

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



ISCAL

ESTUDO DAS PRINCIPAIS ÁREAS
DAS RECOMENDAÇÕES DE
AUDITORIA NO ÂMBITO DA
FISCALIZAÇÃO SUCESSIVA DO
TRIBUNAL DE CONTAS
(2014 A 2021)

Carlos Miguel de Andrade Pessoa

Constituição do Júri:

Presidente: Professora Doutora Alexandra Domingos

Vogal: Professor Doutor Paulo Jorge Nogueira Costa

Vogal: Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, fevereiro de 2023

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

ESTUDO DAS PRINCIPAIS ÁREAS
DAS RECOMENDAÇÕES DE
AUDITORIA NO ÂMBITO DA
FISCALIZAÇÃO SUCESSIVA DO
TRIBUNAL DE CONTAS

(2014 A 2021)

Carlos Miguel de Andrade Pessoa

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Paula Gomes dos Santos, da área científica de Contabilidade e Auditoria, e da Professora Doutora Carla Martinho, da área científica de Matemática.

Constituição do Júri:

Presidente: Professora Doutora Alexandra Domingos

Vogal: Professor Doutor Paulo Jorge Nogueira Costa

Vogal: Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, fevereiro de 2023

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio - a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor - constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

Dedico esta dissertação à minha família, aos meus pais e à memória dos meus avós.

Epígrafe

«O controlo e a avaliação permitem a melhor prestação de contas, evitando que se permaneça nas trevas, ignorante, e se viva apenas o dia que passa...»

Johann Wolfgang von Goethe

«O que segue a justiça e a bondade achará a vida, a justiça e a honra.»

Provérbios, 21:21

Agradecimentos

Em especial agradeço às Professoras Doutoras Paula Gomes dos Santos e Carla Martinho, por todo o apoio, disponibilidade e estímulo sempre demonstrados, assim como pela orientação, doutos conselhos e sugestões, absolutamente fundamentais para a elaboração desta dissertação.

Agradeço à minha mulher Anabela e aos meus filhos Francisco e Vasco por todo o apoio, motivação e incentivo que sempre me transmitiram, bem como pela sua paciência, compreensão e sacrifícios que tiveram de suportar em momentos muito difíceis.

Agradeço aos meus pais por todo o incentivo e confiança que recebi, e pelos valores e princípios pelos quais me educaram e dos quais me orgulho. Aos meus avós que sempre acreditaram em mim, onde quer que estejam, estarão para sempre no meu coração.

Agradeço a Deus pelo dom e milagre que é a vida.

RESUMO

As instituições superiores de controlo fornecem uma importante contribuição para a *accountability* ao exercerem a sua função de controlo financeiro público. Em Portugal é o Tribunal de Contas que desempenha esse controlo, sendo os relatórios de auditoria um dos produtos da fiscalização sucessiva exercida por essa instituição, os quais podem incluir recomendações para diversos destinatários, com vista à prevenção de ilegalidades e de desperdício de recursos públicos, à melhoria da *accountability* e, conseqüentemente, à melhoria da gestão pública. A presente dissertação versa o estudo das recomendações desses relatórios de auditoria, no período de 2014 a 2021. Através de um estudo empírico, no qual foi aplicada uma metodologia mista (qualitativa e quantitativa), identificaram-se as principais áreas de recomendações destes relatórios de auditoria, tendo-se ainda concluído da existência de diferenças entre essas mesmas áreas, não só globalmente, mas também ao nível da tipologia de auditoria, da localização geográfica da entidade auditada, do tipo de sector público e da classificação das funções de governo. Concluiu-se ainda que, a atuação do Tribunal de Contas tende a estar em consonância com a tendência internacional, enfatizando na auditoria pública aspetos relacionados com a economia, eficiência e eficácia da gestão pública, numa perspetiva de *value for money*. Esta dissertação contribui para o conhecimento da *accountability* da governação pública em Portugal, através do estudo das recomendações dos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, no âmbito da fiscalização sucessiva, contribuindo ainda, com pistas para eventuais investigações futuras na área da auditoria pública em Portugal.

Palavras-chave: *Accountability*, Auditoria Pública, Controlo Financeiro Externo, Gestão Pública

ABSTRACT

Supreme audit institutions provide an important contribution to accountability by exercising their public financial control function. In Portugal, it is the Court of Auditors that performs this control, with audit reports being one of the products of the successive inspection carried out by that institution, which may include recommendations for various recipients, in order to prevent illegalities and the waste of public resources, the improvement of accountability and, consequently, the improvement of public management. This dissertation deals with the study of the recommendations of these audit reports in the period from 2014 to 2021. Through an empirical study, in which a mixed methodology (qualitative and quantitative) was applied, the main areas of recommendations of these audit reports were identified, having also concluded that there are differences between these same areas, not only globally, but also in terms of the type of audit, the geographic location of the audited entity, the type of public sector and the classification of government functions. It was also concluded that the performance of the Court of Auditors tends to be in line with the international trend, emphasizing in public audit aspects related to the economy, efficiency, and effectiveness of public management, in a value for money perspective. This study contributes to knowledge about a relatively unexplored topic, the recommendations of the audit reports of the Court of Auditors, within the scope of successive inspection, contributing with clues for possible future investigations in the area of public auditing in Portugal.

Keywords: Accountability, Public Audit, External Financial Control, Public Management

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 1 |
| 1.1. Enquadramento | 1 |
| 1.2. Objetivo e metodologia de investigação | 3 |
| 1.3. Estrutura da dissertação | 4 |
| 2. REVISÃO TEÓRICA..... | 5 |
| 2.1. A evolução e os desafios da Administração Pública | 5 |
| 2.2. A <i>accountability</i> no sector público | 9 |
| 2.3. O Tribunal de Contas..... | 16 |
| 2.3.1. O controlo financeiro público..... | 17 |
| 2.3.2. A organização e atividade..... | 22 |
| 2.3.3. A tipologia de auditorias | 29 |
| 2.3.4. As fases do processo de auditoria | 33 |
| 2.3.5. As recomendações dos relatórios de auditoria..... | 36 |
| 2.3.6. As principais áreas de recomendações | 39 |
| 3. ESTUDO EMPÍRICO..... | 47 |
| 3.1. Questão de investigação, objetivos e metodologia..... | 47 |
| 3.2. Análise e discussão de resultados | 48 |
| 3.2.1. Áreas de recomendações de auditoria..... | 50 |
| 3.2.2. Diferenças nas áreas de recomendações de auditoria..... | 54 |
| 4. CONCLUSÃO | 72 |
| 4.1. Conclusões | 72 |
| 4.2. Limitações ao estudo e investigações futuras | 76 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 77 |

Índice de Quadros

| | |
|--|----|
| Quadro 2.1. Normativo aplicável nas auditorias do TC | 29 |
| Quadro 2.2. Caracterização da tipologia de auditorias realizadas pelo TC..... | 32 |

Índice de Tabelas

| | |
|--|----|
| Tabela 2.1. Atividade do TC no âmbito da fiscalização sucessiva (2020 e 2021)..... | 26 |
| Tabela 3.1. Distribuição de relatórios de auditoria, EDCR e de recomendações (2014 a 2021) | 49 |
| Tabela 3.2. Distribuição das recomendações dos relatórios de auditoria por área..... | 51 |
| Tabela 3.3. Distribuição das recomendações por área (2014 a 2021)..... | 52 |
| Tabela 3.4. Distribuição das recomendações e relatórios de auditoria por tipologia de auditoria | 54 |
| Tabela 3.5. Distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria | 55 |
| Tabela 3.6. Distribuição das recomendações, relatórios de auditoria e média por relatório de auditoria por localização geográfica..... | 58 |
| Tabela 3.7. Distribuição das recomendações por área e localização geográfica | 59 |
| Tabela 3.8. Distribuição das recomendações, relatórios de auditoria e média por relatório de auditoria por tipo de sector público | 61 |
| Tabela 3.9. Distribuição das recomendações por área e tipo de sector público | 62 |
| Tabela 3.10. Distribuição das recomendações e relatórios de auditoria por classificação COFOG | 64 |
| Tabela 3.11. Distribuição das recomendações por área e classificação COFOG | 66 |
| Tabela 3.12. Peso relativo das recomendações por área de recomendações e classificação COFOG | 69 |

Índice de Gráficos

| | |
|---|----|
| Gráfico 3.1. Média anual de recomendações por relatório de auditoria (2014 a 2021) | 50 |
| Gráfico 3.2. Número de recomendações por área (2014 a 2021)..... | 52 |
| Gráfico 3.3. Média de recomendações por área e por relatório de auditoria (2014 a 2021)..... | 53 |
| Gráfico 3.4. Número de recomendações por área e tipologia de relatório de auditoria | 56 |
| Gráfico 3.5. Peso relativo das recomendações por área e tipologia de auditoria | 56 |
| Gráfico 3.6. Peso relativo das recomendações por área e localização geográfica | 59 |
| Gráfico 3.7. Peso relativo das recomendações por área e tipo de sector público | 63 |

| | |
|---|----|
| Gráfico 3.8. Média de recomendações por relatório de auditoria e classificação COFOG | 65 |
| Gráfico 3.9. Peso relativo das recomendações por área de recomendações e classificação COFOG | 69 |

Índice de Figuras

| | |
|---|----|
| Figura 2.1 Sistema de Controlo das Finanças Públicas | 20 |
| Figura 2.2. Normas da INTOSAI | 28 |
| Figura 2.3. Auditoria financeira | 30 |
| Figura 2.4. Auditoria de resultados | 31 |
| Figura 2.5. Auditoria de conformidade | 32 |
| Figura 2.6. Fases do processo de auditoria no TC | 34 |

Lista de Siglas

AP – Administração Pública

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

COFOG – *Classification of the functions of government*

CRP – Constituição da República Portuguesa

CFP – Conselho de Finanças Públicas

EDCR – Entidades destinatárias com recomendações

EUROSAI – *European Organization of Supreme Audit Institutions*

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

ISA – *International Standards on Auditing*

ISC – Instituição Superior de Controlo

ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

NPG – *New Public Governance*

NPM – *New Public Management*

NPS – *New Public Service*

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

PCGE – Parecer sobre a Conta Geral do Estado

PGA – Plano Global de Auditoria

RA – Região Autónoma

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado

RTC – Regulamento do Tribunal de Contas

SCIAFE – Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

SPA – Sector Público Administrativo

SPE – Sector Público Empresarial

TC – Tribunal de Contas

TCE – Tribunal de Contas Europeu

UE – União Europeia

UNGA – *United Nations General Assembly*

VEC – Verificação Externa de Contas

VIC – Verificação Interna de Contas

1. INTRODUÇÃO

No presente capítulo é feito um enquadramento do tema da dissertação, sendo também apresentado o objetivo do estudo, a metodologia utilizada e a estrutura da dissertação.

1.1. Enquadramento

A Administração Pública (AP) tem sofrido, ao longo das últimas décadas, alterações sem precedentes como resposta à evolução das necessidades dos cidadãos. As mudanças têm sido estruturais e transversais à AP, com impactos significativos na gestão, tendo sido enfatizada a *accountability* e a transparência das políticas públicas e da utilização dos recursos públicos. Os cidadãos exigem cada vez mais conhecer o destino dado ao dinheiro dos seus impostos e da sua correta e adequada utilização em benefício da sociedade (Almquist, Grossi, van Helden & Reichard, 2013).

No sector público a *accountability* impõe distintos modos de prestação de contas, extravasando os aspetos meramente financeiros, e abrangendo diversas dimensões, sendo um conceito complexo (Gherardi, Linsalata, Gagliardo & Orelli, 2021).

A *accountability* no sector público torna-se, ainda, mais interessante ao se considerarem as profundas mudanças de paradigma na gestão pública e na contabilidade que foram ocorrendo ao longo do tempo (Almquist *et al.*, 2013). Essas alterações conduziram ao aparecimento sucessivo de diferentes teorias da AP, tendo Xu, Sun e Si (2015) identificado teorias, desde a AP clássica, com origem no século XIX, à *New Public Management* (NPM) do final dos anos 70 do século passado, passando pelo *New Public Service* (NPS) dos anos 90 do século passado, até à *New Public Governance* (NPG), sendo esta a mais recente.

Nesta evolução verificou-se que a AP foi, paulatinamente, deixando de trabalhar sobre si própria, centrando-se nas necessidades dos cidadãos e abrindo-se cada vez mais ao exterior, dado um maior enfoque nas exigências de prestação de contas, responsabilização e transparência (Pyun & Gamassou, 2018).

Interessa aos cidadãos conhecer, não só se a utilização do erário público foi corretamente efetuada nos termos legais, mas igualmente saber se a sua gestão, originou o retorno esperado e beneficiou a sociedade como um todo. A *accountability* possibilita a satisfação desta necessidade, demonstrando os resultados das políticas públicas implementadas, a ética e legalidade dos

gestores públicos, bem como, a utilização e aplicação dos impostos pagos pelos contribuintes de forma transparente (Alves, 2013).

O controlo financeiro dos recursos públicos é uma missão das instituições superiores de controlo (ISC), às quais a *United Nations General Assembly* (UNGA) (2011) reconheceu a sua relevância no estímulo e promoção da *accountability*, eficiência, eficácia e transparência da AP, assim como o seu importante contributo para o desenvolvimento dos Estados.

O Tribunal de Contas (TC) é a ISC portuguesa, sendo reconhecido na Constituição da República Portuguesa (CRP) como um órgão supremo para fiscalizar a legalidade dos dispêndios públicos e julgar as contas que a Lei obrigar submeter-lhe (artigo 214.º). Esta disposição constitucional foi concretizada pela Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), a qual estabeleceu que, independentemente da sua natureza jurídica, as entidades responsáveis pela gestão dos dinheiros ou valores públicos ficam subjugadas ao poder de controlo financeiro do TC.

A LOPTC definiu distintos tipos de controlo financeiro tendo em consideração o momento da sua realização: fiscalização prévia (*ex-ante*, que ocorre em momento anterior ao ato gerador de despesa), fiscalização concomitante (que acompanha a execução desse ato), e a fiscalização sucessiva (*ex-post*, que é exercida após a ocorrência da execução financeira).

No domínio da fiscalização sucessiva, o TC efetua a verificação das contas das entidades sujeitas ao seu controlo, avaliando os sistemas de controlo interno, efetuando a avaliação da conformidade legal, da economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira (artigo 50.º da LOPTC). Estas ações são devidamente programadas pelo TC, tendo em consideração diversos fatores, sendo desenvolvidas de diversas formas e dando origem a: Pareceres, Verificações Externas de Contas (VEC), Verificações Internas de Contas (VIC) e relatórios de auditoria.

Os relatórios de auditoria refletem as observações de auditoria e as conclusões alcançadas, sendo ainda formuladas recomendações, que se destinam, entre outros, a colmatar erros e falhas identificadas ou à melhoria de processos e procedimentos existentes. O Tribunal de Contas Europeu (TCE) (2019) reconhece que as recomendações têm grande relevância no relatório de auditoria das ISC, dando aos gestores e responsáveis públicos importantes orientações para a melhoria da eficácia, eficiência e economia da despesa pública e da conformidade legal. A este propósito, Tavares (2014) refere que as recomendações pretendem garantir, salvaguardar e contribuir para a melhoria da *performance* da atividade administrativa e financeira pública.

O estudo das recomendações dos relatórios de auditoria no âmbito da fiscalização sucessiva do TC assume, assim, particular importância no domínio da gestão pública.

1.2. Objetivo e metodologia de investigação

No domínio do exercício da sua missão de controlo financeiro, o TC emite diversos documentos no âmbito da fiscalização sucessiva, onde se incluem os relatórios de auditoria. Nesses documentos constam as situações a ser melhoradoras ou relativas a fragilidades identificadas no decurso da ação de controlo. Estas constatações fundamentam as recomendações também inseridas nesses documentos, que se caracterizam por possuir diferentes naturezas e dão orientações quanto aos passos a seguir para colmatar as insuficiências detetadas, devendo ser acolhidas e implementadas pelos seus destinatários, com vista à melhoria da gestão pública.

Desta forma, é relevante o estudo dessas recomendações e contribuir para o conhecimento dessa realidade, sendo o objetivo geral da dissertação estudar as principais áreas das recomendações dos relatórios de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC. Para o estudo pretendeu-se abranger um período temporal suficientemente significativo para se observar a eventual existência de tendências, sendo que, o ano de 2014 correspondeu ao primeiro ano de vigência de um Plano Trienal (de Fiscalização) do TC (2014-2016). O facto de os relatórios de auditoria da fiscalização sucessiva do TC abrangerem diferentes tipologias de auditoria, ao contrário do que acontece com os Pareceres, VEC e VIC, e serem, em regra, dirigidos a uma única entidade, justificaram a sua escolha como objeto de estudo.

A organização e sistematização da caracterização e categorização destas recomendações proporciona uma panorâmica das melhorias a serem observadas pelas diversas entidades, constatando-se as áreas e a tipologia de entidades mais predispostas a recomendações e, por conseguinte, com maior risco e com maior vulnerabilidade à ocorrência de desconformidades com impactos na gestão dos recursos públicos.

Com a presente dissertação, pretende-se responder à seguinte questão de investigação: **Quais as principais áreas das recomendações de auditoria, de 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC?**

Para responder a esta questão procedeu-se à identificação das áreas com maior incidência de recomendações de auditoria e sua evolução, e do estudo da existência de eventuais diferenças nas áreas de recomendações de auditoria identificadas por: tipologia de auditoria, localização geográfica, tipo de sector público e por classificação das funções de governo.

Para o efeito foi adotada uma metodologia de investigação de natureza mista. Numa primeira fase do estudo empírico, foi adotada uma metodologia qualitativa, através de uma análise

documental, baseando-se na recolha manual, organização, catalogação e classificação da informação. Numa segunda fase, foi aplicada uma metodologia quantitativa, através de uma análise estatística, com o devido tratamento e análise de dados, e respetiva interpretação e discussão de resultados.

Os trabalhos de investigação existentes sobre o TC abordam matérias mais generalistas ou tratam de aspetos legais concretos da sua atuação (Gomes, 2021; Felizardo, 2020; Plicas, 2019; Rocha, 2018; Lopes, 2017; Almeida, 2017; Carvalho, 2016; Monteiro, 2015; Matos, 2015; Costa, 2012; Gaspar, 2011; Jorge, 2011). A presente dissertação circunscreve-se a uma parte da fiscalização sucessiva exercida pelo TC e pretende contribuir para o conhecimento científico no âmbito das recomendações dos relatórios de auditoria do TC, pautando-se pela originalidade e atualidade do tema.

1.3. Estrutura da dissertação

A presente dissertação é composta por quatro capítulos. No primeiro capítulo é efetuada uma introdução ao tema, sendo enunciado o objetivo a alcançar e a metodologia utilizada no estudo. No segundo capítulo é efetuada uma revisão teórica sobre o estado da arte dos novos desafios da AP, assim como da *accountability* e governação pública. Será também abordado neste capítulo do papel do TC como ISC, nomeadamente a sua atividade e tipologias de controlo que tem à sua disposição, assim como a identificação das principais áreas das recomendações dos seus relatórios de auditoria, no âmbito da fiscalização sucessiva.

O estudo empírico é apresentado no terceiro capítulo, onde são elencados os objetivos de investigação, a metodologia utilizada, o universo estudado, assim como os dados recolhidos dos relatórios de auditoria nos diversos anos, sob diferentes dimensões, como sejam: a área de recomendação; a tipologia de auditoria; a natureza de entidade auditada; entre outros. Neste capítulo são ainda apresentados os resultados obtidos e a respetiva análise e discussão. O quarto capítulo destina-se às conclusões do estudo efetuado, sendo indicadas as limitações e as propostas para investigações futuras.

2. REVISÃO TEÓRICA

Neste capítulo é efetuada a revisão teórica do tema deste trabalho, abordando-se as mudanças de paradigma na AP ocorridas ao longo do tempo, e o seu contributo para o incremento da *accountability* e transparência públicas. É também abordado neste capítulo o papel do TC como ISC, nomeadamente a sua atividade e tipologias de controlo que tem à sua disposição, assim como, no âmbito da fiscalização sucessiva, a identificação das tipologias de auditoria do TC, respetivas fases do processo, e identificação das principais áreas das recomendações dos seus relatórios de auditoria.

2.1. A evolução e os desafios da Administração Pública

A palavra administração deriva da junção de duas palavras do latim: *ad* (direção, tendência para) e *minister* (subordinação ou obediência), tendo como significado «aquele que realiza uma função sob o comando de outrem, isto é, aquele que presta um serviço a outro» (Chiavenato, 2003, p. 11). Já a palavra pública tem igualmente origem do latim *publicus* (relativo ao povo). Deste modo, muito simplisticamente, AP pode ser definida como um esforço cooperativo da sociedade com o fim de alcançar objetivos comuns (Naidu, 2005). A AP visa a satisfação de necessidades sociais e coletivas, através da formulação e implementação de políticas públicas, fornecendo serviços à sociedade ou transferindo e redistribuindo os recursos à sua disposição (Biondi, 2012).

A AP clássica teve a sua origem no século XIX, tendo alcançado o seu pico após a II guerra mundial com o *welfare state*, onde se esperava com confiança que o Estado satisfizesse todas as necessidades sociais e económicas dos cidadãos, desde o nascimento até à sua morte (Osborne, 2006), sendo considerado pelos países desenvolvidos que este modelo satisfazia todas as necessidades dos cidadãos (Xu *et al.*, 2015).

A AP clássica pautava-se pelo cumprimento de procedimentos normalizados, pela divisão entre formulação de políticas e sua implementação, pela rutura entre política e administração, e pelo facto de o Estado ser o único responsável pelos serviços públicos (Xu *et al.*, 2015).

A AP clássica durou quase um século, no entanto a partir do final da década de 70 do século XX, passou a ser criticada por académicos e mais tarde pela elite política (Osborne, 2006), por considerarem que se tinha tornado desajustada à realidade e inadequada para o desenvolvimento do sector público, frustrando o provimento de uma orientação teórica eficaz (Xu *et al.*, 2015). É neste contexto que surge um novo modelo nos países ocidentais mais desenvolvidos, conhecido como NPM.

A NPM defendia que o Estado deveria concentrar-se na regulação e menos na execução, devendo o sector público adotar técnicas de gestão do sector privado (Osborne, 2006). A introdução da concorrência e empreendedorismo nas entidades públicas, aliada à avaliação do desempenho (considerando os *inputs* e os *outputs*) eram premissas deste modelo, assim como no objeto dos serviços públicos ser o cliente/cidadão e o foco a satisfação das suas necessidades, devendo ainda promover-se a descentralização do Estado, passando de uma estrutura hierárquica para uma estrutura participativa e colaborativa, sendo que o mercado deveria servir como farol aos decisores públicos (Xu *et al.*, 2015).

A NPM teve grande impacto em alguns países anglo-saxónicos, em especial no Reino Unido, tendo sido entendido pelos responsáveis políticos que a aplicação das técnicas de gestão do sector privado ao sector público conduziria espontaneamente a melhorias na eficiência e eficácia desses serviços (Osborne, 2006).

Porém, a NPM passou a ser criticada por académicos nos anos 90 do século XX por se centralizar excessivamente na eficiência e no empreendedorismo, por se ter circunscrito apenas a alguns países (Reino Unido, Estados Unidos da América, Austrália e norte da Europa) e pela ausência de suporte teórico real e rigoroso (Xu *et al.*, 2015). Além disso, o fenómeno da globalização aliado ao desenvolvimento tecnológico, fragilizaram a NPM na resposta que conseguia dar.

Perante esta situação, no final dos anos 90 do século XX, como alternativa à NPM, surgiu a NPS, que apresentou um conjunto de princípios com ênfase nos preceitos democráticos e no envolvimento do cidadão na gestão da AP, tendo abordado matérias fulcrais quanto à natureza do serviço público, o papel da administração na governação e as questões relativas à burocracia, eficiência, equidade, capacidade de resposta e *accountability* (Denhardt & Denhardt, 2015).

O NPS fundamentou-se nas críticas e fragilidades apontadas à NPM, caracterizando-se por: servir os cidadãos e não os clientes; o interesse público ser um objetivo e não um subproduto; dar maior ênfase à cidadania do que ao espírito empreendedor; privilegiar o pensamento estratégico e ação democrática; fomentar a responsabilização; servir ao invés de dirigir; privilegiar as pessoas a par da produtividade (Pyun & Gamassou, 2018).

No entanto, o NPS não foi considerado um novo modelo, mas antes um aperfeiçoamento da NPM, já que se baseava em críticas à NPM, possuindo uma base teórica frágil e pouco original (Xu *et al.*, 2015). A este propósito os defensores do NPS referiram que o objetivo não era desenvolver um novo postulado, mas sim aproximar e melhorar a comunicação entre o cidadão e o Estado, assim como proteger as perspetivas democráticas do cidadão, que consideravam

estar a ser desprezadas pela NPM (Denhardt, & Denhardt, 2015). Com efeito, Osborne (2006) refere que a NPM, na sua forma mais extrema, chegou a contestar a legitimidade das políticas públicas como contexto para a gestão pública, argumentando que impõe restrições democráticas irracionais à gestão e prestação de serviços públicos.

A procura de respostas às necessidades sentidas levou a que emergisse um novo modelo, conhecido como NPG, na primeira década do século XXI.

Para Pyun e Gamassou (2018), a NPG procura entender o progresso e implementação de políticas públicas, tendo como foco as relações interorganizacionais e os processos de governança, defendendo um Estado plural, onde múltiplos atores interdependentes contribuem para a prestação de serviços públicos e um Estado pluralista, onde múltiplos processos informam o sistema responsável de conceção de políticas públicas. Na NPG, a essência do serviço público é servir os cidadãos e perseguir os interesses públicos.

Este modelo apoia-se na construção de redes entre sector público e sector privado (em especial as organizações civis sem fins lucrativos) com vista à prossecução das políticas públicas, e incentivando a participação do cidadão no processo de decisão.

A NPG estabelece uma nova forma da implementação de políticas públicas e prestação de serviços públicos, implicando alterações na gestão e organização pública, mas também mudanças no funcionamento do Estado (Osborne, 2006), propondo uma abordagem sistémica que obriga a prestar atenção ao ambiente institucional e externo no qual a formulação de políticas e a prestação de serviços públicos ocorrem (Torfing & Triantafillou, 2013).

Xu *et al.* (2015) resumem a NPG em seis pontos que a distinguem dos anteriores modelos:

- Incentiva a partilha do poder, defendendo que, além do Estado, o sector privado e outras organizações da sociedade civil devem participar na gestão pública e na solução dos seus problemas, sendo também repartidas as responsabilidades por estes intervenientes;
- Enfatiza a coordenação do Estado, transformando-o de paternalista em coordenador das políticas públicas e construindo plataformas de diálogo para a resolução de problemas sociais complexos;
- Estabelece uma rede complexa (composta por Estado, mercado, sociedade, organizações públicas, comunidade e cidadãos individuais, entre outros), cuja cooperação e interação entre si permite que a rede permaneça relativamente estável;

- Introduz um mecanismo de partilha na gestão administrativa pública na rede criada, a fim de satisfazer diferentes necessidades de sujeitos de interesse e cidadãos;
- A rede de governança depende da estabilidade do contrato, assente na confiança dos seus membros, não se regendo por regras e sistemas específicos e eficazes nem restrições, o que torna a rede de governança pública mais flexível e adaptável;
- Valoriza o desempenho das organizações sociais públicas que fornecem bens e serviços não para obter lucros, mas para resolver problemas sociais de uma forma de cooperação voluntária.

