



Universidade de Évora

Mestrado em Gestão

Área de Especialização – Sector Público Administrativo

**Auditoria da Gestão Pública: diferenças de expectativas,
qualidade e satisfação nas Autarquias Locais**

Disseração apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Gestão

Elisabete Rosário Mendes Pinto Ferreira

Trabalho realizado com a orientação de
Professora Dra. Maria do Rosário da Conceição Mira de Carvalho
Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes

Évora, 2010



Departamento de Gestão
Mestrado em Gestão

Área de Especialização - Sector Público Administrativo

**Auditoria da Gestão Pública: diferenças de expectativas,
qualidade e satisfação nas Autarquias Locais**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Gestão

Elisabete Rosário Mendes Pinto Ferreira

Trabalho realizado com a orientação de
Professora Dra. Maria do Rosário da Conceição Mira de Carvalho
Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes



176 412

Évora, 2010

Ao João e à minha família,

«De tudo ficaram três coisas:

A certeza de que estamos sempre começando.

A certeza de que precisamos continuar.

A certeza de que seremos interrompidos antes de continuar.

Portanto devemos:

Fazer da interrupção um caminho novo.

Da queda, um passo de dança.

Do medo, uma escada.

Do sonho, uma ponte.

Da procura, um encontro.»

(Fernando Pessoa)

Agradecimentos

Há pessoas que passam pelas nossas vidas que transmitem tal energia e vitalidade que nos deixam imediatamente marcas duradouras. Pela inteligência, pelo optimismo, pela força e energia com que defendem os seus ideais, pela serenidade com que reagem quando os momentos são de facto críticos e sabem transmiti-los. Uma dissertação nunca é um projecto individual e ao longo do seu desenvolvimento foram várias as pessoas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para que esta pudesse ser concluída. É com enorme gratidão e estima que expresso aqui o meu apreço por todos os que de alguma forma estiveram envolvidos neste projecto.

Aos meus orientadores Prof. Dra. Maria do Rosário Conceição Mira de Carvalho e Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes, pela vasta perspicácia, conhecimento e sugestões transmitidas durante a elaboração da dissertação. Agradeço ainda, a vossa hábil orientação, fundamentalmente, pelo apoio na superação dos diversos obstáculos, correcção, compreensão perante as dificuldades e disponibilidade sempre demonstrada, que permitiram o desenvolvimento e conclusão desta dissertação.

A todas as Autarquias Locais Portuguesas que participaram neste trabalho, pois sem elas o trabalho não teria sido possível desenvolver.

À Ordem dos Revisores Oficiais de Contas que acedeu facultar gentilmente o universo de Autarquias Locais Portuguesas sujeitas a Certificação Legal de Contas em 2007.

Às minhas amigas Ana, Tânia e Silvia, que não só durante a realização deste trabalho mas durante muitos anos me têm ajudado e incentivado, pelas críticas construtivas, cooperação na revisão de texto, contínuo estímulo e apoio moral. Obrigada pelos momentos de descontração.

Aos amigos: Luís Boavida e Jorge Melo, pelos seus sábios conselhos, recomendações e contagiado entusiasmo e informação disponibilizada; Sílvia e Quim, companheiros desta aventura, pelas calorosas e produtivas trocas de impressões, pelo vosso estímulo, apoio e amizade; Mara, pelo incentivo, interesse e carinho demonstrado.

Ao Dr. Joaquim Pombo e Eng.º Juvenal Paulino pelo apoio na implementação do inquérito on-line. Ao Doutor Paulo Almeida Pereira (Universidade Católica), pelo apoio com a realização dos procedimentos estatísticos efectuados neste trabalho.

Aos meus pais e irmãos, pelos valores que me transmitiram ao longo da vida, três dos quais, a responsabilidade, a perseverança, e a capacidade de acreditar que sou capaz, foram fundamentais para ultrapassar os obstáculos que foram surgindo ao longo do caminho. Agradeço-vos por incutirem o amor ao estudo e à realização profissional, a vossa compreensão, incentivo e apoio incondicional. Para sempre a minha profunda gratidão.

Aos elementos mais novos da família Ana, André, Mariana e Martim, espero que o entusiasmo, seriedade e empenho que coloco neste projecto que abracei vos possa servir de estímulo para fazerem mais e melhor e continuarem a acreditar que quando queremos tudo é possível.

Ao João, por estares presente. Pelo inestimável apoio familiar em que preenchestes as diversas falhas que fui tendo por força das circunstâncias, pela paciência, pelo incentivo, pela tranquilidade, segurança e serenidade que me soubeste transmitir.

A todos aqueles que directa ou indirectamente contribuíram para dar vida a este trabalho, e sem reservas, partilharam comigo os seus conhecimentos, expresso a minha gratidão.

Resumo

O presente estudo baseou-se na avaliação dos factores mais influentes na percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores dos Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas sujeitas a Certificação Legal de Contas. Aferir se existiam opiniões divergentes por região administrativa foi outro objectivo a que nos propusemos.

Os resultados da pesquisa demonstram que os factores mais influentes são a especialização, o planeamento e trabalho de campo da empresa de auditoria. A percepção da qualidade de auditoria por Distrito/Região revela-se homogénea, ao invés da satisfação em relação à actividade de auditoria.

Tendo em conta os resultados obtidos, a auditoria deverá equacionar o alargamento do seu campo de actuação, reorientar o seu papel, reforçar a comunicação e especialização no sector, por forma a potenciar a responsabilização, avaliação e apoio na tomada de decisão na gestão dos dinheiros públicos e, por outro lado, harmonizar as expectativas entre auditado e auditor.

Palavras-chave: auditoria pública, diferenças de expectativas, qualidade, satisfação e autarquias.

Abstract

Audit of Public Management: differences in expectations, quality and satisfaction in Local Government

The present study was based on the assessment of the most influential factors in the perception of audit quality and satisfaction of the Directors of Financial Services of Portuguese Local Government subject to the Statutory Auditors. To assess whether there were differing opinions by administrative region was another goal we set ourselves.

The survey results demonstrate that the most influential factors are the expertise, the planning and fieldwork of the audit firm. The perception of audit quality by District / Region proves to be homogeneous, rather than satisfaction with the audit work.

Given the results, the audit should consider extending its scope to act, to reorient their role, to strengthen the communication and expertise in the sector in order to enhance accountability, assessment and support in decision making in the management of public resources and, secondly, to harmonize expectations between auditee and auditor.

Key-words: Public Auditing, Expectation Gap, Quality, Satisfaction and Local Government.

Índice

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS	XI
LISTA DE TABELAS	XIII
LISTA DE FIGURAS	XV
LISTA DE GRÁFICOS	XVII
1. INTRODUÇÃO	1
2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	5
2.1. AUDITORIA.....	5
2.1.1. Aspectos sociais da auditoria.....	5
2.1.2. Auditoria Estatal ou da Gestão Pública	10
2.1.3. Auditoria Estatal: características e objectivos	14
2.2. ORIGENS E COMPONENTES ESTRUTURAIS DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS	16
2.2.1. Origens das diferenças de expectativas	17
2.2.2. Diferença de expectativas.....	20
2.2.3. Principais abordagens	20
2.2.4. Estrutura e componentes da diferença de expectativas	23
2.3. O CONTROLO.....	26
2.3.1. Classificações de controlo e auditoria na Administração Pública.....	28
2.3.2. O controlo ao serviço das organizações públicas sem fins lucrativos.....	29
2.4. O CONTROLO EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA LOCAL.....	32
2.4.1. Sistemas de controlo externo puro - tipo continental	33
2.4.2. Sistemas de Controlo Externo Puro - Tipo Anglo-Saxónico.....	39
2.4.3. Sistemas de controlo externo híbridos.....	42
2.5. CONTROLO DE QUALIDADE.....	43
2.5.1. Controlo de Qualidade do trabalho de Revisão/Auditoria: Normas Técnicas Aplicáveis	45
2.5.2. Outras normas do International Federation of Accountants	48
2.5.3. Factores influentes na qualidade da auditoria.....	50

2.6. VARIÁVEIS E MODELOS ECONOMÉTRICOS EM ESTUDO.....	54
2.6.1. Estudo de Samelson <i>et al.</i> (2006).....	54
2.6.2. Estudo de Lowenshon <i>et al.</i> (2007).....	55
2.7. A COMUNICAÇÃO ENTRE O AUDITOR E OS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA	57
2.7.1. Qualidade da informação financeira.....	57
2.7.2. Normativos de auditoria relacionados com a comunicação do auditor	58
2.7.3. Estudos efectuados por comissões especializadas.....	59
3. METODOLOGIA.....	61
3.1. ENQUADRAMENTO GERAL	61
3.2. QUESTÕES FUNDAMENTAIS DE INVESTIGAÇÃO	61
3.3. VARIÁVEIS DE ESTUDO	64
3.4. HIPÓTESES DE TRABALHO.....	65
3.5. A INVESTIGAÇÃO.....	67
3.5.1 Planos de pesquisa e etapas do trabalho	68
3.5.2 Enquadramento do trabalho de campo	70
3.5.3 Recolha de dados	71
3.6. FIABILIDADE E VALIDAÇÃO ESTATÍSTICA	79
3.6.1 Estatísticas descritivas	80
3.6.2. Análises estatísticas inferenciais	81
3.6.3 Fiabilidade interna e externa	82
3.6.4 Validade interna da investigação.....	84
4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	87
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS INQUIRIDOS	87
4.2 ANÁLISE DE ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS EM ESTUDO	90
4.2.1. Normas gerais.....	90
4.2.2. Normas relativas ao trabalho de campo.....	93
4.3. ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA AS ESCALAS.....	101
4.4. ESTUDO DAS HIPÓTESES.....	102

4.4.1. A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com a qualidade da auditoria.....	102
4.4.2. A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com as expectativas geradas.....	103
4.5. ESTUDO DE RELAÇÕES.....	104
4.5.1. Relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por Distrito/Região	104
4.5.2. Relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por Receitas Fiscais	106
4.6. MODELOS DE REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA	106
4.6.1 Modelo da Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	106
4.6.2. Modelo da Satisfação Global com a Auditoria (OSAT).....	108
5. CONCLUSÕES.....	111
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	117
APÊNDICES	125

LISTA DE SIGLAS E ACRÓNIMOS

AC – *Audit Comission*

AECA - Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

ANAO - *Australian National Audit Office*

ANMP – Associação Nacional de Municípios Portugueses

AP – Administração Pública

CCAS - Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços

CQ - Controlo de Qualidade

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGO – Direcção Geral do Orçamento

EUA - Estados Unidos da América

EUROSAI - *European Organisation of Supreme Audit Institutions*

FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens*

GAAS- *Generally Accepted Auditing Standards*

GAO - *General Accounting Office*

GASB - *Governmental Accounting Standard Board*

IASB - *International Accounting Standard Board*

ICAS - *Institute of Chartered Accounts of Scotland*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFS - Instituições Superiores de Controlo

IGF – Inspeção Geral de Finanças

IIA - *Institute of Internal Auditors*

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

ISA - *International Standards on Auditing*

ISQC - *International Standards on Quality Control*

NAO - *National Audit Office*

NGP – Nova Gestão Pública

NIR - Norma Internacional de Revisão/Auditoria

OCEX - *Órganos de control externo autonómicos*

OPSFL - Organizações Públicas Sem Fins Lucrativos

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCG – *Plan Comptabe Générale*

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

QUAR - Quadro de Avaliação e Responsabilização

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SAA - *Single Audit Act*

SAS - *Statement on Auditing Standards*

SOA - *Sarbanes-Oxley Act*

SPA – Sector Público e Administrativo

SQCS - *Statement on Quality Control Standards*

TC – Tribunal de Contas

UE – União Europeia

VFM - *Value For Money*

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - CLASSIFICAÇÃO DO CONTROLO E AUDITORIA NA ADMINISRAÇÃO PÚBLICA.....	28
TABELA 2 – CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS A UMA AUDITORIA DE QUALIDADE	44
TABELA 3 – FORMAS DE CONTROLO NO SECTOR PÚBLICO AUTÁRQUICO EM PORTUGAL.....	50
TABELA 4 - VARIÁVEIS OBJECTO DE ESTUDO DE SAMELSON <i>ET AL.</i> (2006).....	55
TABELA 5 - VARIÁVEIS OBJECTO DE ESTUDO DE LOWENSHON <i>ET AL.</i> (2007)	56
TABELA 6 - VARIÁVEIS OBJECTO DE ESTUDO	64
TABELA 7 - ESTRUTURA DO INQUÉRITO (PARTE I).....	75
TABELA 8 - ESTRUTURA DO INQUÉRITO (PARTE II – GRUPO I).....	76
TABELA 9 - ESTRUTURA DO INQUÉRITO (PARTE II – GRUPO II)	76
TABELA 10 - ESTATÍSTICAS DE CONSISTÊNCIA INTERNA (QUESTIONÁRIO E MODELOS).....	83
TABELA 11 - VARIÁVEIS SIGNIFICANTES NO MODELO PQUAL.....	107
TABELA 12 - VARIÁVEIS RELEVANTES NO MODELO OSAT	109

