

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

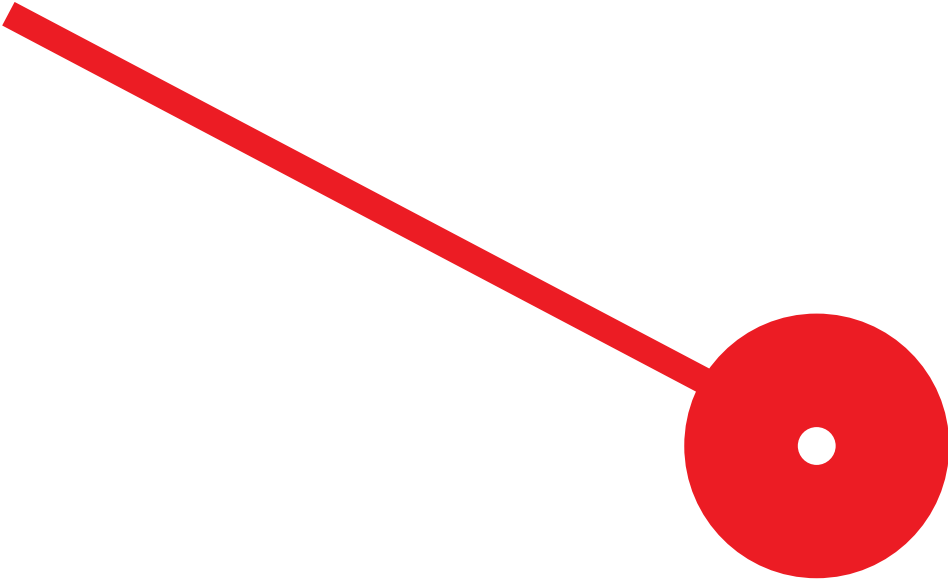
M

MESTRADO  
AUDITORIA

# A importância da auditoria financeira para o processo político democrático

Carlos Manuel da Silva Pereira Pinheiro de  
Pinho

10/2025





# A importância da auditoria financeira para o processo democrático

Carlos Manuel da Silva Pereira Pinheiro de Pinho

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutor Rui Fernando da Silva Rio



## RESUMO

Este estudo tem como objetivo explorar a relação entre auditoria financeira e política. O universo de análise compreende titulares e ex-titulares de cargos políticos cuja formação acadêmica, experiência profissional ou exercício de funções estejam relacionados com matérias de auditoria financeira. A finalidade do estudo consiste em compreender, através de entrevistas realizadas a esses titulares e ex-titulares, como eles percebem a importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de tomada de decisão política.

A revisão da literatura permitiu sistematizar as principais definições e conceitos de auditoria financeira e de política, delimitando assim o enquadramento teórico do estudo.

Optou-se por uma abordagem qualitativa, adequada à investigação de percepções e significados, utilizando a entrevista como técnica principal de recolha de dados. As questões que compõem o roteiro de entrevistas, dirigidas aos entrevistados, foram elaboradas de modo a responder às hipóteses formuladas. Essas hipóteses assentem em diferentes vertentes: a consciência técnica que o decisor político possui acerca da auditoria financeira; a relação entre auditoria financeira e a sociedade democrática; a evolução normativa da auditoria financeira impulsionada pelo poder político; e o contributo da auditoria financeira para o processo de decisão política.

A apresentação, análise e interpretação dos dados obtidos nas entrevistas proporcionaram informações detalhadas e relevantes, permitindo alcançar os objetivos propostos pelo estudo.

Os resultados e conclusões obtidos possibilitaram responder à questão de investigação, confirmando que o poder político reconhece, de forma satisfatória, a importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de decisão política.

**Palavras chave:** Auditoria Financeira, Decisores Políticos, Democracia, Transparência.

## **ABSTRACT**

This study aims to explore the relationship between financial auditing and politics. The subjects of the study are current and former holders of political office whose academic background, professional experience, or performance of duties connects them to matters of financial auditing. The objective of the study is to understand, through interviews with current and former holders of political office, how they perceive the importance of financial auditing for democratic society and for the political decision-making process.

The literature review allowed for the systematization of the main definitions and concepts of financial and policy auditing, thus defining the theoretical framework of the study.

A qualitative approach was adopted, suitable for exploring perceptions and meanings, using the interview as the main data collection technique. The questions that constitute the interview, directed to the interviewees, allowed for answers to the assertions developed. The four assertions are based on different aspects, such as the technical awareness that the political decision-maker has of financial auditing, the link between financial auditing and democratic society, the normative evolution of financial auditing triggered by political power, and the assistance of financial auditing to political power in the political decision-making process.

The presentation, analysis, and interpretation of the interview data provided detailed and substantive information, allowing the study's objective to be achieved.

The results and conclusions allowed us to answer the research question, confirming that political power satisfactorily recognizes the importance of financial auditing for democratic society and for the political decision-making process.

**Key words:** Financial Audit, Policymakers, Democracy, Transparency.

## ZUSAMMENFASSUNG

Diese Studie untersucht den Zusammenhang zwischen Finanzprüfung und Politik. Die Studienteilnehmer sind amtierende und ehemalige politische Amtsträger, deren akademischer Hintergrund, berufliche Erfahrung oder Amtsausübung sie mit Fragen der Finanzprüfung in Verbindung bringt. Ziel der Studie ist es, durch Interviews mit amtierenden und ehemaligen politischen Amtsträgern zu verstehen, wie sie die Bedeutung der Finanzprüfung für die demokratische Gesellschaft und den politischen Entscheidungsprozess einschätzen.

Die Literaturrecherche ermöglichte die Systematisierung der wichtigsten Definitionen und Konzepte der Finanz- und Politikprüfung und legte damit den theoretischen Rahmen der Studie fest.

Es wurde ein qualitativer Ansatz gewählt, der sich zur Erforschung von Wahrnehmungen und Bedeutungen eignet. Interviews dienten dabei als wichtigste Datenerhebungsmethode. Die an die Interviewpartner gerichteten Fragen ermöglichten die Beantwortung der formulierten Thesen. Diese vier Thesen basieren auf verschiedenen Aspekten, wie dem technischen Verständnis politischer Entscheidungsträger im Bereich der Finanzprüfung, dem Zusammenhang zwischen Finanzprüfung und demokratischer Gesellschaft, der durch politische Macht angestoßenen normativen Entwicklung der Finanzprüfung und der Unterstützung politischer Macht durch die Finanzprüfung im politischen Entscheidungsprozess.

Die Präsentation, Analyse und Interpretation der Interviewdaten lieferten detaillierte und substanzielle Informationen, wodurch das Ziel der Studie erreicht werden konnte.

Die Ergebnisse und Schlussfolgerungen ermöglichten es uns, die Forschungsfrage zu beantworten und zu bestätigen, dass die politische Macht die Bedeutung der Finanzprüfung für die demokratische Gesellschaft und den politischen Entscheidungsprozess zufriedenstellend anerkennt.

**Passwort:** Finanzprüfung, Politische Entscheidung, Demokratie, Transparenz.

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus pais Carlos e Zulmira. À minha irmã Margarida. Aos meus avós Manuel, António, Margarida e Rosa.

Dedico esta dissertação a eles, que são o meu pilar, o meu refúgio, o meu abrigo. A eles devo o que fui, o que sou e o que serei. Sem eles, eu era pó.

## AGRADECIMENTOS

Realizar um estudo desta índole é o desdobramento de um conjunto de vivências e sentimentos que marcam o resto da vida. A sua realização agrega momentos de felicidade pelas pequenas conquistas, mas também momentos de desespero, frustração e angústia. Porque na vida nada se consegue sozinho, deixo um agradecimento às pessoas que, a nível académico ou pessoal, me incentivaram, orientaram e apoiaram na concretização desta dissertação.

Um agradecimento especial ao meu orientador, Doutor Rui Rio. A disponibilidade, a amabilidade, o aconselhamento e a excelência do conhecimento partilhado, permitiu um elevado enriquecimento académico e pessoal. Seria injusto afirmar que o estudo foi realizado só por mim; o estudo foi desenvolvido por mim e pelo meu orientador, sendo que a sua orientação se demonstrou fulcral e de inegável valor.

Uma palavra de apreço à Senhora Professora Doutora Alcina Portugal Dias pela gentileza e benevolência que sempre teve para comigo ao longo destes anos.

Às personalidades políticas entrevistadas: Alfredo Augusto Lima, Anabela Marques Tabaço, Augusto Santos Silva, Carlos Costa Pina, Carlos Guimarães Pinto, Cecília Meireles, David Carvalho, Fernando Teixeira dos Santos, Fernando Virgílio Macedo, Francisco Louçã, Guilherme d'Oliveira Martins, Guilhermina Rego, José Manuel Fernandes, José Leite Martins, Mário Passos, Óscar Afonso, Paulo Cunha, Ricardo Rio, Ricardo Valente e Rui Henrique Alves, o meu agradecimento. Sem as vossas contribuições, não teria sido possível realizar este estudo.

À Dra. Ângela Guimarães Simões pela disponibilidade, cordialidade e ajuda durante este percurso.

Ao Marcos, ao Filipe, ao Celestino e à Andreia pelo sincero companheirismo e amizade.

Aos mais importantes da minha vida, a minha família, pela compreensão, motivação e incentivo, não só agora, mas desde sempre.

Os meus sinceros agradecimentos.

*Deus quer, o homem sonha, a obra nasce.*

**Fernando Pessoa**

# ÍNDICE GERAL

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
Introdução	2
Justificação do estudo	6
Importância do estudo e respetivas lacunas	7
Problema de investigação	8
Objeto e objetivo	9
Metodologia e contributos	10
Composição da dissertação	11
<b>CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA</b>	<b>12</b>
1.1. Auditoria	13
1.1.1. Conceito de auditoria	13
1.1.2. Outros tipos de auditoria	14
1.1.2.1. Auditoria interna	14
1.1.2.2. Auditoria operacional	14
1.1.2.3. Auditoria de gestão	15
1.1.2.4. Auditoria estratégica	15
1.1.2.5. Auditoria previsional	15
1.1.2.6. Auditoria informática	16
1.1.2.7. Auditoria forense	16
1.2. Auditoria financeira	17
1.2.1. Conceito de auditoria financeira	17
1.2.2. Fases do processo de auditoria financeira	18
1.2.3. As mudanças de paradigma na auditoria financeira	20
1.2.4. Necessidade de auditoria financeira	21

1.2.5. Limitações da auditoria financeira	24
1.2.6. Entidades sujeitas a revisão legal de contas	25
1.2.6.1. Sociedades anónimas	26
1.2.6.2. Sociedades por quotas	26
1.2.6.3. Municípios	27
1.2.6.4. Entidades de interesse público	27
1.2.6.5. Cooperativas	28
1.2.6.6. Instituições particulares de solidariedade social	28
1.2.6.7. Sociedades gestoras de participações sociais	28
1.2.6.8. Entidades obrigadas apresentar contas consolidadas	29
1.2.6.9. Instituições de ensino superior público	29
1.2.6.10. Caixas de crédito agrícola mútuo	30
1.2.7. O futuro da auditoria financeira	30
1.3. Auditoria financeira e sociedade democrática	35
1.3.1. A relação entre auditoria e sociedade	35
1.3.2. A responsabilidade social do auditor	36
1.3.3. A fraude	37
1.3.3.1. Os motivos da fraude	37
1.3.3.2. Exemplos fraudulentos em Portugal	38
1.3.4. A independência dos auditores	42
1.3.4.1. Definição de independência	42
1.3.4.2. Ameaças à independência	44
1.3.4.3. Salvaguarda da independência	45
1.4. Evolução normativa da auditoria financeira	48
1.4.1. Na União Europeia	48
1.4.1.1. Diretivas	48
1.4.1.2. Regulamentos, Decisões e Recomendações	55
1.4.2. Em Portugal	58

1.4.3. Síntese da evolução normativa	63
1.4.4. Normas internacionais de auditoria financeira	65
1.4.5. Entidades de supervisão de auditoria financeira	66
1.5. Política	70
1.5.1. Conceito de política	70
1.5.2. O Estado	70
1.5.3. Regimes políticos	71
1.5.3.1. Democracia	71
1.5.3.2. Ditadura	72
1.5.4. Sistemas políticos	72
1.5.4.1. Formas políticas	73
1.5.4.1.1. Monarquia	73
1.5.4.1.2. República	73
1.5.4.2. Sistemas de governo	74
1.5.4.2.1. Presidencialista	74
1.5.4.2.2. Semipresidencialista	75
1.5.4.2.3. Parlamentar	75
1.6. República Portuguesa	77
1.6.1. Portugal, a Constituição e os órgãos de soberania	77
1.6.2. Organização do poder político	78
1.6.2.1. Presidente da República	78
1.6.2.2. Assembleia da República	79
1.6.2.3. Governo	79
1.6.2.4. Tribunais	80
1.6.2.5. Administração Pública	81

1.7. Modelo de análise	84
1.7.1. Questões de investigação	84
1.7.2. Asserções	86
1.7.3. Modelo	88
<b>CAPÍTULO II - METODOLOGIA</b>	<b>91</b>
2.1. Enquadramento	92
2.1.1. Método de investigação quantitativa	92
2.1.2. Método de investigação qualitativa	93
2.1.3. Justificação do método de investigação adotado	94
2.2. Asserções	96
2.3. Entrevistados	101
<b>CAPÍTULO III - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS</b>	<b>105</b>
<b>CAPÍTULO IV - CONCLUSÃO</b>	<b>137</b>
Conclusão	138
Limitações do estudo	144
Investigações futuras	145
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>146</b>
<b>APÊNDICES</b>	<b>159</b>

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1	Utilizadores da informação financeira	23
Tabela 2	Competências necessárias de um auditor	34
Tabela 3	Decisões da União Europeia sobre auditoria financeira	57
Tabela 4	Recomendações da União Europeia sobre auditoria financeira	58
Tabela 5	Síntese da evolução normativa desde o início do século XXI	64
Tabela 6	Questões de investigação	85
Tabela 7	Apresentação dos entrevistados	102
Tabela 8	Síntese dos resultados das entrevistas	136

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	Resumo das fases e atividades na execução de uma auditoria	20
Figura 2	Triângulo de fraude de Cressey	38
Figura 3	Principais datas do processo legislativo da reforma da auditoria	52
Figura 4	Asserção 1	86
Figura 5	Asserção 2	87
Figura 6	Asserção 3	87
Figura 7	Asserção 4	88
Figura 8	Modelo de análise	90
Figura 9	Relação entre perguntas da entrevista e asserção 1	98
Figura 10	Relação entre perguntas da entrevista e asserção 2	98
Figura 11	Relação entre perguntas da entrevista e asserção 3	99
Figura 12	Relação entre perguntas da entrevista e asserção 4	99
Figura 13	Respostas à primeira pergunta da entrevista	107
Figura 14	Respostas à segunda pergunta da entrevista	109
Figura 15	Respostas à terceira pergunta da entrevista	111
Figura 16	Respostas à quarta pergunta da entrevista	113
Figura 17	Respostas à quinta pergunta da entrevista	115
Figura 18	Respostas à sexta pergunta da entrevista	118
Figura 19	Respostas à sétima pergunta da entrevista	120
Figura 20	Respostas à oitava pergunta da entrevista	122
Figura 21	Respostas à nona pergunta da entrevista	123
Figura 22	Respostas à décima pergunta da entrevista	125
Figura 23	Respostas à décima primeira pergunta da entrevista	127
Figura 24	Respostas à décima segunda pergunta da entrevista	129
Figura 25	Respostas à décima terceira pergunta da entrevista	130
Figura 26	Respostas à décima quarta pergunta da entrevista	133
Figura 27	Respostas à décima quinta pergunta da entrevista	134

## LISTA DE ABREVIATURAS

APESB	Accounting Professional and Ethical Standards Board
BCP	Banco Comercial Português
BDA	Big Data Analysis
BES	Banco Espírito Santo
BPN	Banco Português de Negócios
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies
CLC	Certificação Legal de Contas
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	Código das Sociedades comerciais
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EIP	Entidades de Interesse Público
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ESMA	European Securities and Markets Authority
EUA	Estados Unidos da América
FEE	Federation of European Accountants
FMI	Fundo Monetário Internacional
IA	Inteligência Artificial
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants

IIA	Institute of Internal Auditors
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
ISA	International Standards on Auditing
ISA 200	Internacional Standard on Auditing 200
ISA 240	Internacional Standard on Auditing 240
ISQC 1	Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
ISSAI 200	Fundamental Principles of Financial Auditing
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
JOUE	Jornal Oficial da União Europeia
LC	Lei Constitucional
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest Oversight Board
RJSA	Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria
ROC	Revisores Oficiais de Contas
RPA	Robotic Process Automation
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
UE	União Europeia



## **Introdução**

A formação de uma comunidade política assenta, na perspetiva contratualista clássica, num ato de consentimento. Locke defende que os indivíduos, por natureza, são livres, iguais e independentes, não podendo ser submetidos ao poder político de outrem sem o seu consentimento explícito. Apenas ao aceitarem abdicar de parte da sua liberdade original e ao constituírem uma sociedade civil, é que passam a integrar um corpo político dotado de autoridade governativa. Este corpo político, resultante do pacto entre os indivíduos, legitima a existência de uma autoridade comum e confere à maioria o direito de governar (Locke, 1999).

Quando se concede o consentimento para a constituição de uma sociedade civil, esta deve ser dotada de um governo que atue em representação e benefício dessa mesma sociedade. É nesta necessidade de governar que surge a política — “como uma atividade humana, em parte do tipo competitivo, tendo por objeto a conquista e a manutenção do poder, e em parte de tipo diretivo, tendo por objeto a governação de uma comunidade humana, com vista à realização do seu bem comum” (Amaral, 2014, p.53).

A relação e convivência entre diversas comunidades humanas têm evoluído ao longo do tempo desde que o ser humano habita a Terra. A separação dos povos, outrora natural, delimitada por oceanos, desertos e montanhas, foi progressivamente alterada por migrações civis e incursões militares. A expansão dos territórios levou ao surgimento de fronteiras, como elementos de separação e delimitação dos povos e suas áreas de influência.

A combinação destes três elementos — povo, território e poder político — possibilita a formação de um Estado soberano. Este, através das suas instituições, detém a autoridade para regular o funcionamento do seu povo dentro do seu território.

Uma das instituições constitutivas do Estado é o Governo, considerado o “órgão superior do Estado soberano, cuja missão consiste em definir e implementar as políticas públicas nacionais, nomeadamente na defesa, diplomacia, segurança interna, economia, finanças, educação, ciência, cultura e solidariedade social” (Amaral, 2014, p.134).

Assim como a política emergiu como uma atividade humana destinada à governação de uma comunidade em prol do bem comum, as necessidades ilimitadas dos seres humanos, aliadas à escassez de recursos, deram origem à ciência económica

Segundo Andrade (1998, p.8):

A ciência económica tem como objeto o estudo de como os indivíduos e a sociedade decidem o emprego de recursos escassos, que podem ter usos alternativos, para produzir coisas e serviços e reparti-los para serem consumidos agora ou no futuro pelos agentes económicos.

A atividade económica, que confere sentido à economia, é conduzida por diversos agentes económicos: o Estado (que toma decisões de consumo, investimento e política económica), as empresas (que decidem sobre investimento, produção e oferta de trabalho) e as famílias (que decidem sobre consumo de bens e serviços e poupança, de acordo com os rendimentos auferidos).

Tanto o Estado quanto as empresas, na sua atividade económica, estão obrigados por lei à realização de registos contabilísticos das suas operações. Para assegurar a veracidade e fiabilidade dessas demonstrações financeiras, bem como a credibilidade da entidade perante os *stakeholders* e a sociedade democrática, surgiu a auditoria financeira — um processo objetivo e sistemático, realizado por um terceiro independente, com o objetivo de obter e avaliar as demonstrações financeiras da entidade face aos critérios estabelecidos, comunicando a sua opinião aos utilizadores dessa informação (Almeida, 2014).

A política e a auditoria, cada uma com as funções específicas que lhes são atribuídas, desempenham papéis essenciais na sociedade democrática. Apesar de parecerem componentes distintos, existe uma complementaridade intrínseca entre ambas. O poder político, na execução das suas funções, deve orientar as políticas nacionais, incluindo as políticas económicas e financeiras. O Estado, enquanto agente económico, encontra-se sujeito às normas financeiras estabelecidas pelo poder político, sendo que a auditoria financeira tem a função de verificar a conformidade dessas regras, assegurando a sua credibilidade.

O decisor político, seja no exercício da função legislativa ou executiva, deve compreender a importância da auditoria financeira, tanto para o exercício do poder como para a

sociedade em geral. Nesse contexto, várias dimensões devem ser exploradas: a consciência técnica do decisor político acerca da auditoria financeira, a relação entre esta e a sociedade democrática, a evolução normativa da auditoria financeira impulsionada pelo poder político, bem como a sua contribuição no processo de tomada de decisão política.

A compreensão das principais orientações técnicas é fundamental para quem ocupa cargos relevantes, quer na esfera política, quer na administração pública ou privada. Tal consciência permite uma leitura adequada e uma análise crítica das informações fornecidas pela auditoria, facilitando uma compreensão correta da situação financeira da entidade.

A relação entre a auditoria financeira e a sociedade constitui-se como um elemento central que a caracteriza. Esta atividade representa a última barreira de validação, sendo o elo entre a entidade e a sociedade. Ao validar e certificar as demonstrações financeiras, a auditoria fornece uma avaliação independente do estado financeiro da entidade, reforçando a credibilidade da informação divulgada e promovendo a confiança dos utilizadores.

O poder político define as políticas económica e financeira, além de estabelecer as normas que as entidades devem cumprir na elaboração dos seus registos financeiros, os quais serão posteriormente sujeitos à verificação da auditoria financeira. A aplicação da auditoria financeira pode apoiar o processo de decisão e a gestão das entidades, não se limitando ao setor privado, estendendo-se também ao setor público e à atividade política. Os relatórios produzidos pelos auditores representam uma ferramenta valiosa de gestão, devendo ser utilizados pelos decisores políticos na sua tomada de decisão, contribuindo para escolhas mais sustentadas e uma gestão eficaz das instituições públicas.

Na sua intervenção, Sua Excelência o Presidente da República evidencia<sup>1</sup> o papel crucial da auditoria financeira para o exercício do poder político.

Quem já lidou, seja pessoal ou profissionalmente, com as responsabilidades inerentes à missão de fiscalização, conhece bem a magnitude da responsabilização coletiva, a dedicação constante exigida, bem como os desafios associados às mudanças legislativas frequentes, às complexidades do direito financeiro, à

---

<sup>1</sup> Sessão de encerramento do Congresso dos Revisores Oficiais de Contas, no dia dezasseis de setembro do ano dois mil e dezasseis, no Fórum Lisboa.

necessidade de paciência perante as empresas e ao rigor na fiscalização fiscal. Resistir a tais desafios e à inércia, ao hábito e à tendência à complacência que possam comprometer a integridade da fiscalização, constitui o verdadeiro dever de quem atua nesta área. Este é, de fato, o papel essencial da sua função social. Embora alguns possam não reconhecer essa importância, o Presidente da República manifesta o seu respeito e consideração pelo papel desempenhado pelos profissionais de auditoria, reconhecendo-os como protagonistas relevantes na sociedade e na economia nacionais (Presidência da República Portuguesa, 2016).

Este estudo visa explorar a relação entre política e auditoria financeira e aferir, em várias dimensões, a importância que o poder político reconhece à auditoria financeira.

## **Justificação do estudo**

A justificação do presente estudo fundamenta-se na necessidade de aprofundar previamente o entendimento acerca da relação intrínseca entre o poder político e a auditoria financeira, uma temática de relevância central para o fortalecimento dos princípios democráticos e da governação responsável. Num cenário contemporâneo marcado por desafios crescentes relacionados com a transparência, a prestação de contas e a integridade das ações públicas e privadas, torna-se imperativo compreender as perceções dos decisores políticos sobre a importância da auditoria financeira no processo político democrático.

A importância desta investigação reside na constatação de que, apesar do reconhecimento geral sobre o papel fundamental das auditorias financeiras como um instrumento de controlo social e institucional, ainda persistem lacunas relevantes na compreensão da sua valorização, utilização e eficácia por parte dos decisores políticos. Estas lacunas podem estar associadas a fatores culturais, institucionais ou de formação, que muitas vezes limitam a implementação de uma cultura de responsabilidade e transparência. Assim, compreender estas dinâmicas numa perspetiva humanizada e empática possibilita não só o avanço do conhecimento técnico, mas também a promoção de uma abordagem mais sensível às experiências, às motivações e às resistências dos atores envolvidos.

Além disso, a crescente exigência de maior responsabilização na gestão pública e privada evidencia a urgência de estratégias que promovam uma maior capacitação e sensibilização dos decisores políticos quanto à relevância da auditoria financeira como ferramenta de fortalecimento da governação.

Por fim, ao contribuir para a compreensão mais humanizada e contextualizada desta relação, o presente estudo procura promover uma reflexão crítica e ética sobre o papel do decisor político na implementação de políticas públicas, na gestão de recursos e na construção de uma cultura de transparência. Assim, a investigação não só preenche uma lacuna académica relevante, como também se apresenta como uma ferramenta de transformação social, capaz de influenciar positivamente as práticas institucionais e consolidar uma cultura democrática assente na responsabilidade e na ética.

## **Importância do estudo e respectivas lacunas**

A relevância do presente estudo reside na sua capacidade de aprofundar o entendimento acerca da relação dialética e complexa entre o poder político e a auditoria financeira, enquanto instrumento indispensável para a promoção da transparência, da responsabilização e da legitimidade na gestão pública e privada. Num contexto democrático, onde a confiança nas instituições e na integridade das informações financeiras constitui alicerces essenciais para o funcionamento harmonioso do Estado de Direito, compreender as percepções, conhecimentos e atitudes dos decisores políticos perante a auditoria financeira reveste-se de uma importância estratégica e social de elevada relevância.

Este estudo visa contribuir para o desenvolvimento de um quadro teórico e empírico, evidenciando que as percepções, por vezes influenciadas por fatores culturais, políticos e institucionais, podem facilitar ou dificultar a eficácia da integração da auditoria financeira no processo de tomada de decisão política. Através de uma abordagem humanizada e humanizadora, confirma-se que os atores políticos, enquanto agentes de transformação social, são influenciados pelas suas experiências, formações e contextos particulares, o que reforça a necessidade de promover uma maior literacia financeira e uma cultura de responsabilidade que valorize a transparência como um valor fundamental da governação moderna.

A investigação propõe-se, ainda, identificar possíveis resistências, lacunas de compreensão técnica e obstáculos culturais que possam limitar a plena valorização da auditoria financeira como ferramenta de controlo social e institucional. Nesse sentido, uma análise aprofundada das percepções dos decisores políticos permitirá identificar fatores internos e externos que moldam a sua relação com a auditoria financeira.

Ao explorar esta temática, o estudo analisa a complexidade inerente às dinâmicas institucionais e às relações de poder, contribuindo para uma compreensão mais humanizada do papel do ser humano no exercício da função pública, na implementação de políticas públicas e na promoção de uma cultura de integridade. A abordagem adotada procura, assim, promover uma reflexão crítica sobre o papel que a formação, a experiência e a consciência técnica ajudam na valorização da auditoria financeira no processo de decisão política.

## **Problema de investigação**

De acordo com Fortin (1999, p.48), “qualquer investigação tem por ponto de partida uma situação considerada problemática, ou seja, que provoca um desconforto, uma irritação ou uma inquietação, e que, por consequência, exige uma explicação ou, pelo menos, uma compreensão mais aprofundada do fenómeno observado”.

Hamada e Sitter (2004, citados em Silvestre & Araújo, 2012, p.49) afirmam que “o aspeto mais desafiante reside na identificação de um problema que seja importante, não resolvido, estimulante para o investigador e compatível com as suas capacidades”.

Um problema de investigação deve ser encarado como uma questão cuja resposta ainda não é conhecida, procurando-se, em qualquer campo do conhecimento, uma solução viável. Toda investigação deve iniciar-se com uma descrição clara, delimitada e bem enquadrada do problema, de modo a facilitar a sua compreensão tanto pelo investigador quanto pela comunidade científica (Morais, 2014).

Segundo Moraes (2014, p.3), “um problema é considerado relevante em termos científicos se contribuir para alcançar os objetivos da investigação, se a sua resolução beneficiar a comunidade e se promover a construção de novo conhecimento”.

Num contexto complexo de interligação entre a auditoria financeira e a política, surge a seguinte questão: será que o poder político reconhece a importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de tomada de decisão política?

## **Objeto e objetivo**

O objeto de estudo desta dissertação centra-se nos titulares e ex-titulares de cargos políticos cujas formações académicas, experiências profissionais ou exercício de funções possuam relação com matérias referentes à auditoria financeira.

Este foco dedica-se à análise das opiniões, argumentos e perceções destes decisores políticos, com o objetivo de compreender de que modo interpretam o papel da auditoria financeira na promoção da transparência, na responsabilização dos gestores públicos e na legitimação da ação governativa perante a sociedade. A investigação desta relação revela-se fundamental para compreender os fatores que moldam a valorização da auditoria financeira no âmbito político, bem como as respetivas implicações na construção de uma cultura de responsabilidade e de boa governação.

O presente estudo visa, ainda, compreender, através de entrevistas com titulares e ex-titulares de cargos políticos, a perceção acerca da importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de tomada de decisão política.

Complementarmente, procura identificar as dimensões que explicam a perceção dos decisores relativamente à auditoria financeira, nomeadamente aspetos como a literacia, a valorização e eventuais resistências, bem como a forma como tais perceções refletem-se na transparência, na responsabilização e no processo de decisão política.

## **Metodologia e contributos**

O presente estudo fundamenta-se numa abordagem qualitativa, escolhida pela sua adequação à exploração aprofundada de percepções, significados e subjetividades inerentes ao comportamento humano e às dinâmicas políticas. Diferentemente dos métodos quantitativos, que visam à generalização estatística, a abordagem qualitativa privilegia a compreensão interpretativa da realidade, reconhecendo as interdependências entre fenómenos objetivos e subjetivos no âmbito da auditoria financeira e da política.

Para a recolha de dados, foi utilizada a entrevista semiestruturada, aplicada a um painel de vinte personalidades. Esta técnica permitiu, através de um guião flexível, obter informações de elevada riqueza qualitativa e captar as visões críticas dos decisores políticos relativamente à relevância da auditoria financeira no processo democrático.

A investigação pretende oferecer contributos substanciais tanto ao campo académico quanto à prática institucional, evidenciando como o fortalecimento do vínculo entre o poder político e a auditoria financeira pode exercer um impacto positivo na prevenção de práticas ilícitas, na legitimação das ações governamentais e na melhoria das políticas públicas. Assim, pretende-se contribuir para uma sociedade mais justa, equitativa e responsável, em que a transparência e a ética constituam valores basilares da cultura democrática, promovendo o desenvolvimento de uma governação mais humanizada, participativa e sensível às exigências sociais.

Ao integrar estas dimensões, este estudo reforça a importância de uma abordagem multidisciplinar e humanizada, que reconheça o papel central do elemento humano na construção de uma cultura de responsabilidade e integridade institucional. Com isto, procura-se não apenas ampliar o conhecimento técnico-científico sobre a temática, mas também fomentar uma reflexão ética e social que valorize a dignidade, a formação contínua e a sensibilização dos atores políticos, contribuindo para uma governação mais eficaz, legítima e alinhada com os princípios democráticos.

## **Composição da dissertação**

Um estudo científico é constituído por diversos elementos, cada um com as suas especificidades, que, em conjunto, conferem forma e sentido à investigação. A integração de todos esses elementos permite a estruturação do estudo e a sistematização de todas as fases envolvidas. Este trabalho está organizado em quatro capítulos.

No primeiro capítulo, dedicado à revisão de literatura, são definidos os principais conceitos e metodologias relacionados aos temas centrais do estudo, nomeadamente, a auditoria financeira e a política.

O segundo capítulo corresponde à metodologia, na qual se estabelece a ligação entre o desenvolvimento teórico e a sua aplicação prática. Com base na revisão da literatura, e visando atingir os objetivos do estudo e responder ao problema de investigação, neste capítulo é selecionado o método de investigação mais adequado, garantindo uma recolha de dados rigorosa e adequada às necessidades do estudo.

O terceiro capítulo apresenta a descrição, análise e interpretação dos dados obtidos através da técnica de recolha adotada na pesquisa.

Por fim, o quarto capítulo contempla as conclusões, as limitações do estudo e as possíveis direções para investigações futuras.

## **CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA**

---

## **1.1. Auditoria**

### **1.1.1. Conceito de auditoria**

Auditoria tem a sua origem no termo latino *auditorius*, dele provindo também a palavra auditor que designa entidade que tem a capacidade de ouvir e de fazer a divisão de contas. Mas, complementarmente, tem o objetivo de analisar o posicionamento parcelar ou global das organizações, para avaliar as deficiências de desempenho e sugerir vias de correção e melhoramento (Carneiro, 2004).

No sentido moderno, uma auditoria é um processo realizado por auditores qualificados, em que as contas de empresas, instituições de caridade, fundos fiduciários e empresas profissionais, são submetidos ao escrutínio com o detalhe que vai permitir aos auditores formarem um parecer quanto à sua verdade e justiça. Esta opinião é incorporada num relatório de auditoria, dirigida às partes que encomendou a auditoria, ou a quem os auditores são responsáveis ao abrigo da lei (Woolf, 1997). Também pode ser entendida como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações, ações e eventos económicos, para determinar o grau de correspondência entre essas afirmações e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados (Taylor & Glezen, 1997).

O Tribunal de Contas define auditoria como:

Um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada (Tribunal de Contas de Portugal, 1999, p.23).

Numa visão evolutiva do conceito de auditoria, o Tribunal de Contas afirma que:

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, a auditoria passou depois a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Por isso, a evolução histórica dos conceitos permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à atualidade, passando não

só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos mas também a ter uma função preventiva e orientadora (Tribunal de Contas de Portugal, 1999, p.22).

## **1.1.2. Outros tipos de auditoria**

### **1.1.2.1. Auditoria interna**

Inicialmente, a auditoria interna era vista como uma extensão do trabalho dos auditores externos, desempenhando funções como salvaguarda dos ativos da empresa, verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelos órgãos de gestão, entre outras. Só com a criação, em 1941, nos Estados Unidos da América (EUA), do Institute of Internal Auditors (IIA), se verificou uma evolução e crescimento da importância dos auditores internos.

Em Portugal, a auditoria interna está representada pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), definindo que:

A auditoria interna é uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação (Instituto Português de Auditoria Interna, 2017, p.4).

Uma das funções do órgão de gestão de uma entidade é a implementação de um sistema de controlo interno. O auditor interno tem como função auditar esse sistema e deve estar sob alçada direta do órgão de gestão ou de uma comissão de auditoria, e não de uma qualquer direcção (Costa, 2010).

### **1.1.2.2. Auditoria operacional**

Com o desenvolvimento e o crescimento das empresas nasce a auditoria operacional, sendo um aprofundamento do âmbito da auditoria interna.

A auditoria operacional envolve uma revisão sistemática de parte ou de todo o processo operacional de uma empresa, avaliando se os recursos estão a ser utilizados tendo em atenção a eficiência, a eficácia e a economicidade. O seu objetivo é avaliar a performance da empresa, identificar áreas em que possam ser efetuadas melhorias e fazer recomendações (Almeida, 2022, p.20).

#### **1.1.2.3. Auditoria de gestão**

A auditoria de gestão é vista como uma extensão da auditoria operacional e tem como objetivo verificar como é que os recursos, cada vez mais limitados, postos à disposição da gestão, estão a ser aplicados com a maior economicidade, eficiência e eficácia. A auditoria de gestão pretende medir e dar opinião sobre o desempenho dos gestores e a rendibilidade da empresa (Costa, 2010).

#### **1.1.2.4. Auditoria estratégica**

Segundo Marques de Almeida (2000, como citado em Almeida, 2022, p.21):

A auditoria estratégica é um tipo de auditoria de gestão que aborda a empresa como um todo, com o propósito de compreender os fatores estratégicos internos e externos que a envolvem, incluindo a avaliação de alternativas estratégicas, sua implementação, avaliação e controlo. Abrange por consequência uma visão integrada dos aspetos fundamentais do processo de gestão estratégica, ligando-o ao processo de tomada de decisão.

#### **1.1.2.5. Auditoria previsional**

Nos últimos anos, a entrega de informação previsional aos utilizadores externos tem sido cada vez mais comum. Para muitos, somente a divulgação de informação financeira histórica não é suficiente para tirar conclusões credíveis sobre a viabilidade futura da empresa. Então, juntamente com a prestação de contas passou a ser hábito facultar informações previsionais. No entanto, isto só ocorre, pelo menos para já, nas empresas de maior dimensão, havendo situações em que a legislação a isso obriga. No caso português, o artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) obriga as empresas cotadas na

bolsa de valores à inclusão no relatório de gestão de dados sobre a evolução previsual da sociedade (Costa, 2010).

#### **1.1.2.6. Auditoria informática**

Com a informatização das empresas e com a dependência e utilização cada vez mais intensiva de computadores e sistemas informáticos para a consecução dos processos da empresa, a necessidade de auditar o hardware e o software implicou o surgimento da auditoria informática.

Esta tem como objetivo primordial apurar se existem controlos apropriados, certificar que os mesmos estão implementados e proceder à avaliação da sua eficácia de forma a poder tirar-se conclusões sobre a performance de todo o sistema informático. No entanto, há que salientar a distinção entre auditoria informática e técnicas de auditoria assistidas por computador, sendo estas aplicações de procedimentos de auditoria em que é utilizado o computador como ferramenta de auditoria (Costa, 2010).

#### **1.1.2.7. Auditoria forense**

Os auditores forenses são auditores que, em virtude das suas atitudes, atributos, competências, conhecimentos e experiência, são peritos na deteção de fraudes. A auditoria forense é o processo de deteção, prevenção e correção de atividades fraudulentas perpetradas pelo órgão de gestão, por trabalhadores ou por terceiros. Ao contrário da auditoria financeira que trabalha com base em amostragens, a auditoria forense analisa todas as transações onde há suspeitas de fraude.

A auditoria forense pode ser utilizada: na deteção de fraudes, investigações criminais, disputas entre acionistas e empresas, disputas matrimoniais, etc. (Almeida, 2022, p.20).

## **1.2. Auditoria financeira**

### **1.2.1. Conceito de auditoria financeira**

Apesar da definição de auditoria já ter sido apresentada, o estudo centra-se na vertente financeira da auditoria, sendo importante uma abordagem sobre a definição deste ramo primordial da auditoria.

Quando se refere a auditoria financeira, inevitavelmente tem de haver uma associação à contabilidade, na medida que a contabilidade consiste no trabalho de organização e de elaboração das contas da entidade, enquanto que a auditoria compreende o trabalho de verificação e apreciação da credibilidade e exatidão dos dados contabilísticos (Nabais, 1993).

As demonstrações financeiras apresentam a posição financeira e o desempenho de uma entidade. São elaboradas com o objetivo de fornecer informação fiável, relevante e compreensível, de modo a apoiar a tomada de decisão. Essa informação é utilizada por diversos destinatários, incluindo investidores, trabalhadores, financiadores, fornecedores, clientes, autoridades públicas e o público em geral.

Pela sua importância e aplicabilidade, vários autores e organismos tentaram redigir uma definição de auditoria financeira.

O International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) é um órgão independente que pertence à International Federation of Accountants (IFAC) e elabora as International Standards on Auditing (ISA). O IAASB (2009, p.72), através da International Standard on Auditing 200 (ISA 200), define que:

O propósito de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras. Tal é conseguido por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

O International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2020), mais centralizado no controlo das finanças públicas, através das International Standards of

Supreme Audit Institutions (ISSAI 200), em particular a *Financial Audit Principles*, considera que:

A auditoria financeira envolve determinar, por meio da coleta de evidências de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações financeiras de acordo com o relatório financeiro e a estrutura regulatória aplicável. No caso de estruturas de apresentação justa, o auditor avalia se as informações são apresentadas de forma justa. No caso de estruturas de conformidade, o auditor avalia até que ponto a conformidade é alcançada (p.8).

Para Manuel Soto Serrano (como citado em Costa, 2000, p.35):

Auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado de conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas regras e princípios.

### **1.2.2. Fases do processo de auditoria financeira**

Embora a finalidade da auditoria financeira seja comum, diferentes autores e organismos descrevem de forma distinta as fases necessárias para a alcançar.

