto de indivíduos, envolvendo

as suas opiniões, representações, crenças e informações factuais, sobre eles próprios e o seu meio” (Costa, 2013). A preferência pela técnica do inquérito por questionário assentou no facto de este representar, de acordo com Fortin (2003, *apud* Magalhães, 2010) “toda a atividade de investigação no decurso da qual são colhidos dados junto de uma população, ou porções desta, a fim de examinar as atitudes, opiniões, crenças ou comportamentos desta população.”

Na opinião de Yin (1995 *op.cit.* Costa, 2013) “as metodologias quantitativas caracterizam-se por: identificar propriedades; medir e correlacionar escalas; medir, comparar, explicar a variância; explicações enfatizando propriedades e populações; e generalizações formais”. Assim, o recurso a metodologias quantitativas para efetuar o trabalho de investigação visa “explicar, prever e controlar os fenómenos, procurando regularidades e leis, através da objetividade dos procedimentos e da quantificação das medidas” (Almeida & Freire, 2000 *apud* Costa, 2013).

Serapioni (2000, *apud* Costa, 2013) destaca como principais características dos métodos quantitativos “a orientação para a quantificação e a causa dos fenómenos, ausência de preocupação com a subjetividade, utilização de métodos controlados, objetividade procurada através de um distanciamento em relação aos dados (perspetiva de *outsider*), orientação para a verificação, a natureza hipotético-dedutiva, orientação para os resultados, replicabilidade e possibilidade generalização, e a assunção da realidade como estática”.

O principal objetivo da realização deste estudo assenta no facto de tentarmos compreender se a atual auditoria se revela eficaz na defesa dos interesses dos direta e indiretamente interessados (sociedade), ou se o paradigma da auditoria terá necessidade de ser revisto, exigindo-se a implementação de uma “nova” auditoria, face aos diversos escândalos, falta de confiança na auditoria e na profissão dos auditores, agravadas pela atual crise financeira. Complementarmente, procuraremos analisar se as alterações existentes (no que concerne a maiores exigências por parte de normativos e entidades reguladoras) permitem “consolidar” e reforçar a confiança, por parte dos utilizadores, não só na informação financeira produzida e auditada, como também na função do auditor, particularmente por que se trata de recursos públicos.

3.2.2. Perguntas de Investigação

Ao longo do presente estudo empírico centraremos as nossas análises nos questionários preenchidos pelos Municípios e pela revisão da literatura subordinada à temática do *Expectation Gap* em auditoria, sem descuidar a importância assumida pelo controlo e fiscalização dos mesmos. Para o efeito, importa começarmos por referir o objetivo que pretendemos atingir com a realização desta investigação e indicar qual a metodologia que utilizaremos na amostra selecionada, conducente à obtenção de resultados e das inerentes conclusões.

Face aos elementos disponibilizados pretendemos concluir se existem (ou não) alterações que permitam retirar ilações se a atual conjuntura apresenta uma maior fidedignidade e transparência,

reforçando e restabelecendo a confiança dos diretamente interessados e da sociedade, em geral, não só na auditoria, como igualmente no desempenho do auditor, também conseguida através de uma correta implementação de políticas e aplicação das melhores práticas de *governance*, reduzindo o *Expectation Gap* em auditoria existente, particularmente porque estamos a analisar organismos públicos – Municípios.

Assim, no decurso do presente trabalho pretende-se dar resposta à seguinte questão:

- Devido aos recentes escândalos que ocorreram, assistimos a um aumento do *Expectation Gap* em auditoria, descredibilização no trabalho dos auditores e na informação financeira divulgada nas DF. Face ao exposto, pretendemos averiguar e testar se o *corporate governance* permite restabelecer a confiança e fidedignidade na auditoria e no auditor, credibilizando as DF e a informação produzida, particularmente nos Municípios?

Como forma de respondermos à questão supra formulada, aprofundaremos a temática do *Expectation Gap* em diferentes áreas, mas complementares entre si (Contabilidade e Transparência; Auditoria; Auditoria Interna; Auditoria Externa, Controlo e Gestão de Riscos) testando as seguintes hipóteses:

- se o uso, importância e utilidade dos *outputs* gerados pela Contabilidade para os Municípios, atendendo à dicotomia existente entre o uso da informação contabilística produzida para a tomada de decisões (uso interno) e o relato público dessa informação para os diversos *stakeholders* (uso externo), permite contribuir para reforçar a confiança na área da Contabilidade e Transparência, reduzindo o *Expectation Gap*?
- se, face aos escândalos ocorridos e ao decréscimo de confiança no trabalho do auditor, o papel assumido pela Auditoria nos Municípios permite reforçar a fidedignidade, transparência, diminuição de *gaps* e *accountability* para os diversos *stakeholders*, assegurando uma eficiente gestão dos recursos públicos?
- se o contributo e o papel assumido pela Auditoria Interna nos Municípios (em geral) e para os diversos Departamentos existentes (em particular) incrementam valor, reforçam a transparência e asseguram o recurso às melhores práticas?
- se a Auditoria Externa e o Auditor Externo/ROC nos Municípios, permitem minimizar a existência de *gaps*, mediante o reforço da confiança e fidedignidade nas informações financeiras produzidas e divulgadas para a tomada de decisões e no papel/desempenho do próprio profissional (Auditor Externo/ROC)?
- se a aplicação e implementação dos diversos indicadores/mecanismos existentes permite mensurar e melhorar o desempenho dos Municípios, minimizando os múltiplos riscos existentes, assegurando uma eficiente utilização de procedimentos na afetação dos recursos públicos e reduzindo o *Expectation Gap*?
- se a dimensão do Município tem influência direta no *Expectation Gap*?
- se a presença de um Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna influi na existência de *Expectation Gap* no Município?

3.2.3. Recolha da Informação e Seleção da Amostra

Atendendo aos pressupostos deste trabalho, considerando que a investigação incide sobre a Administração Local portuguesa, definimos como população alvo a totalidade dos Municípios portugueses (308), sendo os dados obtidos mediante a aplicação de um inquérito por questionário, pois revela-se “o método mais adequado quando o objetivo de investigação é recolher informação sobre opiniões, perceções e comportamentos de uma amostra com o intuito de generalizar os resultados para uma população” (Fowler, 1993; Creswell, 1994; Babie, 1997, citado por Gomes *et al.*, 2011).

Assim, a nossa escolha metodológica do inquérito por questionário “resulta do facto deste instrumento (Bryman, 1984; Hill & Hill, 2008; Gillham, 2008; Ferreira & Sarmiento, 2009; Creswell, 2009): (i) constituir a forma mais adequada de captar atitudes, perceções e comportamentos, no âmbito de uma amostra, possibilitando a generalização dos resultados para a população estudada; e, (ii) permitir chegar a um grande número de inquiridos e abranger uma ampla área geográfica, o que é significativo para este estudo na medida em que a população a estudar (Municípios) está dispersa por todo o território nacional” (Nogueira *et al.*, 2012).

Para a elaboração do questionário efetuamos uma prévia e aprofundada revisão da literatura espelhada nos múltiplos estudos empíricos existentes subordinados à temática do *Expectation Gap* e dos Municípios, sistematizando a informação considerada pertinente, conducente à formulação de hipóteses de trabalho/investigação.

A nossa opção recaiu sobre uma aplicação *online* do questionário através de correio eletrónico – LimeSurvey - em virtude de “(1) facilitar o seu preenchimento por parte dos respondentes, permitindo o aumento da taxa de resposta; (2) a utilização do meio eletrónico parece originar uma maior motivação para responder ao inquérito; (3) os resultados são mais rápidos de obter; (4) apresentam muito baixo custo; e, (5) exigem poucos conhecimentos de informática do respondente (Ferreira & Sarmiento, 2009)”. Destacamos que “a escolha do *software* utilizado para aplicação do questionário resultou de um conjunto de fatores importantes, nomeadamente ser de acesso imediato e de uso fácil para os respondentes, e permitir a importação dos dados para o *software* de tratamento estatístico” (Nogueira *et al.*, 2012).

O questionário foi estruturado de acordo com o objetivo geral da investigação, compreendendo os seguintes grupos de questões: No Grupo I – Caracterização do Município; Grupo II – Contabilidade e Transparência; Grupo III – Auditoria; Grupo IV – Auditoria Interna; Grupo V – Auditoria Externa e o Grupo VI – Controlo e Gestão de Riscos.

Para os efeitos pretendidos, utilizamos “variáveis ordinais baseadas numa *rating scale* do tipo Likert de seis pontos, à semelhança dos estudos de Tayib *et al.*, (1999), Mack (2004), Yamamoto (2008), López & Caba (2004), Andriani *et al.* (2010) e Kober *et al.* (2010)”. No que diz respeito à primeira parte, solicitou-se aos utilizadores internos que respondessem a um conjunto de questões relacionadas com” a temática objeto de estudo, classificando-a, “numa escala de seis níveis, em

que 1 é “Discordo totalmente” e 6 é “Concordo totalmente”, sendo incluída ainda a possibilidade de os inquiridos optarem pela opção “Sem resposta”, tendo em vista a não inviabilização das respostas dadas” (Nogueira *et al.*, 2012).

Importa referirmos que a nossa escolha por um número par na escala de Likert teve como principal objetivo eliminar a existência de uma “categoria central”, a qual poderia “conduzir a uma tendência e forçar os respondentes a marcarem a direção” que mais se aproxima da sua opinião. Complementarmente existe a tendência para selecionar a categoria, ou opção central, sempre que o respondente não tem uma opinião bem fundamentada, ou não tem conhecimentos sólidos relativos à temática, podendo confundir a “categoria neutra como “não sei” ou “não aplico” (AKINS, 2002, *op. cit.* Alexandre *et al.*, 2003).

No questionário elaborado optamos apenas por respostas fechadas (basicamente sim ou não), juntamente com questões classificadas numa escala Likert de seis níveis, procurando aferir o grau de concordância, em que cada um desses diferentes níveis é considerado de igual amplitude, tendo acrescentado uma opção para “Sem resposta”, como forma de evitar a distorção das conclusões obtidas, sendo que as questões de base à elaboração do questionário resultaram da revisão de literatura previamente efetuada. Finalmente, para tratarmos os elementos recolhidos e compilados na amostra objeto de análise recorreremos ao *software Microsoft Office Excel 2007*.

3.2.3.1. Caracterização da Amostra

A amostra recolhida e sobre a qual incidiremos a presente análise é composta por um total de 63 Municípios, dispersos pelo Continente e Ilhas, estando contemplados todos os distritos e dimensões existentes.

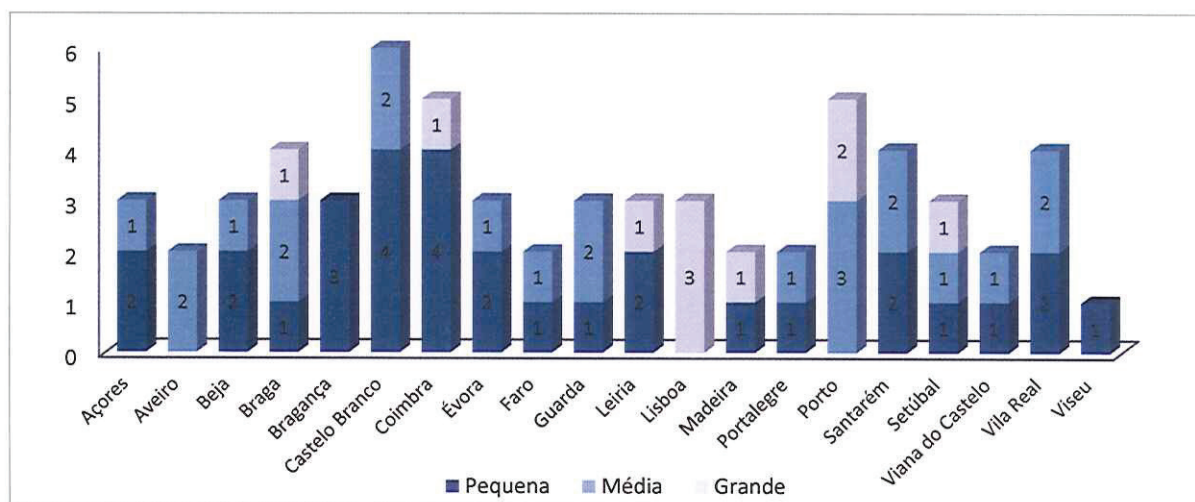


Gráfico 1 – Distribuição dos Municípios por Distrito

Fonte: Elaboração própria

No que concerne à dimensão dos Municípios, importa salientar que ascendem a três, variando de acordo com o número de habitantes. Assim sendo, os Municípios até 20.000 habitantes contam com uma dimensão Pequena (ascendendo a 31 na amostra analisada); entre 20.000 e 100.000 habitantes apresentam uma dimensão Média (contamos com 22 na presente amostra) e os com mais de 100.000 habitantes evidenciam uma dimensão Grande (perfazendo um total de 10 na amostra recolhida).

Relativamente à existência de um Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna no Município, de acordo com a nossa amostra retiramos as seguintes conclusões:

Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna		Número de Municípios		Número de Municípios %	
Pequena	Sim	6	31	9,5%	49,2%
	Não tem, mas considera importante ter	21		33,4%	
	Não tem, mas não considera importante ter	4		6,3%	
Média	Sim	8	22	12,7%	34,9%
	Não tem, mas considera importante ter	13		20,6%	
	Não tem, mas não considera importante ter	1		1,6%	
Grande	Sim	8	10	12,7%	15,9%
	Não tem, mas considera importante ter	2		3,2%	
	Não tem, mas não considera importante ter	0		0%	

Tabela 2 – Existência de Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna por Município

Fonte: Elaboração própria

Dos 22 Municípios que têm Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna, os seus funcionários pertencem, na íntegra, à estrutura orgânica municipal, sendo que a área de formação mais relevante é Gestão (29%), seguida de Direito/Fiscalidade (20%), Contabilidade (15%) e as restantes áreas (Auditoria, Economia e Outra formação) com 12% cada, não existindo nenhum caso cuja formação de base fosse em Informática.

Importa destacar que em 50% dos casos analisados o Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna está na dependência do Presidente da Câmara, 32% da Departamento/Divisão Financeira/Outra Divisão e 18% de Outra Unidade Orgânica, sendo o Plano de Atividades do Departamento/Divisão/Gabinete de Auditoria Interna discutido e submetido à aprovação do Presidente da Câmara em 58% dos casos e os restantes 42% pertencendo ao Órgão Executivo.

Complementarmente, da análise da amostra concluímos que o Manual/Norma/Regulamento de Controlo Interno do Município está implementado e a funcionar plenamente em 73% dos

Municípios, está a ser implementado em 24% e nos restantes 3% ainda não se encontra implementado, mas sê-lo-á em breve.

No que concerne à existência no Município de um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e de Infrações Conexas (PGRCIC), constatamos que 90% dos Municípios analisados têm, 7% não têm, mas consideram importante ter e os restantes 3% não têm, nem consideram importante ter.

Os respondentes do inquérito por questionário evidenciam um papel fundamental como decisores internos municipais e, subsequentemente, como preparadores e utilizadores primordiais da informação financeira autárquica produzida (também) pela Contabilidade Autárquica e Departamento/Divisão/Gabinete de AI, com a introdução dos princípios da NPM. Depois de compilada toda a informação, analisamos cada um dos diferentes elementos financeiros e os inquéritos realizados, por forma a permitir retirarmos conclusões e analisar tendências, face às alterações existentes (também por imperativos do *governance*), tendo como base responder às questões inicialmente formuladas.

3.2.4. Resultados Obtidos

Antes de iniciarmos a análise dos Resultados Obtidos, importa termos sempre presente que o *Expectation Gap* assenta no facto de existirem divergências entre a opinião e/ou expectativas dos utilizadores da informação financeira e o papel do auditor e âmbito/limitações da auditoria. Conforme análise encetada previamente, importa compreender “as expectativas da sociedade quanto ao papel e responsabilidades dos auditores” por forma a permitir alinhá-las com o “desempenho dos auditores, melhorando assim a imagem dos profissionais”, pois “uma área onde o *audit Expectation Gap* causa maiores problemas na imagem e reputação da profissão respeita aos casos de fraude”, referindo que “os profissionais minimizam a importância do seu papel na deteção de fraude e continuam a realçar a responsabilidade da gestão” (Gonçalves, 2011).

Todavia, o *gap* persistente poderá ser mitigado (até níveis considerados como aceitáveis), sem colocar em causa não só o conceito da auditoria, bem como o papel assumido pelos auditores no desempenho das suas funções, bastando que seja assegurada a existência de transparência, ética e fidedignidade nas informações produzidas, por forma a reforçar a confiança dos utilizadores das informações financeiras, a qual também poderá ser assegurada recorrendo às melhores práticas do *corporate governance*.