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - OS PILARES DO VFM	12
FIGURA 2 - EVOLUÇÃO DA PROCURA ECONÓMICA DA AUDITORIA	18
FIGURA 3 - PERSPECTIVA HISTÓRICA DA AUDITORIA.....	19
FIGURA 4 - COMPONENTES ESTRUTURAIS DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS	26
FIGURA 5 - SISTEMA NACIONAL DE CONTROLO FINANCEIRO PORTUGUÊS	38
FIGURA 6 - AVALIAÇÃO DA VALIDADE DE CONTEÚDO	85

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - N.º DE AUTARQUIAS LOCAIS PORTUGUESAS COM CLC POR DISTRITO/REGIÃO AUTÓNOMA..	72
GRÁFICO 2 - TAXA DE RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO POR DISTRITO/REGIÃO AUTÓNOMA (%)	88
GRÁFICO 3 - CARGO/ FUNÇÕES DOS INQUIRIDOS	88
GRÁFICO 4 - CARACTERIZAÇÃO DOS INQUIRIDOS (GÉNERO)	88
GRÁFICO 5 - TEMPO DE SERVIÇO NO ORGANISMO	89
GRÁFICO 6 - HABILITAÇÕES LITERÁRIAS DOS INQUIRIDOS	89
GRÁFICO 7 - PERTENÇA A ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS	90
GRÁFICO 8 – INDEPENDÊNCIA DA EQUIPA DE AUDITORIA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	91
GRÁFICO 9 – CONHECIMENTO DO SISTEMA CONTABILÍSTICO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA LOCAL PELA EQUIPA DE AUDITORIA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	92
GRÁFICO 10 – A EQUIPA DE AUDITORIA MANTÉM UMA POSTURA E ATITUDE CÉPTICA EM TODO O PROCESSO DE AUDITORIA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	92
GRÁFICO 11 – ESTUDO COMPLETO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DO ORGANISMO: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	94
GRÁFICO 12 - ENVOLVIMENTO DA EQUIPA DE GESTÃO NO TRABALHO DE AUDITORIA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	94
GRÁFICO 13 - PLANEAMENTO DA AUDITORIA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	95
GRÁFICO 14 - TRABALHO DE CAMPO: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	96
GRÁFICO 15 - SUGESTÕES DE MELHORIA DE GESTÃO: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	97
GRÁFICO 16 - EXPERIÊNCIA DA EMPRESA DE AUDITORIA NA AUDITORIA AO SECTOR PÚBLICO LOCAL: FREQUÊNCIA RELATIVA (%)	98
GRÁFICO 17 - VERIFICAÇÃO PRELIMINAR DOS ELEMENTOS FINANCEIROS: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	98
GRÁFICO 18 - EXPECTATIVAS E NÍVEL DE SATISFAÇÃO DO AUDITADO: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	99
GRÁFICO 19 - GRAU DE ENVOLVIMENTO NA SELECÇÃO DA EMPRESA DE AUDITORIA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	100
GRÁFICO 20 - RECEITAS FISCAIS DO ANO FISCAL DE 2007 (LREV, €): FREQUÊNCIA ABSOLUTA	101
GRÁFICO 21 – ESCALAS: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	101
GRÁFICO 22 - PERCEPÇÃO DA QUALIDADE E SATISFAÇÃO EM RELAÇÃO À AUDITORIA POR DISTRITO/REGIÃO: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	105
GRÁFICO 23 – SATISFAÇÃO GOBAL COM A AUDITORIA POR DISTRITO/REGIÃO ADMINISTRATIVA: VALORES MÉDIOS OBSERVADOS	105

1. INTRODUÇÃO

A sociedade necessita de ter confiança na qualidade, integridade e fiabilidade da informação financeira divulgada pelos gestores e administradores das entidades e, para tal, confiam aos auditores, entre outros agentes, o papel de verificarem se estas exprimem uma imagem adequada e verdadeira dessa mesma entidade.

Assim, crê-se que numa auditoria são analisadas todas as transacções da entidade, que os auditores têm a obrigação de garantir que estas estão isentas de todos os tipos de fraude, que operam de acordo com a lei, e, salvo opinião contrária expressa no relatório de auditoria, esta continuará em actividade nos anos subsequentes. A ideia não coincide com a dos auditores, pois segundo estes, como apenas é alvo de auditoria um determinado número de transacções, não podem garantir, com total segurança, que a entidade não cometeu eventuais factos ilícitos ou que continuará em actividade.

Os profissionais de auditoria têm vindo a ser alvo de constantes críticas por parte dos utilizadores da informação financeira. Sem dúvida, as expectativas em relação a estes profissionais aumentaram (Chandler *et al.*, 1993).

Torna-se necessário analisar as diferenças de expectativas em auditoria. Para tal há que conhecer as componentes e situações que as potenciam em relação ao auditor, auditado e sociedade em geral, bem como possíveis medidas que os profissionais de auditoria devem tomar para trazerem as expectativas do público a níveis aceitáveis, e acções que devem empreender para satisfazerem as razoáveis expectativas da sociedade, entre os quais o auditado (Almeida, 2003).

É nesta ambiguidade que assentará a explanação desta dissertação, onde através da análise de literatura considerada relevante, descrever-se-ão quais os elementos que poderão interferir na percepção da qualidade de auditoria, expectativas geradas e satisfação em relação ao trabalho desenvolvido pelos auditores, no caso particular, o governo local, para além da influência que a dimensão da empresa de auditoria pode ter sobre as mesmas.

Estas questões já haviam sido colocadas em relação ao sector privado, tornava-se deste modo pertinente investigar as mesmas, mas em relação ao sector público, em virtude de

escândalos financeiros em meados da década de 70 e pelo facto do GAO – *General Accounting Office* (GAO, 1986) ter denunciado que 34% das 120 auditorias objecto de fiscalização, terem sido realizadas abaixo dos padrões mínimos aceitáveis.

O controlo público revela-se assim fundamental, importando contextualizar a auditoria pública aos municípios, encetada no seio do sector público uma mudança de “gestão de procedimentos” para uma “gestão orientada para os resultados” com o intuito de responsabilização do gestor público na gestão dos dinheiros públicos.

Para que estas expectativas atinjam níveis aceitáveis, torna-se necessário aferir a qualidade da emissão do parecer do profissional de auditoria, bem como, indagar como é feito o controlo da qualidade do trabalho desenvolvido pelos auditores.

O presente trabalho pretende identificar numa primeira parte os conceitos que suportam a temática da qualidade da auditoria e satisfação da qualidade do auditado, complementando-os com um conceito que em nosso entender está interligado com estes dois pontos principais - as expectativas em relação à auditoria, pelas partes interessadas na gestão dos dinheiros públicos.

Apresentam-se dois estudos, identificando a problemática objecto de investigação, metodologia seguida e os resultados obtidos, fazendo uma análise comparativa – Estudo 1: Samelson *et al.* (2006) e Estudo 2: Lowenshon *et al.* (2007), o qual complementa as evidências alcançadas no primeiro estudo.

Pretende-se através dos modelos identificados e desenvolvidos na literatura, identificar e explorar a descoberta e descrição de relações entre os factores que mais influenciam a percepção da satisfação e qualidade nas Autarquias Locais Portuguesas. Por outro lado, procuramos saber qual o efeito que o grau de especialização do auditor e dimensão da empresa da auditoria exercem sobre a qualidade da auditoria e expectativas geradas, tomando em particular o mercado da prestação de serviços de auditoria efectuada no Sector Público Local. Complementarmente, procuramos identificar se existem opiniões divergentes nas diferentes regiões administrativas quanto à percepção da satisfação e qualidade da prática de auditoria no seio das Autarquias Locais Portuguesas sujeitas à Certificação Legal de Contas.

Esta dissertação está organizada em seis capítulos. Na introdução procuramos contextualizar a temática de investigação e as suas principais implicações para o universo objecto de análise. Apresentamos os nossos objectivos e hipóteses de investigação, a metodologia de suporte utilizada no tratamento dos nossos dados primários e secundários, bem como a estrutura do trabalho desenvolvido, limitações e resumo dos resultados alcançados.

O enquadramento teórico foi o ponto de partida. Nele apresentamos uma panorâmica exaustiva da relação existente entre a auditoria e a sociedade e principais características e objectivos inerentes à auditoria estatal. Dedicaremos igualmente especial atenção à origem e componentes das diferenças de expectativas existentes entre auditoria e a sociedade. Estas componentes serão objecto de apresentação de alguns modelos e principais conclusões obtidas no âmbito de alguns estudos levados a cabo para reconhecer a sua mensuração. Apresentamos ainda a forma como é exercido o controlo externo na Administração Pública local e quais os mecanismos existentes para aferir o controlo de qualidade da actividade da auditoria.

Após o enquadramento teórico da temática, especificaremos no capítulo três a estratégia metodológica seguida. Trata-se de um capítulo onde apresentaremos a operacionalização da nossa investigação, desde a recolha ao tratamento dos dados. Faremos também uma caracterização da amostra escolhida assim como dos procedimentos estatísticos usados, procurando justificar as nossas opções.

No quarto capítulo apresentaremos os resultados obtidos para todos os testes realizados. Nele evidenciaremos os principais componentes influentes na percepção da qualidade e satisfação da actividade da auditoria no Sector Publico Local, e avaliaremos o seu grau de importância através da análise estatística dos mesmos.

Na última parte (capítulo cinco) procuraremos apresentar uma súmula dos principais resultados obtidos comparando-os com os evidenciados por outros estudos, e, em particular, a verificação das hipóteses apresentadas inicialmente. As limitações e futuras linhas de investigação de estudo serão aqui sugeridas. Por último, apraz-nos apresentar algumas sugestões para a melhoria da percepção da qualidade da auditoria, de forma a melhorar a satisfação das partes envolvidas e interessadas.

A metodologia prosseguida nesta investigação foi fundamentalmente quantitativa. Para a obtenção dos dados primários, privilegiámos a técnica de investigação de inquérito por questionário.

O inquérito aplicado aos responsáveis financeiros das Autarquias Locais Portuguesas (ou respondentes por eles designados) era composto por três partes. A primeira parte constava de angariar os dados de caracterização dos respondentes. Por sua vez, a segunda e terceira parte do questionário, pretendiam obter as opiniões dos respondentes (numa escala de avaliação de sete itens: 1. Discordo totalmente, 2. Discordo em parte, 3. Discordo, 4. Nem discordo nem concordo, 5. Concordo em parte, 6. Concordo, 7. Concordo totalmente) a questões no âmbito das normas gerais e técnicas de auditoria. Assim, a primeira parte para além de nos fornecer elementos de caracterização dos inquiridos permitiu a sua articulação com os dados secundários obtidos nas plataformas electrónicas consultadas, nomeadamente no que concerne às receitas fiscais. Por sua vez, a segunda e terceira partes permitiram elaborar um diagnóstico da percepção da qualidade e satisfação dos responsáveis financeiros das Autarquias Locais Portuguesas enquanto auditados e avaliar se a actividade de auditoria estava a ir de encontro às suas expectativas.

No que respeita aos dados secundários, os mesmos foram recolhidos junto de duas fontes distintas: a Ordem de Revisores Oficiais de Contas (OROC) e plataformas electrónicas das diversas Autarquias Locais acedidas via sítio da Associação Nacional de Municípios Portugueses (ANMP).

No tratamento da informação utilizámos o software SPSS, apresentando as estatísticas descritivas mais relevantes (valores médios observados) e os testes estatísticos efectuados adequados ao tipo de estudo e amostra (Teste t-Student, ANOVA).

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1. Auditoria

2.1.1. Aspectos sociais da auditoria

Tradicionalmente, a informação financeira estava vocacionada para a verificação da conformidade legal e para o acompanhamento da execução orçamental. Em Portugal, tal como aconteceu em muitos países, o Estado empreendeu a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE)¹, através da qual se passou a relevar não só a informação orçamental como também informação de ordem económica e financeira. Estas mudanças tinham como pretensão obter uma melhoria da informação produzida pelos entes públicos visando assim satisfazer as necessidades dos utilizadores dessa informação e simultaneamente conferir uma melhoria ao nível da transparência das contas públicas.

Fornecer informação útil aos diversos utilizadores é o objectivo principal da informação financeira. No sentido de garantir a utilidade e qualidade dessa informação, a mesma deve revestir-se de algumas características qualitativas como a relevância, a compreensibilidade, a fiabilidade e a comparabilidade. Para garante dessas características qualitativas, a actividade desenvolvida pela auditoria revela-se fundamental.

Para a *International Federation of Accounts* (IFAC) a auditoria é “(...) *uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas, com o objectivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos, de modo a acrescentar-lhe a maior credibilidade possível.*” (Marques e Almeida, 2004:34).