Com o desenvolvimento da informatização e da globalização, quase todos os países enfrentam problemas de transformação da sua AP, defendendo a NPG que a AP tem de acompanhar o desenvolvimento da sociedade com vista a responder ao dilema da diversidade de políticas públicas e serviço público. Verificou-se, assim, uma evolução enfatizada em processos participativos e em rede, baseados na interdependência, colaboração e confiança, com especial atenção na melhoria dos processos e resultados na definição de políticas públicas e na prestação de serviços públicos, considerando as expectativas e necessidades crescentes e cada vez mais complexas (Torfing & Triantafillou, 2013). A inclusão nos processos de decisão de uma participação ativa dos cidadãos, conjugando as expectativas e interesses comuns com os recursos públicos disponíveis, é um dos grandes desafios com que a AP atualmente se debate (Graça, 2018).

Para Raj (2018), os governos dos Estados devem concentrar os seus esforços na implementação da NPG com vista a colher os seus benefícios, advertindo que, sem um compromisso e foco claro dos responsáveis públicos na sua execução, a NPG tornar-se-ia noutra NPM.

Contudo, a NPG apresenta algumas fragilidades, sendo criticada por tornar a *accountability* difusa e a responsabilização pouco clara em resultado da partilha e da descentralização do poder (podendo esta situação ser mitigada com o reforço e melhoria da legislação sobre a *accountability* introduzindo sanções em caso de incumprimento), ser ineficiente em consequência da debilidade da *accountability*, e afastar os cidadãos do Estado, já que o funcionamento em rede colaborativa pode dificultar a conjugação dos diferentes pontos de vista (Xu *et al.*, 2015).

As constantes e crescentes mudanças da sociedade que têm vindo a ocorrer, têm pressionado o Estado a responder a novas e complexas necessidades dos cidadãos, sendo um fenómeno que diversos académicos se têm dedicado a estudar. Fruto da sua investigação foram apresentados diversos modelos ou paradigmas ao longo do tempo, tendo-se assim passado da AP clássica, para a NPM, para o NPS e para a NPG. No entanto face à complexidade da AP e à diversidade

das entidades do sector público, cada país adota um modelo de governação de acordo com as suas necessidades e características próprias, as quais exigem atenção especial e obrigam à existência de distintos conjuntos de responsabilidades [*International Federation of Accountants* (IFAC), 2001].

A AP foi deixando de trabalhar sobre si própria, abrindo-se progressivamente à sociedade, focando-se na satisfação das necessidades dos cidadãos, e fortalecendo as exigências de prestação de contas, responsabilização e transparência (Pyun & Gamassou, 2018).

Atualmente, existem cidadãos interessados em saber, não só se o uso do dinheiro público cumpriu a Lei, mas também perceber se a forma como foi gerido e aplicado, gerou o retorno expectável e acrescentou valor à sociedade como um todo. É neste contexto que a *accountability* desempenha um papel fundamental, não só na satisfação das necessidades de informação dos cidadãos, mas igualmente no fortalecimento da confiança entre estes e o Estado.

2.2. A *accountability* no sector público

O conceito de AP é intrínseco ao interesse comum, devendo a AP dar resposta às necessidades sociais dos cidadãos através da utilização de forma eficiente e transparente dos recursos públicos disponíveis (Motta, 2013). De acordo com Anselmi, Zarone e Brunelli (2017), na literatura o termo *accountability* enfatiza diferentes aspetos, incluindo transparência e responsabilidade, sendo que, no sector público, o conceito de *accountability* evoluiu devido às profundas mudanças na gestão da AP, em consequência da evolução da sociedade.

Há décadas que as questões de moralidade, eficiência, ética, integridade, corrupção, prestação de contas e transparência na AP têm sido alvo de uma discussão global (Singh & Mishra, 2017).

Como resposta à evolução das necessidades dos cidadãos, a AP tem sofrido, ao longo das últimas décadas, profundas alterações. Essas alterações têm sido estruturais e transversais à AP, com repercussões importantes na gestão, destacando-se a *accountability* e a transparência das políticas públicas e da utilização dos dinheiros públicos, observando-se uma crescente exigência dos cidadãos em conhecer o destino dado ao dinheiro dos impostos e à sua correta e adequada utilização em prol da sociedade (Almquist *et al.*, 2013).

A *accountability* no sector público tem vindo a ganhar destaque no discurso de governança e liderança e, apesar da diversidade concetual da sua definição, os académicos afirmam que a *accountability* é um conceito contextual e culturalmente vinculado (Bovens, Goodin & Schillemans, 2014). No contexto dos serviços públicos, a *accountability* mede o nível de

conformidade da prestação de serviços com valores ou normas externas existentes na sociedade (onde se incluem a transparência de serviço, princípios de justiça, garantias de aplicação da Lei e direitos humanos), tendo como destinatários os cidadãos (Anto, Husin, Hamid, & Bulan, 2021). A observância dos princípios de transparência e *accountability* nas áreas da economia e finanças e da AP constituem fatores importantes para assegurar o desenvolvimento do país (Slobodyanik, Zdyrko, Kuzyk, Sysiuk & Benko, 2022).

As decisões e opções assumidas pelos responsáveis públicos são sujeitas a apreciação pela sociedade, levando assim a que estes adotem uma conduta mais assertiva, rigorosa, legal e transparente, reforçando a confiança dos cidadãos. A *accountability* no sector público traduz-se, assim, num conceito complexo com distintos parâmetros, indo além dos aspetos financeiros, exigindo diferentes formas de prestação de contas (Gherardi *et al.*, 2021).

É, assim, atribuída uma proteção dos interesses públicos face aos interesses individuais e privados, para a qual o comprometimento cívico e gestão pública colaborativa dos cidadãos têm papel relevante, pressupondo que estes possuem o conhecimento sobre questões críticas, como a organização da AP, o enquadramento dos objetivos estabelecidos pela gestão, os níveis de eficácia e eficiência na consecução dos objetivos definidos (Anselmi *et al.*, 2017).

A UNGA (2015) defendeu e incentivou a adoção de uma liderança eficaz e responsável, aliada a elevados níveis de ética, integridade, transparência, responsabilidade, eficiência e eficácia nas instituições públicas, assim como a prestação de serviços públicos em todos os níveis apropriados para os cidadãos. Efetivamente tem-se verificado uma consciência crescente dos cidadãos em obter informação sobre a organização das administrações públicas, o enquadramento dos objetivos que inspiram a gestão, e os níveis de eficácia e eficiência no alcance dos objetivos estabelecidos (Anselmi *et al.*, 2017).

Neste aspeto, a *accountability* permite satisfazer esta necessidade nos Estados democráticos, evidenciando de forma transparente o resultado das políticas públicas, assim como a ética e legalidade da ação governativa, assim como a forma de aplicação dos impostos pagos pelos contribuintes (Alves, 2013).

Para Lopes e Freire (2010), a *accountability* assume um papel tão importante na relação entre o Estado e o cidadão que sem a sua existência a democracia não pode sobreviver, considerando ainda que, quanto mais evoluída esteja a democracia, maior será o interesse dos cidadãos pela *accountability* já que esta tende a acompanhar o avanço dos valores democráticos, como a dignidade humana, a participação e a representatividade dos cidadãos.

Para Anselmi *et al.* (2017), a *accountability* possui um papel extremamente relevante, já que permite:

- Reforçar os princípios constitucionais da imparcialidade e do bom desempenho das administrações públicas;
- Aumentar a eficiência e eficácia das atividades da administração pública;
- Salvar as finanças públicas e preservar a legitimidade da gestão pública;
- Medir e comunicar externamente o valor criado;
- Produzir e organizar dados relevantes para apoiar políticas governamentais abertas para aumentar o bem-estar da economia.

De acordo com aqueles autores, apesar do conceito estar em permanente evolução, existe uma convergência alargada na literatura para o facto da *accountability* ter passado de se centrar no respeito de procedimentos e normas para um foco nos processos e resultados (Anselmi *et al.*, 2017).

Diversos países desenvolvidos e em desenvolvimento efetuaram uma reavaliação completa do papel do Estado na sociedade tendo, em consequência, efetuado uma redefinição da relação político-administrativa, destinada a garantir uma maior responsabilização dos gestores públicos (IFAC, 2001). Assim, num contexto de crescente complexidade social, a transparência tem adquirido cada vez mais abrangência, sendo esta uma tendência mundial, com especial impacto no sector público. Essa complexidade levou Brunelli, Giosi e Testarmata, (2011) a defenderem a existência de quatro níveis de *accountability*:

- *Accountability* política, relativa à relação político-administrativa, onde os gestores públicos respondem perante os políticos pelos procedimentos operacionais adotados na implementação das políticas públicas;
- *Accountability* social, referente à prestação de contas dos políticos aos cidadãos, sobre o modo como agiram no contexto económico e social, evidenciando se as necessidades dos cidadãos foram ou não atendidas, por meio da definição e implementação de políticas públicas;
- *Accountability* interna, onde a AP interpreta simultaneamente o papel de controlador e controlado, por meio de uma monitorização e controlo permanente a nível administrativo sobre as atividades e o modo de cumprimento das diretrizes ditadas pelo nível institucional superior. Nesta situação, uma adequada estruturação, organização e na consistência lógica dos sistemas de controle interno é fundamental para alcançar o êxito desejado na *accountability*;

- *Accountability* externa, onde a AP entra em contato direto com os cidadãos, procedendo estes à apreciação do trabalho desenvolvido pela AP, sendo que o fruto dessa avaliação representa uma informação essencial para o alinhamento e calibração das estratégias a adotar pelos políticos e conseqüentemente nos planos operacionais a seguir a nível administrativo, com vista a responder eficazmente às exigências dos cidadãos.

Considerando-se a significativa evolução e alteração de paradigma na gestão pública e na contabilidade, a dimensão da *accountability* do sector público reveste-se de especial interesse e relevância (Almquist, *at al.*, 2013).

Para o IFAC (2001), a *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade que foi atribuída, definindo-a como um processo onde as entidades do sector público, seus dirigentes e colaboradores, são responsáveis pelas suas decisões e ações (abrangendo a administração de dinheiros públicos e o desempenho), sendo sujeitos ao escrutínio externo apropriado, e que apenas através de uma estrutura robusta e de uma clara compreensão dessas responsabilidades por todos intervenientes e com papéis marcadamente definidos, é que pode ser alcançada.

Nos Estados democráticos, o sector público inevitavelmente precisa de evidenciar a transparência, confiabilidade e idoneidade da sua atuação, aliadas à ética e legalidade, e que as contas que prestam refletem efetivamente a consequência do seu desempenho, recorrendo para o efeito à auditoria interna e externa, para as quais se exige que obedçam a critérios de eficiência e eficácia que lhe confirmam credibilidade (Alves, 2013). Santos, Martinho e Lopes (2022) referem que a auditoria eleva os níveis de transparência e *accountability* à gestão pública.

A avaliação independente da *accountability* do sector público, gestão de risco e controlo interno depende cada vez mais de atividades de auditoria bem ordenadas e estruturadas (Georgios, 2018). A auditoria no sector público aumenta a confiança dos cidadãos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas sobre a gestão dos recursos públicos e de boa governança, reforçando a expectativa que as entidades do sector público desempenhem as suas funções de forma eficaz, eficiente, ética e de acordo com a Lei e regulamentos aplicáveis [*International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), 2021].

Com efeito, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) (2015) referiu que, decorrente da complexidade, profundidade, amplitude e natureza interjurisdicional do sector público, por todo o mundo as entidades do sector público têm vindo a sentir uma procura crescente e altas expectativas por parte dos cidadãos e partes interessadas. Neste sentido, a auditoria interna assume-se como um recurso precioso, já que, é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultadoria,

ajudando-a a alcançar os seus objetivos através de uma perspetiva sistemática e rigorosa na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controlo e governança (IIA, 2004).

Na prática, o objetivo da auditoria interna é acrescentar valor e melhorar as operações de uma entidade, fornecendo uma base sólida para uma boa governança e *accountability* (Nerantzidis, Pazarskis, Drogalas & Galanis, 2022), atuando como um mecanismo que facilita a eficácia nas entidades públicas (Georgios, 2018).

Assim, das múltiplas alterações introduzidas na AP que se têm vindo a observar, uma delas traduz-se no facto de muitas entidades do sector público passarem a integrar, na sua estrutura organizativa, unidades orgânicas especificamente dedicadas à auditoria interna. Por outro lado, também passou a ser dado mais ênfase à importância e necessidade do escrutínio das entidades do sector público por entidades independentes do poder político, através da realização de auditorias externas.

De acordo com o Conselho de Finanças Públicas (CFP) (2015), o sector público abrange as entidades controladas pelo poder político, sendo constituído por entidades pertencentes ao sector público administrativo (SPA) e ao sector público empresarial (SPE), acrescendo ainda as sociedades e quasi-sociedades (não financeiras e financeiras) controladas ou maioritariamente financiadas por entidades da AP.

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) (2021) perspetiva a auditoria externa numa ótica financeira, estabelecendo que o seu propósito é elevar o nível de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, através da emissão de uma opinião pelo auditor. Nessa opinião, o auditor pronuncia-se se as demonstrações financeiras foram apresentadas de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos relevantes, de acordo com a estrutura conceptual aplicável. Acrescenta, ainda, que a auditoria deve ser desenvolvida com respeito pelas *International Standards on Auditing* (ISA) e requisitos éticos relevantes a fim de possibilitar que o auditor forme a sua opinião.

A auditoria externa às entidades do sector público, porém, não se deve circunscrever a aspetos financeiros, pese embora se reconheça a sua enorme importância. Essas entidades são responsáveis pela utilização de recursos financeiros, com origem em impostos e outras fontes, com vista à prestação de serviços aos cidadãos.

Para Hay e Cordery (2018), a auditoria do sector público é uma grande área da prática de auditoria que é complexa e comparativamente inexplorada. Estes autores referem que a auditoria do sector público existe há mais de um século, continuando em processo evolutivo, com vista

a dar resposta às necessidades e expectativas dos cidadãos. Afirmam, ainda, que apesar das similitudes da auditoria entre o sector público e o sector privado, a auditoria no campo das finanças públicas é especialmente afetada pelas particularidades do sistema de controlo estatal, pela eficácia do sistema de controlo da AP e pelo nível de desenvolvimento económico e social (Hay & Cordery. 2018).

Ferry, Radcliffe e Steccolini (2022) afirmam que auditoria do sector público é fundamental nos Estados democráticos, por um lado, suportando a relação entre o poder político e os cidadãos, por outro lado, possui a capacidade a aproximação da sociedade, com impacto no aumento da confiança dos cidadãos.

De acordo com a INTOSAI (2021, p. 10), de uma forma geral, a auditoria do sector público, pode ser definida como:

um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para determinar se as informações ou as condições reais estão em conformidade com os critérios estabelecidos. A auditoria do sector público é essencial na medida em que fornece aos órgãos legislativos e de supervisão, aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas sobre a administração e o desempenho das políticas, programas ou operações do governo.

Este organismo (INTOSAI, 2021) refere, ainda, que todas as auditorias do sector público contribuem para a boa governança, apontando quatro fatores:

- Proporciona aos destinatários informações, conclusões ou opiniões independentes, objetivas e confiáveis, apoiadas em evidências suficientes e apropriadas, respeitantes a entidades do sector público;
- Fortalece a responsabilização e transparência, estimulando a melhoria contínua e a confiança no uso e aplicação adequada dos recursos públicos e na atuação da AP;
- Impulsiona a eficácia dos órgãos do ordenamento constitucional que exercem funções gerais de fiscalização ao governo e os responsáveis pela gestão de recursos públicos;
- Incentiva a mudança e introdução de melhorias através de uma análise holística e de recomendações bem fundamentadas.

Face ao exposto, a auditoria do sector público assume-se como um poderoso instrumento, que se bem utilizado proporciona importantes benefícios para a AP e para a sociedade, promovendo o fortalecimento dos valores democráticos, aproximando assim o Estado e os cidadãos.

A INTOSAI (2021) estabelece que a auditoria do sector público, em regra, compreende a auditoria financeira, a auditoria de resultados e a auditoria de conformidade:

- A auditoria financeira tem como objetivo verificar se a informação financeira de uma entidade respeita o referencial contabilístico aplicável, competindo ao auditor emitir uma opinião sobre se tal informação está livre de distorções materiais devido a fraude ou erro;
- A auditoria de resultados foca-se em avaliar se as entidades e programas de políticas públicas respeitaram os princípios de economia, eficiência e eficácia, identificando melhorias que possam ser introduzidas, na forma de recomendações, sendo o desempenho avaliado face a critérios e parâmetros adequados, procedendo-se à análise das causas dos desvios apurados;
- A auditoria de conformidade tem como finalidade conhecer se uma entidade pública respeitou a conformidade com as normas legais aplicáveis a uma determinada matéria sendo, para o efeito, efetuada uma avaliação às atividades, transações financeiras e informações para determinar se estas respeitaram, em todos os aspetos relevantes, as normas legalmente aplicáveis.

Podem, ainda, ser realizadas auditorias combinadas incorporando aspetos financeiros, de desempenho e/ou conformidade, além de outros trabalhos sobre qualquer outra matéria que seja relevante, designadamente relatórios de sustentabilidade, aderência ao normativo de controlo interno, auditorias concomitantes, entre outros.

A INTOSAI tem, assim, um conceito mais alargado de auditoria externa que o IAASB, abrangendo diferentes tipologias, sendo mais focada para as necessidades e especificidades do sector público.

Para Gørrissen (2020), uma auditoria pública robusta pode ser um catalisador para a melhoria contínua da gestão das finanças públicas, reforçando o desempenho do governo e a prestação de serviços e reduzindo as oportunidades de corrupção, fortalecendo a relação Estado e sociedade. Ao invés, uma auditoria pública frágil pode implicar que problemas sistémicos na arrecadação e gasto de recursos públicos e no uso de bens públicos passem despercebidos ou sejam ignorados.

Cientes desta realidade e da importância e relevância da auditoria no sector público, os Estados possuem, na sua estrutura organizativa constitucional, entidades independentes e responsáveis pela realização dessas auditorias, sendo denominadas de ISC.

Uma ISC forte e funcional representa um pilar fundamental na melhoria da eficácia dos Estados, crescimento democrático e confiança nos governos, sendo um fator chave da gestão das finanças públicas (Gørrissen, 2020).

O cumprimento eficaz da missão das ISC apenas pode ser conseguido se estas forem independentes e se encontrarem adequadamente protegidas contra interferências externas, devendo esse direito ser consagrado na Lei constitucional do Estado. Assim, deverão as ISC ter a sua independência funcional e organizacional necessária ao cumprimento das suas funções, devendo ainda ser garantida proteção legal adequada por um tribunal supremo contra qualquer interferência na sua independência (INTOSAI, 2021).

De acordo com a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) (2016), as ISC, em regra, encontram-se consagradas na constituição de cada país e com fortes garantias de independência, tendo como atribuição primordial o controlo da utilização de recursos públicos e a responsabilização dos gestores públicos, desempenhando a função de auditoria externa independente e técnica nas finanças públicas. O TCE (2019) refere que as ISC promovem a *accountability* e a transparência da AP, fortalecendo a confiança dos cidadãos no equilíbrio de poderes da sociedade e o adequado funcionamento democrático.

A UNGA (2011) reconheceu o papel relevante desempenhado pelas ISC na promoção da *accountability*, eficiência, eficácia e transparência da AP, contribuindo significativamente para o alcance dos objetivos e prioridades de desenvolvimento do Estado.

As ISC dos diversos Estados são membros de uma organização autónoma, independente, profissional e apolítica denominada de INTOSAI, que possui estatuto de membro consultivo do *United Nations Economic and Social Council*. Atualmente, a INTOSAI é reconhecida como a organização internacional pioneira de auditores públicos e como um dos principais normalizadores para auditoria pública.

A UNGA (2014) enfatizou o apreço no trabalho da INTOSAI no incremento de uma maior eficiência, responsabilização, eficácia, transparência e utilização eficiente e eficaz dos recursos públicos em prol dos cidadãos, através das ISC. Portugal está representado na INTOSAI através da sua ISC, o Tribunal de Contas.

2.3. O Tribunal de Contas

Para Costa (2021), em qualquer Estado de direito democrático, as ISC ocupam um papel de destaque, procurando elevar a transparência e vigiar a legalidade financeira da gestão pública. O mesmo autor refere que as ISC têm vindo a ganhar destaque na promoção da *accountability*, suplantando uma ótica exclusiva de controlo financeiro, e dado um importante impulso na melhoria da qualidade da despesa pública.

Em Portugal, o TC é, constitucionalmente, a instituição suprema responsável pela fiscalização da conformidade e legalidade das despesas públicas e por julgar as contas das entidades que esteja sob a sua jurisdição (artigo 214.º da CRP), assumindo-se como a ISC da República Portuguesa.

Esta norma fundamental estabeleceu a necessidade de controlo financeiro dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas e do património público, com vista a assegurar a conformidade legal e a boa gestão dos recursos do Estado (Tribunal de Contas, 2010).

A origem do TC remonta ao século XIII quando, no reinado de D. Dinis, foi criada a Casa dos Contos, sendo uma das mais antigas instituições do Estado Português (Boshi & Quintão, 2015), defendendo Franco (1995, p.99) que «Portugal tem – logo a seguir ao espaço anglo-normando-francês – uma das mais antigas instituições do género que existem no Mundo».

Desde a pioneira Casa dos Contos até ao atual TC, foram várias as designações dadas a esta instituição, mas todas mantiveram, na sua essência, a efetivação do controlo financeiro dos recursos do Estado, tendo-se assumido como «pilares fundamentais da administração e controlo das finanças públicas portuguesas e, por consequência, da consolidação do próprio Estado» (Boshi & Quintão, 2015, p. 6).

Nesta evolução é de destacar a reforma e reorganização da fazenda pública de 1849, que estabeleceu, pela primeira vez, uma clara separação de poderes entre a administração e o controlo das finanças públicas, tendo atribuído ao TC o julgamento das contas, das receitas e da despesa públicas (artigo 3.º do Decreto de 10 de novembro de 1849).

De acordo com Tavares (2020a, p. 169):

A história do TC e a sua ação pública ao longo dos séculos constitui um património de valor inestimável, que preservamos e do qual procuramos retirar os melhores ensinamentos, a fim de enfrentarmos o presente e de trilharmos com confiança o caminho do futuro.

2.3.1. O controlo financeiro público

Atualmente, de acordo com a CRP, o TC é um órgão de soberania da República Portuguesa, a par do Presidente da República, da Assembleia da República e do Governo (n.º 1, artigo 110.º da CRP). O TC tem uma função jurisdicional (artigo 202.º da CRP) e integra o corpo dos tribunais (al. c), n.º 1, artigo 209.º da CRP), regendo-se se pelo princípio da independência e da exclusiva sujeição à Lei (artigo 203.º da CRP).

O TC é «o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a Lei mandar submeter-lhe» (artigo 214.º da CRP), definindo-se como um tribunal especial. Esta norma constitucional reflete a necessidade de controlo financeiro dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas e do património público, com vista a assegurar a conformidade legal e a boa gestão dos recursos do Estado (Tribunal de Contas, 2010), contribuindo para defesa dos cidadãos e, em última análise para o reforço dos valores democráticos (Martins, 2008).

O modelo adotado para o TC distingue-se do modelo do auditor geral, essencialmente por possuir poder jurisdicional e ser uma instituição gerida por um órgão colegial. Na União Europeia (UE) não existe um modelo dominante nas ISC dos seus Estados-membros, no entanto, além do TC de Portugal, apenas cinco ISC têm uma função jurisdicional (Tribunal de Contas Europeu, 2019): *Rekenhof/Cour des Comptes* da Bélgica, *Tribunal de Cuentas* de Espanha, *Cour de Comptes* de França, *Ελεγκτικό Συνέδριο* da Grécia e *Corte dei Conti* de Itália.

A gestão das finanças públicas deve basear-se no cumprimento das disposições da CRP, tendo em vista a concretização dos direitos fundamentais aí definidos, sendo necessário que cada decisão que envolva recursos públicos se fundamente unicamente no interesse público (Alves, 2017). Para a apreciação da sustentabilidade das finanças públicas, torna-se imprescindível que as contas públicas se revistam de qualidade (Rocha, 2012).

Com o fim de contribuir para a melhoria e controlo da gestão pública, a ODCE (2019) definiu em 1999 uma forma de classificação da despesa pública pela finalidade para a qual se destina, denominada *Classification of the functions of government* (COFOG), classificando a despesa pública em dez funções governativas: Serviços gerais das AP; Defesa nacional; Segurança e ordem pública; Assuntos económicos; Proteção ambiental; Habitação e equipamentos coletivos; Saúde; Serviços culturais, recreativos e religiosos; Educação; e Proteção social.. A COFOG permite a quantificação do volume de recursos públicos utilizados no financiamento de políticas públicas (Donath & Milos, 2008), tendo, pela sua relevância, sido adotada pelas Nações Unidas e por diversos países e organizações (OECD, 2019).

O sistema de controlo das finanças públicas exerce um papel importante no estabelecimento de um sistema transparente e eficaz de gestão dos recursos públicos, contribuindo para o desenvolvimento sustentável da sociedade moderna (Slobodyanik *et al.*, 2022).

Em Portugal, o controlo das finanças públicas assenta num controlo externo e num controlo interno, os quais, para além das disposições específicas quanto ao TC e no que respeita à

execução orçamental, estão definidos no artigo 68.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

Esta norma estabelece que a execução do Orçamento do Estado, incluindo o Orçamento da Segurança Social, é sujeito a:

- Controlo administrativo, que abrange os níveis operacional, setorial e estratégico, onde intervêm as entidades que o compõem, numa atuação coordenada;
- Controlo jurisdicional, exercido pelo TC, nos termos legalmente definidos;
- Controlo político, da competência da Assembleia da República, que efetiva responsabilização política, de acordo com a CRP e com a lei.

Também o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, no seu artigo 53.º, define três formas de controlo:

- Autocontrolo, efetuado pelas próprias entidades através dos seus órgãos competentes;
- Controlo interno, sucessivo e sistemático da gestão, concretizado por meio da realização de auditorias às entidades públicas;
- Controlo externo, da competência do TC nos termos especificados na Lei.

Na perspetiva interna, o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCIAFE), criado pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, pretende assegurar o controlo interno das finanças públicas. Este sistema estabelece, no artigo 4.º, três níveis de controlo interno:

- Controlo operacional, que é exercido por cada uma das entidades públicas;
- Controlo setorial, desempenhado pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno (e.g. inspeções-gerais);
- Controlo estratégico, com uma responsabilidade tripartida entre Inspeção-Geral de Finanças, Direção-Geral do Orçamento e Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., de acordo com as respetivas atribuições e competências previstas na Lei (artigo 4.º Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho).

No âmbito do SCIAFE, o TC tem a faculdade de participar como observador nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais do Conselho Coordenador.

A Figura 2.1 sistematiza o sistema de controlo das finanças públicas existente em Portugal.

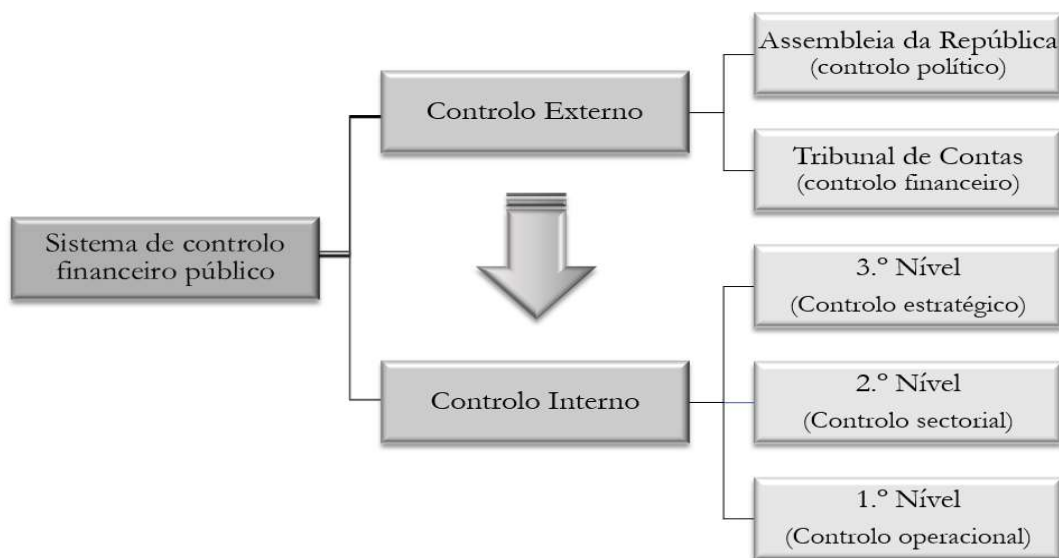


Figura 2.1 Sistema de Controlo das Finanças Públicas

Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas (2016a, p. 9)

O TC, como entidade responsável pelo controlo externo e independente da atividade financeira do Estado, desempenhando um papel inestimável na melhoria da boa gestão pública e do rigor, transparência e sustentabilidade das finanças públicas, é naturalmente uma instituição a considerar no domínio da gestão pública, seja pelas entidades utilizam ou dispõem de recursos públicos, quer pelos cidadãos (Tavares, 2020b).