Tal como já mencionamos anteriormente, as questões de base à elaboração do presente inquérito por questionário resultaram de uma exaustiva revisão de literatura efetuada, procurando encontrar evidências do *Expectation Gap* na fiscalização e controlo dos Municípios e fatores que o potenciam e/ou ajudam a mitigar. Importa termos sempre presente que o “*Expectation Gap* em auditoria resulta do facto dos utilizadores da informação financeira, acreditarem que o papel do auditor não deve ser apenas emitir a sua opinião acerca das DF, mas também de interpretá-las”.

Deste modo, “enquanto existirem diferentes entendimentos por parte dos envolvidos sobre este papel, irá sempre existir o *Expectation Gap*” (Ribeiro & Carvalho, 2011). Tal como referimos anteriormente no ponto 3.2.2. - Perguntas de Investigação, procuraremos testar diversas hipóteses, em áreas distintas (Contabilidade e Transparência; Auditoria; Auditoria Interna; Auditoria Externa e Controlo e Gestão de Riscos).

Para o efeito, recorreremos a quatro hipóteses (dentro de cada área), onde testaremos o grau de concordância manifestado pelos respondentes dos Municípios inquiridos e que integram a amostra utilizada para a presente investigação. Como forma de facilitar a interpretação, executamos gráficos (de elaboração própria) para cada uma das hipóteses investigadas.

Hipótese 1. - Na área da Contabilidade e Transparência pretendemos analisar o uso, importância e utilidade dos *outputs* gerados pela Contabilidade para os Municípios, observando a dicotomia existente entre o uso da informação contabilística produzida para a tomada de decisões (uso interno) e o relato público dessa informação para os variados *stakeholders* (uso externo).

Hipótese 1.1. – “A implementação do POCAL aumentou a fidedignidade da informação financeira divulgada junto dos *stakeholders*, melhorando as suas expectativas”.

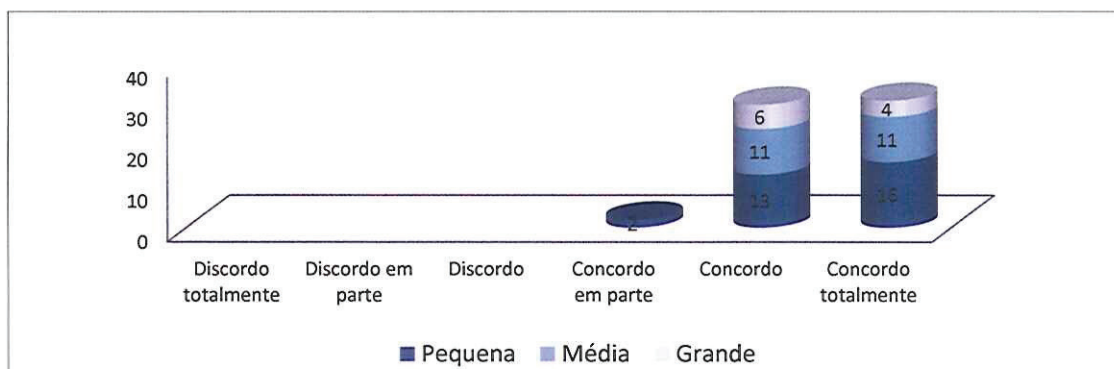


Gráfico 2 – POCAL versus fidedignidade da informação financeira divulgada

Mediante a análise do gráfico podemos concluir que (48% da amostra estudada concorda, 49% concorda totalmente e 3% concorda em parte) a combinação das Contabilidades Patrimonial, Orçamental e de Custos, conjugadas com procedimentos e SCI permitem aumentar a fidedignidade e transparência das DF, reduzindo o *gap* existente nas expectativas dos *stakeholders*. Independentemente da dimensão, ou da existência de um Departamento/Divisão/Gabinete de AI no Município, a concordância é unânime.

Hipótese 1.2. - “Existe uma diferença significativa entre as expectativas dos *stakeholders* relativamente à Contabilidade e o estabelecido nas Normas”.

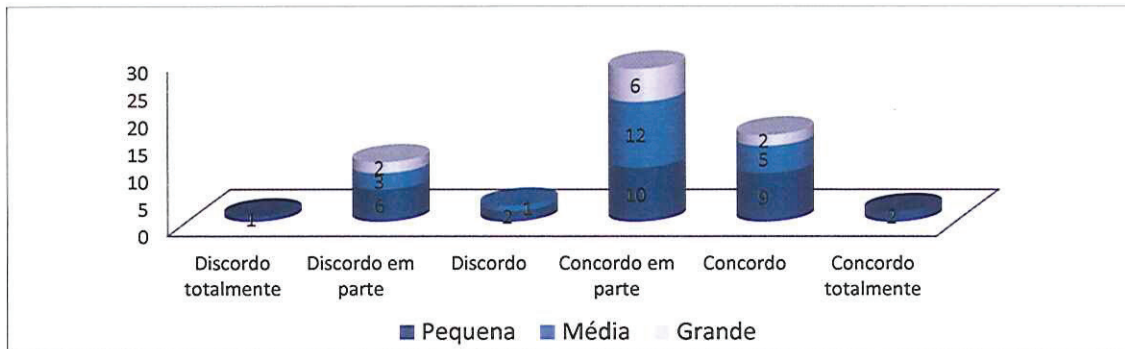


Gráfico 3 – Expectativas dos *stakeholders* na Contabilidade *versus* o estabelecido nas Normas

Face aos resultados obtidos contamos com a resposta de 61 Municípios e verificamos que, como respostas mais significativas, que 46% dos respondentes concordam em parte, 26% concordam e 18% discordam em parte (estando os restantes 10% distribuídos pelas demais opções de resposta), o que nos permite constatar que não há uma opinião claramente definida face à existência de *gaps* entre o estipulado nos normativos e as expectativas dos *stakeholders*. Importa destacar que o único Município que discorda totalmente com a hipótese não tem Departamento/Divisão/Gabinete de AI, embora considere importante ter, apesar de o Manual/Norma/Regulamento de CI do Município estar implementado e a funcionar plenamente. Importa destacar que, atendendo a que se trata de uma entidade pública, a legalidade assume importância acrescida.

Hipótese 1.3. - “A Contabilidade é considerada como um instrumento que deve garantir a legalidade, economia, eficiência, eficácia da despesa pública, transparência da gestão “dos dinheiros públicos” e das relações financeiras do (e para com o) Estado”.

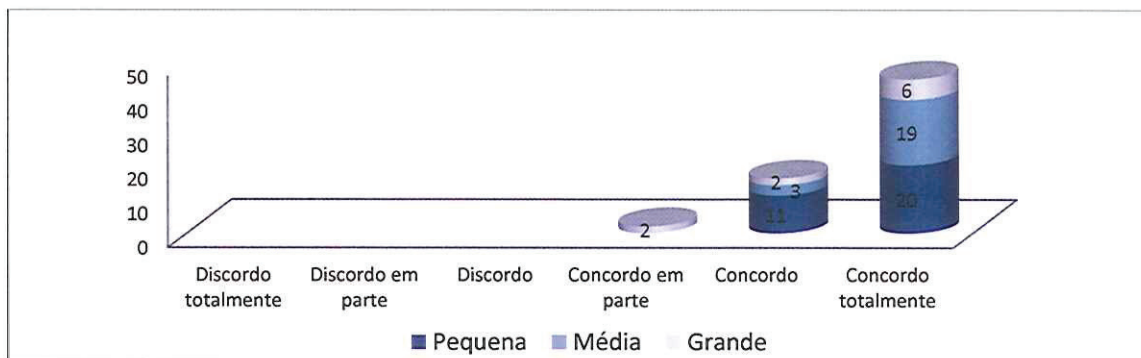


Gráfico 4 – Contabilidade *versus* legalidade, economia, eficiência, eficácia da despesa pública e transparência da gestão

Da análise das conclusões espelhadas no gráfico verificamos que 72% concorda totalmente com a afirmação, 25% concorda e 3% concordam em parte, pelo que são resultados significativos, reforçando o papel da Contabilidade e a importância dos elementos que produz, em virtude de fornecerem credibilidade, comparabilidade e fidedignidade e transparência na gestão dos recursos públicos e na relação de e com o Estado. Todavia, importa referir que 20% dos Municípios

grandes concordam apenas em parte com a premissa, os quais têm Departamento/Divisão/Gabinete de AI e o Manual/Normal/ Regulamento de CI do Município estar implementado e a funcionar plenamente.

Hipótese 1.4. - “A implementação de normativos internacionais (IPSAS) reforça a utilidade e transparência da informação produzida e divulgada”.

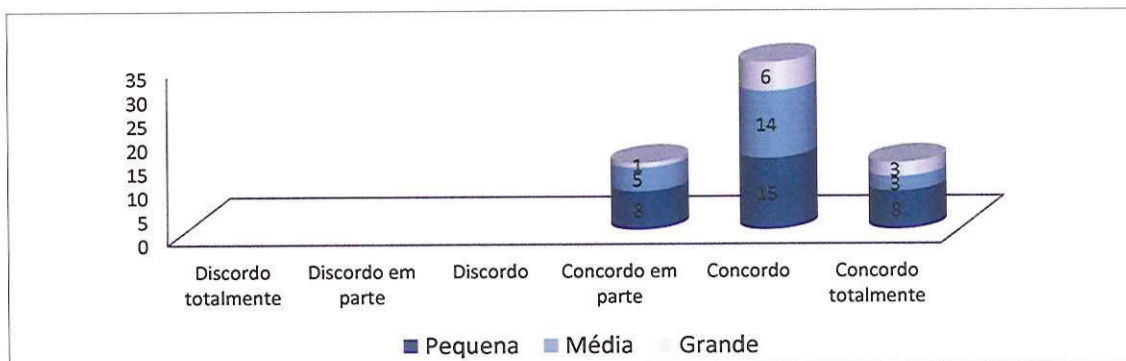


Gráfico 5 – Implementação de normativos internacionais (IPSAS) versus utilidade e transparência da informação produzida e divulgada

Mais uma vez existe apenas concordância relativamente ao facto de a implementação de normativos (internacionais) credibilizarem a informação perante os *stakeholders*, mitigando o *gap*, sendo que 56% dos respondentes concordam e os restantes 44% estão repartidos (em partes iguais) pela concordância parcial e total. Trata-se de uma premissa que reforça a normalização, fidedignidade e transparência ao nível dos procedimentos e informações divulgadas.

Hipótese 2. - Na área da Auditoria pretendemos examinar o papel assumido pela Auditoria nos Municípios, no que concerne ao incremento de fidedignidade, transparência, diminuição de *gaps* e *accountability* perante os *stakeholders*, aferindo se os múltiplos escândalos ocorridos afetaram a confiança no trabalho desenvolvido pelo auditor e em garantir uma eficiente gestão dos recursos públicos,

Hipótese 2.1. - “Os *stakeholders* atribuem à Auditoria competências e responsabilidades que excedem as suas reais funções”.

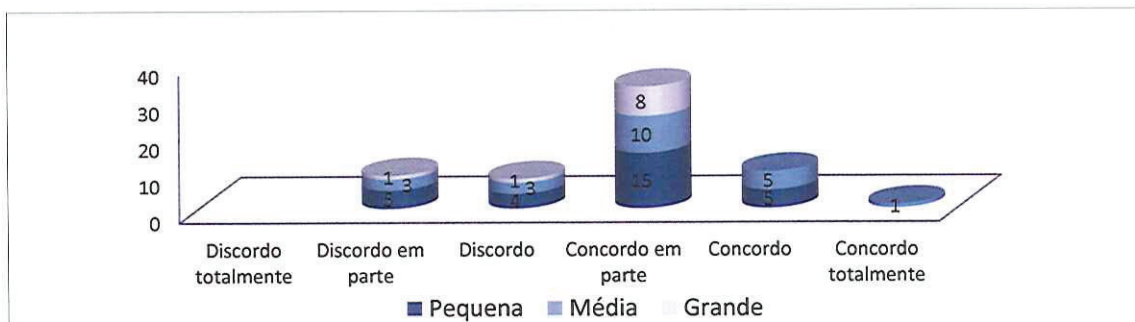


Gráfico 6 – Reais competências e responsabilidades da Auditoria versus esperadas

Da análise dos resultados recolhidos (61 Municípios) verificamos que 54% dos Municípios inquiridos concordam em parte com a afirmação, assumindo percentagens de 15, 13, 16 e 2% as respostas subsequentes. Deste modo, verificamos que mais de metade dos respondentes referem como concordando em parte com a divergência existente entre as reais vs expectativas no decurso das funções da Auditoria perante os *stakeholders* como sendo uma causa para o *Expectation Gap*. Por exemplo, muitas vezes é (erradamente) atribuída à auditoria a responsabilidade pela deteção de fraudes e, geralmente, atribuem à Auditoria funções que excedem largamente as reais.

Hipótese 2.2. - “A certificação em auditoria pública (CGAP - *Certified Government Auditing Professional*) reforça a fidedignidade e o rigor do Município”.

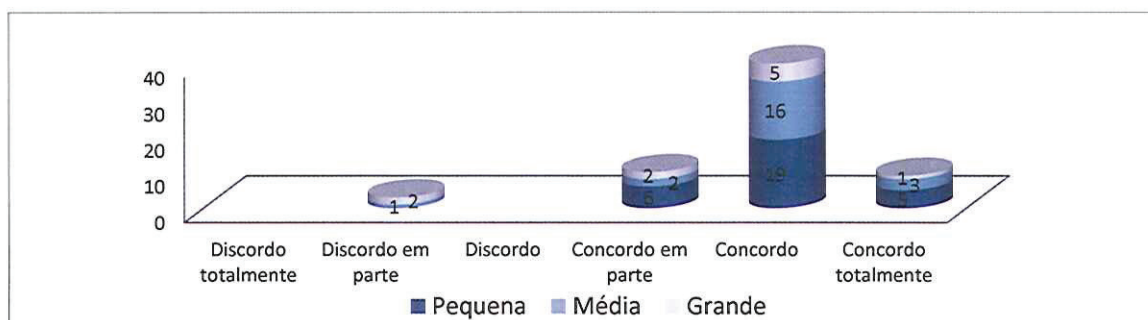


Gráfico 7 – Fidedignidade e o rigor do Município *versus* certificação em auditoria pública (CGAP)

Assim, 65% dos Municípios respondentes (num total de 62) concordam com a premissa estabelecida, 16% concordam em parte, 15% concordam totalmente e 4% discordam em parte, sendo curioso verificar que 2 Municípios de dimensão grande discordam em parte com a mesma (embora tenham Departamento/Divisão/Gabinete de AI). A atribuição da certificação CGAP para além de dotar com conhecimentos suplementares as entidades, visa uniformizar os critérios e procedimentos estabelecidos e implementados, estando considerada como um fator que permite mitigar o *Expectation Gap* em auditoria.

Hipótese 2.3. - “Como forma de reduzir e/ou eliminar o *gap* existente entre as expectativas dos utilizadores da informação e o trabalho desenvolvido pelos auditores, os relatórios de Auditoria deverão conter informações mais diversificadas e análises comparativas”.

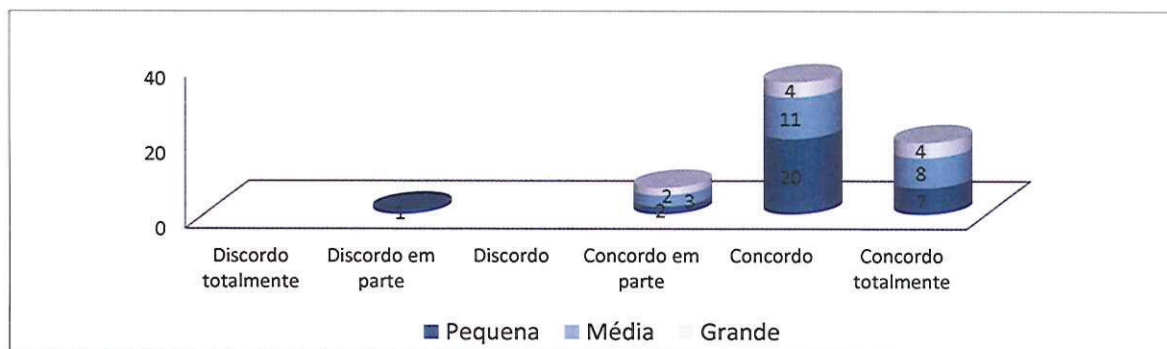


Gráfico 8 – Diversificação das informações e análises comparativas nos relatórios de Auditoria *versus* gap das expectativas dos utilizadores da informação e trabalho dos auditores

Face aos resultados obtidos nos 62 Municípios concluímos que 56% dos respondentes concordam, 31% concordam totalmente, 11% concordam em parte e 2% discordam em parte, pelo que nos permite afirmar que informações adicionais, complementares e tempestivas permitem consolidar e fundamentar a tomada de decisões e analisar a forma como se processa a evolução da entidade, mediante a comparação com outras entidades e/ou períodos homólogos, reforçando a confiança dos *stakeholders* através da redução do *Expectation Gap*. Por vezes é o próprio desconhecimento/má interpretação que estão na base do *gap* de expectativas.