Por sua vez a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) define a auditoria como “(...) *o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade,*

¹ A RAFE, tem múltiplos objectivos, contudo de uma forma sintética podemos identificar a seguintes linhas mestres: aumentar a qualidade e a eficácia dos serviços públicos, tornando-os mais céleres, ágeis, simples, adequados, disponíveis e acessíveis; aumentar os níveis de eficiência da Administração Pública, optimizando o consumo dos recursos financeiros, humanos, tecnológicos e infra-estruturais, associados à prestação dos serviços, sem prejuízo dos níveis de qualidade e eficácia pretendidos; e promover a motivação e valorização dos funcionários públicos, apostando na sua formação e qualificação e introduzindo um novo conceito de avaliação de desempenho, estimulando o mérito. A RAFE colocou ênfase na prestação de contas, na transparência que passou a ser exigida a todos os serviços públicos e na avaliação das entidades públicas relativamente à utilização de recursos públicos, alicerçada em critérios de economia, eficiência e eficácia (Resolução Conselho de Ministros n.º 53/2004, de 21 de Abril).

com a intenção de verificar se são executadas ou funcionam segundo determinados objectivos, pressupostos, regras e normas” (Marques e Almeida, 2004:34).

A auditoria tem assim por objectivo a detecção de erros, irregularidades ou fraudes com vista à emissão de uma opinião sobre as contas examinadas, por parte de uma entidade externa à organização (auditor), no sentido de confirmar ou não a sua veracidade e os valores apresentados. Ela surge assim como um instrumento para acrescentar valor e credibilidade à informação financeira e à entidade auditada.

Não obstante, tem-se assistido a uma crescente exigência por parte dos cidadãos por serviços eficazes e de qualidade, onde é colocada tónica na responsabilidade da actividade dos gestores públicos. Espera-se por parte da sociedade, que o gestor público seja capaz de responder e tenha responsabilidades sobre a gestão que realiza, os recursos públicos que afecta e os resultados que com eles obtém. A auditoria na Administração Pública (AP) revela-se um instrumento fundamental para exigir responsabilidades aos gestores públicos e para os coadjuvar na gestão dos dinheiros públicos.

Desde final do século XIX, que os especialistas em Contabilidade e Auditoria, principalmente nos países mais desenvolvidos, procuram regulamentar a sua profissão, harmonizar e homogeneizar as normas, as práticas e os relatórios. O sector público esteve presente praticamente desde o início o que indica a sua grande importância para a profissão de auditoria (Marques e Almeida, 2004:35).

Estipula o artigo 12º da Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, denominada Lei de Bases da Contabilidade Pública, que os serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira devem possuir meios de fiscalização tecnicamente independentes dos órgãos da direcção. Assim, segundo a referida lei, que regulamenta a auditoria na AP em Portugal são estipulados três níveis de auditoria: a auditoria externa², a auditoria interna³ e o auto-controlo⁴.

Na perspectiva de Moreno (2008:24),

No controlo dos dinheiros públicos, verificou-se que, a uma actividade eminentemente formal, assente na conferência de documentos, distante do local e dos gestores e

² Tem como objectivo avaliar a legalidade e regularidade das despesas e gastos públicos, apreciar a gestão financeira dos serviços do Estado; das Regiões Autónomas; Autarquias Locais e seus serviços; dos Institutos Públicos e da Segurança Social.

³ É executada pela Inspeção Geral da Administração Pública, (IGAP), de acordo com o estipulado no DL nº 220/98, de 17 de Julho; pela Inspeção Geral de Finanças conforme preconiza o DL nº 249/98, de 11 de Agosto, e pelas Inspeções Gerais dos vários ministérios.

⁴ Deve ser executado sistematicamente pelos departamentos apropriados que se criam ou existem nos organismos públicos dotados de autonomia administrativa, financeira ou patrimonial.

preocupada apenas com a legalidade, a regularidade e a guarda estrita dos dinheiros públicos, que até podia ser assegurada à distância, por ciosos escriturários, sucedeu um controlo de mérito, conduzido no local por métodos e processos técnicos internacionalmente reconhecidos, a cargo de organizações e de profissionais, credíveis e independentes, os quais, sobretudo através da técnica de Auditoria, de todos os tipos, passaram a cobrir os vários ângulos da actividade financeira pública.

Nos últimos anos, segundo o autor, a auditoria adquiriu relevância e é reconhecida como um instrumento indispensável para o controlo dos dinheiros públicos (Moreno, 2002).

A INTOSAI identifica a auditoria da gestão pública, como aquela que *“ultrapassa o marco tradicional da regularidade e legalidade e que fiscaliza a gestão. A finalidade desta auditoria consiste em analisar os gastos públicos à luz dos princípios gerais de uma gestão adequada.”* (Garmendia, 2003:9).

Também Silva (2000:9) comunga da opinião dos autores atrás referenciados referindo-se à auditoria estatal como *“a actividade independente e objectiva, desenvolvida pelo auditor com vista a acrescentar valor optimizando os resultados e os processos operativos de uma organização”*.

Knechel (2001:24) indica como objectivo da auditoria quatro tipos de avaliações:

- *avaliar se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites;*
- *avaliar a possibilidade de existência de demonstrações financeiras fraudulentas;*
- *avaliar a probabilidade da entidade continuar em actividade;*
- *avaliar o potencial da entidade para manter a sua posição competitiva no mercado onde opera, processo de negócio e sistemas de informação.*

Aquele autor sistematiza os objectivos da auditoria numa sociedade moderna, atribuindo assim uma função muito mais ampla e complexa, na medida em que acrescenta três objectivos ao objectivo tradicional que é a avaliação da qualidade das demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

A informação adquiriu um valor superior ao simples cumprimento dos princípios contabilísticos, isto é, à observância do requisito da fiabilidade. A relevância assume-se assim

como requisito essencial ao sistema de apoio à tomada de decisão. Contudo, sendo uma componente mais relacionada com o presente e futuro, faz emergir o risco do negócio como uma preocupação central da auditoria. É neste contexto que o papel do auditor é central na relação de diálogo entre a sociedade e a auditoria, havendo uma pressão da sociedade no sentido da auditoria redefinir o seu papel (Knechel, 2001).

O produto da auditoria tem permanecido quase imutável ao longo do tempo, apesar da complexidade actual das normas contabilísticas, dos sistemas de informação e da própria tecnologia colocada ao serviço da auditoria, ou seja, a emissão de uma opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras construídas periodicamente continua a ser o fim da auditoria.

A tendência actual de procura de informação em tempo real e sobre o futuro previsível da entidade, a necessidade de informação sobre os riscos de negócio, sobre os planos de contingência das administrações, e sobre a necessidade de informação não financeira, tornou o relatório de auditoria, um instrumento básico de comunicação entre o auditor e a sociedade, num instrumento pouco transparente para o público em geral e ineficaz em relação à orientação sobre o futuro, isto é sobre o risco subjacente à entidade. Há que reexaminar o papel da auditoria na nossa sociedade e na nossa economia. Reexaminar o papel da auditoria torna-se assim uma questão central face aos últimos acontecimentos, tais como a falência da *Enron*⁵ e conduta da *Andersen*⁶, que abalaram significativamente a confiança da sociedade - um ambiente de suspeição. A auditoria transforma-se assim num fenómeno social (Flint, 1988).

Entre a sociedade e a auditoria existe assim uma interacção permanente, devendo os auditores mostrarem-se sensíveis à interpretação que a sociedade faz do seu papel e das expectativas que suscita. Deve existir por parte dos auditores e dos organismos de auditoria uma preocupação em fornecer uma resposta aos grupos sociais interessados no seu produto, pois caso contrário, potenciar-se-ão interpretações erradas sobre o papel e finalidade da auditoria.

Os utilizadores da informação financeira pensam que o trabalho do auditor deverá cobrir determinados aspectos, ao passo que os auditores no planeamento do seu trabalho não

⁵ Empresa norte-americana que operava no ramo da energia que foi alvo de diversas denúncias de fraudes a nível financeiro e fiscal. As investigações a que foi sujeita revelaram que a Enron havia manipulado as suas demonstrações financeiras, com a ajuda de empresas e bancos, e escondera dívidas por dois anos consecutivos, tendo os seus lucros sido inflacionados artificialmente. Em razão de uma série de escândalos financeiros corporativos, como o da Enron, foi redigida a lei Sarbanes-Oxley, em 2002

⁶ Uma das cinco grandes empresas de auditoria (Big5, entre a PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Tohmatsu, Ernst & Young e KPMG) que prestava serviços na área da auditoria a grandes corporações. Em 2002, a empresa perdeu o Certificado de Auditores Públicos nos E.U.A. após ter sido condenada pela manipulação de relatórios da Enron.

materializam as expectativas da sociedade. Existem, portanto, pontos não coincidentes sobre o alcance e conteúdo da auditoria, que é necessário harmonizar e fazer convergir para que as perspectivas de ambos os lados não sejam defraudadas.

Embora devamos reconhecer a falta de conhecimentos técnicos dos utilizadores da informação financeira para entender a finalidade e limites de uma auditoria, é peremptório que a auditoria não cubra na sua totalidade as respostas que a sociedade aguarda desta. Para a sociedade, dizer simplesmente que as demonstrações representam uma imagem apropriada, fiel, verdadeira ou adequada da entidade auditada é reducionista. É uma visão necessária mas insuficiente, na medida em que os utilizadores da informação financeira necessitam de outras informações que os auxiliem a obter conhecimento mais aprofundado da entidade auditada.

Há que procurar um ponto de equilíbrio entre o trabalho desenvolvido pelos auditores e o que a sociedade espera destes. Tal convergência supõe, principalmente, alcançar um maior estado de bem-estar social, e, que exista um importante reconhecimento em relação ao papel da auditoria das demonstrações financeiras numa sociedade moderna (Garcia Benau *et al.*, 1993).

A importância social da auditoria está patente na utilização do termo nas mais diversas actividades (saúde, autarquias, educação, etc.), sempre que tenha que ser efectuada uma comparação ou avaliação, aliada à noção de responsabilidade e transparência. Power (*apud* Gray e Manson, 2008) enumera três razões para a elevação do conceito de auditoria a uma dimensão social:

- *novas formas de gestão no sector público* – no contexto das reformas do sector público a auditoria passou a desempenhar um papel importante na avaliação destas entidades;
- *crescente pressão social* – no sentido de responsabilizar as entidades e a necessidade destas em assumirem parcialmente as suas responsabilidades, submetendo-se a uma auditoria;
- *necessidade sentida pelas entidades de um exame externo para validar a qualidade das práticas de gestão*, sobretudo dos seus sistemas de controlo interno impostos internamente ou pelos reguladores. Neste contexto, a auditoria assume-se como o controlo de todos os controlos implementados na entidade.

A auditoria desempenha assim um papel de legitimação das entidades auditadas, conferindo-lhes um papel de responsabilidade e respeitabilidade social (Almeida, 2003a). Contudo, o nível de segurança conferido pelo auditor às demonstrações financeiras auditadas é ambíguo e de difícil mensuração no tocante ao valor acrescentado conferido a estas, e por outro lado, os utilizadores do relato financeiro, de uma maneira geral, não conhecem as limitações de uma auditoria.

Argumenta Almeida (2003a:55) que,

a auditoria tal como está desenhada, assume a característica de bem público para a sociedade, interessando, assim, reflectir sobre se a auditoria está em condições de proporcionar os serviços que a sociedade reclama e a forma como a sociedade quer que estes se realizem.

A auditoria revela-se assim uma componente importante da estrutura da sociedade, na medida em que contribui para o seu bem-estar ao constituir-se como um mecanismo de controlo social preventivo, reduzindo o risco da gestão adulterar as demonstrações financeiras. Apresenta-se como uma solução para problemas relacionados com a responsabilidade, transparência e controlo.

2.1.2. Auditoria Estatal ou da Gestão Pública

Poder-se-á definir Auditoria Estatal ou da Gestão Pública, como “*a actividade independente e objectiva, desenvolvida pelo auditor e destinada a acrescentar valor, melhorando os resultados e processos operativos da entidade*” (Silva, 2000:9). Caracteriza-se pela

execução de exames estruturados de políticas, programas orçamentais, actividades, projectos, funções e tarefas das entidades do Estado com o fim de medir e informar, quer sobre a utilização económica e eficiente dos recursos empregues bem como foram atingidos os objectivos prosseguidos, quer sobre a conformidade legal (Silva, 2000:10).