O Tribunal de Contas de Portugal (1999) considera que a auditoria se desenvolve em três grandes fases sequenciais, o planeamento, a execução e a avaliação e elaboração do relatório.

A fase do planeamento incorpora dois pontos importantes a serem desempenhados pelos auditores. O primeiro ponto consiste num estudo preliminar da entidade a auditar, através da recolha e avaliação prévia da informação, avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos, definição dos objetivos de auditoria em pormenor e a determinação das necessidades de recursos e calendarização da ação. O segundo ponto da fase de planeamento consiste na elaboração e aprovação do plano global de auditoria. Este documento contempla o âmbito e a natureza da auditoria, a calendarização e objetivos, os critérios e a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos indispensáveis

à sua consecução. O planeamento é um processo dinâmico, podendo o plano inicial sofrer ajustes e alterações quando tal se justifica.

Na fase de execução realiza-se o exame e avaliação dos controlos instituídos, como também a elaboração do programa de trabalho e a execução do programa. No exame e avaliação dos controlos instituídos, os objetivos consistem na análise do controlo existente na entidade a auditar, de modo a verificar a sua fiabilidade e o grau de confiança, pois daí dependerá o aprofundamento ou não do trabalho de auditoria. Na elaboração do programa de trabalho, o auditor deve identificar as áreas, operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objetivos estabelecidos no plano de auditoria, e ainda deve referir os procedimentos a aplicar. A execução do programa consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente definidos.

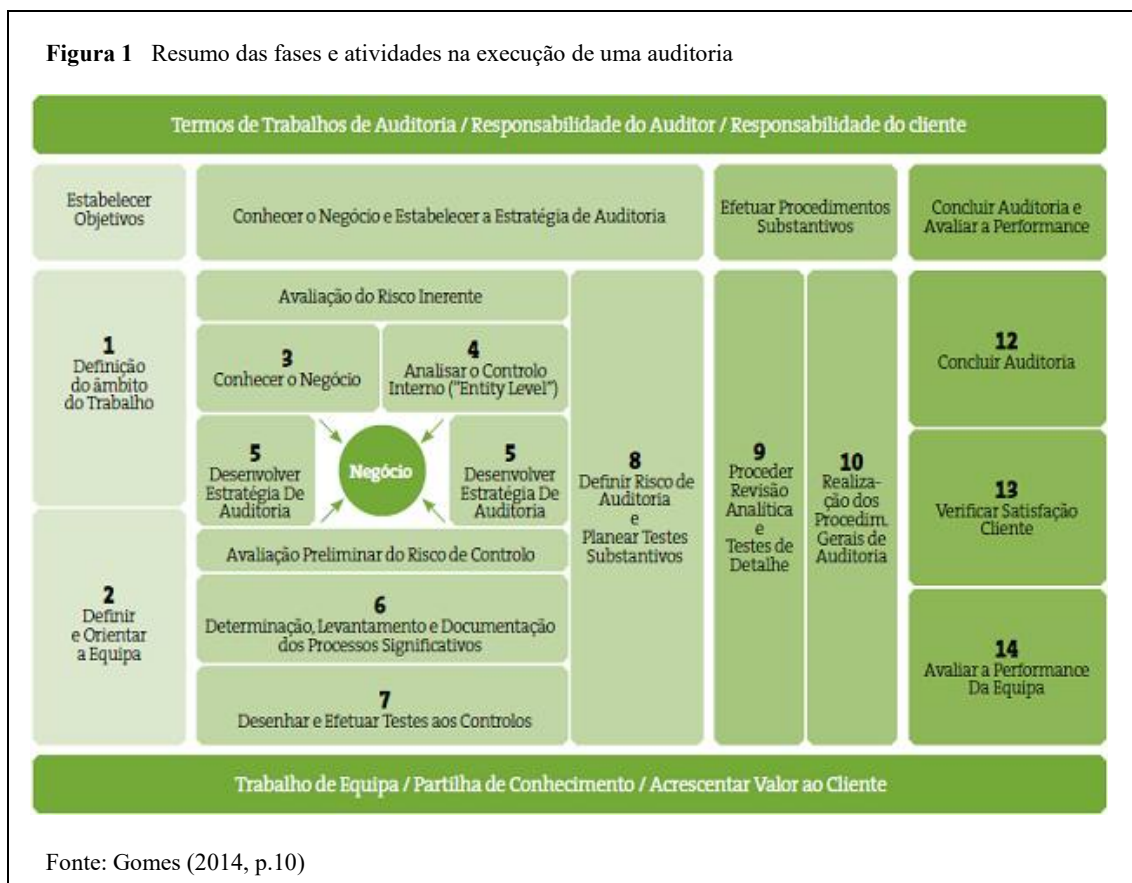
Na última fase, avaliação e elaboração do relatório, o auditor deve expressar a sua opinião, apresentando as explicações sobre as questões levantadas durante o trabalho, assim como as conclusões. O relatório deve incluir as atividades auditadas e observar, correta e imparcialmente, os fatos comprovados, e também deve ser elaborado de forma imparcial, clara, concisa e fundamentada.

Numa perspetiva diferente, a auditoria é um processo que se divide em nove fases, que inclui o planeamento, a preparação de auditoria, o exame preliminar, a descrição, análise e avaliação do controlo interno, o exame de avaliação da informação, as conclusões e recomendações, a comunicação dos resultados, o *follow-up* e a avaliação da auditoria (Morais & Martins, 2007).

Na perspetiva de Silva (2000), o processo de auditoria deve seguir as fases de observação, revisão, relatório e seguimento (*follow-up*).

Não obstante, o trabalho de auditoria também pode ser dividido em quatro fases e quatorze atividades, conforme demonstrado na figura seguinte.

**Figura 1** Resumo das fases e atividades na execução de uma auditoria



Fonte: Gomes (2014, p.10)

### 1.2.3. As mudanças de paradigma na auditoria financeira

Entre o final do século XIX e o final do século XX, um dos grandes paradigmas da auditoria foi a deteção de fraudes e de erros. Depois de 1884, o principal foco da atividade de auditoria centrou-se na identificação de fraudes e de erros técnicos. A partir de 1920, registou-se uma mudança de paradigma: os auditores passaram a afirmar que a sua função principal era a credibilização dos relatórios financeiros, ficando a deteção de fraudes atribuída aos sistemas de controlo interno sob responsabilidade da gestão da entidade (Almeida, 2014).

Esta mudança nos objetivos da auditoria é justificada pelas alterações socioeconómicas que se operaram durante este período. As empresas foram crescendo em dimensão e em complexidade, de tal como que, para controlarem as atividades dos empregados e prevenirem e detetarem erros e irregularidades nos registos contabilísticos, foram criados sistemas de controlo interno e *corporate*

*governance*. O conseqüente aumento de volume de transações tornou inviável, dentro de limites temporais e financeiros razoáveis, que os auditores verificassem todas as transações. Assim, ao invés de analisarem meticulosamente cada transação, passaram a avaliar o sistema de controlo interno e a adotar a amostragem na análise dos registos contabilísticos (Almeida, 2014, pp.8-9).

A partir dos anos 80 verificou-se nova mudança na posição dos auditores em relação à fraude. Esta mudança deveu-se à crítica generalizada e ao crescente ceticismo na sociedade em relação ao papel e responsabilidade do auditor na deteção e relato de fraudes (Almeida, 2014). A crescente complexidade da economia e os problemas com que os profissionais de auditoria se viram confrontados, forçou o setor a procurar um novo paradigma para os seus serviços. Isto indica que a auditoria se centralizará na confirmação e no controlo dos riscos que afetam a organização, constituindo uma nova problemática que estará na base dos próximos desenvolvimentos da profissão (Almeida, 2005).

#### **1.2.4. Necessidade de auditoria financeira**

O propósito de uma auditoria é determinar a conformidade de um sistema, processo ou produto com os requisitos, sendo função do auditor verificar se o sistema documentado está em conformidade com os requisitos e se foi implementado pelos utilizadores. Os auditores também podem determinar a eficácia com base na capacidade da organização para atingir os objetivos estabelecidos (Russell, 2013).

Segundo Costa (2010), a informação financeira relativa às demonstrações financeiras deve possuir determinadas características qualitativas que as torne úteis para os seus utilizadores, sendo também um sinónimo de confiança. As características referidas são:

- ✓ **Compreensibilidade:** a informação financeira facultada pelas demonstrações financeiras deve ser facilmente compreendida pelos utilizadores;
- ✓ **Relevância:** quando a informação financeira persuade as decisões económicas dos utilizadores, permitindo avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros, a confirmar ou corrigir avaliações passadas, ela torna-se relevante;
- ✓ **Fiabilidade:** a informação financeira é fiável quando representa fidedignamente as operações e outros acontecimentos que pretenda apresentar;

- ✓ Comparabilidade: os utilizadores da informação financeira devem conseguir:
  - Comparar as demonstrações financeiras de uma empresa através do tempo, identificando propensões na posição financeira e no desempenho;
  - Comparar as demonstrações financeiras de diferentes empresas, de modo a identificarem a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira.

As demonstrações financeiras, que representam a imagem de uma entidade para o exterior, são preparadas e apresentadas pelos próprios órgãos de gestão, os quais devem assiná-las. No caso português, essa assinatura é realizada em conjunto com o Contabilista Certificado. Por outro lado, a auditoria financeira surge como meio de conferir credibilidade a tais demonstrações financeiras (Costa, 2010).

Almeida (2022, p.5) afirma que a necessidade da auditoria às demonstrações financeiras é atribuída às seguintes condições:

- ✓ Conflito de interesses: O órgão de gestão pode ter interesse em adulterar a seu favor as demonstrações financeiras, por exemplo, no caso das suas remunerações estarem ligadas à rentabilidade da empresa. Pode assim existir um conflito de interesses entre os investidores que procuram saber a real situação da empresa e o órgão de gestão que procura deixar uma boa imagem aos investidores;
- ✓ Complexidade das transações: A crescente complexidade das demonstrações financeiras leva os utilizadores da informação financeira a dependerem do órgão de gestão e dos auditores para lidarem com essa complexidade. À medida que a complexidade cresce aumenta o risco de distorções, intencionais ou não, e a compreensão das demonstrações financeiras, pelos seus utilizadores, diminui. Assim, confiam nas capacidades e na opinião independente do auditor para avaliar a qualidade das demonstrações financeiras;
- ✓ Relevância para o processo de tomada de decisões: Demonstrações financeiras auditadas são muitas vezes a única fonte de informação ao dispor dos utilizadores da informação financeira para tomada de decisões em relação a investimentos;
- ✓ Afastamentos dos utilizadores da informação financeira: São poucos os utilizadores da informação financeira que têm acesso direto aos documentos contabilísticos que servem de base à preparação das demonstrações financeiras, que têm conhecimentos para inquirir o órgão de gestão, que visitam com alguma frequência as instalações da organização ou que têm conhecimentos para analisar

as demonstrações financeiras. Para ultrapassar estes constrangimentos confiam aos auditores a missão de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

As demonstrações financeiras elaboradas pelo órgão de gestão e certificadas pelos auditores satisfazem as diferentes necessidades de informação de diversos utilizadores, alguns dos quais apresentados na tabela seguinte.

### **Tabela 1**

Utilizadores da informação financeira

Utilizadores	Necessidades de relatório
Órgão de gestão	Análise da performance, tomada de decisões, relata dos resultados
Investidores	Avaliação da performance, tomada de decisões de investimento
Instituições financeiras	Decisão de conceder ou não empréstimos, prémios de risco, condições dos empréstimos
Autoridade tributária	Apuramento do resultado fiscal
Investidores potenciais	Tomada de decisões de investimento
Reguladores	Cumprimento dos regulamentos, imposição de sanções
Trabalhadores	Aumentos salariais, prémios
Tribunais	Avaliação da situação financeira da empresa em caso de litígio
Obrigacionistas	Venda ou aquisição de mais obrigações
Fornecedores	Avaliação do risco de crédito

Fonte: Almeida (2022, p.7)

A necessidade de auditoria é frequentemente associada à necessidade de *accountability* (prestação de contas), que resulta da separação entre os proprietários da empresa e os gestores. Com a revolução industrial, as empresas cresceram em dimensão e em complexidade, bem como as suas necessidades de capital. Os mercados de capitais desenvolveram-se e permitiram a entrada de novos investidores que asseguraram as necessidades de crescimento das empresas. Este acontecimento levou à diluição do capital

das empresas e o proprietário deixou de ser o gestor, passando a haver uma separação entre estas duas figuras. Cada uma das partes procura maximizar os seus interesses, surgindo o auditor como uma entidade credibilizadora (Almeida, 2022).

A auditoria financeira desempenha uma função única. Enquanto os gestores elaboram as demonstrações financeiras e concebem os sistemas de controlo interno, o objetivo da auditoria financeira é emitir pareceres sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras e, como parte de uma auditoria integrada, emitir pareceres sobre a eficácia do controlo interno. Para que a auditoria financeira tenha valor, o público necessita de ter confiança na objetividade e na exatidão dos pareceres fornecidos pelos auditores (Johnstone et al., 2014).

### **1.2.5. Limitações da auditoria financeira**

Algumas razões podem comprovar as limitações de uma auditoria. Os resultados que compõem as demonstrações financeiras são compostos por milhares ou até milhões de documentos, consoante a dimensão da empresa. Por restrições impostas, as auditorias são realizadas com custos e tempo limitados, exigindo que a análise das demonstrações financeiras seja feita numa base de amostras e não do todo. Tais amostras podem ser cientificamente concebidas para proporcionar um considerável grau de dependência; contudo, as conclusões que surgem da análise de uma amostra podem estar sujeitas a incertezas inerentes. Outra razão que pode limitar uma auditoria é a administração da empresa. Determinados documentos que os auditores necessitam só podem ser facultadas pela administração da empresa. Se esta não for integra na preparação das declarações, os auditores podem tirar conclusões incorretas sobre a autenticidade das demonstrações financeiras. Outra razão que os autores apresentam é a fragilidade humana. Os auditores são seres humanos e, como tal, estão sujeitos à fadiga e à desatenção, o que pode levá-los a ignorar provas pertinentes, examinar evidências de forma equivocada e, conseqüentemente, a tirar conclusões erradas de informações imprecisas (Taylor & Glezen, 1997).

Segundo Almeida (2022, p.6), uma auditoria financeira está sujeita a uma série de limitações:

- ✓ Custo razoável: Trata-se de um constrangimento económico. O auditor não dispõe de recursos ilimitados para realizar uma auditoria, assim, a auditoria é efetuada com base em amostragem dos dados que suportam as demonstrações financeiras;
- ✓ Período temporal: o relatório de auditoria é emitido, em regra, até 3 meses após a data das demonstrações financeiras. Esta limitação temporal pode afetar a quantidade de prova que é necessário recolher para testar as operações que ocorreram após a data das demonstrações financeiras e que possam influenciá-las;
- ✓ Estimativas contabilísticas: as estimativas são uma parte inerente ao processo contabilístico e ninguém, nem mesmo os auditores, consegue prever o resultado dessas estimativas. As estimativas abrangem os critérios de incobrabilidade de créditos, a valorização de inventários, os testes de imparidade, a definição da vida útil dos ativos fixos tangíveis, etc.;
- ✓ Critérios contabilísticos alternativos: as normas de contabilidade permitem a adoção de diferentes critérios, e entendimentos, contabilísticos; assim, os utilizadores da informação financeira devem ter conhecimento dos critérios adotados e do modo como estes influenciam as demonstrações financeiras;
- ✓ Determinação da materialidade: a determinação da materialidade, quer em termos quantitativos quer em termos qualitativos, requer um elevado grau de julgamento por parte do auditor;
- ✓ Relatório de auditoria: a padronização do relatório de auditoria pode não refletir toda a complexidade que envolve o processo de auditoria e a formação da opinião do auditor;
- ✓ Risco de auditoria: o risco que o auditor corre de emitir uma opinião inapropriada sobre as demonstrações financeiras.

### **1.2.6. Entidades sujeitas a revisão legal de contas**

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei nº 140/2015 de 07 de setembro e alterado pela Lei nº 99-A/2021 de 31 de dezembro e pela Lei nº 79/2023 de 20 de dezembro, refere que a auditoria às contas de uma entidade pode ser feita seguindo dois pressupostos, o legal ou o voluntário.

O artigo 42º do EOROC afirma que a auditoria às contas pode ser exercida em cumprimento de vinculação contratual, com a designação de revisão voluntária de contas. Neste contexto, o artigo 47º do EOROC estipula que o Revisor Oficiais de Contas (ROC) emite um relatório de auditoria. A auditoria às contas, segundo o artigo 42º do EOROC, por imposição legal ou estatutária, é designada por revisão legal de contas. Neste âmbito, o artigo 45º do EOROC diz que o ROC emite uma Certificação Legal de Contas (CLC).

As entidades a seguir apresentadas estão obrigadas, por lei, a possuírem ROC e/ou fazerem revisão legal de contas.

#### **1.2.6.1. Sociedades anónimas**

O artigo 278º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de setembro, estipula que a administração e fiscalização das sociedades anónimas sejam estruturadas de acordo com uma de três modalidades:

- ✓ Conselho de administração e conselho fiscal;
  - Nesta modalidade é obrigatória a existência de um Revisor Oficial de Contas (ROC) que não seja membro do conselho fiscal.
- ✓ Conselho de administração, compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;
- ✓ Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas.

Nesta modalidade, no conselho geral e de supervisão, é obrigatória a existência de uma comissão para as matérias financeiras.

#### **1.2.6.2. Sociedades por quotas**

De acordo com o artigo 262º do CSC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de setembro, estão sujeitas a revisão legal de contas as sociedades por quotas que, pelos seus estatutos, disponham de um conselho fiscal ou, em caso de não o dispor, ultrapassem, durante dois anos consecutivos, dois dos três seguintes limites:

- ✓ Total de balanço: 1.500.000 de euros;
- ✓ Total das vendas líquidas e de outros proveitos: 3.000.000 de euros;
- ✓ Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

### **1.2.6.3. Municípios**

O artigo 76º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro, estipula no nº 1 que “os documentos de prestações de contas individuais das autarquias locais, das entidades intermunicipais e das entidades associativas municipais são apreciados pelos seus órgãos deliberativos”. Por sua vez, o nº 3 do mesmo artigo refere que:

Os documentos de prestação de contas das entidades referidas no nº 1, que sejam obrigadas, nos termos da lei, à adoção do regime completo de contabilidade, são remetidos ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as mesmas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas.

### **1.2.6.4. Entidades de interesse público**

O artigo 3º da Lei nº 148/2015 de 9 de setembro e alterado pela Lei nº 99-A/2021 de 31 de dezembro refere que são qualificadas como entidades de interesse público as seguintes entidades:

- ✓ Emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado situado ou a funcionar em Portugal;
- ✓ Instituições de crédito; Empresas de seguros e de resseguros;
- ✓ Entidades cuja atividade principal consiste na aquisição de participações sociais com maioria de direitos de voto em instituições de crédito;
- ✓ Sociedades gestoras de participações no setor dos seguros e as sociedades gestoras de participação de seguros mistas;
- ✓ Fundos de pensões que financiam um regime especial de segurança social.

### **1.2.6.5. Cooperativas**

O artigo 28º da Lei nº 119/2015 de 31 de agosto designa que a administração e a fiscalização da cooperativa podem ser estruturadas segundo uma das seguintes modalidades:

- ✓ Conselho de administração e conselho fiscal;
  - As cooperativas que adotem esta modalidade e que sejam obrigadas a CLC, é obrigatória a existência de um ROC que não seja membro do conselho fiscal.
- ✓ Conselho de administração com comissão de auditoria e revisor oficial de contas;
- ✓ Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas.

### **1.2.6.6. Instituições particulares de solidariedade social**

O artigo 12º do Decreto-Lei nº 36-A/2011 de 9 de março e alterado pela Lei nº 71/2018 de 31 de dezembro refere que ficam sujeitas a CLC as instituições particulares social de solidariedade social e equiparadas abrangidas pelo Protocolo de Cooperação celebrado pela Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, pela União das Misericórdias Portuguesas e pela União das Mutualidades Portuguesas com o Ministério da Solidariedade e da Segurança Social; o mesmo se aplica às associações humanitárias de bombeiros.

### **1.2.6.7. Sociedades gestoras de participações sociais**

O nº 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 495/88 de 30 de dezembro afirma que as Sociedades Gestoras de Participações Sociais devem “designar e manter um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas, desde o início de atividade, exceto se tal designação já lhes for exigida nos termos de outras disposições legais”.

### **1.2.6.8. Entidades obrigadas apresentar contas consolidadas**

Segundo o artigo 9º-B do Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho e alterado pelo Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de junho, uma empresa-mãe é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas últimas contas anuais aprovadas, ultrapasse dois dos três limites, durante dois anos consecutivos imediatamente anteriores:

- ✓ Total de balanço: 6.000.000 euros;
- ✓ Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 12.000.000 euros;
- ✓ Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

O Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei nº 403/86 de 3 de dezembro, no seu artigo 42º nº2, refere que:

O registo da prestação de contas consolidadas consiste no depósito, por transmissão eletrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, da informação constante dos seguintes documentos:

- ✓ Acta da deliberação de aprovação das contas consolidadas do exercício, de onde conste o montante dos resultados consolidados;
- ✓ Balanço consolidado, demonstração consolidada dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio/património líquido, demonstração consolidada de fluxos de caixa e anexo às demonstrações financeiras;
- ✓ Certificação legal das contas consolidadas;
- ✓ Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

### **1.2.6.9. Instituições de ensino superior público**

A Lei nº 37/2003 de 22 de agosto estabelece as bases do financiamento do ensino superior. O artigo 11º determina que as instituições de ensino superior disponham de um órgão de fiscalização próprio que, conforme legalmente previsto, seja composto por um fiscal único.

O artigo 12º nº 1 estabelece que as prestações de contas das instituições de ensino superior devem incluir os seguintes documentos:

- ✓ Balanço;
- ✓ Demonstração de resultados;
- ✓ Mapas de execução orçamental;
- ✓ Mapas de fluxo de caixa;
- ✓ Mapa da situação financeira;
- ✓ Anexos às demonstrações financeiras;
- ✓ Relatório de gestão;
- ✓ Parecer do órgão de fiscalização (fiscal único), bem como a respetiva certificação legal das contas.

O artigo 13º, para a prestação de contas consolidadas, afirma que “as instituições de ensino superior deverão proceder à consolidação de contas, integrando as unidades orgânicas, reitorias, quando aplicável, estabelecimentos, serviços de ação social, fundações e demais entidades em que se verifiquem as condições de controlo”. O mesmo artigo refere que são documentos de prestação de contas consolidadas o relatório de gestão consolidado, o balanço consolidado, a demonstração de resultados por natureza consolidados e os anexos às demonstrações financeiras consolidados. Refere também que “as contas consolidadas deverão ser objeto de certificação legal de contas”.

#### **1.2.6.10. Caixas de crédito agrícola mútuo**

O Decreto-Lei nº 142/2009 de 16 de junho, que republicou o Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola Mútuo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/91 de 11 de janeiro, no seu artigo 42-Aº, refere que “as contas anuais das caixas de crédito agrícola mútuo são sujeitas a certificação legal”.

#### **1.2.7. O futuro da auditoria financeira**

Nas décadas de 70 e 80, a atividade profissional da auditoria começou a ser questionada pela sociedade, quer quanto à sua finalidade, quer quanto à sua utilidade pública. Mais recentemente, com a sucessão de escândalos financeiros, outras contestações começaram a ser levantadas, como a fiabilidade das auditorias e a responsabilidade profissional dos auditores.

Todas estas controvérsias, em torno da profissão, equacionou um conjunto de problemas que giram em volta daquilo que se convencionou chamar diferenças de expectativas em auditoria. Ou seja, as diferenças existentes entre a natureza e o alcance do trabalho do auditor e aquilo que os utilizadores da auditoria esperam.

Segundo Almeida (2002), o debate atual da auditoria centra-se em torno de três problemas fundamentais, a responsabilidade do auditor, o alcance real do seu trabalho, e a utilidade do mesmo.

Mesmo com os problemas identificados, as diferentes entidades com interesse na atividade e na regulamentação da auditoria ainda não chegaram a conclusões quanto às modificações e inovações a introduzir na profissão, não se visionando, para já, qual o futuro da atividade.

É nesta envolvente económica, caracterizada pela incerteza, que o debate sobre o futuro da auditoria se torna essencial para a subsistência, adaptação e evolução da atividade, sobretudo numa sociedade com uma enorme capacidade de transformação e adaptação.

Preocupados com o futuro da auditoria, a Federation of European Accountants (FEE) publicou, em 2014, o documento *The FEE discussion paper Opening a Discussion: The Future of Audit and Assurance*. Em junho de 2015, na FEE Audit Conference: Long Term Vision and Short Term Challenges, esse tema também foi debatido.

Como resultado da discussão de 2014 e da conferência de 2015, a FEE (2016) identificou três matérias fundamentais para o futuro da auditoria:

- ✓ Responder às necessidades dos *stakeholders*;
- ✓ Incentivar a inovação impulsionada pela tecnologia;
- ✓ Repensar a educação para assegurar uma qualificação adequada para o futuro.

Na resposta às necessidades dos *stakeholders*, a Federation of European Accountants (FEE, 2016) invocou algumas necessidades, entre as quais, a necessidade de melhorar o envolvimento entre auditores e *stakeholders*. A comunicação foi outra necessidade detetada. Uma comunicação mais aberta permitiria ao auditor informar a opinião pública sobre a utilidade e relevância dos serviços de auditoria, mostrando que não é só um conjunto de procedimentos burocráticos e de conformidade. Contudo, atualmente, algumas partes interessadas consideram a auditoria como um mero serviço de obrigação legal.

A inovação tecnológica, identificada como uma matéria fundamental para o futuro da auditoria, está a influenciar a profissão tanto externamente, através da tecnologia utilizada pelos clientes, quanto internamente, por meio da tecnologia utilizada pelos auditores. Compreender as capacidades oferecidas pela tecnologia e desenvolver as capacidades necessárias para aproveitar esses recursos foram reconhecidos como objetivos estratégicos fundamentais.

A importância da tecnologia é evidenciada numa pesquisa realizada com preparadores e usuários das demonstrações financeiras, bem como com membros do comité de auditoria, havendo a concordância que os auditores devem usar tecnologias avançadas de forma mais extensiva (Deloitte, 2020). O auditor deve sentir-se confortável com as ferramentas digitais e possuir competências na extração e análise de dados. Além disso, deve desenvolver capacidades para criar ferramentas de controlo e interpretação de dados (Manita et al., 2020).

Uma tecnologia com grande importância é a Inteligência Artificial (IA). Esta visa imitar as capacidades cognitivas e de julgamento dos seres humanos, prometendo vantagens competitivas. Ao nível da auditoria pode ser usada em áreas como avaliação de risco, planeamento da auditoria, testes de transação, análise e elaboração de trabalhos de auditoria, entre outros. Os benefícios mais evidentes são a economia de tempo, análises de dados mais céleres, aumento dos níveis de precisão e uma visão mais aprofundada dos processos de negócio. Contudo, é importante salientar as questões éticas da sua utilização, que se não forem devidamente levantadas, discutidas e resolvidas, poderão anular os benefícios previstos (Munoko et al., 2020).

Outra tecnologia importante para o futuro da auditoria é a Big Data Analysis (BDA). Considerando que um dos pressupostos do auditor acrescentar valor às empresas e que a tecnologia é cada vez mais utilizada por elas, os auditores também devem incorporá-la nas suas rotinas. Numa análise ao uso de técnicas de *big data* na auditoria, constatou-se que, embora essa prática ainda não seja comum, ela precisa ser modificada, na medida que apresenta oportunidades futuras para a auditoria num contexto de informação em tempo real, de plataformas colaborativas e nos chamados mercados *peer-to-peer* (Gepp et al., 2018).

Ainda sobre o impacto da evolução tecnológica na auditoria, o modelo tradicional de auditoria pode sofrer alterações profundas com o surgimento do Robotic Process

Automation (RPA), consistindo na automatização de tarefas baseadas em regras que são repetitivas e manuais. O RPA pode transformar a função do auditor, eliminando tarefas superficiais e enfatizando as capacidades de pensamento de ordem superior, o que eleva a qualidade da auditoria (Moffitt et al., 2018).

Outra tecnologia em destaque é a *blockchain*, consistindo numa tecnologia de infraestrutura distribuída, colaborativamente, permitindo uma troca descentralizada de dados confiáveis. A *blockchain* baseia-se num sistema de blocos composta pela informação introduzida, no qual não pode ser alterada ou apagada, exceto quando a maioria dos utilizadores da rede o permitirem (IFAC, 2018). Estes pressupostos asseguram uma elevada confiança na informação introduzida e garantem a transparência da informação financeira, uma vez que todas as transações efetuadas nos diários de contabilidade, bem como o restante sistema informático, estão protegidos por criptografia (Smith, 2020). A blockchain pode gerar novas oportunidades de negócios para a auditoria, como a revisão de certas transações, a verificação da existência de ativos digitais e a certificação da consistência entre as informações registadas numa blockchain e aquelas mantidas em registos físicos (Liu et al., 2019).

Retomando as indicações da FEE, apesar das tecnologias de informação serem importantes para o futuro da auditoria, a ética e a capacidade de exercer o ceticismo profissional ao fazer julgamentos serão elementos fundamentais do conjunto de características do auditor do futuro. Compreender o ambiente de negócios em que os clientes operam também permanecerá primordial (FEE, 2016). A tabela a seguir destaca os principais aspetos que devem ser abordados na formação dos auditores, complementando as competências técnicas essenciais.

## Tabela 2

### Competências necessárias de um auditor

Competências
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ética e valores</li><li>• Comportamento profissional, incluindo a independência</li><li>• Julgamento profissional e ceticismo</li><li>• Capacidade de compreender o ambiente de negócios e riscos de negócios relacionados</li><li>• Gestão de riscos</li><li>• Diferentes tipos de riscos e áreas de especialização</li><li>• <i>Soft skills</i> como liderança, atitude de resolução de problemas, gestão, comunicação</li><li>• Capacidade para compreender as características comportamentais de uma organização / diretores</li><li>• Capacidades e conhecimentos técnicos em contabilidade, auditoria, matemática, estatística</li><li>• Capacidades analíticas e de pensamento crítico</li><li>• Conhecimentos de TI</li></ul>

Fonte: FEE (2016)

Os intervenientes na discussão de 2014 e na conferência de 2015 da Federation of European Accountants (FEE) concluíram que, para manter a alta qualidade da formação dos auditores, é necessário promover padrões de formação global mais consistentes e incluir mais profissionais de áreas não contabilísticas na composição de equipas multidisciplinares.

É possível detetar três momentos importantes na evolução da auditoria legal. No passado, o auditor viveu o síndrome da exatidão, em virtude de a sua atividade estar centrada na fiabilidade das demonstrações financeiras. Atualmente, vive o síndrome da mudança, atendendo à acentuação das contingências da envolvente empresarial. Futuramente, viverá o síndrome da incerteza, devido ao facto de as empresas poderem perder viabilidade muito rapidamente, pelo que a auditoria tenderá a deslocar-se mais para o contexto, do que propriamente para as peças contabilísticas, situação que a nosso ver, fará emergir, para a auditoria, uma componente mais qualitativa do que quantitativa. Assim, a auditoria tenderá a ser cada vez mais global, ou integral, e menos financeira (Almeida, 2002, p.38).

### **1.3. Auditoria financeira e sociedade democrática**

#### **1.3.1. A relação entre auditoria e sociedade**

A sociedade, estruturada numa ótica de economia de mercado, tem exigido à auditoria um papel cada vez mais interventivo, nomeadamente no diagnóstico de certas situações, como a viabilidade económica da empresa, a denúncia de fraudes e atos ilegais, a apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações. É neste contexto que Knehchel (2001) indica os objetivos da auditoria numa sociedade moderna, atribuindo-lhe funções mais amplas e complexas ao objetivo tradicional de avaliação da qualidade das demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Os objetivos referidos pelo autor são a avaliação da possibilidade de demonstrações financeiras fraudulentas, a avaliação da continuidade da atividade da empresa, e a avaliação da manutenção da posição competitiva da empresa no mercado onde opera, do processo de negócio e dos sistemas de informação. A fiabilidade e a relevância da informação financeira extrapolam o simples cumprimento dos princípios contabilísticos. A partir dos anos noventa do século passado, a relevância da informação financeira tornou-se importante na tomada de decisão, permitindo analisar o risco do negócio e a sua gestão, tornando ainda mais estreita a relação entre a auditoria e a sociedade.

As tendências atuais de procura de informação em tempo real e sobre o futuro previsível da empresa, a necessidade de informação sobre os riscos de negócio, sobre os planos de contingência das administrações, e sobre a necessidade de informação não financeira, tornaram o relatório de auditoria, um instrumento básico de comunicação entre o auditor e a sociedade, numa peça praticamente sem valor, pouco transparente para o público em geral e ineficaz em relação à orientação sobre o futuro, isto é, sobre o risco subjacente à organização (Almeida, 2005, pp.65-66).

Os escândalos financeiros, associados a informações financeiras fraudulentas, levaram à falência de grandes empresas e causaram um impacto devastador na sociedade, afetando principalmente os colaboradores e os fundos de pensões. Num grande número de países, os fundos de pensões são os maiores acionistas das empresas cotadas, e suas falências trouxeram consequências desastrosas no bem-estar individual e social das pessoas (Almeida, 2005).

Nesse contexto de necessidade de confiança e transparência entre as empresas e a sociedade, a auditoria assume um papel social ainda mais relevante. Adotando um carácter dinâmico e evolutivo, a auditoria passa a desempenhar “um papel de legitimação das organizações auditadas, conferindo-lhes um sinal de responsabilidade e respeitabilidade social” (Almeida, 2005, p.67).

### **1.3.2. A responsabilidade social do auditor**

Na sua profissão, o auditor assume várias responsabilidades, tais como responsabilidades administrativas pelo não cumprimento do quadro jurídico e técnico que regula a profissão, como responsabilidades civis e penais. No entanto, a responsabilidade social que o auditor assume é mais ampla, sendo as referidas parciais e inseridas no âmbito da responsabilidade social do auditor (Almeida, 2005).

A crescente responsabilidade social do auditor vem em conformidade com a crescente responsabilidade social que as empresas vêm assumindo ao longo dos últimos anos. Os estudos efetuados por Almeida (2005) consideram que o funcionamento e o futuro das empresas dependem da responsabilidade social que estas adotem. A qualidade da informação prestada pela empresa aos *stakeholders* vai influenciar o seu desenvolvimento ou retrocesso, na medida que essa informação adquiriu a característica de bem público, o que também vai qualificar a responsabilidade social da empresa.

A forma como a auditoria está estruturada implica várias divergências entre os auditores e a sociedade. Essas divergências evidenciam-se através dos aspetos que os utilizadores da informação desejavam e o que realmente é analisado pelos auditores. Isso pode causar perspectivas fraudulentas e, para harmonizar tais divergências, torna-se necessário alcançar um equilíbrio entre o trabalho realizado pelos auditores e as expectativas da sociedade (Almeida, 2005).

### **1.3.3. A fraude**

#### **1.3.3.1. Os motivos da fraude**

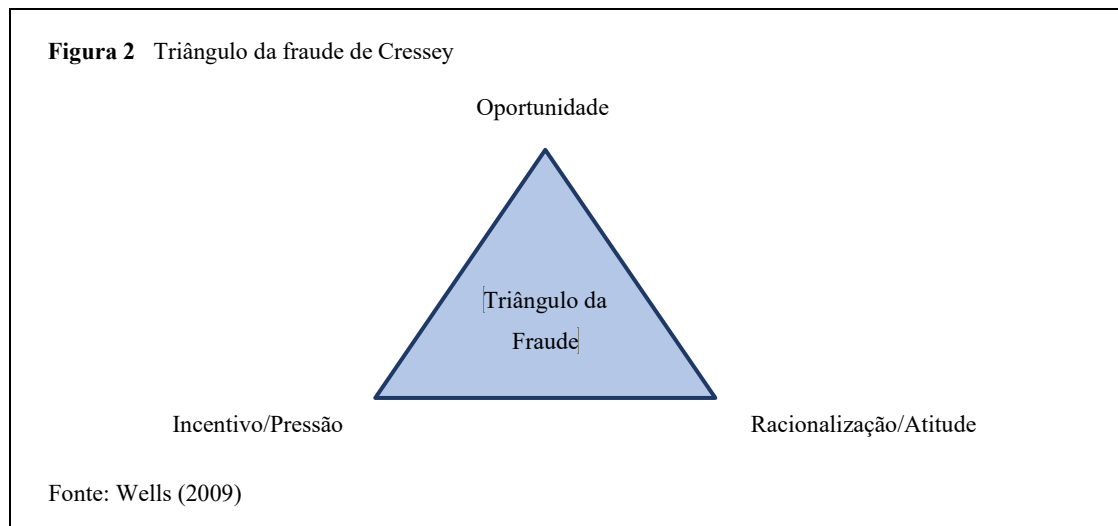
A International Standard on Auditing 240 (ISA 240), publicada pelo IAASB (2009), define fraude como “um acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegal” (p.159). Esta norma ainda evidencia algumas situações que propiciam a fraude, tais como a manipulação, falsificação ou alteração de registos ou documentos, apropriação indevida de ativos, supressão ou omissão dos efeitos de transações nos registos ou documentos, registo de transações sem substância e má aplicação de políticas contabilísticas.

Todas as organizações, independentemente do setor de atividade, localização ou dimensão, defrontam-se com este tipo de situações, desde simples furtos de colaboradores a complexos sistemas de fraude dos gestores e proprietários.

O auditor apenas se interessa pelos atos que resultem em distorções materiais nas demonstrações financeiras. As distorções nas demonstrações financeiras podem advir quer de erro quer de fraude, sendo que o que os distingue é o carácter intencional ou não. Dois tipos de distorções materiais intencionais são relevantes para fins de auditoria: relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de ativos (Gonçalves, 2011, p.13).

Para ajudar na deteção e prevenção de fraudes no relato financeiro, é fundamental compreender as circunstâncias que levam os indivíduos a cometê-las.

Cressey (1973, como citado em Wells, 2009), criminalista, após as suas investigações, desenvolveu uma hipótese representativa dos vários fatores que estão presentes nas ações fraudulentas: o incentivo/pressão, a oportunidade e a racionalização/atitude. Esta hipótese tornou-se conhecida como o triângulo da fraude.



O primeiro vértice, incentivo/pressão, representa uma necessidade financeira sentida, nomeadamente a existência de pressão para atingir objetivos inexecutáveis ou para reduzir resultados, isto com a finalidade de minimizar impostos ou inflacionar resultados para a obtenção de crédito bancário. O segundo vértice corresponde à oportunidade apercebida, podendo existir quando o indivíduo percebe que pode haver uma diminuição do nível de controlo interno. O terceiro vértice simboliza a atitude/racionalização, os infratores não se acham criminosos, consideram-se pessoas honestas envolvidas em circunstâncias complicadas. O infrator é capaz de justificar o crime que cometeu, de modo a considerá-lo aceitável para si.

### 1.3.3.2. Exemplos fraudulentos em Portugal

Tal como em outros países, Portugal também tem problemas de fraude e corrupção. Para uma consciencialização da importância deste tema, no Índice de Perceção de Corrupção<sup>2</sup> de 2024, Portugal apresenta uma pontuação de 57 pontos, abaixo do valor médio, sendo a lista liderada pela Dinamarca com 90 pontos e em último lugar o Sudão do Sul com 8 pontos.

Os casos portugueses mais relevantes e conhecidos publicamente, com impacto na auditoria, são os casos do Banco Comercial Português (BCP), do Banco Português de Negócios (BPN) e do Banco Espírito Santo (BES).

<sup>2</sup> O Índice de Perceção de Corrupção é um relatório anual publicado pela Transparência Internacional, uma associação não governamental. <https://transparencia.pt/indice-de-percecao-da-corrupcao-2024>

O BCP, entre 1999 e 2006, de forma planificada, realizou transações que não foram divulgadas ao mercado, ocultando dos investidores a verdadeira situação do banco. Para tal, o BCP utilizou trinta e uma sociedades *offshore*, controladas e financiadas exclusivamente por si, com o intuito de adquirir e transacionar ações próprias sem que fossem declaradas como tais. Como consequência, a informação financeira publicada não refletia a verdadeira situação do BCP. Além disso, para sobrevalorizar os resultados líquidos e os capitais próprios, foram contabilizados juros e receitas que não correspondiam a proveitos reais, enquanto se omitiram perdas realizadas e potenciais decorrentes das ações adquiridas por essas sociedades. Perante os factos evocados, o banco e seus representantes foram alvo de processos judiciais e de contraordenações das entidades legais, entre as quais a CMVM (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, 2008).