Hipótese 2.4. - “A Auditoria no setor público tem como objetivos emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade, assegurando uma correta gestão dos fundos públicos, no que concerne à utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização”.

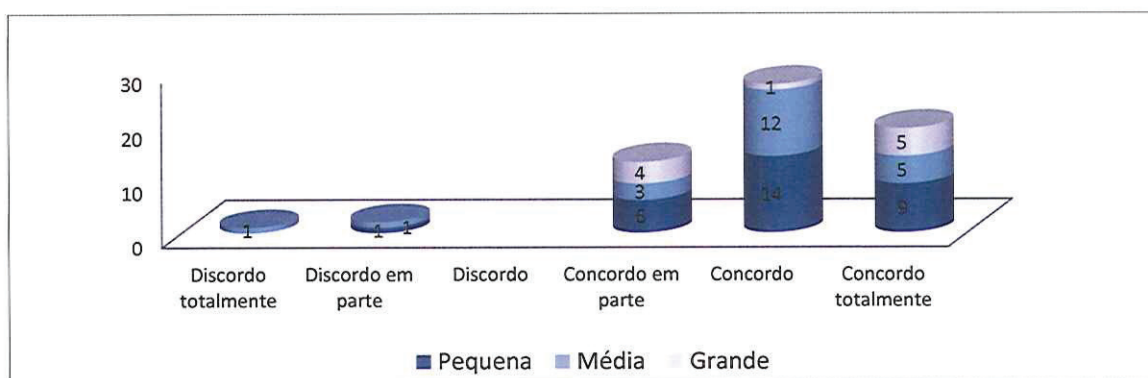


Gráfico 9 – Auditoria no setor público *versus* gestão de fundos e criação de valor na organização

Da análise dos resultados verificamos que dos 62 Municípios respondentes 43% concordam, 31% concordam totalmente, 21% concordam em parte, 5% discordam totalmente (2%) e (3%) em parte com a premissa. Atendendo a que se tratam de entidades públicas, a legalidade é um dos requisitos essenciais, pelo que os recursos disponibilizados (cada vez mais escassos) deverão ser geridos por forma a assegurar transparência e credibilidade, criando valor para a entidade, eficiência e eficácia.

Hipótese 3. - Na presente área – Auditoria Interna - aspiramos indagar o contributo e o papel assumido pela AI nos Municípios (em geral) e para os diversos Departamentos existentes (em particular), no que concerne ao incremento do valor gerado, reforço da transparência e utilização das melhores práticas.

Hipótese 3.1. - “A A.I. municipal é uma função de suporte essencial ao decisor político do Município na prossecução dos objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia, prevenindo e diminuindo, os diferentes riscos a que a atividade municipal se encontra sujeita”.

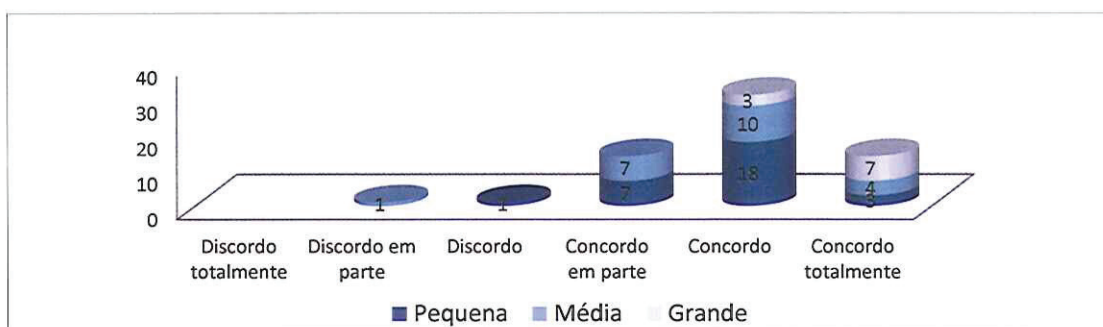


Gráfico 10 – Auditoria Interna versus riscos

Dos 61 resultados obtidos 50% dos Municípios pertencentes à amostra concordam com a afirmação, seguindo-se 23% concordam em parte e 23% concordam totalmente e 4% (repartidos em partes iguais) que discordam e discordam em parte. Atendendo a que a auditoria interna procura assegurar a eficácia das atividades de gestão de risco das entidades, tentando contribuir para que os principais riscos do negócio sejam geridos de uma forma adequada, assegurando que os SCI se encontram a funcionar eficazmente, suportando e fundamentando as deliberações do decisor político do Município, sem descurar uma adequada afetação dos recursos e decisões na prossecução dos objetivos, reduzindo o *Expectation Gap*.

Hipótese 3.2. - “O Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. audita as contas da autarquia, a aplicação de fundos disponibilizados aos serviços para assegurar o seu funcionamento corrente, aferindo o grau de eficiência e eficácia da cobrança de receitas municipais e a eficiência, eficácia e economicidade das despesas municipais, reforçando a confiança por parte dos *stakeholders*”.

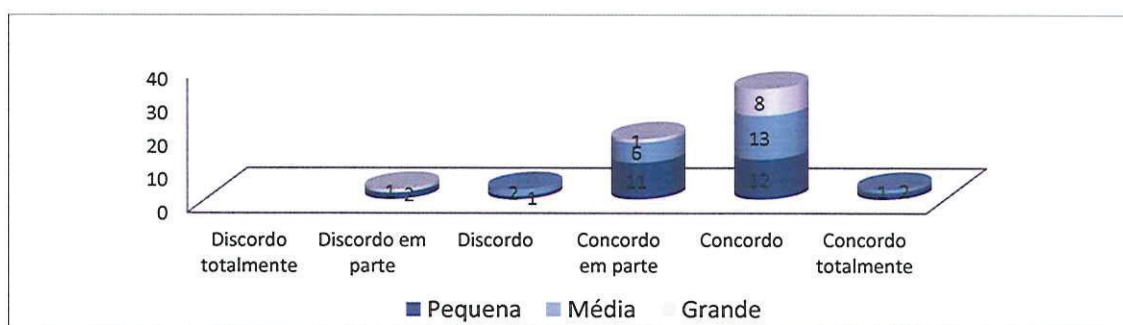


Gráfico 11 – Funções do Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. versus confiança dos stakeholders

Da análise das 60 respostas concluímos que 55% dos Municípios concordam com a hipótese formulada, 30% concordam em parte e 15% (divididos em partes iguais) concordam totalmente, discordam e discordam em parte, sendo que dos 6 Municípios que discordam ou discordam em parte, apenas 1 (de dimensão média) não tem Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. É de destacar que face às respostas obtidas, cada vez mais, é essencial reforçar a transparência e confiança dos *stakeholders* nos Municípios, reduzindo o *Expectation Gap* em Auditoria.

Hipótese 3.3. - “Nos Municípios de pequena dimensão, face à escassez de meios, o recurso ao *outsourcing* pode ser encarado como a melhor opção, para o Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna”.

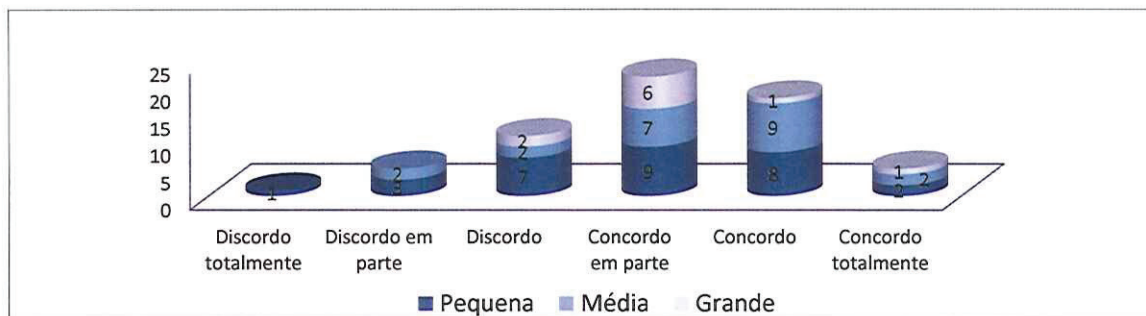


Gráfico 12 – Escassez de recursos nos Municípios *versus* *outsourcing* para o Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna

Face aos dados recolhidos em 62 Municípios, 72% dos respondentes manifestam o seu acordo com a hipótese formulada, sendo que 35% concordam em parte, 29% concordam, 8% concordam totalmente, 18% discordam, 8% discordam em parte e 2% discordam totalmente. Importa destacar que apenas 2 dos municípios discordantes (um de dimensão pequena e outro grande) não têm Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. Esta premissa assenta que os funcionários não integram a estrutura orgânica, mas são subcontratados, o que pode fazer equacionar a situação, pois tratam-se de áreas extremamente sensíveis que, para além de exigirem um forte conhecimento da entidade, implica a partilha de informações delicadas.

Hipótese 3.4. - “Como forma de reforçar a transparência e confiança (interna e externa), deverá existir um controlo relativamente às recomendações constantes no Relatório da A.I., mencionando as causas para a sua não implementação”.

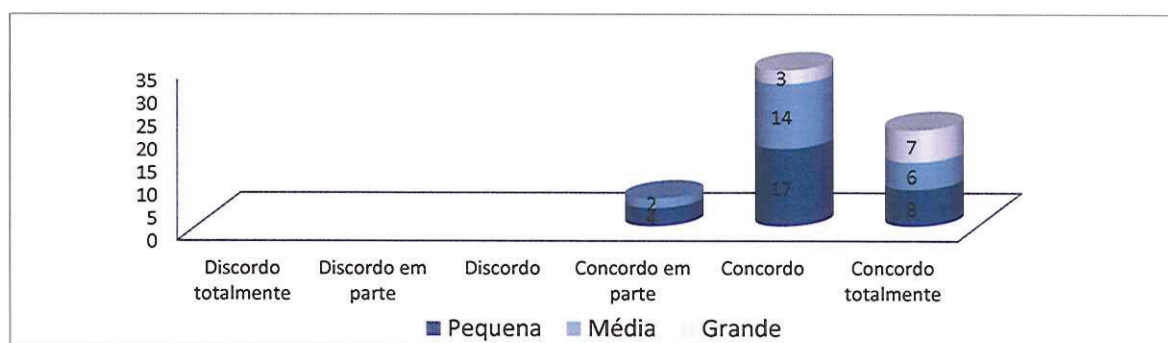


Gráfico 13 – Transparência e confiança *versus* recomendações do Relatório da A.I.

Da análise das 61 respostas obtidas obtivemos unicamente concordância com a hipótese formulada, repartindo-se 10% em concordo em parte, 56% concordam e 34% concordam totalmente, apesar de 6 Municípios só concordarem parcialmente (dos quais apenas 2 – de dimensão média – têm Gabinete/Divisão/Departamento de A.I.). Tal como analisamos aquando da

revisão da literatura, não basta implementar normas e procedimentos, pelo que é essencial averiguar se estão colocados em prática e controlá-los (e justificar as eventuais falhas ou omissões), para reduzir o *gap* das expectativas dos *stakeholders*.

Hipótese 4. - Nesta área – Auditoria Externa - pretendemos analisar a existência de *gaps* no papel assumido pelo Auditor Externo/ROC nos Municípios, particularmente no que concerne ao reforço da confiança e fidedignidade nas informações financeiras produzidas e divulgadas para a tomada de decisões e no papel/desempenho do profissional (Auditor Externo/ROC).

Hipótese 4.1. - “O *Expectation Gap* é um risco sempre presente, pois a auditoria não pode, por si só, assegurar a credibilidade da informação, a atuação dos gestores dentro da legalidade e a eficácia e eficiência no seu desempenho”.

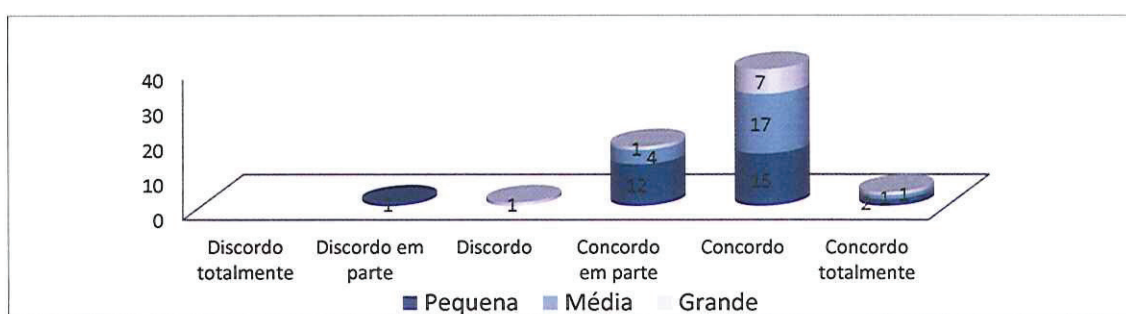


Gráfico 14 – Risco do *Expectation Gap* versus auditoria e auditores

Analisando os 62 resultados, verificamos que existem 2 Municípios discordantes (4%), sendo de ressaltar que o Município que discorda apresenta uma dimensão grande e tem Gabinete/Divisão/ Departamento de A.I., sendo que os 96% da amostra concordam com a premissa (27% concordam em parte, 63% concordam e 6% concordam totalmente). Importa destacar que muitas vezes presenciamos o *Expectation Gap* nas organizações face à evolução constante com que a auditoria se debate, acrescidas por regulamentação desajustada e excessivas expectativas dos *stakeholders* na profissão do auditor e na própria auditoria.

Hipótese 4.2. - “O facto do Auditor Externo/ROC não pertencer ao Município confere uma maior fidedignidade aos elementos auditados”.

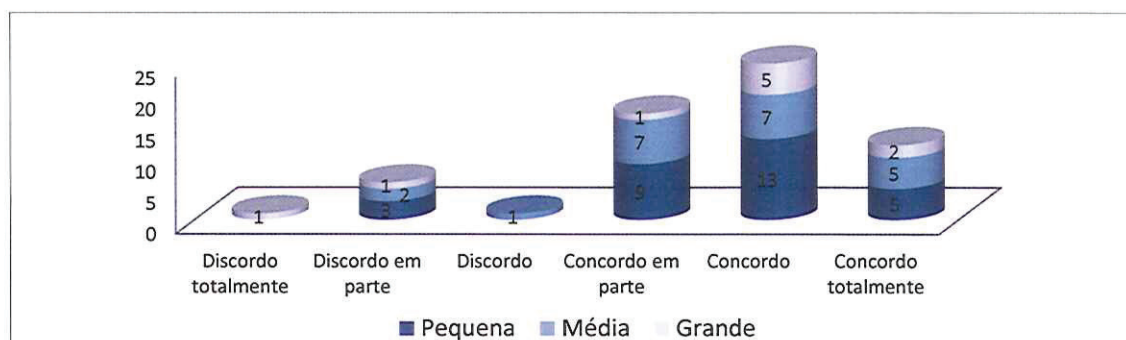


Gráfico 15 – Auditor Externo/ROC versus fidedignidade aos elementos auditados

Dos 62 resultados obtidos verificamos que 86% da amostra mostra concordância com a hipótese formulada (27% concordam em parte, 40% concordam e 19% concordam totalmente), enquanto que 2% discordam totalmente, 10% discordam em parte e 2% discordam. Existindo um Município de dimensão grande que discorda totalmente da mesma e outro Município que apenas discorda e é de dimensão média, tendo ambos Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. Apesar da ética e código deontológico, existem situações em que é equacionada a independência/isenção do auditor, pelo facto do profissional não pertencer ao Município que poderá eventualmente (ou não) contribuir para reforçar ou mitigar o *Expectation Gap*.

Hipótese 4.3. - “O trabalho desenvolvido pelos Auditores Externos/ROC’s, quando elaborado em parceria com o dos Auditores Internos, poderá reforçar a criação de valor para o Município, na medida em que permite economizar recursos e otimizar os resultados”.