Neste sentido, a Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), republicada pela Lei n.º 20/2015, concretiza os desígnios constitucionais para o TC, preconizando que esta instituição «fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras», tendo «jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional como no estrangeiro» (artigo 1.º da LOPTC).

As entidades que tenham a seu cargo a gestão de dinheiros ou outros valores públicos, independentemente da sua natureza jurídica, ficam sujeitas à jurisdição e ao controlo financeiro do TC (artigo 2.º da LOPTC). O TC possui assim, para o cumprimento da sua missão, do poder jurisdicional e do poder de controlo financeiro, sendo que este incorpora o controlo tradicional da regularidade e da legalidade (destinado a apreciar a harmonia da atividade financeira com as normas, mormente as normas financeiras e contabilísticas) e o controlo da boa gestão financeira (onde se inclui uma apreciação aos critérios de economia, eficiência e eficácia) (Tavares, 2014).

Costa (2012) define o âmbito objetivo do controlo financeiro do TC como toda a atividade financeira pública, independentemente da tipologia, forma e natureza dos meios utilizados na

sua realização, por outro lado, define que o âmbito subjetivo do controlo financeiro do TC compreende todas as entidades que giram ou utilizem dinheiros públicos.

O TC tem, assim, como missão a fiscalização da legalidade e regularidade dos atos com impacto no erário público, julgar as Contas que a Lei manda submeter-lhe, dar parecer sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas, apreciar a gestão financeira pública, efetivar as responsabilidades financeiras e exercer as demais competências que lhe forem atribuídas pela Lei. Mais recentemente, a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) (n.º 6, artigo 66.º) atribui ao TC a responsabilidade pela certificação da Conta Geral do Estado, a concretizar a partir do Orçamento do Estado para o ano de 2023 (n.º 8, artigo 5.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro). Para Martins (2008), no exercício da sua missão, o TC contribui para o desenvolvimento sustentável das finanças públicas.

Como órgão de soberania, a independência do TC e dos seus Juizes tem o garante constitucional (artigo 203.º da CRP), estabelecendo a LOPTC (artigo 7.º) o autogoverno, a inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus Juizes e a exclusiva sujeição destes à Lei, definindo que os Juizes do TC decidem de acordo com a CRP e a Lei, não estando sujeitos a ordens ou instruções (artigo 8.º da LOPTC). Estas disposições visam proteger o TC da interferência de interesses terceiros que eventualmente possam afetar a sua atuação na busca pela justiça (Cura, 2014).

Os serviços de controlo interno (inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da AP, incluindo os das entidades que integram o SPE), encontram-se subordinados a um especial dever de colaboração com o TC (artigo 12.º da LOPTC) que se materializa na remessa dos seus programas anuais e relatórios de atividades, no envio dos relatórios das ações de controlo realizadas por decisão do ministro ou do órgão competente, e na execução de ações de controlo por solicitação do TC. Mais, no âmbito da cooperação, a LOPTC (artigo 11.º) instiga o TC, na figura do seu Presidente, a promover a partilha, harmonização de critérios e conciliação de esforços com aquelas, sem prejuízo da independência do Tribunal e das dependências hierárquicas e funcionais das mesmas entidades.

Numa procura de melhoria contínua e busca pela excelência e cooperação, o TC mantém estreitas ligações institucionais com a UE, em especial com o TCE, sendo ainda membro de diversas organizações internacionais de ISC, como sejam: INTOSAI, *European Organisation of Supreme Audit Institutions* (EUROSAI), *European Organisation of Regional Audit Institutions*, Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa e *Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions*.

2.3.2. A organização e atividade

A organização do TC contempla a Sede, sita em Lisboa, e duas Secções Regionais, estando uma sediada na Região Autónoma (RA) da Madeira e outra na RA dos Açores. Na sede o TC é composto pelo Presidente e por 16 Juízes, e por um Juiz em cada Secção Regional, podendo ainda dispor de serviços de apoio indispensáveis ao desempenho das suas funções, tanto na sede como nas Secções Regionais (artigo 14.º da LOPTC).

Para o cumprimento da sua missão, o TC dispõe assim de serviços de apoio técnico e administrativo, constituídos pelo Gabinete do Presidente e pela Direção-Geral, incluindo os serviços de apoio das secções regionais. Face à relevância, complexidade e distinta do exercício das suas competências, o TC um corpo especial de fiscalização e controlo, que integra carreiras as altamente especializadas e qualificadas de auditor, consultor e técnico verificador, exercidas, em regra, em regime de exclusividade e com um estatuto remuneratório diferenciados face às demais carreiras do sector público (artigo 30.º da LOPTC). O TC e serviços de apoio técnico e administrativo devem observar os valores, princípios e requisitos previstos no Código de Ética da INTOSAI [artigo 12.º do Regulamento do Tribunal de Contas (RTC), Regulamento n.º 112/2018-PG, de 24 de janeiro de 2018].

Face às suas atribuições, o Tribunal encontra-se estruturado, na sede, em três Secções especializadas (artigo 15.º da LOPTC):

- 1ª Secção, que possui como atribuições o exercício da fiscalização prévia e concomitante,
- 2ª Secção, que tem por finalidade o exercício da fiscalização sucessiva e concomitante;
- 3ª Secção destinada ao exercício do poder jurisdicional.

O controlo financeiro estabelecido na LOPTC é exercido pela 1.ª e 2.ª Secção, assumindo diferentes tipologias de acordo com o momento em que ocorrem:

- Fiscalização prévia, exercida com vista a assegurar que os atos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras possuem conformidade legal e os respetivos encargos possuem cabimento em verba orçamental própria (artigo 44.º da LOPTC), sendo assegurada pela 1.ª Secção;
- Fiscalização concomitante, efetuada através do acompanhamento da execução dos atos, contratos e da atividade financeira, em geral, sob a sua jurisdição (artigo 49.º da LOPTC), podendo ser efetuada pela 1.ª Secção e 2.ª Secção;

- Fiscalização sucessiva, exercida em momento posterior ao do desenvolvimento da atividade financeira, i.e., após o encerramento da gerência e de elaboradas as respetivas contas, estando cometida à 2.ª Secção.

No exercício do poder de controlo financeiro, no âmbito da fiscalização sucessiva, o TC efetua a verificação das contas das entidades sujeitas ao seu controlo e aprecia os respetivos sistemas de controlo interno. Procede, igualmente, à avaliação da conformidade legal, da economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira, assegurando ainda a fiscalização da comparticipação pública nacional nos recursos comunitários e da aplicação dos recursos financeiros oriundos da UE e a avaliação do cumprimento dos limites do endividamento do Estado estabelecidos anualmente pela Assembleia da República (artigo 50.º da LOPTC).

Sem prejuízo da sua independência no exercício da função jurisdicional, o TC é encorajado e estimulado à cooperação com o TCE e outras ISC dos Estados-membros da UE, na salvaguarda da legalidade financeira e do Estado de direito democrático, podendo para o efeito efetuar ações de controlo conjuntas (artigo 30.º da LOPTC).

O poder jurisdicional é exercido pela 3.ª Secção, onde se inclui o julgamento dos processos de efetivação de responsabilidade financeira, podendo revestir a forma reintegratória ou sancionatória (artigos 59.º a 70.º). A responsabilidade reintegratória é efetivada com a condenação dos responsáveis na reposição nos cofres do Estado dos montantes abrangidos pela infração financeira, podendo esta decorrer do desvio de dinheiros ou outros valores, de pagamentos indevidos e de atos resultaram na obrigação de indemnizar, assim como a não arrecadação de receitas. Por outro lado, a responsabilidade sancionatória decorre na sequência de infrações financeiras tipificadas na Lei e traduz-se na aplicação de multas de natureza não criminal graduadas de acordo com a gravidade da infração.

Na ótica de transparência e valores democráticos, são diversos os atos do TC que são dados a conhecer ao cidadão, através da sua publicitação em Diário da República (acórdãos que fixem jurisprudência; relatório e pareceres sobre a Conta Geral do Estado e as contas das RA; relatório anual de atividades; instruções; e decisões e outros relatórios que o TC entenda publicitar), ou à difusão dos seus relatórios através dos meios de comunicação social, após comunicação às entidades interessadas (artigo 9.º LOPTC).

Na defesa do interesse público, por meio dos seus serviços de apoio, o TC promove a divulgação de informação relevante «para que se evite e reprima o desperdício, a ilegalidade, a fraude e a corrupção relativamente aos dinheiros e valores públicos» (n.º 2, artigo 11.º da LOPTC). Para

Martins (2008), a vertente pedagógica do TC assume uma significativa relevância, sendo um poderoso instrumento que contribui para melhorar a gestão de dinheiros públicos.

Junto do TC funciona uma entidade administrativa independente que desenvolve uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas, denominada Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC). Esta entidade, criada pela Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro, é presidida pelo Presidente do TC sendo composta por diferentes personalidades das entidades de controlo interno do Estado, Ministério Público, Ordem dos Advogados e uma personalidade de reconhecido mérito na área.

Do anteriormente exposto, conclui-se que o TC é a instituição suprema que exerce o controlo financeiro externo das finanças do Estado, efetuando ainda julgamento dos responsáveis por infrações financeiras, competindo-lhe, assim, o controlo da legalidade e da boa gestão dos recursos públicos, tendo jurisdição sobre todas as entidades que, independentemente da forma jurídica, utilizem, recebam, ou girem recursos públicos.

Atento à sua distinta missão atribuída pela CRP e pela Lei, o TC estabeleceu como visão: «Promover a prestação de contas, a qualidade e a responsabilidade nas finanças públicas» (Tribunal de Contas, 2022, p. 7). tendo definido como princípios da sua atuação: a independência, integridade, responsabilidade e transparência.

Considerando o ambiente interno e externo, as oportunidades e ameaças que se colocam ao TC e uma análise de risco (artigo 20.º do RTC), o TC determinou, com base em quatro conceitos (confiança, sustentabilidade, *accountability* e impacto), os seguintes objetivos estratégicos no seu Plano Estratégico para o triénio 2020-22 (Tribunal de Contas, 2020):

- Contribuir para a confiança dos cidadãos na gestão financeira pública;
- Contribuir para a gestão sustentável das finanças públicas;
- Contribuir para que os gestores de dinheiros e ativos públicos respondam pela sua gestão;
- Reforçar o impacto do Tribunal, fortalecendo a qualidade, relevância e eficácia da sua atividade.

Caldeira (2018) classifica o TC como uma instituição de relevo do Estado, que se foi assumindo progressivamente com um pilar essencial na organização do Estado. Acrescenta que os desafios e exigências do contexto atual implicam um permanente e contínuo ajustamento do TC, para responder aos inúmeros riscos e ameaças para as finanças públicas relacionados com as alterações climáticas, o desenvolvimento tecnológico e a evolução demográfica, entre outros.

Atualmente impõe-se que a AP tenha uma atuação marcada e orientadas por princípios de boa gestão, muito para além do cumprimento da mera formalidade legal, assistindo-se a uma procura crescente pelos cidadãos a gestão dos recursos públicos, sendo uma tolerância cada vez menor com dispêndios ineficientes (Antunes, 2013).

A atividade financeira pública tem de observar rigorosos princípios de racionalidade económica e apoiar-se numa competente gestão financeira, com vista a maximizar os seus resultados com mínimo de recursos aplicados, pois o desperdício ou utilização negligente do dinheiro dos contribuintes não é admissível e nem concebível num Estado democrático moderno (Moreno, 2010). Um sistema moderno de auditoria pública deve responder à procura da sociedade por uma apreciação e avaliação, completa, credível e imparcial da AP (Slobodyanik *et al.*, 2022).

O TC na prossecução da sua missão, pautando a sua atuação e executando o seu trabalho de forma independente, profissional e rigorosa, será sempre parte das soluções que visam a melhoria da gestão pública (Caldeira, 2018).

Essa também é a posição defendida por Martins (2008, p. 31):

Numa perspetiva de *value for money*, por cada Euro gasto com o Tribunal, os contribuintes poupam oito. Este exercício é importante, para que fique claro que sendo o Estado mero fiel depositário dos dinheiros dos contribuintes, é indispensável que eles saibam qual a eficácia da ativação do Tribunal na defesa dos interesses dos cidadãos.

Tal como referido por Caldeira (2018, p. 2) «Os cidadãos são a razão de ser do Tribunal de Contas e são eles os principais destinatários do seu trabalho».

As disposições relativas à fiscalização sucessiva do TC encontram-se estabelecidas nos artigos 50.º a 56.º e 87.º da LOPTC, estando os procedimentos específicos definidos nos artigos 112.º a 126.º do RTC. Conforme referido anteriormente, a fiscalização sucessiva constitui uma atribuição do TC no âmbito do controlo financeiro dos recursos públicos, sendo exercida após o encerramento e elaboração da conta de gerência pelas entidades controladas, devendo ainda avaliar o cumprimento dos limites de endividamento fixados anualmente pela Assembleia da República no Orçamento do Estado (artigo 50.º da LOPTC).

Na fiscalização sucessiva, o TC procede à verificação das contas dessas entidades, avaliando o sistema de controlo interno, efetuando uma apreciação à economia, eficiência e eficácia da gestão financeira dos recursos públicos e avaliando a sua conformidade legal, traduzindo-se na emissão de Parecer sobre a Conta Geral do Estado (PCGE), execução de VIC e VEC, assim como na emissão de relatórios de auditoria.

A realização de auditorias é a outra forma de controlo financeiro no âmbito da fiscalização sucessiva, sendo conduzida pelas diversas áreas de responsabilidade da 2.ª Secção do TC, bem como o apuramento de eventuais responsabilidades financeiras identificadas no decurso das ações de controlo.

A Tabela 2.1. evidencia os principais indicadores da fiscalização sucessiva do TC em 2020 e 2021.

Tabela 2.1. Atividade do TC no âmbito da fiscalização sucessiva (2020 e 2021)

| Indicadores | 2020 | 2021 | Total | 2020-21 | |
|--|---------|---------|---------|---------|--------|
| | | | | Δ | Δ % |
| Total Montante controlado (Milhões de Euros) | 111 798 | 159 954 | 271 752 | 48 156 | 43,1% |
| Total de Recomendações | 517 | 491 | 1 008 | -26 | -5,0% |
| Total de ações de controlo | 573 | 493 | 1 066 | -80 | -14,0% |
| Pareceres | 7 | 7 | 14 | 0 | 0,0% |
| Ações preparatórias aos pareceres | 39 | 41 | 80 | 2 | 5,1% |
| Recomendações | 69 | 80 | 149 | 11 | 15,9% |
| VIC | 503 | 401 | 904 | -102 | -20,3% |
| Montante controlado (Milhões de Euros) | 46 086 | 152 962 | 199 048 | 106 876 | 231,9% |
| Auditorias/VEC/Outras ações de controlo | 31 | 51 | 82 | 20 | 64,5% |
| Recomendações | 448 | 411 | 859 | -37 | -8,3% |
| Montante controlado (Milhões de Euros) | 65 712 | 6 992 | 72 704 | -58 720 | -89,4% |
| Apuramento de responsabilidades financeiras | 10 | 21 | 31 | 11 | 110,0% |

Fonte: Elaboração própria com base nos Relatórios de Atividade e Contas de 2020 e 2021 do TC.

Pode observar-se que, nos anos 2020 e 2021, a atividade do TC no âmbito da fiscalização sucessiva, controlou um total de 271.752 milhões de Euros, tendo emitido 1008 recomendações resultantes de 1066 ações de controlo.

O TC referiu que a sua atividade foi afetada pela situação pandémica vivida em 2020 e 2021, tendo afirmado que essa situação «implicou mudanças significativas no ambiente interno e externo, que foram enfrentadas em todas as suas dimensões, incluindo no que se refere ao ajustamento dos trabalhos programados, numa linha de resposta às expectativas da Sociedade» (Tribunal de Contas, 2021, p. 3).

Na análise às ações de controlo sucessivo efetuadas em 2021, o TC (2022) concluiu que, genericamente, as situações identificadas respeitaram fundamentalmente a três fatores:

- Fragilidades nos sistemas de controlo interno, nos procedimentos de gestão administrativa e financeira, nos sistemas de informação, na aplicação dos referenciais contabilísticos, e nas práticas de gestão;

- Desconformidade legal das decisões para execução das operações; e
- Debilidade na boa gestão financeira pública.

Com o propósito de assegurar uma elevada qualidade dos seus trabalhos de auditoria e a preservar uma distinta reputação e credibilidade institucional, TC definiu um sistema de gestão da qualidade coerente com orientações internacionais aplicáveis às ISC (artigo 21.º do RTC), sendo a realização de auditorias efetuada de acordo com as normas, princípios, métodos e técnicas constantes de manuais de auditoria e de procedimentos aprovados pela 2.º Secção do TC (artigo 87.º da LOPTC e n.º1, artigo 22.º do RTC).

Estes manuais visam assim promover a credibilidade das auditorias do TC, através da definição da aplicação de procedimentos adequados, em respeito pelas melhores práticas de auditoria e com as normas técnicas que garantam a alta qualidade e a economia, a eficiência e a eficácia no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

Para o efeito, atualmente o TC tem aprovados e publicados três manuais de auditoria de diferente natureza (Manual de Auditoria e Procedimentos, Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais, Manual de Auditoria de Resultados) e um documento orientativo (Linhas de Orientação e Procedimentos para auditorias a Parcerias Publico Privadas). Em todos estes documentos, as normas da INTOSAI, do qual o TC é membro fundador, são apontadas como um referencial a seguir no desenvolvimento de auditorias.

A INTOSAI tem vindo a desenvolver e a divulgar diversas normas profissionais, impulsionando a normalização internacional da auditoria no sector público, elevando os padrões de qualidade, credibilidade e independência do auditor e dos relatórios de auditoria, promovendo a transparência das finanças públicas e, conseqüentemente, impulsionando o valor e reconhecimento das ISC pela sociedade (Slobodyanik *et al.*, 2022).

O normativo da INTOSAI é vasto, encontrando-se repartido por três grupos:

- INTOSAI-*Principles*, onde estão definidos os princípios fundamentais que as ISC devem observar no exercício da sua missão;
- INTOSAI-*Standards*, que compreende as *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), normas aplicáveis às auditorias realizadas pelas ISC, incluindo os princípios aplicáveis às auditorias no sector público, os requisitos organizacionais das ISC e as normas específicas aplicáveis à execução dos diversos tipos de auditoria:

- INTOSAI-*Guidance*, que inclui guíões que proporcionam orientações às ISC e aos seus auditores para a execução do seu trabalho (e.g. interpretação de matérias tratadas nas ISSAI, métodos e formas de abordagem a certos assuntos, etc.).

De referir que as ISSAI adotadas pela INTOSAI para as auditorias financeiras correspondem às *International Standards on Auditing* (ISA) do IFAC, possuindo apenas uma codificação diferenciada. A Figura 2.2. evidencia sucintamente o normativo publicado e em vigor da INTOSAI, distribuído por grupo.

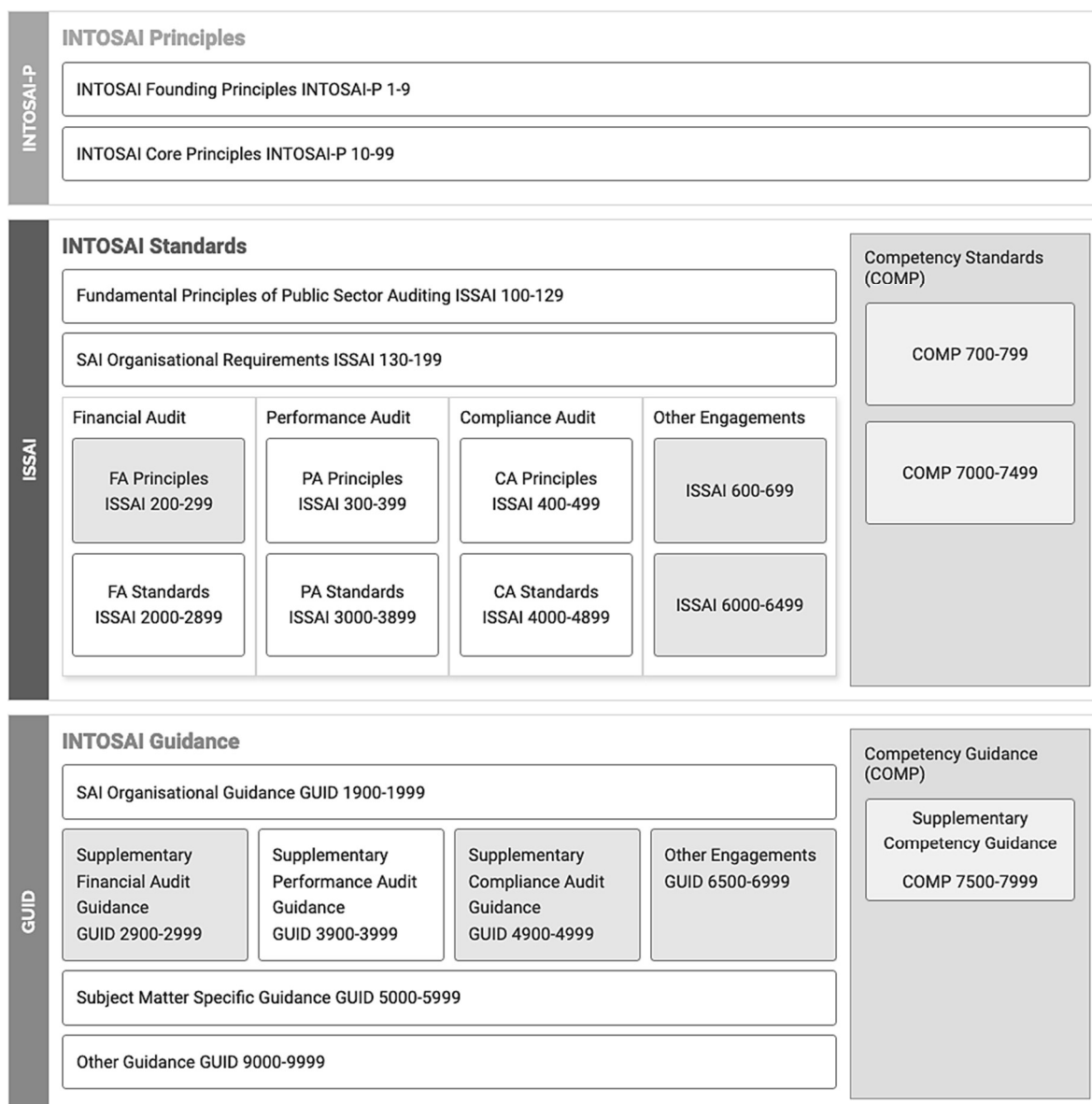


Figura 2.2. Normas da INTOSAI

Fonte: INTOSAI (www.intosai.org).

O TC possui, assim, uma diversidade de normativos para a realização de auditorias, tendo estabelecidos diversos níveis hierárquicos para os mesmos, graduando-os e permitindo uma

maior clareza e na sua aplicação, além de constituir um elemento essencial na estratégia de definição da política de normativos do TC.

O Quadro 2.1 evidencia a hierarquização desses normativos aplicados pelo TC na realização de auditorias.

Quadro 2.1. Normativo aplicável nas auditorias do TC

| Nível | Normas |
|-------|--|
| 1 | CRP LOPTC |
| 2 | Regulamentos aprovados pelo TC Legislação sobre o “Estatuto dos Serviços de Apoio do TC” Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais |
| 3 | Sistema de Controlo de Qualidade Glossário de Auditoria INTOSAI- <i>Principles</i> |
| 4 | Manual de Auditoria e Procedimentos Manual de Auditoria de Resultados INTOSAI- <i>Standards</i> |
| 5 | Manuais, diretrizes, guias e instruções do TC sobre auditoria INTOSAI- <i>Guidance</i> |

Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas (2016a, p. 13)

Costa (2012) refere que a realização de auditorias tem um papel essencial para a eficácia do exercício de controlo financeiro pelas ISC. O mesmo autor afirma, ainda, que a realização de auditorias de diferentes tipologias constitui um instrumento à disposição das ISC para a melhoria da boa governança pública (Costa, 2015).

2.3.3. A tipologia de auditorias

No âmbito da fiscalização sucessiva, o TC pode realizar auditorias de diferentes tipologias (artigo 55.º da LOPTC). Assim, de acordo com o seu Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais, as auditorias do TC, em regra, são financeiras, de resultados ou de conformidade, assim como, combinadas, que conjugam aspetos de natureza financeira com aspetos de desempenho e/ou conformidade. Acresce que além destas tipologias de auditoria, podem, ainda, ser desenvolvidas auditorias de seguimento, assim como, ser desenvolvidos trabalhos de auditoria específicos sobre outras matérias consideradas relevantes (Tribunal de Contas, 2016a). Esta posição do TC está em linha com o estabelecido na *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* da INTOSAI. Também o TCE (2019) identifica as auditorias financeiras,

de resultados ou de conformidade, no contexto das ISC dos Estados-membros da UE, como as principais que são realizadas.

Atento à diferente natureza de cada um destes tipos de auditoria, o TC (2016a) estabeleceu objetivos e objetos diferentes, bem como, critérios de auditoria diferenciados para a auditoria financeira, auditoria de resultados e auditoria de conformidade, determinando que as auditorias combinadas e as auditorias de seguimento são, na sua essência, produto das anteriores.

Assim, de acordo com o TC (2016a), a auditoria financeira tem uma relevância fundamental para a sustentabilidade das finanças públicas, pelo impacto que tem no rigor e estabilidade ao nível da política orçamental e gestão financeira pública.

A auditoria financeira tem como objetivo a formação de um juízo se a informação financeira da entidade auditada observou, em todos os aspetos materialmente relevantes, a estrutura concetual de relato financeiro aplicável, segundo o definido pelo TC (2016a) e pela INTOSAI na *ISSAI 200 - Financial Audit Principles*.

O objeto de auditoria é a informação constante no relato financeiro da entidade auditada (posição financeira e patrimonial, ao desempenho financeiro e económico, aos fluxos de caixa e às notas explicativas apresentadas nas demonstrações financeiras), já que, é sobre ela que a auditoria vai incidir, sendo o critério a verificar o respetivo referencial contabilístico aplicável, (Tribunal de Contas, 2016a e *International Organization of Supreme Audit Institutions*, 2021).

Neste tipo de auditoria é avaliada a legalidade e regularidade das operações efetuadas, assim como, a integralidade e exatidão dos registos relacionados, procedendo-se, igualmente, à apreciação do sistema de controlo interno, quanto ao seu funcionamento e fiabilidade, e à adequada salvaguarda dos ativos pela entidade auditada (Tribunal de Contas, 2016a).

A auditoria financeira inicia-se com a recolha de informação relevante sobre a entidade auditada, onde são identificados e avaliados os riscos de distorção, segue-se o trabalho de obtenção de evidências, que vão suportar o juízo de auditoria. (v. Figura 2.3.)