Durante os anos em que ocorreram estas transações, os ROC e os auditores externos emitiram certificações legais de contas e relatórios de auditoria sem qualquer opinião qualificada ou salvaguarda da sua parte.

O BPN foi um dos casos mais flagrantes e gravosos de fraude em Portugal. No âmbito de uma operação de fiscalização a várias instituições pela prática de evasão fiscal, o banco foi alvo de vários processos judiciais, tendo um deles resultado de uma queixa do Governador do Banco de Portugal entregue à Procuradoria-Geral da República a vinte e nove de agosto de dois mil e oito. Em consequência das suspeitas de gestão danosa, o presidente do BPN pediu demissão e causou uma crise de liderança no banco. Das várias soluções estudadas, entre a reestruturação e a nacionalização, o banco acabou por ser nacionalizado. A gestão dos ativos bons e tóxicos ficaram sob responsabilidade do Estado e da entidade gestora, a Caixa Geral de Depósitos. Mais tarde, os ativos bons foram alienados ao banco BIC e os ativos tóxicos entregues à Parvalorem, S.A., responsável pela recuperação do crédito e com o objetivo de minimizar o esforço financeiro do Estado nesta operação.

Enquadrado no tema do nosso estudo é importante salientar um acontecimento, a mudança de auditores que ocorreu no BPN. Segundo a Assembleia da República (2009), face ao exposto e analisada a documentação entregue pelo BPN, registou-se que foram levantadas reservas e ênfases pelo fiscal único e pelo revisor oficial de contas nos relatórios de contas dos exercícios dos anos de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003. Entre as

CLC recebidas pela Assembleia da República, destacou-se a opinião da Deloitte, emitida em 2002. Da análise, verificou-se:

- ✓ A existência de uma significativa concentração de crédito concedido, obrigações, garantias e avais prestados a entidades imobiliárias, acionistas e entidades relacionadas com o grupo não incluídas no perímetro de consolidação;
- ✓ A existência de procurações irrevogáveis recebidas destes devedores, cujas hipotecas não se encontram concretizadas;
- ✓ Não constituição de provisões que deveriam ter sido registadas por resultados do exercício.

Posteriormente, houve uma mudança no auditor externo, passando a Certificação Legal de Contas a ser feita pela BDO Binder & CO., que no seu relatório afirma que sem afetar a opinião expressa no parágrafo anterior, refere-se que as demonstrações financeiras de 2002 do BPN foram examinadas por outros auditores, cujo relatório de auditoria, datado de 9 de Fevereiro de 2003, evidenciava três reservas, sobre questões entretanto ultrapassadas durante o exercício de 2003 (Assembleia da República, 2009, p.110).

A BDO entrou no BPN depois da Deloitte ter levantado reservas às contas do banco por motivos de insuficiência de provisões e riscos de concentração de crédito imobiliário, certificando as suas contas entre 2003 e junho de 2008. Após a entrada da BDO, até 2006, as contas não mereceram reservas por terem sido ultrapassados os problemas detetados, voltando a levantar reservas às contas individuais do banco apenas em 2007 (Vicente, 2010).

O BES é mais um caso de atos fraudulentos e gestão danosa em Portugal, que implicou, mais uma vez, a intervenção dos contribuintes portugueses, mas neste caso em moldes diferentes do BPN. Os problemas no Grupo Espírito Santo começaram com a disputa familiar pela sucessão da liderança do grupo entre os vários ramos da família, possibilitando a descoberta de vários indícios fraudulentos. Em consequência, o Estado foi obrigado a intervir para salvar o banco da falência. Das várias hipóteses, o Estado decidiu não recorrer à nacionalização, optando pela divisão do banco em “banco bom” e “banco mau”. No “banco mau”, um veículo que manteve o nome BES, ficaram concentrados os ativos e passivos tóxicos do BES, assim como os acionistas, enquanto no

“banco bom”, o banco de transição que foi designado de Novo Banco, ficaram os ativos e passivos considerados não problemáticos.

No que respeita à auditoria e ao seu envolvimento neste caso, é importante salientar a resposta dos auditores aos factos ocorridos, constatando-se que ocorreu uma drástica mudança de opinião com a divisão do banco a 3 de agosto de 2014. A KPMG, sociedade auditora do BES, na última certificação legal de contas antes da divisão, ou seja, no relatório de contas de 2013, emite uma CLC sem qualquer opinião qualificada. A KPMG indicou que não haviam indícios fraudulentos e que as informações que constavam nas demonstrações financeiras eram completas, verdadeiras, atuais, claras, objetivas e lícitas. Após a separação do banco em duas entidades distintas, que veio condicionar o encerramento das contas semestrais de 2014, os auditores da KPMG emitiram uma escusa de opinião. No contexto da revisão legal de contas, a escusa de opinião é o caso mais gravoso, indicando que o auditor não teve acesso a informação suficiente para garantir a sua apreciação e a formulação de uma opinião, ou que da informação analisada resultaria um ajustamento de tal forma considerável que é preferível o auditor escusar-se a emitir opinião.

Segundo o BES (2014), a KPMG, no relatório de revisão limitada sobre a informação financeira consolidada a 30 de junho de 2014, apresenta as principais razões para a emissão deste parecer:

- ✓ Incumprimento do nível mínimo exigido de 7% pelo Banco de Portugal do rácio *Common Equity Tier 1*<sup>3</sup>;
- ✓ Suspensão de acesso pelo BES a operações de política monetária e à liquidez do Euro sistema, colocando-se assim problemas de continuidade da sua atividade;
- ✓ Não incluídos quaisquer ajustamentos ou divulgações, referentes à transferência dos ativos do BES para o Novo Banco, nem a divulgação que a referida separação poderá condicionar os pressupostos de preparação da informação financeira;
- ✓ Inexistência de divulgações suficientes relativas ao Banco Espírito Santo Angola, tendo sido impostas medidas de salvaguarda da instituição, pelo Governo Angolano não sendo possível quantificar tais medidas e os seus impactos;

---

<sup>3</sup> Rácio que estabelece um nível mínimo de capital que as instituições financeiras devem ter em função dos requisitos de fundos próprios decorrentes dos riscos associados à sua atividade.

- ✓ Não foi obtida a carta de representações da administração, constituindo uma garantia adicional de salvaguarda dos auditores na emissão da opinião.

### **1.3.4. A independência dos auditores**

#### **1.3.4.1. Definição de independência**

A independência é reconhecida, de forma unânime, como pedra angular da auditoria, mas não suficiente, estando também ligada à competência e integridade do auditor (Almeida, 2013). Apesar da unanimidade reconhecida, o seu conceito é bastante controverso, uma vez que diversos autores a definem de maneira distinta.

A independência baseia-se na garantia que o auditor se mantém afastado de quaisquer interesses a nível pessoal e profissional, por parte de terceiros, por ter expresso a sua opinião, o seu julgamento ou quaisquer conclusões que tenha tomado (Shandl, 1978). O conceito da independência do auditor consiste na habilidade do mesmo se manter afastado das pressões exercidas por parte dos clientes (Knapp, 1985). A independência do auditor passa pela assertividade e aplicação da deontologia (Moizer, 1997).

A OROC, no seu Código de Ética, refere que a independência da entidade auditada ocorre por dois tipos, a independência da mente e a independência da aparência. A independência da mente compreende o estado mental, permitindo a elaboração de uma opinião sem ser afetada por influências que comprometam o julgamento profissional, possibilitando que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional. A independência da aparência consiste em evitar fatos e circunstâncias tão significativos que uma pessoa terceira, razoável e informada, ao ponderar todos os elementos, seja levada a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma - ou de um membro da sua equipa - tenham sido comprometidos (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011).

A independência dos auditores deve ser entendida como a ausência de interesse pessoal, autorrevisão, representação, familiaridade ou confiança, intimidação ou qualquer outra circunstância que reduza a objetividade do auditor no cumprimento das suas funções (Barrote, 2010). Os auditores serem independentes dos seus clientes de auditoria e quaisquer outras influências que possam comprometer a sua objetividade e

imparcialidade é de importância crítica para a função de auditoria. Se os auditores não forem compreendidos como independentes por aqueles que usam e confiam nas demonstrações financeiras auditadas, a sua opinião não será credível nem confiável, e assim, a auditoria será de pouco ou nenhum valor (Porter et al., 2003).

Apesar da importância da independência do auditor em relação aos seus clientes e a conflitos de interesses, surge a ideia se essa independência, a nível prático, será mesmo exequível. Será o conceito de independência do auditor irrealista?

Analisando em termos práticos o conceito, pode parecer questionável acreditar que o auditor independente prosseguirá o interesse dos *stakeholders* em detrimento do seu próprio interesse. A inevitável proximidade estabelecida na relação entre o auditor e a empresa auditada acabam por comprometer a independência e objetividade requeridas ao auditor no exercício da sua função. Este natural enviesamento não é uma atitude corrupta ou descuidada do auditor, mas sim uma impossibilidade psicológica que deriva das circunstâncias subjacentes à sua atividade (Bazerman et al., 1997).

Desde que surgiram os primeiros conflitos de independência de auditor (por exemplo no caso McKesson & Robbins e o próprio Watergate...), se observam diferenças significativas no modo de regular este princípio entre os diferentes países; o qual se justifica porque a objetividade e a integridade do auditor ao emitir seu juízo, não pode ser facilmente sujeita a uma comprovação externa. Em vista disso, os países e os diferentes organismos que regulam a profissão de auditora a nível mundial, elaboraram normas y orientações que mantem a primazia desses princípios como fundamentais para o exercício da profissão e esclarecer as responsabilidades éticas dos auditores de contas (Dias et al., 2010, p.4).

Internacionalmente, várias entidades e organismos produziram códigos de conduta e de ética, designadamente:

- ✓ APESB (Accounting Professional and Ethical Standards Board) através do seu Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade (APES 110 – Code of Ethics for Professional Accountants, seção 290);
- ✓ IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) desenvolve o Código de Ética e Deontologia da IFAC;

A União Europeia (UE) também regula sobre a independência dos auditores através da Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio de 2006 e da Recomendação da Comissão 2002/590/CE de 16 de maio de 2002, *A independência dos auditores na União Europeia: um conjunto de princípios fundamentais*.

Num novo conceito de independência deve ter subjacente a ideia de que o auditor não deve advogar o interesse do cliente e que os gestores não devem ter influência na determinação dos parâmetros globais da auditoria. De facto, em nossa opinião, sem a resolução deste problema, as normas de independência do auditor serão somente um véu para mascarar o conceito de independência e para esconder uma clara percepção de que o auditor não é suficiente independente dos seus clientes (Almeida, 2022, p.110).

#### **1.3.4.2. Ameaças à independência**

A conjuntura em que os auditores trabalham e a realidade que lhes é subjacente não permite, muitas vezes, o distanciamento, a objetividade e neutralidade solicitadas a um auditor independente. Porter et al. (2003) referem que os auditores contratados, demitidos e pagos pelos seus clientes, trabalham em estreita colaboração com eles na condução da sua auditoria, o que resulta, após alguns anos, numa familiaridade entre ambos. Além disso, os auditores são frequentemente contratados pela gestão para fornecer outros serviços que não auditoria.

O auditor, no decorrer das suas funções é alvo de ameaças ao cumprimento dos requisitos éticos. O IFAC, através do IESBA (2015), destaca as ameaças que estão na base da perda de independência do auditor, que são: interesses financeiros; empréstimos e garantias; relacionamentos empresariais; relações familiares ou pessoais; quadro de um cliente que foi auditor; auditor que foi quadro de um cliente; associação prolongada a um cliente; prestação de serviços complementares a clientes de auditoria; honorários de auditoria; e litígios reais ou profissionais.

A União Europeia, com a publicação da Recomendação da Comissão 2002/590/CE de 16 de maio de 2002 identifica potenciais ameaças que o auditor pode estar sujeito no desempenho das suas funções, tais como: interesses pessoais; autorrevisão (dificuldade em manter a objetividade ao aplicar procedimentos de autorrevisão); representação (caso

tenha de defender ou contestar a posição do seu cliente em qualquer processo contencioso); familiaridade ou confiança; e intimidação (dissuadido a agir objetivamente devido a ameaças ou por medo).

De acordo com a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2014), algumas ameaças à independência são mencionadas na Diretiva de 2014, entre as quais:

- ✓ Autoavaliação, interesse próprio e representação;
- ✓ Relações financeiras, pessoais, de trabalho, comerciais ou outras com a entidade auditada;
- ✓ Detenção de interesse económico material e direto ou participação na transação de qualquer dos instrumentos financeiros emitidos, garantidos ou de qualquer outra forma apoiados por qualquer entidade auditada;
- ✓ Aceitação de presentes com um valor maior do que considerado trivial ou irrelevante;
- ✓ Aquisição por fusão ou aquisição da entidade auditada por outra entidade que resulta em interesses ou relações que possam comprometer a independência após a data efetiva da fusão ou aquisição.

No que diz respeito às Entidades de Interesse Público (EIP), o Regulamento 537/2014 de 16 de abril de 2014, estabelece que o ROC, os diretores de topo ou os diretores da sociedade de auditoria devem confirmar, por escrito e anualmente, a sua independência junto do comité de auditoria. Quaisquer possíveis ameaças potenciais à independência, bem como as medidas adotadas para limitá-las, devem ser discutidas com o comité de auditoria.

#### **1.3.4.3. Salvaguarda da independência**

Durante a sua atividade, quer seja de forma intencional ou involuntária, a independência do auditor pode ser comprometida a qualquer momento, e como tal, é necessário criar mecanismos de salvaguarda face aos conflitos de interesses que os auditores estão sujeitos, e também face ao enviesamento natural decorrente de processos cognitivos e psicológicos.

Estes mecanismos de salvaguarda são necessários e alvo de destaque das autoridades e organismos que regulam o setor da auditoria financeira. São mecanismos que permitem

reforçar a independência dos auditores e consequentemente restabelecer a confiança dos *stakeholders* e dos mercados.

Como referido anteriormente, a familiaridade é uma ameaça que provoca incompatibilidade com a independência do auditor, e nesse sentido, foi estipulado o dever de rotação do auditor. Nos EUA, a Lei Sarbanes-Oxley de 30 de julho de 2002 implementou uma rotação obrigatória do sócio responsável de cinco em cinco anos. Na UE, a Recomendação da Comissão 2002/590/CE de 16 de maio de 2002 alargou o prazo de rotação obrigatória para sete anos.

Através do Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, no seu artigo 17º, a Comissão Europeia estabeleceu que, para as EIP, a duração mínima do contrato deve ser de um ano e a máxima de dez anos, podendo os Estados membros optarem por prazos diferentes. Ao fim do período máximo, os ROC ou Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) só podem voltar a exercer funções na mesma entidade ao fim de quatro anos.

O legislador português foi mais exigente que a Comissão Europeia, e no artigo 54º da Lei nº 140/2015 de 7 de setembro, determinou que numa EIP o período mínimo de exercício de funções do sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal de contas é de dois anos, e no máximo sete, podendo haver exceções. Após o período máximo, só podem ser designados novamente para a mesma entidade ao fim de quatro anos. O mesmo artigo estabelece que os ROC são inamovíveis antes do término do mandato, salvo exceções.

Como principais vantagens do dever de rotação constata-se o reforço da confiança, decorrente do aumento da independência aparente e a renovação de perspetivas. Como desvantagens verifica-se o aumento de custos, a perda de conhecimentos e a superficialidade a que ficam sujeitos. Deve-se, por isso, procurar estabelecer um ponto de equilíbrio. Este dever de rotação deveria abranger não apenas os auditores responsáveis, mas também as empresas de auditoria. Só assim se garante a diminuição dos riscos de familiaridade (Almeida, 2022).

Outra das principais fontes de conflitos de interesse é a prestação de serviços extra auditoria, potenciando o risco de autorrevisão. Os EUA adotaram uma posição forte através da Lei Sarbanes-Oxley, proibindo a prestação de serviços que se encontrem fora do âmbito da auditoria em simultâneo com os trabalhos de auditoria. A UE, através do

Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, no seu artigo 5º, elenca uma lista de serviços proibidos que o ROC não pode prestar direta ou indiretamente à EIP auditada, à sua empresa-mãe ou às entidades sob seu controlo. Proibição essa durante o início do período auditado e a emissão do relatório de auditoria, bem como no exercício imediatamente anterior a respeito dos serviços relacionados com controlos internos.

A nível nacional, o legislador transpôs para a legislação interna o imposto pelo Regulamento 537/2014, estando especificado a prestação de serviços extra auditoria no artigo 71º, nº 3 da Lei nº 140/2015 de 7 de setembro.

A independência deve ser o instrumento usado pelos auditores para garantir que desempenham a sua função de interesse social em conformidade com os princípios de objetividade e integridade. Estes princípios sofrem uma série de ameaças no decurso da prática profissional e o auditor deve estabelecer salvaguardas, que possam eliminar ou reduzir as ameaças a níveis aceitáveis e manejáveis, que podem resultar da aplicação de normas e legislação profissional, controlos estabelecidos pela auditoria profissional ou os seus próprios procedimentos específicos no âmbito deste quadro com ele mesmo (Dias et al., 2010, p.27).

## **1.4. Evolução normativa da auditoria financeira**

### **1.4.1. Na União Europeia**

#### **1.4.1.1. Diretivas**

Dos vários atos legislativos que a União Europeia (UE) dispõe para alcançar os objetivos traçados nos Tratados Europeus, a diretiva surge como um ato legislativo que fixa um objetivo geral que todos os países da UE devem atingir. No entanto, cabe a cada nação elaborar a sua própria legislação para dar cumprimento a esse objetivo. No caso particular da auditoria financeira, as diretivas têm como objetivo esbater as diferenças entre as normas que regulam o setor e o funcionamento dos mercados. Com a existência de um mercado único europeu, a uniformização das normas permite um melhoramento da qualidade da informação financeira e a respetiva comparação de empresas situadas em diferentes Estados membros.

O primeiro esforço de harmonizar os relatos ocorreu através da introdução de Diretivas contabilísticas europeias, que foram publicadas sob a autoridade do Tratado de Roma. As Diretivas mais relevantes para a harmonização contabilísticas foram a IV e VII Diretiva (Beuselinck et al., 2007).

A IV Diretiva nº 78/660/CEE do Conselho de 25 de julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, regula as contas individuais de modo a estruturar as contas apresentadas, o relatório de gestão, os critérios valorimétricos e a divulgação dos documentos. Segundo Haller (2002), esta diretiva tinha como objetivo conciliar as legislações nacionais sobre a regulamentação contabilística das empresas.

A VII Diretiva nº 83/349/CEE do Conselho de 13 de julho de 1983 surgiu devido à necessidade de legislar sobre os grupos de sociedades que foram surgindo na Europa na segunda metade do século XX. A IV Diretiva veio regulamentar as contas individuais, mas faltava a “coordenação das legislações nacionais sobre as contas consolidadas a fim de realizar os objetivos de comparabilidade e equivalência entre essas informações” (p.119).

A primeira Diretiva especificamente relacionada com a auditoria foi a Diretiva 84/253/CEE, do Conselho, de 10 de Abril de 1984 (conhecida por 8ª Diretiva)

relativa à aprovação das pessoas responsáveis pela realização de auditorias legais (*Statutory audits*) de documentos contabilísticos (Costa, 2017, p.71).

Segundo Gomes (2006, p.187), “nenhuma destas Diretivas forneceu qualquer orientação quanto a independência, nomeação, destituição, remuneração, relatórios ou responsabilidade civil dos auditores”.

Com a globalização da economia, os mercados financeiros tornaram-se mais complexos, exigentes e, ao mesmo tempo, vulneráveis. Essa vulnerabilidade ficou evidente com os diversos escândalos financeiros ocorridos em empresas multinacionais, como o caso da Enron, cujo colapso arrastou consigo a Arthur Andersen, responsável pela sua auditoria. Esses acontecimentos descredibilizaram a auditoria a nível mundial. Os escândalos financeiros de maior impacto, tanto na Europa como nos EUA, desencadearam um conjunto de reflexões na melhoria do enquadramento normativo e legislativo relacionado com a auditoria.

No final do século passado, a UE criou um comité de auditoria, que tinha o desígnio de debater e melhorar a qualidade da auditoria, nas seguintes áreas prioritárias: o controlo de qualidade das auditorias, as normas de auditoria e a independência dos auditores (Reis, 2008).

Segundo Costa (2014), o comité elaborou diversos documentos, dos quais se destacam:

- ✓ O papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor na União Europeia (Livro Verde, 1996);
- ✓ O futuro da auditoria na União Europeia (Comunicação de 1998);
- ✓ O controlo da qualidade da auditoria na União Europeia: requisitos mínimos (Recomendação da Comissão 2001/256/CEE de 15 de novembro de 2000);
- ✓ A independência dos auditores na União Europeia: um conjunto de princípios fundamentais (Recomendação da Comissão 2002/590/CEE de 16 de maio de 2002);
- ✓ O papel dos administradores não executivos ou membros do conselho de supervisão das sociedades cotadas e dos comités do conselho de supervisão (Recomendação da Comissão 2005/162/CE de 15 de fevereiro de 2005).

Nos Estados Unidos da América, a Lei Sarbanes-Oxley teve como propósito evitar a possível fuga de investidores financeiros que, após os escândalos envolvendo grandes

empresas como a Enron e a WorldCom, se mostravam inseguros quanto à real qualidade das práticas de governação adotadas pelas empresas (Jain & Rezaee, 2004, como citado em Mendonça et al., 2010). “A Lei SOX impôs um conjunto de regras para garantir a criação de mecanismos confiáveis de auditoria e a criação de comitês para supervisionar as suas atividades” (Mendonça et al., 2010, pp.3-4).

Na União Europeia, depois dos vários documentos elaborados pelo comitê de auditoria, a Comissão Europeia apresentou uma proposta de reformulação da VIII Diretiva para que incluísse todas aquelas recomendações. Assim, surgiu a modernizada VIII Diretiva nº 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio de 2006 relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, revogando a VIII Diretiva nº 84/253/CEE que esteve em vigor por mais de 22 anos, e alterando a IV Diretiva nº 78/660/CEE e a VII Diretiva nº 83/349/CEE. A diretiva visa proteger o auditor com um conjunto de medidas relativas à melhoria da qualidade do trabalho dos auditores e da sua independência.

Freire (2006) salientou que um dos objetivos fundamentais da modernizada VIII Diretiva era permitir a harmonização das normas de auditoria na Europa.

Desde a sua origem, a Diretiva 2006/43/CE foi alterada três vezes numa tentativa de melhoramento da revisão legal das contas anuais e consolidadas.

A primeira alteração aconteceu com a publicação da Diretiva 2008/30/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de março de 2008.

A segunda alteração ocorreu com a publicação da Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresa, que alterou a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e revogou as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho. Como referido na Diretiva 2013/34/EU, os Estados membros tinham até 20 de julho de 2015 para efetuarem a sua transposição (Antão et al., 2015).

A diretiva da contabilidade trouxe alterações à auditoria e revisão de contas, das quais se destacam:

- ✓ O documento veio definir que apenas as médias e grandes empresas, além das empresas de interesse público, devem ser “fiscalizadas por um ou mais revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas aprovados pelos

Estados membros para realizar a revisão legal de contas com base na Diretiva 2006/43/CE” (Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de julho de 2013, p.48);

- ✓ O auditor emite um parecer sobre se o relatório de gestão é coerente com as demonstrações financeiras do mesmo período e se o relatório de gestão foi elaborado de acordo com os requisitos jurídicos aplicáveis (Diretiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de julho de 2013);
- ✓ No relatório do auditor e na emissão da sua opinião passou a ser necessária uma “introdução que identifique no mínimo as demonstrações financeiras sujeitas a revisão de contas bem como a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração” (Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de julho de 2013, p.49).

Apesar dos vários esforços das entidades reguladoras na busca de novos mecanismos para minimizar a ocorrência de escândalos financeiros, como a modernizada VIII Diretiva e a Lei Sarbanes-Oxley, não foi possível eliminá-los por completo.

A crise financeira de 2008 foi a maior da história do capitalismo desde a grande depressão de 1929. Começou nos EUA após o colapso da bolha especulativa no mercado imobiliário, alimentada pela enorme expansão de crédito bancário e potencializada pelo uso de novos instrumentos financeiros, levando à falência de vários bancos de investimentos, como o banco Bear Stearns e o banco Lehman Brothers.

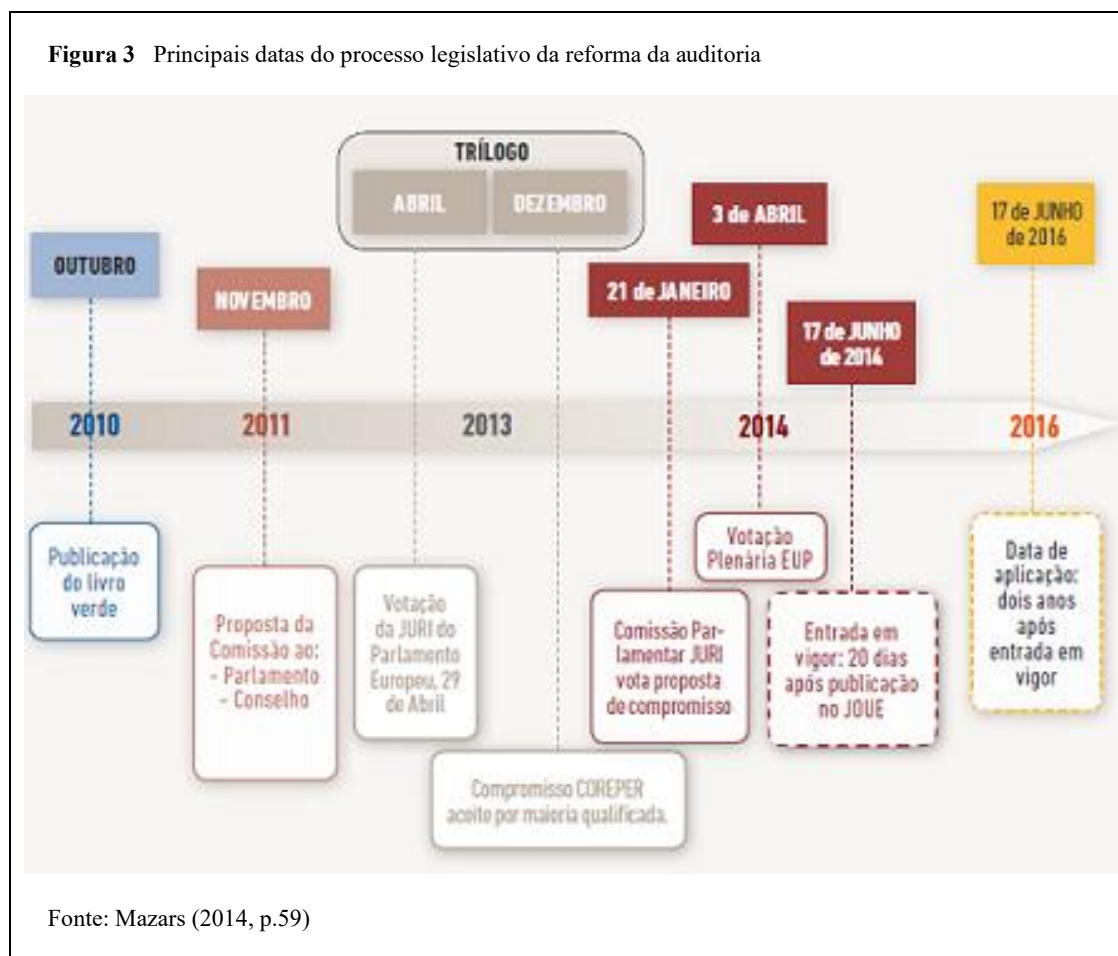
Na Europa, a crise financeira de 2008 também teve consequências severas para muitas nações e os seus cidadãos, destacando-se a Islândia que foi intervencionada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e os países resgatados pela *Troika*<sup>4</sup>: Portugal, Irlanda, Grécia e Chipre.

Em Portugal, a crise financeira de 2008 teve repercussões extremamente prejudiciais. Numa tentativa de minorar a situação, o XVII Governo Constitucional tentou reanimar a economia através de várias medidas de incentivo e gasto público. No entanto, com a rejeição parlamentar do Plano de Estabilidade e Crescimento IV e com a crise política que se instalou a seguir, o Ministro das Finanças Teixeira dos Santos, em 2011, pediu à Comissão Europeia um resgate financeiro para Portugal.

---

<sup>4</sup> Termo designado de uma cooperação entre o Banco Central Europeu, o Fundo Monetário Internacional e a Comissão Europeia.

Depois da crise financeira de 2008, era iminente a necessidade de restaurar a confiança nas demonstrações financeiras das empresas e, por conseguinte, nas suas auditorias. Nesse sentido, que a Comissão Europeia publicou o Livro Verde intitulado *Política de auditoria: Lições da crise*. Iniciou-se, assim, na União Europeia, o processo de reforma da auditoria. A figura seguinte apresenta as principais datas desse processo legislativo.



Com esta publicação, a Comissão Europeia pretendeu introduzir em análise e discussão pontos importantes para a auditoria, nomeadamente:

O papel do auditor, a governação e a independência das empresas de auditoria, a supervisão, a concentração e a estrutura do mercado, a criação de um mercado europeu, a simplificação de pequenas médias empresas e das pequenas e médias sociedades de auditoria, e a cooperação internacional para a supervisão das redes de auditoria internacionais (Comissão Europeia, 2010, p.5).

Com as propostas apresentadas, a Comissão Europeia pretendeu:

Clarificar o papel dos auditores e a introdução de normas mais estritas para o sector da auditoria, com vista, nomeadamente, a reforçar a independência dos auditores e a aumentar a diversidade no mercado da auditoria, actualmente muito concentrado. Por outro lado, a Comissão propõe também a criação do mercado único dos serviços de revisão legal de contas, de modo a que os auditores possam exercer a sua actividade fácil e livremente em toda a Europa, desde que tenham obtido uma licença num Estado-Membro. São também apresentadas propostas com vista a uma estratégia reforçada e mais coordenada de supervisão dos auditores na UE (Comissão Europeia, 2011, p.1).

Esta reforma definiu o quadro para a criação de um mercado único europeu de auditoria, com a publicação de uma nova diretiva que estabeleceu as condições para a revisão legal das demonstrações financeiras anuais e consolidadas, e de um novo regulamento relativo à revisão legal das contas de Entidades de Interesse Público (EIP). Tanto a diretiva como o regulamento foram publicados no Jornal Oficial da União Europeia (JOUE) a 27 de maio de 2014.

Com a reforma da auditoria, surgiu a terceira alteração à Diretiva 2006/43/CE, através da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, que estabeleceu as regras relativas à revisão legal de contas anuais e consolidadas a serem adotadas pela legislação interna de cada Estado membro, mediante transposição, com o objetivo de uniformizar o setor da auditoria.

Segundo Alves (2015), na sua transposição, cada Estado membro poderia impor requisitos mais exigentes. Apresentam-se, a seguir, as orientações mais importantes da diretiva:

- ✓ Aprovação e registo dos auditores: só podem exercer a atividade os ROC e SROC aprovados pelo respetivo Estado membro e inscritos num registo público e acessível ao público em geral. Os revisores inscritos num Estado membro podem inscrever-se noutro Estado membro mediante a realização e aprovação em estágio ou prova de aptidão;
- ✓ Entidade de supervisão: está prevista a existência de um sistema eficaz de supervisão pública. A supervisão ocorre em cada Estado membro, mas é permitida a cooperação a nível comunitário;

- ✓ Controlo da atividade: de modo a garantir a qualidade, os ROC passam a estar sujeitos a um sistema de controlo de qualidade independente dos ROC submetidos a supervisão. Este controlo deve realizar-se pelo menos de seis em seis anos. Além disso, prevê-se a existência de um sistema eficaz de inspeção e sanções para prevenir, detetar e corrigir uma execução inadequada da auditoria. Sanções essas, efetivas e dissuasoras que penalize uma auditoria em não conformidade com a Diretiva. As sanções devem ser divulgadas ao público e provocar uma revogação da inscrição do auditor;
- ✓ Independência do auditor: os requisitos fundamentais de independência permanecem os mesmos da Diretiva de 2006. O auditor ou sociedade de auditoria devem adotar salvaguardas adequadas para minimizar eventuais ameaças à sua independência. Os Estados membros devem assegurar que essas medidas sejam devidamente tomadas. Se surgirem matérias que permitam a uma terceira parte concluir, de forma objetiva, razoável e informada, que a independência do ROC ou da SROC está comprometida, a revisão legal de contas não deve ser realizada;
- ✓ Confidencialidade: está prevista a vinculação do auditor a regras estritas de confidencialidade e de sigilo profissional mesmo após o término do trabalho de revisão ou auditoria;
- ✓ Normas: as normas de auditoria a utilizar serão as normas emitidas pelo International Federation of Accountants (IFAC) através do IAASB no domínio da prática de revisão ou auditoria, da independência e do controlo interno de qualidade, mas que sejam aprovadas pela União Europeia. Os Estados membros poderão aplicar outras normas para além das aprovadas pela UE, desde que respeitem os requisitos legais específicos;
- ✓ Organização interna dos auditores: com vista a garantir o cumprimento das decisões e procedimentos a todos os níveis da SROC ou da estrutura de trabalho do ROC, estes devem adotar procedimentos administrativos e contabilísticos adequados, mecanismos de controlo de qualidade internos, procedimentos eficazes para a avaliação do risco e dispositivos eficazes de controlo e salvaguarda dos seus sistemas de tratamento de informação;
- ✓ Organização do trabalho: o auditor deve consagrar a cada trabalho de auditoria o tempo e os recursos necessários e suficientes. Deve existir um registo de cada cliente, dos honorários cobrados e um dossiê para cada revisão de contas, o qual

será encerrado, o mais tardar, sessenta dias após a assinatura do relatório de auditoria;

- ✓ Relatórios de transparência: as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) que realizem revisão legal de contas a empresas com títulos emitidos estão obrigadas à publicação de relatórios anuais de transparência;
- ✓ Comissão de auditoria: as EIP com títulos emitidos devem ter um comitê de auditoria, cujos membros, na sua maioria, devem ser independentes da entidade auditada, e pelo menos um deles deve possuir competências nos domínios da contabilidade e/ou da revisão ou auditoria.

Esta reforma da auditoria tinha como principal objetivo reforçar a confiança dos investidores na veracidade e no rigor das demonstrações financeiras publicadas pelas empresas europeias. Embora seja atribuído um foco especial à criação de um mercado único de auditoria e governação na Europa, em particular para as EIP, que se revestem de um maior interesse público, a diretiva advoga também uma abordagem que vai ao encontro das necessidades das pequenas e médias empresas, estabelecendo o princípio da proporcionalidade na aplicação dos seus requisitos a entidades de menor dimensão.

#### **1.4.1.2. Regulamentos, Decisões e Recomendações**

Ao longo dos anos, numa perspetiva de harmonização da auditoria a nível europeu, além das diretivas, a Comissão Europeia tem usado outros atos legislativos, tais como regulamentos, decisões e recomendações.

O regulamento é um ato legislativo aplicável em todos os seus elementos e vinculativo para todos os estados membros da União Europeia. Sobre o tema da auditoria foram elaborados o Regulamento 258/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho.

Com o Regulamento 258/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 3 de abril de 2014 foi criado um programa da União para o período 2014-2020, com o objetivo de apoiar as atividades dos organismos que colaboraram na execução dos objetivos políticos da União no domínio da informação financeira e da auditoria. Este programa contribuiu para a elaboração, avaliação e acompanhamento de normas, bem como para a supervisão dos processos de elaboração de normas realizadas pela IFRS Foundation, pelo European

Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e pelo Public Interest Oversight Board (PIOB). O Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014 apresentou os requisitos específicos para a revisão legal de contas das EIP e revogou a Decisão 2005/909/CE da Comissão. Este regulamento foi publicado no mesmo dia que a Diretiva 2014/56/UE e integrou o conjunto legislativo adotado pela União Europeia para a reforma da auditoria.

Segundo a OROC (2014), o Regulamento de 2014 foi uma nova legislação que se aplicou apenas à revisão legal das contas de Entidades de Interesse Público (EIP) com a finalidade de reforçar a confiança pública nas demonstrações financeiras anuais e consolidadas. As principais áreas abrangidas dizem respeito a:

- ✓ Restrições: as entidades que prestam serviços de auditoria ficam restritas à prestação de serviços não relacionados com auditoria a clientes de auditoria que sejam EIP, e limitadas a uma percentagem do total dos honorários de auditoria da prestação de outros serviços;
- ✓ Rotação: obrigatoriedade de um sistema de rotação obrigatória da SROC, que incentiva a auditoria conjunta. O Regulamento estabelece que um trabalho de auditoria tem a duração mínima de um ano e a duração máxima de dez anos. O prolongamento da duração máxima do trabalho de auditoria só pode ser feito através de um concurso público ou de uma auditoria conjunta;
- ✓ Comunicação do auditor: o Regulamento define requisitos próprios para a comunicação do auditor a nível externo (relatório de auditoria e relatório de transparência) e interno (relatório ao comité de auditoria da EIP);
- ✓ Avaliação das ameaças à independência: o Regulamento acrescenta outros requisitos à Diretiva 2014/56/UE sobre a independência no contexto da auditoria das EIP. Entre outros, o ROC ou sócio, diretores de topo ou diretores da sociedade de auditoria devem confirmar ao comité de auditoria, por escrito, todos os anos, a sua independência. Quaisquer possíveis ameaças à independência e as medidas adotadas para limitar essas ameaças também devem ser discutidas com o comité de auditoria;
- ✓ Cooperação dos organismos de supervisão de auditoria e de fiscalização: as autoridades competentes dos Estados membros devem cooperar entre si, sempre que necessário, com a finalidade de cumprirem as suas funções de supervisão em matéria de revisão legal de contas. Devem respeitar o princípio da regulamentação

do país de origem e a supervisão pelo Estado membro em que o ROC ou sociedade de auditoria foram aprovados e onde a entidade auditada tem a sua sede;

- ✓ Criação de um novo organismo: a cooperação entre as autoridades competentes deve ser organizada no âmbito de um novo organismo, o Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), sendo composto por representantes de alto nível das autoridades competentes nacionais (um representante de cada Estado membro) e por um membro nomeado pela European Securities and Markets Authority (ESMA), este último sem direito a voto.

A decisão é um ato legislativo vinculativo apenas para os seus destinatários específicos (Estados membros, empresas, organizações). Relativamente à auditoria, a União Europeia publicou três decisões apresentadas na tabela seguinte.

### Tabela 3

Decisões da União Europeia sobre auditoria financeira

Decisões	Data	Aspetos Importantes
Decisão 2005/909/CE	14 de dezembro de 2005	Criou um grupo de peritos para aconselhar a Comissão e para facilitar a cooperação entre sistemas de supervisão pública dos ROC e sociedades de revisores oficiais de contas.
Decisão 2008/627/CE	29 de julho de 2008	Relativa a um período de transição, as autoridades competentes dos Estados membros deveriam registar os auditores e as entidades de auditoria dos países terceiros que efetuassem auditorias legais de sociedades constituídas fora da Comunidade e admitidas a negociação num mercado regulamentado na Comunidade.
Decisão 716/2009/CE	16 de setembro de 2009	Instituiu um programa comunitário de apoio a atividades específicas no domínio dos serviços financeiros, da informação financeira e da auditoria.

Fonte: Elaboração própria

A recomendação é um ato legislativo não vinculativo sem qualquer consequência jurídica para os Estados membros e é visto como uma linha orientadora da Comissão sem impor uma obrigação legal aos seus destinatários.

As recomendações elaboradas pela Comissão relativa aos auditores e à revisão de contas estão apresentadas na tabela seguinte.