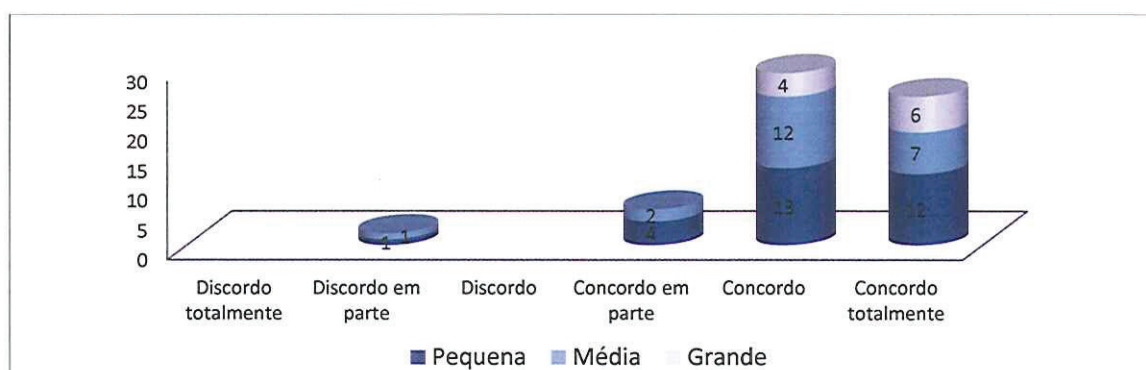


Gráfico 16 – Parcerias entre Auditores Externos/ROC’s e Auditores Internos *versus* criação de valor e otimização dos resultados

Analisando os 62 resultados obtidos verificamos que apenas 2 Municípios (de dimensão pequena e média), representantes de 3% da amostra, manifestam discordância parcial, os quais não têm Gabinete/Divisão/Departamento de A.I., embora considerem importante ter. Dos restantes 97% da amostra 10% concordam em parte, 47% concordam simplesmente e os restantes 40% concordam totalmente

Existem autores que defendem que a articulação dos trabalhos permite uma maior complementaridade nas tarefas desenvolvidas, economizando recursos (cada vez mais escassos) e gerando valor, enquanto que outros sustentam que não devem trabalhar em parceria pois poderá enviesar os resultados e conclusões obtidas, até porque (normalmente) uma das entidades pertence à organização.

Hipótese 4.4. - “A rotatividade do Auditor Externo/ROC permite assegurar a idoneidade, isenção e independência face aos elementos auditados, reforçando as expectativas dos *stakeholders*”.

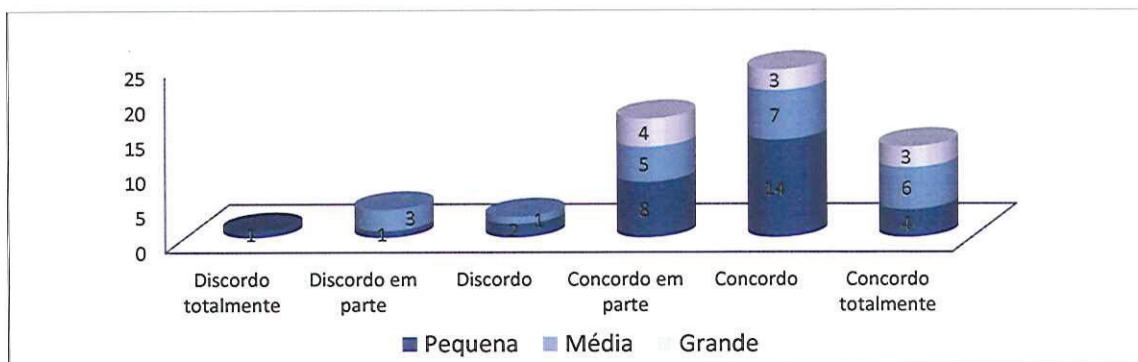


Gráfico 17 – Rotatividade do Auditor Externo/ROC versus expectativas dos stakeholders

Da análise dos 62 elementos obtidos, verificamos que 87% dos respondentes evidenciam a sua concordância com a hipótese formulada, sendo que o Município que discorda totalmente tem uma dimensão pequena e tem Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. (ao invés dos demais discordantes). Assim, 27% concordam em parte, 39% concordam, 21% concordam totalmente, 2% discordam totalmente, 6% discordam em parte e 5% discordam. No decurso da revisão da literatura encontramos autores que defende a rotatividade como forma de não criar “acomodação”, rotinas e hábitos no auditor, fator que pode ser propiciador do *Expectation Gap*, distorcendo a transparência, isenção, fidedignidade e quebrando a confiança dos *stakeholders*. Inversamente existem outros autores que afirmam que a continuidade permite um melhor conhecimento da entidade auditada, otimizando os recursos.

Hipótese 5. - Na presente área – Controlo e Gestão de Riscos - pretendemos aferir a existência de *gaps* na aplicação, importância e utilidade dos diversos indicadores / mecanismos existentes e que permitam mensurar o desempenho dos Municípios, como forma de minimizar os múltiplos riscos existentes e assegurar uma eficiente utilização de procedimentos na afetação dos recursos públicos.

Hipótese 5.1. - “A limitação do número de mandatos de um Presidente aumenta o nível de transparência e confiança dos *stakeholders*, embora implique um maior dispêndio de recursos”.

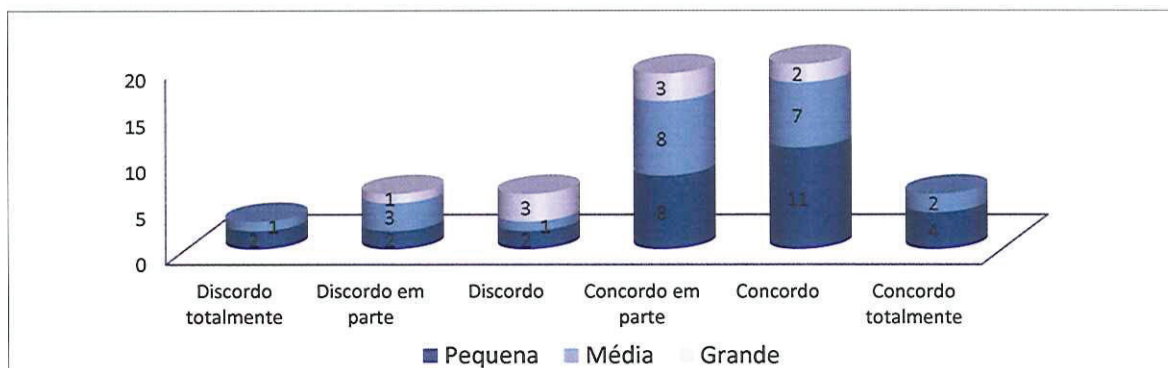


Gráfico 18 – Limitação do número de mandatos de um Presidente versus transparência e confiança dos stakeholders

Dos 60 resultados obtidos verificamos que 75% dos Municípios respondentes evidenciam a sua concordância (32% parcial, 33% simples e 10% total), apesar de 5% discordar totalmente, 10% em parte e 10% discordar simplesmente. Trata-se de uma Hipótese algo sensível para os respondentes, apesar de a confidencialidade dos dados recolhidos ter sido um dado importante. Existem autores que consideram que a rotatividade dos Presidentes é um fator importante, pois evita a “acomodação” e rotinas, embora outros defendam que exige um dispêndio de recursos (cada vez mais escassos) que pode ser evitado, como é o caso de medidas de controlo, “tempos mortos” até à tomada de posse, de entre outros. Face aos resultados da amostra constatamos que a premissa permite reduzir o *Expectation Gap* nos Municípios, reforçando a transparência e confiança dos *stakeholders*. É curioso verificar que é nas autarquias de dimensão grande que se denota uma maior dispersão nas respostas compiladas.

Hipótese 5.2. - “O Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna, sob a supervisão dos Auditores Externos/ROC’s, deveria ser responsável pela elaboração de um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, o qual visa identificar situações potenciadoras de riscos de corrupção e/ou de infrações conexas, destacar medidas preventivas e corretivas que minimizem a probabilidade e o impacto de ocorrência do risco, definindo metodologias de adoção e monitorização das medidas evidenciadas, identificando os responsáveis/infratores”.

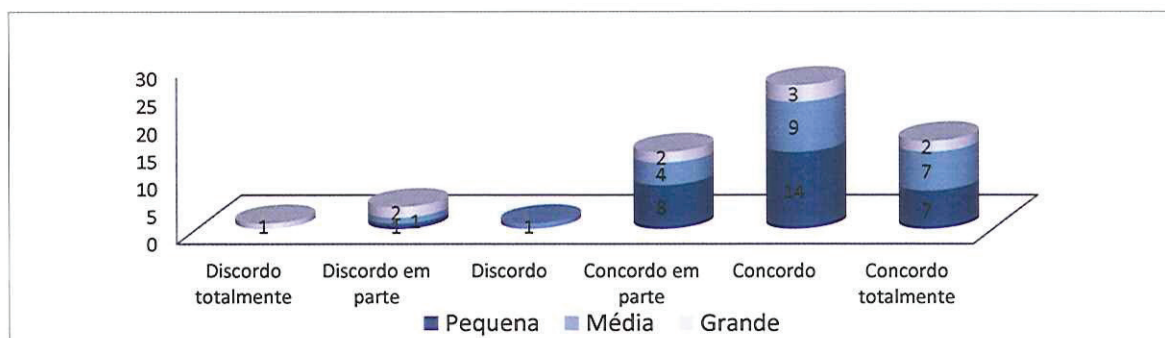


Gráfico 19 – Elaboração do PGRCIC pelos Auditores Internos supervisionados pelos Auditores Externos/ROC's

Da análise das 62 respostas verificamos que 90% dos Municípios demonstram a sua concordância (22% parcial, 42% simples e 26% total) e 10% a sua discordância (2% total, 6% parcial e 2% simples). Todavia consideramos digno de destaque que 3 Municípios de dimensão grande discordam com a hipótese formulada (2 em parte e 1 totalmente), apesar de terem Gabinete/Divisão/Departamento de Auditoria Interna, PGRCIC e o Manual/Norma/Regulamento de CI do Município estar a funcionar plenamente.

Trata-se de um documento que visa reforçar as medidas de transparência e fidedignidade dos Municípios (mediante a redução e o impacto das ocorrências), implementando formas prevenção e controlos acrescidos, identificando (para cada área/departamento) os riscos de corrupção e infrações conexas, referindo as medidas adotadas que previnam a sua ocorrência, definindo e identificando os responsáveis envolvidos na sua gestão, sendo que (anualmente) é elaborado um

relatório sobre a sua execução, o que permite mitigar o *Expectation Gap* e reforçar a confiança dos *stakeholders* nas informações divulgadas pelos Municípios.

Hipótese 5.3. - “Os procedimentos de urgência são encarados como desvios/falhas ao Sistema de Controlo Interno, pelo que acarretam múltiplos riscos, podendo, inclusivamente, criar condições favoráveis à existência de fraudes e/ou corrupção”.

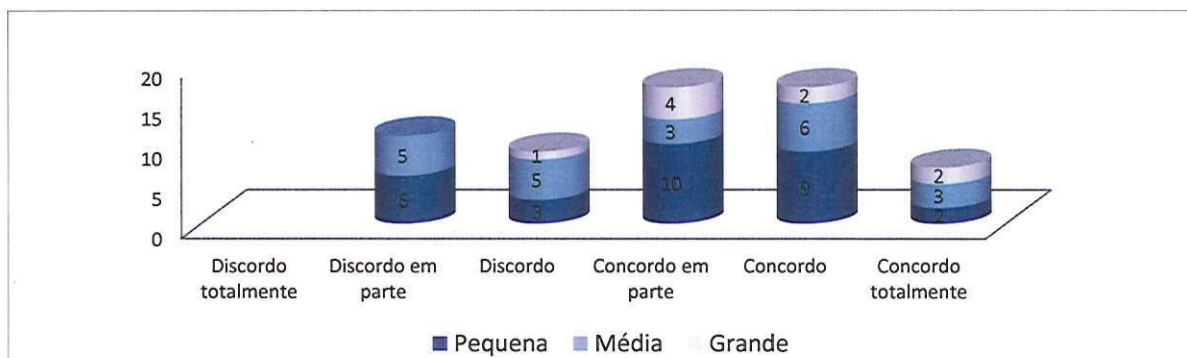


Gráfico 20 – Procedimentos de urgência *versus* desvios/falhas ao SCI

Dos 61 Municípios respondentes 18% discordam em parte, 15% discordam e 67% concordam com a premissa formulada, sendo que temos a mesma percentagem de concordância (56%, repartidas em partes iguais) simples e parcial, 11% total, destacando-se que o Município de dimensão grande que discorda não tem Departamento/Divisão/Gabinete de AI, embora o Manual/Norma/Regulamento de CI do Município esteja implementado e a funcionar plenamente.

Dos Municípios discordantes existem apenas 5 (4 de dimensão média e 1 pequena) que têm Departamento/Divisão/Gabinete de AI e apenas 1 discordante (de dimensão média) não tem, nem considera importante ter Departamento/Divisão/ Gabinete de AI.

Tal como está preceituado no preâmbulo do POCAL o SCI dos Municípios engloba o “plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como, todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e detenção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável”.

Assim (idealmente), apenas deveriam ser acionados os procedimentos de urgência em casos pontuais e raros.

Hipótese 5.4. - “A implementação de procedimentos que permitam medir o desempenho do Município (*Balanced Scorecard, Benchmarking, Total Quality Management, KPI's, Livro de Reclamações*, de entre outros) revelam-se essenciais para diminuir os *gaps*, reforçar as expectativas dos *stakeholders* e criar valor, apesar de serem de difícil implementação e controlo”.

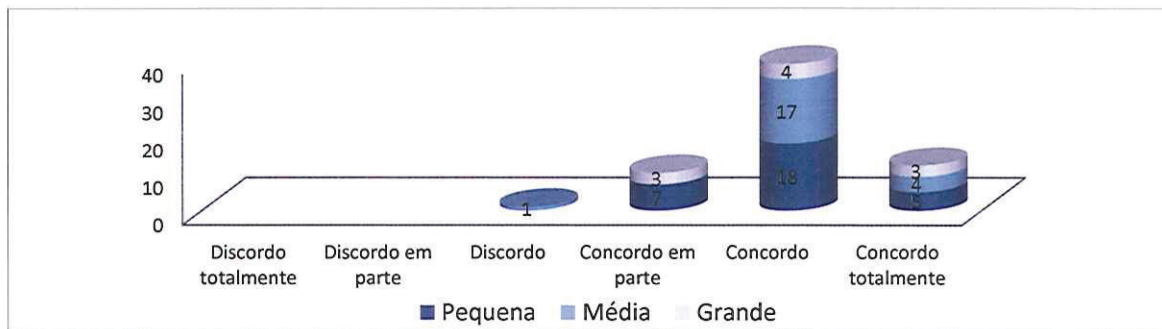


Gráfico 21 – Indicadores de desempenho *versus* diminuição do *gap*, reforço das expectativas dos *stakeholders* e criação de valor

Da análise dos dados dos 62 Municípios respondentes, verificamos que apenas 2%, correspondendo a 1 Município (de dimensão média) apresenta discordância e que dispõe de Departamento/Divisão/Gabinete de AI, embora o Manual/Norma/Regulamento de CI do Município esteja a ser implementado, sendo a resposta mais relevante “Concordo” com 63%, 16% “Concordo em parte” e 19% “Concordo totalmente”.

A introdução de indicadores que permitam mensurar o desempenho nos Municípios acrescenta-lhes valor e reforça a transparência e confiança dos *stakeholders*.

Revela-se pertinente afirmar que as NPM dos organismos públicos decidiram aplicar ao Estado práticas e procedimentos até à data utilizados apenas no setor privado, mas que permitem retirar conclusões diversificadas e complementares também para os órgãos de gestão. A sua implementação reveste-se de alguma complexidade atendendo a que se trata de conceitos “inovadores” e algo “controversos”, pois assentam na otimização dos recursos, assegurando que a sua gestão assenta na *governance* e em princípios de economia, eficiência e eficácia.

Em suma, face às respostas obtidas na amostra em estudo dos Municípios, permitiu-nos retirar algumas inferências.

Tendo como base as perguntas de investigação e as hipóteses que pretendíamos testar, verificamos que a dimensão do Município e a existência (ou não) de um Departamento/Divisão/Gabinete de AI não contribuem significativamente para a presença ou mitigação do *Expectation Gap* e reforço da confiança não só na Auditoria e no papel dos auditores perante os *stakeholders*, como igualmente nos controlos e informações divulgadas. Deste modo, revela-se cada vez mais imperioso o papel assumido pelo controlo e fiscalização (interna e externa) dos Municípios, conduzida primeiramente pelo Estado e por todos os *stakeholders*.

Finalmente, destacamos que ao longo da revisão da literatura os autores alheavam-se a situações como as diversas dimensões dos Municípios e/ou tratar-se da gestão de recursos públicos para a explicação do *Expectation Gap* em auditoria. Face ao exposto, não poderemos atribuir o *Expectation Gap* a fatores isolados. Ao invés, resulta da combinação de múltiplos fatores e/ou circunstâncias, embora possa ser mitigado com o recurso às melhores práticas do *governance*.

3.2.5. Limitações do Estudo

Ao longo da presente investigação debatemo-nos com algumas limitações e condicionalismos. Assim sendo, importa destacar que a escolha do método do inquérito por questionário não permite selecionar situações em que o inquirido responde aleatoriamente, ou situações em que possa existir uma deficiente interpretação da questão, podendo induzir a resultados desajustados.