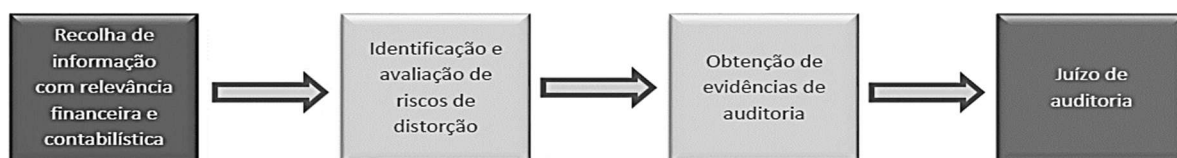


Figura 2.3. Auditoria financeira

Fonte: Tribunal de Contas (2016a, p. 34).

O TC (2016a) e a INTOSAI na *ISSAI 300 - Performance Audit Principles*, estabelecem que, decorrente dos riscos e fragilidades identificadas a corrigir, a auditoria de resultados tem uma

importante relevância no aperfeiçoamento do desempenho da gestão financeira das entidades, das atividades, programas, ou projetos do sector público.

A auditoria de resultados tem por objetivo aferir se foram observados os princípios de economia, eficiência e eficácia no desempenho das entidades e a execução das atividades, programas ou ações, assim como, se existem circunstâncias que permitam a sua melhoria (Tribunal de Contas, 2016b e *International Organization of Supreme Audit Institutions*, 2021). As referências a adotar como critérios, neste tipo de auditoria, são estabelecidas pelo auditor, recorrendo, em regra, ao *benchmarking*, sendo que, as conclusões e recomendações da auditoria de resultados visam incrementar a qualidade da gestão pública, numa perspetiva de economia, eficiência e eficácia, i.e. de *value for money*, promovendo a responsabilização e transparência da utilização dos recursos públicos (Tribunal de Contas, 2016b).

A Figura 2.4. sumaria o exposto sobre a auditoria de resultados.

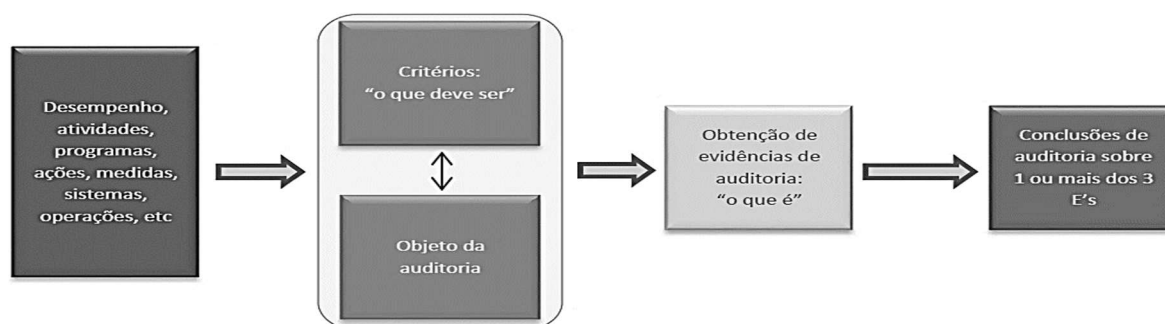


Figura 2.4. Auditoria de resultados

Fonte: Tribunal de Contas (2016a, p.35).

A respeito da auditoria de conformidade, o TC (2016a) refere que se destaca por averiguar se os atos praticados pela entidade auditada e seus responsáveis respeitaram todos os aspetos legais associados, designadamente, os princípios, normas contabilísticas e de controlo interno, e demais legislação aplicável.

De acordo com o TC (2016a) e o disposto pela INTOSAI (2021) na *ISSAI 400 - Compliance Audit Principles*, o resultado da auditoria de conformidade é a emissão de uma conclusão de conformidade do objeto (atos praticados) face aos critérios estabelecidos (legislação relevante aplicável), sendo assim, feita uma avaliação se os atos praticados respeitaram, em todos os aspetos relevantes, a respetiva legislação aplicável geral e específica. Em função do objeto definido, a auditoria de conformidade, pode associar-se, em parte, à auditoria financeira, emitindo um juízo de conformidade (Tribunal de Contas, 2016a).

A Figura 2.5. evidencia os principais pontos sobre a auditoria de conformidade.



Figura 2.5. Auditoria de conformidade

Fonte: Tribunal de Contas (2016a, p.36).

O TC (2016a) refere, ainda, a possibilidade de realização de auditorias combinadas, que resultam da conjugação de aspetos financeiros com aspetos de conformidade e/ou de desempenho) e a realização de auditorias de seguimento. Estas últimas, têm como fim a aferição se uma entidade, auditada numa ação de controlo anterior, acolheu as recomendações efetuadas no relatório de auditoria e procedeu à retificação das deficiências apuradas da forma mais adequada para a sua resolução. Sobre esta matéria, a EUROSAI publicou, em 2021, um guia de boas práticas, denominado *Follow-up of the implementation of audit recommendations - Best practices guide* (European Organization of Supreme Audit Institutions, 2021).

O Quadro 2.2. resume as características diferenciadoras por tipo de auditoria do TC (financeira, resultados e conformidade) indicando as ISSAI aplicáveis a cada uma.

Quadro 2.2. Caracterização da tipologia de auditorias realizadas pelo TC

| Tipo de auditoria | Auditoria Financeira | Auditoria de Resultados | Auditoria de Conformidade |
|-------------------|--|---|--|
| Objetivo | Emitir um juízo sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada | Concluir sobre o desempenho das entidades auditadas e a execução de atividades, programas ou ações específicas. | Concluir sobre a conformidade legal das operações realizadas pela entidade auditada. |
| Objeto | Demonstrações financeiras | Programas, entidades, medidas ou recursos e atividades | Atividades, transações financeiras ou informações |
| Critérios | Referenciais contabilísticos aplicáveis | Indicadores de medida definidos pelo auditor / Benchmarking | Normas legais específicas pertinentes |
| ISSAI aplicáveis | FA Principles ISSAI 100-199; FA Standards ISSAI 1000-1899; FA Guidance GUID 1900-1999. | PA Principles ISSAI 300-399; PA Standards ISSAI 3000-3899; PA Guidance GUID 3900-3999. | CA Principles ISSAI 400-499; CA Standards ISSAI 4000-4899; CA Guidance GUID 4900-4999. |

Fonte: Elaboração própria com base em Tribunal de Contas (2016a).

2.3.4. As fases do processo de auditoria

O processo de auditoria abrange quatro fases (Tribunal de Contas, 2016a): o planejamento, a execução, o relato/relatório e o seguimento.

O planejamento de auditoria engloba o Estudo Preliminar, que serviu de base à inscrição da ação de controle no Plano Anual, e o Plano Global de Auditoria (PGA), que define a estratégia global de auditoria a realizar. Esta fase é crítica já que um planejamento adequado permite alcançar uma maior eficácia, eficiência e economia nos trabalhos de auditoria, devendo ser recolhida informação pertinente com vista a aprofundar o conhecimento da entidade ou do objeto a auditar, avaliar o risco e determinar a materialidade. Um bom planejamento possibilita a redução, para um nível aceitável, do risco de o juízo de auditoria ser erróneo.

Após a aprovação do PGA pelo colégio de Juízes, inicia-se a fase da execução da auditoria. Nesta fase, os auditores efetuam os procedimentos adicionais de auditoria planejados, os quais podem ser ajustados com vista à obtenção de evidências de auditoria e que suportam as conclusões preliminares dos auditores. Nas situações em que sejam apurados indícios de erros, irregularidades ou mesmo infrações, a equipa de auditoria deve enveredar as diligências necessárias no sentido de obtenção de evidências, suportando-se do registo adequado de depoimentos, acautelando que, sob o ponto de vista material e formal, a prova produzida no âmbito da auditoria é suficiente e adequada para eventual efetivação de responsabilidade financeira ou para seguimento de processo criminal (Serra, 2016).

Segue-se a fase de relato/relatório. Os auditores elaboram o relato de auditoria, onde incluem as observações, as suas conclusões e recomendações de auditoria e o projeto de juízo, sendo, nos termos legais, submetido a contraditório. Após contraditório da entidade auditada, de outras entidades envolvidas e responsáveis individuais, é elaborado o anteprojeto de relatório pelos auditores e entregue ao Juiz Conselheiro responsável, seguindo-se o projeto de relatório, que fixa o texto a apresentar aos Juízes do TC para apreciação e aprovação. O relatório de auditoria é o documento final aprovado pelo TC onde constam conclusões e recomendações, devendo ser enfatizada a qualidade da informação em detrimento da quantidade da mesma (Marques & Almeida, 2004).

A última fase do processo de auditoria respeita ao seguimento que o TC efetua, de forma regular, ao acatamento das recomendações incluídas no relatório de auditoria junto das entidades auditadas. O não acatamento das recomendações não justificado pode originar efetivação de responsabilidade financeira aos visados. Em certas situações, o TC pode entender realizar

auditorias de seguimento com vista a apurar o nível de acolhimento das recomendações, assim como se as incorreções detetadas foram debeladas e de que forma.

A Figura 2.6. resume as fases do processo de auditoria no TC.

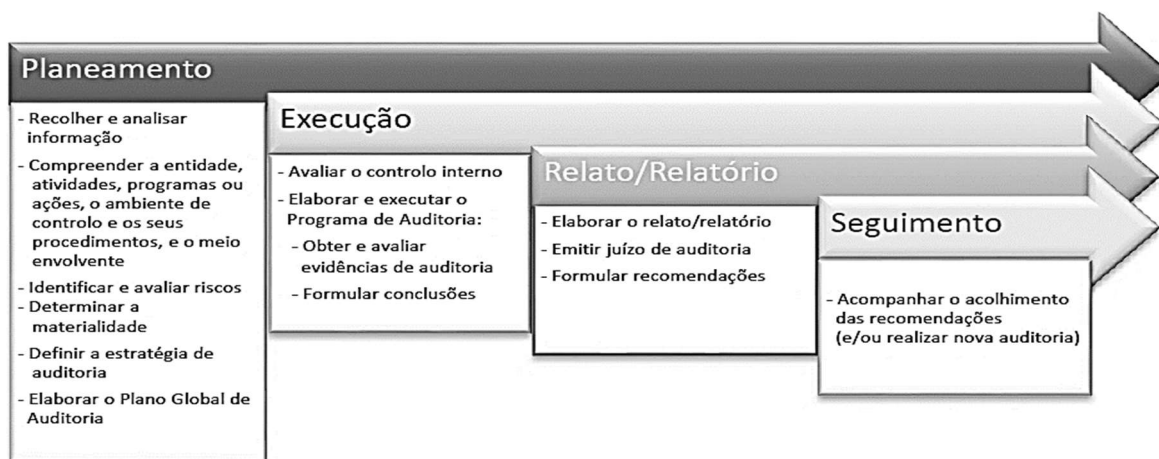


Figura 2.6. Fases do processo de auditoria no TC

Fonte: Tribunal de Contas (2016a, p.93).

Para Alves (2013), os relatórios de auditoria devem proporcionar informação independente, imparcial e objetiva sobre a gestão pública, contribuindo para elevar a qualidade da atuação dos gestores públicos, aumentando a sua responsabilização, e aumentando a confiança do cidadão no Estado.

Ao longo de todo o processo de auditoria é efetuado um rigoroso e contante controlo de qualidade, com o objetivo de assegurar que foram observados todos os procedimentos definidos e respeitado todo o normativo aplicável, garantindo-se assim um relatório de auditoria de elevada qualidade e credibilidade.

O TC tem implementado um sistema de controlo de qualidade (SCQ) para as suas auditorias, fundamentado na *ISSAI 140 – Quality control for SAIs*, e devidamente adaptado às suas atribuições e que responde aos riscos associados. O SCQ do TC faz parte da estratégia, cultura, políticas e procedimentos, estando o controlo de qualidade sempre presente aquando da realização de auditorias, não sendo um procedimento adicional a executar previamente à publicação de relatórios de auditoria. Existem vários níveis de controlo de qualidade, sendo o primeiro, a supervisão assegurada pelos dirigentes responsáveis das auditorias seguindo as orientações do Juiz respetivo, o segundo, o Tribunal através do Juiz Relator, Juízes Adjuntos, ou Plenário da 2.ª Secção. Existe ainda um outro nível de controlo de qualidade do TC que é efetivado pelo órgão de auditoria interna (Tribunal de Contas, 2016a).

A preocupação com o controlo de qualidade está patente no Plano Estratégico 2020-2022 do TC, estando incluída no eixo prioritário 1.2. “Melhorar os mecanismos de análise de risco, de qualidade da recolha de evidências e de revisão e controlo de qualidade”, inserido no objetivo estratégico 1 “Contribuir para a confiança dos cidadãos na gestão financeira pública”. Também no seu Plano de Prevenção de Riscos de Gestão, revisto em 2021, o TC procurou mitigar o risco de falhas no controlo de qualidade das auditorias, indicando diversas medidas de prevenção adotadas e mecanismos de controlo do risco.

No final do trabalho de auditoria é elaborado um relatório com o objetivo de comunicar de forma eficaz e adequada o resultado do trabalho de auditoria aos *stakeholders*, nomeadamente à entidade auditada, a outras entidades envolvidas e à sociedade (Tribunal de Contas, 2016a). No relatório são vertidas as conclusões de auditoria, bem como, adequadamente comunicados os factos e as observações de auditoria, devidamente contextualizados, os quais devem estar suportados em evidências de auditoria, devendo o conteúdo do relatório pautar-se pela objetividade, clareza, assertividade, facilidade de leitura, e revestir-se de objetividade, imparcialidade e independência (INTOSAI, 2021).

Para Marques e Almeida (2004), o relatório de auditoria deve conter um conjunto de informação considerada imprescindível, no entanto, a ISC responsável pelo controlo externo, tem a faculdade de alargar o leque de informação a inserir no mesmo, com vista a aumentar a sua compreensão. A tipologia de relatório de auditoria também influencia a estrutura e a informação que nele consta.

O TC não tem definido um modelo rígido para a estruturação dos relatórios de auditoria, que varia consoante a tipologia de auditoria, no entanto, dos relatórios deve constar a informação exigida pelo normativo da INTOSAI, em função da natureza da auditoria: *ISSAI 200 - Financial Audit Principles*, *ISSAI 300 - Performance Audit Principles* e *ISSAI 400 - Compliance Audit Principles*.

No entanto, o TC (2016a) estabelece que a estrutura do relatório de auditoria deve possibilitar uma sequência coerente entre os objetivos definidos, as observações efetuadas, as conclusões alcançadas e com as recomendações formuladas, e ainda, se existir, com o juízo efetuado. Assim, o TC, estabeleceu uma estrutura base para os relatos de auditoria, a qual pode ser adaptada em função da auditoria ou outras razões atendíveis.

Considerando que o texto do relato deve ser a base do relatório de auditoria aprovado pelo TC, e considerando o seguimento do processo entre o relato e o relatório, a estrutura base deste último incluirá o seguinte: sumário executivo (opcional); introdução; objetivo, âmbito e metodologia; observações de auditoria; conclusões; recomendações (caso existam); juízo (caso

exista); vista ao Ministério Público; eventuais infrações financeiras (caso existam); emolumentos; decisão; e anexos (caso existam).

Estes são os elementos informativos base de um relatório de auditoria do TC, devendo considerar-se que podem ser incluídos outros, caso o TC entenda relevantes para o propósito da auditoria. A simplificação da informação disponibilizada ao cidadão tornando-a mais apelativa, contribui para a confiança dos cidadãos na gestão financeira pública, conforme o TC indica no seu Plano Estratégico 2020-2022.

As conclusões representam um elemento obrigatório a constar num relatório de auditoria e exprimem a opinião do TC sobre o objeto da auditoria, devendo dar uma resposta clara quanto aos objetivos traçados, de forma clara e sucinta. É com base nas conclusões que são formuladas e sustentadas as recomendações de auditoria, que incluem as correções e melhorias que devem ser adotadas pelos seus destinatários (Tribunal de Contas, 2016a).

2.3.5. As recomendações dos relatórios de auditoria

A formulação de recomendações nos seus relatórios de auditoria é um dos mecanismos que TC utiliza na prossecução da sua missão, contribuindo para maximização na utilização de recursos públicos e, conseqüentemente, para uma boa gestão pública, assegurando à sociedade a prevenção de ilegalidades e de desperdício de recursos públicos, bem como a melhoria da *accountability* e transparência na gestão do erário público (Tribunal de Contas, 2016a).

As recomendações devem ser elaboradas de forma construtiva, com o fim de contribuir para ultrapassar as fragilidades, problemas ou deficiências identificadas na auditoria, devendo ser bem fundamentadas e agregar valor (Tribunal de Contas, 2016a), assumindo-se como corolário lógico das conclusões de auditoria (Tribunal de Contas, 1999).

Cada recomendação deverá ter um carácter prático e objetivo, devendo identificar claramente os seus destinatários e ser dirigida às entidades públicas que possuem competência e responsabilidade para a sua implementação (INTOSAI, 2021).

De acordo com o TCE (2019), os relatórios de auditoria elaborados pelas ISC incluem as constatações e observações de auditoria, identificam situações irregulares, bem como as conclusões de auditoria, e formulam recomendações para colmatar as fragilidades apuradas. Esta instituição defende que as recomendações assumem uma elevada relevância no relatório de auditoria das ISC, considerando que oferecem aos gestores públicos importantes e significativas diretrizes, auxiliando-os a melhorar a eficácia, eficiência e economia da despesa pública e a conformidade legal, além de impedir falhas, irregularidades e gastos públicos indevidos.

Nesse sentido, Lopes (2009) refere que o fim das ISC é proporcionar e favorecer a melhoria da gestão dos recursos públicos, ajudando os responsáveis públicos através das recomendações incluídas nos seus relatórios de auditoria, tendo em consideração as expectativas do cidadão. Afirma ainda que, pela sua natureza ímpar, as ISC devem dispor da faculdade de formular recomendações e promover a sua divulgação, tendo como objetivo melhorar a gestão pública, apresentando às entidades auditadas formas de poupanças e de contenção de custos, proporcionar melhor qualidade de serviço, reforçar os processos administrativos, organizacionais e de gestão e atingir os objetivos traçados de modo menos dispendioso (Lopes, 2009).

Na avaliação do impacto das ISC na gestão pública são consideradas, entre outras, as alterações introduzidas em resultado de recomendações de auditoria das ISC e o impacto quantificado no erário público pela adoção dessas recomendações (Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa & Waerness, 1999). Também a EUROSAI (2021) defende esta posição, referindo que os relatórios de auditoria relacionam as suas conclusões com propostas de resolução das insuficiências encontradas, sendo essas recomendações um instrumento apropriado no apuramento do impacto da auditoria.

Atendendo a esta situação, o TC (2016a) identificou um conjunto de boas práticas a observar na formulação de recomendações de auditoria, a saber:

- Derivar de forma coerente dos objetivos, observações e conclusões de auditoria;
- Estar bem suportada, ser prática e agregar valor;
- Estar redigida de modo claro, equilibrado, suficiente e positivo;
- Dirigir-se à entidade com responsabilidade e competência para a sua execução;
- Não interferir nas responsabilidades de gestão da entidade auditada;
- Ponderar o tempo e os custos de implementação das medidas;
- Ter sido sujeita a contraditório da entidade auditada num projeto de recomendações no relato da auditoria.

Estas orientações revestem-se de extrema importância para o alcance que se pretende com as recomendações formuladas e para a efetividade e sucesso da sua implementação pelos visados.

Consciente desta situação, em 2019, a ISC de Espanha foi mais longe e publicou um manual específico denominado *Manual para la formulación y el seguimiento de recomendaciones* (Tribunal de Cuentas, 2019), abrangendo, por um lado a formulação de recomendações de auditoria, e por outro, o acompanhamento e seguimento das recomendações. De acordo com este documento apenas deverão ser incluídas no relatório de auditoria as recomendações que sejam consideradas

relevantes, devendo cada uma delas recomendação deve atender aos seguintes aspetos (Tribunal de Cuentas, 2019):

- Critério: referência, norma ou prática geralmente aceite, que constitui o “dever ser”;
- Factos encontrados: evidências recolhidas;
- Causa: motivos do desvio das observações de auditoria relativamente ao critério de referência;
- Efeito: impactos adversos que resultam dos desvios detetados entre os critérios e os factos verificados, relativamente ao objetivo da auditoria;
- Proposta de ação: ação recomendada cuja implementação corrige a causa que originou os desvios detetados, com vista a colmatá-los.

Para Gomes (2021), a estreita ligação entre as atribuições de controlo financeiro, preventivo, corretivo e pedagógico próprias do TC e as recomendações dos seus relatórios, tem feito com que estas tenham vindo a revestir-se de uma relevância cada vez maior, afirmando-se como um mecanismo importante na atividade do TC. Acrescenta que as recomendações compreendem aspetos relacionados com o cumprimento da Lei, com a organização, com a forma de funcionamento e com a gestão administrativa e financeira da entidade auditada e seus responsáveis, visando a prevenção e correção de fragilidades identificadas, tendo uma função pedagógica, apontando e dando orientações dos caminhos a observar pelos seus destinatários (Gomes, 2021).

Segundo Tavares (2014), as recomendações do TC resultam do exercício da sua missão constitucional de controlo financeiro externo das entidades sobre sua jurisdição, e que contêm indicações a observar pelos seus destinatários, no sentido de colmatar ou corrigir certas situações ou prevenir e impedir a sua ocorrência futura, concluindo-se que as recomendações visam garantir, salvaguardar e contribuir para elevar o desempenho e *performance* da atividade administrativa e financeira pública (Tavares, 2014).

Note-se que o TC, no âmbito do seguimento de recomendações formuladas nos seus relatórios de auditoria, pode efetivar responsabilidade financeira sancionatória aos visados, aplicando-lhes uma multa, pelo não acolhimento reiterado e não justificado dessas recomendações (alínea j), n.º 1, artigo 65.º da LOPTC). Esta faculdade do TC incentiva e estimula o cumprimento das suas recomendações pelos destinatários.

2.3.6. As principais áreas de recomendações

As recomendações resultam das conclusões, as quais por sua vez refletem as observações e constatações efetuadas no decurso da auditoria. Aquando do planeamento da auditoria são ponderados os riscos em face do objeto e tipologia de auditoria, sendo estabelecidas áreas que serão alvo de apreciação e sujeitas a testes, com o fim de recolher prova de auditoria que sustentam as conclusões e recomendações (Tribunal de Contas, 2016a; International Organization of Supreme Audit Institutions, 2021).

Os relatórios de auditoria, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, não tipificam as recomendações formuladas, procedendo apenas à sua enumeração por destinatário, ao contrário do que sucede no Parecer sobre a Conta Geral do Estado (PCGE), onde o TC efetua a distribuição das recomendações por diferentes áreas. No PCGE de 2020 as recomendações foram elencadas por área: processo orçamental; fiabilidade das demonstrações financeiras, sistema de gestão e controlo, informação e transparência, entre outras. Gomes (2021) identificou que a atual distribuição das recomendações por área ocorreu a partir do PCGE de 2017, sendo que, até lá o TC distribuía-as de modo diferente. O PCGE, pese embora tenha uma abrangência alargada, tem subjacente um foco de âmbito mais financeiro, de acordo com as disposições do artigo 41.º da LOPTC, que culmina na emissão de um juízo sobre uma conta de gerência, no caso a Conta Geral do Estado.

De acordo com o artigo 50.º da LOPTC, a área do controlo interno é necessariamente uma das contempladas, assim como a conformidade legal dos atos praticados e a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira. A área do relato financeiro é, pela natureza e atribuições do TC, outra área que é abrangida e apreciada nos relatórios de auditoria do TC. Mais recentemente, em face da evolução e alterações profundas ocorridas na AP, a transparência é também uma das áreas a auditar.

As áreas ora elencadas são semelhantes às do PCGE, autonomizando-se a apreciação à conformidade legal e à economia, eficiência e eficácia da gestão financeira.

Controlo interno

A área do controlo interno é tida como fundamental em auditoria (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, 2021; Georgios, 2018), sendo a sua adequada compreensão uma das tarefas mais importante para o auditor (Almeida, 2017).

O TC (2016a, p. 131) conceitualiza o controlo interno como uma:

Forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados de controlos que se mostrem relevantes para a auditoria, em resultado da suscetibilidade de tais controlos prevenirem, detetarem e corrigirem as deficiências ou distorções materialmente relevantes.

O controlo interno ajuda as entidades a mitigar riscos, prevenindo a ocorrência de distorções materiais e a que, caso ocorram, sejam corrigidas (Baltaci & Yilmaz, 2006 e Almeida, 2017).

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (2013) estabeleceu que o controlo interno tem como objetivo: a eficácia e eficiência dos recursos, a fiabilidade da informação financeira e o cumprimento da legalidade e outras normas aplicáveis. O COSO definiu ainda que o controlo interno possui cinco componentes: ambiente de controlo; avaliação do risco; atividade de controlo; informação e comunicação; e monitorização. A ISA 315 *Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement* do IAASB reconhece igualmente estas componentes do controlo interno (IAASB, 2021). A efetividade do controlo interno só é possível se as cinco componentes estiverem implementadas na entidade e atuarem de forma eficiente, devendo os controlos ser delineados e implementados com eficiência e os procedimentos adotados serem consistentes com os controlos que foram definidos (Almeida, 2017).

Abd Aziz, Ab Rahman, Alam e Said (2015) concluíram que um bom sistema de controlo interno é crucial para a melhoria da *accountability* nas entidades do sector público.

Os estudos de Troupin, Put, Weets e Bouckaert (2010), Munsif, Rahhunandan e Rama (2012), Leng e Zhang (2014), Chalmers, Hay e Khlif (2019), demonstram a importância do controlo interno e sua apreciação em contexto de auditoria, assim como a *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* da INTOSAI (2021), que indica o controlo interno como uma área passível de recomendações num relatório de auditoria.

O artigo 50.º da LOPTC estabelece claramente que o TC, no âmbito da fiscalização sucessiva, «avalia os sistemas de controlo interno», sendo essa uma área que está sempre presente no processo de auditoria, desde o planeamento até à elaboração do relatório.

O TC (1999) estabelece a avaliação do controlo interno em contexto de auditoria como fundamental, já que a mesma possibilita determinar o grau de confiança que se obtém na fiabilidade da informação e a robustez do controlo interno na prevenção e deteção de erros e irregularidades.

Com efeito, a avaliação do controlo interno está presente desde a elaboração do estudo preliminar, passando pelo PGA e Plano de Auditoria (onde é feita uma avaliação preliminar ao controlo interno da entidade a auditar e que define os testes a executar e os procedimentos

adicionais de auditoria a efetuar), até à execução da auditoria e a elaboração do relatório (onde os auditores avaliam o controlo interno com base em evidências recolhidas e formulam as suas conclusões e recomendações).

Práticas de gestão

A CRP define, no artigo 266.º, que a AP visa a prossecução do interesse público, devendo respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Esta norma constituiu um princípio geral da atividade administrativa vertido no artigo 1.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro.

O CPA estabelece, no artigo 5.º, o princípio da boa administração como princípio geral da atividade administrativa, referindo que os critérios de eficiência, economicidade e celeridade devem guiar a AP na sua atuação. Figueiredo (2009) defende que o princípio da boa administração pública resulta da existência de um dever da AP prosseguir o bem comum do modo mais eficiente possível.

Para Donath e Milos (2008), a avaliação da eficiência e do desempenho da gestão pública é essencial para a análise da qualidade da despesa pública, relacionando os recursos aplicados e os resultados alcançados, sendo que Pearson (2014), Hay e Cordery (2018), Johnsen (2019) e Zeti, C., Luca, M., e Pirvu, C. (2020) defendem que as auditorias das ISC têm um impacto positivo ao nível da eficiência e eficácia nas entidades auditadas. Os estudos de Reichborn-Kjennerud (2014) e de Parker, Jacobs e Schmitz (2019) demonstraram o crescimento ocorrido na preferência pela tipologia de auditoria de resultados no sector público, a qual é mais focalizada na apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão pública, havendo, desta forma, uma maior probabilidade de formulação de recomendações de auditoria nessa área.