#### **Tabela 4**

Recomendações da União Europeia sobre auditoria financeira

Recomendações	Data	Aspetos Importantes
Recomendação 2001/256/CE	15 de novembro de 2000	Relativa ao controlo da qualidade da revisão oficial de contas na União Europeia: Requisitos mínimos.
Recomendação 2002/590/CE	16 de maio de 2002	A independência dos revisores oficiais de contas na União Europeia: Um conjunto de princípios fundamentais.
Recomendação 2008/362/CE	6 de maio de 2008	Relativa ao controlo de qualidade externo dos revisores oficiais e das sociedades de revisores oficiais que procedessem à revisão das contas de Entidades de Interesse Público.
Recomendação 2008/473/CE	5 de junho de 2008	Relativa à limitação da responsabilidade civil dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas.

Fonte: Elaboração própria

#### **1.4.2. Em Portugal**

Em Portugal, durante a primeira metade do século XX, ocorreram várias tentativas de esboço da revisão oficial de contas através dos regimes de fiscalização das sociedades anónimas. Contudo, só com o Decreto-Lei nº 49381 de 15 de novembro de 1969 surgiu, pela primeira vez em Portugal, a designação de ROC. Este decreto-lei esteve em vigor até à aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC), através do Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de setembro.

A regulamentação da actividade de ROC foi feita pela primeira vez em Portugal através do Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de Janeiro, cujo preâmbulo reconhecia ser indispensável estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções cometidas aos revisores e às sociedades de revisores (Costa, 2010, p.108).

A segunda regulamentação aconteceu com a publicação do Decreto-Lei nº 519-L2/79 de 29 de dezembro, vindo definir as atribuições exclusivas dos ROC, o exame de contas de empresas, e ainda a permissão de realizar consultadoria. Foi também atribuído aos ROC a obrigatoriedade de elaborar o documento de certificação legal das contas, de recusa de certificação ou de impossibilidade de certificação. Veio também estipular quais as entidades sujeitas a revisão de contas – sociedades anónimas, sociedades por quotas com conselho fiscal, empresas publicas.

A terceira regulamentação realizou-se através do Decreto-Lei nº 422-A/93 de 30 de dezembro, destacando-se a transformação da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas de um organismo corporativo para uma pessoa coletiva de direito público. Também ficou estabelecido que o controlo da qualidade dos ROC passou a estar relacionado com as normas técnicas de revisão legal de contas.

Em 1999, através do Decreto-Lei nº 487/99 de 16 de novembro, foi feita a quarta regulamentação da profissão. O enquadramento institucional foi alterado de Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e foi aprovado o estatuto da ordem. Este diploma elevou as exigências da profissão de ROC, passando a ser obrigatório o nível académico de licenciatura e a realização de um exame antes do estágio para aceder à profissão. Outra alteração introduzida foi a submissão à OROC de tudo o que respeita às atividades de revisão legal de contas, auditoria às contas e serviços relacionados.

O Decreto-Lei n.º 76-A/06 de 29 de março introduziu alterações ao CSC, conferindo ao governo das sociedades um papel preponderante, nomeadamente no que se refere à direção e à fiscalização das sociedades comerciais. O artigo 278º do CSC, alusivo à estrutura da administração e da fiscalização da sociedade, foi alterado para que estas passassem a adotar uma de três modalidades:

- ✓ Conselho de administração e conselho fiscal;
- ✓ Conselho de administração, compreendendo uma comissão de auditoria e revisor oficial de contas;
- ✓ Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas.

Em Portugal, a Lei n.º 36/2008 de 4 de agosto concedeu autorização para a transposição parcial da modernizada VIII Diretiva através dos Decretos-Lei n.º 224/2008 e n.º 225/2008, tendo sido transposta na sua totalidade através do Decreto-Lei n.º 185/2009 de 19 de agosto.

O Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro consistiu na quinta regulamentação da profissão e introduziu no EOROC parte das alterações que decorreram da transposição para a ordem jurídica interna da modernizada VIII Diretiva 2006/43/CE.

No essencial, este decreto-lei vem concretizar na ordem jurídica nacional um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, seja da actualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem deontológica — independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros —, seja ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública (Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de Novembro, p.8135).

O Decreto-Lei n.º 225/2008 de 20 de novembro transpôs para a ordem jurídica nacional algumas das disposições da Diretiva 2006/43/CE. Este diploma criou o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) para supervisionar o exercício da atividade de auditoria e assegurar a coordenação entre Estados membros, como também, “no âmbito da transposição da mesma directiva proceder à designação das entidades de interesse público” (p.8178).

No que respeita ao CNSA, o decreto-lei afirma que:

É atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas. A criação desta estrutura, que se pretende seja responsável final pela supervisão do exercício da actividade de auditoria e, simultaneamente, assegure

uma cooperação e coordenação eficazes entre Estados membros, decorre da adoção a nível comunitário de um novo modelo de supervisão neste domínio marcado por características de independência (Decreto-Lei n.º 225/2008 de 20 de novembro, p.8177).

A modernizada VIII Diretiva pretendia adotar um conjunto de medidas destinadas a modernizar o direito das sociedades, a aumentar a comparabilidade da informação financeira a nível comunitário e a reforçar as políticas de *corporate governance* das sociedades europeias.

A publicação da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014 e do Regulamento 537/2014 de 16 de abril de 2014 trouxe várias alterações legislativas internas para a auditoria e para os auditores, resultando, conseqüentemente, na sexta regulamentação da profissão através das Leis n.º 140/2015 e n.º 148/2015. As duas leis transpuseram parcialmente a Diretiva 2014/56/UE e asseguraram a execução parcial, na ordem jurídica interna, do Regulamento 537/2014.

A Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, conforme o artigo 1.º, “aprova o novo Estatuto da OROC, em conformidade com a Lei n.º 2/2013 de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais” (pp.7135-7136). A lei revogou o antigo estatuto da ordem, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de novembro e alterado pelos Decretos-Leis n.º 224/2008 e n.º 185/2009. A lei está em vigor desde 1 de janeiro de 2016 e já foi alterada pela Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro e pela Lei n.º 79/2023 de 20 de dezembro.

A Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, além da aprovação do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), procedeu à alteração dos seguintes diplomas:

- ✓ Os Estatutos da CMVM, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 5/2015 de 8 de janeiro;
- ✓ O Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99 de 13 de novembro;
- ✓ O CSC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86 de 2 de setembro.

A Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro revogou o Decreto-Lei n.º 225/2008 de 20 de novembro e que tinha sido alterado pelo Decreto-Lei n.º 71/2010 de 18 de junho, revogou o Regulamento da CMVM n.º 1/2014, e também revogou o n.º 3 do artigo 8.º e os artigos 9.º e 9.º-A do Código dos Valores Mobiliários. A lei entrou em vigor a 1 de janeiro de 2016

e já foi alterada pela Lei nº 35/2018 de 20 de julho e pela Lei nº 99-A/2021 de 31 de dezembro.

Das alterações que estas duas leis implementaram na atividade de auditoria a nível nacional, como consequência da transposição parcial da diretiva e do regulamento, Costa (2015) destacou as mais significativas:

- ✓ Supervisão dos ROC atribuída a um regulador, a CMVM: dos vários poderes que a lei confere à entidade reguladora, destaca-se a supervisão pública dos Revisor Oficial de Contas (ROC), das SROC e de auditores de Estados membros e de terceiros registados em Portugal; passa a assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção das SROC que realizam a revisão legal de EIP; procede ao registo dos ROC; possibilidade de dar ordens e emitir recomendações à OROC, entre outros poderes atribuídos;
- ✓ Entidades de Interesse Público (EIP): o artigo 3º do RJSA define EIP, e o legislador nacional optou por uma definição muito mais alargada que a definida a nível europeu, o que torna Portugal um dos países com maior número de entidades abrangidas como EIP;
- ✓ Inamovibilidade e rotação: os ROC são inamovíveis antes de terminado o mandato, exceto com acordo expreso por escrito ou justa causa. No que respeita à rotação dos auditores, o legislador nacional mais uma vez foi além do exigido, estipulando que o período máximo de exercício de funções do ROC numa EIP pode ser excecionalmente prorrogado até ao limite de 10 anos desde que haja proposta do órgão de fiscalização e aprovação pela direção da entidade, enquanto que o Regulamento da União Europeia prevê que os países possam estabelecer um período máximo de 20 anos, 24 anos no caso de *joint audits*;
- ✓ Revisão legal das Entidades de Interesse Público (EIP): a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) que realize a revisão legal das contas a uma EIP e a qualquer membro da sua rede, fica proibida de prestar vários serviços (descritos no artigo 77º do EOROC) à entidade auditada, à sua casa mãe e às entidades sob o seu controlo na União Europeia. O Regulamento europeu previa a hipótese de uma lista mais curta dos serviços proibidos, no entanto o legislador nacional preferiu a versão mais alargada. A proibição aplica-se ao período compreendido entre o início do período auditado e a emissão da CLC. No caso dos procedimentos de controlo interno esta proibição inclui o ano anterior. Outro ponto referente à

revisão legal das EIP é a limitação imposta quando uma SROC prestar à entidade, à sua casa mãe ou às entidades sob o seu controlo, durante um período de 3 ou mais anos consecutivos, serviços distintos da auditoria. Nesses casos, os honorários recebidos por esses serviços não pode assumir um relevo superior a 30% do valor total dos honorários recebidos nesse período. O Regulamento da União Europeia previa um limite de 70% dos honorários de auditoria;

- ✓ Certificação Legal de Contas (CLC): como sequência da revisão legal das contas, o Revisor Oficial de Contas (ROC) emite uma CLC que, para as EIP, inclui adicionalmente os elementos previstos no Regulamento da União Europeia e definidos a nível nacional no nº3 do artigo 45º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC);
- ✓ Relatório adicional ao órgão de fiscalização: até à data de emissão da CLC, o ROC de Entidades de Interesse Público (EIP) emite um relatório adicional ao órgão de fiscalização que contenha o previsto no Regulamento da União Europeia e o estipulado no nº 2 do artigo 24º do RJSA.

### **1.4.3. Síntese da evolução normativa**

Apresentamos uma síntese dos vários normativos relacionados com a atividade de auditoria financeira em Portugal e na União Europeia.

O período temporal evidenciado na tabela a seguir apresentada data do início do século XXI à atualidade. Apesar da evolução normativa se estender muito antes do início do século XXI, pretendemos evidenciar os normativos mais recentes e com impacto atual na auditoria financeira.

## Tabela 5

Síntese da evolução normativa desde o início do século XXI

Ano	União Europeia	Portugal
2000	Recomendação da Comissão 2001/256/CEE, de 15 de novembro de 2000.	
2002	Recomendação da Comissão 2002/590/CEE, de 16 de maio.	
2005	Decisão 2005/909/CE, de 14 de dezembro.	
2006	Diretiva n.º 2006/43/CE, de 17 de maio.	Decreto-Lei n.º 76º-A/06, de 29 de março.
2008	Decisão 2008/627/CE, de 29 de julho. Recomendação 2008/362/CE, de 6 de maio. Recomendação 2008/473/CE, de 5 de junho.	Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro
2009	Decisão 716/2009/CE, de 16 de setembro.	Decreto-Lei 185/2009, de 12 de agosto.
2014	Diretiva 2014/56/UE, de 16 de abril. Regulamento 258/2014, de 3 de abril. Regulamento 537/2014, de 16 de abril.	
2015		Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.
2021		Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro
2023		Lei n.º 79/2023 de 20 de dezembro

Fonte: Elaboração própria

#### **1.4.4. Normas internacionais de auditoria financeira**

Com o objetivo de harmonizar a estrutura conceptual e a aplicação das normas internacionais de auditoria na União Europeia, a Diretiva 2006/43/CE, transposta através do Decreto-Lei nº 224/2008 de 20 de novembro, faz referência a uma harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal das contas.

A Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, que alterou a Diretiva 2006/43/UE, reforçou o objetivo de harmonizar a estrutura conceptual e a aplicação das normas internacionais de auditoria na União Europeia. No seu artigo 26º nº 1 afirma que: “Os Estados-Membros exigem que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas realizem as revisões legais das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria” (Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, p.211).

Segundo o artigo 26º nº 2:

Entende-se por “normas internacionais de auditoria” as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), a Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade 1 (ISQC 1) e outras normas conexas emitidas pela Federação Internacional dos Contabilistas (IFAC) através do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), na medida em que sejam relevantes para a revisão legal de contas (Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, p.211).

O Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, no seu artigo 9º, também se refere às normas internacionais de auditoria. A adoção dessas normas, no que se refere às Entidades de Interesse Público (EIP), está sujeita às condições estabelecidas na Diretiva de 2014. Além disso, não devem alterar nenhum dos requisitos do Regulamento de 2014. As únicas áreas do Regulamento que poderiam ser complementadas pelas normas internacionais de auditoria são:

- ✓ Irregularidades [artigo 7º];
- ✓ Revisão do controlo de qualidade do trabalho [artigo 8º];
- ✓ Dossiê de transferência [artigo 18º].

O Regulamento de 2014 estabelece que a adoção das normas internacionais e a sua análise técnica deve ser realizada pelo CEAOB (OROC, 2014).

### **1.4.5. Entidades de supervisão de auditoria financeira**

A atividade de auditoria era tradicionalmente supervisionada pelos respetivos organismos profissionais, que a nível europeu estão agrupados na Federation of European Accountants (FEE). Com os escândalos financeiros, a credibilidade desses organismos foi posta em causa, e numa tentativa de contrariar essa ideia, vários governos tomaram medidas de prevenção. O Governo Americano através da Lei Sarbanes-Oxley criou o Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), cuja missão é a de supervisionar os auditores das empresas cotadas numa medida de proteção dos investidores (Costa, 2017).

No mesmo sentido que os EUA, na Europa, a Comissão Europeia criou em 2005 o European Group of Auditor's Oversight Bodies (EGAOB) com objetivos semelhantes aos do PCAOB. Com a reforma da auditoria foram publicados a Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, ambos de 16 de abril de 2014. A diretiva introduziu alterações à Diretiva 2006/43/CE e o regulamento veio regulamentar a revisão de contas das EIP, mas também introduziram alterações na supervisão da auditoria financeira, sendo uma delas a criação do CEAOB. Este comité passou a supervisionar a cooperação entre as autoridades competentes e substituiu o EGAOB.

De acordo com a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio de 2006, alterada pela Diretiva 2014/56/UE, o tema da supervisão é abordado nos artigos 32º e 33º. Do explanado, destaca-se que:

- ✓ Todos os ROC e SROC devem estar sujeitos a supervisão pública;
- ✓ Os Estados membros criam um sistema eficaz de supervisão pública dos Revisor Oficial de Contas (ROC) e das SROC e designam uma autoridade competente responsável por essa supervisão;
- ✓ A autoridade competente deve ter a responsabilidade final pela supervisão:
  - Da aprovação e registo do ROC e das sociedades de revisores oficiais de contas;
  - Da adoção de normas (de auditoria, de ética profissional e de controlo de qualidade interno das sociedades de auditoria);
  - Da formação profissional contínua, de sistemas de controlo de qualidade, de sistemas disciplinares administrativos e de investigação;

- ✓ Os Estados membros designam uma ou mais autoridades competentes para exercerem as funções previstas na presente diretiva, no entanto só podem designar apenas uma autoridade competente com a responsabilidade final;
- ✓ Os Estados membros podem delegar ou autorizar a autoridade competente a delegar qualquer das funções que lhe incumbem noutras autoridades ou órgãos designados. A delegação deve especificar as condições de delegação e as tarefas a ser delegadas de forma a evitar conflitos de interesses. A autoridade competente deve ser capaz de recuperar as suas competências numa base caso a caso;
- ✓ A autoridade competente caracteriza-se pela transparência. Para o efeito, procede à publicação de programas de trabalho anuais e de relatórios de atividade.

Como já evidenciado, a supervisão cabe a cada Estado membro; no entanto, a coordenação entre autoridades nacionais conta com o apoio do CEAOB. Este organismo é composto por representantes de alto nível das autoridades competentes nacionais (um representante de cada Estado membro) e por um membro nomeado pela ESMA sem direito a voto (Mazars, 2014).

Na ordem jurídica nacional, as alterações na supervisão são substanciais. As leis que preconizam a transposição parcial da Diretiva 2014/56/UE e do Regulamento 537/2014 são as Leis nº 140/2015 de 7 de setembro e nº 148/2015 de 9 de setembro, no qual foram alteradas pela Lei nº 99-A/2021 de 31 de dezembro.

Antes de uma abordagem mais aprofundada a este dois diplomas, é importante frisar que a extinção do CNSA ocorreu com a aprovação do RJSA. Com a aprovação da Lei nº 148/2015, a supervisão da auditoria financeira passou a ser exercida em conjunto pela OROC e pela CMVM. O CNSA foi criado através do Decreto-Lei nº 225/2008 com a finalidade de organizar um sistema de supervisão pública dos ROC e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas. Era uma entidade sem personalidade jurídica e constituída por um membro de cada conselho das seguintes entidades: Banco de Portugal, CMVM, Instituto de Seguros de Portugal, OROC e por um Subinspetor-Geral da Inspeção-Geral de Finanças. Ou seja, o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) correspondia a um coordenador das respetivas funções de cada entidade em matéria de supervisão da auditoria financeira.

Com o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), o âmbito de atuação da CMVM e da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) coincidirá. No entanto,

algumas competências, em especial as relacionadas com EIP, serão reservadas à CMVM, nomeadamente assegurar os controlos de qualidade, os sistemas de inspeção dos respetivos ROC e SROC e a avaliação de desempenho do órgão de fiscalização das mesmas entidades (Lei nº 148/2015 de 9 de setembro).

À OROC, segundo o seu estatuto, compete supervisionar a atividade de auditoria às contas de empresas e de outras entidades, de acordo com as normas relativas a auditores em vigor, bem como o exercício de outras funções de interesse público, incluindo em matéria de controlo de qualidade e de ações de supervisão de auditores que não realizem revisão legal de contas de entidades de interesse público (Lei nº 140/2015 de 7 de setembro, como citado em Lei nº 99-A/2021 de 31 de dezembro).

Conforme a Lei nº 148/2015 de 9 de setembro, o RJSA atribui à CMVM as seguintes competências relativamente à supervisão:

- ✓ Supervisão pública de Revisor Oficial de Contas (ROC), de SROC, de auditores e de entidades de auditoria de Estados membros e de países terceiros registados em Portugal nos termos previstos no RJSA e demais disposições legais aplicáveis, bem como de toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida;
- ✓ A supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições, incluindo a supervisão dos procedimentos e atos de inscrição assegurados pela OROC e dos sistemas de controlo de qualidade por esta implementados nos termos e para os efeitos do seu Estatuto;
- ✓ Sempre que entenda necessário, para assegurar a adequada supervisão pública da atividade de auditoria, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) pode solicitar a prestação de quaisquer informações à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), que fica vinculada a prestá-las; e dar ordens e emitir recomendações concretas à OROC;
- ✓ Participar às entidades competentes as infrações de que tome conhecimento no exercício das suas atribuições de supervisão de auditoria.

De acordo com o artigo 26º nº 1:

A CMVM coopera com o Comité dos Organismos de Supervisão Europeia de Auditoria (CEAOB), com as autoridades congéneres e com quaisquer outras entidades, nacionais ou internacionais, tendo em vista o exercício das suas

atribuições em matéria de supervisão de auditoria (Lei nº 148/2015 de 9 de setembro, p.7510).

Apesar da supervisão continuar a ser exercida por ambas as entidades, a CMVM passa a ser o foco principal da supervisão da auditoria financeira, possuindo a supervisão final de entidades supervisionadas pela OROC, a exclusividade da supervisão de Entidades de Interesse Público (EIP) e é designada como a entidade de responsabilidade final que a diretiva estabelece (Lei nº 148/2015 de 9 de setembro).

O artigo 8º da Lei 148/2015 de 9 de setembro refere que “decorridos três anos da entrada em vigor da presente lei, o Governo promove a avaliação dos resultados da aplicação da mesma (...), e pondera, em função dessa avaliação, a necessidade ou a oportunidade da sua revisão” (p.7503). Nesse seguimento, a CMVM, em 2018, colocou em consulta pública um anteprojeto de revisão do regime jurídico de auditoria que resultou na elaboração de um anteprojeto final com alterações ao Estatuto da OROC, à Lei nº 148/2015 de 9 de setembro e ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria. O culminar desse processo resultou na aprovação da Lei nº 99-A/2021 de 31 de dezembro, no qual Almeida (2022, pp.61-62) destaca as principais alterações:

- ✓ Revisão do elenco de entidades de interesse público, com uma redução significativa das entidades classificadas como entidades de interesse público;
- ✓ Revisão das regras sobre o registo dos auditores na CMVM e o respetivo regime sancionatório;
- ✓ Atribuição de competências à CMVM em matérias de supervisão dos requisitos de idoneidade, qualificação e experiência profissional dos membros dos órgãos sociais e idoneidade dos sócios não Revisores Oficiais de Contas (ROC);
- ✓ Atribuição à CMVM da responsabilidade de elaborar os regulamentos necessários sobre a supervisão da idoneidade, qualificação e experiência profissional dos membros dos órgãos sociais e da idoneidade dos sócios de SROC; alteração do regime de rotação dos auditores de Entidades de Interesse Público;
- ✓ Alteração das condições de acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas.

## **1.5. Política**

### **1.5.1. Conceito de política**

A palavra política tem origem nos tempos em que os gregos estavam organizados em cidades estado, chamadas *pólis*, das quais derivaram as palavras *politiké* (política em geral) e *politikós* (dos cidadãos, pertencente aos cidadãos). Estes termos foram posteriormente adotados pelo latim como *politicus* e chegaram às línguas europeias modernas através do francês *politique*.

“O homem antigo, como definiu Aristóteles, aparece como um ser ou um animal cívico. O animal também é social, mas só o homem é político” (Prélot, 1974, p.8).

Para uns, a política é essencialmente uma luta, um combate, pois o poder permite aos indivíduos e aos grupos que são seus detentores assegurar o seu domínio sobre a sociedade e aproveitar-se dele. Para outros, a política é um esforço para reinar a ordem e a justiça, pois o poder assegura o interesse geral e o bem comum contra a pressão das reivindicações particulares (Duverger, 1974, p.15).

Na perspectiva de Amaral (2014), política é uma “atividade humana, em parte de tipo competitivo, tendo por objecto a conquista e a manutenção do poder, e em parte do tipo directivo, tendo por objecto a governação de uma comunidade humana, com vista à realização do seu bem comum” (p.53).

### **1.5.2. O Estado**

Não se pode falar de Estado sem a combinação das três características que o constituem: o povo, o território e o poder político (Carvalho, 2010). O território corresponde ao espaço físico em que o poder político tem de assegurar a realização dos fins gerais do povo.

Amaral (2014) define Estado como sendo “uma comunidade de pessoas que, a fim de realizar os seus ideais de bem comum, institui num dado território, por autoridade própria, um poder capaz de dirigir a vida colectiva” (p.93).

De acordo com Arnoletto (2007), o Estado é tradicionalmente definido por três elementos: território, povo e poder. O Estado é uma instituição complexa, um sistema articulado de instituições, que engloba as outras instituições sem estar incluído em nenhuma outra instituição tão sólida como a si mesmo. O estado-poder e o estado-sociedade são considerados inseparáveis pela teoria institucionalista. Outras leituras o reduzem ao aparato de governo, algo exterior à coletividade governada.

Segundo Amaral (2014), o Estado não é uma simples realidade factual nem uma realidade exclusivamente ideal. É uma realidade social juridicamente organizada num certo espaço físico para a prossecução de fins de interesse geral, sendo estes fins que lhe conferem sentido e justificam a sua atuação. No caso de Portugal, os fins de interesse geral do Estado português são, desde sempre, “a justiça, a segurança, a cultura e o bem-estar” (p.146).

### **1.5.3. Regimes políticos**

Os regimes políticos podem ser compreendidos como um conjunto de instituições que coordenam a luta pelo poder, o seu exercício e os valores que suportam essas instituições. É uma estrutura de poder organizado que estabelece os critérios de seleção dos que integram a classe dirigente (Arnoletto, 2007). Dos vários regimes políticos, os principais e mais relevantes são a democracia e a ditadura.

#### **1.5.3.1. Democracia**

A democracia é um sistema de governo baseado no princípio teórico da soberania do povo, que procura otimizar a relação entre três variáveis: a ordem, a liberdade e a igualdade. A criação de uma ordem flexível, com vista à realização de projetos sociais em liberdade e no respeito dos direitos humanos, individuais e sociais, permite a confiança do governo a uma elite política não imposta, eleita periodicamente por maioria. É também reconhecida a legitimidade da oposição, que constitui uma alternativa de poder válida e viável (Arnoletto, 2007).

Uma ampla democracia abarcará não só o campo político, mas também o económico, cultural e social. Exige que todos os cidadãos tenham uma igual posição económica em relação aos principais meios de produção. Pressupõe a progressiva eliminação da exploração do homem pelo homem e o acesso das mais amplas massas aos frutos da cultura, condição para a sua participação consciente e activa nos assuntos públicos (Mateus, 1977, p.93).

#### **1.5.3.2. Ditadura**

Podemos entender a ditadura como um sistema político com um pluralismo político limitado e não responsável, sem mobilização política intensiva nem extensiva, e no qual o líder ou um pequeno grupo exerce o poder dentro dos limites definidos, mas, na verdade, bastante previsíveis (Linz, 1975, como citado em Ezrow & Frantz, 2011). Isto é, os regimes autoritários podem ser caracterizados por um único líder ou grupo de líderes, sem partido ou com um partido fraco, pouca mobilização de massas e um pluralismo político limitado (Huntington, 1991, como citado em Ezrow & Frantz, 2011). Numa enfatização diferente, de representação, uma ditadura pode ser compreendida como um regime em que o governo representa apenas as preferências de um subgrupo da população (Acemoglu & Robinson, 2006, como citado em Ezrow & Frantz, 2011).

#### **1.5.4. Sistemas políticos**

O sistema político pode ser entendido como uma primeira aproximação a um conjunto de instituições, grupos e processos políticos que se interrelacionam e com um certo grau de interdependência recíproca. Ou seja, o sistema político caracteriza-se por um conjunto de processos de decisão que abrangem a sociedade na qual exerce competências políticas. Para um funcionamento adequado, o sistema político organiza-se em diferentes formas políticas e sistemas de governo (Arnoletto, 2007).

### **1.5.4.1. Formas políticas**

#### **1.5.4.1.1. Monarquia**

Ao longo da história, os monarcas eram consagrados com base na divindade da sua pessoa ou como enviados de um Deus, como o caso dos Faraós do Antigo Egito. Atualmente, as Monarquias existentes, especialmente na Europa, perderam a sua essência absolutista e modificaram-se para Monarquias Constitucionais ou Parlamentares, sob um regime democrático e de soberania popular. O Monarca perdeu o poder de governar, mantendo um papel representativo e simbólico do Estado (Lopes, 2010).

De acordo com Lopes (2010), os aspetos políticos que mais caracterizam o Chefe de Estado de uma Monarquia são:

- ✓ Vitaliciedade: o Monarca governa enquanto tiver condições psicológicas e físicas para exercer o cargo;
- ✓ Hereditariedade: a escolha do Monarca acontece por linha sucessória;
- ✓ Irresponsabilidade: o Monarca é irresponsável politicamente, não necessitando explicar aos cidadãos (súbditos) as suas decisões políticas.

#### **1.5.4.1.2. República**

Do latim *res publica* (coisa pública), a República é a forma de governo da coletividade, em que o poder e a soberania são exercidos pelo povo, que elege os seus representantes para um mandato (Lopes, 2010).

Na República, o Chefe de Estado, o(a) Presidente da República, exerce funções durante um período estabelecido constitucionalmente e é eleito pelos cidadãos, seja por via direta e universal ou através do parlamento (Lopes, 2010).

Segundo Lopes (2010), as principais características da República são:

- ✓ Temporalidade: o Chefe de Estado exerce o seu mandato durante o período estabelecido, podendo ou não, conforme a Constituição, ser reeleito para um segundo mandato;
- ✓ Eletividade: o Chefe de Estado é eleito pelo povo, não sendo permitida outra forma de escolha, como a sucessão hereditária no caso da Monarquia;
- ✓ Responsabilidade: o Chefe de Estado é politicamente responsável, prestando contas sob a sua orientação política diretamente ao povo.

#### **1.5.4.2. Sistemas de governo**

##### **1.5.4.2.1. Presidencialista**

O sistema de governo presidencialista surgiu nos Estados Unidos da América (EUA) após a sua independência, a 4 de julho de 1776, no século XVIII, generalizando-se a todo o continente americano (Amaral, 2014). Este sistema caracteriza-se pela existência de dois órgãos políticos, o Presidente e o Parlamento. O Presidente é o Chefe de Estado e o Chefe de Governo, não havendo um governo propriamente dito. O poder executivo está assente no Presidente que nomeia uma administração sob sua responsabilidade, cujos membros são normalmente designados como secretários. Como não há governo, os atos do Chefe de Estado ficam dispensados de referenda ministerial (Lopes, 2010).

No presidencialismo há uma demarcação rígida da separação de poderes baseada na independência orgânica e na especialização funcional. O Presidente, com funções executivas, não pode demitir o Parlamento, e este, com funções legislativas, não pode demitir o Presidente ou os secretários, exceto em casos de crimes ou delitos graves, o impeachment. O Presidente é eleito por sufrágio direto e universal (Carvalho, 2010; Lopes, 2010).

De acordo com Miranda (2004), no sistema presidencial:

- ✓ Existe independência recíproca entre o órgão legislativo e executivo;
- ✓ O poder executivo não responde politicamente perante o Parlamento;
- ✓ O Parlamento não pode ser dissolvido;
- ✓ O Presidente tutela o poder executivo (sistema puro).

#### **1.5.4.2.2. Semipresidencialista**

O sistema semipresidencialista nasceu na Europa Ocidental, em pleno século XX, com o intuito de reforçar a posição do Presidente da República em sistemas parlamentares frágeis, de forma a garantir a estabilidade e eficácia dos governos, impedindo as permanentes crises políticas do sistema parlamentar (Amaral, 2014).

Neste sistema existem três órgãos políticos: o Presidente, eleito por sufrágio direto e universal, o Governo e o Parlamento. Neste sistema de governo, os partidos formam Governo a convite do Presidente da República em concordância com os resultados das eleições legislativas. Durante a sua vigência, o Governo responde politicamente perante o Parlamento e o Presidente da República, podendo este dissolvê-lo caso esteja em causa o regular funcionamento das instituições democráticas (Carvalho, 2010).

De acordo com Canotilho (2003), o sistema semipresidencialista caracteriza-se por:

- ✓ Presidente da República e Parlamento eleitos por sufrágio direto;
- ✓ Dupla responsabilidade do Governo perante o Parlamento e o Presidente da República;
- ✓ O Parlamento pode ser dissolvido por iniciativa e decisão independente do Presidente da República;
- ✓ Presidente da República com poderes de direção política próprios.

#### **1.5.4.2.3. Parlamentar**

O sistema parlamentar também conta com os mesmos três órgãos políticos que concebe o sistema semipresidencialista. No entanto, apenas o Parlamento e o Governo são politicamente ativos, cabendo ao Chefe de Estado a representação do Estado sem responsabilidade política.

Neste sistema, o Chefe de Estado é eleito de forma indireta no caso de uma República ou de forma hereditária no caso de uma Monarquia. O Parlamento é eleito em resultado das eleições, formando Governo o partido mais votado ou a coligação que constitua uma maioria parlamentar. O Chefe de Estado, como é politicamente irresponsável, não intervém nas divergências entre o Governo e o Parlamento, havendo uma total dependência do Governo perante o Parlamento (Lopes, 2010).

De acordo com Miranda (2004), no sistema parlamentar:

- ✓ Há três órgãos políticos (Chefe de Estado, Parlamento e Governo), sendo as competências do Chefe de Estado muito reduzidas ou em muitos casos meramente simbólicas;
- ✓ O Governo reproduz a composição conjuntural do Parlamento;
- ✓ O Governo depende da confiança do Parlamento;
- ✓ Politicamente, o Governo responde perante o Parlamento;
- ✓ O Parlamento pode ser dissolvido pelo Chefe de Estado quando constatados certos pressupostos.

Miranda (1988) conclui que um “sistema é parlamentar, porque o Governo exprime a composição do Parlamento e as grandes opções políticas do país são assumidas pelo parlamento, por ele discutidas e por ele votadas” (p.126).

Um país, enquanto nação independente, na sua organização política, dependendo se o regime político é ditatorial ou democrático, pode adotar vários sistemas políticos. Os sistemas são escolhidos consoante a sua história política e conforme a sua adaptação à cultura política do país.

## **1.6. República Portuguesa**

### **1.6.1. Portugal, a Constituição e os órgãos de soberania**

Segundo a Lei Constitucional (LC, 2005), Portugal é uma “República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária” (p.4642).

A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa (LC, 2005, p.4642).

A Constituição da República Portuguesa, aprovada em 1976, é a lei suprema do país. Consagra os direitos fundamentais dos cidadãos, os princípios essenciais que o Estado Português se rege e as orientações políticas que os seus órgãos devem cumprir, estabelecendo também as regras de organização do poder político.

Os principais princípios que a Constituição de 1976 consagra são:

- ✓ Princípio republicano (artigo 1º);
- ✓ Princípio do Estado de Direito (artigo 2º);
- ✓ Princípio democrático (artigo 2º);
- ✓ Princípio da soberania popular (artigo 3º);
- ✓ Princípio da autonomia regional (artigo 6º);
- ✓ Princípio da separação de poderes (artigo 111º).

Perante a LC (2005), a soberania portuguesa é una e indivisível, reside no povo e funde-se na legalidade democrática. A República possui quatro órgãos de soberania que devem “observar a separação e a interdependência” (p.4659) entre si, não podendo delegar os seus poderes noutros órgãos, exceto quando previsto na Constituição e na lei. Os quatro órgãos de soberania são o(a) Presidente da República, a Assembleia da República, o Governo e os Tribunais.

Os diferentes órgãos de soberania estão estruturados de forma a qua haja uma natural articulação entre todos. As funções atribuídas a cada um é um espelho disso mesmo, cabendo à Assembleia da República a elaboração e aprovação de leis, ao Governo a execução das leis, e aos Tribunais a obrigação de fazer cumprir as leis. Por último, cabe ao Presidente da República garantir a unidade do Estado e o regular funcionamento das instituições democráticas.

## **1.6.2. Organização do poder político**

### **1.6.2.1. Presidente da República**

Também com a designação de Chefe de Estado, pode candidatar-se a Presidente da República um cidadão português eleitor, de origem portuguesa, maior de 35 anos e eleito por sufrágio direto e universal pelos cidadãos portugueses eleitores. É eleito para um mandato de cinco anos, podendo ser reeleito para um segundo mandato, e toma posse perante a Assembleia da República. Durante o impedimento temporal do Presidente da República, bem como da vagatura do cargo até à posse do novo Presidente, assume as funções como Chefe de Estado interino, o Presidente da Assembleia da República. Compete ao Presidente da República representar a República Portuguesa, garantir a independência nacional, a unidade do Estado e o regular funcionamento das instituições democráticas, e é, por inerência, o Comandante Supremo das Forças Armadas (Lei Constitucional, 2005).

Em cumprimento das funções que lhe são confiadas, o Presidente da República não pode ter funções executivas, nem programa partidário. De entre as suas principais funções constam a possibilidade de dissolução da Assembleia da República e de demissão do Governo sempre que esteja em causa o regular funcionamento das instituições democráticas. São também atribuições relevantes do Presidente da República a nomeação do Primeiro-Ministro, depois de ouvidos os partidos com assento parlamentar, considerando os resultados eleitorais. Contudo, o Presidente da República não está obrigado a nomear o líder do partido mais votado, exceção feita aos casos em que um dos partidos obtenha maioria absoluta e cujo poder discricionário é praticamente nulo (Carvalho, 2010).

### **1.6.2.2. Assembleia da República**

Todos os cidadãos portugueses estão representados na Assembleia da República através de deputados eleitos por círculos eleitorais geograficamente definidos na lei. A representatividade dos cidadãos é assegurada por 230 deputados, mas pode reduzida a um mínimo de 180 deputados. Os parlamentares são eleitos segundo o método da representação proporcional, o método D'Hondt, em listas plurinominais, fechadas e bloqueadas, para uma legislatura.

A eleição do Presidente da Assembleia da República é obtida por maioria absoluta dos deputados em efetividade de funções. Compete-lhe, entre várias tarefas parlamentares, presidir e dirigir os trabalhos, como também assegurar a substituição interina do Presidente da República.

Entre outras, é competência da Assembleia da República: aprovar as alterações à Constituição; legislar sobre todas as matérias, exceto aquelas que a Constituição reserva ao Governo; aprovar o Orçamento do Estado sob proposta do Governo; aprovar os tratados que implicam a participação de Portugal em organizações internacionais; propor ao Presidente da República a realização de referendos sobre questões relevantes para o país; e pronunciar-se, nos termos da lei, sobre assuntos pendentes de decisão em órgãos da União Europeia que incidam na sua esfera de competência legislativa reservada. A legislatura tem a duração de quatro sessões legislativas e não pode ser dissolvida nos seis meses posteriores à sua eleição, no último semestre do mandato do Presidente da República e durante a vigência do estado de sítio ou do estado de emergência (LC, 2005).

### **1.6.2.3. Governo**

O Governo é o órgão de condução da política geral do país e o órgão superior da administração pública. É formado pelo Primeiro-Ministro, Ministros, Secretários e Subsecretários de Estado, embora estes dois últimos não façam parte do Conselho de Ministros. O Governo é responsável perante o Presidente da República e a Assembleia da República (Lei Constitucional, 2005).

De entre as diversas competências que lhe estão atribuídas, elas serão sempre de carácter político, legislativa e administrativo. No domínio das suas competências políticas, encontram-se todos os atos que são levados a cabo com o Presidente da República, com

a Assembleia da República, bem como aqueles que exerce no âmbito do cumprimento dos seus deveres (Carvalho, 2010).

O Governo pode solicitar à Assembleia da República a aprovação de um voto de confiança sobre uma política geral ou um assunto de relevância nacional, e pode ser alvo, por parte da Assembleia da República, de moções de censura sobre a execução do seu programa ou de algum assunto relevante para a nação (Lei Constitucional, 2005).

#### **1.6.2.4. Tribunais**

Na perspetiva do ideal iluminista, a separação de poderes foi adotada e aperfeiçoada pelo teórico político do século XVIII, Charles de Montesquieu (1689-1755), no seu livro *O Espírito das Leis*, de 1748, onde idealizou o Estado regido por três poderes separados, o legislativo, o executivo e o judicial (Scruton, 2010).

Os tribunais também são um órgão de soberania nacional, mas com características diferentes dos restantes órgãos de soberania. Enquanto o Chefe de Estado, o Parlamento e o Governo são órgãos de soberania governativos, os tribunais são os únicos órgãos de soberania não governativos. A eles não lhes compete a governação do país, mas sim assegurar o respeito pelas leis. Julgam, mas não governam (Amaral, 2014).

O poder judiciário reparte-se pelas seguintes categorias: Tribunal Constitucional; Supremo Tribunal de Justiça; Tribunais Judiciais de Primeira e de Segunda Instância; Supremo Tribunal Administrativo e demais tribunais administrativos e fiscais; Tribunal de Contas; e ainda podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz (Lei Constitucional, 2005).

Ao Ministério Público compete representar o Estado e defender os interesses que a lei determinar, sendo a Procuradoria-Geral da República o órgão superior do Ministério Público.

No desempenho das suas funções, os juízes são inamovíveis e não podem ser responsabilizados pelas suas decisões, exceto as designadas na lei.

A Constituição estabelece a estrutura orgânica dos tribunais portugueses, no entanto, não desvalorizando a importância dos restantes tribunais, há um tribunal com relevância para este estudo, o Tribunal de Contas.

“O tribunal de contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas, de julgamento das contas das entidades públicas (incluindo o Estado), e de efectivação da responsabilidade financeira dos órgãos e agentes que manuseiem dinheiros públicos” (Amaral, 2014, p.163).

Das várias competências do Tribunal de Contas, a auditoria às entidades públicas é uma das competências atribuídas, conforme descrito no artigo 5º nº 1 alínea g) da Lei nº 98/97 de 26 de agosto: “Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º” (p.4402).

Segundo o artigo 55º da Lei nº 98/97 de 26 de agosto (p.4413):

- ✓ O Tribunal pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro;
- ✓ Os processos de auditoria concluem pela elaboração e aprovação de um relatório, ao qual se aplica o disposto nas alíneas d) a j) do n.º 3 e no n.º 4 do artigo 54.º.