Assim, no âmbito da definição de auditoria dada por Silva (2000:10-11), importa reter os seguintes conceitos:

- *exames estruturados* – trata-se de um processo sistemático de procedimentos;
- *actividade independente e objectiva* – a actuação do auditor estatal ao procurar aumentar o valor acrescentado deverá pautar-se mediante uma análise objectiva, livre de pressões ou

motivações particulares. A independência prende-se com a liberdade de actuação do auditor, estando limitada apenas pela lei ou pelos interesses públicos;

- *destinada a acrescentar valor* – a actividade de auditor estatal procura acrescentar valor nas suas diversas formas, a saber: redução de custos ou poupanças; aumentos de eficiência e eficácia; capacidade de informação e eficácia da estrutura de controlo;
- *Melhorando os processos operativos da organização* – a actividade do auditor deve ter como finalidade auxiliar a prossecução dos objectivos traçados pela organização. Para tal deve produzir resultados para a gestão através dos efeitos de sinergia entre a forma como faz os serviços e a natureza dos mesmos;
- *Com fim de medir* – avaliação dos resultados e ou objectivos elaborados de uma forma objectiva;
- *Informar* – comunicar os resultados aos utilizadores através de relatório escrito;
- *Utilização dos recursos* – emissão de um juízo de valor ou avaliação do grau de correspondência mediante um critério estabelecido. Este poderá sê-lo por força da lei, orçamento ou indicador de performance.
- *Atingir os objectivos* – o grau de eficácia mede-se pela congruência entre os outputs e a aceitação social, através de indicadores apropriados;
- *Conformidade legal* – verificação do cumprimento das normas ou leis em vigor.

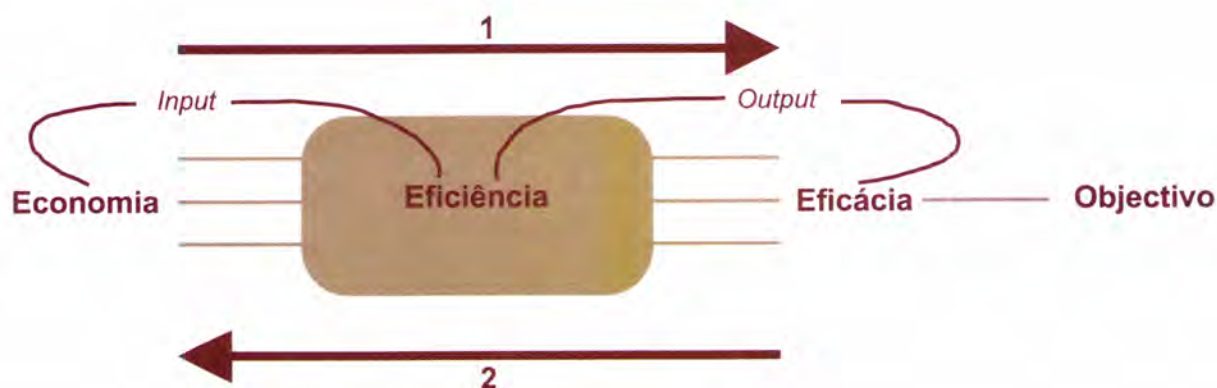
Segundo aquele autor, a auditoria visa comparar o rendimento realizado ou alcançado por contrapartida ao esperado. Procura-se portanto avaliar a eficácia do risco social e económico do risco da gestão ou da gestão pública, através dos chamados 3E(s) - Economia, Eficiência e Eficácia, considerados vectores chave para o aumento de produtividade e da riqueza sendo o suporte do chamado *Value For Money* (VFM).

Dito de outra forma, o auditor procura emitir juízos de valor acerca do rendimento alcançado (versus esperado) de uma entidade tendo em devida conta a forma como foi feito, isto é, se de uma maneira económica – qualidade e custo, de modo eficiente e eficaz.

A auditoria estatal, segundo Silva (2000) pode ser dividida em três tipos principais: a auditoria da economia e da eficiência; a auditoria da eficácia e a auditoria financeira e da conformidade legal.

A auditoria da economia e eficiência encontra-se relacionada com a oportunidade de reduzir custos (ou gastos) aquando da aquisição de bens e serviços, isto é, para um nível cada vez menor de *inputs* consegue-se obter um maior nível de produto (*output*). A auditoria da economia e eficiência pretende assim a “*utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados*” (TC, 1999), ou seja, trata de se combinar da melhor forma a produtividade física dos factores de produção. Os resultados obtidos com as auditorias de economia e eficiência são sempre mensuráveis pelos montantes de poupanças conseguidos, quer no ano em que se procede à auditoria quer nos anos subsequentes, pela aplicação prática dos conselhos dos auditores.

Figura 1 - Os pilares do VFM



Fonte: Silva (2000:44).

Refere Silva (2000:44-45) que:

o sentido da seta 1 (dos factores/inputs para os objectivos) dá-nos uma visão do lado da oferta, sendo as políticas desenvolvidas no Sector Público que determinam os objectivos a atingir. O inverso (dos objectivos para os recursos) permite uma melhor adequação do aparelho governamental, do Estado, às necessidades sentidas pela população.

A auditoria da eficácia exige a compreensão profunda da actividade auditada, seus objectivos, métodos de execução e suas restrições. Deverá permitir medir, analisar e interpretar os desvios entre os objectivos realizados e os previstos, sendo seu objectivo ajudar a organização à diminuição dos custos, ao aumento da produção de bens e serviços e ao aumento da produtividade.

A auditoria da eficácia poderá ser aferida quer pelo impacto que as políticas traçadas têm sobre a comunidade a que se destinam (objectivos gerais), quer pelos resultados ou efeitos imediatos sobre os beneficiários directos do serviço (CCAS, 2007). Desta forma um serviço é eficaz se atingiu os objectivos a que se propôs. De acordo com o CCAS (2007:13), “*a avaliação da boa gestão dos recursos pondera os resultados obtidos face aos esforços realizados*”.

Com a implementação do Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR), como instrumento capaz de medir a eficácia, eficiência e qualidade da gestão pública, tendo em vista não só a melhoria do seu desempenho, mas também um propósito de prestação de contas e de transparência de actuação da Administração Pública perante os cidadãos, assemelha-se mais exequível assegurar a auditoria da eficiência e eficácia (CCAS, 2007). O auditor de gestão pública ao actuar segundo a filosofia *VFM* é encorajado a procurar maneiras mais económicas, eficientes e eficazes de atingir os objectivos da sua organização. Desta forma, o principal papel do auditor é a verificação da coerência entre as necessidades sentidas pelos utentes e os bens/serviços produzidos pelos Serviços Públicos, ou seja a eficácia.

A última tipologia de auditoria apontada por Silva (2000), a auditoria financeira e da conformidade legal, continua a ser exercida com grande relevância, nomeadamente no que diz respeito ao campo financeiro e da conformidade.

Nas organizações que não prosseguem fins lucrativos, mais especificamente o Sector Público Administrativo (SPA), a auditoria financeira é exercida tendo em conta os seguintes pontos de controlo: “*livros e registos; princípios e normas contabilísticas geralmente aceites; orçamento e sua preparação; relatórios financeiros e sua temporização; utilização de fundos; determinação de taxas/preços a pagar; actividades/projectos – formas de relevação; programas orçamentais – formas de relevação; entre outros*” (Silva, 2000:16).

No que diz respeito à auditoria da conformidade, esta deverá ser conduzida de modo a ter presente a congruência com a lei nos seguintes aspectos: “*a elegibilidade; as tarefas desenvolvidas; os níveis de esforço e os custos (ou gastos); os sistemas de custeio existentes e suas aplicações*” (Silva, 2000:16).

Uma outra tipologia da auditoria estatal que se poderá estabelecer tendo em conta duas formas distintas é-nos indicada por Almeida (2000), que vem corroborar a tipologia apresentada por Silva (2000). Para o autor, a auditoria financeira deverá conter duas vertentes, a auditoria dos

documentos de prestação de contas e a auditoria “contabilística”. A primeira tem por objectivo o conhecimento da forma como os documentos foram elaborados e se estão de acordo com os princípios contabilísticos, leis e regulamentos. A segunda inclui a preocupação com a apresentação das contas e seus elementos de suporte, de modo a fazerem transparecer a situação económico-financeira real tendo em conta os requisitos necessários. Por outro lado, argumenta o autor que a auditoria da performance inclui duas partes distintas, a economia e eficiência e a auditoria dos programas. Na primeira parte a auditoria debruça-se sobre a forma como a organização está a utilizar os seus recursos (humanos, financeiros e materiais) sob o ponto de vista da economia e da eficiência, no sentido de determinar as práticas ineficientes e não económicas. A segunda parte preocupa-se com os resultados/benefícios que se esperam obter da realização dos programas.

A auditoria estatal procura assim ser um elemento coadjuvante na Nova Gestão Pública (NGP), como modelo de gestão. É um modelo de gestão que procura organizar e operacionalizar, de forma diferente, a Administração Pública e os seus agentes, de forma a melhorar o seu desempenho, aumentar a sua eficiência, evitar a corrupção, orientar a Administração Pública para as necessidades dos cidadãos, abrindo-a à sociedade, tornando-a mais transparente e idónea, através da definição e identificação de competências e responsabilidades com o fim de evitar o desperdício (Rodrigues e Araújo, 2005:2).

Devido ao crescimento das necessidades e expectativas dos cidadãos tem sido necessária uma nova orientação, por parte da Administração Pública, na prestação de serviços para responder a esta crescente exigência social (Costa e Blanco, 2006).

Deste modo têm surgido um conjunto de reformas na Administração Pública para melhorar a eficácia e a eficiência das suas prestações, atendendo à especificidade e características que lhe são inerentes. Estas reformas incluem mudanças nos procedimentos utilizados e alterações nas estruturas da organização do sector público com o objectivo de conseguir que este funcione melhor (Hood, 1995).

2.1.3. Auditoria Estatal: características e objectivos

A auditoria estatal possui determinadas características específicas que fazem com que também os seus objectivos divirjam de uma auditoria ao sector privado ou sector público empresarial.

O fim último da auditoria da gestão pública é a avaliação da eficiência, da economia, da legalidade, regularidade e eficácia das actividades, projectos, programas orçamentais e das Políticas Públicas desenvolvidas pelos diversos Serviços (Moreno, 2008).

De uma forma sintética Silva (2000:39) enumera algumas características particulares de um qualquer serviço público, de entre as quais o facto de

assumir-se principalmente como fornecedor de serviços; não tem o lucro como objectivo a atingir; ausência quase total de relação entre os custos e os preços; operar fora dos mecanismos de mercado; conseguir formalizar, por vezes, uma estratégia de segmentação de mercado; grande transparência nos actos; condições de funcionamento sujeitas, normalmente, a duas categorias de constrangimentos: na gestão de pessoal ou de recursos humanos, e, no procedimento orçamental.

Segundo Silva (2000), poderemos agrupar os objectivos em duas grandes categorias, os objectivos explícitos e os objectivos implícitos.

Os objectivos explícitos são aqueles que se registam segundo uma óptica não exclusivamente económica e tendo em mente uma intervenção do Estado, através de uma oferta de bens e serviços de modo a satisfazer a procura e da participação activa na vida política, económica e social nos termos definidos pelos membros da sociedade. Os objectivos implícitos ou internos não deverão assumir um carácter primordial (como acontece numa empresa, em que os seus outputs são meros meios para atingir os fins), pois tal não constitui o objectivo último de qualquer serviço público. Há que procurar assim um equilíbrio entre os objectivos explícitos e implícitos.

De acordo com o enunciado no n.º 34 do *General Accounting Standard Board* (GASB) (GASB, 1999; Chandler *et al.*, 1993) o sector estatal difere substancialmente do sector privado em diversos aspectos, nomeadamente no que se refere à natureza das entidades com que operam e a quem têm de prestar contas.

O sector público distingue-se ainda do sector privado pela ausência da motivação do factor lucro, pela propriedade colectiva e pela influência das decisões políticas na tomada das decisões (Freeman e Shoulders, 2003).

Também os procedimentos de auditoria do sector público têm de ser adaptados ou alterados, de acordo com as necessidades específicas do sector (relatórios específicos, legislação aplicável, avaliação do controlo interno).

A auditoria assume uma importância fulcral na prestação de contas no ambiente estatal. Efectivamente, no n.º 1 das normas do GASB (1987) é dito: “*O dever de publicar a prestação de contas é mais significativo no relatório financeiro do governo do que no de uma empresa*” o que por sua vez leva a que os responsáveis financeiros vejam a necessidade do processo de auditoria de uma forma diferente dos seus congéneres do sector privado.

Os auditores, nos compromissos estatais, devem seguir as normas do Livro Amarelo da GAO (GAO, 1986), que não são mais que uma súmula das normas geralmente aceites pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em diversas áreas.

Face a estas especificidades, não é de todo exequível que se possam generalizar os factores que influenciam a percepção da qualidade de auditoria e satisfação do auditado no sector privado ao sector público. Importa assim conhecermos as origens e componentes que levam à existência de diferenças de expectativas em relação à auditoria.

2.2. ORIGENS E COMPONENTES ESTRUTURAIS DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS

Como é reconhecido por Godsell (1992), existe a opinião generalizada de que qualquer pessoa que tenha um determinado interesse numa entidade deve ser capaz de confiar nas contas auditadas, como garantia da solvência e viabilidade da entidade.