Complementarmente, atendendo a que não existe uma identificação do inquirido (nem do cargo exercido), poderá ocasionar situações em que exista alguma falta de conhecimentos relativamente ao conteúdo do questionário, podendo conduzir a uma distorção dos resultados obtidos, pelo que se torna necessária uma análise cuidada dos mesmos aquando da sua interpretação.

No caso de termos optado por articular o presente estudo com a aplicação (complementar) de métodos qualitativos, como a realização de entrevistas, poderia colmatar estas lacunas. Porém, com a metodologia utilizada (questionário), conseguimos generalizar os resultados obtidos para a amostra analisada, facto que não é possível quando se recorre unicamente a métodos qualitativos.

Em conclusão, destacamos algumas dificuldades com que nos deparamos para a obtenção de um número mais significativo de respostas. Apesar de terem sido remetidos inquéritos para todos os Municípios (308), foi necessário estabelecer múltiplos e amiudados contactos telefónicos para a obtenção da amostra (63 Municípios).

Todavia, consideramos que o número de respostas obtidas permite efetuar uma análise fidedigna e conclusiva relativamente às questões inicialmente enunciadas (permitindo extrapolar os resultados para a população total), não só pela dispersão geográfica, mas também pelas distintas dimensões e características dos Municípios respondentes.

3.3. Orientações para Investigação Futura

Como objetivo para investigação futura poderíamos sugerir uma análise da temática também em Juntas de Freguesia, mediante a aplicação de um questionário similar, reforçando-o com a aplicação de uma metodologia qualitativa, entrevistando alguns responsáveis pelos Gabinetes/Divisões/Departamentos de AI, onde seria possível recolher algumas opiniões conducentes à redução do *Expectation Gap* nas restantes Autarquias Locais e obtendo a sua perceção quanto aos resultados encontrados para a análise quantitativa elaborada.

Finalmente, o estudo poderia ser ainda mais enriquecido se procedêssemos, dentro da mesma linha de investigação, a análises em Autarquias Locais existentes noutros países, mediante uma réplica do modelo que utilizamos (ou análogo), examinando as medidas de controlo e fiscalização implementadas, tendentes à diminuição do *Expectation Gap*.

Capítulo IV – Conclusão

O Instituto Federal de Brasília (2014) defende que “o ato de auditar consiste em confrontar uma situação real com uma situação ideal baseada no bom desempenho operacional e cumprimento dos normativos. A gestão operacional ideal baseia-se em princípios de administração pública (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), que devem ser seguidos pela unidade”.

Deste modo, face às crescentes restrições e limitações orçamentais na gestão pública, importa otimizar as escolhas e decisões tomadas, tentando afetar, da melhor forma possível, os recursos existentes às necessidades que se pretendem satisfazer (Marques, 2000), revelando-se imperioso que as entidades públicas disponibilizem a informação e a existência de mecanismos que possibilitem o seu acesso, por parte dos cidadãos, constituindo um pilar fundamental no “processo de responsabilização e prestação de contas por parte dos agentes públicos perante os cidadãos e, em última análise, para a melhoria da governação pública” (Lourenço *et al.*, 2011).

Assim sendo, é exigido aos Municípios uma prévia formulação dos objetivos que pretendem atingir (e as metas temporais), complementados com sistemas de informação de qualidade, pelo que importa flexibilizar a gestão, ajustando os instrumentos às atuais exigências por forma a permitir obter informações diversificadas, tempestivas e relevantes para os *stakeholders*. Todas estas alterações “introduzidas na Contabilidade do Setor Público visam a melhoria do relato financeiro para os responsáveis pela tomada de decisões e *stakeholders*. Esta melhoria é uma condição necessária para reforçar a responsabilidade e o desempenho das organizações do Setor Público, assumindo, deste modo, a informação financeira um papel fundamental nas decisões tomadas dentro das organizações (Pettersson, 2001)”.

Atendendo a que “gerir implica a prossecução da eficiência na afetação de recursos públicos” (Marques, 2000), importa enfatizar que o rigor e a transparência da gestão assumem papéis de destaque, por forma a permitir fazer comparações com situações análogas e retirar conclusões. Face ao exposto, os Municípios têm que se preocupar com questões que excedem largamente o cumprimento da legalidade (embora esta premissa jamais possa ser descurada). Assim, contam com o precioso auxílio da Auditoria Interna que se traduz num órgão estratégico que se articula com a gestão municipal, verificando o cumprimento das normas legais e regulamentares, prestando consultoria às unidades orgânicas municipais, produzindo informações internas para o organismo e prestando assessoria ao Executivo.

Atualmente, as entidades encontram-se a operar em ambientes cada vez mais exigentes e competitivos, onde os fatores incerteza e risco são uma constante, pelo que assistimos à crescente necessidade das informações serem divulgadas tempestivamente, como forma de restabelecer e assegurar a confiança por parte dos diretamente interessados, pela sociedade em geral, reduzindo o *Expectation Gap* em auditoria. Moura (2011) considera que “a auditoria/revisão num Município não pode ser encarada nos mesmos moldes de uma auditoria/revisão normal ao setor privado, uma vez que se trata de uma entidade integrada no setor público”, assumindo extrema importância a “questão da legalidade das operações e a verificação do cumprimento de procedimentos instituídos”, complementada pela transparência e controlo da gestão.

Os utilizadores das DF assumem uma posição cada vez mais exigente, pretendendo da Contabilidade um sistema de informação que vise anular ou reduzir o efeito dos riscos e incertezas, relatando as expectativas da entidade, transmitindo aos destinatários informações respeitantes aos riscos potenciais e um conjunto de informação relacionadas com as expectativas futuras e a tomada de decisões. Todos estes fatores levaram a que as atuais DF necessitem de se adaptar à nova situação económica, caso contrário correm sérios riscos de perderem relevância e tornarem-se insuficientes na transmissão da imagem e da fidedignidade do Município.

Como forma de responder às necessidades exigidas, a Contabilidade e a Auditoria deverão preocupar-se com que a informação financeira produzida e divulgada assuma uma premissa de carácter tempestivo e prospetivo, apoiando-se e difundindo informações complementares, de forma a permitir uma interpretação fidedigna das DF e evidenciar uma maior transparência e comparabilidade, tentando reduzir ou eliminar o *gap* das expectativas dos *stakeholders*.

Na opinião de Costa (2005) “esta situação carece de resolução, pelo que nos parece lógico o surgimento de novas DF, sistematizadas, que englobem toda uma série de fatores de risco e incerteza, permitindo aos utilizadores da informação conhecer antecipadamente os cenários futuros e os desempenhos possíveis da empresa. Aquelas podem funcionar como DF principais, ou apenas como importantes complementos às mesmas, as quais se tornariam, rapidamente, em peças fundamentais para o utilizador”.

Procurando restabelecer a confiança na Auditoria e nas funções assumidas pelos auditores, as quais haviam sido equacionadas pelos diversos escândalos em entidades “auditadas”, assistimos a uma mudança no seu paradigma. Se inicialmente a Auditoria focava a sua atenção na deteção da fraude e na exatidão das DF, atualmente acompanham as permanentes oscilações dos meios onde as entidades operam, visando mitigar os riscos, otimizando os recursos, acrescentando valor e confiança. No que concerne ao controlo e implementação das melhores práticas do *governance*, cada vez mais assistimos a Municípios com Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna (independentemente da sua dimensão e localização geográfica), complementado pela Auditoria Externa que é obrigatória.

Assim, Costa (2005) refere que em virtude das atuais contingências económicas marcadas pela incerteza e escassez/contenção de recursos, importa que os auditores para além de se concentrarem nas DF, complementem a sua análise na estratégia e na implementação de novas medidas de gestão pública, as quais implicam a divulgação tempestiva de outro género de informações, como é o caso das relativas ao desempenho do Município, planos de prevenção e gestão de riscos relativos à fraude e corrupção, sistemas de controlo de entre outros.

Face à investigação realizada na amostra recolhida, em diferentes áreas, podemos concluir que nem a dimensão, nem a existência de um Departamento/Divisão/Gabinete de AI garantem uma confiança total dos *stakeholders* nos Municípios, sendo necessário complementar com outros procedimentos e atitudes que reforcem a transparência, diversificando a natureza das informações

divulgadas (tais como indicadores de *performance*, divulgação das práticas de *governance* e afetação dos recursos, de entre outras), pelo que, assistimos cada vez mais à aplicação no Setor Público de práticas utilizadas no Setor Privado, pois importa aumentar a transparência, comparabilidade e quantidade de informação divulgada (tempestivamente), complementando com uma heterogeneidade dos elementos fornecidos.

Importa termos sempre presente que o “*Expectation Gap* em auditoria resulta do facto dos utilizadores da informação financeira, acreditarem que o papel do auditor” não se deve limitar à emissão da sua “opinião acerca das DF, mas também de interpretá-las” de modo a poder avaliar se estão a ser levadas a cabo as melhores práticas, se os recursos são geridos com economia, eficiência e eficácia, aferindo se existe transparência na gestão e divulgação de informações que permitam uma tomada de decisões devidamente fundamentada por parte dos *stakeholders*. “Assim sendo, enquanto existirem diferentes entendimentos por parte dos envolvidos sobre este papel, irá sempre existir o *Expectation Gap*” (Ribeiro & Carvalho, 2011).

Atualmente, encontramos-nos num contexto onde as “certezas absolutas” não existem, necessitando as organizações de se adaptarem às exigências requeridas, pelo que importa “incutir na informação financeira a materialidade e representatividade tempestiva da imagem útil, de forma a proporcionar aos utilizadores uma qualidade da informação mais adequada às exigências. Parece-nos incontestável que a Contabilidade” e a Auditoria, têm que evoluir de forma a poderem contribuir mais significativamente para a consolidação da “estabilidade económico-social, enquanto instrumentos de comunicação de uma realidade que se quer, cada vez mais, adequada às exigências do futuro” (Costa 2005), inclusivamente porque (devido à proximidade) os Municípios têm cada vez maiores atribuições e competências, acompanhados de controlos e fiscalizações constantes (não só a nível interno, como externo), apesar dos recursos não acompanharem as novas exigências.

Assente nas pesquisas realizadas, encontramos evidências que o *Expectation Gap* continua a existir e que não será fácil eliminá-lo na íntegra. Todavia, o *gap* persistente poderá ser mitigado (até níveis considerados como aceitáveis), sem colocar em causa não só o conceito da auditoria, mas também o papel assumido pelos auditores no desempenho das suas funções, bastando para o efeito que seja assegurada a existência de transparência, ética e fidedignidade nas informações produzidas e divulgadas, por forma a reforçar a confiança dos utilizadores das informações financeiras, a qual também poderá ser assegurada mediante o recurso às melhores práticas do *corporate governance*. Deste modo, a linguagem contida e as demais informações deverão ser perceptíveis pelos destinatários.

Referências Bibliográficas

- Adams, C. & Evans, R. (2004). Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *JCC* 14: 97-115.
- Albuquerque, K. (2009). Auditoria e Sociedade: *Análise das Diferenças de Expectativas dos Usuários da Contabilidade em Relação ao Papel do Auditor*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal da Bahia – Faculdade de Ciências Contábeis, Brasil. Acedido em 16 de março de 2014, às 15h35m, em <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos102010/551.pdf>.
- Albuquerque, K.; Filho, J. & Bruni, A. (2010). *Um Estudo Empírico sobre a Produção de Legitimidade em Auditoria e as Expectation Gap*. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Brasil.
- Alexandre, J.; Andrade, D.; Vasconcelos, A.; Araújo, A. & Batista, M. (2003). *Análise do número de categorias da escala de Likert aplicada à gestão pela qualidade total através da teoria da responsabilidade ao item*. XXIII Encontro Nac. de Engenheiros de Produção, Ouro Preto, Brasil.
- Almeida, B. (2004). Auditoria e sociedade: O diálogo necessário. *Revista Contabilidade & Finanças*, N.º 34: 80 – 96- USP. São Paulo.
- Almeida, B. (2012). The Portuguese Expectation Gap: Empirical Evidence. *Business and Management Review*, Vol. 2 (10): 28 – 46.
- Almeida, J. & Almeida, J. (2009). Auditoria e earnings management: estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas big four e demais firmas de auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças – USP* Vol. 20 – N.º 50: 62 - 74. São Paulo – Brasil.
- American Psychological Association (2010). *Publication manual of the American Psychological Association - 6th ed.* British Library Cataloguing-in-Publication Data. United States of America.
- Arel, B.; Brody, R. & Pany, K. (2006). Findings on the effects of audit firm rotation on the audit process under varying strengths of *Corporate governance*. *Advances in Accounting*. Vol. 22: 1 – 27.
- Australian Securities Exchange (2007). *Corporate Governance Principles and Recommendations with 2010 Amendments – 2nd Edition*. ASX Corporate Governance Council.
- Azevedo, P. (2013). A Importância de um Sistema Adequado de Controlo Interno. *Revista Onis Ciência*, Braga, Vol.1, Ano 1, N.º 4: 65-78.

- Barros, L. (2013). *Governança Local: Fragmentação, Endividamento e Controlo*. Dissertação de Mestrado, ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão - School of Economics & Management Lisbon, Portugal.
- Bilhim, J. (2004). *A Governança nas Autarquias Locais*. SPI - Sociedade Portuguesa de Inovação, Porto.
- Borges, V.; Gomes, P. & Fernandes, M. (2013). *O papel dos consultores de gestão no processo de adoção do Balanced Scorecard no setor público*. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Lisboa, Portugal.
- Bostick, L. & Luehlhing, M. (2004). Minimizing the Expectation Gap. Allied Academies International Conference. *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, Vol. 9, N.º 1: 19-20.
- Boyle, D. & Canning, M. (2005). The Impact of Audit Education on Perceptions of Deficient Auditor Performance. *The Irish Accounting Review* (2005), Vol. 12, N.º 1: 15–37.
- Brennan, N. (2006). Boards of directors and firm performance: is there an expectations gap? *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 14 (6): 577-593.
- Caiado, A. (2010). O Futuro da Contabilidade Pública. *Interface Administração Pública* N.º 163: 13-17.
- Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia (2012). *Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia*: 1-86.
- Cardoso, C. (2013). *Planos de Prevenção de Riscos de Gestão: Transparência dos Institutos Politécnicos Portugueses*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Setúbal – Escola Superior de Ciências Empresariais, Portugal.
- Carmona, E.; Pereira, A. & Santos, M. (2010). A Lei Sarbanes-Oxley e a Perceção dos Gestores sobre as competências do Auditor Interno. *Gestão e Regionalidade*. Vol. 26, N.º 76: 63-74.
- Carneiro, S. (2013). *Quais os Atributos que um Auditor Interno deve ter*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Carson, E.; Fargher, N.; Geiger, M.; Lennox, C.; Raghunandan, K. & Willekens, M. (2013). Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. American Accounting Association. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 32, Supplement 1: 353–384.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; & Gomes, P. (2009). *Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses*. XI Congresso Internacional de Custos Y Gestion.

- XXXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Trelew, Patagonia Argentina: 715-731.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2013). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2011 e 2012*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Lisboa.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões, P. & Jorge, S. (2014). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2013*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Lisboa.
- Carvalho, M. (2011). *Gestão Pública: Um Novo Paradigma para a Governação da Administração Local em Portugal*. 8º Congresso Nacional da Administração Pública. INA – Instituto Nacional de Administração, I.P.: 309-333.
- Chow, C. (1982). The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences. *The Accounting Review*. Vol. LVII, N.º 2: 272 - 291.
- Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte (2011). *Referencial de Boas Práticas nos Municípios da Região do Norte – Projetos orientados para resultados: 1-60*.
- Comissão de Normalização Contabilística – Comité de Normalização Contabilística – Público (2013). *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas* (Documento Preliminar).
- Conceição, S. (2012). *Estudo do controlo interno nas Instituições de Ensino Superior - contributo para a credibilidade da informação financeira*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Cooper, B. & Grose, R. (2010). Trust Me: I'm An Auditor! *International Review of Business Research Papers* Vol. 6. N.º 5: 160 – 166.
- Correia, C.; Gonçalves, M. & Marques, M. (2011). Accountability na Contabilidade Pública Local em Portugal: O Caso de um Município do Distrito de Coimbra. *Pecunia*, N.º 13: 161-173.
- Costa, A. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia – Universidade de Coimbra, Portugal.
- Costa, A.; Pereira, J. & Blanco, S. (2006). Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*. Vol III, N.ºs 5/6: 201-225.
- Costa, D. (2005). *O impacto da informação contingente em contabilidade e auditoria. O controlo em ambientes e dimensões da nova gestão pública – Livro Comemorativo dos 75 anos da IGF*. Ministério das Finanças. Acedido em 15 de janeiro de 2014, às 01h37m, em http://www.igf.min-financas.pt/inftecnica/75_anos_IGF/ed_75_anos_igf.htm e http://www.igf.min-financas.pt/inftecnica/75_anos_IGF/danielcosta/danielcosta2_tema.htm.