No âmbito da mesma Lei, no seu artigo 56º nº 1, quando os serviços de apoio do tribunal não poderem desempenhar as tarefas a si incumbidas, podem recorrer a empresas de auditoria ou a consultores técnicos.

Uma concepção política da justiça dirige-se primordialmente à configuração das instituições básicas e aos princípios, padrões e preceitos que a ela se aplicam, assim como à maneira como essas normas devem ser incluídas na personalidade e nas atitudes dos membros da sociedade que realizam os seus ideais (Rawls, 1997, p.40).

#### **1.6.2.5. Administração Pública**

A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, devendo os seus agentes respeitar os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (Lei Constitucional, 2005). A Administração Pública pode ser entendida como “o conjunto de órgãos, serviços funcionários do Estado, bem como das

restantes entidades públicas, que asseguram a satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, educação e bem-estar” (Amaral, 2014, p.145).

O conjunto que forma a Administração Pública tem como órgão superior o Governo e é constituído:

- ✓ Pelo Estado e entidades públicas, ou seja, institutos públicos, regiões autónomas, autarquias locais, associações e fundações públicas, empresas públicas entre outras;
- ✓ Por entidades privadas, das quais se destacam as sociedades anónimas de capitais públicos, as cooperativas, as associações privadas constituídas para a prossecução de fins públicos, as empresas concessionárias de bens ou serviços públicos (Amaral, 2014).

Todas estas entidades são formadas por órgãos com o poder decisório, por serviços que preparam e executam as decisões dos órgãos, e pelos funcionários públicos.

A Administração Pública pode atuar por um de três modos:

- ✓ Serviço público: consiste na própria Administração organizar e fazer funcionar as atividades públicas fundamentais à satisfação das necessidades coletivas;
- ✓ Polícia e inspeção: consiste na Administração fiscalizar a vida pública diária dos cidadãos e das suas organizações;
- ✓ Fomento: consiste numa forma de estímulo ao desenvolvimento do país, no qual a Administração auxilia as atividades privadas consideradas de utilidade pública ou de interesse económico geral.

Numa forma de controlar a atuação da Administração Pública, impedindo que viole as leis e os direitos individuais de cada um, Amaral (2014) considera que existem cinco tipos de controlos:

- ✓ Controlos políticos: correspondem aos controlos que o Parlamento exerce sobre o Governo, o que indiretamente engloba a Administração Pública, bem como as assembleias regionais, municipais e de freguesia exercem sobre os correspondentes órgãos executivos;
- ✓ Controlos administrativos: são os controlos que a tutela administrativa exerce, respetivamente, sobre a administração indireta e sobre a administração autónoma;

- ✓ Controlos administrativos independentes: são poderes de controlo que a lei confere a determinados organismos, designados de entidades reguladores independentes. Destaca-se, entre outras, o supervisor de auditoria financeira, a CMVM;
- ✓ Provedor de Justiça: é um controlador administrativo independente, com uma autoridade especial, cuja existência e missão são definidas pela própria Constituição, tendo a competência para receber e averiguar queixas dos cidadãos contra o mau funcionamento dos poderes políticos;
- ✓ Controlos jurisdicionais: toda a Administração Pública está sujeita a controlos, os quais são exercidos, consoante a área de atuação, pelos tribunais comuns, tribunais criminais, tribunal de contas, tribunais administrativos e tribunais tributários.

## **1.7. Modelo de análise**

### **1.7.1. Questões de investigação**

Após a realização de uma revisão aprofundada da literatura, torna-se imprescindível avançar para a etapa de seleção do enquadramento metodológico mais adequado ao desenvolvimento desta investigação. É nesta fase que emergem as questões de investigação, as quais representam os pilares essenciais que orientam e estruturam todo o percurso do estudo. A definição dessas questões não só reflete uma compreensão consolidada do estado atual do conhecimento, como também delimita as fronteiras do estudo, contribuindo para um enfoque rigoroso e pertinente, alinhado aos objetivos científicos e humanísticos do trabalho académico.

Segundo Lewis e Palmela (1987, citado por Souza & Souza, 2011, p.2), as questões de investigação constituem os “guias que orientam o tipo de informação necessária, a forma de recolha dessa informação e definem a abrangência do corpus de dados para a resolução de um problema”.

Estas questões assumem ainda uma relevância fundamental na análise da informação recolhida ou construída, auxiliando o investigador a manter o foco, evitando dispersões com elementos secundários, e garantindo que o percurso conduza a conclusões e respostas consistentes. Muitos investigadores enfrentam dificuldades nesta fase, muitas vezes porque não possuem, de forma clara e presente, as questões de investigação que deveriam orientar o seu trabalho (Souza & Souza, 2011, p.2).

Na abordagem de Sousa e Baptista (2011, p.27), afirma-se que:

“Após a formulação do problema, o levantamento bibliográfico referente ao tema a investigar e a confirmação de que dispõem de todas as condições necessárias para a realização da investigação, o investigador encontra-se em condições de avaliar se a questão inicialmente formulada é passível de investigação. Caso afirmativo, é necessário formular as perguntas de investigação, ou seja, as questões básicas às quais se pretende dar resposta ao longo do estudo”.

Face ao levantamento bibliográfico realizado, diversas questões de investigação emergiram, oferecendo a orientação necessária ao desenvolvimento do estudo. Na tabela seguinte, apresentam-se as questões de investigação devidamente correspondidas às referências dos autores mencionados na revisão da literatura.

## Tabela 6

Questões de investigação

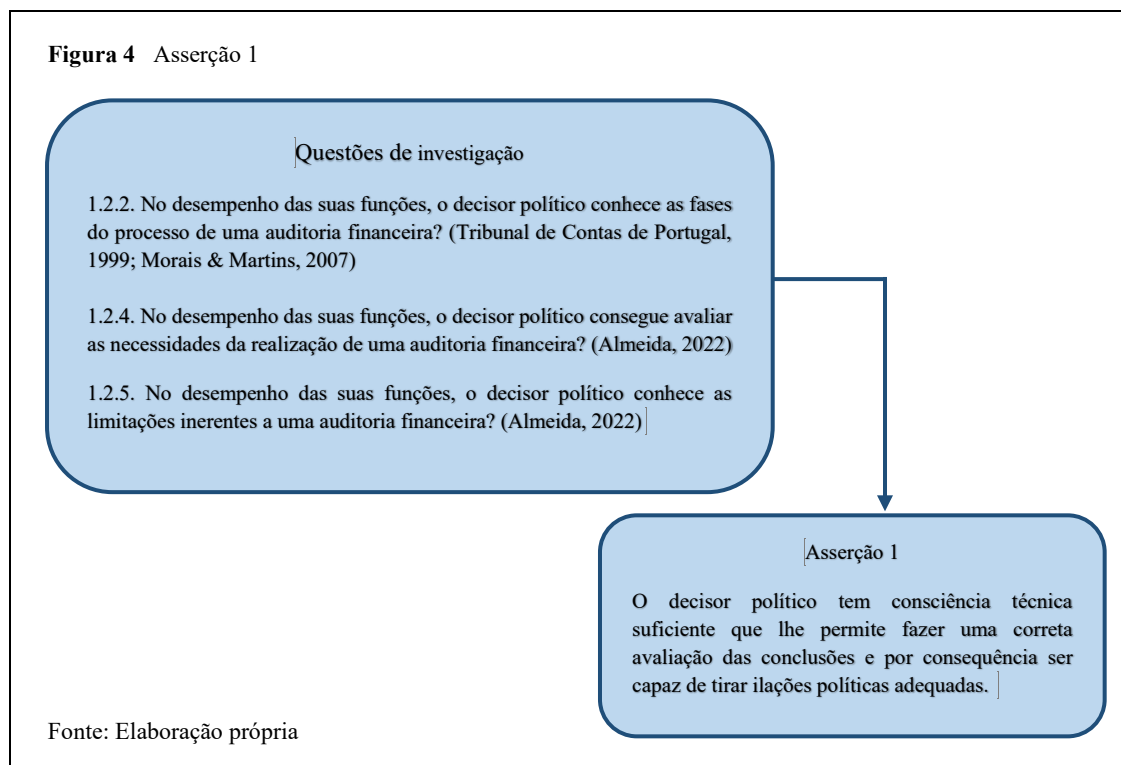
Índice	Autores	Questões de investigação
1.2.2.	Tribunal de Contas de Portugal (1999) Morais e Martins (2007)	No desempenho das suas funções, o decisor político conhece as fases do processo de uma auditoria financeira?
1.2.4.	Almeida (2022)	No desempenho das suas funções, o decisor político consegue avaliar as necessidades da realização de uma auditoria financeira?
1.2.5.	Almeida (2022)	No desempenho das suas funções, o decisor político conhece as limitações inerentes a uma auditoria financeira?
1.3.3.2.	Assembleia da República (2009)	Qual a credibilidade da auditoria financeira perante a sociedade democrática depois das fraudes ocorridas no setor bancário português?
1.3.4.1.	Porter, Simon e Hatherly (2003)	A independência profissional é um contributo para a credibilidade dos auditores perante a sociedade democrática?
1.4.1.	Alves (2015) OROC (2014)	Qual a perceção do decisor político em relação à reforma da auditoria implementada pela União Europeia?
1.5.4.	Arnoletto (2007)	Que relevância o poder político confere à auditoria financeira?

1.6.2.3.	Carvalho (2010)	No domínio das competências dos decisores políticos, de que modo a auditoria financeira pode ajudar no processo de decisão política?
1.6.2.5.	Amaral (2014)	A auditoria financeira pode contribuir para a gestão de uma instituição pública?

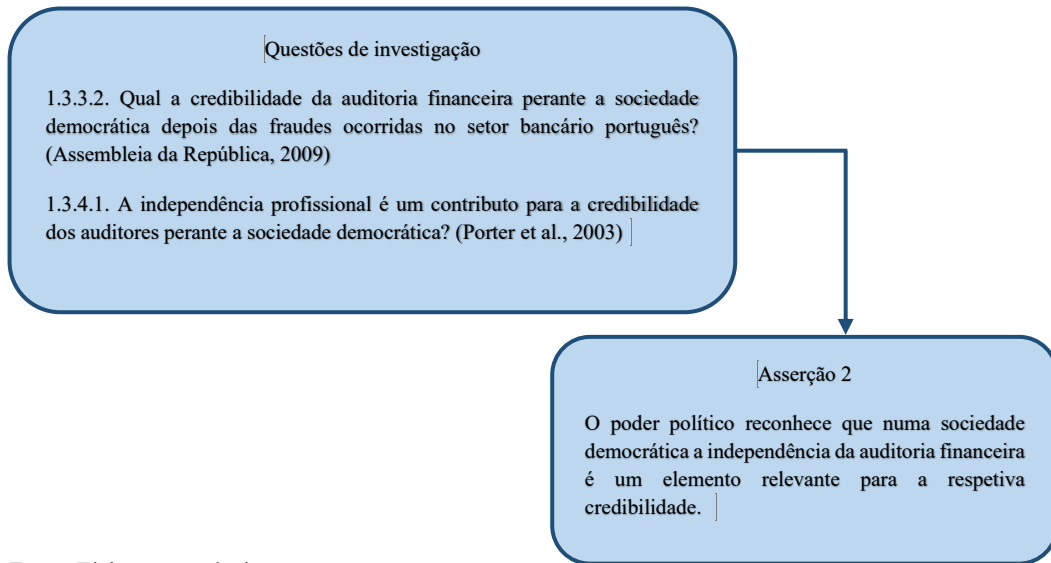
Fonte: Elaboração própria

### 1.7.2. Asserções

Com base na análise aprofundada da literatura revisada, as questões de investigação foram criteriosamente formuladas de modo a delinear as assertivas que sustentam e orientam o estudo. As seguintes figuras ilustram de forma clara e sistemática essas assertivas, bem como a correspondência e coerência entre elas e as questões de investigação estabelecidas. Este procedimento visa proporcionar uma compreensão mais aprofundada do arcabouço teórico e metodológico que fundamenta a análise, reforçando a solidez académica e o rigor científico do trabalho.

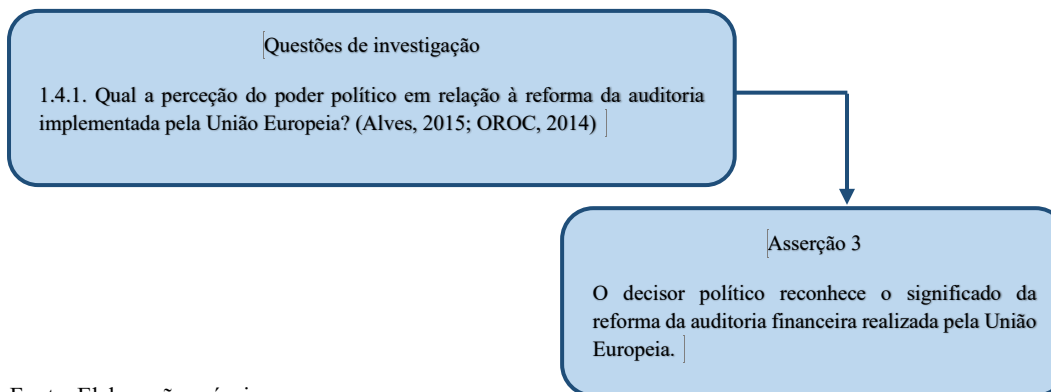


**Figura 5** Asserção 2



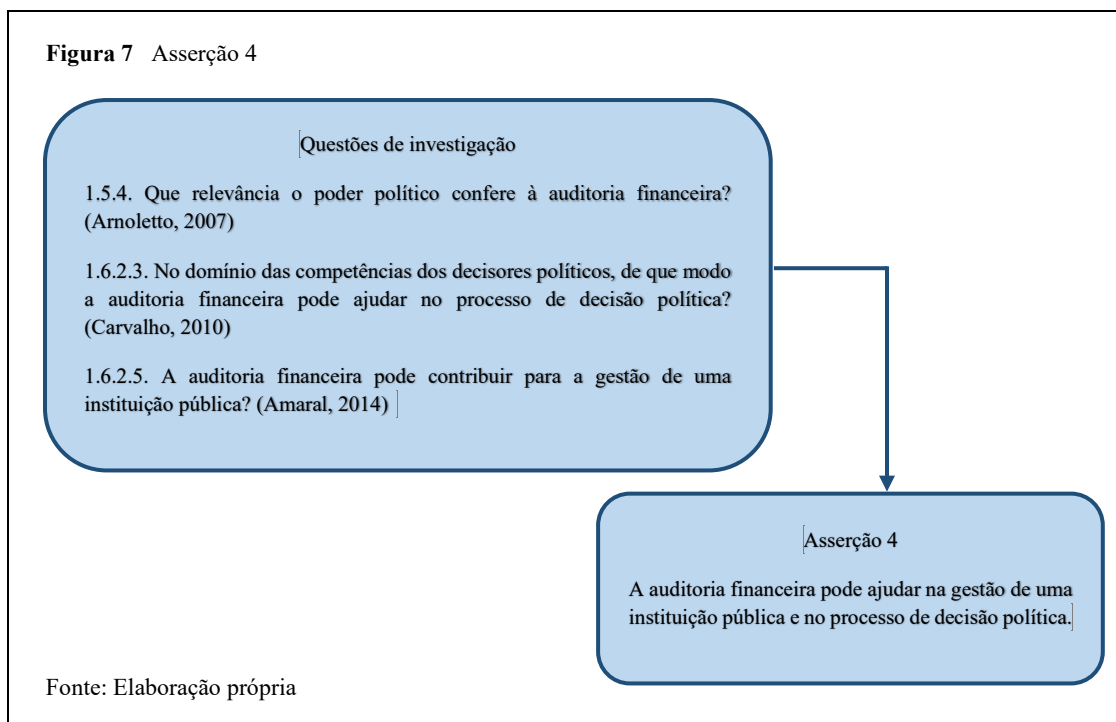
Fonte: Elaboração própria

**Figura 6** Asserção 3



Fonte: Elaboração própria

**Figura 7** Asserção 4



### 1.7.3. Modelo

Após a realização de uma revisão exaustiva da literatura existente, procedeu-se à elaboração de um modelo de análise que visa orientar, de forma estruturada e fundamentada, a fase empírica da investigação. Este processo de seleção teórica reveste-se de uma importância crucial, dado que culmina na construção de um modelo analítico que serve como alicerce para todas as etapas subsequentes do percurso investigativo (Sousa & Baptista, 2011).

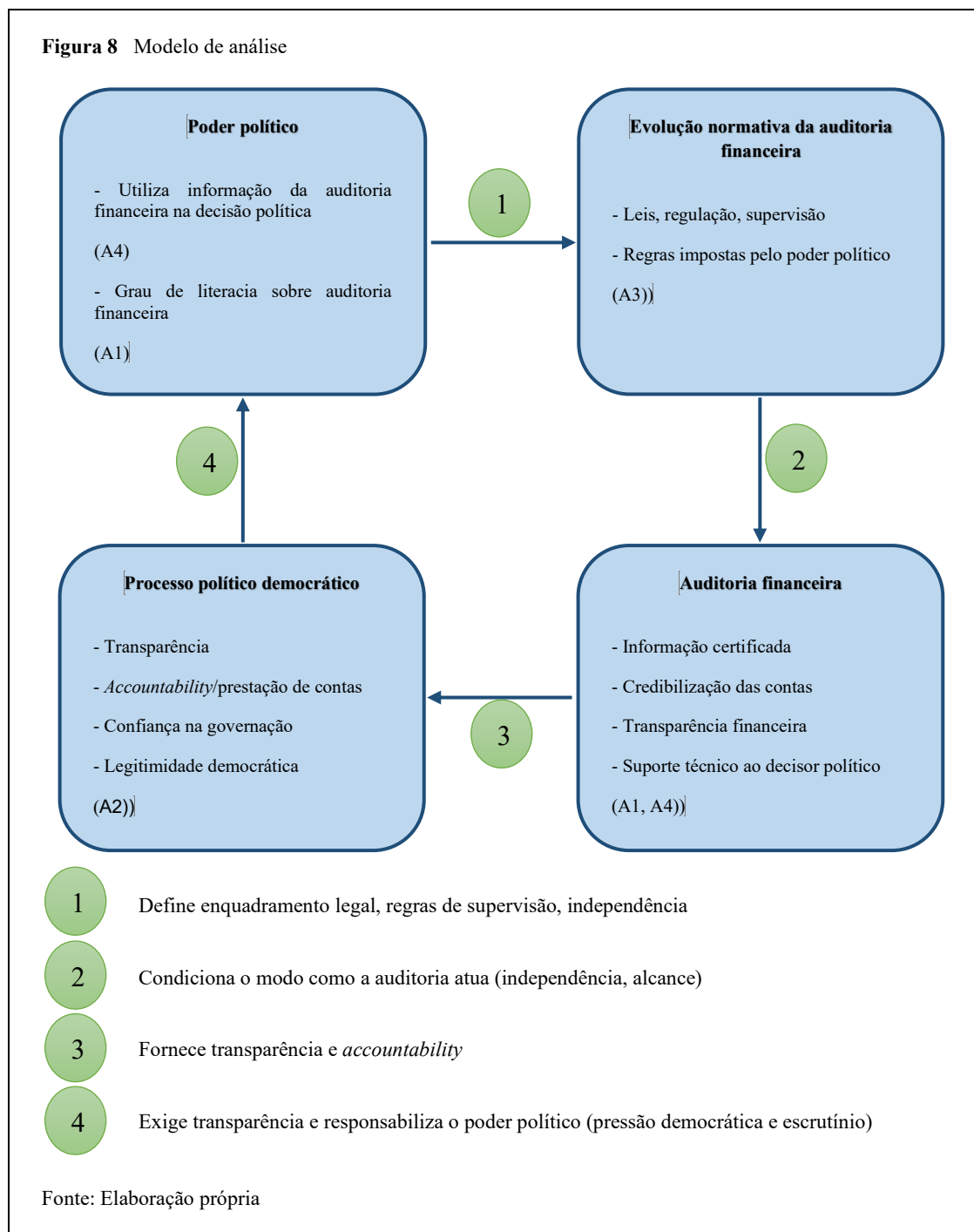
De forma mais específica, um modelo de análise conceptual constitui uma representação gráfica ou narrativa das dimensões essenciais que requerem um estudo aprofundado. Este modelo identifica os fatores-chave, conceitos e variáveis relevantes, bem como as relações presumidas entre eles, proporcionando uma estrutura clara e coerente para a compreensão do fenómeno em análise (Miles & Huberman, 1994). Assim, a sua elaboração não só orienta o desenvolvimento da investigação, como também assegura a coerência e o rigor metodológico indispensáveis à produção de conhecimento de elevada qualidade.

O contributo primordial do modelo de análise para o projeto de investigação reside em oferecer um enquadramento teórico consistente, prevenindo eventuais dispersões por parte do investigador no que concerne aos conceitos a estudar e à recolha de dados. Em outras palavras, o modelo analítico delimita o que será objeto de estudo e o que será excluído, enquanto as relações causais previamente estabelecidas entre as dimensões permitem uma definição ordenada dos conceitos a investigar (Sousa & Baptista, 2011, p.45).

A revisão da literatura possibilitou a identificação de um conjunto de questões de investigação, posteriormente operacionalizadas em quatro assertivas. Cada assertiva corresponde a uma dimensão analítica específica: a primeira refere-se ao grau de consciência técnica do decisor político relativamente à auditoria financeira; a segunda aborda a independência da auditoria financeira e a sua relevância para a credibilidade; a terceira centra-se no significado da reforma da auditoria financeira implementada pela União Europeia; e, por fim, a quarta trata da utilidade da auditoria financeira enquanto instrumento de suporte ao processo de decisão política.

Estas dimensões não atuam de forma isolada, mas sim num sistema relacional, no qual o modelo de análise, representado na figura seguinte, constitui uma representação deste sistema.

**Figura 8** Modelo de análise



Para fins de análise empírica, cada asserção é avaliada de forma individual, com base nas respostas fornecidas pelos entrevistados às perguntas a elas correspondentes. A questão de investigação, que visa determinar se o poder político reconhece a importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de tomada de decisão política, será considerada confirmada quando se observar uma tendência de consistência positiva na maioria das dimensões analisadas. Em outras palavras, a conclusão do estudo resulta da convergência entre as quatro asserções (proporções equivalentes), prevalecendo sobre a avaliação de uma única dimensão isoladamente.



## **2.1. Enquadramento**

Por definição, uma investigação consiste na busca deliberada por aquisição de conhecimento, devendo ser aceite com todas as hesitações, desvios e incertezas que tal processo acarreta (Quivy & Campenhoudt, 1998).

Por sua vez, a metodologia de investigação refere-se a um processo estratégico que delinea o modo de realizar o estudo, ou seja, descreve as formas como se estudam, descrevem e explicam os métodos a serem aplicados ao longo do trabalho. Os métodos selecionados devem ser adequados aos objetivos pretendidos, constituindo uma fase crucial, pois asseguram a fiabilidade e a qualidade dos resultados obtidos (Fortin, 1999).

O dilema inerente à escolha da metodologia de investigação assenta não apenas nos objetivos do estudo, mas também na possibilidade de se pretender que os resultados se traduzam em generalizações, fundamentadas numa vasta população. Tal abordagem permite identificar tendências gerais comportamentais, ou, por outro lado, pode-se optar por um estudo aprofundado sobre uma amostra reduzida, composta por poucas unidades de análise, sendo, neste caso, fundamental compreender os fenómenos objeto de investigação (Sousa & Baptista, 2011, p.52).

Assim, a metodologia visa analisar as características dos diversos métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens. A escolha do método de investigação pode ser de natureza qualitativa ou quantitativa, dependendo do tipo de estudo a realizar.

### **2.1.1. Método de investigação quantitativa**

A investigação quantitativa insere-se num paradigma positivista, tendo como objetivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis. Este método é recomendável quando é possível recolher medidas quantificáveis de variáveis a partir de amostras de uma população. Contudo, antes da recolha de dados, é imperativo definir as hipóteses, as variáveis e o desenho do estudo, de modo a garantir a obtenção de resultados rigorosos (Sousa & Baptista, 2011).

Na perspetiva de Silvestre e Araújo (2012), a investigação quantitativa inicia-se de uma construção teórica e de conceitos que permitem desenvolver medidas, as quais

possibilitam a observação empírica. Ou seja, o processo parte de conceitos teóricos e termina na definição de indicadores específicos e concretos.

De acordo com Burns e Grove (1987), esta abordagem de investigação constitui-se num procedimento objetivo, formal e sistemático, no qual se obtêm conclusões fundamentadas em dados numéricos, através da descrição e análise das relações de causa e efeito.

No que diz respeito às vantagens e desvantagens deste método, destaca-se, entre as vantagens, a possibilidade de analisar e integrar os resultados de um conjunto mais ou menos amplo de estudos já realizados sobre o tema (p.55). Por outro lado, a principal limitação reside na impossibilidade de o investigador controlar as variáveis independentes, o que constitui uma das principais desvantagens do método quantitativo (Sousa & Baptista, 2011).

### **2.1.2. Método de investigação qualitativa**

A investigação de natureza qualitativa emergiu como uma alternativa ao paradigma positivista e às metodologias quantitativas, as quais revelaram-se ineficazes na análise e no estudo da subjetividade inerente ao comportamento e às atividades das pessoas e das organizações.

Este tipo de investigação caracteriza-se por ser indutivo e descritivo, na medida em que o investigador desenvolve conceitos, ideias e compreensões a partir de padrões identificados nos dados, em contraste com a recolha de dados com o objetivo de validar modelos, teorias ou verificar hipóteses, como ocorre nos estudos de natureza quantitativa (Sousa & Baptista, 2011, p.56).

A abordagem qualitativa insere-se num paradigma interpretativo, no qual a ciência contribui para a construção de uma realidade social, assente em processos de indução e na explicação de carácter ideográfico (Bhattacharjee, 2012). A investigação interpretativa sustenta-se na premissa de que a interação social se fundamenta em três princípios essenciais: a consciência de si próprio e das nossas relações com os outros; a tomada de decisões conscientes no comportamento em diferentes contextos; e a imprevisibilidade, que por vezes caracteriza as interações sociais (Livesey, 2006).

No âmbito do método qualitativo, há uma maior ênfase por parte dos investigadores nos processos subjacentes aos fenómenos, em detrimento dos resultados finais. Este método possibilita uma compreensão mais aprofundada dos fenómenos sociais em comparação com o método quantitativo (Boaventura, 2004).

Assim como o método quantitativo, o método qualitativo apresenta vantagens e desvantagens. Entre as vantagens, destaca-se a possibilidade de gerar hipóteses de investigação, uma vez que recorre a técnicas como entrevistas detalhadas, observações minuciosas e análise de produtos escritos (relatórios, testes, composições) (p.57). Quanto às desvantagens, assinala-se a existência de problemas de objetividade, que podem resultar de fatores como a limitada experiência, a insuficiência de conhecimentos específicos ou a falta de sensibilidade do investigador (Sousa & Baptista, 2011, p.57).

A conjugação de ambos os métodos revela-se importante, pois possibilita a triangulação de informações, conferindo um nível superior de credibilidade e validade aos resultados da investigação, além de evitar o reducionismo que advém da opção por uma única abordagem analítica (Flick, 2004).

### **2.1.3. Justificação do método de investigação adotado**

Para uma distinção adequada entre os dois métodos, Silvestre e Araújo (2012, p.76) afirmam que:

“No caso dos investigadores positivistas, a investigação fundamenta-se em teorias desenvolvidas por outros investigadores. Os dados obtidos são utilizados para testar a teoria original. Por outro lado, os investigadores qualitativistas constroem a teoria de forma progressiva, a partir dos exemplos e das experiências recolhidas durante entrevistas e observações directas”.

Considerando os métodos de investigação referidos e, atendendo ao objetivo do estudo, optou-se pela abordagem qualitativa para o desenvolvimento da investigação.

Esta escolha fundamenta-se na premissa de que:

A investigação qualitativa é encarada como uma incursão ao mundo da subjectividade, reconhecendo e valorizando as significações sociais elaboradas pelos actores, através das quais são captadas as experiências, as idealizações e as representações da realidade. Em contrapartida à concepção positivista de ciência, a investigação qualitativa valoriza a função do contexto social na compreensão da realidade, bem como o papel activo dos sujeitos na produção de sentido (Silva, 2013, p.14).

Surge, assim, como um modo construtivista de fazer ciência, sem desvalorizar a dimensão quantitativa dos factos sociais, configurando-se como uma opção legítima quando o foco reside na compreensão interpretativa da realidade — não apenas na procura de causas, mas também no reconhecimento das interdependências entre fenómenos objectivos e subjectivos. Este tipo de investigação possibilita a abordagem dos fenómenos sociais e a geração de teorias formais que confirmem regularidades no funcionamento dos sistemas sociais e na acção (Silva, 2013, p.71).

## **2.2. Recolha de dados**

Os dados de natureza qualitativa, de regra, assumem a forma de palavras, estando frequentemente associados a técnicas como entrevistas, notas de campo e observações. A recolha de dados qualitativos pode ser efetuada mediante diversos procedimentos e instrumentos (Silvestre & Araújo, 2012).

Segundo Sousa e Baptista (2011), no âmbito das ciências sociais, o método de investigação qualitativa caracteriza-se por três principais técnicas de recolha de dados: a observação, a análise documental e a entrevista.

A observação fundamenta-se na presença do investigador no local de recolha dos dados, podendo este recorrer a métodos categóricos, descritivos ou narrativos. Os métodos categóricos consistem na observação de unidades previamente definidas. Nos métodos descritivos, o investigador realiza uma descrição detalhada do que observou e registou, acrescentando a sua reflexão, condicionada pela sua experiência e conhecimento. Por sua vez, os métodos narrativos baseiam-se na elaboração, no momento da observação, de um registo escrito dos dados, utilizando uma linguagem do quotidiano (Sousa & Baptista, 2011).

A análise documental constitui uma técnica fundamental na investigação qualitativa, seja para complementar informações obtidas por outras técnicas, seja para descobrir novos aspetos relativos a um tema ou problema. O processo de análise inicia-se com a recolha, uma vez que, por vezes, os documentos representam as únicas fontes que registam princípios, objetivos e metas (Sousa & Baptista, 2011, p.89).

A entrevista é um método de recolha de informações que consiste em conversas orais, realizadas de forma individual ou em grupo, com pessoas selecionadas criteriosamente. A pertinência, validade e fiabilidade das informações obtidas são avaliadas de acordo com os objetivos da investigação (Ketele & Roegiers, 1999, p.18).

Das técnicas de recolha de dados aqui apresentadas, consideramos que a entrevista é a mais adequada à realização do presente estudo. Conforme as intenções do investigador, é possível adotar diferentes tipologias de entrevistas, nomeadamente a não estruturada, a semiestruturada ou a estruturada.

No nosso estudo, optámos pela tipologia semiestruturada. Esta caracteriza-se pela elaboração, pelo entrevistador, de um guião inicial contendo um conjunto de tópicos ou perguntas a abordar durante a entrevista. A liberdade de aprofundamento por parte do entrevistado é permitida, sempre que considere relevante, embora o tema central da entrevista não deva ser desvirtuado. O entrevistador deve adotar uma postura flexível na condução do processo, promovendo uma interação que possibilite ao entrevistado apresentar o seu ponto de vista, opiniões e justificações. Assim, o entrevistador deve conduzir a entrevista de forma a obter os dados pretendidos (Silvestre & Araújo, 2012).

De acordo com Quivy e Campenhoud (1992, p.194), esta tipologia é particularmente adequada, uma vez que a entrevista:

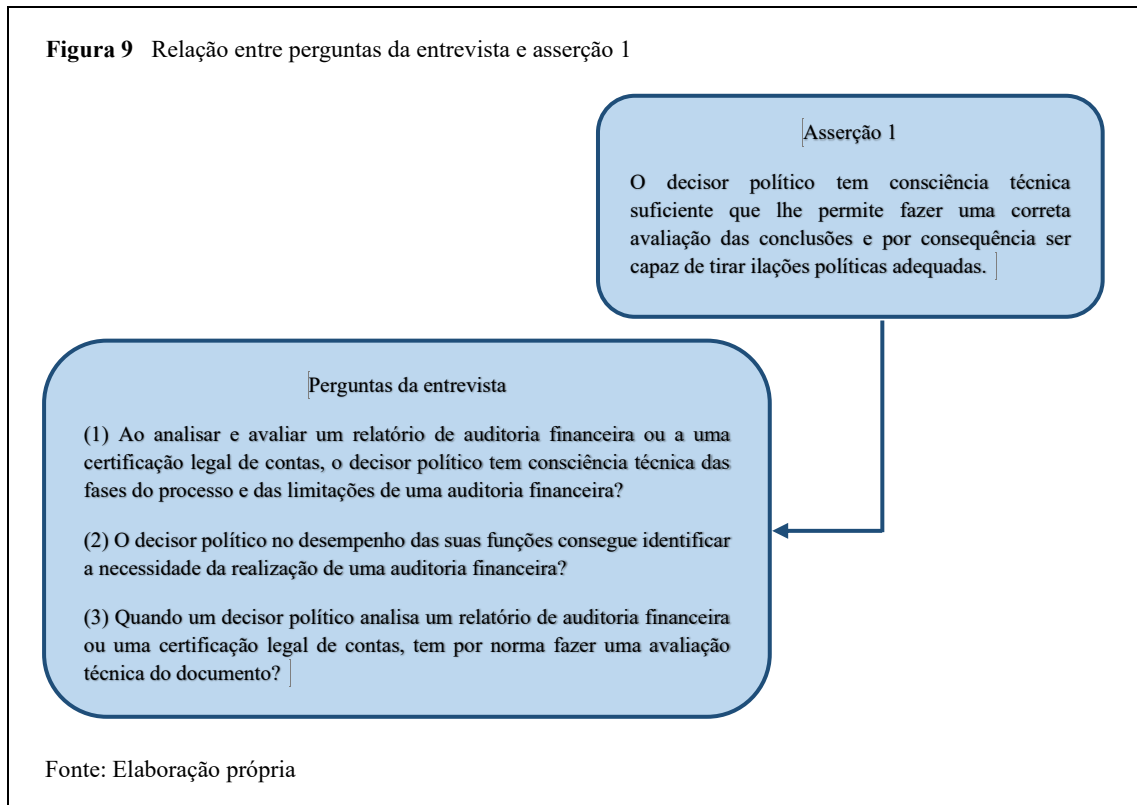
    Não é inteiramente aberta nem completamente orientada por perguntas rigorosas; geralmente, o investigador dispõe de uma série de perguntas-guias, relativamente abertas, que visam obter informações do entrevistado, sem que todas as questões sejam colocadas na mesma ordem ou na formulação inicialmente prevista.

    Permite ao entrevistado explorar, de forma flexível e aprofundada, o seu relato, oferecendo-lhe a oportunidade de verbalizar aspetos considerados relevantes, utilizando as suas próprias palavras e na ordem que desejar (Quivy & Campenhoud, 1992).

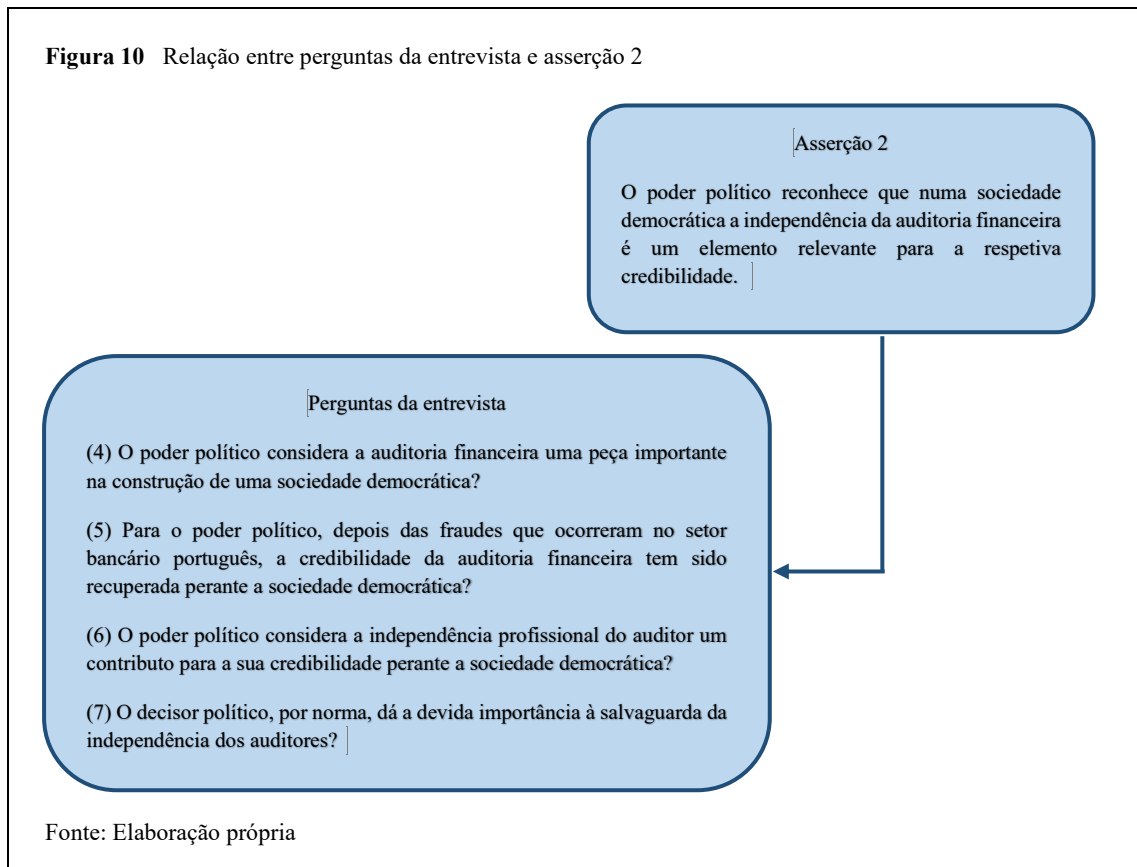
A entrevista configura-se como um processo de interação entre uma ou mais pessoas, sendo o seu sucesso amplamente dependente da capacidade do entrevistador em estabelecer uma relação de confiança com o entrevistado (Bryman, 2004, citado em Silvestre & Araújo, 2012).

As perguntas elaboradas serão posteriormente analisadas e interpretadas, permitindo responder às hipóteses formuladas e avaliar o seu grau de validação. A estrutura da entrevista foi concebida de forma a garantir uma relação adequada entre as afirmações e as perguntas, as quais, de seguida, serão apresentadas e agrupadas de acordo com as respetivas hipóteses do estudo.