Segundo Teixeira (2015), a economia, a eficiência e a eficácia são conceitos basilares de uma boa gestão financeira pública, aos quais os responsáveis devem responder, com o propósito de afastar pressões excessivas nos gastos públicos e, conseqüentemente, impactos nefastos no desenvolvimento e crescimento da sociedade. Esta afirmação é suportada pelo autor exemplificando o caso português, em que ocorreram, nas últimas décadas, diversas situações de investimentos públicos com consideráveis lacunas de racionalidade económica intrínseca à gestão pública, levando a desvios significativos de custos, prazos e benefícios, com repercussões negativas assinaláveis para o erário público e para a sociedade (Teixeira, 2015).

O RAFE, no seu artigo 22.º, e a LEO, também abordam a necessidade dos conceitos de economia, a eficiência e a eficácia serem observados no âmbito da gestão pública. A LEO inclusivamente estabeleceu no artigo 18.º a economia, a eficiência e a eficácia como princípio

orçamental a ser cumprido na assunção de compromissos e na execução de despesa pública pelas entidades da AP, indicando ainda que esses conceitos consistem, respetivamente: na minimização da afetação de recursos na prossecução das suas atribuições; na elevação da produtividade para alcançar resultados semelhantes com menos dispêndios; e na afetação dos recursos mais apropriados para o alcance do resultado pretendido.

Estes conceitos também devem ser observados pelos gestores públicos nos seus atos de gestão, que tenham impacto futuro nas finanças públicas, designadamente ao nível da sustentabilidade das finanças públicas e da equidade intergeracional, conceitos que estão consagrados como princípios orçamentais na LEO (artigos 11.º e 13.º, respetivamente). As decisões tomadas pelos responsáveis devem tomar em consideração as consequências que daí poderão advir, por um lado, a capacidade de financiar todos os compromissos assumidos ou a assumir, e por outro lado, a distribuição equilibrada de benefícios e custos entre gerações, a fim a não onerar excessivamente as gerações futuras, salvaguardando as suas legítimas expectativas.

De acordo com Costa (2012), o mero controlo pelas ISC da legalidade e da regularidade da atividade financeira pública é escasso nos Estados constitucionais contemporâneos, tendendo as ISC a dar relevo à apreciação do mérito da gestão pública.

O artigo 1.º da LOPTC estabelece que o TC deve efetuar a apreciação da boa gestão financeira dos recursos públicos. No decurso das auditorias do TC, no âmbito da fiscalização sucessiva, é feita uma apreciação e avaliação da utilização de forma económica, eficaz e eficiente dos recursos públicos (artigo 50.º da LOPTC), variando a profundidade e intensidade de acordo com o objeto e tipologia de auditoria (Lopes, 2009; Tribunal de Contas, 2016). É assim efetuada uma avaliação às práticas de gestão dos responsáveis das entidades auditadas, sendo esta uma área passível de formulação de recomendações pelo TC nos seus relatórios de auditoria.

Conformidade legal

A legalidade na AP é um aspeto fundamental nos Estados democráticos (Silva, 2014). Neste sentido, a CRP (artigo 266.º) define como um dos princípios fundamentais a subordinação da AP à CRP e à Lei, tendo o CPA estabelecido a legalidade como princípio da atividade administrativa (artigo 3.º), definindo que a AP deve pautar a sua atuação em «obediência à Lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins».

No entanto, o princípio da legalidade por si só seria ineficaz caso não existissem formas de controlar a sua aplicação prática (Silva, 2014). Deste modo, no âmbito das finanças públicas, esse controlo e fiscalização está adstrito ao TC pela CRP (artigo 214.º), bem como pelo previsto

no artigo 1.º da LOPTC. De acordo com o TC (2020), uma maior responsabilização pela legalidade, regularidade e boa gestão dos gestores públicos está ligada ao crescimento da exigência da sociedade da qualidade das finanças públicas. Para Marques e Almeida (2004) e Tavares (2014) a verificação da conformidade legal é um controlo tradicional do poder de controlo financeiro do TC.

No âmbito da conformidade legal, a auditoria pública desempenha um importante papel, já que permite conhecer se determinados aspetos da legalidade na gestão dos recursos financeiros públicos foram observados (Costa, 2012). No seu estudo, Marques e Almeida (2004, p. 90), chegam a considerar a existência de uma tipologia de auditoria designada «auditoria do cumprimento da legalidade».

A apreciação da legalidade é referida na norma *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* da INTOSAI como um aspeto a considerar na realização de auditorias pelas ISC, dependendo a profundidade de análise à conformidade legal de acordo com a tipologia de auditoria.

Na realização de auditorias do TC, um dos objetivos passa por concluir sobre a conformidade legal das operações efetuadas e atos realizados pelos responsáveis da entidade auditada (Tribunal de Contas, 1999 e 2016). Para o efeito, aquando das auditorias, é realizada uma panóplia de testes e validações relacionada com o cumprimento da conformidade legal, no âmbito da observância das regras orçamentais e financeiras, das normas fiscais e parafiscais, da legislação sobre contratação pública e recursos humanos, quadro legal relacionado com concessões de serviços públicos e com subvenções públicas, entre outras.

A aderência e o exame ao cumprimento das disposições legais relacionadas com a gestão de recursos públicos são inerentes às funções do TC, pelo que, aquando da realização de auditorias, esta é necessariamente uma área a abordar nos relatórios de auditoria, podendo ser alvo de recomendações específicas.

Relato financeiro

Parada, Santos e Martinho (2020) afirmam que se tem verificado uma crescente procura e atenção na gestão e na utilização do erário e dos recursos públicos, sendo que a satisfação dessa necessidade implica a existência de informação credível e disponível. Muitas reformas levadas a cabo no setor público tiveram como objetivo o aumento da *accountability*, elevar a transparência e melhorar os serviços públicos (Johnsen, 2019).

Cordery e Hay (2022) referem que a auditoria do setor público é fundamental para a *accountability* do governo, prevendo o seu o crescimento, considerando que os recursos são escassos no setor público, verificando-se uma exigência cada vez mais dos cidadãos de mais serviços, melhores infraestruturas e respostas conjuntas às crises (Johnsen, 2019). Neste sentido Mattei, Grossi e Guthrie (2021) referem que o relato financeiro sempre teve papel significativo no âmbito da auditoria de sector público.

Os atos administrativos que tenham impacto nas finanças públicas têm, à luz do referencial contabilístico aplicável, de ser reconhecidos pelas entidades públicas no seu relato financeiro. Importa, assim, aferir se esse reconhecimento foi efetuado de forma correta e apropriada, assim como feitas as respetivas divulgações e a adequada apresentação à luz do referencial contabilístico aplicável.

As entidades do sector público devem assegurar que o seu relato financeiro disponibiliza informação útil para os utilizadores das demonstrações financeiras com vista à tomada de decisões racionais e à responsabilização pela prestação de contas (IAASB, 2021). Para ser útil essa informação deve revestir-se de qualidade (Alves, 2017), ou seja, deve possuir determinadas características qualitativas, como sejam a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade, definidas no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

De acordo com Van Beest, Braam e Boelens (2009), o respeito e cumprimento das características qualitativas gera uma elevada qualidade da informação contabilística, traduzindo-se, conseqüentemente, numa elevada qualidade da informação do relato financeiro.

Face ao exposto, considerando as atribuições estabelecidas na LOPTC, o TC no âmbito do seu poder de controlo financeiro sucessivo, aquando da realização de auditorias, procede à apreciação da informação do relato financeiro das entidades auditadas, podendo a profundidade desta avaliação variar em função da tipologia de auditoria e objeto de auditoria.

O TC procura verificar se a informação do relato financeiro, em parte ou no seu todo, está livre de erros, omissões ou distorções materiais e reflete de forma verdadeira e apropriada a gestão e a utilização dos recursos públicos, de acordo com o referencial contabilístico aplicável à entidade em causa (Tribunal de Contas, 2016a). Trata-se no fundo de uma avaliação à qualidade da informação do relato financeiro da entidade auditada.

Assim, o relato financeiro constitui uma área passível de recomendações nos relatórios de auditoria da TC, no âmbito da fiscalização sucessiva.

Transparência

Como resultado da evolução ocorrida na AP, os cidadãos têm vindo a evidenciar um crescente interesse no acesso a mais e melhor informação sobre a tomada de decisão dos gestores públicos e sobre os resultados das políticas públicas, exercendo um maior controlo, situação que contribui para o aumento da transparência na AP (Reis, Ferreira & Ferreira, 2015; Pyun & Gamassou, 2018; Anselmi *et al.*, 2017).

Grimmelikhuijsen, Weske, Bouwman e Tummers (2017) apontam a transparência como um requisito essencial na gestão pública moderna, ajudando a promover a confiança entre cidadãos e o Estado e a aumentar a participação dos cidadãos e a diminuir a corrupção.

A transparência é, de acordo com Silva, Seibert, Wbatuba e Macagnan (2015) e Martins (2013), um princípio elementar da boa administração e salvaguarda do interesse público, que auxilia os gestores públicos na prossecução das suas atribuições, e que se traduz em disponibilizar informação de carácter obrigatório ou voluntário, de forma clara e inteligível, relevante à tomada de decisão e aumento da confiança dos *stakeholders*.

A transparência tem um efeito positivo na governança (Kosack & Fung, 2014), tendo este conceito no sector público ganho relevância nos Estados democráticos, contribuindo para a melhoria na gestão pública (Borges de Moura, 2015).

Para Kosack e Fung (2014), a transparência no sector público possibilita aos cidadãos uma tomada de decisão informada sobre as políticas e atividades estatais. Os mesmos autores afirmam ainda que vários defensores da transparência indicam que o seu desenvolvimento pode conduzir a resultados concretos na resolução de problemas específicos e de desempenho do governo, levando a melhorias mensuráveis no bem-estar dos cidadãos (Kosack & Fung, 2014).

No seu estudo, Douglas e Meijer (2016) confirmaram que as práticas de transparência fazem a diferença nas entidades públicas, tendo concluído que as entidades públicas mais ativas na divulgação de informação, foram significativamente mais eficazes na criação de valor público em relação às restantes.

A divulgação de informação bem elaborada e inteligível sobre o desempenho do sector público é um direito democrático e um instrumento de governo mais eficaz (Mulgan, 2012).

A norma INTOSAI-P 20 – *Principles of Transparency and Accountability*, refere a transparência, quando aplicada de forma consistente, é um poderoso instrumento que combate a corrupção, melhora a governança e promove a *accountability*.

Segundo Figueiredo (2009), a AP tem vindo a reger-se cada vez mais por princípios de abertura e de transparência. A transparência não está claramente consagrada como princípio da atividade administrativa no CPA, no entanto a LEO estabelece como um dos seus princípios a transparência orçamental (artigo 19.º), tendo ainda um capítulo específico dedicado à transparência (artigos 73.º a 76.º).

O TC (2020) no seu Plano Estratégico 2020-2022 estabelece a transparência, (a par da ética, integridade e outros), como um fator relevante para a qualidade das finanças públicas.

Atento a esta situação, nas ações de fiscalização e controlo, nomeadamente no âmbito da fiscalização sucessiva, o TC procede à avaliação da observância pelas entidades auditadas dos princípios e regras de transparência, formulando nos seus relatórios de auditoria, nas situações aplicáveis, as respetivas recomendações sobre esta matéria, indo ao encontro do interesse público e expectativas dos cidadãos.

3. ESTUDO EMPÍRICO

Neste capítulo é apresentado o estudo empírico, onde é exposta a questão de investigação, os objetivos da mesma, a metodologia e a amostra utilizadas, sendo ainda realizada e apresentada a análise e discussão de resultados.

3.1. Questão de investigação, objetivos e metodologia

Como ISC, a fiscalização sucessiva do TC materializa-se, de acordo com o âmbito da ação de controlo financeiro, na emissão de diferentes documentos: relatórios de auditoria, pareceres, VEC e VIC. Nesses documentos são elencadas recomendações que se caracterizam por possuir natureza diversa, que evidenciam situações, identificadas pelo TC no decurso da ação, que carecem de melhorias e que devem ser acolhidas e implementadas pelas entidades controladas, com vista à salvaguarda dos dinheiros públicos e boa gestão pública. Importa, assim, estudar essas recomendações e contribuir para o conhecimento dessa realidade.

O presente estudo visa responder à seguinte questão investigação:

Quais são as principais áreas das recomendações de auditoria, de 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC?

Sendo este o seu objetivo geral, delinearão-se os seguintes objetivos específicos:

1. Identificar as áreas com maior incidência de recomendações de auditoria e sua evolução, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC;
2. Estudar a existência de eventuais diferenças nas áreas das recomendações de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC:
 - 2.1. por tipologia de auditoria;
 - 2.2. por localização geográfica;
 - 2.3. por tipo de sector público;
 - 2.4. por classificação das funções de governo de acordo com a COFOG, de ora avante designadas por classificação COFOG.

A metodologia de investigação a aplicar em qualquer estudo que se pretende realizar, depende do fenómeno que se deseja estudar, pelo que a abordagem ao fenómeno a estudar, influencia o modo de aquisição de conhecimento sobre o mesmo, acarretando impactos no processo de investigação (Yin, 2014).

A metodologia de investigação com abordagem qualitativa possibilita o acesso à complexidade e multiplicidade do fenómeno em investigação, fortalecido pela interpretação que lhe é dada pelos intervenientes, permitindo assim esta metodologia obter uma elevada validade interna (Pardal & Correia, 1995). Para Yin (2014) e Bogdan e Biklen (2013), a utilização do método qualitativo em investigação implica uma profunda pesquisa sobre a realidade a estudar, possibilitando explicá-la detalhadamente através da apreensão dos significados e do estado particular do sujeito, com o fim de conhecer a compreensão dos indivíduos sobre a mesma.

Assim, justifica-se ter sido utilizada na primeira fase do estudo empírico, aquando da leitura e recolha de informação dos relatórios de auditoria da fiscalização sucessiva do TC, uma metodologia qualitativa, através de uma análise documental, que se baseou na recolha manual, organização, catalogação e classificação da informação.

Para Sousa e Batista (2014), a metodologia de investigação com abordagem quantitativa tem como foco identificar e apresentar dados, indicadores e tendências, sendo mais adequada nos estudos onde é possível a recolha de medidas quantificáveis de variáveis a partir de amostras de uma população. Assim, justifica-se, numa segunda fase, ter sido utilizada uma metodologia quantitativa, pois a informação recolhida, organizada, catalogada e classificada na primeira fase, foi inserida numa folha de *excel* constituindo a base de dados em estudo, o que permitiu uma análise estatística, com o respetivo tratamento e análise de dados, interpretação e discussão de resultados para os anos em estudo, 2014 a 2021, podendo, por isso, denominar-se a metodologia de investigação utilizada como de natureza mista.

O estudo abrangeu oito anos de atividade do TC (2014 a 2021), constituindo um período temporal suficientemente significativo para poder ser observada a eventual existência de tendências, tendo abrangido três Planos Trienais (de Fiscalização) do TC, dois dos quais completos (2014 a 2016 e 2017 a 2019) e um ainda em curso (2020 a 2022).

3.2. Análise e discussão de resultados

No período compreendido entre 2014 e 2021 foram realizadas 293 auditorias pelo TC, no âmbito da fiscalização sucessiva. Estas auditorias podem dirigir-se a uma única entidade ou a mais do que uma. Por uma questão metodológica e de uniformidade foram apenas consideradas as auditorias realizadas a uma única entidade, obtendo-se assim uma amostra constituída por 251 entidades auditadas a que correspondem 251 relatórios de auditoria. Cada relatório de auditoria pode emanar recomendações para a entidade auditada, bem como para outras entidades envolvidas no procedimento de implementação das mesmas. Nos 251 relatórios de

auditoria analisados foram encontradas 2400 recomendações, tendo envolvido 631 entidades destinatárias com recomendações (EDCR), que se encontram distribuídas ao longo dos anos em estudo e apresentadas na Tabela 3.1.

Tabela 3.1. Distribuição de relatórios de auditoria, EDCR e de recomendações (2014 a 2021)

| Descrição | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | Total |
|-------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-------------|--------------|-------------|-------------|----------------|
| Relatórios de auditoria | 42 (17%) | 39 (15%) | 38 (15%) | 32 (13%) | 27 (11%) | 35 (14%) | 17 (7%) | 21 (8%) | 251 (100%) |
| EDCR | 88 (14%) | 84 (13%) | 118 (19%) | 124 (20%) | 54 (9%) | 71 (11%) | 53 (8%) | 39 (6%) | 631 (100%) |
| Recomendações | 318 (13%) | 419 (18%) | 385 (16%) | 341 (14%) | 220 (9%) | 391 (16%) | 181 (8%) | 145 (6%) | 2400 (100%) |

Como se pode observar, o menor número de relatórios de auditoria verificou-se nos anos 2020 (17) e 2021 (21). Embora o valor mínimo seja o relativo ao ano de 2020 representando 7% do total de relatórios de auditoria no período, não foi, no entanto, nesse ano que se verificou o menor número de recomendações, facto que ocorreu no ano de 2021 (145) e que correspondeu a 6% do total de recomendações.

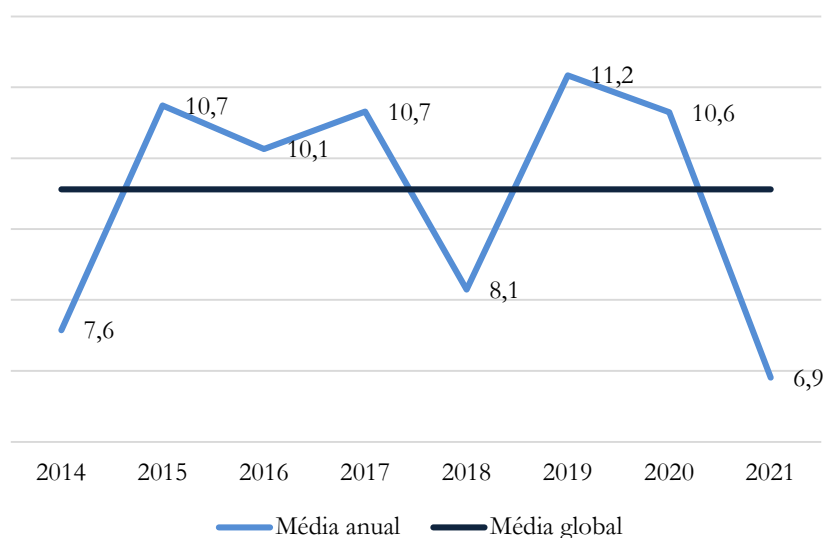
O maior número de relatórios de auditoria registou-se no ano de 2014 (42), cerca de 17% do total, e constatando-se, igualmente, que não é neste ano que se atinge o maior número de recomendações, mas sim o ano de 2015 (419), as quais ascendem a 18% do total de recomendações. Como se pode observar o número de relatórios de auditoria não é constante ao longo dos anos, o que significa que o número de entidades auditadas difere de ano para ano.

A situação pandémica vivida nos anos de 2020 e de 2021 afetou a atividade do TC, sendo a causa da redução do número de relatórios de auditoria nesses anos (Tribunal de Contas, 2021 e 2022).

O ano de 2021 é o que apresenta menor número de EDCR (39), representando 6% do total de entidades do período analisado, verificando-se que o ano de 2017 foi o que registou o número de EDCR mais elevado (124), cerca de 20% do total de EDCR.

Para melhor percecionar a evolução média das recomendações ao longo do período em estudo calculou-se a respetiva média anual que se apresenta no Gráfico 3.1.

Gráfico 3.1. Média anual de recomendações por relatório de auditoria (2014 a 2021)



A média de recomendações por relatório de auditoria, para os oito anos em análise, foi de 9,6, representada pela linha média global. Assim, pode verificar-se que nos anos 2014, 2018 e 2021, o número médio de recomendações se situou abaixo da média global, sendo mesmo o ano 2021 o que apresenta o valor médio mais baixo de recomendações (6,9). Da mesma forma se observa que, para os anos de 2015, 2016, 2017, 2019 e 2020, os valores médios do número de recomendações são superiores à média global, sendo mesmo o ano 2019 o que apresenta o valor médio mais alto (11,2).

Ao se efetuar o cruzamento do Gráfico 3.1 com a Tabela 3.1, facilmente se constata que o aumento ou diminuição do número de entidades auditadas não tem relação com o aumento ou diminuição do número de recomendações encontradas.

3.2.1. Áreas de recomendações de auditoria

No capítulo da revisão teórica foram identificadas cinco áreas de incidência das recomendações dos relatórios de auditoria, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC: práticas de gestão, controlo interno, conformidade legal, relato financeiro e transparência.

Procedeu-se à classificação das recomendações provenientes dos relatórios de auditoria analisados no período em estudo, de acordo com estas cinco áreas, tendo ainda sido calculada a média por área e por relatório de auditoria, como se apresenta na Tabela 3.2.

Tabela 3.2. Distribuição das recomendações dos relatórios de auditoria por área

| Área | Recomendações | Frequência relativa | Média por relatório de auditoria |
|--------------------|---------------|---------------------|----------------------------------|
| Práticas de gestão | 806 | 34% | 3,2 |
| Controlo interno | 719 | 30% | 2,9 |
| Conformidade legal | 509 | 21% | 2,0 |
| Relato financeiro | 289 | 12% | 1,2 |
| Transparência | 77 | 3% | 0,3 |
| Total | 2400 | 100% | 9,6 |

Pode observar-se que, do total das 2400 recomendações, a maior percentagem (34%) a que correspondem 806 recomendações, dizem respeito à área de práticas de gestão, enquanto que 30%, (719 recomendações), são respeitantes à área de controlo interno, sendo estas as duas áreas que mais se destacam, representando no seu conjunto 64% (1525) do total de recomendações no período em análise.

A área de conformidade legal vem em terceiro lugar com 509 recomendações (21%), seguindo-se a área do relato financeiro com 286 recomendações (12%) e, por fim, a área de transparência com 77 recomendações (3%).

A média de recomendações por relatório de auditoria reflete o exposto, sendo a área de práticas de gestão a que apresenta a média mais elevada (3,2 recomendações), em oposição à área de transparência, que tem a média mais baixa (0,3 recomendações).

A fim de proporcionar uma melhor compreensão na identificação das áreas onde incidiram as recomendações de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, apresentam-se a Tabela 3.3. e o Gráfico 3.2. onde se pode observar a evolução da distribuição das recomendações pelas cinco áreas para os anos de 2014 a 2021.

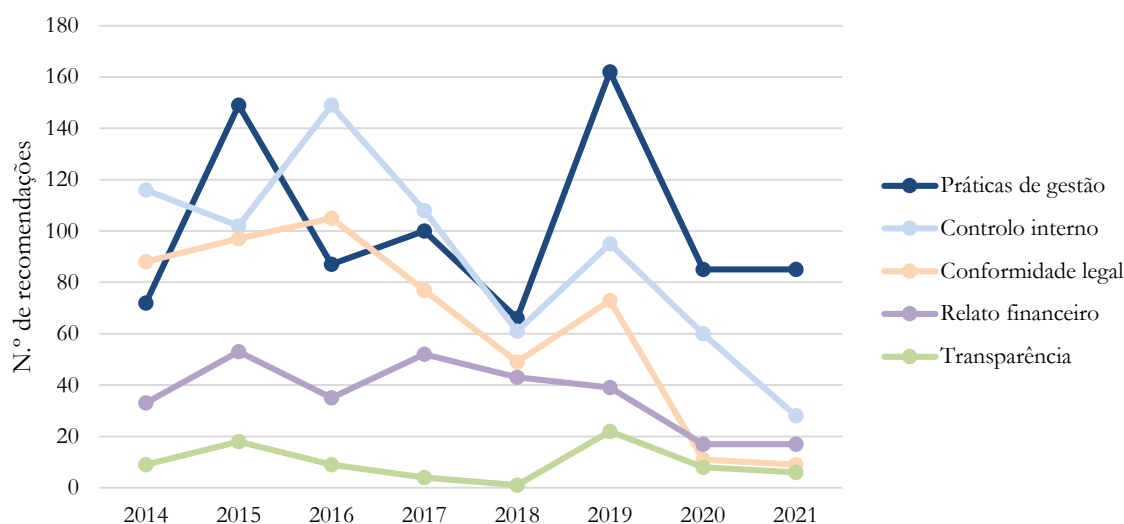
Tabela 3.3. Distribuição das recomendações por área (2014 a 2021)

| Área de recomendação | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | Total |
|----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| Práticas de gestão | 72 (23%) | 149 (36%) | 87 (23%) | 100 (29%) | 66 (30%) | 162 (41%) | 85 (47%) | 85 (59%) | 806 (34%) |
| Controlo interno | 116 (36%) | 102 (24%) | 149 (39%) | 108 (32%) | 61 (28%) | 95 (24%) | 60 (33%) | 28 (19%) | 719 (30%) |
| Conformidade legal | 88 (28%) | 97 (23%) | 105 (27%) | 77 (23%) | 49 (22%) | 73 (19%) | 11 (6%) | 9 (6%) | 509 (21%) |
| Relato financeiro | 33 (10%) | 53 (13%) | 35 (9%) | 52 (15%) | 43 (20%) | 39 (10%) | 17 (10%) | 17 (12%) | 289 (12%) |
| Transparência | 9 (3%) | 18 (4%) | 9 (2%) | 4 (1%) | 1 (0%) | 22 (6%) | 8 (4%) | 6 (4%) | 77 (3%) |
| Total | 318 (100%) | 419 (100%) | 385 (100%) | 341 (100%) | 220 (100%) | 391 (100%) | 181 (100%) | 145 (100%) | 2400 (100%) |

Dos oito anos em análise constata-se que a área de práticas de gestão foi a que registou o maior número de recomendações teve em cinco anos (2015, 2018, 2019, 2020 e 2021), sendo somente ultrapassada pela área de controlo interno nos anos de 2014, 2016 e 2017. A área de transparência registou sempre o menor número de recomendações no período analisado. Já a área de conformidade legal tem vindo a apresentar uma tendência decrescente nas suas recomendações.

Observou-se uma redução significativa no número de recomendações nos anos de 2020 e 2021, que resulta também da redução do número de relatórios de auditoria nesses anos comparativamente com os anos anteriores, conforme referido anteriormente.

O Gráfico 3.2. permite uma análise visual da evolução do número das recomendações por área, ao longo do período temporal em análise, equivalente à apresentada anteriormente.

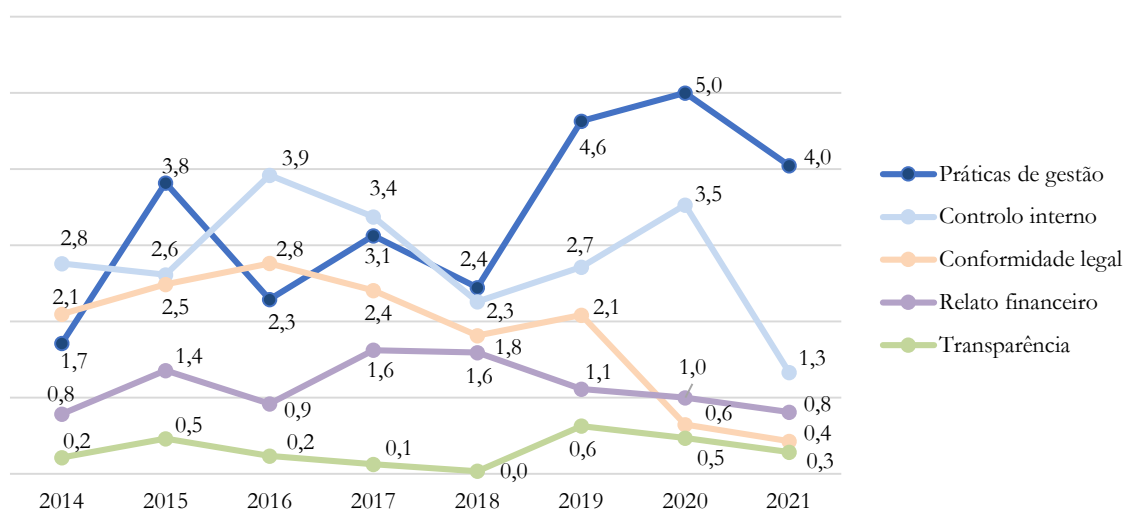
Gráfico 3.2. Número de recomendações por área (2014 a 2021)

Pode verificar-se que são as áreas de práticas de gestão e de controlo interno as que mais se destacaram, apresentando o maior número de recomendações no período analisado.