- Costa, S. (2013). *Auditoria da Qualidade e as suas Implicações nos Resultados*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Cunha, A.; Silveira, E. & Dorow, A. (2008). Relevância em Auditoria. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, Vol.13, N.º 1: 1-9.
- Cunha, V. (2005). *O Governo das Sociedades e o Desempenho das Sociedades Anónimas Portuguesas*. Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.
- Dando, N. & Swift, T. (2003). Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics*, 44: 195–200.
- Decreto – Lei N.º 133 / 2013, de 3 de outubro. *Diário da República*, N.º 191 - I Série. Ministério das Finanças.
- Decreto – Lei N.º 166 / 98, de 25 de junho. *Diário da República*, N.º 144 - I Série - A. Ministério das Finanças.
- Decreto – Lei N.º 224 / 2008, de 20 de novembro. *Diário da República*, N.º 226 - I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Decreto – Lei N.º 262 / 86, de 2 de setembro. *Diário da República*, N.º 201/86 - I Série. Ministério da Justiça.
- Decreto – Lei N.º 487 / 99, de 16 de novembro. *Diário da República*, N.º 267 - I Série - A. Ministério das Finanças.
- Decreto – Regulamentar N.º 27 / 99, de 12 de novembro. *Diário da República*, N.º 264 - I Série - B. Ministério das Finanças.
- Deegan, C. & Rankin, M. (1999). The Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence. *British Accounting Review*, 31:313-346.
- Dias, C. & Sarrico, C. (2008). Controlo público dos governos municipais: novos horizontes. *Economia Global e Gestão*. Vol. 13, N.º3, Lisboa: 99-118.
- Dobroțeanu, L., Dobroțeanu, C. & Ciolpan, D. (2009). A semiologic approach to audit expectations gap. *The Journal of the Faculty of Economics*. Vol. 3 (1): 906-912.
- DRA 700 (2001). *Relatório de Revisão / Auditoria*. Diretrizes de Revisão / Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- DRA 872 (2003). *Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais*. Diretrizes de Revisão / Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

- DRA 873 (2009). *Autarquias Locais e Entidades Equiparadas*. Diretrizes de Revisão / Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Ebimobowei, A. (2010). An Evaluation of the Audit Expectation Gap: Issues and Challenges. *International Journal of Economic Development Research and Investment*, Vol. 1 N.ºs. 2 & 3: 129-141.
- Esteves, I. (2012). *A Responsabilidade Social do Auditor perante a Fraude*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – Instituto Politécnico de Lisboa, Portugal.
- Félix, S. & Morais, M. (2013). *Uma análise sistémica da auditoria interna nos Municípios em Portugal*. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Lisboa, Portugal.
- Fernandes, M. (2007). Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na administração pública autárquica: controlo do endividamento líquido. *Revista de Estudos Politécnicos*. Vol. V, N.º 8: 67-96.
- Fernandes, M.; Silveira, O.; Carvalho, J. & Caiado, A. (2008). *Contabilidade Pública*. Ordem do Técnicos Oficiais de Contas.
- Fernandes, P. (2013). *A Consolidação de Contas nas Autarquias Locais: O Caso do Grupo Municipal da Maia*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, Portugal.
- Figueiredo, C. (2012). *O Contributo de Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditoria Financeira Eficaz*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Flinders, M. & Dommet, K. (2013). Gap Analysis: Participatory Democracy, Public Expectations and Community Assemblies in Sheffield. *Local Government Studies*, Vol. 39, N.º 4: 488-513.
- Franco, S. (1992). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, 4ª Edição, Almedina, Coimbra.
- Ginsberg, R.. (1997). *Concepts of the European Foreign Policy Revisited: Narrowing the Theoretical Capability – Expectations Gap*. 5th Biennial International Conference of the European Community Studies Association of the United States. New York: 1-57.
- Ginsberg, R.. (1999). *Conceptualizing of the European Union as an International Actor: Narrowing the Theoretical Capability – Expectations Gap*. 6th Biennial International Conference of the European Community Studies Association, Pittsburgh. New York: 1-32.

- Gomes, P.; Carvalho, J. & Fernandes, M. (2009). “Determinantes da adoção e desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses”. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, N.º 8: 11-42.
- Gomes, P.; Fernandes, M. & Carvalho, J. (2011). “Uso e utilidade da contabilidade de custos para a gestão autárquica: Estudo Empírico nos Municípios Portugueses. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, N.º 8: 73-92.
- Gomes, S. (2012). *Auditoria aos Relatórios de Sustentabilidade das empresas Portuguesas – Uma visão sobre o estado da arte e a perceção dos Revisores Oficiais de Contas*. Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Tecnologia e Gestão – Instituto Politécnico de Leiria, Portugal.
- Gonçalves, S. (2011). Fraude de Relato Financeiro – Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das Demonstrações Financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20). *Revisores ∃ Auditores*, N.º 52, 13-21.
- Gunz, S. ; McCutcheon, J. & Reynolds, F. (2009). Independence, Conflict of Interest and the Atuarial Profession. *Journal of Business Ethics* 89: 77–89.
- Gupta, K. (2005). *Contemporary Auditing* (6th Edition). New Delhi: Tata McGraw Hill. Acedido em 30 de Dezembro de 2013, às 15h25, em [http://www.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=neDFWDyUWuQC&oi=fnd&pg=PR7&dq=Contemporary+auditing+Gupta,+K.+\(2005\)&ots=7axlQm8y8M&sig=VA1ifH9UYd3cSdNZCESFZFaRTps&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false](http://www.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=neDFWDyUWuQC&oi=fnd&pg=PR7&dq=Contemporary+auditing+Gupta,+K.+(2005)&ots=7axlQm8y8M&sig=VA1ifH9UYd3cSdNZCESFZFaRTps&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false).
- Guy, D. & Sullivan, J. (1988). The Expectation Gap Auditing Standards: Here's an overview of the ASB's nine new standards- Why they were issued and how they change existing standards. *Journal of Accountancy*: 36-46.
- Hartnett, N. (2006). Management disclosure bias and audit services. *Rev Quant Finan Acc* 26: 369–390.
- Hassink, H., Bollen, L. , Meuwissen, R. & Vries, M. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 18: 85–100.
- Heliodoro, P. (2010). *Expectation Gap em Auditoria*. XIV Encuentro AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Coimbra, Portugal.
- Henriques, M. (2007). *Governo das Sociedades e Criação de Valor – Grupo Lena*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Leiria – Escola Superior de Tecnologia e Gestão. Coimbra, Portugal.

- Hill, C. (1997). *Closing the Capability – Expectations Gap*. 5th Biennial International Conference of the European Community Studies Association of the United States. Seattle, Washington: 1-26.
- IBF - Instituto Federal de Brasília (2014). *Manual de Auditoria Interna*. Núcleo de Auditoria Interna – 1^a Versão. Brasília, Brasil.
- Inácio, H. & Fernandes, L. (2012). *Alterações Normativas e efeitos na opinião do Auditor – Evidência do PSI - 20*. Estudos do ISCA – Série IV – N.º 3: 1-20.
- Inspeção-Geral de Finanças (2010). *Sinais de Inovação nas Metodologias de Controlo*: 1-324.
- ISA 700, *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. International Federation of Accountants.
- ISA 705. *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*. International Federation of Accountants.
- ISA 706. *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*. International Federation of Accountants.
- ISA 710. *Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements*. International Federation of Accountants.
- ISA 720. *The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements*. International Federation of Accountants.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3, N.º 4: 305-360.
- Jesus, M.; Laureano, R. & Pedrosa, E. (2014). *A Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais da Região Centro de Portugal*. XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica. Instituto Politécnico de Leiria, Portugal: 1-16.
- Joe, J. & Vandervelde, S. (2007). Do Auditor Provided Non - audit Services Improve Audit Effectiveness? *Contemporary Accounting Research*. Vol. 24 (2):467-487.
- Kamau, C. (2013). Determinants of Audit *Expectation Gap*: Evidence from Limited Companies in Kenya. *International Journal of Science and Research (IJSR)*, India Online, Vol. 2 (1): 480-491.
- Koh, H. & Woo, E. (1998). The Expectation Gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 13 (3): 147–154.
- Kramer, S.; Georgakopoulos, G.; Sotiropoulos, I. & Vasileiou, K. (2011). Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure and Earnings Conservatism. *International Journal of Business and Management*. Vol. 6, N.º 8: 44-57.

- Lee, T.; Ali, A. & Bien, D. (2009). Towards an Understanding of the Audit. *ICFAI Journal of Audit Practice*. Vol. 6 (1):7-35.
- Lei N.º 66 - B / 2012, de 31 de dezembro. *Diário da República*, N.º 252 - I Série.
- Lei N.º 73 / 2013, de 3 de setembro. *Diário da República*, N.º 169 - I Série.
- Lei N.º 75 / 2013, de 12 de setembro. *Diário da República*, N.º 176 - I Série.
- Leung, P. & Chau, G. (2001). The Problematic relationship between audit reporting and audit expectations: some evidence from Hong Kong. *Advances in International Accounting*, Vol. 14: 181-200.
- Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of *Enron*. *International Journal of Business and Management*, Vol. 5, N.º 10: 37-41.
- Lopes, I. (2010). Políticas de Segurança na Administração Local. *Interface Administração Pública* N.º 163: 5-11.
- Lopes, M. (2011). *Controlo Interno no Âmbito da Secção de Aprovisionamento e Armazém no Município de Macedo de Cavaleiros*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Bragança, Portugal.
- Lourenço, R.; Jorge, S. & Sá, P. (2012). Transparência nas câmaras municipais portuguesas: informação divulgada nos sítios da região centro. *Revista de Administração Local*, Vol. 35, N.º 247: 21-52.
- Lourenço, R.; Jorge, S.; Sá, P. & Rolas, H. (2011). *Transparência financeira das Autarquias Locais: informação disponibilizada nos sítios web*. INESC - Instituto de Engenharia de Sistemas e Computadores de Coimbra. Acedido em 6 de junho de 2014, às 21h00, em http://www.inescc.pt/documentos/4_11.pdf.
- Mafrá, J. (2013). O Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais. *Revisores ∃ Auditores*, N.º 62, 48-63.
- Magalhães, S. (2010). *Materialidade em Auditoria: O Problema da sua aplicação prática*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – Instituto Politécnico de Lisboa, Portugal.
- Mahadevaswamy, G. & Salehi, M. (2008). Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran. *International Journal of Business and Management*. Vol. 3 (11): 134-146.
- Marques, M. & Almeida, J. (2004). Auditoria no Setor Público: Um Instrumento para a Melhoria da Gestão Pública. *Revista Contabilidade & Finanças* N.º 35: 84 – 95. USP, São Paulo.

- Marques, M. (2000). *Alguns Aspetos da Gestão Pública na Administração Central em Portugal*. Universidade Aberta. I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Valencia. Acedido em 6 de junho de 2014, às 20h30, em <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/I%20Encuentro%20Iberoamericano%20Cont.%20Gesti%C3%B3n/Proyecciones%20Setoriales/MariaCCosta.pdf>.
- Marques, M. (2013). The Corporate Governance of the PSI 20 Companies: Evaluation of Compliance with the Recommendations of the CMVM. *Journal of Management and Sustainability*; Vol. 3. N.º 4: 173-183.
- McEnroe, J. & Martens, S. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap". American Accounting Association. *Accounting Horizons* Vol. 15 N.º 4: 345–358.
- McNamee, P. (1988). For the Practicing Auditor. *Journal of Accountancy*: 118-121.
- Medeiros, E. (2005). *A Atividade de Auditoria Independente: Um breve estudo sobre a independência dos Auditores e as Normas Profissionais Aplicáveis*. Monografia. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Instituto de Economia.
- Meirinhos, M. & Osório, A. (2010). O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. *EDUSER: Revista de Educação*, Vol. 2 (2): 49-65.
- Meneses, N. & Martins, C. (2013). *A contribuição do controlo interno nas autarquias locais*. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Lisboa, Portugal.
- Meneses, N. (2013). *O Controlo Interno e as Autarquias Locais*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Menezes, A. & Costa, F. (2012). *Expectation Gap em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto Clarity*. XXXVI Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, Brasil: 1-15.
- Moraes, I.; Oliveira, R.; Cares, N. & Silva, A. (2013). *Abordagem do Tema Audit Expectations Gap em Estudos Internacionais*. IX Congresso Nacional de Excelência em Gestão. Rio de Janeiro. Brasil.
- Morais, G. e Martins, I. (2007), *Auditoria Interna - Função e Processo*, Áreas Editora 3ª Ed., outubro.
- Moreira, N. (2009). *A Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, Portugal.
- Moura, N. (2011). Procedimentos de Auditoria a Adotar na Revisão Legal das Contas dos Municípios: Enquadramento Teórico e Aplicação Prática. *Revisores ∃ Auditores*, N.º 52, 22-34.

- Muñoz, S. (2005). *Corporate Governance Reforms: Redefined Expectations of Audit Committee Responsibilities and Effectiveness*. *Journal of Business Ethics*; Vol. (62): 115–127.
- Neto, O.; Cruz, F.; Ensslin, S. & Ensslin, L. (2005). *Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e Abrangência desses Princípios na Administração Pública Brasileira*. V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Brasil: 1-13.
- Nieschwietz, R. & Woolley, D. (2009). Perceptions of Auditor Independence: Evidence From CPAS', Loan Officers, and the General Public. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 13, N.º 3: 93-106.
- Nogueira, S & Jorge, S. (2013). *O Controlo Interno afeta a utilidade da informação financeira para as tomadas de decisão internas? Estudo empírico nos Municípios portugueses*. XVII Congresso da AECA. Universidad de Navarra, Pamplona - Espanha: 1-19. Acedido em 20 de fevereiro de 2014, às 14h07m, em <http://www.aeca1.org/xviicongressoaeca/cd/113f.pdf>.
- Nogueira, S. (2005). *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão, Portugal.
- Nogueira, S; & Jorge, S. (2011). *Necessidades de informação para as tomadas de decisão internas e a utilidade do relato financeiro autárquico: o caso do Município de Bragança*. XIII Accounting and Auditing Congress “A Change In Management – ACIM 2011”. Porto: 1-15.
- Nogueira, S; Jorge, S.; & Oliver, M. (2012). *A Utilidade do Relato Financeiro e as necessidades de informação para as tomadas de decisão internas: Estudo empírico nos Municípios Portugueses*. XV Encuentro AECA. Ofir – Esposende, Portugal: 1-20. Acedido em 9 de março de 2014, às 10h45m, em http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvencuentroaeca/general.htm.
- Nogueira, S; Jorge, S.; & Oliver, M. (2012). *A utilidade do reporte financeiro para as tomadas de decisão internas nos Municípios portugueses*. XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica – “Sociedade, Territórios e Organizações: Inclusões e Competitividade”. Vila Real: 1-22.
- Nolan, R. (2010). Debating the Future of Audit. *Accountancy Ireland*, Vol. 42 (5): 10-11.
- Ojo, M. (2006). *Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?* University Library of Munich, MPRA Paper N.º 232.
- Okafor, C. & Otor, J. (2013). Narrowing the *Expectation Gap* in Auditing: The Role of the Auditing Profession. *Research Journal of Finance and Accounting* Vol.4, N.º 2: 43-53.
- OROC (2012). *Proposta de Revisão da 8ª Directiva e Criação do Regulamento Europeu de Auditoria*.

- Oseni, A. & Ehimi, C. (2002). Existence and Nature of Audit Expectation Gap: Nigerian Perspective. *Asian Economic and Financial Review*. Vol. 2 (8): 1051-1063.
- Otalor, J. & Okafor, C. (2013). Imperatives of Bridging the Audit Expectation Gap and Enhancing the Credibility of Corporate Financial Information. *International Journal of Business and Social Research*, Vol. 3, N.º 5: 125-138.
- Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Pinho, R. (2010). *A Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL - um contributo para a tomada de decisão*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro, Portugal.
- Porter, B. & Gowthorpe, C. (2004). Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*: Edinburgh: 1-126.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*. Vol. 24. N.º 93: 49-68.
- Pott, C.; Mock, T. & Watrin, C. (2009). Review of empirical research on rotation and non-audit services: auditor independence in fact vs. appearance. *J Betriebswirtsch*, 58: 209-239.
- PricewaterhouseCoopers (2007). *Comitês de Auditoria no Brasil: Melhores práticas de Governança Corporativa – O Desafio Continua - 2ª Edição*. São Paulo. Acedido em 30 de dezembro de 2013, às 18h27m, em <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/assets/melhores-praticas-07.pdf>.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais (4ª Edição)*. Lisboa: Gradiva.
- Recomendação N.º 1 / 2009, de 1 de julho. *Diário da República, N.º 140 - II Série*.
- Resolução do Conselho de Ministros N.º 40 / 2011, de 22 de setembro. *Diário da República, N.º 183 - I Série*.
- Ribeiro, H. & Carvalho, P. (2011). *A problemática da profissão de auditoria na sociedade atual*. XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica. Tomo IV, Universidad de Córdoba, España: 200-217.
- Ribeiro, M. (2014). *Um simples auditor não chega*. OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Crónica Visão Eletrónica N.º 287. Acedido em 22 de julho de 2014, às 11h36, em <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/?p=8853>.