Nas últimas duas décadas, os escândalos financeiros, as falências e as limitações da auditoria colocaram o debate sobre as expectativas numa posição cimeira, quer para os profissionais de auditoria, quer para a sociedade. Mais recentemente, casos como o da *Enron*, *WorldCom*, *Global Crossing*, *Swiss Air* e *Xerox*, entre outros, nos quais milhares de pessoas perderam as poupanças de uma vida, vieram reforçar a percepção do público de que a auditoria não está a cumprir a sua função. Com efeito, esta questão está a tornar-se numa ameaça, e a vulnerabilizar os profissionais de auditoria, ao ponto de colocar em causa o seu papel na sociedade actual.

As diferenças de expectativas estão assim relacionadas com a incerteza associada ao objectivo, valor, natureza e efeito da auditoria. Estudos relacionados com esta questão indicam a sua existência e persistência, não sendo a sua causa exclusivamente devida a expectativas pouco razoáveis do público. Humphrey *et al.* (1993), sustentam que as causas para a existência deste problema são múltiplas e variadas. Os autores enumeram três razões para a existência de diferenças de expectativas: a própria natureza da auditoria; a ignorância e expectativas pouco razoáveis da sociedade e as crises das entidades, que originam o surgir de novas expectativas.

Não existe um consenso quanto às causas que potenciam as diferenças de expectativas, contudo, estamos certos de que algo é necessário fazer para que as mesmas se atenuem.

A resposta dos auditores no que diz respeito à existência da diferença de expectativas pode ser de forma defensiva ou construtiva (Gay *et al.*, 1998:474 e Sweeney, 1997:20). A resposta defensiva assenta numa necessidade de educar o público, tranquilizando-o acerca das críticas que se fazem sentir sempre que ecoa um escândalo financeiro, expondo as ideias dos auditores. A resposta construtiva pretende alargar o âmbito e função da auditoria. Sweeney (1997:20) indica que a percepção dos utilizadores da informação financeira falha devido à auditoria por si mesma, e não devido a um qualquer problema extrínseco.

2.2.1. Origens das diferenças de expectativas

A auditoria pretende, em sentido restrito, comprovar a veracidade da informação contida nas demonstrações financeiras, surgindo na Europa depois da Revolução Industrial (século XIX).

Até esta data, ela era utilizada pelos indivíduos mais ricos e cuja dispersão de activos, exigia que estes se mantivessem devidamente actualizados, como forma de saberem se eram adequadamente mantidos e utilizados e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados (Knechel, 2001).

Numa primeira fase a auditoria dava especial ênfase à detecção de fraudes⁷. Chandler questiona tal abordagem, dado que ao colocar a ênfase na detecção de fraudes estava-se a levar a sociedade a colocar uma fé injustificada nos poderes da auditoria (Chandler *et al.*, 1993).

⁷ Ver ISA 240 – Fraudes e erros.

As diferenças de expectativas estão assim relacionadas com a incerteza associada ao objectivo, valor, natureza e efeito da auditoria. Estudos relacionados com esta questão indicam a sua existência e persistência, não sendo a sua causa exclusivamente devida a expectativas pouco razoáveis do público. Humphrey *et al.* (1993), sustentam que as causas para a existência deste problema são múltiplas e variadas. Os autores enumeram três razões para a existência de diferenças de expectativas: a própria natureza da auditoria; a ignorância e expectativas pouco razoáveis da sociedade e as crises das entidades, que originam o surgir de novas expectativas.

Não existe um consenso quanto às causas que potenciam as diferenças de expectativas, contudo, estamos certos de que algo é necessário fazer para que as mesmas se atenuem.

A resposta dos auditores no que diz respeito à existência da diferença de expectativas pode ser de forma defensiva ou construtiva (Gay *et al.*, 1998:474 e Sweeney, 1997:20). A resposta defensiva assenta numa necessidade de educar o público, tranquilizando-o acerca das críticas que se fazem sentir sempre que ecoa um escândalo financeiro, expondo as ideias dos auditores. A resposta construtiva pretende alargar o âmbito e função da auditoria. Sweeney (1997:20) indica que a percepção dos utilizadores da informação financeira falha devido à auditoria por si mesma, e não devido a um qualquer problema extrínseco.

2.2.1. Origens das diferenças de expectativas

A auditoria pretende, em sentido restrito, comprovar a veracidade da informação contida nas demonstrações financeiras, surgindo na Europa depois da Revolução Industrial (século XIX).

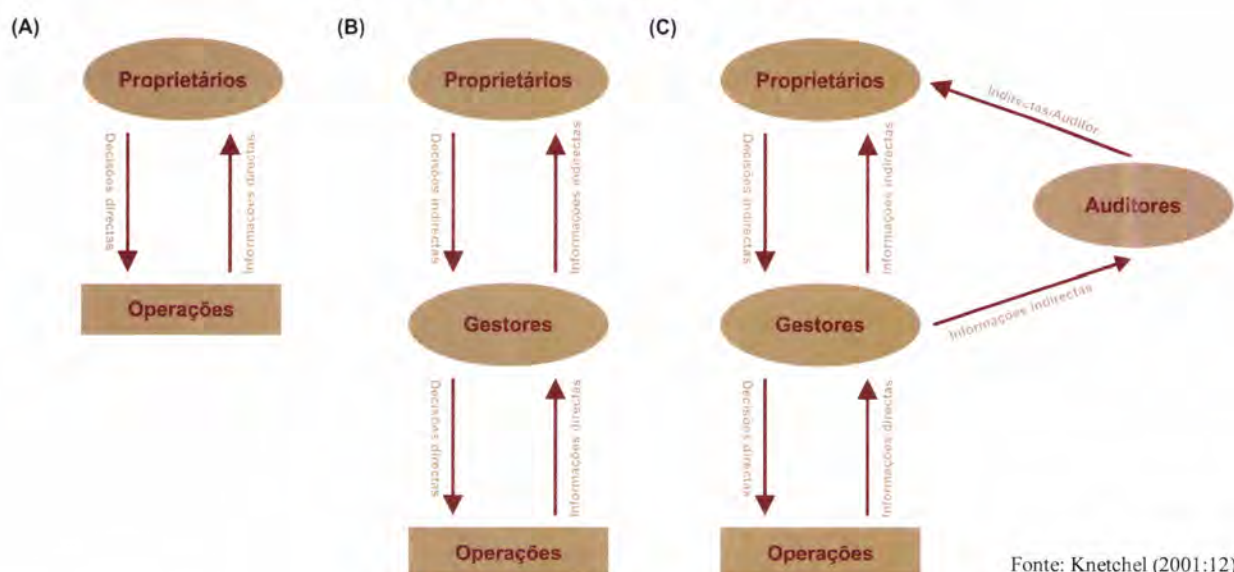
Até esta data, ela era utilizada pelos indivíduos mais ricos e cuja dispersão de activos, exigia que estes se mantivessem devidamente actualizados, como forma de saberem se eram adequadamente mantidos e utilizados e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados (Knechel, 2001).

Numa primeira fase a auditoria dava especial ênfase à detecção de fraudes⁷. Chandler questiona tal abordagem, dado que ao colocar a ênfase na detecção de fraudes estava-se a levar a sociedade a colocar uma fé injustificada nos poderes da auditoria (Chandler *et al.*, 1993).

⁷ Ver ISA 240 – Fraudes e erros.

Apesar das críticas, este modelo foi prevalecendo até ao grande desenvolvimento do mercado de capitais e repartição do capital das grandes entidades por investidores, o que se traduziu numa mudança nas linhas de orientação de auditoria. A medição e verificação das demonstrações financeiras passaram a ser a principal preocupação da auditoria. Os proprietários das entidades precisavam ter garantias de que os gestores resistiam à tentação de emitirem falsas ou deturpadas demonstrações financeiras, e, por outro lado, os utilizadores da informação financeira exigem uma entidade competente e credível que audite essas demonstrações e emita um relatório que ateste que elas representam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa e que foram apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos (Knechel, 2001). Esta evolução da procura económica da auditoria encontra-se ilustrada na figura 2.

Figura 2 - Evolução da procura económica da auditoria



Em 1974, os profissionais de auditoria, por intermédio da AICPA, face à insatisfação crescente dos utilizadores de informação financeira e como resposta aos ataques políticos contra os auditores e ameaça de intervenção governamental nas suas matérias, criaram uma comissão, designada de *Cohen Commission*. Esta comissão tinha por desígnio averiguar se realmente existiam diferenças entre as expectativas ou necessidades da sociedade em relação ao trabalho do auditor, e o que os auditores poderiam ou deveriam realizar. O relatório final conclui que existem diferenças de expectativas, e atribui a responsabilidade da sua existência, não ao público, mas aos auditores. De acordo com a *Cohen Commission*, os utilizadores da

informação financeira têm expectativas razoáveis sobre as competências dos auditores e sobre as garantias que eles nos podem transmitir. O problema encontra-se nos profissionais de auditoria, que não conseguiram reagir e evoluir com a rapidez necessária para acompanhar as transformações do mundo dos negócios e as mudanças sociais.

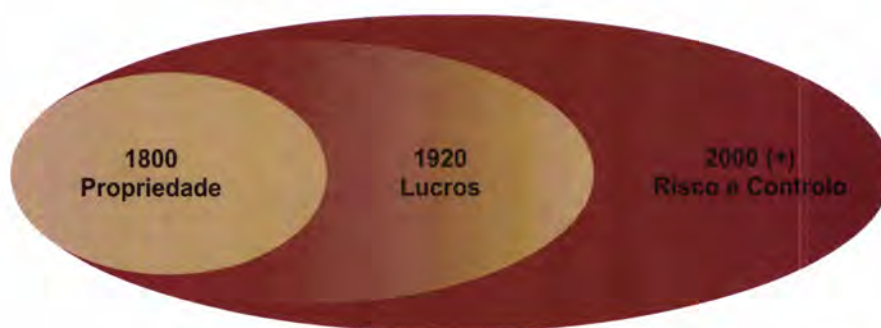
Em 1975, foi criada a *Metcalf Comission*, por parte do governo dos E.U.A., grande parte devido ao fracasso dos auditores na detecção ou na divulgação de falhas de entidades cotadas na bolsa, como forma de investigar e tentar responsabilizar os gestores dessas entidades e os seus auditores. Paralelamente à *Cohen Comission*, a *Metcalf Comission* conclui que o desempenho dos auditores é muito abaixo do esperado.

No ano seguinte foi criada a *Moss Comission*, cuja preocupação principal era o estudo das normas de auditoria e a sua repercussão no desempenho dos auditores.

Existe assim a opinião unânime quanto à existência de expectativas, e de que elas não se devem unicamente à “ignorância” dos utilizadores da informação financeira. De acordo com a *Cohen Comission*, os utilizadores têm expectativas razoáveis sobre as competências dos auditores e sobre as garantias que eles nos podem transmitir, o problema reside nos profissionais de auditoria que não se souberam adaptar às transformações e exigências do ambiente. Opinião similar é defendida pela *Metcalf Comission*, para quem o desempenho dos auditores fica aquém do esperado.

Seria de esperar que este problema pudesse ser ultrapassado com o passar do tempo, contudo, ele permanece até aos dias de hoje. Enquanto os auditores tiverem leituras diferentes do significado de “apresentadas e divulgadas de uma forma verdadeira e apropriada de acordo com os princípios contabilísticos”, as diferenças irão permanecer. A figura seguinte apresenta uma perspectiva histórica da evolução da auditoria.

Figura 3 - Perspectiva histórica da Auditoria



Fonte: Knetchel (2001:10).

Comungamos da opinião de Knechel (2001:10) de que a auditoria se assume, nos dias de hoje, e assumir-se-á futuramente, como área prioritária do controlo do risco, centrando as suas preocupações em indicadores que demonstrarão qual o rumo que a entidade tomará no curto e no longo prazo. Como irão os profissionais de auditoria responder a estas questões, só o desenrolar do tempo e os acontecimentos o dirão.

2.2.2. Diferença de expectativas

Liggio (1974:27) foi o pioneiro na apresentação do conceito de diferenças de expectativas em auditoria, tendo definido como “*as diferenças entre o desempenho idealizado pelos auditores e pelos utilizadores da informação financeira*”. Guy e Sullivan (1988:36) definem as diferenças de expectativas como as “*diferenças entre o que o público e os utilizadores da informação financeira crêem que são as responsabilidades dos auditores, e o que os auditores pensam ser as suas responsabilidades*”. Paralelamente, Porter (1991:50) e Boyd *et al.* (2001:56) defendem que as diferenças de expectativas se referem ao que o público espera do trabalho do auditor e à percepção que tem da realização desse trabalho. Os auditores podem não ser capazes de atingir os objectivos que a sociedade espera e pensa que lhes podem ser atribuídos.

2.2.3. Principais abordagens

Sobre este tema foram realizados diversos estudos empíricos que visavam essencialmente conhecer os factores explicativos para a existência das diferenças de expectativas em auditoria, reconhecendo o papel e trabalho desenvolvido pelo profissional de auditoria.