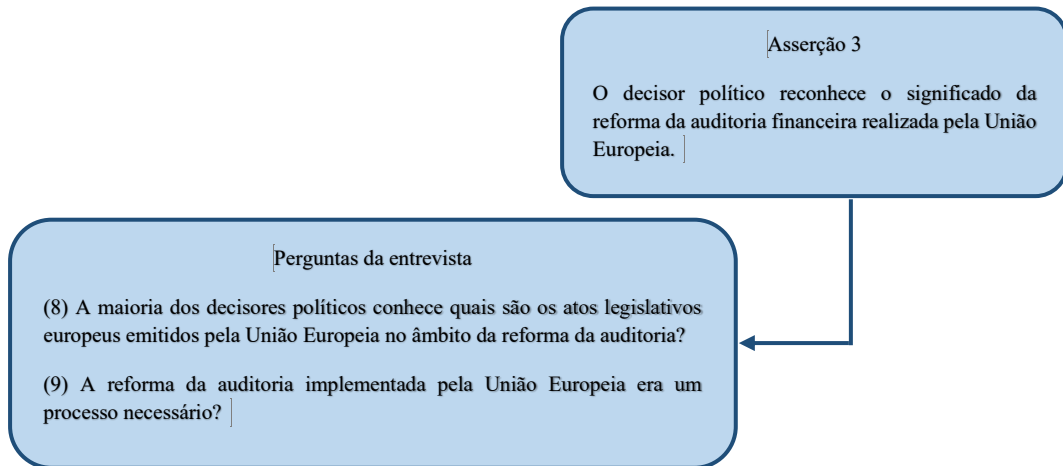
**Figura 9** Relação entre perguntas da entrevista e asserção 1



**Figura 10** Relação entre perguntas da entrevista e asserção 2

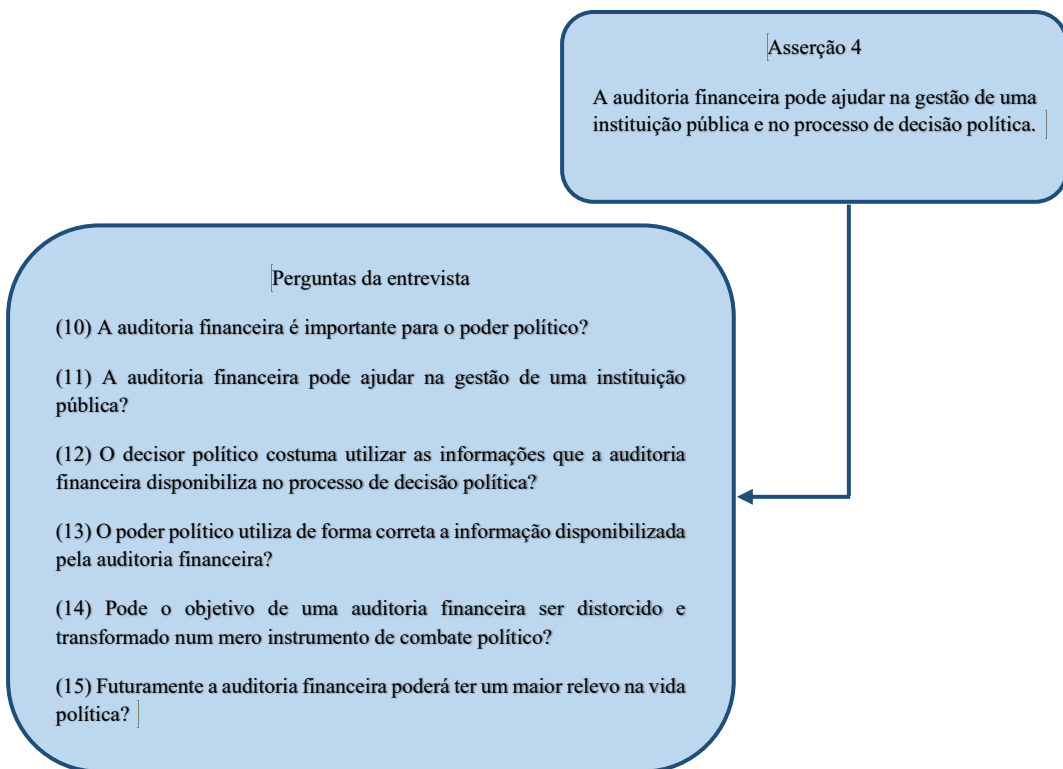


**Figura 11** Relação entre perguntas da entrevista e asserção 3



Fonte: Elaboração própria

**Figura 12** Relação entre perguntas da entrevista e asserção 4



Fonte: Elaboração própria

Considerando que a entrevista constitui o método de recolha de dados selecionado, torna-se imprescindível a elaboração de um instrumento de recolha de informações que advém diretamente deste procedimento, nomeadamente o guião de entrevista<sup>5</sup>.

O guião de entrevista é um instrumento textual que visa orientar e fundamentar a realização do encontro, sendo constituído por um conjunto (ordenado ou não) de questões abertas (com resposta livre), semi-abertas (que combinam respostas fechadas e respostas livres) ou fechadas.

Deverá incluir, obrigatoriamente, indicações relativas à entidade e/ou pessoa entrevistada, data, local e título do estudo. Além disso, um texto introdutório deve apresentar a entrevista e os seus objetivos, devendo ser lido ao entrevistado (Sousa & Baptista, 2011, p.83).

A realização de uma entrevista exige a observância de determinados procedimentos que garantam a sua execução de forma adequada. Para que esta seja bem-sucedida, a entrevista deve decorrer num ambiente de cordialidade, adotando-se um tom informal e demonstrando compreensão e empatia por parte do entrevistador.

Antes do início da entrevista, o entrevistador deve proceder à explicação do seu procedimento ao entrevistado, compreendendo os seguintes aspetos:

- ✓ Esclarecer o que o investigador pretende com a entrevista e o seu objetivo;
- ✓ Garantir a confidencialidade das suas respostas e do respetivo tratamento de dados;
- ✓ Realçar a importância da colaboração na entrevista, enfatizando o entrevistado a contribuir com as suas opiniões e a seguir a sua linha de pensamento;
- ✓ Solicitar autorização para fazer a gravação áudio da entrevista, de forma a possibilitar uma transcrição fidedigna e correta dos dados.

A postura adotada pelo entrevistador durante a entrevista é crucial para atingir o objetivo da mesma. O entrevistador deve adotar uma postura ativa, demonstrando interesse e ouvindo atentamente. O entrevistador, deve ainda, respeitar os momentos de silêncio e a opção de não responder do entrevistado (Sousa & Baptista, 2011).

---

<sup>5</sup> Guião da entrevista em Apêndice I.

### **2.3. Entrevistados**

Os entrevistados são titulares e ex-titulares de cargos políticos que têm relação com a auditoria financeira. Essa relação pode ser estabelecida por:

- ✓ Formação académica;
- ✓ Atividade profissional;
- ✓ Exercício de cargos políticos que estejam relacionados com matérias sobre auditoria financeira.

Tendo como finalidade obter uma perspetiva da classe política no seu todo, os critérios de seleção dos entrevistados foram:

- ✓ Principais partidos políticos com representação na Assembleia da República;
- ✓ Diversos cargos políticos da estrutura hierárquica do Estado Português.

Pretendendo dos entrevistados uma opinião verdadeira e fundamentada dos assuntos abordados, e por respeito à sua livre opinião, optamos pela divulgação do nome dos entrevistados que participaram no estudo, contudo, a análise e interpretação de dados é confidencial.

A tabela seguinte faz uma apresentação dos entrevistados, por ordem alfabética, com referência à sua afiliação partidária, formação académica, atividade profissional e cargos políticos.

## Tabela 7

### Apresentação dos entrevistados

Entrevistado(a) <i>Afiliação partidária</i>	Formação académica	Atividade profissional	Cargos políticos
Alfredo Augusto Azevedo Morais Lima <i>Partido Social Democrata</i>	Mestre em Economia e Gestão da Inovação pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Gestor	Vereador na Câmara Municipal de Vila Nova de Famalicão com o Pelouro da Economia e Empreendedorismo (2017 a presente)
Anabela Marques Tabaçó <i>Ingressou como independente nas listas da coligação PPD/PSD.CDS-PP</i>	Licenciada em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra	Economista	Vereadora da Câmara Municipal da Figueira da Foz com o Pelouro de Orçamento e Finanças (2021 a presente)
Augusto Ernesto Santos Silva <i>Partido Socialista</i>	Doutorado em Sociologia pelo Instituto Universitário de Lisboa	Professor na Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Presidente da Assembleia da República na XV Legislatura
Carlos Costa Pina <i>Partido Socialista</i>	Doutorando em Direito (Ciências Jurídico-Económicas) na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa	Sócio na SRS Legal (2023 a presente) Administrador executivo da Galp Energia (2011 a 2022)	Secretário de Estado do Tesouro e Finanças do XVII e XVIII Governos Constitucionais
Carlos Manuel Guimarães Oliveira Pinto <i>Iniciativa Liberal</i>	Doutorado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Economista e professor na Universidade Católica Portuguesa e na Universidade Lusófona Portuguesa	Deputado à Assembleia da República na XV, XVI e XVII Legislaturas
Cecília Felgueiras de Meireles Graça <i>Partido do Centro Democrático Social – Partido Popular</i>	Licenciada em Direito pela Universidade de Coimbra e MBA pela Escola de Gestão do Porto - UPBS	Jurista	Secretária de Estado do Turismo do XIX Governo Constitucional Deputada à Assembleia da República na XIII Legislatura, com a Vice-presidência da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa
David Filipe de Oliveira Carvalho <i>Partido Social Democrata</i>	Licenciado em Finanças. Pós-graduado em Gestão. MBA Executivo pela Universidade Lusíada	Gestor financeiro	Vereador na Câmara Municipal de Vila Nova de Famalicão (2025)

Fernando Teixeira dos Santos <i>Partido Socialista</i>	Doutorado em Economia pela Faculdade da Carolina do Sul, EUA.	Presidente da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (2000-2005)  Professor na Faculdade de Economia do Porto da Universidade do Porto	Ministro das Finanças do XVII e XVIII Governos Constitucionais
Fernando Virgílio Cabral da Cruz Macedo <i>Partido Social Democrata</i>	Licenciado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Professor no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto  Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (janeiro 2021 a presente)	Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Administração Interna do XX Governo Constitucional  Deputado à Assembleia da República na XII e XIII Legislaturas
Francisco Anacleto Louçã <i>Bloco de Esquerda</i>	Doutorado em Economia pelo Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa	Professor no Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa	Deputado à Assembleia da República na VIII, IX, X, XI e XII Legislaturas.
Guilherme Valdemar Pereira d'Oliveira Martins <i>Partido Socialista</i>	Mestre em Ciências Jurídico-Económicas	Presidente do Tribunal de Contas (2005-2015)  Membro executivo do Conselho de Administração da Fundação Calouste Gulbenkian	Ministro da Educação, Ministro da Presidência e Ministro das Finanças do XIV Governo Constitucional
Guilhermina Maria da Silva Rego <i>Partido Social Democrata</i>	Doutorada em Ciências Empresariais pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto.	Professora na Faculdade de Medicina da Universidade do Porto	Vice-Presidente da Câmara Municipal do Porto (2013 a 2017)
José Manuel Ferreira Fernandes <i>Partido Social Democrata</i>	Licenciado em Engenharia de Sistemas e Informática pela Faculdade de Engenharia da Universidade do Minho	Professor	Ministro da Agricultura e Mar no XXV Governo Constitucional  Deputado ao Parlamento Europeu sendo membro efetivo da Comissão dos Orçamentos (2009 a 2024)
José Maria Teixeira Leite Martins <i>Partido Social Democrata</i>	Mestre em Ciências Jurídico-Comunitárias pela Faculdade de Direito de Lisboa	Inspetor da carreira especial de inspeção da Inspeção-Geral de Finanças	Secretário de Estado da Administração Pública do XIX Governo Constitucional
Mário de Sousa Passos <i>Partido Social Democrata</i>	Doutorado em Ciências pela Universidade do Minho	Professor universitário	Presidente da Câmara Municipal de Vila Nova de Famalicão com o Pelouro da Gestão Financeira (2021 a presente)

Óscar João Atanázio Afonso <i>Partido Social Democrata</i>	Doutorado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Professor na Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Presidente da Assembleia Municipal de Miranda do Douro (2021 a 2025)
Paulo Alexandre Matos Cunha <i>Partido Social Democrata</i>	Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Coimbra	Professor na Universidade Lusíada - Norte e no Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	Presidente da Câmara Municipal de Vila Nova de Famalicão com o Pelouro Administrativo e Financeiro (2013 a 2021)  Eurodeputado ao Parlamento Europeu (2024 a presente)
Ricardo Bruno Antunes Machado Rio <i>Partido Social Democrata</i>	Mestre em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Professor no Instituto Superior de Administração e Gestão	Presidente da Câmara Municipal de Braga (2013 a 2025)
Ricardo Miguel Araújo Cardoso Valente <i>Ingressou como independente nas listas do Partido Social Democrata</i>	Licenciado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto e Mestre em finanças pela Universidade Católica Portuguesa	Professor na Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Vereador na Câmara Municipal do Porto com o Pelouro da Economia, Turismo e Comércio e do Pelouro da Gestão de Fundos Comunitários (2017 a 2021)
Rui Henrique Alves <i>Partido Social Democrata</i>	Doutorado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Professor na Faculdade de Economia da Universidade do Porto	Representante Permanente de Portugal junto da União Europeia, como Chefe da Unidade ECOFIN (“Núcleo de Economia e Finanças”) e Conselheiro Financeiro (2013 a 2022)

---

Fonte: Elaboração própria

## **CAPÍTULO III - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

---

As asserções elaboradas constituem a base do conjunto de perguntas que estruturam a entrevista. A validação do grau de pertinência de cada asserção é efetuada através da análise, interpretação e validação das perguntas associadas a cada uma delas. Assim, pretende-se alcançar um resultado final que, de acordo com o modelo de análise adotado, permita responder ao problema de investigação previamente definido.

Conforme referido anteriormente, as informações fornecidas pelos entrevistados são analisadas e interpretadas de forma confidencial, garantindo a privacidade dos dados recolhidos.

A apresentação dos resultados de cada questão é efetuada por meio de uma figura que sumariza as opções de resposta e o número de respostas obtidas para cada uma delas. As opções de resposta são classificadas da seguinte forma:

- ✓ Sim;
- ✓ Não;
- ✓ Sem opinião.

A análise das respostas de cada questão é realizada através da atribuição de percentagens às classificações obtidas, interpretando-se os resultados com base na argumentação e nas opiniões dos entrevistados. O objetivo é verificar se a questão é validada ou não, no contexto do estudo.

A apresentação, análise e interpretação dos resultados iniciam-se com a primeira asserção, cujo foco é a avaliação do nível de consciência técnica dos decisores políticos relativamente à auditoria financeira. A asserção formulada foi a seguinte: "O decisor político <sup>6</sup> possui conhecimentos técnicos suficientes que lhe permitem realizar uma avaliação adequada das conclusões da auditoria e, conseqüentemente, tirar inferências políticas pertinentes".

Para aferir o grau de validação desta asserção, procede-se à análise e interpretação das perguntas relacionadas.

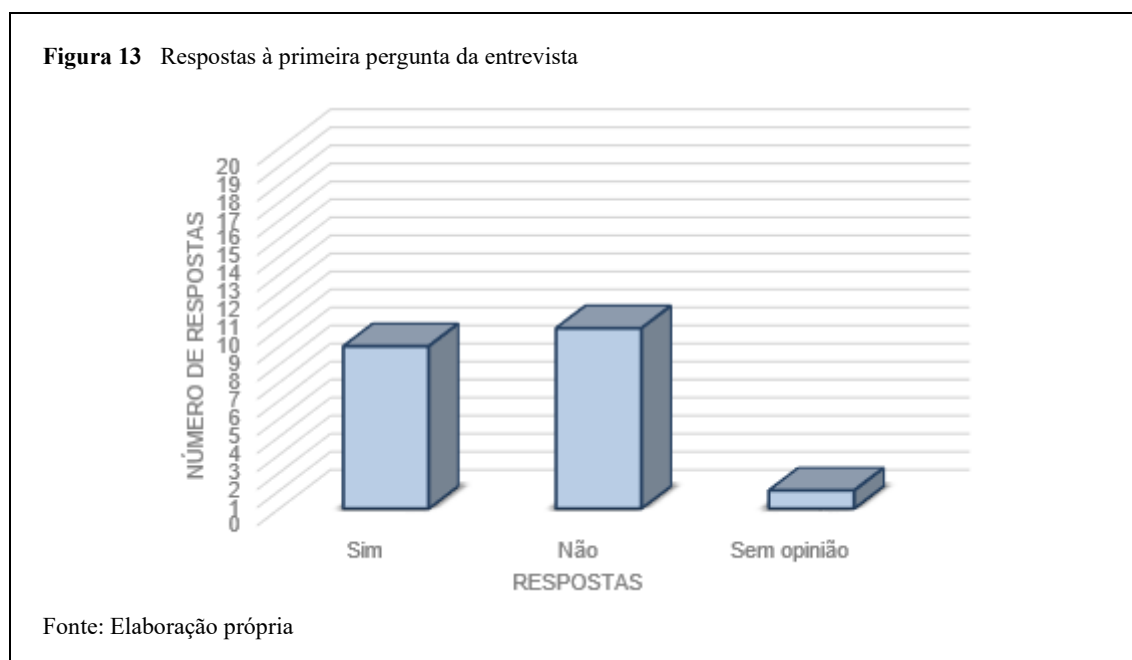
---

<sup>6</sup> Considerando o tema da dissertação, a expressão decisores políticos está especialmente direcionada para personalidades enquadradas no objeto de estudo. Deste modo, pretende-se saber a opinião dos entrevistados sobre as suas experiências e vivências enquanto decisores políticos enquadrados no objeto de estudo e/ou a sua opinião de outros decisores políticos igualmente enquadrados no objeto de estudo.

A primeira questão da entrevista é: "Ao analisar e avaliar um relatório de auditoria financeira ou uma certificação legal de contas, o decisor político possui conhecimento técnico das fases do processo e das limitações inerentes a uma auditoria financeira?"

As respostas a esta questão estão apresentadas na figura subsequente. A primeira pergunta da entrevista é: ao analisar e avaliar um relatório de auditoria financeira ou uma certificação legal de contas, o decisor político tem consciência técnica das fases do processo e das limitações de uma auditoria financeira?

As respostas à primeira pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 45% responderam positivamente, 50% negativamente e 5% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 9, 10 e 1 respostas.

Tal como mostra a figura, dez dos entrevistados consideram que o decisor político não tem consciência técnica das fases e das limitações de uma auditoria financeira.

Na opinião de um dos entrevistados “os decisores políticos quando analisam um relatório de auditoria olham para as observações, para as reservas, para as conclusões do relatório, mas dificilmente têm consciência dos procedimentos e dos processos de auditoria”.

Na apreciação de outro entrevistado, a possibilidade de um decisor político ter ou não consciência técnica vem da ocupação ou não de cargos públicos executivos, afirmando

que “quem ocupa funções executivas tem direta ou indiretamente contacto com as fases do processo e dos fatores inibitórios. Quem está numa situação de oposição e nunca teve experiência de governação não tem capacidade de perceber como os trabalhos são desenvolvidos e naturalmente têm a tendência de associar um trabalho de auditoria financeira a uma lógica de verdade absoluta, quando na verdade é um processo que valida demonstrações financeiras com base em critérios, sendo a opinião do auditor emitida como base nesses critérios”.

Com a mesma resposta, mas com uma opinião diferente da anterior, uma das personalidades afirma que o facto de os decisores políticos terem ou não consciência técnica “tem a ver com a sua experiência profissional, com a sua experiência de vida, não tem nada a ver com os cargos. Tem a ver com a sua experiência de vida e com a sua sensibilidade relativamente à matéria. Nós temos de ver que os decisores políticos são decisores, em termos de experiência profissional, muito heterogéneos. Ou seja, nós temos desde pessoas que não têm nenhuma qualificação do ensino superior até pessoas com formação em diversas áreas. Portanto, os decisores políticos são um pouco o reflexo da sociedade”.

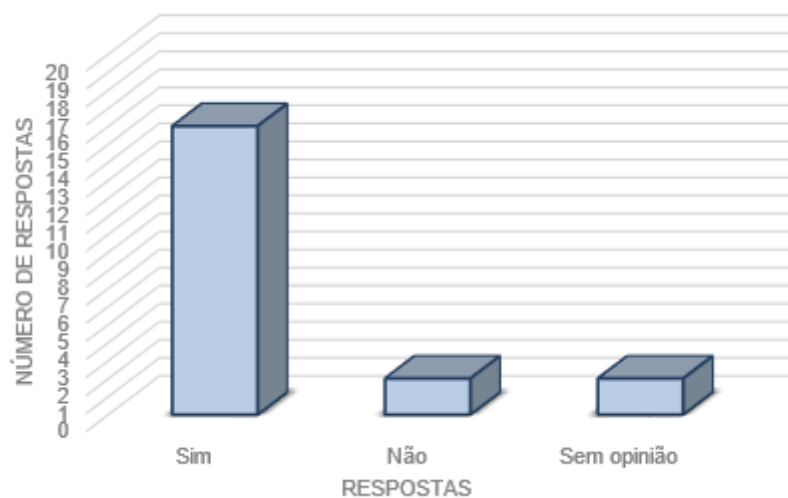
Numa resposta contrária, a personalidade entrevistada acha que o decisor político tem perceção e consciência técnica. Na sua resposta faz uma distinção entre as fases do processo e as limitações de uma auditoria financeira. Das fases do processo, admite que quem tem experiência profissional na área, tem maior familiaridade com os processos. Relativamente às limitações, todos têm essa consciência porque uma das funções do auditor é expressá-las de forma clara.

Atendendo às respostas e às justificações apresentadas, a primeira questão não fica validada.

A segunda pergunta da entrevista é: o decisor político no desempenho das suas funções consegue identificar a necessidade da realização de uma auditoria financeira?

As respostas à segunda pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 14** Respostas à segunda pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 80% responderam positivamente, 10% negativamente e 10% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 16, 2 e 2 respostas.

Dezasseis entrevistados acham que o decisor político consegue identificar a necessidade da realização de uma auditoria financeira.

Na perspetiva de um dos entrevistados, corroborado também por outros, muitas vezes o que está na base dessa necessidade nem sempre é uma necessidade estritamente técnica, é mais uma necessidade em termos políticos, ou seja, “muitas vezes pede-se uma auditoria financeira inicial, essa auditoria financeira é utilizada em termos de argumento político mas depois no final nem sempre essa auditoria financeira é devidamente analisada relativamente às suas conclusões para o efeito que foi solicitado”.

Um dos entrevistados, na sua resposta, espelha diversas situações em que o decisor político identifica a necessidade de uma auditoria, nomeadamente ao afirmar que “muitas vezes as auditorias no domínio político são utilizadas como instrumento de pressão política. Isto é, muitas vezes quando há mudança de Governo, o Governo que vem pede uma auditoria financeira para ver qual é o legado, se a informação financeira que é transmitida reflete ou não com veracidade a situação. Isso muitas vezes é usado como instrumento político, de questionar, de pôr em causa, se sim ou não, se houve encobrimento de alguma informação. Aí é uma razão puramente política. Outras situações é quando há denúncia no funcionamento deste ou daquele serviço, quando há

reclamações, quando há queixas que podem fazer suscitar, levantar uma suspeição quanto à forma como os dinheiros são utilizados, como os procedimentos são utilizados. Aí muitas vezes há uma auditoria quer numa componente financeira quer numa componente procedimental, no sentido de confirmar que as regras, regulamentos e leis estão a ser devidamente cumpridos. É uma auditoria financeira, mas também do ponto de vista legal. Outras vezes, em algumas situações pude ver que é o próprio político que estando sob pressão pede uma auditoria para mostrar que não tem nada a esconder, que está tudo bem. Essas são várias situações que no domínio político surge a necessidade de auditoria. De qualquer modo há uma auditoria que é feita com regularidade, no setor público, que é o Tribunal de Contas que a leva a cabo. Independente das iniciativas discricionárias do poder político fazer uma auditoria, qualquer que seja a sua motivação, há uma entidade que tem como função óbvia de auditar os atos Estado e da Administração Pública”.

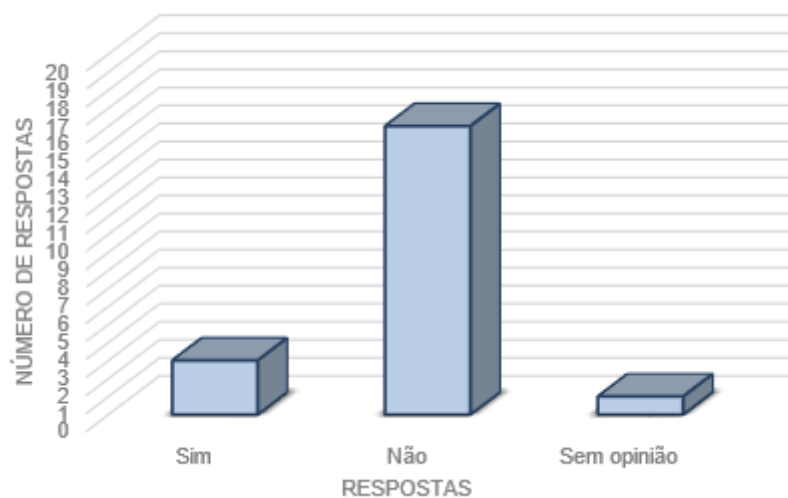
Numa resposta inversa às restantes personalidades políticas entrevistadas, um dos entrevistados considera que “não há por parte de todos essa suscetibilidade para reconhecer essa necessidade de uma auditoria, restringindo-se apenas às auditorias planeadas”. Em reflexo disso o decisor político pode “recorrer à auditoria em situações que não são necessárias e não recorrem quando efetivamente é necessário”.

Atendendo às respostas e às justificações apresentadas, a segunda questão fica validada.

A terceira pergunta da entrevista é: quando um decisor político analisa um relatório de auditoria financeira ou uma certificação legal de contas, tem por norma fazer uma avaliação técnica do documento?

As respostas à terceira pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 15** Respostas à terceira pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 15% responderam positivamente, 80% negativamente e 5% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 3, 16 e 1 respostas.

Como se pode ver nos resultados, dezasseis entrevistados não acreditam que o decisor político faça uma análise técnica de um relatório de auditoria. Na fundamentação desta resposta, destacam-se duas vertentes de pensamento manifestadas pelos entrevistados.

Numa das vertentes, a análise que os decisores políticos fazem é meramente política. “A ideia do decisor político é perceber o que são as conclusões, as ênfases, as reservas que sejam colocadas que podem ser aplicadas ou não do ponto de vista político em função da utilização que as outras forças possam fazer desses mesmos dados”. Os decisores políticos “olham para as conclusões, ceifam pelas conclusões e se aquilo lhes parece sem riscos políticos, tudo bem. Se lhes parece com riscos políticos muito graves, metem na gaveta. Se lhes parece com riscos políticos mitigados, mitigam também o despacho, afastam-se um bocado”. Ou seja, por outras palavras “o decisor político toma como boa a conclusão do relatório, incorporando-a no processo de decisão política, mas não questiona se o que o auditor diz está correto do ponto de vista técnico ou não”.

Relativamente à outra vertente manifestada por algumas individualidades, consideram que não é da competência do decisor político fazer uma análise técnica. “O decisor político não tem de ser um técnico. A responsabilidade primordial dos decisores políticos deve ser a governação pública e a sua melhoria contínua. Ao decisor político pede-se que

decida, e pede-se que decida fundamentadamente. E no âmbito da auditoria deve reunir do conselho dos técnicos mais adequados que lhe permita fazer uma leitura. O decisor político não deve ser autossuficiente, o decisor político vai ter sempre que se aconselhar e de dispor do contributo dos melhores que tem nos serviços”.

Atendendo às respostas e às justificações apresentadas, a terceira questão não fica validada.

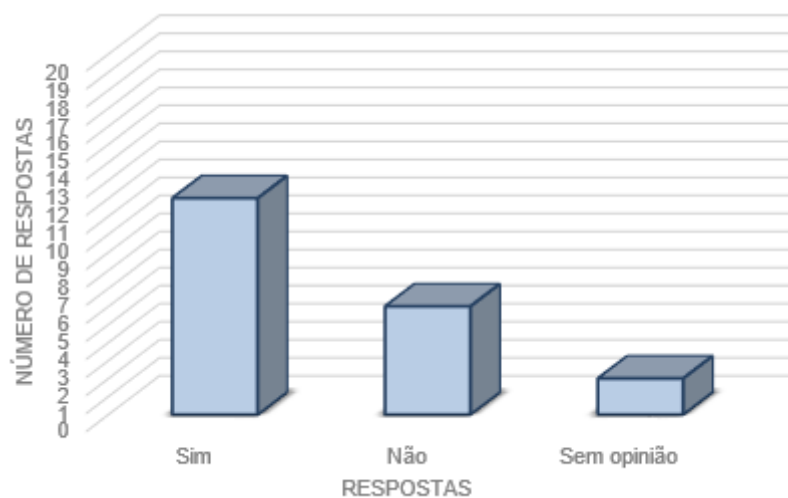
As três questões analisadas e interpretadas, relativas à primeira asserção, permitem aferir o respetivo grau de validação. Os resultados mostram que apenas a segunda pergunta foi validada, enquanto a primeira e a terceira não foram validadas. Em conformidade com o modelo de análise, cada asserção vale 25%. Assim, tendo sido validada 1 em 3 perguntas, a asserção atinge 8,33(3)% de validação.

O próximo conjunto de perguntas diz respeito à segunda asserção do estudo. Pretende-se compreender a opinião do decisor político relativamente à ligação entre auditoria financeira e a sociedade democrática. A asserção elaborada foi: o poder político reconhece que numa sociedade democrática a independência da auditoria financeira é um elemento relevante para a respetiva credibilidade. Para se confirmar o grau de validação da asserção, procede-se à análise e interpretação das seguintes perguntas.

A quarta pergunta da entrevista é: o poder político considera a auditoria financeira uma peça importante na construção de uma sociedade democrática?

As respostas à quarta pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 16** Respostas à quarta pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 60% responderam positivamente, 30% negativamente e 10% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 12, 6 e 2 respostas.

Os resultados mostram que para doze personalidades políticas entrevistadas, a auditoria financeira é uma peça importante na construção de uma sociedade democrática, no entanto as razões pronunciadas nas suas respostas são diversificadas.

Uma das ideias deixadas é o reforço da transparência do processo de escrutínio democrático. “As auditorias são instrumentos públicos e os respetivos relatórios têm que ser e podem ser escrutinados pelas diversas forças políticas e inclusivamente pelos próprios cidadãos”. Isto permite a que haja um escrutínio por parte da sociedade democrática, permitindo compreender a situação financeira da entidade e através da transparência reforçar os valores de uma sociedade democrática.

Outra razão partilhada é a intensificação da utilização das auditorias por parte dos decisores políticos como apoio às suas decisões políticas. Tendo o poder político como objetivo o melhoramento e desenvolvimento da sociedade democrática, verifica-se que “os nossos órgãos de soberania estão cada vez mais a utilizar a necessidade das auditorias para garantirem que as decisões políticas são elas próprias suportadas numa avaliação técnica que é sólida e que é rigorosa. Isto é, não se trata apenas de tomar a decisão política com base nos factos tal como eles chegam aos políticos, mas quererem ter uma mediação técnica ou validação técnica previamente à tomada de decisão política”. Fica a ideia

subjacente que o poder político pretende reforçar as suas decisões de forma a garantir que são as mais adequadas e proficuas para o bem da sociedade democrática.

Numa perspetiva muito própria, um dos entrevistados considera que numa democracia existem duas legitimidades. A legitimidade do voto e a legitimidade do exercício. A legitimidade do voto legitima quem foi votado e “é importante porque se parte do princípio que o poder é um poder limitado e que o poder tem de ser renovado periodicamente”. Relativamente à legitimidade do exercício, o entrevistado faz uma ligação com a auditoria ao afirmar que “a auditoria nos diz uma outra coisa, é que é fundamental a legitimidade do exercício. Pierre Rosanvallon que é um politólogo e sociólogo francês tem refletido sobre isto e introduz precisamente isto, a importância crescente na sociedade democrática da legitimidade do exercício, isto é, a legitimidade do exercício é avaliada permanentemente”. Considera também que na democracia do futuro, caso não se reforce a legitimidade do exercício, a democracia estará em causa porque haverá a prevalência da lógica imediatista. “Quer se goste ou não se goste não podemos dispensar as auditorias porque precisamos de saber em rigor a situação que temos, como se estão a utilizar os recursos e se estamos a utilizar bem ou mal, ou seja, a tal questão da legitimidade do exercício”.

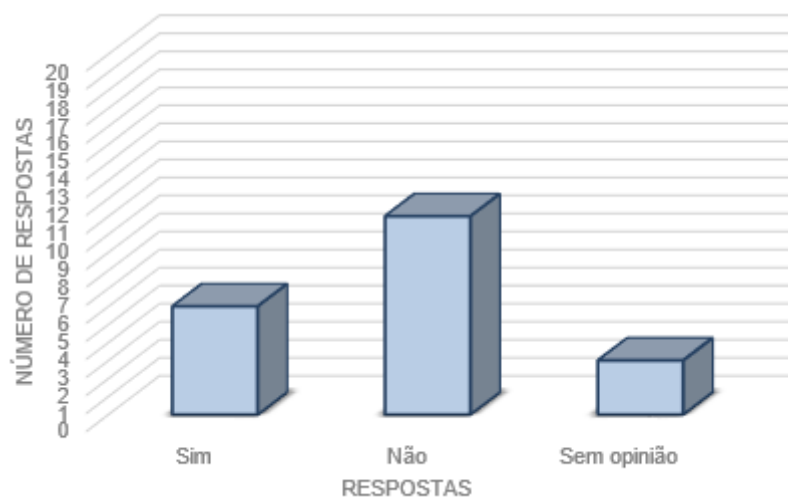
Em resposta contrária, seis individualidades não consideram que a auditoria financeira seja uma peça importante na construção de uma sociedade democrática. Com opiniões bastante similares, consideram que uma sociedade democrática deve assentar no princípio da responsabilização, da chamada *accountability* de quem exerce cargos públicos. E para a avaliação e escrutínio desse desempenho a auditoria é um auxiliar fundamental. Numa aplicação prática da auditoria financeira poder ajudar na construção de uma sociedade democrática, os entrevistados têm muitas reservas se tal acontece e até não sabem se o poder político tem isso presente de uma forma consciente.

Considerando as respostas e as justificações apresentadas, a quarta questão fica validada.

A quinta pergunta da entrevista é: para o poder político, depois das fraudes que ocorreram no setor bancário português, a credibilidade da auditoria financeira tem sido recuperada perante a sociedade democrática?

As respostas à quinta pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 17** Respostas à quinta pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 30% responderam positivamente, 55% negativamente e 15% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 6, 11 e 3 respostas.

Para onze entrevistados a credibilidade da auditoria financeira não tem sido recuperada depois das fraudes ocorridas no setor bancário português. Várias perspetivas fundamentam as opiniões dos entrevistados com esta resposta.

Uma das personalidades considera que “os acontecimentos em causa geraram dúvidas sobre a capacidade de fiscalização dos responsáveis e, conseqüentemente, sobre a sua capacidade de deteção de operações irregulares e/ou ilícitas. Apesar de terem sido adotadas medidas de reforço dos poderes de auditoria, tais dúvidas ainda subsistem”.

Numa análise temporal dos factos, um dos entrevistados argumenta que o tempo decorrido desde o acontecimento dos factos não tenha sido suficiente para que a credibilidade da “auditoria tenha melhorado significativamente, acreditando que esse processo de recuperação requererá tempo e maior visibilidade da independência e isenção das auditorias. Dito isto, também me parece que os problemas ocorridos não foram sobretudo um problema de falha de auditoria, identificando-se muitas outras falhas antes dessas”.

Com uma opinião diferente das anteriores, a resposta desta personalidade está mais centralizada na componente do grau de liberdade do auditor, especificando o caso do Banco Espírito Santo (BES). “Nós sabíamos e depois, no caso do BES, de se analisar,

sabia-se que havia ali uma empresa que não estava debaixo da auditoria financeira. Mas os auditores nunca perguntaram. Tornou-se relativamente evidente, nas audições que foram feitas, que o grau de liberdade dos auditores que são contratados por uma empresa, sobretudo quando essa empresa tem uma dimensão grande e é um cliente importante, é bastante limitado. É uma reflexão que a auditoria vai ter de fazer. Cada vez mais a legislação faz exigências de certificação de contas. Se se chega à conclusão de que afinal há uma tal relação de dependência, que não há essa liberdade, então mais vale poupar esse custo. O caso do BES, sendo que foi muita coincidência, quando se começa a falar começa a aparecer um enfase. Sendo que algumas das coisas que não apareciam, estamos a falar de auditores financeiros em Portugal que também faziam auditoria em Angola, e aquelas contas estavam auditadas. Estamos a falar das contas de um banco cuja parte do crédito desapareceu que ninguém sabe onde foi concedido. As contas estavam ocultadas por uma auditora bastante acreditada. (...) É óbvio que há ali um peso grande de manter os clientes e o equilíbrio, e isto aplica-se às grandes, mas não apenas às grandes, um ROC também tem os seus clientes e, portanto, acho que funciona de forma muito limitada. É mais um travão, mas não tem sido particularmente eficaz. Aliás, não conheço nenhum caso em que tenham sido os auditores a levantar a lebre. Às vezes também não é nada que se detete na auditoria ou que seja um problema, às vezes as coisas correm mal nas empresas e isso tem a ver com o mercado. Mas não é costume um auditor levantar a lebre, não é habitual, e nos casos que se tornaram mais mediáticos não consta que tenha havido, como não foi no BES, como não foi na PT, como não foi em vários outros casos em que eram auditores de renome. E curiosamente, de todas as partes que estiveram envolvidas na decisão, apesar de tudo, os auditores foram relativamente poupados face aos restantes”.

Em resposta inversa, seis personalidades consideram que tem havido uma recuperação da credibilidade da auditoria financeira, mas com justificações distintas.

Centralizando a sua resposta na explicação do trabalho do auditor como elemento recuperador da sua credibilidade, é afirmado que “tem que haver um trabalho de explicação às pessoas qual o trabalho do auditor porque as pessoas entendem o trabalho do auditor como um trabalho absoluto, e isso não é verdade. Quando um revisor diz que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira da empresa em todos os aspetos materialmente relevantes, as pessoas não leem esta última frase e acham que tudo está 100% certo. E não é assim, é em todos os aspetos materialmente relevantes. E o que é materialmente relevante? Depende do julgamento

profissional do auditor. É isso que temos de ter em linha de conta, as pessoas têm de perceber isso”.

Numa outra opinião é referido que a credibilidade tem vindo a melhorar, mas “houve sempre aquela perceção porque é que os relatórios não foram capazes de traduzir o que se estava a passar. E isso leva a um conjunto de questões que depois se associa por aí. Também ninguém se deu ao trabalho de ver as coisas com olhos de ver. E por isso acho que agora o olhar estará muito mais atento e esta aproximação, se calhar, se eu digo que aquele desfasamento durante muito tempo existiu, se calhar vai começar a ser menor. Se calhar haverá a necessidade de por um lado haver auditorias financeiras tanto mais rigorosas quanto possível e também escrutinadas com olhos muito mais atentos que se calhar existiram no passado”.

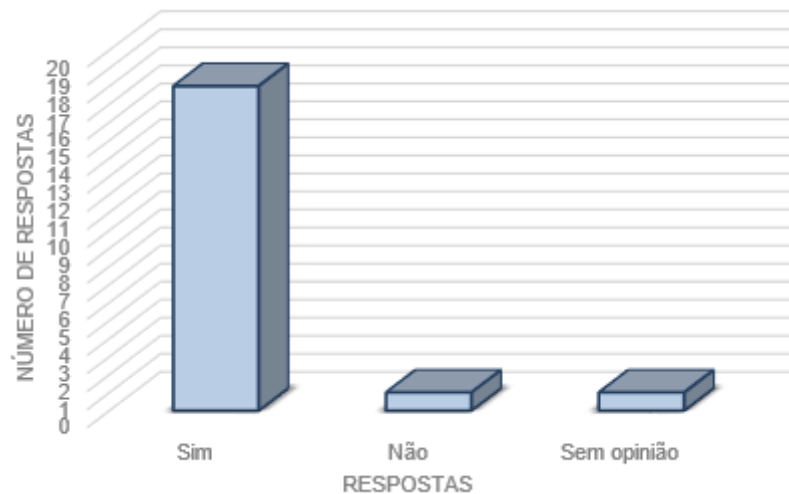
Numa opinião diferente das anteriores, um dos entrevistados considera que a credibilidade da auditoria com as fraudes no setor bancário português até se salvou. O resultado das fraudes para a auditoria “não foi brilhante, mas no caso português até que a coisa foi relativamente desviada para outras áreas, mais para a área da supervisão”. Até que na sua opinião afirma que em relação à auditoria “é pedida a sua colaboração para tentar ajudar a perceber o que se passou”.

Considerando as respostas e as justificações apresentadas, a quinta questão não fica validada.

A sexta pergunta da entrevista é: o poder político considera a independência profissional do auditor um contributo para a sua credibilidade perante a sociedade democrática?

As respostas à sexta pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 18** Respostas à sexta pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 90% responderam positivamente, 5% negativamente e 5% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 18, 1 e 1 respostas.

Dezoito entrevistados salientam o contributo da independência profissional para a credibilidade do auditor perante a sociedade democrática. No entanto, alguns entrevistados, nas suas observações, fazem ressalvas, destacando as circunstâncias que as justificam.

Uma das personalidades refere que enquanto princípio, os auditores desenvolvem o seu trabalho de forma independente e da forma mais zelosa daquilo que é a sua responsabilidade profissional. E considera que o poder político tem consciência disso, mas “a verdade é que bem o sabemos que em função dos resultados dos trabalhos de auditoria a leitura é sempre diferente”. Dependendo do lado que se esteja, neste caso da oposição, “é que os resultados da auditoria eram encomendas, o termo é mesmo esse, eram fabricadas, eram forjados à medida dos nossos interesses, daquilo que era a nossa perspectiva e, portanto, naturalmente em função dos dados serem mais favoráveis ou menos favoráveis há sempre essa tentação de tentar desvalorizá-los pondo em causa a independência e credibilidade de quem os desenvolve”. Ou seja, o poder político reconhece a independência dos auditores, mas depois é capaz de colocar isso em causa porque naquela circunstância não vai de encontro aos seus interesses.