- Ribeiro, N.; Jorge, S. & Cervera, M. (2013). Estudo do Endividamento da Administração Local Portuguesa: Evidência Empírica Usando Modelos de Análise de Dados em Painel. *Notas Económicas* N.º 38: 46-67. Acedido em 22 de maio de 2014, às 13h55, em http://dx.doi.org/10.14195/2183-203X_38_3.
- Roberts, R. & Dwyer, P. (1998). An Analysis of Materiality and Reasonable Assurance: Professional Mystification and Paternalism in Auditing. *Journal of Business Ethics* 17: 569–578.
- Rodrigues, A. & Morais, G. (2013). *O papel da auditoria na Administração Autárquica: estudo de caso do Tribunal de Contas e Inspeção Geral de Finanças*. XIII Congresso Internacional de Custos. Porto, Portugal.
- Rodrigues, M. & Araújo, J. (2005). *A nova gestão pública na governação local*. 3.º Congresso Nacional de Administração Pública, Oeiras, Portugal.
- Rodrigues, M. (2007). *A gestão pública nos governos locais: uma era de mudança e modernização*. XII Congreso del CLAD. Santo Domingo.
- Rodrigues, M.; Tavares, A. & Araújo, J. (2011). *A Reorganização do Poder Local: Impactos Financeiros do Documento Verde na Reforma da Administração Local*. Núcleo de Estudos de Administração e Políticas Públicas. Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão e Instituto Politécnico de Bragança: 1-83.
- Rodrigues, S. (2013). *O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Portugal.
- Rodríguez, M.; Álvarez-Santullano, M. & Dias, A. (2013). *Expectativas sobre la Regulación de la Ondependencia del Auditor en el Proceso de Fortalecimiento de la Auditoria. Implicaciones para España y Portugal*. XXIII Jornadas Hispano-Lusas de Gestion Científica. Málaga, España.
- Rojas, R. (n.d.). *El Cuestionario*. Centro de Estudios de Opinión. Universidad de Antioquia – Facultad de Ciencias Sociales y Humanas. Acedido em 10 de junho de 2014, às 2h39, em <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/ceo/article/viewFile/1498/1155>.
- Ryu, T.; Uliss, B. & Roh, C. (2009). The Effect of the Sarbanes-Oxley Act on Auditors' Audit Performance. *Journal of Finance and Accountancy*, Vol. 1: 1-7.
- Saha, A. & Baruah, S. (2008). Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey. *The Icfai Journal of Audit Practice*, Vol. V, N.º 2: 67-83.
- Salehi, M. & Rostami, V. (2009). Audit Expectation Gap: international evidences. *International Journal of Academic Research*. Vol. 1 (1): 140-146.

- Salehi, M. (2011). Audit Expectation Gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*. Vol. 5 (21): 8376-8392.
- Salehi, M.; Mansoury, A. & Azary, Z. (2009). Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran. *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 1, N.º 1: 165-174.
- Santos, A., Souza, M., Machado, D. & Silva, R. (2009). Auditoria Independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre Demonstrações Contábeis de Empresas Brasileiras listadas na BOVESPA e NYSE. *Revista Universo Contábil*. Vol. 5 (4): 44-62.
- Schelluch, P. & Gay, G. (2006). Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the Expectation Gap. *Accounting and Finance* 46: 653–676.
- Seabra, F. (2010). *Ensino Básico: Repercussões da Organização Curricular por Competências na Estruturação das Aprendizagens Escolares e nas Políticas Curriculares de Avaliação*. Tese de Doutoramento, Universidade do Minho, Braga, Portugal. Acedido em 14 de janeiro de 2014, às 11h58m, em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/10877/1/tese.pdf>.
- Serra, S. (2007), *A divulgação de informação financeira on-line: um desafio para a auditoria*, 1º Congresso Transatlântico de Contabilidad, Auditoria, Control de Gestión y X Congreso del Instituto Internacional de Costos - “Gestión de Costos y Globalización”, Lyon, France, June 13-15.
- Siddiqui, J.; Nasreen, T. & Choudhury-Lema, A. (2009). The audit expectations gap and the role of audit education: the case of an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 24 (6): 564-583.
- Sikka, P.; Puxty, A.; Willmott, H. & Cooper, C. (1998). The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence. *Academic Press Limited - Critical Perspectives on Accounting*, 9: 299-330.
- Silva, A. & Inácio, H. (2013). Relação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa e o Impacto nos Honorários dos Auditores Externos. *Revista Universo Contábil*, Vol. 9, N.º 1: 135-146.
- Silva, A. & Junior, A. (2008). Os impactos na Atividade de Auditoria Independente com a Introdução da Lei Sarbanes-Oxley. *Revista Contabilidade & Finanças – USP* Vol. 19 – N.º 48: 112-127. São Paulo – Brasil.
- Silveira, A. & Saraiva, M. (2012). *Gestão da Qualidade na Administração Pública. A utilização da ferramenta Common Assessment Framework nos Municípios portugueses*. XIII Seminário Luso-Espanhol de Economia Empresarial.
- Singh, R. (2004). Bridging all the Expectation Gap – The Changing Role of Concurrent Auditors. *The Chartered Accountant*: 1201-1207.

- Soares, M., Aleixo, M. & Silva, S. (2011). *A divulgação da Informação Consolidada nas Empresas do PSI - 20*. XVI Congresso AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Granada, España.
- Sousa, C. (2012). *Prestação de Contas Câmaras Municipais da Região de Lisboa e Vale do Tejo em site*. Trabalho de Projeto de Mestrado em Administração Pública, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – Universidade Técnica de Lisboa, Portugal.
- Sousa, N. (2013). A Atual Reforma da Administração Local. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Lusófona do Porto*, Vol. 3, N.º 3 (3). Acedido em 15 de março de 2014, às 15h54m, em revistas.ulusofona.pt/index.php/rfdulp/article/download/3801/2538.
- Sullivan, J. & Guy, D. (1988). The Expectation Gap Auditing Standards. *Journal of Accountancy*: 36-46.
- Sung, P. & Su, C. (2013). Using System Dynamics to Investigate the Effect of the Information Medium Contact Policy on the Information Security Management. *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, N.º 12: 83-96.
- Teixeira, M. (2006). *O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*. Dissertação de Mestrado, Universidade Aberta, Coimbra.
- Terence, A. & Filho, E. (2006). *Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais*. XXVI ENEGEP - Fortaleza, CE, Brasil: 1 - 9. Acedido em 16 de janeiro de 2014, às 18h29m, em http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2006_tr540368_8017.pdf.
- Toje, A. (2008). The Consensus-Expectation Gap: Explaining Europe's Ineffective Foreign Policy. *Security Dialogue*, Vol. 39, N.º 1: 121-141.
- Transparência e Integridade Associação Cívica (2013). *ITM 2013 – Índice de Transparência Municipal*.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Vol.I.
- Tulmets, E. (2007). Can the Discourse on “Soft Power” Help the EU to Bridge its Capability-Expectations Gap? *European Political Economy Review*, N.º 7: 195-226.
- Turel, A. (2010). The Expectation Gap in Internet Financial Reporting: Evidence from an Emerging Capital Market. *EuroJournals Publishing*. Middle Eastern Finance and Economics - Issue 8: 94-107.
- Vieira, R. (2008). *A adoção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?* Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia - Universidade de Coimbra, Portugal.

- Vilarinho, F. (2010). *A Nova Lei das Finanças Locais e os seus Impactes*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro – Universidade de Aveiro, Portugal.
- Vintilă, G. & Gherghina, S. (2012). An Empirical Examination of the Relationship between Corporate Governance Ratings and Listed Companies' Performance. *International Journal of Business and Management*; Vol. 7, No. 22: 46-61.
- Wang, D. & Guo, Y. (2009). Study on the Internal Audit for Listed Companies Based on Value-added View. *International Journal of Business and Management*, Vol.4, N.º 7: 52-55.
- Yin, R. (2001). *Estudo de Caso: Planejamento e Método* (2ª Edição). Porto Alegre: Bookman.

Anexos

RISCO GENÉRICO

O risco genérico nos Municípios pode ser esquematizado da seguinte forma:

TIPO DE RISCO	ÁREA	CATEGORIZAÇÃO	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA
Inerente		•Alto	<ul style="list-style-type: none">- Dependência política- N/A (Não controlável pelo Revisor)- Limites de endividamento municipal apertados- Ter atenção ao ano de eleições autárquicas- Bens de Domínio Público significativos	•N/A (Não controlável pelo Revisor)
Negócio		•N/A	<ul style="list-style-type: none">- O Município tem por missão satisfazer as necessidades dos Municípios, e depende das verbas transferidas do Orçamento de Estado	•Não aplicável
Fraude		•Médio	<ul style="list-style-type: none">- Verificar se existem muitas obras em execução com trabalhos a mais- Controlos apertados por parte de diversas entidades fiscalizadoras- Ter atenção ao ano de eleições autárquicas	<ul style="list-style-type: none">- Indagações ao Órgão Executivo e junto dos Departamentos sobre o conhecimento de situações de fraude (incluir na DOG)- Análise pormenorizada dos contratos/obras mais importantes (aspectos legais, justificação para trabalhos a mais, desvios, ...)- Analisar o relatório anual de sobre a execução do Plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas

TIPO DE RISCO	ÁREA	CATEGORIZAÇÃO	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA
Controlo	•Global	•Baixo	<ul style="list-style-type: none">- Existência de uma Norma de Controlo Interno (NCI)- Avaliar o Sistema Controlo Interno implementado- Por norma, temos um Ambiente de Controlo favorável, com eventuais limitações a nível da área do Imobilizado	<ul style="list-style-type: none">- Acompanhar os procedimentos de acordo com o NCI e posteriores actualizações- Efectuar testes de controlo nas áreas que se justificar- Verificar a implementação das recomendações sugeridas

RISCO DE CONTROLO POR ÁREA

O risco de controlo por área pode ser esquematizado da seguinte forma:

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Investimentos Financeiros	Não aplicação do MEP	N/A		
Imobilizado Compras Terceiros Amortizações Subsídios para Investimentos	<ul style="list-style-type: none">- Bens do imobilizado não cadastrados- Bens de domínio público não estarem registados- Incorrecta inventariação inicial dos bens- Impactos significativos nas amortizações- Transferências de Imobilizado em Curso para Imobilizado firme- Titularidade	•Alto	<ul style="list-style-type: none">- Controlos insuficientes e/ou deficientes nesta área- Necessidade de actualização da Norma de Controlo Interno- Informação dispersa por vários departamentos- Novas regras aplicáveis à Contratação Pública para adjudicação de Empreitadas e Bens do Imobilizado	<ul style="list-style-type: none">- Actualizar a informação recolhida em ano(s) precedente(s)- Verificação da implementação das recomendações- Testes de conformidade às aquisições efectuadas- Leitura das actas da Câmara Municipal- Analisar afectações e desafectações decididas na Assembleia Municipal

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Existências	- Sem relevância	- Baixo	- Procedimentos da Norma de Controlo Interno não são suficientes	- Testar procedimentos nesta área - Assistir contagens físicas
Terceiros Prestação de Serviços Impostos e Taxas Acréscimo de Proveitos	- Situações esporádicas relacionadas com a especialização	- Baixo	- Procedimentos de controlo definidos na Norma de Controlo Interno estão em funcionamento - Grande parte das receitas provém do Orçamento de Estado	- Revisão analítica - Teste global à facturação emitida (gaps, sequência, totalidade, etc) - Consulta no site das Finanças dos valores transferidos - Consulta de processos judiciais em curso
Transferências e Subsídios Obtidos	- Sem risco	- N/A	- Transacções simples e facilmente analisadas provenientes do Orçamento de Estado	- Obtenção e análise da Certidão da DGAL
Caixa Depósitos em Instituições Financeiras	- Sem risco	- N/A	- Bons controlos na tesouraria - Contagens periódicas - Conciliações bancárias periódicas	- Testes de conformidade (contagem ao caixa; pagamentos autorizados; cobranças com entrada dos meios monetários; etc)
Transferências e Subsídios Concedidos	- Sem risco	- N/A	- Acompanhamento próximo dada a proximidade com as entidades	- Leitura de actas da Câmara Municipal, - Contratos e Relatórios de acompanhamento
Fornecedores Administração Autárquica Compras	- Falta de registo de facturas por restrições orçamentais - Existência de passivos omissos	- Médio	- Os procedimentos constam da Norma de Controlo Interno (NCI) - Sujeito a inúmeras aprovações/controlo - Registo de facturas aquando do pagamento	- Testes de conformidade para avaliar tratamento dado às facturas recebidas - Revisão analítica - Circularização de terceiros - Corte de operações

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Empréstimos Encargos Financeiros	- Separação correcta do curto prazo e do médio/longo prazo	- Baixo	- Bons controlos de tesouraria - Legislação apertada	- Mapas de endividamento - Reporte de endividamento - Circularização de Bancos
Custos com o Pessoal Recursos Humanos	- Sem risco, excepto no que se refere aos valores debitados pela ADSE	- Baixo	- Como se trata de uma entidade pública, a legislação em vigor define e limita o valor dos salários e abonos	- Indagações - Testes de conformidade ao processamento de salários - Revisão analítica - Circularização da ADSE
Fornecimentos e Serviços Externos	- Falta de registo de facturas, mas com acréscimo de custo	- Baixo	- Procedimentos de circuito da despesa fortes e controlados	- Testes de conformidade - Revisão analítica - Substanciação reduzida
Outros Diversos	- Insuficiente cobertura de seguro do imobilizado - Processos judiciais Sist. Inf. Medidata com limitações	- Médio		- Circularização das Companhias de Seguros - Circularização dos Advogados

RISCO DE DISTORÇÃO MATERIAL POR ÁREA

O risco de distorção material por área pode ser esquematizado da seguinte forma:

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Imobilizado Compras Terceiros Amortizações Subsídios para	<ul style="list-style-type: none"> - Bens do imobilizado não cadastrados - Bens de domínio público não estarem registados - Incorrecta inventariação inicial dos bens - Impactos significativos nas amortizações - Transferências de Imobilizado em Curso para Imobilizado firme - Titularidade 	- Alto	<ul style="list-style-type: none"> - Valores elevados - Controlos deficientes - Alterações patrimoniais frequentes - Obras em curso (transferem para imobilizado firme com base no Auto de recepção definitivo e não com base no Auto de recepção provisório) - Obras realizadas e não registadas/facturadas 	<ul style="list-style-type: none"> - Justificando-se, reserva aos saldos iniciais - Revisão analítica - Testes de substanciação (aquisições, permutas, doações, abates, alienações, transferências, amortizações) - Comprovativo da titularidade (incluindo Certidões Prediais) - Verificação física de bens - Circularização alargada a fornecedores de imobilizado e entidades participantes (DREN, CCDRN, etc) - Teste razoabilidade dos subsídios ao investimento
Investimentos Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> - Sobreavaliação das participações financeiras 	- Médio	<ul style="list-style-type: none"> - Não aplicação do MEP às participações com influência significativa (ter atenção às E.M.) 	<ul style="list-style-type: none"> - Pedir as DF's das participadas e analisar impacto da não adopção do MEP
Existências	<ul style="list-style-type: none"> - Sem relevância 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Valores imateriais 	
Terceiros Prestação de Serviços Impostos e Taxas Acréscimo de Proveitos	<ul style="list-style-type: none"> - Situações esporádicas relacionadas com a especialização 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Grande parte das receitas provém do Orçamento de Estado e facilmente analisam-se os proveitos que faltam especializar 	<ul style="list-style-type: none"> - Efectuar os testes substantivos que se mostrarem necessários - Testar o corte de operações