Baron *et al.* (1977) examinaram a amplitude das responsabilidades dos auditores na detecção de erros materialmente relevantes, de irregularidades e actos ilícitos, através de questionários realizados junto de auditores e da sociedade. Tentaram investigar se haviam diferenças de percepção, entre auditores e sociedade, relativamente aos deveres de detecção e relato dos auditores. Concluíram que os utilizadores da informação financeira consideram que os auditores têm uma maior responsabilidade pela detecção de erros, irregularidades e actos ilegais do que aquela que é reconhecida pelos auditores.

Lowe (1980) investigou as diferenças de expectativas na Austrália. Tentou averiguar qual a relação entre a percepção dos auditores e não auditores em relação ao aumento das responsabilidades com a detecção de erros, irregularidades e actos ilegais. Concluiu que as

diferenças de expectativas e percepção em relação aos dois grupos eram reais, ou seja, que têm visões diferentes quanto ao aumento das responsabilidades dos auditores no que diz respeito ao aumento da responsabilidade na detecção e comunicação de determinados assuntos.

Jennings *et al.* (1993) indicam que a responsabilidade dos auditores depende das atitudes dos litigantes judiciais em relação à profissão do auditor. Por sua vez, Lowe (1994) comparou as percepções dos auditores e dos litigantes judiciais em relação às expectativas de cada um dos profissionais de auditoria, inferindo, que na realidade, existe uma diferença de expectativas entre os auditores e os litigantes judiciais, e que os juízes esperam sistematicamente mais dos auditores do que a informação que estes fornecem.

Chandler *et al.* (1993) realizaram um estudo sobre a evolução da auditoria na Grã-Bretanha, e revelaram que os objectivos da auditoria tendem a seguir acontecimentos externos, e que os profissionais de auditoria encontram grandes dificuldades em reconciliar as expectativas do público com a prática da auditoria.

Humphrey *et al.* (1993) examinaram as diferenças de expectativas, averiguando a percepção do público em relação às expectativas que tinha sobre a auditoria, através da formulação de uma série de questões: qual é, e qual deveria ser, o papel do auditor? quais deveriam ser as proibições e regulamentos a impor às empresas de auditoria? quais as decisões que devemos esperar que o auditor tome? Concluíram que as diferenças de expectativas existem, em especial, no que toca à função da auditoria e na percepção do trabalho do auditor e que as componentes das diferenças de expectativas englobam: o papel do auditor na detecção de fraudes, a independência do auditor, a ampliação de responsabilidades do auditor e aspectos relacionados com a condução de uma auditoria.

Cameron (1993) examinou, na Nova Zelândia, a relação entre os auditores e as pequenas empresas suas clientes, recolhendo as opiniões dos contabilistas, pequenas empresas e terceiros associados (bancos, consultores financeiros), em relação ao papel e função que os auditores desempenham e é esperado destes. O estudo apontou que estes três grupos esperam que os auditores forneçam serviços de aconselhamento e matéria contabilística, tenham uma atitude pró-activa, identifiquem os problemas e aconselhem em termos gerais o desenvolvimento do negócio.

Também na Nova Zelândia, Porter (1993) realizou um estudo com o objectivo de investigar a opinião dos utilizadores da informação financeira, em relação aos actuais deveres dos

auditores, ao seu cumprimento e às funções que os auditores deveriam desempenhar. As conclusões do seu trabalho revelaram que 50% das diferenças de expectativas são atribuídas a normas deficientes, 34% ao facto da sociedade ter expectativas que não são razoáveis em relação aos auditores e 16% ao deficiente desempenho dos auditores.

Em 2001, McEnroe e Martens (2001) investigaram a percepção dos investidores e auditores em relação às diferenças de expectativas. Chegaram à conclusão de que as expectativas são uma realidade, tendo os investidores expectativas muito altas em relação ao grau de segurança que a auditoria deve fornecer, nomeadamente: aspectos relacionados com as comunicações do auditor, controlo interno, fraude e actos ilícitos.

Lowenshon *et al.* (2007) consideram que a qualidade da auditoria está intimamente ligada com o grau de especialização da firma de auditoria no mercado específico onde actua. A dimensão da empresa de auditoria não é considerada pelos autores como sendo um factor que influencie positivamente a percepção da qualidade de auditoria.

Almeida e Colomina (2009) realizaram uma investigação em Portugal que tinha por objectivo principal analisar se, num pequeno mercado de capitais como é o português, existe diferença de expectativas em auditoria e quais os seus principais componentes. Para tal questionaram auditores e professores de contabilidade e auditoria universitários a respeito de numerosos tópicos que influenciam a diferença de expectativas em auditoria e a incrementam.

Concluíram os autores que as diferenças de expectativas são uma realidade em Portugal. A sociedade portuguesa exige uma actuação mais eficiente por parte dos auditores, sobretudo no que respeita a matérias relacionadas com a fraude e com a sua comunicação e que, possuem, igualmente, algumas ideias erradas sobre o papel que os auditores podem, razoavelmente, desempenhar e assegurar. As razões explicativas para a existência de diferença de expectativas varia de grupo para grupo. Por um lado, os auditores, atribuem-nas predominantemente à sociedade e à organização das organizações, enquanto, que os utilizadores da informação financeira, enumeram as normas e desempenho desadequados. Em Portugal, ao contrário do que ocorre em outros países, as normas de auditoria não são uma componente importante da problemática das diferenças de expectativas. Verificaram ainda que os inquiridos reclamam uma maior intervenção governamental na elaboração das normas de auditoria, o que poderá indiciar alguma excessiva auto-regulamentação da profissão.

As diferenças de expectativas são portanto uma realidade notória, interessando assim conhecer as situações que as potenciam.

2.2.4. Estrutura e componentes da diferença de expectativas

As limitações de uma auditoria são de um modo geral conhecidas pelos auditores, mas não pela grande maioria dos utilizadores da informação financeira. Por outro lado, de uma forma generalizada, o público supõe que sempre que se verifica a falência de uma entidade e o relatório não alertou para esse facto, estamos perante um relatório fraudulento.

Para o *Institute of Chartered Accounts of Scotland (ICAS)*⁸ o público espera que os auditores desempenhem um papel na protecção dos interesses dos accionistas, credores, colaboradores e público em geral.

Segundo Porter (1991:5) as diferenças de expectativas são mais evidentes em relação a quatro assuntos sobre os quais o público pensa que os auditores têm um papel preponderante:

“comunicação entre o auditor e os utilizadores da informação financeira; os auditores e a aplicação do princípio da continuidade; o papel dos auditores na detecção e relato de erros e/ou de fraudes; e o papel dos auditores na descoberta e divulgação de actos ilegais”.

Para Porter (1991), a diferença de razoabilidade e a diferença no desempenho, sendo que esta se pode ainda subdividir em normas inadequadas e desempenho inadequado, assumem-se como as duas grandes componentes para a existência de diferenças de expectativas.

A diferença de razoabilidade corresponde à diferença de expectativas entre o que o público espera que o auditor alcance e o que este pode efectivamente realizar. Porter (1993) demonstrou que existe entre o público a convicção de que o auditor examina todas as transacções da entidade, quando na prática, o auditor baseia a sua opinião em amostras. Podemos ainda referir a título adicional, de que existe a expectativa, que a auditoria irá detectar todo e quaisquer tipo de fraude, independentemente da sua materialidade.

⁸ cf. <http://www.icas.org.uk/site/cms/contentviewarticle.asp?article=3521>.

A diferença de desempenho corresponde à diferença entre o que o público pode razoavelmente esperar que os auditores realizem, e a percepção do público em relação ao desempenho do auditor.

Esta componente pode ainda ser dividida em mais duas diferenças: as normas inadequadas e desempenho inadequado.

Estamos perante a existência de normas inadequadas quando existe uma diferença entre o que razoavelmente se pode esperar dos auditores e os actuais deveres dos auditores, definidos pelas leis e regulamentos profissionais. Um utilizador da informação financeira espera que um auditor informe as entidades reguladoras, caso se deprenda com um desvio de fundos. Caso a lei ou os regulamentos profissionais não o exijam, estamos perante normas deficientes.

O desempenho inadequado revela-se quando a diferença entre o desempenho que os auditores deveriam ter, tendo em conta as leis e regulamentos profissionais, e a percepção que o público tem do desempenho do auditor difere. Por exemplo, o facto de um auditor não mencionar quaisquer dúvidas sobre a capacidade da entidade continuar em funcionamento.

Gray e Manson (2008), desenvolveram o trabalho de Porter (1993), e apontam como causas para um desempenho inadequado a falta de competência, a independência do auditor, a falta de independência da profissão, normas inadequadas e a existência de expectativas pouco razoáveis.

O estudo de Porter (1993) revelou que os auditores aparentam algum desconhecimento em relação aos seus deveres, enquanto alguns deveres aceites pelos auditores eram vistos, por parte do público, como sendo deficientemente desempenhados. Podemos associar a falta de competência à falta de conhecimento, falta de interesse ou falta de experiência. No entanto para os referidos autores, mais importante que o desconhecimento dos auditores em relação aos seus deveres é o facto dos negócios serem cada vez mais complexos.

A independência dos auditores, para Gray e Manson (2008) é vista essencialmente como um estado de espírito por parte do auditor.

A independência é alicerçada em três aspectos: planeamento, execução e relatório independentes. O planeamento independente requer que o auditor tenha liberdade para poder desenvolver o seu trabalho, quer ao nível dos passos a realizar, quer em relação à quantidade do trabalho a realizar. Esta situação pode ser colocada em causa caso haja pressões por parte

dos gestores no sentido de modificar alguma parte da auditoria. A execução independente requer que nenhuma fonte legítima de informação seja escondida ao auditor. O relatório independente significa que o seu conteúdo está limitado ao âmbito do exame, e não foi modificado por pressões. Na questão da independência também devemos fazer referência aos honorários dos auditores. Em que medida o honorário que recebe de uma determinada entidade, e o peso que tem no total da sua carteira de clientes, pode influenciar a emissão de um parecer.

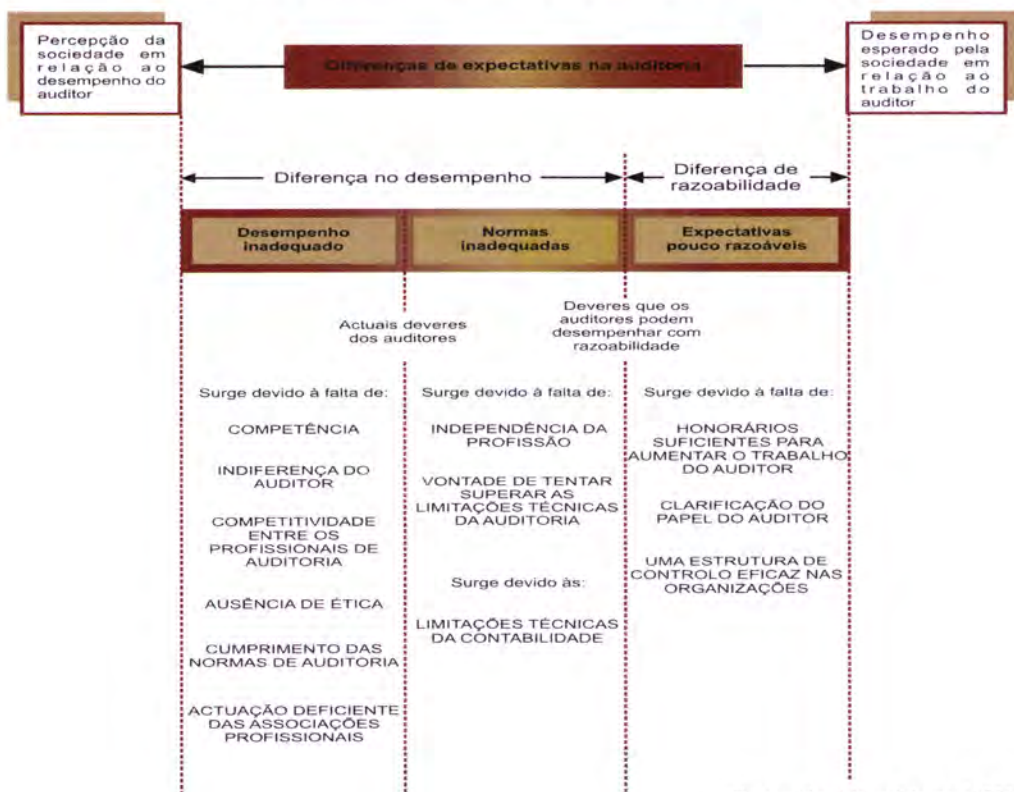
Relativamente às normas inadequadas é referida a falta de independência da profissão, como causa para a sua existência. Uma das razões para as instituições representantes dos profissionais de auditoria não introduzirem, ou introduzirem tardiamente, normas mais rigorosas, prende-se com o facto de potenciarem processos contra os auditores. Ou seja, as instituições não são suficientemente independentes dos seus membros, uma vez que argumentam que é impossível protegerem os seus membros e simultaneamente assegurarem que a sociedade é bem servida pelos auditores. Outra razão que é apontada como afectando a independência da profissão, é a excessiva concentração que se verifica nas empresas de auditoria. Esta excessiva concentração pode originar que o “negócio” seja colocado em primeiro lugar que a prestação de serviços de auditoria independentes.