Como referido, cada relatório de auditoria emana recomendações não só para a entidade auditada, como também para as entidades envolvidas no procedimento de implementação dessas recomendações.

Com vista a melhor perceber a evolução média anual das recomendações por área e por relatório de auditoria, tendo em consideração o número de relatórios de auditoria analisados no período em estudo, calculou-se a respetiva média anual que se apresenta no Gráfico 3.3.

Gráfico 3.3. Média de recomendações por área e por relatório de auditoria (2014 a 2021)



Observa-se que, entre 2014 e 2021, as áreas de práticas de gestão e de controlo interno destacaram-se das demais, sendo as que maior média de recomendações por relatório de auditoria apresentaram nos oito anos em análise. Seguiu-se a área de conformidade legal, a qual tendo vindo a apresentar uma tendência decrescente desde 2019. A área de transparência é, ao longo de todos os anos do período em análise, aquela que manteve sempre a média mais baixa face às demais áreas.

Considera-se que o facto da área prática de gestão se destacar das restantes áreas no período analisado, corrobora a literatura no sentido de a auditoria ao sector público dar cada vez mais relevância aos aspetos relacionados com a gestão dos recursos públicos, designadamente, aos aspetos relacionados com a economia, a eficiência e a eficácia (Pollitt *et al.*, 1999; Pearson, 2012; Troupin *et al.*, 2010; Johnsen, 2019; Mattei *et al.*, 2021).

Face ao exposto, constata-se que a distribuição das recomendações pelas cinco áreas de recomendações de auditoria identificadas não é uniforme no período analisado, existindo

diferenças substanciais entre si, tanto no número de recomendações, como na média de recomendações por relatório de auditoria.

3.2.2. Diferenças nas áreas de recomendações de auditoria

Com vista a responder ao segundo objetivo específico definido na presente dissertação de estudar a existência de eventuais diferenças nas áreas das recomendações de auditoria, do período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, procedeu-se ao tratamento de dados e efetuou-se a respetiva análise aos resultados por tipologia de auditoria, localização geográfica, tipo de sector público e classificação COFOG.

Por tipologia de auditoria

Deste modo para a prossecução deste objetivo específico, classificaram-se os relatórios de auditoria de acordo com a tipologia de auditoria realizada. Para o efeito, foram observadas as disposições gerais do normativo internacional da INTOSAI aplicável às ISC (no caso português, o TC), já explanado no capítulo da revisão teórica, classificando-se as auditorias realizadas no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, entre 2014 e 2021, em: auditorias financeiras; auditorias de conformidade; auditorias de resultados; e auditorias combinadas. A Tabela 3.4. evidencia os resultados dessa classificação.

Tabela 3.4. Distribuição das recomendações e relatórios de auditoria por tipologia de auditoria

| Descrição | Auditoria financeira | Auditoria de conformidade | Auditoria de resultados | Auditoria combinada | Total |
|---|----------------------|---------------------------|-------------------------|---------------------|----------------|
| Relatórios de auditoria | 54 (22%) | 52 (21%) | 106 (42%) | 39 (15%) | 251 (100%) |
| Recomendações | 529 (22%) | 204 (9%) | 1279 (53%) | 388 (16%) | 2400 (100%) |
| Média de recomendações por relatório de auditoria | 9,8 | 3,9 | 12,1 | 9,9 | 9,6 |

Observa-se que o maior número de relatórios de auditoria no período em análise respeitou à auditoria de resultados (106) representando 42% do total, sendo igualmente esta tipologia de auditoria a que registou o maior número de recomendações (1279), correspondendo a 53% do total. O menor número de relatórios foi evidenciado na auditoria combinada (39), representando 15% do total de relatórios, no entanto o menor número de recomendações coube à auditoria de conformidade (204), respeitando a apenas 9% do total de recomendações.

O facto de os relatórios de auditoria de resultados serem a tipologia mais representativa no total do período analisado, concretiza o preconizado por diversos autores que afirmam que esta

tipologia de auditoria tem vindo a ganhar cada vez mais relevância no contexto da auditoria pública (Pearson, 2012; Troupin *et al.*, 2010; Reichborn-Kjennerud, 2014; Johnsen, 2019; Parker *et al.*, 2019; Mattei *et al.*, 2021).

A média de recomendações por relatório de auditoria veio conformar a análise anterior, verificando-se que foi mais elevada na tipologia auditoria de resultados (12,1), destacando-se das demais tipologias de auditoria, inversamente à tipologia de auditoria de conformidade que apresentou a média mais baixa (3,9) comparativamente com as restantes, ficando abaixo da média global (9,6).

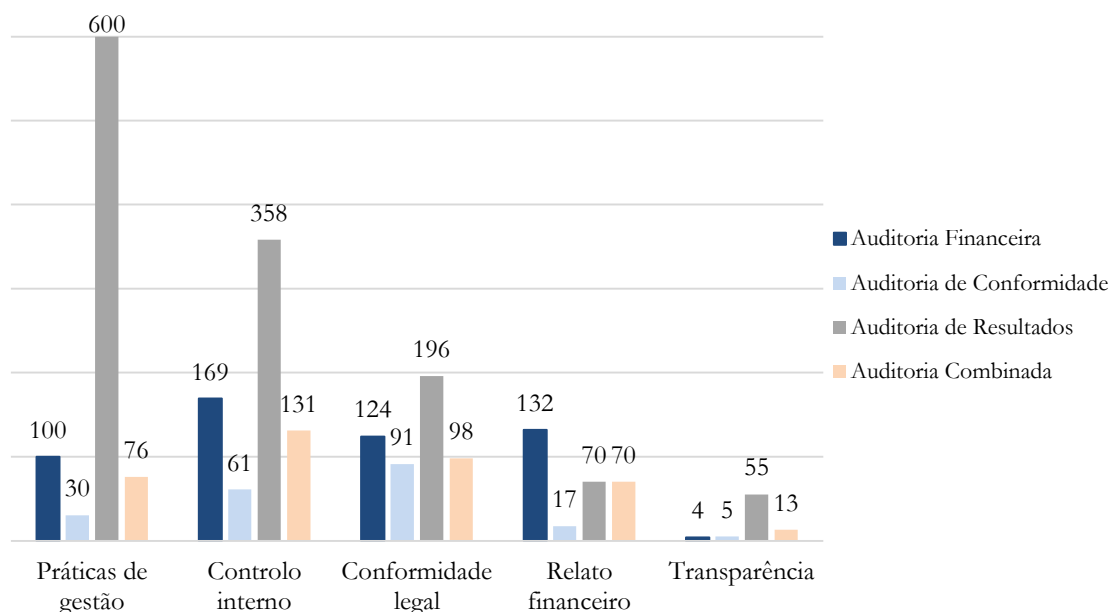
Para a prossecução do objetivo específico importa conhecer a distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria que se apresenta na Tabela 3.5.

Tabela 3.5. Distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria

| Área | Auditoria Financeira | Auditoria de Conformidade | Auditoria de Resultados | Auditoria Combinada | Total |
|-------------------------------|----------------------|---------------------------|-------------------------|----------------------|------------------------|
| Práticas de gestão | 100 (12%) | 30 (4%) | 600 (74%) | 76 (10%) | 806 (100%) |
| Controlo interno | 169 (24%) | 61 (8%) | 358 (50%) | 131 (18%) | 719 (100%) |
| Conformidade legal | 124 (24%) | 91 (18%) | 196 (39%) | 98 (19%) | 509 (100%) |
| Relato financeiro | 132 (46%) | 17 (6%) | 70 (24%) | 70 (24%) | 289 (100%) |
| Transparência | 4 (5%) | 5 (7%) | 55 (71%) | 13 (17%) | 77 (100%) |
| Total de recomendações | 529 (22%) | 204 (9%) | 1279 (53%) | 388 (16%) | 2400 (100%) |

Na área de práticas de gestão, as auditorias de resultados contribuíram com 74% (600) do total de recomendações no período de 2014 a 2021, destacando-se claramente das demais tipologias de auditoria. Na área de controlo interno também as auditorias de resultados foram as que mais contribuíram para o total de recomendações, 50%, (358) sucedendo o mesmo nas áreas de conformidade legal, 39%, (196) e de transparência, 71%; (55). Já no que concerne à área de relato financeiro as recomendações recaíram sobre os relatórios de auditoria financeira, que ascenderam a 46% (132) do total desta área. O Gráfico 3.4. confirma o que se acabou de descrever sobre o número de recomendações por área e tipologia de relatório de auditoria.

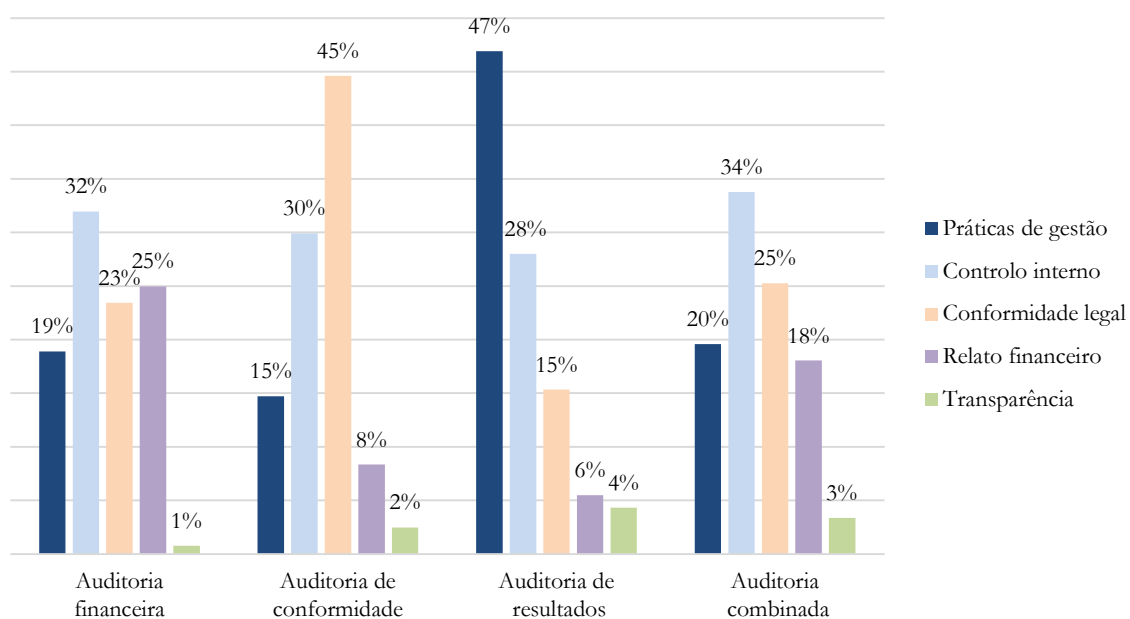
Gráfico 3.4. Número de recomendações por área e tipologia de relatório de auditoria



Como ilustrado, verifica-se a supremacia da tipologia de auditoria de resultados como aquela de onde provêm o maior número de recomendações por área, com exceção da área do relato financeiro, onde o maior número de recomendações provêm da tipologia de auditoria financeira.

A análise das recomendações por área e por tipologia de auditoria pode ser realizada tendo em consideração o seu peso relativo observando cada uma das tipologias de auditoria e todas as áreas de recomendações. Neste contexto, foi elaborado o Gráfico 3.5. em que as áreas de recomendações por tipologia de auditoria somam 100%.

Gráfico 3.5. Peso relativo das recomendações por área e tipologia de auditoria



Com este tipo de gráfico podem fazer-se comparações do peso relativo das recomendações por áreas de recomendações e por tipologia de auditoria.

Assim, pode observar-se na tipologia de auditoria financeira a área de controlo interno é que apresenta o maior peso relativo (32%), seguida das áreas de relato financeiro (25%), conformidade legal (23%), práticas de gestão (19%) e, por fim, transparência (1%).

No que respeita à tipologia de auditoria de conformidade, a área de conformidade legal (45%) tem o maior peso relativo no período analisado, à frente das áreas de controlo interno (30%), práticas de gestão (15%), relato financeiro (8%) e transparência (2%). Pode verificar-se nesta tipologia de auditoria que o peso relativo das áreas de conformidade legal e de controlo interno ascende a 75% do total de recomendações no período analisado.

Na tipologia de auditoria de resultados a área de práticas de gestão (47%) é a que maior peso relativo apresenta, seguida da área de controlo interno (28%). Estas duas áreas são responsáveis por 75% do total de recomendações nas auditorias de resultados. As áreas de conformidade legal (15%), relato financeiro (6%) e transparência (4%), apresentam pesos relativos mais baixos nesta tipologia de auditoria.

Por fim, no que se refere à tipologia de auditoria combinada, a área de controlo interno (34%) evidencia o maior peso relativo, seguindo-se as áreas de conformidade legal (25%), práticas de gestão (20%), relato financeiro (18%) e transparência (3%).

Pode observar-se que, nas auditorias de conformidade e auditorias de resultados as áreas de recomendações com maior peso relativo, respetivamente, conformidade legal (45%) e práticas de gestão (47%), estão ligadas aos aspetos que, em função da tipologia de auditoria, são mais enfatizados na sua execução, indo ao encontro dos normativos do TC (2016a e 2016b) e da INTOSAI (2021). A tipologia de auditoria financeira foi a que apresentou maior equilíbrio no peso relativo de cada área de recomendações, notando-se, porém, que a área de relato financeiro (25%) posiciona-se atrás da área de controlo interno (32%).

Os dados apresentados vêm ao encontro dos estudos de Firescu (2014) e de Parker *et al.* (2019), no que se refere às auditorias de resultados, cujo foco principal se centra na apreciação da gestão dos responsáveis públicos, resultando assim uma maior possibilidade de incidência de recomendações da área de práticas de gestão nesta tipologia de auditoria. Os dados referentes às auditorias de conformidade vão ao encontro do estudo de Lavoura (2020), nas quais são enfatizados os aspetos relacionados com a conformidade legal, havendo, assim, uma maior possibilidade de os relatórios de auditoria incluírem mais recomendações da área de conformidade legal face às restantes áreas.

Por localização geográfica

Para a prossecução do objetivo específico de estudar a existência de eventuais diferenças nas áreas das recomendações de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, prossegue-se a análise por localização geográfica das entidades auditadas.

O âmbito de jurisdição do TC abrange a totalidade do território nacional, procedeu-se, por isso, à classificação das entidades auditadas por localização geográfica tendo em consideração três regiões: Portugal Continental, RA dos Açores e RA da Madeira.

A distribuição dos relatórios de auditoria analisados, bem como das recomendações encontradas e a respetiva localização geográfica, acrescida da média de recomendações por relatório de auditoria, foi registada na Tabela 3.6.

Tabela 3.6. Distribuição das recomendações, relatórios de auditoria e média por relatório de auditoria por localização geográfica

| Descrição | Recomendações | Relatórios de auditoria | Média de recomendações por relatório de auditoria |
|----------------------|------------------------|-------------------------|---|
| Portugal Continental | 2151 (90%) | 169 (67%) | 12,7 |
| RA dos Açores | 144 (6%) | 44 (18%) | 3,3 |
| RA da Madeira | 105 (4%) | 38 (15%) | 2,8 |
| Total | 2400 (100%) | 251 (100%) | 9,6 |

Com se pode observar, em Portugal Continental estão concentrados a maioria dos relatórios de auditoria analisados (67%, 169) assim como a maioria das recomendações encontradas (90%, 2151), resultando no maior valor médio de recomendações por relatório de auditoria (12,7) das três regiões em estudo. A RA da Madeira foi a região que apresentou o menor número de recomendações (105) e de relatórios de auditoria (38) no período analisado, resultando no menor valor médio de recomendações por relatório de auditoria (2,8).

Em termos gerais, o valor médio de recomendações por relatório de auditoria, para os oito anos em análise foi de 9,6, sendo por isso as RA aquelas que menos contribuem para este valor.

A distribuição das recomendações por área e localização geográfica é apresentada na Tabela 3.7.

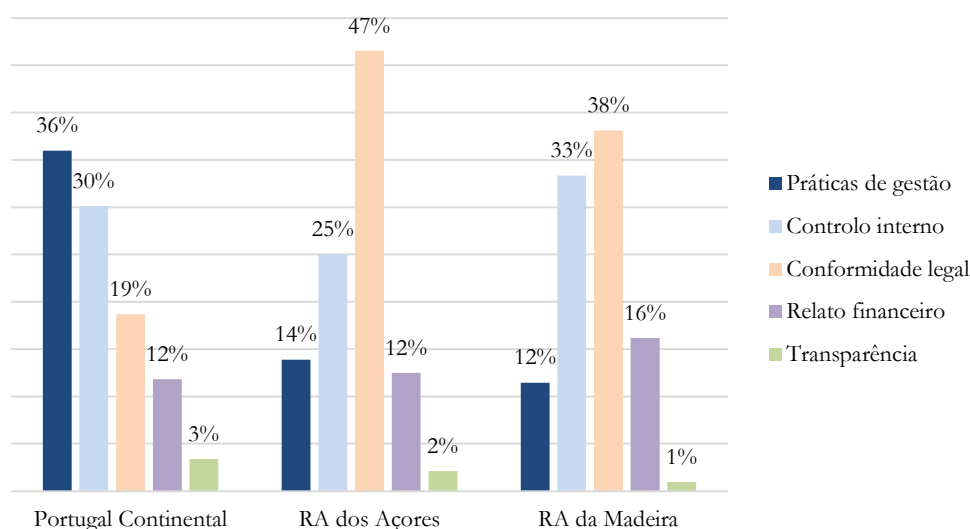
Tabela 3.7. Distribuição das recomendações por área e localização geográfica

| Áreas Localização | Práticas de gestão | Controlo interno | Conformidade legal | Relato financeiro | Transparência | Total |
|----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|------------------------|
| Portugal Continental | 774 (96%) | 648 (90%) | 402 (79%) | 254 (88%) | 73 (95%) | 2151 (90%) |
| RA dos Açores | 20 (3%) | 36 (5%) | 67 (13%) | 18 (6%) | 3 (4%) | 144 (6%) |
| RA da Madeira | 12 (1%) | 35 (5%) | 40 (8%) | 17 (6%) | 1 (1%) | 105 (4%) |
| Total | 806 (100%) | 719 (100%) | 509 (100%) | 289 (100%) | 77 (100%) | 2400 (100%) |

Observa-se que é em Portugal Continental que se apresentam os valores máximos em todas as áreas, sendo que a área de práticas de gestão é a que maior valor absoluto apresenta (774), seguida pelas áreas de controlo interno (648), conformidade legal (402), relato financeiro (254) e transparência (73). Também apresenta as frequências relativas mais elevadas em todas as áreas, com relevo para as áreas de práticas de gestão (96%), transparência (95%) e controlo interno (90%). Por outro lado, a RA da Madeira apresenta os valores mínimos em todas as áreas, sejam absolutos ou relativos, destacando-se a área de transparência com 1 recomendação (1%) nos 38 relatórios de auditoria do período em análise.

A análise das recomendações por área e por localização geográfica pode ser efetuada tendo em consideração o seu peso relativo observando cada uma das áreas geográficas e todas as áreas de recomendações. Deste modo, foi elaborado o Gráfico 3.6. em que as áreas de recomendações por localização geográfica somam 100%.

Gráfico 3.6. Peso relativo das recomendações por área e localização geográfica



Assim, observa-se que, na região Portugal Continental, a área de práticas de gestão é a que apresenta o maior peso relativo (36%), seguida das áreas de controlo interno (30%), conformidade legal (19%), relato financeiro (12%) e, por fim, transparência (3%).

No que respeita à RA Açores a área de conformidade legal (47%) tem o maior peso relativo no período analisado, que conjuntamente com a área de controlo interno (25%), são responsáveis por 72% do total de recomendações das auditorias realizadas nesta região. As áreas de práticas de gestão (14%), relato financeiro (12%) e, por fim, transparência (2%) apresentam pesos relativos mais baixos nesta região.

Para a RA Madeira a área de conformidade legal (38%) é a que maior peso relativo apresenta, seguida da área de controlo interno (33%), sendo estas duas responsáveis por 71% do total de recomendações nas auditorias realizadas nesta região. As áreas de relato financeiro (16%), práticas de gestão (12%) e transparência (1%) apresentam pesos relativos mais baixos nesta região.

Como se pode verificar a maioria das recomendações nas regiões autónomas provêm das áreas de controlo interno e conformidade legal, com pesos relativos superiores a 70%. Relativamente a Portugal Continental a maior representatividade das recomendações recai sobre as áreas de práticas de gestão e de controlo interno, correspondendo a 66% do total das recomendações de auditorias do Continente.

Sendo uma das áreas mais representativa de todas as regiões, sem ser a maioritária, área de controlo interno apresenta um peso relativo com pouco desvio de região para região. As áreas de relato financeiro e de transparência apresentam pesos relativos muito próximos para as três regiões. As auditorias realizadas nas regiões autónomas apresentam aproximadamente a mesma ordenação, em termos de pesos relativos, por área de recomendações.

Os dados apresentados sugerem que a RA dos Açores e a RA da Madeira adotaram uma atitude mais conservadora e enfatizada nos controlos considerados mais tradicionais, i.e., nas áreas de conformidade legal e de controlo interno (Tavares, 2014), em detrimento da área de práticas de gestão, que se destacou claramente em Portugal Continental.

Por tipo de sector público

Para a prossecução do objetivo específico de estudar a existência de eventuais diferenças nas áreas das recomendações de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, prossegue-se a análise por tipo de sector público das entidades auditadas.

Deste modo, com suporte na definição de sector público do CFP anteriormente referida na revisão teórica deste estudo, procedeu-se à classificação das entidades auditadas em entidades do SPA e entidades do SPE.

Sabe-se, segundo dados do ano de 2021 do Banco de Portugal (2022), que o número de entidades do SPE são 477 e o número de entidades do SPA 4813 (não incluindo os serviços integrados).

Neste contexto, procedeu-se à distribuição das recomendações, relatórios de auditoria e média por relatório de auditoria por tipo de sector público que se apresenta na Tabela 3.8.

Tabela 3.8. Distribuição das recomendações, relatórios de auditoria e média por relatório de auditoria por tipo de sector público

| Descrição | Recomendações | Relatórios de auditoria | Média de recomendações por relatório de auditoria |
|------------------|------------------------|-------------------------|---|
| Entidades do SPA | 2074 (86%) | 208 (83%) | 10,0 |
| Entidades do SPE | 326 (14%) | 43 (17%) | 7,6 |
| Total | 2400 (100%) | 251 (100%) | 9,6 |

Com se pode observar, verifica-se que, 86% (2074) das recomendações de auditoria no período em análise respeitaram a entidades do SPA, sendo também sobre estas que mais relatórios de auditoria foram elaborados (208). Às entidades do SPE foram realizadas 326 recomendações (14%), respeitantes a 43 relatórios de auditoria (17%). A média de recomendações por relatório de auditoria das entidades do SPA (10) superou em 30% a média respeitante às entidades do SPE (7,6).

Tendo em consideração que as entidades do SPE (477) representam menos de 10% do total de entidades do sector público (4813 não incluindo os serviços integrados), pode esta situação justificar a acentuada diferença de relatórios de auditoria entre SPA e SPE e, consequentemente, no número de recomendações. No entanto, não justifica que a média de recomendações por relatório de auditoria seja tão diferente entre entidades.

Para uma melhor perceção da distribuição das recomendações por área e tipo de sector público da entidade auditada, procedeu-se à elaboração da Tabela 3.9.

Tabela 3.9. Distribuição das recomendações por área e tipo de sector público

| Descrição | Práticas de gestão | Controlo interno | Conformidade legal | Relato financeiro | Transparência | Total |
|------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|----------------------------|------------------------------|
| Entidades do SPA | 674 (84%) | 648 (90%) | 432 (85%) | 264 (91%) | 56 (73%) | 2074 (86%) |
| Entidades do SPE | 132 (16%) | 71 (10%) | 77 (15%) | 25 (9%) | 21 (27%) | 326 (14%) |
| Total | 806 (100%) | 719 (100%) | 509 (100%) | 289 (100%) | 77 (100%) | 2400 (100%) |

Pode observar-se que as entidades do SPA apresentam, de forma destacada, os valores máximos em todas as áreas de recomendações relativamente às entidades do SPE, sendo que a área de práticas de gestão é a que maior valor absoluto apresenta (674), seguida pelas áreas de controlo interno (648), conformidade legal (432), relato financeiro (264) e transparência (56).

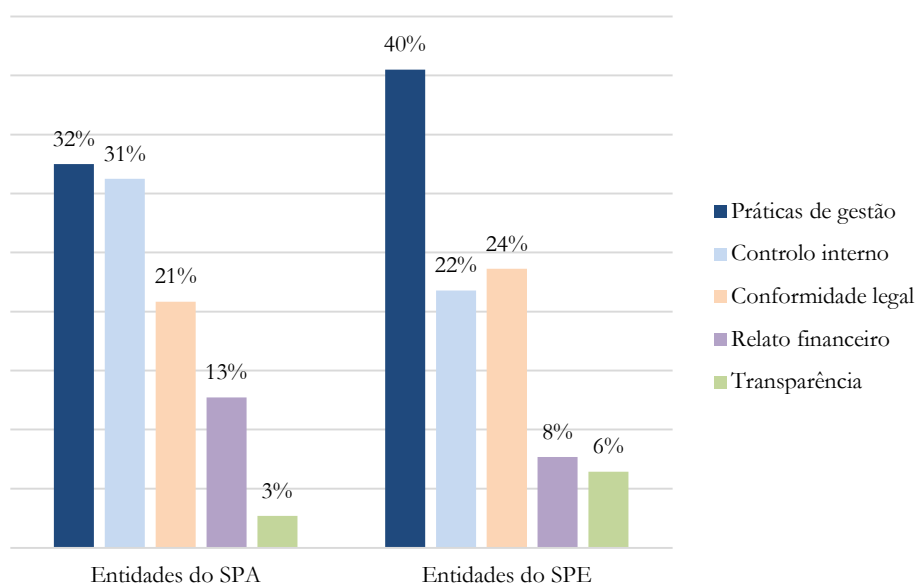
As entidades do SPA apresentam igualmente os pesos relativos de recomendações mais elevados nas cinco áreas: relato financeiro (91%), controlo interno (90%), conformidade legal (85%) práticas de gestão (84%) e transparência (73%). O que seria de esperar tendo em consideração o número de relatório de auditoria destas entidades.

No que respeita às entidades do SPE, constata-se que a área de práticas de gestão (132) é aquela que apresenta o maior valor absoluto, seguida das áreas de conformidade legal (77), controlo interno (71), relato financeiro (25) e transparência (21).

Em termos relativos, a área de transparência (27%) é a que maior peso relativo de recomendações apresenta nas entidades do SPE, seguida pelas de áreas de práticas de gestão (16%), conformidade legal (15%), controlo interno (10%) e, por último, o relato financeiro (9%).

A análise das recomendações por área e por tipo de sector público pode ser efetuada tendo em consideração o seu peso relativo observando cada um dos tipos de sector e todas as áreas de recomendações. Deste modo, foi elaborado o Gráfico 3.7. em que as áreas de recomendações por tipo de sector público somam 100%.