Com um pensamento idêntico, uma das personalidades entrevistadas acha que a independência “é claramente percebida como condição de causalidade e de confiança para esta atividade”, mas ressalva que numa sociedade pequena como a portuguesa, a independência é mais difícil porque é um meio muito pequeno e todos se conhecem.

Com uma opinião diferente, um dos entrevistados fala do relevo que o poder político dá à independência dos auditores, nomeadamente das “exigências que o poder político está a impor”. Estas exigências estão expostas na recente “regulamentação a nível europeu da atividade de auditoria” através dos “limites máximos de período de tempo que o auditor pode exercer funções” e da “obrigatoriedade de rotação”.

Numa apreciação mais exacerbada, uma das personalidades alega que “se fosse eu a mandar, todas as entidades que fossem públicas ou de capital público, as suas auditorias teriam de ser publicitadas numa plataforma pública e todos os revisores poderiam se candidatar a fazer essa revisão para manter essa independência”.

Na possibilidade de o poder político valorizar a independência profissional do auditor como garante da sua ação política, um dos entrevistados declarou que “muitas vezes o poder político recorre à auditoria externa em detrimento da auditoria interna por causa da sua independência, permitindo uma argumentação mais sustentada e credível”.

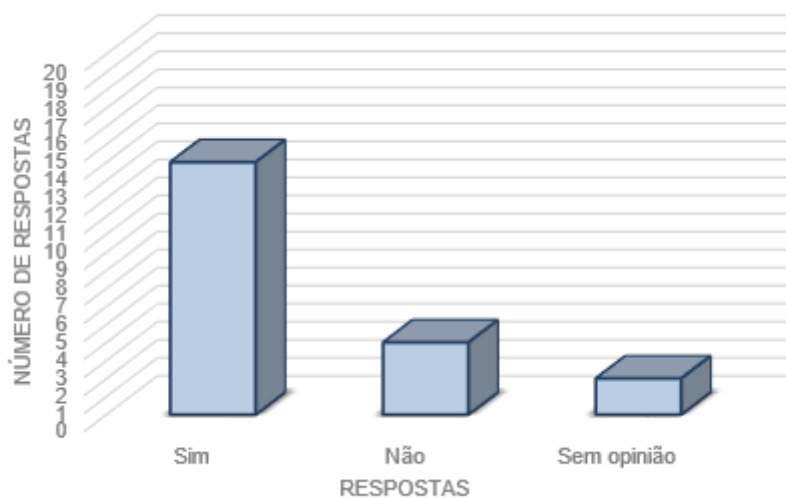
Nas suas respostas, além da independência profissional, a maioria das individualidades apresentaram outros contributos que fomentam a credibilidade dos auditores, tais como a competência profissional, a qualidade dos auditores, a seriedade, a verticalidade e a inexistência de conflito de interesses.

Considerando as respostas e as justificações apresentadas, a sexta questão fica validada.

A sétima pergunta da entrevista é: o decisor político, por norma, dá a devida importância à salvaguarda da independência dos auditores?

As respostas à sétima pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 19** Respostas à sétima pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 70% responderam positivamente, 20% negativamente e 10% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 14, 4 e 2 respostas.

Para catorze entrevistados, o decisor político dá o devido relevo à salvaguarda da independência dos auditores.

Apesar de a auditoria financeira por vezes ser incomodativa para o poder político, este no fim acaba por reconhecer a sua importância, nomeadamente da sua independência. Esta ideia deixada por um dos entrevistados espelha o papel que a auditoria pode ter na atividade do decisor político. No seu testemunho, o entrevistado considera que no desempenho das suas funções muitas vezes se irritou quanto a pareceres e críticas que a auditoria produzia. No entanto reconhece que “ao fim ao cabo até é importante eu poder dizer que as coisas estão bem e passou numa auditoria e que se venceram os obstáculos, e muitas vezes quer-se fazer desta forma ou daquela, mas muitas vezes os auditores dizem que não pode, tem de alterar. Portanto, é incómodo, mas chegamos ao fim e reconhece-se que valeu a pena” e que “do ponto de vista político é importante podermos dizer que isto passa numa avaliação independente e numa auditoria independente”.

Numa outra perspetiva, o decisor político dá importância à salvaguarda da independência do auditor quando é do seu interesse. Quando o decisor político tem interesse que algum assunto seja esclarecido e necessita de uma auditoria, “eles dão essa importância, e

normalmente quando anunciam que vão pedir uma auditoria, dizem sempre independente”.

Um dos entrevistados, na sua resposta destacou a sua experiência enquanto decisor político realçando que o próprio Estado garante a independência das entidades que fazem auditorias no Estado. Fazendo referência à Inspeção Geral de Finanças, afirma que “têm a sua autonomia e independência técnica no desempenho das suas funções, não recebendo propriamente instruções sobre o que deve valorizar ou desvalorizar nos relatórios de auditoria e da forma como faz as auditorias é alvo que salvaguarda depois a própria credibilidade do resultado”.

Em resposta oposta, quatro personalidades não concordam que o decisor político dê a devida importância à salvaguarda da independência dos auditores, havendo uma opinião que destaca que esse problema da independência nem se colocava até há pouco tempo, “nem sequer era admitido que houvesse problemas com as auditorias, também não se admitia que houvesse um problema com a supervisão e houve, parece que havia em ambos os casos”. E reforça a sua ideia, especificando o setor financeiro, na medida que o “sistema político vivia muito confortavelmente com as regras financeiras predominantes ao longo dos últimos anos”, até porque uma parte dos políticos vêm do setor financeiro e espera ir para a administração de uma dessas empresas quando sair do Governo. Isso “significa que trata com cuidado muito especial, com grande carinho os privilégios dessas instituições”.

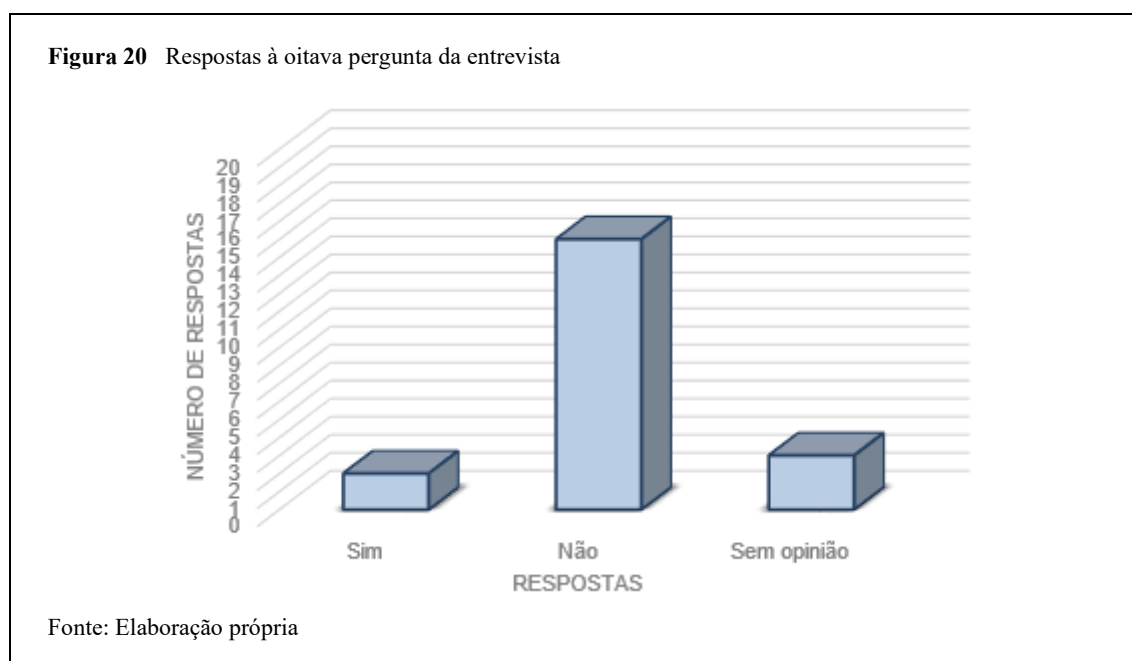
Considerando as respostas e as justificações apresentadas, a sétima questão fica validada.

As quatro questões analisadas e interpretadas, relativas à segunda asserção, permitem aferir o respetivo grau de validação. Os resultados mostram que apenas a quinta pergunta foi validada, enquanto que a quarta, a sexta e a sétima foram validadas. Em conformidade com o modelo de análise, cada asserção vale 25%. Assim, tendo sido validada 3 em 4 perguntas, a asserção atinge 18,75% de validação.

O próximo conjunto de perguntas estão relacionadas com a terceira asserção do estudo. Pretende-se fazer uma abordagem à evolução normativa da auditoria financeira e a sua compreensão por parte do poder político. A asserção elaborada foi: o decisor político reconhece o significado da reforma da auditoria financeira realizada pela União Europeia. Para se comprovar o grau de validação da asserção, procede-se à análise e interpretação das seguintes perguntas.

A oitava pergunta da entrevista é: a maioria dos decisores políticos conhece quais são os atos legislativos europeus emitidos pela União Europeia no âmbito da reforma da auditoria?

As respostas à oitava pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 10% responderam positivamente, 75% negativamente e 15% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 2, 15 e 3 respostas.

Quinze entrevistados consideram que os decisores políticos não conhecem os atos legislativos emitidos pela União Europeia no âmbito da reforma da auditoria.

Uma das personalidades dirige a sua argumentação para “pessoas com envolvimento direto na área, nem falo de pessoas com domínio técnico”, dizendo que só em casos em que são confrontados diretamente com alguma informação em concreto é que pode haver um conhecimento de tais atos legislativos, caso contrário nenhum dos “responsáveis políticos nas diversas escalas de hierarquia está dentro dessas dinâmicas”.

Com a mesma resposta, mas com uma opinião diferente, outro entrevistado defende que os políticos “não têm, mas também não precisam de ter. Acho que têm de ter conhecimento das consequências. Têm de ter conhecimento genérico e abstrato das

consequências desse normativo. Não precisam de ter propriamente um conhecimento aprofundado disso”.

Com duas respostas contrárias, um dos entrevistados acha que os decisores políticos acabam por ter conhecimento dos atos legislativos. Podem “não acompanhar necessariamente, mas haverá sempre alguém no âmbito do *staff* técnico que assessora o decisor político a chamar atenção que há um novo normativo que agora é preciso respeitar”, e nesse caso “há aí uma aprendizagem que acaba por ser feita” por parte do decisor político. Com uma opinião muito similar, o outro entrevistado realça que “conhece, mas não com detalhe”.

Em conformidade com as respostas e as justificações apresentadas, a oitava questão não fica validada.

A nona pergunta da entrevista é: a reforma da auditoria implementada pela União Europeia era um processo necessário?

As respostas à nona pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 55% responderam positivamente, 1% negativamente e 40% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 11, 1 e 8 respostas.

Das onze personalidades que defendem que a reformar a auditoria era um processo necessário, várias sublinham que se trata de um processo “irreversível que serve para aumentar a confiança das pessoas em relação à auditoria”. Aprendendo com os problemas que houve a nível internacional com a auditoria e “olhando para aquilo que foi o papel da auditoria e as fragilidades que a auditoria revelou nesse contexto”, tudo que seja um contributo para combater as fragilidades, “restaurar a credibilidade das auditorias, das entidades independentes que prestam essas informações”, tudo que permita “reforçar o escrutínio público e reforçar o processo de transparência perante os cidadãos, é extremamente positivo”.

Numa opinião muito própria, um dos entrevistados destaca uma dupla dimensão na sua resposta, o lado político e o lado do setor. Do ponto de vista político, “o poder político tinha necessidade de dar sinais de que estava a pôr ordem nesta matéria e a reforçar o nível de cumprimento e as garantias de integridade, de fiabilidade, de independência, de inexistência de conflitos de interesse dos auditores”. No entanto fez uma crítica que é importante realçar. Ao afirmar que “o facto destas medidas serem adotadas somente ao nível da supervisão não garante que tudo será diferente. Como os supervisores estão ligados e até dentro do próprio poder político, é mais simples aumentar o nível de exigência sobre os outros e aumentar o nível de poderes que atribuem a si próprios para intervir”. Ainda considera que verdadeiramente os supervisores sempre tiveram poderes para atuar. A ideia de que antes não tinham “poderes para atuar é uma falsa questão porque o poder político sempre lhes permitiu interpelar, colocar questões que entendessem, exigir informação e disciplinar o exercício da atividade”. A crítica feita deixa saliente que na opinião do entrevistado “esta crise tem também um aspeto importante que foi a falha do próprio sistema de supervisão”. Do ponto de vista do setor, vê “vantagens não obstante os inconvenientes”. Dá o exemplo daquilo que se perde em termos de experiência ao desafetar um auditor apenas por decurso do tempo. O preço que se paga ao substituir alguém experiente, reconhece a vantagem “que obriga necessariamente a um novo olhar crítico”.

Com uma visão diferente, um dos entrevistados defende que “este é um processo necessário porque ainda não se percebeu bem a interdependência das economias”. Ao fazer uma observação que há uma “desmaterialização da economia”, e como a União Europeia vive num mercado interno em que há interdependência das economias, é favorável a que haja “procedimentos comuns para que numa auditoria, se um ato

censurado num Estado membro, que noutro Estado membro haja o mesmo tipo de análise”.

Em conformidade com as respostas e as justificações apresentadas, a nona questão fica validada.

As duas questões analisadas e interpretadas, relativas à terceira asserção, permitem aferir o respetivo grau de validação. Os resultados mostram que apenas a nona pergunta foi validada, enquanto que a oitava não foi validada. Em conformidade com o modelo de análise, cada asserção vale 25%. Assim, tendo sido validada 1 em 2 perguntas, a asserção atinge 12,5% de validação.

O próximo conjunto de perguntas estão associadas à quarta e última asserção do estudo. Pretende-se compreender de que forma a auditoria financeira pode ajudar o decisor político no processo de decisão política. A asserção elaborada foi: a auditoria financeira pode ajudar na gestão de uma instituição pública e no processo de decisão política. Para se apurar o grau de validação da asserção, procede-se à análise e interpretação das seguintes perguntas.

A décima pergunta da entrevista é: a auditoria financeira é importante para o poder político?

As respostas à décima pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 100% responderam positivamente, 0% negativamente e 0% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 20, 0 e 0 respostas.

Apesar das respostas obtidas serem unânimes quanto à sua classificação, o suporte argumentativo das respostas é composto por diferentes abordagens.

Há uma ideia compartilhada por todos os entrevistados, de que a auditoria financeira é primordial para melhorar a transparência e garantir a credibilidade da informação financeira prestada pelas entidades públicas, possibilitando ao poder político tomar decisões cada vez mais sustentadas. Depois, conforme a sua experiência e visão política, algumas respostas abordaram pontos que os entrevistados necessitaram realçar.

Centralizando a sua resposta para o setor empresarial do Estado, um dos entrevistados considera que o “poder político deveria utilizar cada vez mais a auditoria financeira como suporte à sua análise relativamente a alguns processos que ocorrem no setor empresarial do Estado. Eu acho que ao contrário do que muitas vezes se pode pensar, que a auditoria é um custo, a auditoria não é um custo, a auditoria é facilmente rentabilizada porque impede a ocorrência de práticas menos apropriadas nas empresas que são auditadas”.

Numa visão mais política da questão, a auditoria financeira é uma ferramenta importante para todos os quadrantes do poder político na medida que “a auditoria é sempre uma forma de escrutínio da ação política, portanto não tem um cunho estritamente técnico. Todos os dados que sejam produzidos, positivos ou negativos, obviamente que são um juízo indireto de valor sob a forma como as ações políticas são conduzidas, sobre questões de gestão tomadas, sobre a forma como a informação é prestada”.

Associando a auditoria como um selo de qualidade para a ação política, para uma das personalidades “a auditoria financeira é uma garantia da credibilidade e do rigor da própria ação política em matéria financeira”. Por essa razão é que evidencia a recorrente utilização da Inspeção Geral de Finanças e do Tribunal de Contas “como selo de qualidade do exercício da ação política”. Mesmo correndo o risco de os relatórios não serem limpos e evidenciar fragilidades, “dá legitimidade ao poder político para com base nas fragilidades detetadas tomarem decisões e sanarem as irregularidades identificadas”.

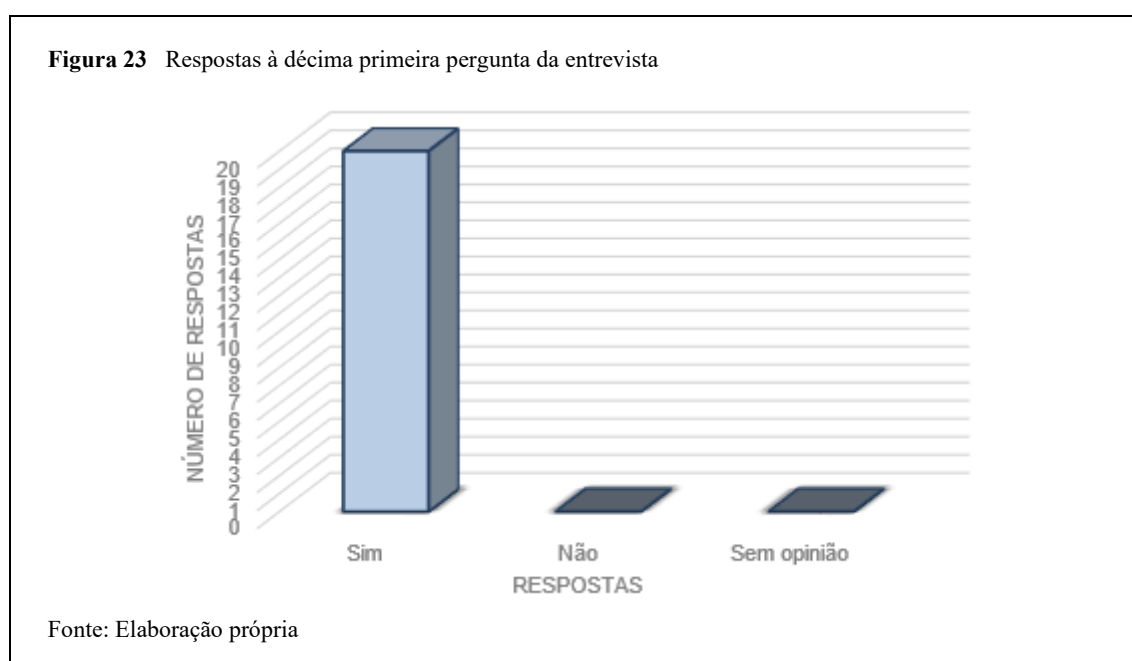
Numa opinião muito singular, um dos entrevistados destaca duas dimensões em que o poder político dá importância à auditoria financeira. Uma dimensão preventiva e proactiva, na medida que é um “elemento importante de informação permitindo uma

opinião qualificada”. Por outro lado, uma dimensão de escrutínio e sancionamento quando ocorrem problemas.

Com base nas respostas e nas justificações apresentadas, a décima questão fica validada.

A décima primeira pergunta da entrevista é: a auditoria financeira pode ajudar na gestão de uma instituição pública?

As respostas à décima primeira pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 100% responderam positivamente, 0% negativamente e 0% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 20, 0 e 0 respostas.

Além de as respostas dos entrevistados serem unânimes, as ideias manifestadas são bastante semelhantes.

Verificando-se opiniões muito próximas entre quase todos, uma das personalidades, na sua argumentação, ilustra bem as ideias compartilhadas entre os restantes entrevistados. Na sua explicação afirma que “a auditoria financeira pode e deve ajudar na gestão de uma instituição pública porque está-se a gerir recursos que são sempre limitados. A instituição pública tem a obrigação de cumprir a Lei como também tem a obrigação de gerir bem os recursos dos contribuintes, os impostos lançados sobre os contribuintes. Não é só uma

questão de imagem, é uma questão que deve estar dentro do próprio, daquilo que é o serviço público, deve estar incorporado, não porque a seguir a auditoria o pode censurar, mas é assim que deve ser para atingir os resultados. Mais do que a imagem, é importante por ser público, pelo facto de usar recursos que são de todos, e, portanto, há aí uma obrigação de prestar resultados. Uma obrigação de ser conforme a lei, mas também de se mostrar que houve um valor acrescentado da gestão para que se mostre que há uma boa utilização dos recursos. Agora a auditoria não pode ser vista com um empecilho, nem pode ser mais uma carga burocrática, nem mais um custo absurdo em cima de uma organização, ela deve melhorar a eficiência da utilização dos recursos que estão colocados à disposição dos organismos públicos”.

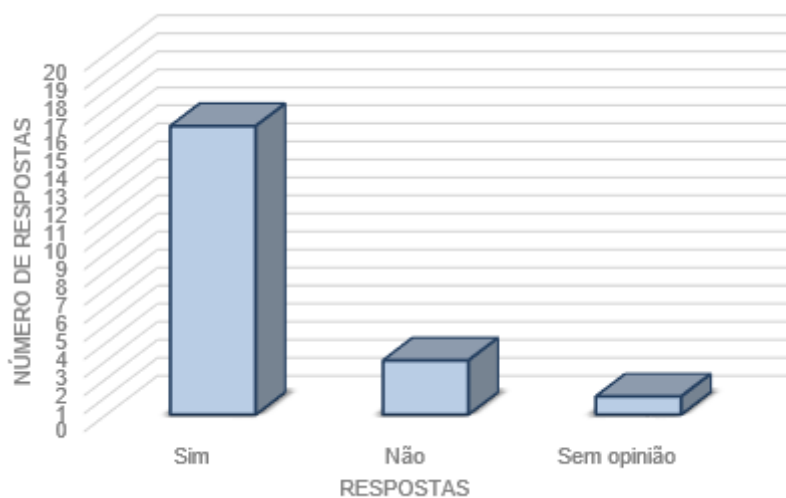
Frisando um “papel” que o auditor deve desempenhar e não foi anteriormente mencionado, um dos entrevistados, na sua opinião, acha que o auditor não se deve cingir à função de fiscal, mas também, através da sua experiência, ajudar na gestão de uma instituição. Segundo a personalidade política, “o auditor não pode apenas ser o polícia ou o fiscal que vai verificar se as regras internas, a Lei e os regulamentos foram cumpridos, mas mais do que isso, deve procurar, divulgar e dizer à organização quais são as boas práticas que determinadas matérias devem ser adotadas, devem ser cumpridas e contribuem para aumentar a eficiência e o desempenho financeiro da instituição. E, portanto, sob esse ponto de vista o auditor tem também aqui um papel de *advisor*, mesmo internamente, nas alturas em que se tem de tomar decisões sobre quais são os processos que se deve ter para suportar a gestão de uma instituição”. Mas na certeza que tal apoio “não o deve condicionar depois no exercício da auditoria, acho que as instituições ganham em que os auditores não fiquem numa defensiva e ancorados apenas no seu papel de polícias, mas também de forma mais proactiva digam o que entendem que deve ser feito”.

Com base nas respostas e nas justificações apresentadas, a décima primeira questão fica validada.

A décima segunda pergunta da entrevista é: o decisor político costuma utilizar as informações que a auditoria financeira disponibiliza no processo de decisão política?

As respostas à décima segunda pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 24** Respostas à décima segunda pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 80% responderam positivamente, 15% negativamente e 5% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 16, 3 e 1 respostas.

Para dezasseis personalidades entrevistadas, a informação disponibilizada pela auditoria financeira costuma ser utilizada no processo de decisão.

Na sua alegação, um dos entrevistados reflete a importância do Tribunal de Contas para a tomada de decisão do poder político. Considera que o Tribunal de Contas “é o grande auditor ao nível do setor público”, e acha que os decisores políticos quando tomam decisões, quando iniciam processos, “procuram sempre respeitar as orientações do Tribunal de Contas”, mesmo quando são meras recomendações, não sendo injunções. “São recomendações que causa embaraço político e ninguém quer pagar esse custo político de estar a afrontar os bons procedimentos, as boas regras que são definidas pelo Tribunal de Contas”. Desse modo “o decisor político tem em linha de conta os resultados da auditoria” porque quer evitar ter o “reparo do Tribunal de Contas na sua ação”.

Afirmando que a informação produzida pelas auditorias é utilizada pelo decisor político, mas sabendo também que muitas vezes ela é politizada, outro entrevistado também chama a atenção para a importância do Tribunal de Contas neste processo. O entrevistado refere que o decisor político tem tendência a usar mais essa informação quando é favorável do que quando é desfavorável, daí “a importância de uma entidade independente como o

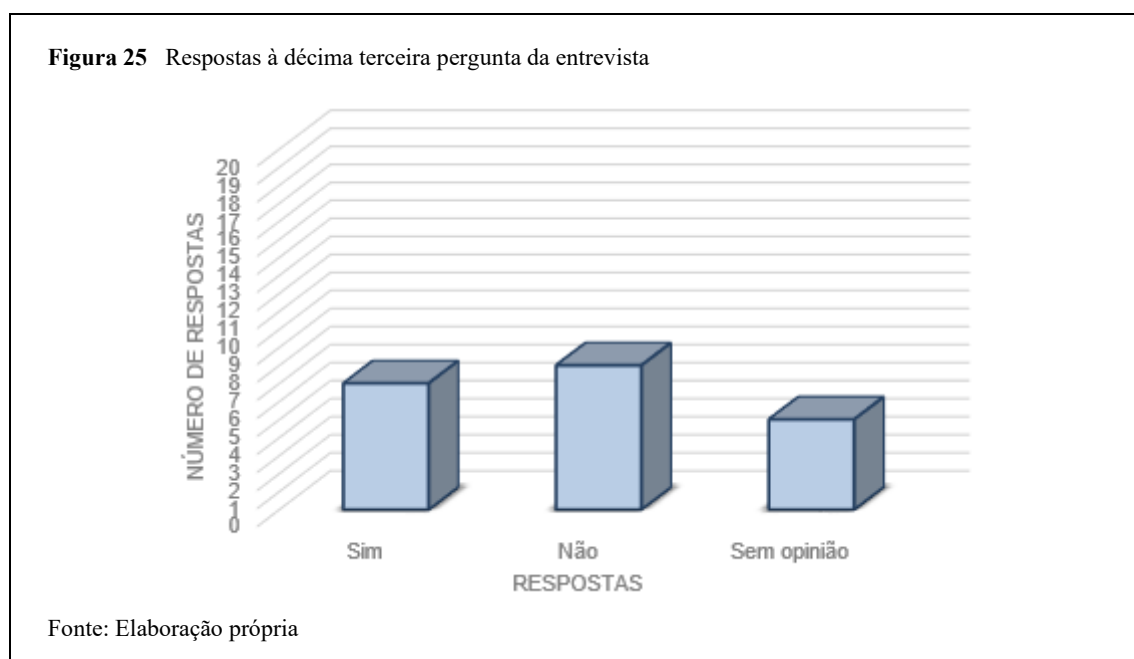
Tribunal de Contas para divulgar as informações, sejam elas favoráveis ou desfavoráveis ou razoavelmente favoráveis e desfavoráveis”.

A politização da informação disponibilizada pela auditoria também é referida por algumas personalidades políticas. O decisor político costuma utilizar a informação “quer no processo de decisão quer no processo de discussão”, ou seja, as informações tanto podem dar origem “a uma defesa dos procedimentos de gestão como a críticas pelo incumprimento deste ou daquele procedimento”. Quando o decisor quer politizar e tirar dividendos políticos da decisão “já não estamos no puro domínio da resolução do problema, mas na instrumentalização disso para retirar contrapartidas políticas”.

Com base nas respostas e nas justificações apresentadas, a décima segunda questão fica validada.

A décima terceira pergunta da entrevista é: o poder político utiliza de forma correta a informação disponibilizada pela auditoria financeira?

As respostas à décima terceira pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 35% responderam positivamente, 40% negativamente e 25% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 7, 8 e 5 respostas.

Conforme se pode constatar na figura, a utilização incorreta da informação disponibilizada pela auditoria financeira foi a resposta de oito personalidades entrevistadas.

Na sua justificação, um dos entrevistados arguiu como fatores da incorreta utilização da informação, o desconhecimento técnico e o oportunismo político. E mais, “em bom rigor, muitas vezes a própria informação que está à partida nos relatórios é distorcida, é manipulada, é usada quase sem critério por parte de diferentes quadrantes em função daquilo que são os objetivos que pretendem alcançar”.

Fruindo uma ideia diferente para a mesma resposta, outra personalidade política crê que ainda existe muita a postura por parte do poder político de utilizar a informação de forma incorreta sobretudo para “combates sujos” ao invés de utilizar como “meio de correção”. No entanto reforça a sua ideia achando que há falta de sensibilidade em alguns decisores políticos. Refere que há falta “de se perceber, de olhar para aquilo e perceber exatamente o que está ali. E daquilo que está ali o que requer uma intervenção, uma mudança de plano ou até algum tipo de medida mais drástica. Mas não pegar e usar muitas vezes aqueles instrumentos como mudar por mudar, alterar por alterar porque é o que fica bonito do ponto de vista político. E isto é que eu acho que ainda existe muito. E é por isso que depois estamos sempre no constrói e no destrói”.

Outra personalidade, na sua argumentação destaca um problema difícil de resolver, o tempo. “Muitas vezes a informação financeira é disponibilizada de forma muito tardia face ao processo de tomada de decisão. Mesmo em relação ao processo de execução orçamental ser particularmente verdade. Num governo às vezes não é fácil fazer o controlo que deveria ser feito da execução orçamental e de uma camara também, ate pelas diferentes formas de contabilização. Não é nada fácil fazer este encontro. Às vezes estamos a discutir a conta já com um ano e meio de distância, já é tudo muito longínquo. Portanto há este problema do tempo que não funciona como numa empresa, em que há um reporte que é muito mais imediato. Não haver isto é complicado até porque normalmente no governo, não sei como é agora, mas em junho ou julho já se está a carregar o orçamento do ano a seguir. É muito difícil que nessa altura já haja um reporte do que está a acontecer que seja minimamente fiável e fidedigno”.

Em resposta oposta, sete individualidades acreditam que o poder político utiliza corretamente a informação disponibilizada pela auditoria financeira. As ideias transmitidas que defendem esta opção são semelhantes. Nas suas apreciações dão grande ênfase à parte técnica, no entanto também referem o lado político e o enviesamento que às vezes pode ser dado às informações disponibilizadas pelas auditorias.

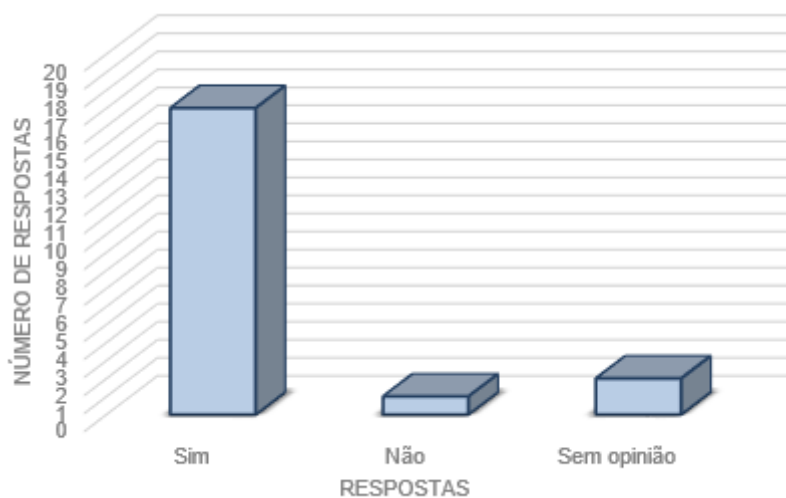
Indo de encontro às suas ideias, defendem que “a esmagadora maioria dos decisores políticos são bem informados e têm subjacente conhecimentos que lhes permite utilizar essa informação de forma apropriada. Os outros que não têm conhecimentos não têm paciência para ler um relatório de auditoria e por isso passam à frente”. Do ponto de vista financeiro “as conclusões de uma auditoria financeira ao identificar deficiências vai levar a que algo se venha a corrigir mais tarde e as coisas sejam mudadas”, ou seja, “quando o poder político utiliza uma informação que é técnica com esse objetivo está a utilizá-la de forma correta. Quando vai para além disso está a politizar” a auditoria utilizando-a com “intuitos meramente políticos, de combate político. Nesse caso o que está a fazer é uma utilização política de uma informação que é técnica, não alterando, contudo, aquilo que é o conteúdo da decisão técnica subjacente à auditoria”. Desta maneira os entrevistados explanam uma “dupla faceta que a auditoria tem no domínio político”, na medida que a auditoria “é um auxiliar importante na melhoria da gestão, da sua eficiência, da gestão de recursos públicos, mas muitas vezes é uma arma de arremesso político”.

Com base nas respostas e nas justificações apresentadas, a décima terceira questão não fica validada.

A décima quarta pergunta da entrevista é: pode o objetivo de uma auditoria financeira ser distorcido e transformado num mero instrumento de combate político?

As respostas à décima quarta pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.

**Figura 26** Respostas à décima quarta pergunta da entrevista



Fonte: Elaboração própria

Nas vinte respostas obtidas, 85% responderam positivamente, 5% negativamente e 10% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, a 17, 1 e 2 respostas.

Para dezassete entrevistados fica evidente que “pode haver essa tentativa, pode haver essa tentação de utilizar a auditoria financeira como combate político. Não deveria acontecer, mas sabemos que muitas vezes é inevitável que isso aconteça, e acontece”.

Na opinião facultada por uma das personalidades, o objetivo de uma auditoria pode ser distorcido e transformado num mero instrumento de combate político. Contudo faz uma comparação, mesmo as Leis podem ser instrumento de combate político exemplificando que dois ou mais organismos podem fazer uma interpretação diferente da mesma Lei. E completa o seu raciocínio asseverando que “a qualidade de um relatório de auditoria torna mais difícil a sua instrumentalização. Se ele for muito cuidadoso na apresentação dos factos, muito seco na apresentação dos factos, muito direto, e, portanto, claro pode haver sempre uma interpretação, mas é diferente se ele for muito objetivo e factual”.

O reforço da ideia de instrumentalização da auditoria financeira por parte do poder político é demonstrado por outro entrevistado. Fundamenta a sua resposta com base na sua experiência política, na medida que a auditoria financeira pode ser usada como forma de distorcer os instrumentos de gestão. Através das suas vivências políticas, assevera que já viu “muitas vezes solicitações de auditorias apenas como forma de pôr em causa a capacidade de gestão de entidades ou instituições que queiram ser visadas num

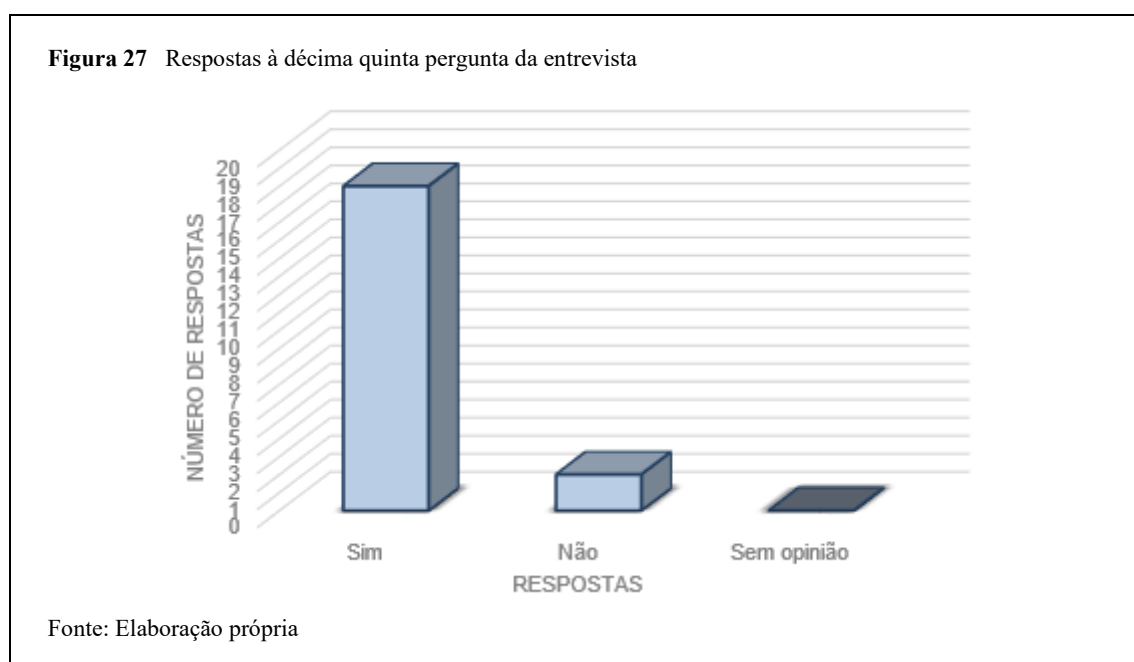
determinado. É quase como uma investigação de polícia, a partir do momento que é solicitada uma auditoria para um determinado processo, há quase um preconceito, um pré-juízo da existência de alguma vicissitude que a auditoria pudesse vir a elencar”.

A auditoria “é um instrumento muito poderoso porque as pessoas associam como um escrutínio, uma fiscalização”, e como temos “um modelo de alternância política democrática”, qualquer governo que tenha uma visão política diferente do anterior pede uma auditoria. Este é um dos exemplos em que se verifica a instrumentalização da auditoria, “e é por isso que ela é perigosa pela forma que se pode interpretar. Mas a instrumentalização é um risco”, e para que seja um risco para o poder político, o auditor tem um papel importante, na medida que deve “fazer o seu trabalho de forma tecnicamente rigorosa e estar fora desta luta”. A opinião de dois entrevistados vai no seguimento de qual deve ser o papel do auditor perante as disputas políticas.

Com base nas respostas e nas justificações apresentadas, a décima quarta questão fica validada.

A décima quinta pergunta da entrevista é: futuramente a auditoria financeira poderá ter um maior relevo na vida política?

As respostas à décima quinta pergunta da entrevista estão apresentadas na figura seguinte.



Nas vinte respostas obtidas, 90% responderam positivamente, 10% negativamente e 0% sem opinião, o que corresponde, respetivamente, 18, 2 e 0 respostas.

Para dezoito personalidades, futuramente, a auditoria financeira terá maior relevo na vida política. Nas suas explicações foram abordados diversos temas que se demonstram a seguir.

Ao pertencermos à União Europeia e ao Euro, obriga à necessidade de “maior rigor financeiro, o que requer melhor informação, informação mais completa e uma melhor análise dessa informação e consolidação dessa informação”.

No domínio público, a dimensão do Estado e da sua estrutura origina uma “dispersão da informação, e para isso é preciso ter sistemas de informação, mas também sistemas que auditem essa informação, que a tratem de forma capaz a ter uma boa gestão financeira, quer ao nível público, quer da administração, quer empresarial”.

Com os escândalos financeiros que ocorreram em várias empresas multinacionais “houve que um despertar para as limitações da auditoria por um lado e para a necessidade de maior capacidade da auditoria. Acho que o papel do auditor foi muito beliscado com esses escândalos, quer por comportamentos incorretos, quer por constatação que o auditor, e é algo que não deveria ser novidade para a opinião pública, mas o auditor não vê tudo, também não tem capacidade de ver tudo. Mas de qualquer modo isso obrigou a mudar as metodologias de auditoria para dar maior segurança ao trabalhado que é dado. Também esses eventos marcaram a história do mundo financeiro no início do novo milénio, provocando uma revisão das IAS, e mais, um movimento de maior harmonização em termos internacionais de normas de contabilidade e de auditoria, e as atividades dos organismos internacionais definidores de *standards* têm sido importantes, e a adoção dessas novas normas no domínio jurídico interno”.

A correlação entre a auditoria e a supervisão bancária também foi um dos aspetos referidos. “Quando se fala de supervisão bancária e financeira tem a ver também com a auditoria e o papel da auditoria. Se a supervisão falha é porque não lhe é permitido ver coisas que se calhar numa lógica sequencial o auditor deveria ter detetado e alertado. Por exemplo, se a auditoria não colocar uma reserva numa operação, dificilmente o supervisor irá descobrir, só por mero acaso. Portanto, não podemos pensar no papel da supervisão, no domínio financeiro, desligado daquilo que deve ser o papel da auditoria. E para melhor supervisão temos de ter melhor auditoria”.