Em relação às expectativas pouco razoáveis julgam ser necessário clarificar o papel do auditor e introduzir mudanças ao nível tecnológico. Consideram que caso o papel do auditor seja devidamente clarificado, e em determinadas situações ampliado, parece claro que deveres considerados pouco razoáveis passariam a ser considerados adequados. Por seu turno, uma inovação, ou mudança, nas tecnologias utilizadas durante uma auditoria poderia permitir passar de uma auditoria com base em amostragens, para uma auditoria onde todas as transacções fossem auditadas. Acesso on-line, acesso em tempo real aos dados do cliente, já são uma realidade. Os efeitos desta mudança repercutem-se na relação custo-benefício de uma auditoria.

A figura seguinte permite-nos ter uma visão mais ampla acerca da estrutura da problemática da diferença de expectativas.



Figura 4 - Componentes estruturais das diferenças de expectativas



Fonte: Almeida e Colomina (2009:103).

Aliado às diferenças de expectativas surge a problemática do controlo. Também aqui a auditoria assume um papel importante e coadjuvante na gestão dos dinheiros públicos.

2.3. O CONTROLO

Controlo é “qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e outras entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de acções suficientes para assegurar com razoabilidade que os objectivos e metas serão alcançados.” (IIA⁹).

Neves (2002) define o controlo de gestão como um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização.

⁹ cf. <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>.

Para que os objectivos sejam alcançados Silva (2000:201-202) enumera alguns princípios por que se rege o controlo, e que reflectem os fins e natureza, a estrutura e processo.

Quanto aos fins e à natureza os princípios do controlo devem certificar que os objectivos traçados foram atingidos em termos de finalidade¹⁰, controlo futuro¹¹, responsabilidade¹², eficiência¹³ e prevenção¹⁴.

Argumenta ainda que ao nível da estrutura o controlo deve assegurar o princípio da clareza dos Orçamentos¹⁵, o princípio da organização¹⁶ e o princípio da individualidade do controlo¹⁷.

Quanto ao processo de controlo o autor enumera:

- o princípio do padrão – um controlo efectivo exige objectivos claros e sustentados por padrões de referência;
- o princípio dos pontos críticos de controlo – um controlo efectivo exige uma atenção especial dos factores/pontos críticos a fim de avaliar as performances em relação ao Orçamento, plano e actividades;
- o princípio da excepção – quanto mais os gestores públicos concentrarem os seus esforços nas excepções (ou no que não é normal) mais eficientes serão os resultados do seu controlo;
- o princípio do controlo flexível – a eficácia do controlo prende-se com a flexibilidade da forma do Controlo Orçamental; e,
- o princípio da acção – o controlo apenas se justifica se os desvios verificados relativamente ao Orçamento forem corrigidos através das restantes funções da Gestão (planeamento, organização, recursos humanos e liderança).

¹⁰ Consiste em assegurar que os planos estabelecidos, mediante a análise dos desvios e das medidas correctivas passíveis de serem tomadas foram minimizados.

¹¹ Alerta para o facto de que quanto mais o sistema de controlo for exercido em função da simulação melhor será a perspectiva do desvio e da possibilidade do seu controlo.

¹² Diz-nos que a responsabilidade primária do exercício do controlo subjaz ao gestor máximo da instituição/serviço.

¹³ As técnicas de controlo são consideradas eficientes se possibilitarem quer a detecção quer a identificação das causas e natureza dos desvios relativamente ao planeado, suportando o mínimo custo.

¹⁴ Evidencia que a qualidade da gestão é tanto maior quanto menor for a necessidade do controlo directo.

¹⁵ As necessidades da gestão pública caracterizam-se por ter orçamentos claros, completos e integrados, reflectindo o controlo o mesmo desenho.

¹⁶ Quanto melhor caracterizada for a estrutura da organização, melhor será exercido o controlo, permitindo a indicação da responsabilidade.

¹⁷ Quanto melhor forem entendidas as técnicas do controlo e a informação nela contida, melhor será utilizada possibilitando um aumento da eficácia da instituição.

Refere Silva (2000:202) que estes deverão ser “os princípios de gestão que o auditor estatal deverá auditar e que o gestor público deverá aplicar”.

O conceito de controlo nas administrações públicas, tem sofrido uma transformação, evoluindo para objectivos mais ambiciosos que incorporam não só a verificação das demonstrações contabilísticas e financeiras, mas também a análise da gestão dos fundos públicos mediante técnicas de auditoria operativa.

Assim, segundo Carvalho *et al.* (1999:633) os objectivos genéricos de controlo nas administrações públicas são obter uma razoável segurança através da qual o auditor pode afirmar que

a entidade cumpre as disposições legais; a informação da entidade apresenta-se adequada, de acordo com os princípios contabilísticos que lhe são aplicáveis; a gestão dos recursos desenvolve-se de acordo com os critérios de economia e eficiência; e, estão a ser alcançados os objectivos e fins previstos nos planos e programas.

O controlo revela-se portanto um instrumento vital na gestão dos dinheiros públicos, uma vez que estimula a participação de todas as partes interessadas, responsabiliza, permite a gestão com rigor e tem por fim último o êxito.

2.3.1. Classificações de controlo e auditoria na Administração Pública

Carvalho, *et al.* (1999:634) referem que podemos classificar o controlo e auditoria nas administrações públicas, em função: da dependência do órgão auditor, do seu objectivo, do seu alcance, periodicidade e momento em que se realizam (Tabela 1).

Tabela 1 - Classificação do controlo e auditoria na Administração Pública

Em função:	Tipo de Auditoria
DEPENDÊNCIA DO ORGÃO AUDITOR	Auditoria Interna Auditoria Externa
OBJECTIVO	Auditoria da Legalidade Auditoria Financeira Auditoria Operativa ou de Gestão Auditoria Integrada
ALCANCE	Auditoria Parcial ou Limitada Auditoria Completa
PERIODICIDADE	Continua Anual Esporádica
MOMENTO	Prévia ou <i>À Priori</i> Simultânea ou Concomitante Sucessivas ou <i>À Posteriori</i>

Fonte: Carvalho *et al.* (1999:634).

A relevância do controlo nas Organizações Públicas Sem Fins Lucrativos (OPSFL) determina, em função dos factores expostos anteriormente, qual o tipo de auditoria a empreender.

2.3.2. O controlo ao serviço das organizações públicas sem fins lucrativos

No contexto actual em que se verificam mudanças rápidas e turbulentas, face à internacionalização e à globalização, é posta em causa a Administração Pública tradicional, rígida, burocrática e pouco permeável à mudança e, torna-se, então, inevitável a sua reforma. Deste modo as entidades públicas portuguesas terão de gerir adequadamente os diferentes tipos de recursos, sendo crucial compatibilizar o cumprimento das normas com a exigência de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos públicos (Neves, 2002).

Desta forma, a auditoria não pode limitar-se ao controlo do cumprimento da legalidade por parte das entidades do sector público. Deve existir uma tendência cada vez maior para o controlo de gestão, através do qual se analisa o cumprimento de metas e objectivos e se avalia a economia, eficiência e eficácia da actuação das organizações. Só desta forma se pode confirmar se as entidades públicas auditadas cumpriram os programas e alcançaram as metas e os objectivos em condições adequadas em termos de custos e tempo dispendido (Marques e Almeida, 2004).

A Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas (AECA), citada por Marques e Almeida (2004), defende que ao efectuar-se uma auditoria se pretende atingir uma utilização eficaz e apropriada dos fundos públicos, acentuando a procura de uma gestão rigorosa e a regularidade da informação e da acção administrativa.

O controlo sempre foi considerado como uma das funções de gestão de qualquer organização. Qualquer actividade complexa precisa, para se desenvolver eficazmente, de contar com instrumentos de controlo que verifiquem se a mesma está a desenvolver-se de acordo com os objectivos e programas adoptados. O controlo deverá assumir uma função de “*feedback*” de todo o sistema de gestão.

Na Administração Pública o controlo foi sempre exercido tradicionalmente sob uma perspectiva administrativa, isto é sempre com o objectivo de comprovar o cumprimento da legalidade e regularidade contabilística e financeira. É aceite implicitamente, de que cumprindo os requisitos, respeitadas as regras de procedimento, o sector público está a

conseguir cumprir os objectivos sociais que a legitimam, dito de outra forma, está actuando de forma eficiente e eficaz (Pérez e Chillón, 2001).

A este controlo da legalidade sucedeu, de acordo com a *Lima Declaration*¹⁸, um controlo orientado para a rendibilidade, utilidade, economia e eficiência das operações, ou seja um controlo do desempenho, representativo de um controlo público centrado nos (bons) resultados obtidos e, cada vez mais, exigidos à Administração Pública.

As OPSFL não fogem à regra, com o aumento de dimensão da organização, com a consequente dificuldade do acompanhamento directo de todas as variáveis que a influenciam, os respectivos gestores necessitam de recorrer às ferramentas do Controlo de Gestão. Estas podem fornecer-lhes informações detalhadas, sintéticas e por medida, sobre a evolução de custos, proveitos e outras variáveis fundamentais para o desenvolvimento da organização no sentido da sua Missão.

Pérez e Chillón (2001:14-18) indicam-nos algumas técnicas de gestão adequadas para potenciar uma nova orientação da gestão pública e para possibilitar os resultados esperados (que não são mais que os de proporcionar à sociedade, de forma eficiente e eficaz, serviços públicos de qualidade),

o controlo de gestão, como processo interno ao serviço dos órgãos de gestão; o controlo financeiro, como modalidade de controlo especialmente orientado para a verificação do grau de eficiência e eficácia com que actua a Administração; e, sistemas de seguimento dos Programas, como método integrado de controlo.

A auditoria pública, revela-se deste modo uma ferramenta facilitadora e coadjuvante da comunicação e do alinhamento, do topo à base da organização, na implementação da estratégia, ligando a estratégia com as decisões táticas e com as decisões operacionais.

Para Beckers (2001:27), o conceito de auditoria é mais abrangente do que o de controlo já que “*esta verifica e certifica se alguma coisa é, ou não, verdadeira*”, ao passo que aquele traduz um “*processo sistemático no qual o perito independente recolhe e avalia de maneira crítica peças comprovativas, a respeito da execução de actividades ou informação a elas referente*”, entendimento este diverso do perfilhado por Franco (1993:129,137) para quem o “*conceito de controlo engloba, pois, o de auditoria...[que é uma]forma especial de controlo*”.

¹⁸ cf. http://www.intosai.org/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/.

Por seu turno, o Instituto da Cooperação Portuguesa¹⁹ refere que a auditoria é entendida como uma “*actividade de controlo em matéria de qualidade, realizada de forma objectiva e independente e destinada a melhorar as operações de uma organização e a aumentar o seu valor*”, definição corroborada também por Silva (2000:9-10).

No domínio da auditoria pública – similarmente ao controlo público - distinguem-se, desde logo, dois tipos de auditoria: a auditoria interna e a auditoria externa.

Relativamente à auditoria interna, Pradas (2002:29) afirma que para o *Australian National Audit Office* (ANAO), aquela terá por finalidade emitir uma opinião sobre

o cumprimento da entidade com a legalidade e demais disposições que lhe sejam aplicáveis; a eficácia do desenho, implementação e funcionamento do controlo interno; a fiabilidade, exactidão e integridade dos registos contabilísticos e de gestão; e a eficiência e eficácia das actividades e programas ou serviços prestados.

Já a auditoria externa (a que nos interessa especialmente neste trabalho) é realizada por um organismo externo, independente da entidade fiscalizada, podendo manifestar-se sob várias perspectivas. Desde logo são as auditorias consubstanciadas numa verificação da conformidade das operações orçamentais e financeiras com a lei, a par da certificação do estado financeiro e do exame dos sistemas de controlo interno, ou seja as auditorias de regularidade as quais, para a INTOSAI, integram as auditorias financeiras e as auditorias da conformidade legal.

Mais tarde, foram integradas novas dimensões na auditoria pública, dando origem à auditoria de desempenho ou dos três “E” e que se define como “*uma auditoria à economia, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza os seus recursos para o desempenho das suas atribuições*”(Malaxechevarria, 1998:59).

Mas a trilogia utilizada nesta abordagem – economia, eficiência e eficácia – começa hoje a ser reposicionada, pelo menos em termos de seis “Es”. De acordo com Gomes (2002), destas novas dimensões resultam a auditoria ética, a auditoria de equidade e a auditoria ecológica.