Gráfico 3.7. Peso relativo das recomendações por área e tipo de sector público



Observa-se que a área de práticas de gestão é a que apresenta um valor relativo mais elevado, nas entidades do SPA (32%), seguida da área de controlo interno (31%), representando estas duas áreas 63% do total de recomendações das entidades do SPA no período analisado. As áreas de recomendações de conformidade legal (21%), relato financeiro (13%) e transparência (3%) apresentam valores relativos mais baixos.

No que se refere às entidades do SPE, a área de práticas de gestão (40%) é aquela que maior peso relativo apresenta, tal como sucede nas entidades do SPA, Seguem-se as áreas de conformidade legal (24%), controlo interno (22%), relato financeiro (8%) e transparência (6%).

Os dados sugerem que, por um lado, as entidades do SPE, em relação às entidades do SPA, possuem um controlo interno mais robusto, assim como, um relato financeiro de qualidade mais elevada, pelo facto de apresentarem valores relativos de recomendações mais baixos nessas áreas. Por outro lado, a gestão nas entidades do SPA teve uma maior qualidade face às entidades do SPE, por terem apresentado um valor relativo mais baixo nesta área de recomendações.

Apuram-se diferenças nas diversas áreas de recomendações na distribuição por tipo de sector público, tendo-se concluído que a área de práticas de gestão foi, no período analisado, a mais representativa, tanto nas entidades do SPA, como nas entidades do SPE, constatando-se igualmente que o peso relativo das recomendações por área, pese embora algumas diferenças, tende a ser similar entre ambos os tipos de entidades.

Destaca-se igualmente que a maior diferença de representatividade de recomendações (9%), entre as entidades SPA e SPE, ocorre na área de controlo interno.

Por classificação COFOG

Ainda na prossecução do objetivo específico de estudar a existência de eventuais diferenças nas áreas das recomendações de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, finaliza-se a análise por classificação COFOG das entidades auditadas.

Aqui, procedeu-se à qualificação dos relatórios de auditoria e recomendações de acordo com a classificação denominada COFOG das entidades auditadas. Conforme referido anteriormente na revisão teórica, a versão atual desta classificação foi desenvolvida pela OECD em 1999, tendo sido adotada como norma pelas Nações Unidas e utilizada internacionalmente por diversos países e organizações no âmbito da gestão pública, como é o caso do Eurostat.

Na Tabela 3.10. consta a distribuição das recomendações, relatórios de auditoria por classificação COFOG, bem como a respetiva média de recomendações por relatório de auditoria.

Tabela 3.10. Distribuição das recomendações e relatórios de auditoria por classificação COFOG

| Descrição | Recomendações | Relatórios de auditoria |
|---|-----------------------------|--------------------------------|
| Serviços gerais das AP | 503 (21%) | 72 (29%) |
| Defesa | 66 (3%) | 5 (2%) |
| Segurança e ordem pública | 83 (3%) | 5 (2%) |
| Assuntos económicos | 371 (15%) | 42 (17%) |
| Proteção do ambiente | 78 (4%) | 7 (3%) |
| Habitação e infraestruturas coletivas | 218 (9%) | 25 (10%) |
| Saúde | 477 (20%) | 28 (11%) |
| Desporto, recreação, cultura e religião | 96 (4%) | 8 (3%) |
| Educação | 269 (11%) | 43 (17%) |
| Proteção social | 239 (10%) | 16 (6%) |
| Total | 2400 (100) | 251 (100%) |

Verifica-se que a classificação COFOG Serviços gerais das AP apresenta o maior número de recomendações (503), cerca de 21% do total de recomendações. Segue-se as classificações COFOG Saúde (477), Assuntos económicos (371), Educação (269), Proteção social (239), Habitação e infraestruturas coletivas (218), Desporto, recreação, cultura e religião (96), Segurança e ordem pública (83), Proteção do ambiente (78) e Defesa (66).

O conjunto do peso relativo das recomendações das classificações COFOG Serviços gerais das AP (21%), Saúde (20%) e Assuntos económicos (15%), representa 56% do total de recomendações de auditoria do período estudado.

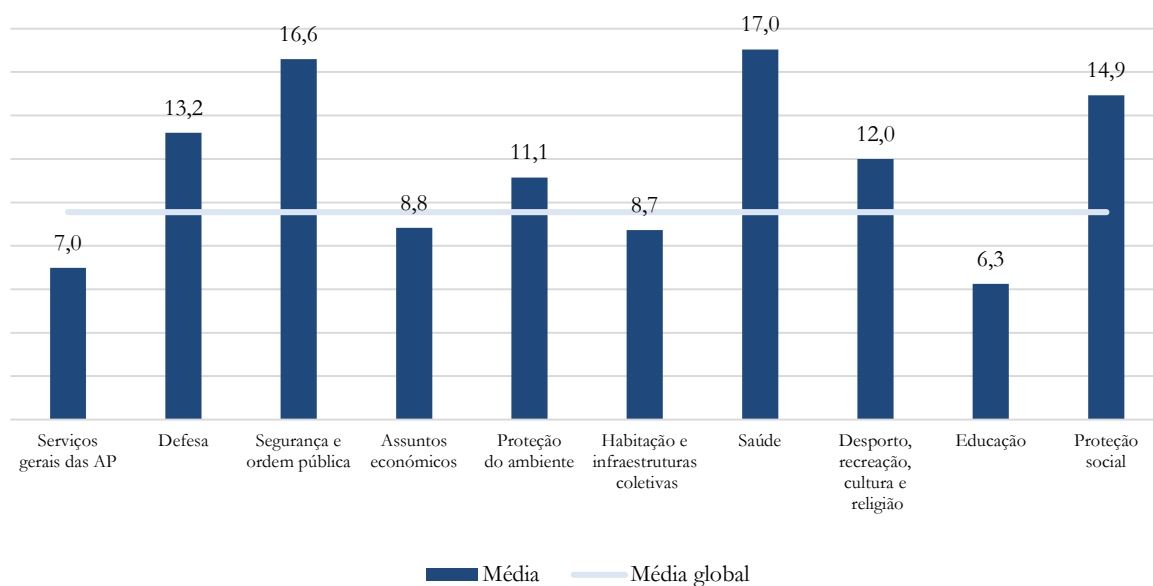
A classificação COFOG Serviços gerais das AP é igualmente aquela que apresenta o maior número de relatórios de auditoria (72) correspondendo a 29% do total de relatório de auditoria do período analisado, seguida pelas classificações COFOG Educação (43), Assuntos económicos (42), Saúde (28), Habitação e infraestruturas coletivas (25), Proteção social (16), Desporto, recreação, cultura e religião (8), Proteção do ambiente (7), Defesa (5) e Segurança e ordem pública (5).

A agregação do peso relativo dos relatórios de auditoria das classificações COFOG Serviços gerais das AP (29%), Educação (17%) e Assuntos económicos (17%), corresponde a 63% do total de relatórios de auditoria da amostra.

Observa-se que, no período 2014 a 2021, as classificações COFOG com maior despesa média (Eurostat, 2022) são, tendencialmente, as mesmas classificações COFOG que mais recomendações e relatórios de auditoria apresentam na Tabela 3.10. Este facto pode indiciar que o TC incidiu as suas auditorias em função do peso da despesa das contas nacionais por classificação COFOG, no âmbito da fiscalização sucessiva e para o período analisado.

De modo a elevar a compreensão da análise das recomendações de auditoria por classificação COFOG, apresenta-se no Gráfico 3.8 a média de recomendações por relatório de auditoria e classificação COFOG.

Gráfico 3.8. Média de recomendações por relatório de auditoria e classificação COFOG



Pode constatar-se que, a média mais elevada de recomendações registou-se na classificação COFOG Saúde (17), seguida das classificações COFOG Segurança e ordem pública (16,6), Proteção social (14,9), Defesa (13,2), Desporto, recreação, cultura e religião (12) e Proteção do ambiente (11,1), sendo estas as seis classificações COFOG que apresentam valores superiores à média de recomendações global (9,6). As classificações COFOG Assuntos económicos (8,8), Habitação e infraestruturas coletivas (8,7), Serviços gerais das AP (7) e Educação (6,3) foram as que apresentaram os valores médios mais baixos. É de realçar a elevada amplitude nos valores médios de recomendações máximo e mínimo entre as classificações COFOG.

O TC considerou na sua análise de risco as ameaças à sustentabilidade da saúde e segurança social como um risco com elevada probabilidade de ocorrer e com um elevado impacto nas contas públicas (Tribunal de Contas, 2020), podendo este facto contribuir para a explicação das médias de recomendações serem mais elevadas nas classificações COFOG Saúde e Proteção social face à média global.

Para uma melhor perceção da distribuição das recomendações por área e classificação COFOG, procedeu-se à elaboração da Tabela 3.11.

Tabela 3.11. Distribuição das recomendações por área e classificação COFOG

| Função COFOG | Práticas de gestão | Controlo interno | Conformidade legal | Relato financeiro | Transparência | Total |
|---|---------------------------|-------------------------|---------------------------|--------------------------|----------------------|------------------------|
| Serviços gerais das AP | 109 (14%) | 202 (28%) | 124 (24%) | 57 (20%) | 11 (14%) | 503 (21%) |
| Defesa | 21 (3%) | 14 (2%) | 6 (1%) | 21 (7%) | 4 (5%) | 66 (3%) |
| Segurança e ordem pública | 44 (5%) | 28 (4%) | 5 (1%) | 4 (1%) | 2 (3%) | 83 (4%) |
| Assuntos económicos | 147 (18%) | 112 (16%) | 52 (10%) | 44 (15%) | 16 (21%) | 371 (15%) |
| Proteção do ambiente | 40 (5%) | 25 (3%) | 10 (2%) | 0 (0%) | 3 (4%) | 78 (3%) |
| Habitação e infraestruturas coletivas | 67 (8%) | 54 (8%) | 63 (12%) | 24 (8%) | 10 (13%) | 218 (9%) |
| Saúde | 202 (25%) | 112 (16%) | 81 (16%) | 61 (21%) | 21 (27%) | 477 (20%) |
| Desporto, recreação, cultura e religião | 13 (2%) | 32 (4%) | 38 (8%) | 13 (5%) | 0 (0%) | 96 (4%) |
| Educação | 47 (6%) | 93 (13%) | 86 (17%) | 39 (14%) | 4 (5%) | 269 (11%) |
| Proteção social | 116 (14%) | 47 (6%) | 44 (9%) | 26 (9%) | 6 (8%) | 239 (10%) |
| Total | 806 (100%) | 719 (100%) | 509 (100%) | 289 (100%) | 77 (100%) | 2400 (100%) |

Contata-se que, na classificação COFOG Serviços gerais das AP, a área de controlo interno (202) é a que mais recomendações, seguida das áreas de conformidade legal (124), práticas de gestão (109), relato financeiro (57) e transparência (11). Destaca-se ainda, nesta classificação COFOG, a área de controlo interno, que representa 28% do total de recomendações desta área no período analisado, bem como, representa 24% das recomendações da área de conformidade legal e 20% das recomendações da área de relato financeiro.

A classificação COFOG Defesa tem nas áreas de práticas de gestão e de relato financeiro o número mais elevado de recomendações (21), seguindo-se as áreas de controlo interno (14), conformidade legal (6) e transparência (4).

A área de práticas de gestão (44) é aquela que mais recomendações apresenta na classificação COFOG Segurança e ordem pública, à frente das áreas de controlo interno (28), conformidade legal (5), relato financeiro (4) e transparência (2).

A classificação COFOG Assuntos económicos tem na área de práticas de gestão (147) o número mais elevado de recomendações, seguindo-se as áreas de controlo interno (112), conformidade legal (52), relato financeiro (44) e transparência (16). Esta classificação COFOG contribuiu com 21% do total de recomendações na área de transparência, com 18% para o total das recomendações na área de práticas de gestão e 16% para o total das recomendações na área de controlo interno.

A classificação COFOG Proteção do ambiente apresenta o maior número de recomendações na área de práticas de gestão (40), seguindo-se as áreas de controlo interno (25), conformidade legal (10) e transparência (3), sendo que a área de relato financeiro não apresenta recomendações.

A área de práticas de gestão (67) é aquela que tem mais recomendações na classificação COFOG Habitação e infraestruturas coletivas, ao que se segue as áreas de conformidade legal (63), controlo interno (54), relato financeiro (24) e transparência (10).

A classificação COFOG Saúde também apresenta o maior número de recomendações na área de práticas de gestão (202), seguindo-se as áreas de controlo interno (112), conformidade legal (81), relato financeiro (61) e transparência (21). Realce ainda para o facto desta classificação COFOG englobar 27% do total de recomendações da área de transparência, 25% do total de recomendações da área de práticas de gestão e 21% do total de recomendações da área de relato financeiro.

Na classificação COFOG Desporto, recreação, cultura e religião é a área de conformidade legal (38) que apresenta mais recomendações, seguida das áreas de controlo interno (32), práticas de gestão e relato financeiro (ambas com 13). A área de transparência apresenta valor nulo.

No que se refere à classificação COFOG Educação, é a área de controlo interno que (93) reúne mais recomendações, seguindo-se as áreas de conformidade legal (86), práticas de gestão (47), relato financeiro (39) e transparência (4). De notar que, nesta classificação COFOG, as recomendações na área de conformidade legal correspondem a 17% do total de recomendações dessa área.

Finalmente, no que respeita à classificação COFOG Proteção social, a área de práticas de gestão (116) destaca-se das demais apresentando o valor mais elevado de recomendações, sendo seguida pelas áreas controlo interno (47), conformidade legal (44), relato financeiro (26) e transparência (6). Nesta classificação COFOG as recomendações da área de práticas de gestão representam 14% do total de recomendações nessa área.

Do exposto, constata-se ainda que, as recomendações das classificações COFOG Saúde (25%), Assuntos económicos (18%) e Proteção social (14%), representam 57% do total de recomendações na área de práticas de gestão no período analisado. Na área de controlo interno o conjunto das recomendações das classificações COFOG Serviços gerais das AP (28%), Assuntos económicos (16%) e Saúde (16%) representam 60% do total de recomendações nesta área. O total das recomendações das classificações COFOG Serviços gerais das AP (24%), Educação (17%) e Saúde (16%), representam 57% das recomendações na área de conformidade legal. Relativamente à área de relato financeiro, a soma dos pesos relativos das classificações COFOG Saúde (21%), Serviços gerais das AP (20%), Assuntos económicos (15%) e Educação (14%) corresponde a 70% do total de recomendações nesta área. Finalmente, no que respeita à área de transparência, o peso relativo agregado das recomendações nas classificações Saúde (27%) e Assuntos económicos (21%), representam 48% do total de recomendações desta área no período em estudo.

Verifica-se ainda que, os valores máximos nas cinco áreas de recomendações foram repartidos entre duas classificações COFOG: Saúde (práticas de gestão, relato financeiro e transparência) e Serviços gerais das AP (controlo interno e conformidade legal).

A análise das recomendações por área e por classificação COFOG pode ser efetuada tendo em consideração o seu peso relativo observando cada uma das classificações COFOG e todas as áreas de recomendações. Deste modo, foi elaborado o Gráfico 3.9 em que as áreas de

recomendações por classificação COFOG somam 100% por linha, apresentando-se também a Tabela 3.12 a fim de facilitar a leitura.

Gráfico 3.9. Peso relativo das recomendações por área de recomendações e classificação COFOG

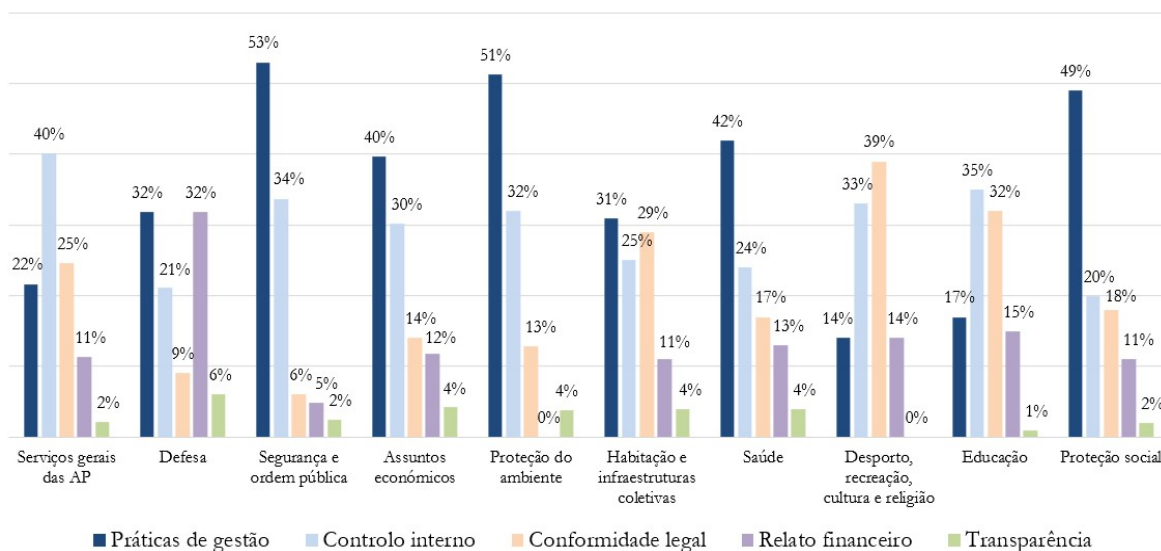


Tabela 3.12. Peso relativo das recomendações por área de recomendações e classificação COFOG

| Descrição | Práticas de gestão | Controlo interno | Conformidade legal | Relato financeiro | Transparência | Total |
|---|--------------------|------------------|--------------------|-------------------|---------------|-------|
| Serviços gerais das AP | 22% | 40% | 25% | 11% | 2% | 100% |
| Defesa | 32% | 21% | 9% | 32% | 6% | 100% |
| Segurança e ordem pública | 53% | 34% | 6% | 5% | 2% | 100% |
| Assuntos económicos | 40% | 30% | 14% | 12% | 4% | 100% |
| Proteção do ambiente | 51% | 32% | 13% | 0% | 4% | 100% |
| Habitação e infraestruturas coletivas | 31% | 25% | 29% | 11% | 4% | 100% |
| Saúde | 42% | 24% | 17% | 13% | 4% | 100% |
| Desporto, recreação, cultura e religião | 14% | 33% | 39% | 14% | 0% | 100% |
| Educação | 17% | 35% | 32% | 15% | 1% | 100% |
| Proteção social | 49% | 20% | 18% | 11% | 2% | 100% |

Constata-se que a classificação COFOG Serviços gerais das AP apresenta na área de controlo interno (40%) o maior peso relativo de recomendações por área, seguindo-se as áreas de conformidade legal (25%) e práticas de gestão (22%). As áreas de relato financeiro (11%) e de transparência (2%) são as menos relevantes nesta classificação.

Na classificação COFOG Defesa, as áreas de práticas de gestão e de relato financeiro apresentam o maior peso relativo (32%), seguidas da área de controlo interno (21%). As áreas de conformidade legal (9%) e de transparência (6%) apresentam os valores mais baixos.

A área de práticas de gestão representa mais de metade das recomendações (53%) na classificação COFOG Segurança e ordem pública, a que se segue a área de controlo interno (34%). As restantes áreas de recomendações têm valores pouco expressivos.

No que se refere à classificação COFOG Assuntos económicos, a área de práticas de gestão (40%) tem o maior peso relativo, seguindo-se as áreas de controlo interno (30%), de conformidade (14%), de relato financeiro (12%) e de transparência (4%).

Na classificação COFOG Proteção do ambiente, a área de práticas de gestão registou mais de metade das recomendações (51%), seguida da área de controlo interno (32%), sendo que estas duas áreas representaram 83% do total de recomendações nesta classificação COFOG. As áreas de conformidade legal (13%) e de transparência (4%) apresentaram mais baixos, sendo que na área de relato financeiro não foram registadas quaisquer recomendações.

A classificação COFOG Habitação e infraestruturas coletivas, a área de práticas de gestão (31%) registou o valor mais alto, a que se segue as áreas de conformidade legal (29%), de controlo interno (25%), de relato financeiro (11%) e transparência (4%).

Na classificação COFOG Saúde, a área de práticas de gestão (42%) volta a ser que maior valor relativo apresenta, á frente das áreas de controlo interno (24%), de conformidade legal (17%), de relato financeiro (13%) e de transparência (4%).

A área de conformidade legal (39%) a apresenta o valor relativo de recomendações mais elevado na classificação COFOG Desporto, recreação, cultura e religião, seguindo-se a área de controlo interno (33%) e as áreas de relato financeiro e de práticas de gestão (14%), sendo que a área de transparência apresenta valor nulo.

A classificação COFOG Educação regista na área de controlo interno (35%) o valor relativo de recomendações mais alto, ligeiramente acima do valor da área de conformidade legal (32%), sendo que estas duas áreas representam quase dois terços das recomendações nesta classificação COFOG. Em terceiro lugar surge a área de práticas de gestão (17%), seguida da área de relato financeiro (15%) e da área de transparência (1%).

Por último, a classificação COFOG Proteção social apresenta na área de práticas de gestão (49%) o valor relativo mais alto de recomendações, a que se segue as áreas de controlo interno

(20%), de conformidade legal (18%), de relato financeiro (11%) e, finalmente, de transparência (2%).

Face ao exposto, constata-se que, em sete das dez classificações COFOG, o peso relativo por área de recomendações mais elevado é apresentado na área de práticas de gestão, sendo que, a área de transparência é aquela que menor peso relativo apresenta em todas as classificações COFOG.

Os elevados valores absolutos e relativos apresentados na área práticas de gestão pelas classificações COFOG Saúde e Proteção social, podem estar relacionados com o facto do TC (2020) considerar as ameaças à sustentabilidade da saúde e segurança social como um risco elevado, prestando o TC especial atenção aos atos de gestão praticados pelos responsáveis nestes sectores.

Por fim, observa-se que as áreas de recomendações apresentam diferenças nas várias classificações COFOG, sendo que, as classificações COFOG Saúde e Proteção social, tendem a apresentar uma distribuição relativa aproximada por área de recomendação de auditoria.

4. CONCLUSÃO

O presente e último capítulo destina-se às conclusões do estudo efetuado, sendo indicadas as limitações ao estudo e propostas para investigações futuras.

4.1. Conclusões

A evolução da AP tem acompanhado o desenvolvimento da sociedade, que cada vez mais exige conhecer a aplicação e gestão dos recursos públicos, assim como se essa aplicação e gestão foi a mais correta e adequada em prol da sociedade (Almquist *et al.*, 2013). Em consequência, foram ocorrendo significativas mudanças de paradigma na gestão pública, tendo surgido sucessivamente distintas teorias da AP, neste sentido Xu *et al.* (2015) constataram a existência de várias teorias, iniciando-se na AP clássica do século XIX, passando, pela NPM, pela NPS e finalmente pela NPG.

Com esta evolução de paradigmas, Pyun e Gamassou (2018) referem que a AP promoveu uma abertura progressiva ao exterior, focando-se nas necessidades dos cidadãos, os quais passaram a reivindicar uma crescente prestação de contas, responsabilização e transparência. É neste contexto que a *accountability* assume especial relevo para Alves (2013), já que permite aos cidadãos satisfazer essa necessidade, através divulgação e evidência dos resultados das políticas públicas adotadas e da utilização e aplicação dos dinheiros públicos de forma ética, transparente e no estrito cumprimento da Lei.

As ISC, como responsáveis pelo controlo financeiro público, dão um contributo significativo no desenvolvimento dos Estados, possuindo grande relevância no fomento e melhoria da *accountability*, bem como, da elevação da eficiência, da eficácia e da transparência da AP (UNGA, 2011). Em Portugal, o TC é a ISC, estando consagrado na CRP como um órgão supremo e independente com a missão de assegurar o controlo financeiro dos recursos públicos, tendo poder jurisdicional sobre todas as entidades responsáveis pela gestão de dinheiros ou valores públicos.

Conforme estabelecido na LOPTC, o exercício de controlo financeiro pelo TC é exercido através de distintas formas de fiscalização em função do momento em que ocorre: fiscalização prévia, fiscalização concomitante e fiscalização sucessiva.

O presente estudo centrou-se numa parte da fiscalização sucessiva (*ex-post*) exercida pelo TC, designadamente nos relatórios de auditoria, mais concretamente nas recomendações que neles são formuladas.

As recomendações assumem particular importância já que se destinam, entre outros, a corrigir erros e fragilidades que tenham sido identificadas na execução da auditoria, assim como, a promover a introdução de melhorias em procedimentos e o aperfeiçoamento e a otimização de processos existentes (Tavares, 2014). A relevância das recomendações de auditoria é legitimada pelo TCE (2019) que refere que as mesmas proporcionam aos responsáveis públicos diretrizes fundamentais para o aumento da qualidade da despesa pública, melhorando aspetos relacionados com a economia, a eficácia, a eficiência e conformidade legal. Neste sentido, o estudo realizado na presente investigação, é relevante no âmbito da gestão pública.

No período de 2014 a 2021 foram realizados 293 relatórios de auditoria pelo TC, no âmbito da fiscalização sucessiva, tendo a amostra para o estudo efetuado recaído sobre 251 relatórios de auditoria, correspondendo a 251 entidades auditadas. Os relatórios de auditoria da amostra incluíram 2400 recomendações (uma média de 9,6 recomendações por relatório de auditoria), as quais se destinaram a 631 EDCR. Apurou-se a existência de recomendações em 96% dos relatórios de auditoria do período analisado, concluindo-se ser altamente provável que um relatório de auditoria apresente recomendações. Nos anos de 2020 e 2021 observou-se uma redução significativa no número de recomendações, resultante da redução do número de relatórios de auditoria nesses anos face aos anteriores, cuja explicação poderá estar relacionada com o impacto da situação pandémica vivida nesses anos (Tribunal de Contas, 2020 e 2021).

A literatura defende que as recomendações de auditoria no sector público respeitam a fragilidades existentes ou melhorias a introduzir, podendo estar relacionadas com diversas áreas, designadamente, com o controlo interno (Troupin *et al.*, 2010; Munsif *et al.*, 2012; Leng & Zhang, 2014; e Chalmers *et al.*, 2019), com as práticas de gestão (Reichborn-Kjennerud, 2014; Teixeira, 2015; e Parker *et al.*, 2019), com a conformidade legal (Marques & Almeida, 2004 e Tavares, 2014), com o relato financeiro (Parada *et al.*, 2020 e Mattei *et al.*, 2021) e com a transparência (Kosack & Fung, 2014; e Douglas & Meijer, 2016), tendo a presente investigação corroborado essa literatura através do estudo empírico efetuado.

Concluiu-se que, no período analisado, a distribuição das recomendações pelas cinco áreas não é uniforme, existindo diferenças substanciais no número de recomendações de auditoria entre elas, sendo a área de práticas de gestão aquela que mais recomendações apresentou (806), cerca de 34% do total. Confirma-se, assim a literatura que indica que os aspetos relacionados com a gestão dos recursos públicos, em concreto os aspetos relacionados com a economia, a eficiência e a eficácia, têm vindo a ganhar uma importância cada vez maior na auditoria ao sector público (Pollitt *et al.*, 1999; Pearson, 2012; Troupin *et al.*, 2010; Johnsen, 2019; Mattei *et al.*, 2021).

Também se concluiu que, na evolução da média de recomendações por área e relatório de auditoria, as áreas de práticas de gestão e de controlo interno destacam-se das demais, tendo as médias mais elevadas nos oito anos analisados, e a área de transparência apresentou sempre as médias mais baixas no mesmo período.

Na distribuição por tipologia de auditoria, os dados sugerem que a auditoria de resultados é propícia a apresentar um número de recomendações por relatório de auditoria mais elevado face às restantes tipologias. Concluiu-se que, no período analisado nesta investigação, a distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria apresentou diferenças, tendo-se, no entanto, constatado que as quatro tipologias de auditoria tendem a apresentar um peso relativo aproximado, no que se refere às recomendações da área de controlo interno.