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Transferências e Subsídios Obtidos	<ul style="list-style-type: none"> - Sem risco 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Transacções simples e facilmente analisadas provenientes do Orçamento de Estado 	<ul style="list-style-type: none"> - Comparar os registos contabilísticos com a Certidão da DGAL
Caixa Depósitos em Instituições Financeiras	<ul style="list-style-type: none"> - Sem risco 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Os procedimentos de Controlo Interno instituídos funcionam 	<ul style="list-style-type: none"> - Folha do caixa - Conciliações bancárias - Circularização Bancos
Fundos Próprios	<ul style="list-style-type: none"> - Inventariação inicial - POCAL - Sucessivas correcções ao inventário inicial - Impactos no RLE 	- Médio	<ul style="list-style-type: none"> - Existência de contínuas correcções ao inventário inicial - Efeitos da não aplicação do MEP às participações significativas 	<ul style="list-style-type: none"> - Revisão analítica - Cálculo dos efeitos da não adopção do MEP - Leitura da acta da AM da apreciação das contas - Analisar os ajustamentos efectuados no exercício
Transferências e Subsídios Concedidos	<ul style="list-style-type: none"> - Sem risco 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhamento próximo dada a proximidade com as entidades 	<ul style="list-style-type: none"> - Testes substantivos - Análise dos Contratos - Recolha do Mapa de subsídios e transferências
Fornecedores Administração Autárquica Outros Credores Compras	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de registo de facturas por restrições orçamentais - Existência de passivos omissos 	- Médio	<ul style="list-style-type: none"> - Os procedimentos constam da Norma de Controlo Interno (NCI) - Sujeito a inúmeras aprovações/controlo - Registo de facturas aquando do pagamento 	<ul style="list-style-type: none"> - Circularização de terceiros - Analisar as facturas reclamadas e não contabilizadas - Analisar o impacto do registo de facturas de exercícios anteriores
Empréstimos Encargos Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> - Separação correcta do curto prazo e do médio/longo prazo 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Bons controlos de tesouraria - Legislação apertada 	<ul style="list-style-type: none"> - Limites de endividamento - Circularização de Bancos - Teste à razoabilidade e especialização de juros
Estado e Outros Entes Públicos	<ul style="list-style-type: none"> - Sem risco, pois trata-se de uma entidade pública 	- Baixo	<ul style="list-style-type: none"> - Bons controlos de tesouraria na área dos pagamentos 	<ul style="list-style-type: none"> - Recolha de Certidões de não dívida das Finanças, CGA e Segurança Social

ÁREA	RISCO/PROBLEMA	NÍVEL	JUSTIFICAÇÃO	RESPOSTA AUDITORIA
Custos com o Pessoal Recursos Humanos	- Sem risco, excepto no que se refere aos valores debitados pela ADSE	- Baixo	- Como se trata de uma entidade pública, a legislação em vigor define e limita o valor dos salários e abonos	- Revisão analítica - Teste ao processamento de salários - Analisar a resposta obtida da ADSE
Fornecimentos e Serviços Externos	- Falta de registo de facturas, mas com acréscimo de custo	- Baixo	- Procedimentos de circuito da despesa fortes e controlados	- Revisão analítica - Análise especialização - Substanciação reduzida
Resultados Extraordinários	- Registo incorrecto ou insuficiente das operações subjacentes	- Médio	- Registos baseados nos fluxos financeiros e não nos valores contratuais	- Análise das operações e obtenção dos contratos de suporte (P.ex. Alienações) - Transferência de subsídios para investimento para proveitos extraordinários
Outros Diversos	- Insuficiente cobertura de seguro do imobilizado - Processos judiciais - Sistema Informático da Medidata com limitações - Eventuais passivos não cabimentados	- Médio	- Complexidade dos processos em contencioso	- Circularização dos Advogados internos e externos do Município - Análise aos controlos gerais e aplicativos dos Sistemas de Informação - Conciliação entre dados patrimoniais e orçamentais - Testar mapas de execução orçamental - Testar Mapa de endividamento

Anexo 1 – A análise preliminar do risco para um Município, contemplando a generalidade das situações de risco possíveis.

Fonte: Moura (2011, p.26 - 29)

Apêndices



Susana Barbosa <susanalagebarbosa@gmail.com>

Envio de Questionário Eletrónico

Susana Barbosa <susanalagebarbosa@gmail.com>

12 de Setembro de 2014 às 16:44

Bcc:

Ex.mos Senhores,

No âmbito do Mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, encontro-me a elaborar uma dissertação subordinada ao tema "Expectation Gap na Gestão e Fiscalização dos Municípios".

O objetivo consiste em efetuar um estudo comparativo entre as expectativas dos stakeholders e a forma como é realizada a Gestão e Fiscalização, pelos Órgãos responsáveis, dos Municípios.

Neste contexto, venho pelo presente email solicitar a V/ colaboração para o preenchimento do questionário eletrónico, através do link:

<http://paol.iscap.ipp.pt/iscapsurvey/index.php?sid=46567&lang=pt>

Este deverá ser preenchido pelo responsável da área de auditoria ou, quando este não exista, pela pessoa que, no Município, tenha a seu cargo a fiscalização interna.

Ressalto a importância que este questionário tem para cumprirmos os propósitos do nosso trabalho, que entendemos ter também um interesse prático significativo para os Municípios.

Na eventualidade de surgir alguma dúvida no preenchimento, poderá utilizar os meus contactos para quaisquer esclarecimentos adicionais.

Assim, muito apreciaríamos a sua resposta, no mais curto espaço de tempo possível, pelo que agradeço, desde já, a atenção dispensada a este assunto.

Atentamente,
Susana Isabel de Lage Barbosa

Telemóvel: 96 255 85 19



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Este questionário insere-se no âmbito da elaboração da dissertação do Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, subordinada ao tema "Expectation Gap na Gestão e Fiscalização dos Municípios".

Neste sentido, revela-se de primordial importância a sua colaboração e disponibilidade para o preenchimento do questionário, imprescindível para a concretização desta investigação.

Todas as informações recolhidas são confidenciais e destinam-se a serem tratadas estatisticamente para os efeitos da presente investigação, pelo que serão analisadas com o máximo de rigor e isenção.

Existem 20 perguntas neste inquérito

Carregar inquérito incompleto

Seguinte >>

Sair e limpar inquérito

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO



EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

0% 100%

Grupo I - Caracterização do Município

Identificação do Município:

Distrito:

Por favor, seleccione... ▼

Número de Eleitores:

Neste campo só se aceitam números

Número de Freguesias:

Neste campo só se aceitam números

Volume de Negócios (Vendas + Prestações de Serviços), em M€:

Neste campo só se aceitam números

Entidades que integram o Grupo Autárquico:

	0	1	2	3	4	5 ou +	Sem resposta
Serviços municipalizados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entidades Municipais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entidades Intermunicipais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

- até 20.000 habitantes (Pequena)
- entre 20.000 e 100.000 habitantes (Média)
- mais de 100.000 habitantes (Grande)
- Sem resposta

O Município tem um Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna:

- Sim
- Não, mas considera importante ter
- Não, mas também não considera importante ter
- Sem resposta

Refira qual a dependência hierárquica do Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna:

- Presidente da Câmara
- Departamento / Divisão Financeira / Outra Divisão
- Outra Unidade Orgânica
- Sem resposta

Quantos funcionários integram o Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna:

- até 2
- entre 3 e 5
- mais de 6
- Sem resposta

Os elementos que integram o Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna:

- pertencem à estrutura orgânica municipal
- são sub-contratados (Outsourcing)
- Sem resposta

Qual a formação dos funcionários do Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna?

- Auditoria
- Gestão
- Contabilidade
- Direito / Fiscalidade
- Informática
- Economia
- Outra Formação

O Plano de Atividades do Departamento / Divisão / Gabinete de Auditoria Interna é discutido e submetido à aprovação do:

- Presidente da Câmara
- Órgão Executivo
- Sem resposta

O Manual / Norma / Regulamento de Controlo Interno do Município:

- está implementado e a funcionar plenamente
- está a ser implementado
- ainda não se encontra implementado, mas será em breve
- ainda não se encontra implementado, nem se sabe quando o será
- Sem resposta

O Município tem um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e de Infrações Conexas:

- Sim
- Não, mas considera importante ter
- Não, mas também não considera importante ter
- Sem resposta

Continuar mais tarde

Seguinte >>

Sair e limpar inquérito

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO



EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

0% 100%

Grupo II - Contabilidade e Transparência

Pretendemos aferir o uso, importância e utilidade dos outputs gerados pela Contabilidade para as Autarquias Locais, analisando a dicotomia existente entre o uso da informação contabilística produzida para a tomada de decisões (uso interno) e o relato público dessa informação para os diversos stakeholders (uso externo).

Das afirmações que se seguem indique, por favor, o seu **grau de concordância**, na escala:

	Discordo totalmente	Discordo	Discordo em parte	Concordo em parte	Concordo	Concordo totalmente	Sem resposta
a implementação do POCAL aumentou a fidedignidade da informação financeira divulgada junto dos stakeholders, melhorando as suas expectativas;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
a existência de uma Contabilidade de Custos permite criar valor ao Município e melhorar a afetação dos recursos existentes;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
o SNC – AP não aumenta nem a transparência, nem o grau de comparabilidade da informação;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
a consolidação de contas aumenta o rigor da informação,							

conduzindo a uma normalização de práticas e procedimentos;

existe uma diferença significativa entre as expectativas dos stakeholders relativamente à Contabilidade e o estabelecido nas Normas;

a informação contabilística, em conjunto com a informação de desempenho, deve servir de base à tomada de decisões, fundamentando-as perante os destinatários internos e externos;

a Contabilidade é considerada como um instrumento que deve garantir a legalidade, economia, eficiência, eficácia da despesa pública, transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do (e para com o) Estado;

a implementação de normativos internacionais (IPSAS) reforça a utilidade e transparência da informação produzida e divulgada.

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto





EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

0% 100%

Grupo III - Auditoria

Em virtude dos vários escândalos ocorridos, no decréscimo de confiança no trabalho desenvolvido pelo auditor e garantir uma eficiente gestão dos recursos públicos, pretendemos analisar o papel assumido pela Auditoria nas Autarquias Locais, no que respeita ao reforço da fidedignidade, transparência, diminuição de gap's e accountability para os diversos stakeholders.

Das afirmações que se seguem indique, por favor, o seu **grau de concordância**, na escala:

	Discordo totalmente	Discordo	Discordo em parte	Concordo em parte	Concordo	Concordo totalmente	Sem resposta
a Auditoria é utilizada como sendo o único instrumento que assegura a legitimação do Município auditado;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
os stakeholders atribuem à Auditoria competências e responsabilidades que excedem as suas reais funções;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
a certificação em auditoria pública (CGAP - Certified Government Auditing Professional) reforça a fidedignidade e o rigor do Município;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
a escassez de recursos condiciona o trabalho da Auditoria e o	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

desempenho dos Auditores;

o objetivo de uma Auditoria consiste em melhorar a utilidade da informação financeira divulgada, isentando-a e assegurando que apresentam uma imagem verdadeira e apropriada;

como forma de reduzir e/ou eliminar o gap existente entre as expectativas dos utilizadores da informação e o trabalho desenvolvido pelos auditores, os relatórios de Auditoria deverão conter informações mais diversificadas e análises comparativas;

a Auditoria no setor público tem como objetivos emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade, assegurando uma correta gestão dos fundos públicos, no que concerne à utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização;

a existência de múltiplas entidades/ organismos responsáveis pela supervisão poderá conduzir a



um excesso de burocracias, prejudicando a qualidade, utilidade e transparência da informação financeira.



Continuar mais tarde

Seguinte >>

Sair e limpar inquérito

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO



EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

0% 100%

Grupo IV- Auditoria Interna

Pretendemos aferir o contributo e o papel assumido pela Auditoria Interna nos Municípios (em geral) e para os diversos Departamentos existentes (em particular), no que concerne ao incremento do valor gerado, reforço da transparência e utilização das melhores práticas.

Das afirmações que se seguem indique, por favor, o seu **grau de concordância**, na escala:

	Discordo totalmente	Discordo	Discordo em parte	Concordo em parte	Concordo	Concordo totalmente	Sem resposta
o contributo da A.I. limita-se a assegurar o cumprimento das normas e o controlo dos ativos;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
a A.I. municipal é uma função de suporte essencial ao decisor político do Município na prossecução dos objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia, prevenindo e diminuindo, os diferentes riscos a que a atividade municipal se encontra sujeita;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O Gabinete/Divisão/Departamento de A.I. audita as contas da autarquia, a aplicação de fundos disponibilizados aos serviços para assegurar o seu funcionamento corrente, aferindo o grau de eficiência e eficácia da cobrança de receitas municipais e a eficiência, eficácia e economicidade das despesas municipais, reforçando a confiança por parte dos stakeholders;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
nos Municípios de pequena dimensão, face à escassez de meios, o recurso ao outsourcing pode ser encarado como a melhor opção, para o Gabinete / Divisão / Departamento de A.I.;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
a A.I. deverá limitar a sua atuação às	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Áreas/Departamentos de maior risco do Município;

como forma de reforçar a transparência e confiança (interna e externa), deverá existir um controlo relativamente às recomendações constantes no Relatório da A.I., mencionando as causas para a sua não implementação.



Continuar mais tarde

Seguinte >>

Sair e limpar inquérito

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO



EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

0% 100%

Grupo V - Auditoria Externa

Pretendemos analisar a existência de gap's no papel assumido pelo Auditor Externo / ROC nos Municípios, particularmente no que concerne ao reforço da confiança e fidedignidade nas informações financeiras produzidas e divulgadas para a tomada de decisões e no papel/desempenho do profissional (Auditor Externo / ROC).

Das afirmações que se seguem indique, por favor, o seu **grau de concordância**, na escala:

	Discordo totalmente	Discordo	Discordo em parte	Concordo em parte	Concordo	Concordo totalmente	Sem resposta
a Auditoria Externa permite assegurar e reforçar o cumprimento das expectativas sobre o grau de segurança conferido pelo Auditor / ROC às contas, processos ou situações analisadas e sobre as quais formula uma opinião;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
o expectation gap é um risco sempre presente, pois a auditoria não pode, por si só, assegurar a credibilidade da informação, a atuação dos gestores dentro da legalidade e a eficácia e eficiência no seu desempenho;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

o facto do Auditor Externo / ROC não pertencer ao Município confere uma maior fidedignidade aos elementos auditados;



o trabalho desenvolvido pelos Auditores Externos/ROC's, quando elaborado em parceria com o dos Auditores Internos, poderá reforçar a criação de valor para o Município, na medida em que permite economizar recursos e otimizar os resultados;



a rotatividade do Auditor Externo / ROC permite assegurar a idoneidade, isenção e independência face aos elementos auditados, reforçando as expectativas dos stakeholders;



os Auditores Externos / ROC's consideram que o trabalho desenvolvido por Auditores Internos, em outsourcing, é mais objetivo e independente, do que o trabalho efetuado por funcionários pertencentes aos quadros do Município.



Continuar mais tarde

Seguinte >>

Sair e limpar inquérito

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

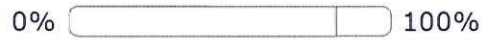
ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO



EXPECTATION GAP NA GESTÃO E FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS



Grupo VI - Controlo e Gestão de Riscos

Pretendemos aferir a existência de gap's na aplicação, importância e utilidade dos diversos indicadores/mecanismos existentes e que permitam mensurar o desempenho dos Municípios, como forma de minimizar os múltiplos riscos existentes e assegurar uma eficiente utilização de procedimentos na afetação dos recursos públicos.

Das afirmações que se seguem indique, por favor, o seu **grau de concordância**, na escala:

	Discordo totalmente	Discordo	Discordo em parte	Concordo em parte	Concordo	Concordo totalmente	Sem resposta
um dos principais riscos com que a Auditoria e os Auditores se debatem é o risco de materialidade;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
a limitação do número de mandatos de um Presidente aumenta o nível de transparência e confiança dos stakeholders, embora implique um maior dispêndio de recursos;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
o Gabinete / Divisão / Departamento de A.I., sob a supervisão dos Auditores Externos/ ROC's, deveria ser responsável pela elaboração de							

um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, o qual visa identificar situações potenciadoras de riscos de corrupção e/ou de infrações conexas, destacar medidas preventivas e corretivas que minimizem a probabilidade e o impacto de ocorrência do risco, definindo metodologias de adopção e monitorização das medidas evidenciadas, identificando os responsáveis / infratores;

os procedimentos de urgência são encarados como desvios/falhas ao Sistema de Controlo Interno, pelo que acarretam múltiplos riscos, podendo, inclusivamente, criar condições favoráveis à existência de fraudes e/ou corrupção;

a implementação de procedimentos que permitam medir o desempenho do Município (Balanced Scorecard, Benchmarking, Total Quality Management, KPI's, Livro de



Reclamações, de entre outros) revelam-se essenciais para diminuir os gap's, reforçar as expectativas dos stakeholders e criar valor, apesar de serem de difícil implementação e controlo.

Continuar mais tarde

Submeter

Sair e limpar inquérito

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO



Muito obrigada pela sua colaboração, tempo dispendido e valiosos contributos dispensados para a presente investigação,

Susana Isabel de Lage Barbosa

Serviço fornecido por: **GAIE.EDU - Núcleo de Educação do Gabinete de Apoio à Inovação em Educação**
(gaie.edu@eu.ipp.pt)

ISCAP - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



GAIE
GABINETE DE APOIO
À INOVAÇÃO EM EDUCAÇÃO