A consciencialização para as questões financeiras, a responsabilização cada vez maior que incide sobre as atividades de gestão na medida de assegurar a transparência das decisões tomadas, o escrutínio da sociedade e a evolução legislativa, tem evidenciado a crescente importância que a auditoria financeira tem na vida política e na vida pública.

Com base nas respostas e nas justificações apresentadas, a décima quinta questão fica validada.

As seis questões analisadas e interpretadas, relativas à quarta asserção, permitem aferir o respetivo grau de validação. Os resultados mostram que a décima, a décima primeira, a décima segunda, a décima quarta e a décima quinta perguntas foram validadas, enquanto que a décima terceira não foi validada. Em conformidade com o modelo de análise, cada asserção vale 25%. Assim, tendo sido validada 5 em 6 perguntas, a asserção atinge 20,83(3)% de validação.

Para se compreender adequadamente os resultados das entrevistas e a devida relação às asserções, a tabela seguinte apresenta um resumo dos resultados obtidos.

### Tabela 8

Síntese dos resultados das entrevistas

Asserção	Perguntas da entrevista	Validação das perguntas da entrevista	Grau de comprovação da asserção
Asserção 1	Pergunta 1 Pergunta 2 Pergunta 3	Não validada Validada Não validada	Asserção comprovada em 8,33(3)%
Asserção 2	Pergunta 4 Pergunta 5 Pergunta 6 Pergunta 7	Validada Não validada Validada Validada	Asserção comprovada em 18,75%
Asserção 3	Pergunta 8 Pergunta 9	Não validada Validada	Asserção comprovada em 12,5%
Asserção 4	Pergunta 10 Pergunta 11 Pergunta 12 Pergunta 13 Pergunta 14 Pergunta 15	Validada Validada Validada Não validada Validada Validada	Asserção comprovada em 20,83(3)%

Fonte: Elaboração própria



## **Conclusão**

O exercício do poder político exige, de forma inquestionável, a utilização de instrumentos que possibilitem a concretização dos objetivos institucionais e sociais. Nesse contexto, as auditorias financeiras representam uma ferramenta imprescindível, dada a sua relevância na promoção da transparência e na prestação de contas perante uma sociedade democrática. No âmbito desta investigação, o problema central reside na análise do grau de compreensão da importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de tomada de decisão política. O objeto de estudo específico abrange os titulares e ex-titulares de cargos políticos cuja formação académica, experiência profissional ou exercício de funções estejam relacionados com matérias de auditoria financeira, permitindo uma abordagem direcionada e fundamentada acerca das perceções desses atores em relação ao tema. Assim, o principal objetivo do estudo consiste em compreender, por meio de entrevistas realizadas a essas personalidades, como elas percebem a relevância da auditoria financeira nos contributos para uma sociedade democrática e na melhoria do processo de decisão política. Para tal, a análise das opiniões coletadas fornece informações essenciais para uma compreensão aprofundada do tema, complementada por uma revisão da literatura que incorpora estudos e contribuições de autores reconhecidos na área, contribuindo para uma análise crítica, fundamentada e contextualizada desta relação entre auditoria financeira e política.

Com base na revisão bibliográfica, a seleção da metodologia constitui uma etapa fundamental na condução de qualquer investigação, dada a sua influência na validade e profundidade dos resultados obtidos. No âmbito das ciências sociais, evidencia-se que o método de investigação qualitativa se revela como o mais adequado ao estudo em causa, por possibilitar uma compreensão aprofundada dos fenómenos analisados através de uma abordagem interpretativa e contextualizada. Após a definição do método, procedeu-se à elaboração das asserções e do modelo de análise, etapas essenciais para estruturar a investigação de forma sistemática e rigorosa. Para a recolha de dados, optou-se pela técnica de entrevistas, ferramenta que permite um contacto direto e aprofundado com as personalidades entrevistadas, facilitando a obtenção de informações concretas e de elevada riqueza qualitativa. Com o objetivo de assegurar uma análise minuciosa e adequada, as respostas foram interpretadas individualmente, permitindo uma avaliação precisa de cada questão, verificando-se, com base nas respostas obtidas, a validade ou

invalidez de cada uma. Assim, as questões relacionadas às respectivas asserções foram criteriosamente validadas, contribuindo para uma compreensão mais aprofundada e fidedigna dos fenômenos investigados.

A primeira asserção está vinculada às três primeiras perguntas da entrevista. Pretendia-se verificar a veracidade dessa asserção quanto à consciência técnica do decisor político, permitindo-lhe realizar uma avaliação adequada das conclusões e retirar inferências políticas pertinentes. Das três perguntas, uma foi validada, enquanto duas não o foram. Os resultados indicam que, na maioria dos casos, titulares e ex-titulares de cargos políticos com alguma relação com a auditoria financeira demonstram dificuldades em compreender e assimilar o funcionamento de um processo de auditoria, incluindo suas metodologias, procedimentos e limitações. Essa lacuna de compreensão técnica deve-se a múltiplos fatores, entre os quais se destaca a ausência de ocupação de cargos públicos de natureza executiva, dificultando uma percepção aprofundada acerca da execução de trabalhos de auditoria. Além disso, a experiência profissional dos decisores, frequentemente distinta daquela necessária para a compreensão técnica do tema, e, sobretudo, a falta de sensibilidade e familiaridade com a matéria, dificultam essa compreensão. Ainda assim, os dados revelam que, apesar dessas dificuldades, existe uma sensibilidade suficiente por parte dos decisores políticos para reconhecerem a necessidade de realização de auditorias, embora essa motivação nem sempre seja pautada por critérios técnicos, financeiros, processuais, normativos ou legais, predominando, frequentemente, razões de ordem política. Assim, verifica-se que a análise de um relatório de auditoria não se baseia em critérios técnicos, mas sim numa perspectiva política, em que as conclusões, ênfases e reservas evidenciadas no documento são interpretadas sob um ponto de vista político, e não técnico. A compreensão de que a leitura de funções básicas não fornece uma visão aprofundada do processo reforça a ideia de que não constitui função do decisor político desempenhar funções técnicas, devendo, antes, concentrar-se na tomada de decisões de natureza política e estratégica, deixando a análise técnica aos profissionais especializados na área.

A primeira asserção, com uma taxa de validação de 8,33%, permite concluir que sua veracidade é reduzida. A ausência de consciência técnica por parte do decisor político constitui um entrave à avaliação correta das conclusões dos relatórios de auditoria, podendo levar a inferências inadequadas. A compreensão de quando uma auditoria deve ser solicitada, mesmo que por motivos não os mais apropriados, não invalida a falta de

entendimento do processo de auditoria. Quem ocupa cargos políticos sujeitos à influência da auditoria financeira deveria preocupar-se em adquirir uma compreensão adequada dos instrumentos com os quais lida.

A segunda asserção está relacionada às perguntas quatro, cinco, seis e sete. Pretendia-se verificar a veracidade dessa asserção quanto ao reconhecimento, pelo poder político, de que, numa sociedade democrática, a independência da auditoria financeira é um elemento relevante para a sua credibilidade. Das quatro perguntas, três foram validadas, enquanto uma não o foi. Os resultados indicam que a auditoria financeira desempenha papel fundamental na edificação de uma sociedade democrática, ao promover maior transparência e responsabilização. A crescente utilização dessa ferramenta evidencia sua importância na garantia de que as decisões políticas são fundamentadas em avaliações técnicas rigorosas e isentas, fortalecendo o controle social e o escrutínio das forças políticas. Os relatórios de auditoria, enquanto instrumentos públicos, contribuem para fortalecer o debate democrático ao permitir uma fiscalização mais eficaz por parte dos diferentes atores, promovendo maior visibilidade e transparência na gestão do setor público. Contudo, a recuperação da credibilidade da auditoria financeira, sobretudo após crises de confiança geradas por fraudes no setor bancário português, revela-se um tema de controvérsia entre os entrevistados, sendo evidente que esse processo ainda não está definitivamente consolidado. Apesar das medidas adotadas para mitigar esse ciclo de desconfiança, permanecem dúvidas acerca da eficácia das ações de fiscalização, sendo o fator temporal uma variável crucial, dado que a independência das declarações de auditoria é, em essência, uma condição que exige tempo, visibilidade e constância na prática. A independência do auditor revela-se, assim, elemento central, não só para assegurar a atuação profissional imparcial, mas também para reforçar a confiança do poder político na sua atuação. Os resultados indicam uma crescente compreensão por parte do poder político acerca da necessidade de garantir essa independência, especialmente face ao recente reforço regulamentar a nível europeu. Contudo, também se observa que, em determinadas circunstâncias, essa independência pode ser posta em dúvida ou desvalorizada, sobretudo quando interesses políticos entram em conflito com a autonomia do auditor. Assim, a salvaguarda dessa independência constitui uma responsabilidade do Estado, que deve assegurar a autonomia técnica e a imparcialidade das entidades de auditoria, conferindo-lhes independência e controle na execução de suas

funções, bem como na elaboração de relatórios confidenciais, elemento indispensável para o fortalecimento do sistema democrático e da transparência na gestão pública.

A segunda asserção, validada em 18,75%, apresenta uma veracidade relativamente significativa. A relação entre auditoria financeira e sociedade democrática revela-se um aspeto de grande relevância para a própria existência da auditoria. O reconhecimento, por parte do poder político, da importância e independência dos auditores confirma o papel central que a auditoria financeira desempenha na nossa sociedade democrática. Os escândalos de fraude no setor bancário português evidenciaram uma interdependência explícita entre auditores e clientes. Nesse cenário, o poder político assume um papel crucial na mudança de fatores de instabilidade e desacreditação da atividade. Respeitar a independência e a salvaguarda do auditor é uma exigência do poder político, que deve intensificar esforços para que esses princípios, que sustentam e conferem sentido à auditoria, não sejam desrespeitados, mantendo sua credibilidade e importância para a confiança pública.

A terceira asserção refere-se às perguntas oito e nove, cujo objetivo é verificar o reconhecimento, por parte do decisor político, do significado atribuído às reformas na auditoria financeira promovidas pela União Europeia. Das duas perguntas, uma foi validada. Quanto ao conhecimento acerca dos diplomas decorrentes dessa reforma, os resultados revelam um entendimento generalizado de desconhecimento por parte dos decisores políticos, embora haja consenso quanto à necessidade de implementação dessas alterações normativas. A falta de conhecimento desses diplomas é justificada pelo fato de que esses documentos só costumam ser estudados em momentos de necessidade, levando a uma compreensão genérica e abstrata das suas implicações, ao invés de um conhecimento aprofundado. Apesar dessas limitações, os entrevistados reconhecem que a reforma da auditoria foi um processo necessário, sobretudo perante as fragilidades evidenciadas nos anos anteriores, e que constitui uma mudança irreversível, capaz de restaurar a integridade, fiabilidade e independência dos auditores. Com uma taxa de validação de 12,5%, conclui-se que a veracidade dessa asserção é relativa. Assim, uma personalidade que ocupa cargo político sob influência da auditoria e que desconhece os diplomas reguladores demonstra uma preocupação legítima. Não se exige, evidentemente, um conhecimento técnico aprofundado, uma vez que essa não é a função do político, mas é fundamental que ele esteja familiarizado com as principais características desses diplomas. Deveria haver uma mudança de atitude por parte dos

decisores políticos, no sentido de acompanhar atualizações legislativas e normativas relacionadas ao seu cargo. Quanto à reforma da auditoria, ela foi considerada necessária e fundamental para reorganizar a atividade, embora ainda haja um longo caminho a percorrer para que seus princípios sejam plenamente alcançados.

Por fim, a quarta asserção, relacionada às perguntas finais da entrevista, buscava verificar a veracidade da afirmação de que a auditoria financeira pode auxiliar na gestão de instituições públicas e no processo de decisão política. Das seis perguntas, cinco foram validadas, enquanto uma não o foi. Os resultados indicam que a importância da auditoria financeira para o poder político é categórica, sendo reconhecida como uma ferramenta fundamental para melhorar a eficiência na gestão dos recursos públicos. Além disso, os dados revelam que as informações provenientes da auditoria são utilizadas no processo de tomada de decisão política, embora essa utilização nem sempre seja a mais adequada, devido à falta de sensibilidade técnica, ao oportunismo político e à possível instrumentalização da auditoria para fins de combate político. Essa distorção pode ocorrer, sobretudo em contextos de mudança de governo, quando há uma tentação de utilizar a auditoria como instrumento de contestação. Essa problemática reforça a necessidade de os auditores desempenharem seu papel com rigor e cuidado, de modo a evitar a instrumentalização do instrumento. Quanto ao futuro da auditoria financeira na vida política, há uma conclusão clara: seu papel tende a se consolidar e se tornar cada vez mais imprescindível, especialmente diante dos escândalos financeiros recentes e das suas consequências para a sociedade. A maior rigorosidade, transparência e integridade na gestão pública reforçar-se-ão, contribuindo para uma cultura política mais responsável, responsável e participativa.

A validação de 20,83% dessa última asserção indica sua relevância, embora ainda haja espaço para melhorias. O reconhecimento do papel da auditoria na gestão pública e no processo decisório revela-se fundamental, porém, há necessidade de uma mudança de mentalidade, de modo a evitar que a informação seja utilizada de forma inadequada ou instrumentalizada para fins políticos. Assim, o decisor político deve encarar os relatórios de auditoria como instrumentos de apoio à decisão, e não como ferramentas de combate político, preservando a nobreza e a integridade do exercício da atividade *politicus*.

Considerando o modelo de análise adotado, em que cada asserção possui o mesmo peso (25%), obteve-se o seguinte resultado:

Conclusão final = 8,33% (A1) + 18,75% (A2) + 12,5% (A3) + 20,83% (A4) = 60,42%.

Importa esclarecer que essa percentagem não visa quantificar os resultados de forma quantitativa, mas proporcionar uma percepção mais clara acerca do grau de validação das asserções, contribuindo para uma conclusão global consistente do estudo.

As múltiplas vertentes abordadas revelaram-se pertinentes para uma compreensão aprofundada da relação entre auditoria financeira e política. Ideias preconcebidas foram esclarecidas, e novas perspectivas emergiram ao longo da investigação. Destacaram-se algumas fraquezas e comportamentos menos adequados por parte de decisores políticos, como a falta de consciência técnica, o desconhecimento da legislação reguladora, comportamentos menos éticos e a usurpação da auditoria para fins de combate político. Essas questões merecem reflexão e ação por parte do poder político, que deve promover uma mudança de mentalidade e valorizar a importância da auditoria como instrumento de transparência e responsabilidade na gestão pública.

Apesar das limitações inerentes ao estudo, a evidência recolhida confirma que o poder político reconhece, de forma substancial, a importância da auditoria financeira para a sociedade democrática e para o processo de decisão política. Tal resultado reforça o papel da auditoria como instrumento de transparência e *accountability* na gestão pública. Como em qualquer campo em contínuo desenvolvimento, as dinâmicas entre política e auditoria financeira continuam a evoluir, e este estudo contribui para uma compreensão mais aprofundada dessa interação.

Conclui-se, assim, que o poder político reconhece de forma consistente o papel fundamental da auditoria financeira na consolidação da democracia e na legitimação do processo de decisão política. Os resultados indicam que a evolução dos últimos anos deve ser continuamente promovida, com vistas à melhoria das práticas institucionais, ao benefício coletivo e ao fortalecimento de uma cultura política mais responsável, transparente e participativa.

## **Limitações do estudo**

As limitações do presente estudo decorrem, em primeiro lugar, da sua especificidade temática, uma vez que a investigação se centrada na relação entre a auditoria financeira e a política, restringindo-se a um universo de personalidades de perfil muito específico, que se enquadrava no objeto de análise previamente definido. Esta delimitação, embora necessária para assegurar a coerência e a profundidade do estudo, restringiu a possibilidade de incluir um leque mais diversificado de personalidades políticas, o que poderia proporcionar uma compreensão mais abrangente e representativa do tema em causa.

Adicionalmente, a limitação temporal impediu a participação de personalidades políticas filiadas a partidos como o Chega, o Livre, o Partido Comunista Português, o Partido Pessoas-Animais-Natureza e o Juntos pelo Povo, impossibilitando uma análise que contemplasse a diversidade de perspetivas de todos os partidos com representação parlamentar na Assembleia da República. Para além disso, restringiu também a inclusão de personalidades que desempenham cargos em diferentes níveis da estrutura hierárquica do Estado português.

Embora tais restrições temporais sejam compreensíveis, dada a complexidade inerente à recolha e análise de dados, elas limitaram a abrangência do estudo e a profundidade da reflexão desenvolvida.

## **Investigações futuras**

Face à especificidade do presente estudo, vislumbram-se diversas possibilidades para investigações futuras que poderão ampliar o entendimento acerca da relação entre os decisores políticos e as práticas de auditoria. Uma linha de investigação promissora consiste na expansão do âmbito de análise para outras áreas de auditoria, nomeadamente a auditoria interna, cuja atuação apresenta particularidades e dinâmicas distintas, proporcionando uma compreensão mais aprofundada sobre as perceções e influências exercidas sobre gestores públicos e demais *stakeholders*.

Adicionalmente, uma vertente que pode ser considerada consiste na centralização do objeto de estudo numa única posição do Estado português, como, por exemplo, os Secretários de Estado. Tal abordagem permitiria uma análise mais pormenorizada e específica acerca das perceções, opiniões e experiências daqueles que ocupam cargos políticos de maior responsabilidade e influência direta na implementação e fiscalização das políticas públicas.

Outra direção relevante para futuras investigações refere-se à expansão do estudo para o contexto europeu, promovendo uma análise comparativa das perceções acerca da auditoria em diferentes países-membros da União Europeia. Essa abordagem facilitaria a compreensão das diferenças culturais, institucionais e jurídicas que impactam o entendimento e a valorização da auditoria financeira no âmbito da política europeia, contribuindo, ainda, para o desenvolvimento de práticas mais harmonizadas e eficazes ao nível supranacional.

Por fim, recomenda-se o alargamento da amostra, de modo a superar as limitações deste estudo, incluindo personalidades políticas de todos os partidos com representação na Assembleia da República e abrangendo os diversos níveis de cargos políticos na estrutura do Estado português. Tal ampliação incrementaria a diversidade de opiniões recolhidas, possibilitando uma recolha de dados mais robusta, representativa e generalizável, contribuindo, assim, para uma compreensão mais ampla e aprofundada do tema, bem como para o fortalecimento do corpo de conhecimento nesta área de estudo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

- Almeida, B. (2005). *Auditoria e sociedade: Diferenças de expectativas*. Publisher Team.
- Almeida, B. (2013). Independência do auditor em Portugal: O estudo teórico e empírico do remoteness gap. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10 (21), 161-164. doi: <http://dx.doi.org.br/10.5007/2175-8069.2013v10n21p159>
- Almeida, B. (2014). *Manual de auditoria financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. Escolar Editora.
- Almeida, B. (2022). *Manual de auditoria financeira: Uma análise integrada baseada no risco* (4ª ed.). Escolar Editora.
- Almeida, J. (2002). A auditoria legal na união europeia: Enquadramento, debate atual e perspetivas futuras. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13 (28), 29-38. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000100002>
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* (1ª ed.). Edições Sílabo.
- Amaral, D. (2014). *Uma introdução à política* (1ª ed.). Bertrand Editora.
- Andrade, J. (1998). *Introdução à economia*. Livraria Minerva Editora.
- Antão, A. Z., Tavares, A., Marques, J. P. & Alves S. (2015). *Normas internacionais de contabilidade adotadas na união europeia*. Áreas Editoras.
- Arnoletto, E. (2007). *Glosario de conceptos políticos usuales*. Ed. Eumed. <http://www.eumed.net/dices/listado.php?dic=3>
- Assembleia da República. (2009). *Comissão de inquérito sobre a situação que levou à nacionalização do BPN e sobre a supervisão bancária inerente*. Assembleia da República. [www.parlamento.pt/sites/COM/XLEG/CINBPNposRAR/Paginas/RelatoriosActividade.aspx](http://www.parlamento.pt/sites/COM/XLEG/CINBPNposRAR/Paginas/RelatoriosActividade.aspx)
- Banco Espírito Santo. (2014). *Relatório e contas intercalar consolidado e individual 1º semestre 2014*. Banco Espírito Santo. [www.bes.pt/Comunicados/20140901%20PCS51985.pdf](http://www.bes.pt/Comunicados/20140901%20PCS51985.pdf)
- Barrote, I. (2010). A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas. *Revisores e Auditores: Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, 51, 18-33. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/51/Auditoria.pdf>

- Bazerman, M. H., Morgan, Kinberly, Loeqenstein & George, F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38 (4). <http://www.cmu.edu/dietrich/sds/docs/loewenstein/ImpossAuditorIndep.pdf>.
- Beuselinck, C., Joos, P. & Der Meulen, S. V. (2007). *International earnings comparability*. Social Science Research Network.
- Bhattacharjee, A. (2012). *Social science research: Principles, methods, and practices*. University of South Florida.
- Boaventura, E. (2004). *Metodologia de pesquisa: Monografia, dissertação, tese*. Atlas.
- Burns, N. & Grove, S. (1987). *The practice of research, conduct, critique, and utilization*. Saunders.
- Canotilho, J. (2003). *Direito constitucional e teoria da constituição* (7ª ed.). Almedina.
- Carneiro, A. (2004). *Auditoria de sistemas de informação* (2ª ed. aumentada). Editora de Informática, Lda.
- Carvalho, M. (2010). *Manual de ciência política e sistemas políticos e constitucionais* (3ª ed. revista e atualizada - coleção direito). Editora Quid Juris.
- Comissão Europeia. (2010). *Livro Verde. Política de auditoria: Lições da crise* /\*COM/2010/0561 final\*/. CE. [http://www.infoeuropa.euroid.pt/opac/?func=service&doc\\_library=CIE01&doc\\_number=000045738&line\\_number=0002&func\\_code=WEB-FULL&service\\_type=MEDIA](http://www.infoeuropa.euroid.pt/opac/?func=service&doc_library=CIE01&doc_number=000045738&line_number=0002&func_code=WEB-FULL&service_type=MEDIA)
- Comissão Europeia. (2011, novembro 30). Restabelecer a confiança nas demonstrações financeiras: Comissão Europeia quer um mercado da auditoria de melhor qualidade, dinâmico e aberto. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-11-1480\\_pt.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_pt.htm)
- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. (2008). *Divulgação de decisão de contra-ordenação: Processo de contra-ordenação da CMVM n.º: 41/2008*. CMVM. [http://www.cmvm.pt/pt/Comunicados/ContraordenacoesECrimesContraOMercado/Documents/DivulgacaoCORDBCP\\_.pdf](http://www.cmvm.pt/pt/Comunicados/ContraordenacoesECrimesContraOMercado/Documents/DivulgacaoCORDBCP_.pdf)
- Costa, C. (2000). *Auditoria financeira - Teoria & prática* (7ª ed.). Rei dos Livros.
- Costa, C. (2010). *Auditoria financeira - Teoria & prática* (9ª ed.). Rei dos Livros.

Costa, C. (2014). *Auditoria financeira - Teoria & prática* (10ª ed.). Rei dos Livros.

Costa, C. (2017). *Auditoria financeira - Teoria & prática* (11ª ed.). Rei dos Livros.

Costa, J. (2015). A nova diretiva comunitária sobre auditoria: Implicações e perspectivas. *PricewaterhouseCoopers*. 1-39.

Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro de 2005. Jornal Oficial da União Europeia nº L 329. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>

Decisão 2008/627/CE da Comissão, de 29 de julho de 2008. Jornal Oficial da União Europeia nº L 202. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>

Decisão 716/2009/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de setembro de 2009. Jornal Oficial da União Europeia nº L 253. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>

Decreto-Lei nº 49381, de 15 de novembro. Diário da República nº 268/1969, Série I. Ministério da Justiça – Gabinete do Ministro. <https://www.dre.pt>

Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro. Diário da República nº 299/1979, Série I. Ministérios da Justiça e das Finanças. <https://www.dre.pt>

Decreto-Lei nº 262/86, de 02 de setembro. Diário da República nº 201/1986, Série I. Ministério da Justiça. <https://www.dre.pt>

Decreto-Lei nº 403/86, de 03 de dezembro. Diário da República nº 278/1986, Série I. Ministério da Justiça. <https://www.dre.pt>

Decreto-Lei nº 495/88, de 30 de dezembro. Diário da República nº 301/1988, Série I. Ministério das Finanças. <https://www.dre.pt>

Decreto-Lei 24/91, de 11 de janeiro. Diário da República nº 9/1991, Série I-A. Ministério das Finanças. <http://www.dre.pt>

Decreto-Lei 422-A/93, de 30 de dezembro. Diário da República nº 303/1993, Série I-A. Ministério da Justiça. <http://www.dre.pt>

Decreto-Lei nº 487/1999, de 16 de novembro. Diário da República nº 267/1999, Série I-A. Ministério das Finanças. <http://www.dre.pt>

- Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de março. Diário da República nº 63/2006, Série I-A.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública e da Justiça. <http://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de novembro. Diário da República nº 226/2008, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <http://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 225/2008, de 20 de novembro. Diário da República nº 226/2008, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <http://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 142/2009, de 16 de junho. Diário da República nº 114/2009, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <https://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho. Diário da República nº 133/2009, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <https://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 185/2009, de 12 de agosto. Diário da República nº 155/2009, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <http://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 71/2010, de 18 de junho. Diário da República nº 117/2010, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <http://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 36-A/2011, de 09 de março. Diário da República nº 48/2011, Série I.  
Ministério das Finanças e da Administração Pública. <http://www.dre.pt>
- Decreto-Lei nº 98/2015, de 02 de junho. Diário da República nº 106/2015, Série I.  
Ministério das Finanças. <https://www.dre.pt>
- Deloitte. (2020). *Audit of the future: Survey results* | Deloitte US. Deloitte United States.  
<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/the-future-of-audit-survey-andinnovation-report.html>
- Dias, A., Rodríguez, M. & Álvarez-Santullano, M. (2010). Expectativas sobre la regulación de la independencia del auditor em el processo de fortalecimiento de la auditoría. Implicaciones para España y Portugal. *Libro de resúmenes da jornadas hispano lusas de gestión científica febrero*,1-31.  
<http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/5075>
- Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1987. Jornal Oficial da União Europeia nº L 222. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>

- Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de julho de 1983. Jornal Oficial da União Europeia nº L 193. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984. Jornal Oficial da União Europeia nº L 126. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006. Jornal Oficial da União Europeia nº L 157. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Diretiva 2008/30/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de março de 2008. Jornal Oficial da União Europeia nº L 81. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 junho de 2013. Jornal Oficial da União Europeia nº L 182. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. Jornal Oficial da União Europeia nº L 158. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Duverger, M (1974). *Introdução à política*. Editorial Estúdios Cor.
- Ezrow, N., & Frantz, E. (2011). *Dictators and dictatorships: Understanding authoritarian regimes and their leaders*. Bloomsbury Academic.
- Federation of European Accountants. (2016). *FEE discussion paper - Pursuing a strategic debate: The future of audit and assurance*. FEE. [http://www.fee.be/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1557&Itemid=106&lang=en](http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=1557&Itemid=106&lang=en)
- Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa* (2ª ed.). Bookman.
- Fortin, M. (1999). *O processo de investigação: Da conceção à realização* (2ª ed.). Lusociência.

- Freire, M. (2006). A revisão da 8ª diretiva. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, 25, 94-103. <http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Pages/CadernoN25.aspx?v=>
- Gepp, A., Linnenluecke, M., O'Neill, T. & Smith, T. (2018). Big data techniques in auditing research and practice: Current trends and future opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 40, 102-115. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.05.003>
- Gomes, E. (2014). A importância do controlo interno no planeamento de auditoria. *Revisores e Auditores: Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, 64, 8-31. [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=462](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=462)
- Gomes, J. (2006). A Fiscalização externa das sociedades comerciais e a independência dos auditores. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, 24, 180-216. <http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Pages/CadernoN24.aspx?v=>
- 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 e Auditores: Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, 52, 12-21. [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=307](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=307)
- Haller, A. (2002). Financial accounting developments in the European Union: Past events and future prospects. *The European Accounting Review*, 11, 153-190. doi:10.1080/09638180220124770
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). *International standard on auditing 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. IAASB. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). *International standard on auditing 240: The auditor's responsibilities to fraud in an audit of financial statements*. IAASB. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

- International Ethics Standards Board for Accountants. (2015). *Handbook of the code of ethics for professional accountants*. IESBA. <http://www.ethicsboard.org/iesba-code>
- International Federation of Accountants. (2018). *Blockchain: Impact on business, finance and accounting*. IFAC. <https://www.ifac.org/publications/blockchain-impact-business-finance-and-accounting>
- Instituto Português de Auditoria Interna. (2017). *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. IPAI. [https://www.ipai.pt/media/begj4zxv/ippf\\_normas\\_2017.pdf](https://www.ipai.pt/media/begj4zxv/ippf_normas_2017.pdf)
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. (2020). *ISSAI 200: Financial audit principles*. INTOSAI <https://www.issai.org>
- Johnstone, K., Gramling, A. & Rittenberg, L. (2014). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit* (9th ed.). International Edition. South-Western. Cengage learning.
- Ketele, J. & Roegiers, X. (1999). *Metodologia da recolha de dados*. Instituto Piaget.
- Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60 (2), 202-211.
- Knechel, W. (2001). *Auditing: Assurance & risk* (2nd ed.). South-Western College Publishing.
- Lei nº 98/97, de 26 de agosto. Diário da República nº 196/1997, Serie I-A. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 37/2003, de 22 de agosto. Diário da República nº 193/2003, Série I-A. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei Constitucional nº 1/2005, de 12 de agosto. Diário da República nº 155/2005, Série I-A. Assembleia da República. <https://dre.pt>
- Lei nº 36/2008, de 4 de agosto. Diário da República nº 149/2008, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 73/2013, de 03 de setembro. Diário da República nº 169/2013, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>

- Lei nº 119/2015, de 31 de agosto. Diário da República nº 169/2015, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 140/2015, de 07 de setembro. Diário da República nº 174/2015, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 148/2015, de 09 de setembro. Diário da República nº 176/2015, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 35/2018, de 20 de julho. Diário da República nº 139/2018, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 71/2018, de 31 de dezembro. Diário da República nº 251/2018, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 99/2021, de 31 de dezembro. Diário da República nº253/2021, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 99-A/2021, de 31 de dezembro. Diário da República nº253/2021, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Lei nº 79/2023, de 20 de dezembro. Diário da República nº244/2023, Série I. Assembleia da República. <https://www.dre.pt>
- Liu, M., Wu, K., & Xu, J. (2019). How will blockchain technology impact auditing and accounting: Permissionless versus permissioned blockchain. *Current Issues in Auditing*, 13(2), A19-A29. <https://doi.org/10.2308/ciia-52540>
- Livesey, C. (2006). The relationship between positivism, interpretivism and sociological research methods. *Sociology Central*. [www.sociology.org.uk](http://www.sociology.org.uk)
- Locke, J. (1999). *Ensaio sobre a verdadeira origem extensão e fim do governo civil*. Edições 70.
- Lopes, A. (2010). *Noções de teoria geral do estado - Roteiro de estudos*. Escola Superior Dom Helder Câmara. <http://www.domtotal.com/direito/uploads/pdf/1627aa4f30ef0e7c1b149fccd97700c2.pdf>

- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150, 119751. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>
- Mateus, A. (1977). *A política e as palavras*. Editorial Caminho.
- Mazars. (2014). *Guia da reforma europeia de auditoria: Um novo ambiente para as EIP ("PIE") e respetivos auditores na europa*. <http://www.mazars.pt/Home/Noticias/Publicacoes/Reforma-Europeia-de-Auditoria/Guia-da-Reforma-Europeia-de-Auditoria>
- Mendonça, M., Costa, F., Galdi, F. & Funchal, B. (2010). O impacto da lei sarbanes-oxley (SOX) na qualidade do lucro das empresas brasileiras que mitiram ADRs. *Revista Contabilidade & Finanças*, 21 (52), 3-4. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772010000100004>.
- Miles, M & Huberman, A. (1994). *Qualitative data analysis* (2nd ed.). Sage Publications.
- Miranda, J. (1988). *Manual de direito constitucional - Tomo I* (3ª ed.). Coimbra Editora.
- Miranda, J. (2004). *Manual de direito constitucional - Tomo III* (5ª ed. revista e atualizada). Coimbra Editora.
- Moffitt, K., Rozario, A. & Vasarhelyi, M. (2018). Robotic process automation for auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 1-10. <https://doi.org/10.2308/jeta-10589>
- Moizer, P. (1997). Auditor reputation: The international empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 1, 61-74.
- Morais, C. (2014). Investigação: Do problema aos resultados. *Instituto politécnico de Bragança*. [https://scholar.google.pt/citations?view\\_op=view\\_citation&hl=pt-PT&user=MSHAatsAAAAJ&cstart=60&citation\\_for\\_view=MSHAatsAAAAJ:SeFeTyx0c\\_EC](https://scholar.google.pt/citations?view_op=view_citation&hl=pt-PT&user=MSHAatsAAAAJ&cstart=60&citation_for_view=MSHAatsAAAAJ:SeFeTyx0c_EC)
- Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria interna - Função e processo* (3.ª ed.). Áreas Editora.

- Munoko, I., Brown-Libur, H. & Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. *Journal of Business Ethics*, 167(2), 209-234. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04407-1>
- Nabais, C. (1993). *Noções práticas de auditoria* (2ª ed.). Editorial Presença.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). *Código de ética dos revisores oficiais de contas*. OROC.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2014). Em Foco: Diretiva da união europeia (UE) relativa à revisão legal de contas individuais e consolidadas e regulamento da UE relativa à revisão legal de contas das entidades de interesse público. *Revisores e Auditores: Revista da Ordem dos Revisores oficiais de Contas*, 65, 3-13. [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=471](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=471)
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2003). *Principles of external auditing* (2nd ed.). John Wiley & Sons, Ltd.
- Prélot, M. (1974). *A Ciência política actual*. Livraria Bertrand.
- Presidência da República Portuguesa. (2016, setembro 16). Presidente da República no encerramento do congresso dos revisores oficiais de contas. <http://www.presidencia.pt/?idc=10&idi=114456>
- Public Law 107-204 - Sarbanes-Oxley Act - July 30, 2002. United States of America: US Government Publishing Office. <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-107publ204/content-detail.html>
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1992). *Manual de investigação em ciências sociais – Trajectos*. Grávida Publicações.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1998). *Manual de investigação em ciências sociais* (2ª ed.). Grávida Publicações.
- Rawls, J. (1997). *Political liberalism* (1st ed.). Editorial Presença.
- Recomendação 2001/256/CE da Comissão, de 15 de novembro de 2000. Jornal Oficial da União Europeia nº L 91. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Recomendação 2002/590/CE da Comissão, de 16 de maio de 2002. Jornal Oficial da União Europeia nº L 191. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>

- Recomendação 2008/362/CE da Comissão, de 6 de maio de 2008. Jornal Oficial da União Europeia nº L 120. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Recomendação 2008/473/CE da Comissão, de 5 de junho de 2008. Jornal Oficial da União Europeia nº L 162. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Regulamento 258/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014. Jornal Oficial da União Europeia nº L 105. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. Jornal Oficial da União Europeia nº L 158. <http://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html?locale=pt>
- Reis, J. (2008). *Revisão e auditoria às contas intervenções do bastonário*. Edições Almedina.
- Russell, J. (2013). *The ASQ auditing handbook: Principles, implementation, and use*. (4th ed.). American Society for Quality.
- Schandl, C. W. (1978). *Theory of auditing*. Scholars Book.
- Scruton, R. (2010). *Breve história da filosofia moderna* (1ª ed.). Guerra & Paz Editores.
- Silva, A. (2000). *Auditoria do management público*. Universidade Autónoma de Lisboa.
- Silva, E. (2013). As metodologias qualitativas de investigação nas ciências sociais. *Revista Angolana de Sociologia*, 12, 77-99. doi: 10.4000/ras.740
- Silvestre, H. & Araújo, J. (2012). *Metodologia para a investigação social*. Escolar Editora.
- Smith, S. (2020). *Blockchain, artificial intelligence and financial services: Implications and applications for finance and accounting professionals*. Springer.
- Sousa, M. & Baptista, C. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios – Segundo bolonha*. Pactor.
- Souza, F. & Souza, D. (2011). Formular questões de investigação no contexto do corpus latente na internet. *Internet Latent Corpus Journal*, 2 (1), 2-5. <http://revistas.ua.pt/index.php/ilcj/issue/view/110>

Taylor, D. & Glezen, G. (1997). *Auditing, study guide: An assertions approach* (7th ed.). John Wiley & Sons, Inc.

Tribunal de Contas de Portugal. (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos* (Vol. I). TCP.

Vicente, I. (2010, 2 de dezembro). BPN: Auditores debaixo de fogo. *Expresso*.  
<http://expresso.sapo.pt/economia/bpn-auditores-debaixo-de-fogo=f618946>

Wells, J.T. (2009). *Manual da fraude na empresa: Prevenção e deteção* (2ª ed.). Edições Almedina.

Woolf, E. (1997). *Auditing today* (6ª th). Prentice Hall.



## Apêndice I - Guião da entrevista





## **Apresentação**

**Instituição:** Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

**Curso:** Mestrado em Auditoria

**Nome do aluno:** Carlos Manuel da Silva Pereira Pinheiro de Pinho

**Contactos:**

**Telemóvel:**

**Correio eletrónico:** ccarlospinho@gmail.com

---

## **Informações**

A entrevista realiza-se no âmbito da Dissertação de Mestrado em Auditoria lecionado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

É garantido ao entrevistado a confidencialidade da informação transmitida, sendo o seu conteúdo utilizado apenas na investigação académica a realizar.

A colaboração do entrevistado é fundamental para o desenvolvimento do estudo e para a prossecução dos objetivos a atingir.

Com a respetiva autorização, pretende-se que seja feita a gravação áudio da entrevista, permitindo o registo da informação recolhida da forma mais adequada e assegurar a correta transcrição dos dados.

A entrevista deverá realizar-se apenas com a presença do aluno e do entrevistado.



## **Guião da entrevista no âmbito da Dissertação de Mestrado em Auditoria**

**Entrevistado:**

**Dia da entrevista:**

**Hora/Duração da entrevista:**

**Local da entrevista:**

**Meio de Comunicação:**

### **Perguntas**

**Pergunta 1:** Ao analisar e avaliar um relatório de auditoria financeira ou a uma certificação legal de contas, o decisor político tem consciência técnica das fases do processo e das limitações de uma auditoria financeira?

**Pergunta 2:** O decisor político no desempenho das suas funções consegue identificar a necessidade da realização de uma auditoria financeira?

**Pergunta 3:** Quando um decisor político analisa um relatório de auditoria financeira ou uma certificação legal de contas, tem por norma fazer uma avaliação técnica do documento?

**Pergunta 4:** O poder político considera a auditoria financeira uma peça importante na construção de uma sociedade democrática?

**Pergunta 5:** Para o poder político, depois das fraudes que ocorreram no setor bancário português, a credibilidade da auditoria financeira tem sido recuperada perante a sociedade democrática?

**Pergunta 6:** O poder político considera a independência profissional do auditor um contributo para a sua credibilidade perante a sociedade democrática?

**Pergunta 7:** O decisor político, por norma, dá a devida importância à salvaguarda da independência dos auditores?

**Pergunta 8:** A maioria dos decisores políticos conhece quais são os atos legislativos europeus emitidos pela União Europeia no âmbito da reforma da auditoria?

**Pergunta 9:** A reforma da auditoria implementada pela União Europeia era um processo necessário?

**Pergunta 10:** A auditoria financeira é importante para o poder político?

**Pergunta 11:** A auditoria financeira pode ajudar na gestão de uma instituição pública?

**Pergunta 12:** O decisor político costuma utilizar as informações que a auditoria financeira disponibiliza no processo de decisão política?

**Pergunta 13:** O poder político utiliza de forma correta a informação disponibilizada pela auditoria financeira?

**Pergunta 14:** Pode o objetivo de uma auditoria financeira ser distorcido e transformado num mero instrumento de combate político?

**Pergunta 15:** Futuramente a auditoria financeira poderá ter um maior relevo na vida política?

**Obrigado!**