Também se concluiu que os relatórios de auditoria de resultados foram os mais representativos (42%) no total dos relatórios de auditoria do período analisado, facto que corrobora os estudos de Pearson (2012), Troupin *et al.* (2010), Reichborn-Kjennerud (2014), Johnsen (2019), Parker *et al.* (2019) e Mattei *et al.* (2021), onde afirmam que a auditoria de resultados tem vindo a ganhar uma importância cada vez maior no contexto da auditoria pública.

Concluiu-se que, as áreas de recomendações predominantes nas auditorias de conformidade e auditorias de resultados, conformidade legal (45%) e práticas de gestão (47%), respetivamente, refletem os aspetos que mais são enfatizados em função de cada uma destas tipologias de auditoria, confirmando-se deste modo o referido nas normas do TC (2016a e 2016b) e da INTOSAI (2021) e corroborando os estudos de Firescu (2014) e de Parker *et al.* (2019), no que se refere às auditorias de resultados, e o estudo Lavoura (2020) a respeito das auditorias de conformidade.

Geograficamente, nas áreas de práticas de gestão e de controlo interno, o peso das recomendações da RA dos Açores e da RA da Madeira diverge de Portugal Continental, sendo, contudo, mais aproximado nas restantes áreas de recomendações. A análise efetuada concluiu a existência de diferenças nas áreas de recomendações entre diferentes localizações geográficas, sugerindo que as RA assumiram uma posição mais enfatizada ao nível dos controlos tidos como mais tradicionais, focando-se nas áreas de conformidade legal e de controlo interno, ao contrário do que sucedeu em Portugal Continental, onde a área de práticas de gestão se destacou claramente das demais.

Apuram-se diferenças nas diversas áreas de recomendações na distribuição por tipo de sector público, tendo-se concluído que a área de práticas de gestão foi, no período analisado, a mais representativa, tanto nas entidades do SPA como nas entidades do SPE. Também se conclui

que o peso relativo das recomendações por área, pese embora algumas diferenças, tende a ser similar entre ambos os tipos de entidades, porém, os dados sugerem que, relativamente às entidades do SPA, as entidades do SPE dispõem de um relato financeiro de qualidade mais elevada, bem como, de controlo interno mais robusto, já que apresentaram valores médios de recomendações de auditoria mais baixos nessas duas áreas.

Na análise efetuada das recomendações de auditoria por classificação COFOG constatou-se a existência de diferenças acentuadas no número de recomendações entre as dez classificações COFOG estudadas, tendo-se concluído que, as classificações COFOG com mais recomendações e relatórios de auditoria, são, tendencialmente, aquelas que maior despesa média apresentaram no período analisado, podendo esta situação indiciar que, no âmbito da fiscalização sucessiva, o TC direcionou a incidência as suas auditorias em função do peso da despesa das contas nacionais por classificação COFOG.

Pese embora a heterogeneidade dos dados, foi possível concluir que as classificações COFOG Saúde e Proteção social, tendem a apresentar uma distribuição relativa aproximada por área de recomendação de auditoria, bem como, que a elevada média de recomendações na área de práticas de gestão nas classificações COFOG Saúde e Proteção social, poderá estar relacionada com o facto do TC prestar especial atenção aos atos de gestão praticados pelos responsáveis nestes sectores, considerando as ameaças à sustentabilidade da saúde e da segurança social como um risco com elevada probabilidade de ocorrência e com um elevado impacto nas contas públicas (Tribunal de Contas, 2020).

Do exposto conclui-se que o estudo de investigação realizado aponta, em termos gerais, à existência de diferenças nas áreas das recomendações de auditoria, nas quatro dimensões de análise realizada: tipologia de auditoria, localização geográfica, tipo de sector público e classificação COFOG da entidade auditada. Apurou-se, no entanto, em algumas situações, uma tendência aproximada na distribuição relativa das recomendações por área, conforme referido anteriormente.

Na investigação concluiu-se que o TC tende a pautar a sua atuação em consonância com a tendência internacional referida por Ferry *et al.* (2022), perspetivando a auditoria pública numa ótica de *value for money*, enfatizando aspetos relacionados com a economia, eficiência e eficácia da gestão pública, i.e., aspetos relacionados com a área de recomendação de auditoria de práticas de gestão identificada neste estudo.

O resultado da presente investigação contribui para o conhecimento da *accountability* da governação pública em Portugal. Com efeito, por um lado, foram identificadas as áreas que

maiores fragilidades apresentaram em contexto de auditoria pública do TC, o que permitiu conhecer quais as principais áreas das entidades públicas em Portugal que mais carecem de correções e que mais oportunidades de melhoria possuem. Por outro lado, o conhecimento que resultou do estudo empírico, mostrou diferentes comportamentos nas áreas de recomendações de auditoria quando analisadas sob diferentes dimensões. O estudo realizado vem, igualmente, contribuir com pistas, com o intuito de estimular a realização de outros trabalhos na área da auditoria pública em Portugal, aprofundando-se o conhecimento sobre este importante tema.

4.2. Limitações ao estudo e investigações futuras

Na presente investigação, face à inexistência de uma base de dados, o investigador teve de proceder à recolha manual de dados, ficando a seu cargo a interpretação, a catalogação e a classificação dos dados recolhidos, tendo assim contruído uma base de dados, a qual suportou à análise efetuada, sendo esta a principal limitação à investigação.

O facto de não efetuada qualquer classificação às recomendações nos relatórios de auditoria da amostra selecionada, constituiu igualmente uma limitação relevante na presente investigação.

Para investigação futura, poderá dar-se continuidade à presente investigação, através do alargamento do âmbito temporal, incorporando novos dados para análise e discussão, de anos anteriores a 2014 ou posteriores a 2021.

O aprofundamento do estudo efetuado, com vista a identificar os determinantes para cada uma das áreas de recomendações de auditoria, pode ser uma temática a abordar em futuras investigações, assim como o estudo da existência de subáreas em cada uma das áreas de recomendações de auditoria identificadas na presente investigação.

Também a realização de um estudo, que permitisse conhecer o nível de acolhimento de recomendações de auditoria pelas cinco áreas de recomendações identificadas, poderia contribuir para aprofundar o conhecimento no âmbito da auditoria pública em Portugal.

O conhecimento que poderá advir das futuras investigações propostas, poderá contribuir para uma proposta de um futuro modelo de risco no âmbito das auditorias da fiscalização sucessiva do TC, com eventuais impactos positivos na gestão pública.

Agradecimentos: Esta dissertação insere-se no projeto IPL/2022/WES_ISCAL do Instituto Politécnico de Lisboa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abd Aziz, M. A., Ab Rahman, H., Alam, M. M., & Said, J. (2015). Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169. Disponível em <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115010965>.
- Almeida, S (2017). *A atividade contratual local e a sua fiscalização pelo Tribunal de Contas* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em <https://hdl.handle.net/1822/47972>.
- Almquist, R., Grossi, G., van Helden, G., & Reichard, C. (2013). Public Sector Governance and Accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 24 (7-8), 479-487. Disponível em <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1192546/FULLTEXT01.pdf>.
- Alves, F. (2017). *Qualidade das contas públicas: Identidades básicas e consistência interna* (Tese de Doutoramento, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e Empresa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10071/16387>.
- Alves, J. (2013). Auditoria no Sector Público Português: Uma Análise ao Sistema Português. *Lusíada. Economia & Empresa S. 2, n. 16*, p. 75-104. Disponível em http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/933/1/LEE_n16_3.pdf.
- Anselmi, L., Zarone, V., & Brunelli S. (2017). An Evolutionary Transparency Approach to Public Accountability, *Symphonya. Emerging Issues in Management*, 2, 103-119. <http://dx.doi.org/10.4468/2017.2.11anselmi.borgonovi.brunelli>.
- Anto, L., Husin, H., Hamid, W., & Bulan, N. (2021). Taxpayer awareness, tac knowledge, tac sanctions, public service account ability and taxpayer compliance. *Accounting*, 7 (1) 49–58. Disponível em <http://m.growingscience.com/beta/ac/4333-taxpayer-awareness-tac-knowledge-tac-sanctions-public-service-account-ability-and-taxpayer-compliance.html>.
- Antunes, C. (2013). Do controlo à avaliação das políticas públicas. *Revista do Tribunal de Contas*, 59-60, 113-114. Disponível em https://revista.tcontas.pt/edicoes/rtc_59-60/revista-tc-59-60.pdf.
- Baltaci, M., & Yilmaz, S. (2006). Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels. World Bank Institute, Washington, DC. Disponível em <https://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/358640WB.PDF>

- Banco de Portugal (2022). *Lista de entidades para fins estatísticos*. Disponível em <https://www.bportugal.pt/page/lista-de-entidades-para-fins-estatisticos>
- Biondi, Y. (2012). Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the French central government accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 35(9), 603–619. Disponível em <https://doi.org/10.1080/01900692.2012.661186>.
- Bogdan, R., & Biklen, S. (2013) *Investigação qualitativa em educação: Uma introdução à teoria e aos métodos*. Porto: Porto Editora.
- Borges de Moura, E. (2015). *Auditoria governamental na gestão pública e eficácia de gestão* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Portugal) Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.26/23117>.
- Bovens, M., Goodin, R., & Schillemans, T. (Eds.) (2014). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. Oxford, England: Oxford University Press.
- Brunelli, S., Giosi, A., & Testarmata, S. (2011). Agencies as Instruments of New Public Management: Models of Accountability in Italy, in Osborne S.P. & Ball, A. (ed.). *Social Accounting and Public Management. Accountability for the Public Good*. London: Routledge.
- Caldeira, V. (2018). Os atuais desafios da jurisdição financeira. In Ciclo de Seminários Relevância e Efetividade da Jurisdição Financeira no Século XXI. Disponível em http://seminarios.tcontas.pt/seminario_final/seminario-final_20180523_intro-vc.pdf.
- Carvalho, M (2016). *O Tribunal de Contas e o princípio da eficiência: uma análise das jurisprudências portuguesa e brasileira* (Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10316/43148>.
- Chalmers, K, Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, (42) 1, 80-103. Disponível em <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002>.
- Chiavenato, I. (2003) *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Conselho das Finanças Públicas (2015) *Glossário de Termos das Finanças Públicas*. Disponível em https://www.cfp.pt/uploads/canais_ficheiros/glossario-de-termos-das-financas-publicas.pdf.

- Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2022). Public sector audit in uncertain times. *Financial accountability & management*, 38(3), 426-446. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/faam.12299>
- Costa, P. (2012). *O Tribunal de Contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. (Tese de Doutoramento, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <http://tinyurl.com/j5usumd>.
- Costa, P. (2015). O papel dos Tribunais de Contas na proteção dos direitos sociais. *Jurismat – Revista Jurídica* (7), 293-303. Disponível em <http://hdl.handle.net/10437/8116>.
- Costa, P. (2021). A promoção dos direitos humanos pelos tribunais de contas e instituições congêneres: o direito à educação, em especial. *Revista Eletrónica do Tribunal de Contas* N.º 2, 7-46. Disponível em https://revista.tcontas.pt/edicoes/retc_2021_02/retc-2021-02_estudo-01.pdf
- Cura, A. (2014). *Curso de Organização Judiciária. 2.ª ed. revista e actualizada*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Decreto de aprovação da Constituição. *D.R. I Série*. 86 (10-04-1976) 738-775.
- Decreto-Lei n.º 155/92. *D.R. I Série-A*. 172 (28-07-1992) 3502-3509.
- Decreto-Lei n.º 166/98. *D.R. I Série-A*. 144 (25-06-1998) 2814-2816.
- Decreto-Lei n.º 4/2015. *D.R. I Série*. 4 (07-01-2015) 50-87.
- Decreto-Lei n.º 192/2015. *D.R. I Série*. 178 (11-09-2015) 7584–7828.
- Denhardt, J., & Denhardt, R. B. (2015). The new public service revisited. *Public Administration Review*, 75(5), 664-672. Disponível em <https://pt.booksc.org/book/37713373/e809c6>.
- Donath, L., & Milos, M. (2008). Public sector efficiency according to COFOG classification in the European Union. Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/211589418.pdf>.
- Douglas, S., & Meijer, A. (2016). Transparency and public value - Analysing the transparency practices and value creation of public utilities. *International Journal of Public Administration*, 39(12), 940-951. Disponível em <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1064133>
- European Organization of Supreme Audit Institutions (2021) *Follow-up recommendations*. Disponível em <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/2021-02-03-Final-report-for-EUROSAI.pdf>.

- Eurostat (2022). *General government expenditure by function (COFOG)*. Disponível em: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_EXP_custom_3774718/default/table?lang=en.
- Ferry, L., Radcliffe, V. S., & Steccolini, I. (2022). The future of public audit. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 325-336. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/faam.12339>.
- Figueiredo, J. (2009). Eficiência e legalidade na Administração Pública, *Revista do Tribunal de Contas*, (51), 51-67.
- Fiorese, V. (2014). Positionings And Delimitations Concerning The Performance Audit. *SEA: Practical Application of Science*, 2(4), 49-56. Disponível em https://seaopenresearch.eu/Journals/articles/SPAS_6_8.pdf.
- Franco, A. (1995). *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de língua portuguesa*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Gaspar, L. (2011). *Uma análise crítica aos critérios (económicos) utilizados pelo tribunal de contas na avaliação das parcerias público-privadas* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.14/8275>.
- Georgios, K. (2018). The role of internal audit function on corporate governance and management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8 (4), 100-114. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/328579785_The_Role_of_Internal_Audit_Function_on_Corporate_Governance_and_Management.
- Gherardi, L., Linsalata, A., Gagliardo, E., & Orelli, R. (2021). Accountability and Reporting for Sustainability and Public Value: Challenges in the Public Sector. *Sustainability* 2021, 13(3), 1097. Disponível em <https://doaj.org/article/363a732b474244cfb8dc12955e064dd1>.
- Grimmelikhuisen, S., Weske, U., Bouwman, R., & Tummers, L. (2017). Public Sector Transparency. In: O. James, S. Jilke & G. Van Ryzin (Eds.) *Experiments in Public Management Research. Challenges and Contributions* (291-312). Cambridge University Press. Disponível em <https://dspace.library.uu.nl/bitstream/handle/1874/357307/Transparency.pdf?sequence=1>
- Gomes, C. (2021). *A fiabilidade do relato financeiro do Estado Português (2010 a 2019)* (Dissertação de Mestrado não publicada, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal).

- Gørrissen, E. (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32 (4), 729-733. Disponível em <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/1096-3367>.
- Graça, M. (2018). *Participação pública: mecanismos e práticas no contexto da Administração Pública e o caso do orçamento participativo de Lisboa* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10071/18071>.
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40 (1), 1-15. Disponível em <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>.
- Institute of Internal Auditors (2004). International Standards for the professional practice of internal auditing. Disponível em http://www.theiia.org/?doc_id=1499.
- Institute of Internal Auditors (2015). *Creating an internal audit competency process for the public sector*. Disponível em https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Pg%20Creating-IA-Competency-in-Public-Sector.pdf.
- International Auditing and Assurance Standards Board (2021). *2020 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. International Federation of Accountants. New York.
- International Federation of Accountants (2001). Study 13–Governance in the Public Sector: A Governing body perspective. Disponível em <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>.
- International Organisation of Supreme Audit Institutions (2021). *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*. Disponível em <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>.
- Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121-127. Disponível em <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/faam.12191>.
- Jorge, G. (2011). *Recusa de visto do tribunal de contas e responsabilidade civil do estado: a posição substantiva e processual do cocontratante particular* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.14/18015>.

- Kosack, S., & Fung, A. (2014). Does transparency improve governance?. *Annual review of political science*, 17, 65-87. Disponível em <https://www.annualreviews.org/full/doi/10.1146/annurev-polisci-032210-144356>
- Lavoura, M. (2020). Compliance audits in the public sector. Where are we going?. In A. Aragão & G. L. Garbaccio (Eds.). *Compliance and Sustainability: Brazilian and Portuguese Perspectives* (pp 81-92). Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- Lei n.º 151/2015. *D.R. I Série*. 178 (11-09-2015) 7566-7584.
- Lei n.º 98/97. *D.R. I Série*. 196 (26-08-1997) 4401-4424.
- Lopes, F. C., & Freire, G. M. C. A. (2010). Governo Eletrónico e *Accountability*: Avaliação da Publicização das Contas Públicas dos Estados Brasileiros. *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI*. 7271-7282. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3751.pdf>
- Lopes, H. (2009) O controlo financeiro num contexto de democratização e desestatização do interesse público. *Revista do Tribunal de Contas*, 52, 21-42. Disponível em https://revista.tcontas.pt/edicoes/rtc_52/revista-tc-52.pdf.
- Lopes, J. (2017). Avaliação de eficácia em políticas públicas: o caso do Tribunal de Contas (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal). Disponível em <http://hdl.handle.net/10071/15053>.
- Marques, M., & Almeida, J. (2004). Auditoria no sector público: Um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15 (35). 84-95. Disponível em <https://www.scielo.br/j/rcf/a/b6gRFHdzZQ8bnwKpHxD6Dyg/?format=pdf&lang=pt>.
- Martins, G. d'O. (2008). A importância do Tribunal de Contas na sustentabilidade financeira do estado. *Tékhné-Revista de Estudos Politécnicos*, 10, 29-31.
- Martins, G. d'O. (2013). A posição dos Tribunais de Contas no Sistema Europeu de Controlo das Finanças Públicas, *Revista do Tribunal de Contas*, (59-60), 21-43.
- Matos, B. (2015). *A despesa pública nas autarquias locais e o controlo do Tribunal de Contas, em especial os contratos públicos* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em <https://hdl.handle.net/1822/40922>.

- Mattei, G., Grossi, G. & Guthrie A.M., J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review, *Meditari Accountancy Research*, 29 (7), 94-134. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>.
- Monteiro, I. (2015). *A importância do Tribunal de Contas na sustentabilidade financeira do Estado no contexto nacional e europeu* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em <https://hdl.handle.net/1822/40920>.
- Moreno, C. (2010). *Como o Estado gasta o nosso dinheiro*. Lisboa: Leya.
- Motta, P. (2013). O estado da arte da gestão pública. *Revista de Administração de Empresas*, 53(1), 82–90. Disponível em <https://doi.org/10.1590/S0034-75902013000100008>.
- Mulgan, R. (2012). *Transparency and public sector performance*. Office of the Information Commissioner. Disponível em https://www.oic.qld.gov.au/_data/assets/pdf_file/0019/7651/93_1-Mulgan-Transparency-and-Public-Sector-Performance_0.pdf
- Naidu, S. (2005). *Public Administration Concepts and Theories*. New Age International. New Delhi. ISBN: 81-224-0956-3. Disponível em https://books.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=GWrZhzdhPfoC&oi=fnd&pg=PA1&dq=public+administration+concept&ots=JWbKHEVkd_&sig=_vLwq1Lwj7EkWA6Ge_m3ANBK778&redir_esc=y#v=onepage&q=public%20administration%20concept&f=false.
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34 (2), 189-209. Disponível em <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015/full/html>.
- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (2019). *Government At A Glance 2019*. <https://doi.org/10.1787/8ccf5c38-en>.
- Osborne, S. P. (2006). The New Public Governance? *Public Management Review*, 8(3), 377-387. [DOI: 10.1080/14719030600853022](https://doi.org/10.1080/14719030600853022).
- Parada, A. C., Santos, P. G., & Martinho, C. (2020). A Importância da Auditoria Financeira na Fiabilidade do Relato Financeiro dos Maiores Municípios Portugueses. In 1ST International Conference in Accounting and Finance Innovation, Aveiro, Portugal, 271-281. Disponível em

<https://www.researchgate.net/publication/349443623> A Importancia da Auditoria Financeira na Fiabilidade do Relato Financeiro dos Maiores Municipios Portugueses

- Pardal, L. & Correia, E. (1995). *Métodos e técnicas de investigação social*. Porto: Areal Editores.
- Pearson, D. (2014). Significant reforms in public sector audit – Staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10 (1), 150-161. <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2013-0054>.
- Plicas, M (2019). *Para que serve a Conta Geral do Estado. Subsídio para o estudo das ênfases e das recomendações do Tribunal de Contas*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal. Disponível em <http://hdl.handle.net/10071/19803>.
- Pollitt, C.; Girre, X.; Lonsdale, J.; Mul, R.; Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. England: Oxford University Press.
- Pyun, H., Gamassou, C. (2018). Looking for Public Administration Theories?. *Public Organiz Rev* 18, 245–261. Disponível em <https://link.springer.com/article/10.1007/s11115-017-0374-6>.
- Raj, A. (2018). The Philosophy and Ethos of New Public Governance with Reference to Government Performance Management. *Journal of Governance & Public Policy*, 8 (1), 89-97. Disponível em [https://www.ipeindia.org/wp-content/uploads/journals/jgpp/IPE%20JoGPP%20\(Vol%208,%20No%201,%20Jan-Jun%20'18\)%20-%201%20Aug%2018%20\(2\).pdf#page=93](https://www.ipeindia.org/wp-content/uploads/journals/jgpp/IPE%20JoGPP%20(Vol%208,%20No%201,%20Jan-Jun%20'18)%20-%201%20Aug%2018%20(2).pdf#page=93).
- Regulamento n.º 112/2018. *D.R. II Série*. 33 (15-02-2018) 5172-5188.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Kristin-Reichborn-Kjennerud/publication/266690371_Performance_audit_and_the_importance_of_the_public_debate/links/54c1f3020cf2dd3cb958fa86/Performance-audit-and-the-importance-of-the-public-debate.pdf.
- Reis, A. O., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2015). Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional. In XV Congresso USP de

Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Brasil. Disponível em <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos152015/74.pdf>

Rocha, J. (2018). *A fundamentalidade dos esquemas responsivos em matéria financeira e a vocação principiológica do Tribunal de Contas* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em <https://hdl.handle.net/1822/58168>.

Rocha, J. F. (2012). Sustentabilidade e Finanças Públicas Responsáveis. Urgência de um Direito Financeiro Equigeracional. In F. Correia, J. Machado & J. Loureiro (Eds.), *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Joaquim Gomes Canotilho* (volume I, pp. 619 e ss). Coimbra. Coimbra Editora.

Santos, P., Martinho, C., Lopes, R. (2022). Determinantes da Opinião Modificada da Auditoria nos Municípios Portugueses de Média Dimensão (2016-2018). In J. Rodrigues & M. Marques (Eds.), *Ciências Socialmente Aplicáveis: Integrando Saberes e Abrindo Caminhos*. (volume III, pp. 263-276). Editora Artemis. https://doi.org/10.37572/EdArt_29052258321

Serra, R. (2016). A auditoria pública externa como instrumento de combate à corrupção – o papel das Instituições Superiores de Controlo. *Working Papers nº 52 / 2016 OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude*. Disponível em: <https://obegef.pt/wordpress/wp-content/uploads/2016/01/wp052.pdf>.

Silva, J. A. (2014). *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores.

Silva, R. C. F., Seibert, R. M., Wbatuba, B. B. R., & Macagnan, C. B. (2015). As Boas Práticas de Governança: Um estudo sobre a Transparência e Prestação de Contas nas OSCIPs do RS. *Revista de Gestão Social e Ambiental-RGSA* 9(3), 24-44. Disponível em https://www.researchgate.net/publication/296847242_AS_BOAS_PRATICAS_DE_GOVERNANCA_UM_ESTUDO SOBRE A TRANSPARENCIA E PRESTACAO DE CONTAS NAS OSCIPs DO RS.

Singh, M, & Mishra, S. (2017). *Ethics, Probity and Accountability in Public Services*. New Delhi: Indian Institute of Public Administration.

Slobodyanik, Y., Zdyrko, N., Kuzyk, N., Sysiuk, S., & Benko, I. (2022). Audit of public finances: methodological issues and the case of Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, 13(3), 76-92. Disponível em <http://socrates.vsau.org/repository/card.php?id=31174>.

Tavares, J. (2014). *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra.

- Tavares, J. (2020a). O papel do tribunal de Contas de Portugal no fórum das ISC, com funções jurisdicionais e na construção e aprovação do P-50 da INTOSAI. *Revista do Tribunal de Contas*, 67/68/69/70, p. 161-175. Disponível em https://revista.tcontas.pt/edicoes/rtc_67-68-69-70/revista-tc-67-67-69-70.pdf
- Tavares, J. (2020b). Levar em linha de conta a ação do Tribunal de Contas. *Boletim de Ciências Económicas*, 63-A, 297-332.
- Teixeira, C. (2015). *Avaliação de Projetos de Investimento Público - Estudo de Caso no Sector dos Resíduos Urbanos em Portugal* (Tese de Doutoramento, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/10872>
- Torfinng, J., & Triantafillou, P. (2013). What's in a Name? Grasping New Public Governance as a Political-Administrative System, *International Review of Public Administration*, 18:2, 9-25. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1080/12294659.2013.10805250>.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos – Volume I*. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf.
- Tribunal de Contas (2010). *O Tribunal de Contas na Actualidade*. Disponível em: <https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade.shtm>.
- Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria: Princípios Fundamentais*. Disponível em: http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mapf/mapf_20161107.pdf.
- Tribunal de Contas (2016a). *Manual de Auditoria de Resultados*. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mar/mar_20161107.pdf.
- Tribunal de Contas (2020). *Plano Estratégico*. Tribunal de Contas. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/PlanosTrienais/Documents/plano_estrategico_2020-2022.pdf.
- Tribunal de Contas (2021). *Relatório de Atividades e Contas 2020*. Tribunal de Contas. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/RelatoriosAnuaisAtividade/Documents/2020/ra2020.pdf>

- Tribunal de Contas (2022). *Relatório de Atividades e Contas 2021*. Tribunal de Contas. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/Transparencia/PlaneamentoGestao/RelatoriosAnuaisAtividade/Documents/2021/ra2021.pdf>.
- Tribunal de Contas Europeu (2019). *Auditoria Pública na União Europeia. Guia sobre as Instituições Superiores de Controlo da UE e dos Estados Membros*. Disponível em https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/Book_Public_Audit_in_the_EU/Book-Public_Audit_in_the_EU_PT.pdf.
- Tribunal de Cuentas (2019). *Manual Para La Formulación Y El Seguimiento De Recomendaciones. Tribunal de Cuentas*. Disponível em <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualFormulacionySeguimientoRecomendaciones.pdf>.
- Troupin, S., Put, V., Weets, K. & Bouckaert, G. (2010). Public audit systems: from trends to choices. In *6th Transatlantic Dialogue Conference*, 24-26. Disponível em https://soc.kuleuven.be/io/pubpdf/IO03060027_Troupin_put_2010_TAD_Public%20Audit%20Systems.pdf.
- United Nations General Assembly (2011) *Resolution A/66/209 on Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by strengthening Supreme Audit Institutions* (22 December 2011). A/RES/66/209.
- United Nations General Assembly (2014). *Resolution A/69/228 on Promoting and Fostering the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by strengthening Supreme Audit Institutions* (19 December 2014). A/RES/69/228.
- United Nations General Assembly (2015). *Resolution A/69/327 on Promoting inclusive and accountable Public Services for Sustainable Development* (14 September 2015). A/RES/69/327.
- Van Beest, F., Braam, G., & Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. *Nijmegen Centre for Economics (NiCE)*. Disponível em: <https://repository.ubn.ru.nl/bitstream/handle/2066/74896/74896.pdf>
- Xu, R., Sun, Q., & Si, W. (2015). The Third Wave of Public Administration: The New *Public Governance*. *Canadian Social Science*, 11(7), 11-21. Disponível em <http://www.cscanada.net/index.php/css/article/view/7354>.
- Yin, R. (2014). *Case study research: Design and methods* (5th ed.). Thousand Oaks, Canada: Sage Publications.

Zeti, C., Luca, M., & Pirvu, C. (2020). The impact of external public audit on public administration efficiency. *Annals of Constantin Brancusi University of Targu-Jiu. Economy Series*, (2). Disponível em https://www.utgiu.ro/revista/ec/pdf/2020-02/08_Zeti.pdf.