A primeira, relaciona-se com o respeito por padrões éticos e com a existência de um ambiente de moralidade nas organizações auditadas, por exemplo, com o comportamento dos agentes da organização e da observância de certos padrões, entre outros, a qualidade e a segurança da provisão de bens e serviços.

¹⁹ Glossário disponível em www.ipad.mne.gov.pt/images/stories/Avaliacao/gloosaval_port.pdf.

A exigência de que os recursos públicos sejam aplicados com equidade é denominada como auditoria de equidade.

A auditoria ecológica (ou eco-auditoria), não é mais do que uma evolução do conceito de auditoria ambiental, que tem por fim a redução e minimização de aspectos ambientais, uma vez que é uma utopia a eliminação radical dos danos ambientais.

Assim, para Malaxechevarria (1998:62, 73, 79),

$$\begin{array}{l} \text{Auditoria ética} + \text{Auditoria equidade} + \text{Auditoria ecológica} = \text{AUDITORIA SOCIAL} \\ \text{Auditoria de regularidade} + \text{Auditoria de desempenho (3E)} = \text{AUDITORIA INTEGRADA} \\ \text{AUDITORIA SOCIAL} + \text{AUDITORIA INTEGRADA} = \text{AUDITORIA GLOBAL} \end{array}$$

Aduz Moreno (2002:24) que o controlo traduz *“a resposta do Estado democrático à necessidade social pública de os cidadãos serem informados, e até defendidos, de forma independente credível e tempestiva, sobre tudo o que respeite à administração boa ou má, legal e ilegal, dos dinheiros públicos...”*.

2.4. O CONTROLO EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA LOCAL

Cada vez mais a sociedade civil exige transparência e responsabilidade na gestão pública, já que são colocados à disposição das entidades públicas, particularmente das entidades locais, recursos financeiros consideráveis, o que se traduz na necessidade de existirem sistemas de contabilidade e de controlo apropriados, imprescindíveis para avaliar a responsabilidade contabilística e a qualidade da gestão.

As entidades de controlo devem garantir a integridade e a boa gestão dos recursos públicos, constituindo um elemento fundamental no sistema nacional de controlo de cada país, ao estarem encarregues da fiscalização das despesas e receitas do Estado e ao actuarem como vigilantes da integridade financeira e credibilidade da informação divulgada. Reveste-se assim de interesse particular conhecer as linhas básicas que marcam a situação actual, em termos de sistemas de controlo externo aplicado às entidades locais, apontando as suas principais características, bem como as suas forças e fraquezas.

Cabaleiro Casal e Buch Gómez (2002), em virtude da existência de uma crónica escassez de recursos materiais e humanos no que respeita aos órgãos que exercem o controlo externo nos

municípios espanhóis, realizaram uma análise a nível internacional, a fim de conhecerem como é que poderia ser melhorado o sistema de controlo externo através da aferição das principais forças e fraquezas de outros sistemas de controlo externo de outros países.

Segundo aqueles autores poderemos agrupar os sistemas de controlo externo em três grandes grupos: os sistemas de controlo puro de tipo continental, os sistemas de controlo puro de tipo anglo-saxónico e os sistemas de controlo híbridos, que se caracterizam por combinar aspectos próprios dos sistemas puros com outros particulares.

2.4.1. Sistemas de controlo externo puro - tipo continental

O controlo externo das entidades locais em países de corte continental é realizado por órgãos colegiais de direito público – Tribunais de Contas. Trata-se de um controlo externo bastante circunscrito ao controlo da legalidade.

Destacamos neste âmbito, as características do controlo externo exercido em países como Espanha e França, pela sua influência na administração e contabilidade pública em Portugal.

O Tribunal de Contas espanhol (*Tribunal de Cuentas*) é, segundo a Constituição do país, “o órgão superior de auditoria das contas e transacções financeiras do Estado e sector público” e coexiste com os *Órganos de Controlo Externo* (OCEX) das Comunidades Autónomas; realiza auditorias financeiras (e. g., verificação das contas do Estado) e, ultimamente, passou a incluir no seu trabalho auditorias de desempenho (Carvalho, 2007; Cabaleiro Casal e Buch Gómez, 2004).

Em resultado da nova reforma de contabilidade local implementada a partir de 1 de Janeiro de 2006, existem três modelos de contabilidade local, dependentes de duas variáveis representativas da dimensão da entidade: o número de habitantes e o valor do orçamento. Assim coexistem um modelo normal, o mais complexo, aplicável aos maiores municípios, com orçamentos mais significativos, e dois simplificados, um simplificado propriamente dito e outro básico, para as entidades locais de pequena e muito pequena dimensão, respectivamente (Carvalho, 2007).

Ao nível do controlo externo sobre o sector público local, a Constituição de 1978 prevê a extensão da jurisdição do Tribunal de Contas a todo o território nacional, sem impedir no

entanto que cada comunidade autónoma possa prever nos seus estatutos a existência de órgãos de controlo externo próprios (Martins, 2001).

Em França, o Tribunal de Contas Francês (*Cour des Comptes*), criado em 1807, é uma das mais antigas e prestigiadas instituições dos Estado francês, auditando ministérios, organismos públicos, segurança social, empresas públicas e ainda organismos privados, desde que beneficiem de fundos públicos.

A nível dos organismos públicos locais o controlo (óptica orçamental, financeira e contabilística) é assegurado pelas Câmaras Regionais de Contas (*Chambres Régionales de Comptes*) desde 1982. Contudo, cerca de 30% das autarquias locais encontram-se isentas do controlo por parte das CRC, uma vez que têm menos de 600 habitantes, estando apenas sujeitas ao controlo dos departamentos do Ministério das Finanças. São instituições de controlo independente, estabelecendo-se as suas relações com o Tribunal de Contas através do Conselho Superior das Câmaras Regionais de Contas (*Conseil Supérieur des Chambres Régionales de Comptes*), presidido pelo Presidente do Tribunal de Contas (Carassus, 1999).

Existem em França cerca de 100.000 autoridades locais (umas de maior dimensão e outras mais pequenas), que utilizam desde meados dos anos setenta, “Instruções” que se baseiam no *Plan Comptable Générale* (PCG) de 1957 e cujos principais objectivos são garantir o controlo dos recursos públicos, da tesouraria e da execução do orçamento e harmonizar a contabilidade das autarquias locais com o PCG (Carassus, 1999).

Inicialmente, existiam dois grandes grupos de instruções M12 e M11, consoante se tratassem de autarquias com mais ou menos de 10.000 de habitantes, respectivamente. Posteriormente, em 1997, estas duas instruções foram substituídas pela “Instrução M14”, tendo sido introduzido também um novo Plano de Contas, baseado no PCG de 1982, que tem por âmbito de aplicação todas as autarquias locais, embora de uma forma mais simplificada para aquelas que têm uma população inferior a 500 habitantes.

Narram Cabaleiro Casal e Buch Gómez (2007) que estas Instituições Superiores de Controlo (IFS) se caracterizam por exercerem três tipos de funções: o controlo orçamental, o controlo da legalidade das contas e o controlo de gestão.

O controlo orçamental consiste em analisar a correcta elaboração e programação em termos orçamentais das entidades locais e dos seus organismos autónomos.

O controlo da legalidade das contas tem por pretensão um controlo com carácter jurisdicional, que visa verificar se o responsável financeiro (*Comptable Public*) da entidade local correspondente realizou todos os controlos obrigatórios de gestão, não prejudicando, com a sua atitude negligente, a entidade administrada (Martins, 2001).

Por sua vez, como controlo de gestão pretende-se que as IFS exerçam um controlo quanto à forma como as entidades sujeitas à sua fiscalização utilizam e gerem os fundos públicos, se estas expressam de forma verdadeira e apropriada as contas, o equilíbrio financeiro das operações, a economia dos meios utilizados, os resultados obtidos em função dos meios empregues, e os resultados alcançados com as acções económicas empreendidas por entidade fiscalizada.

É de realçar que em França, apesar do controlo a nível operativo ser feito ainda de uma forma débil, dada a dificuldade existente no estabelecimento de mecanismos de controlo que permitam avaliar a qualidade de gestão, uma vez que a nível normativo não existe qualquer referência ao controlo dos 3Es, a partir da entrada em vigor da “Instrução M14” para o sector local, dá-se um enfoque especial para uma nova cultura de avaliação da gestão a aplicar às entidades locais francesas por parte da entidade responsável pelo controlo externo (Carvalho, 2007).

No tocante ao caso concreto de Portugal, o controlo externo

organiza-se e funciona fora de qualquer nível ou plano ou estrutura de gestão pública; é independente, de todos os órgãos gestionários do Estado, e, em particular, do Governo, que é, in fine, o controlado; tem poderes de avaliação e pode utilizar o controlo interno; serve e está ao serviço, antes de mais, dos cidadãos e dos contribuintes (Moreno, 2008:39).

São três as entidades que, em Portugal, detêm poderes e competências de controlo financeiro externo, a saber: o Tribunal de Contas, a Assembleia da República e o Tribunal de Contas Europeu.

A Constituição da República Portuguesa (art.º 162º da CRP) especifica que o Tribunal de Contas é o órgão soberano responsável pelo controlo externo supremo das contas públicas portuguesas.²⁰ Trata-se de um órgão independente, autónomo (do Governo e demais órgãos de

²⁰ A organização e actividades do Tribunal são reguladas pela Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto e alterações respectivas. A verificação externa das contas tem por objecto apreciar (art.º 54.º da Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto) se as operações efectuadas são legais e regulares, se os respectivos sistemas de controlo interno são fiáveis, se as contas e as demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades que as prestam

soberania) que detém uma dualidade de poderes, designadamente, poderes de fiscalização e de auditoria sobre a actividade financeira pública e poderes jurisdicionais, inerentes à fiscalização da legalidade das despesas e julgamento das contas.

A auditoria é um dos meios que o Tribunal de Contas utiliza para efectivar o controlo financeiro das entidades sujeitas à sua acção. Os tipos de auditoria a que o Tribunal de Contas mais recorre, por se adequarem especificamente ao exercício das suas funções, são as auditorias financeiras, operacionais ou de resultados, auditorias integradas, auditorias orientadas, auditorias de projectos ou programas, auditorias de sistemas e as auditorias ambientais (TC, 1999).

Salientam-se como competências do Tribunal de Contas:

- fiscalizar com carácter prévio a legalidade e a cobertura orçamental dos documentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras;
- fiscalizar de forma sucessiva a legalidade (realização de inquéritos, auditorias, efectivação de responsabilidades por infracções financeiras, através da aplicação de multas e pela ordenação das respectivas verbas);
- apreciar em qualquer momento a legalidade das receitas e das despesas;
- elaborar relatórios de inquéritos e auditorias solicitados pela Assembleia da República ou pelo Governo;
- dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, as contas das Regiões Autónomas, bem como sobre a conta da Assembleia da República e das Assembleias Legislativas Regionais;
- controlar os fluxos financeiros com a União Europeia;
- fiscalizar a alienação de participações sociais do Estado e realizar auditorias a processos de reprivatizações;
- o poder regulamentar externo, traduzido na possibilidade de emitir as instruções necessárias ao exercício das suas competências; e
- o poder de propor as medidas legislativas e administrativas que julgue necessário ao exercício das suas competências.

reflectem fidedignamente as suas receitas e despesas, bem como a sua situação financeira e patrimonial, e se são elaboradas de acordo com as regras contabilísticas fixadas.

A auditoria executada pelo Tribunal de Contas pode portanto ser *à priori*²¹, de *acompanhamento*²² e *à posteriori*²³.

A Assembleia da República é por sua vez o órgão competente (art. 162º da CRP) para o exercício do controlo externo de cariz político, que incide sobre a actividade financeira do sector público administrativo.

O controlo externo da Assembleia da República, pode, resumidamente, descrever-se através do exercício do controlo orçamental do Orçamento de Estado, do controlo *à priori* e de acompanhamento, durante a execução orçamental e controlo *à posteriori*, após o encerramento do exercício (Moreno, 2008; Martins, 2001).

De acordo com a Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, o Governo deve enviar ao Parlamento, regularmente, os balancetes trimestrais relativos à execução orçamental, elaborados pela Direcção Geral do Orçamento (DGO), assim como informar trimestralmente a Assembleia da República acerca do montante, condições, entidades financiadoras e utilização de todos os empréstimos contraídos. Por outro lado, de acordo com a Constituição e a Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado, o Parlamento toma as contas do Estado e das demais entidades públicas previstas na lei, ou seja, aprova a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social e, no caso de não aprovação, determina a correspondente responsabilidade financeira a haver lugar. Quanto ao controlo *à priori*, é pressuposto, que cabe à Assembleia da República votar o Orçamento de Estado, cuja proposta compete ao Governo. Refira-se ainda que a Assembleia da República é assistida tecnicamente pelo Tribunal de Contas (durante o exercício orçamental e findo este) – este órgão emite parecer, não vinculativo, sobre a Conta Geral do Estado; e, assiste durante a execução orçamental e até ao momento da publicação daquela conta (Moreno, 2008:296).

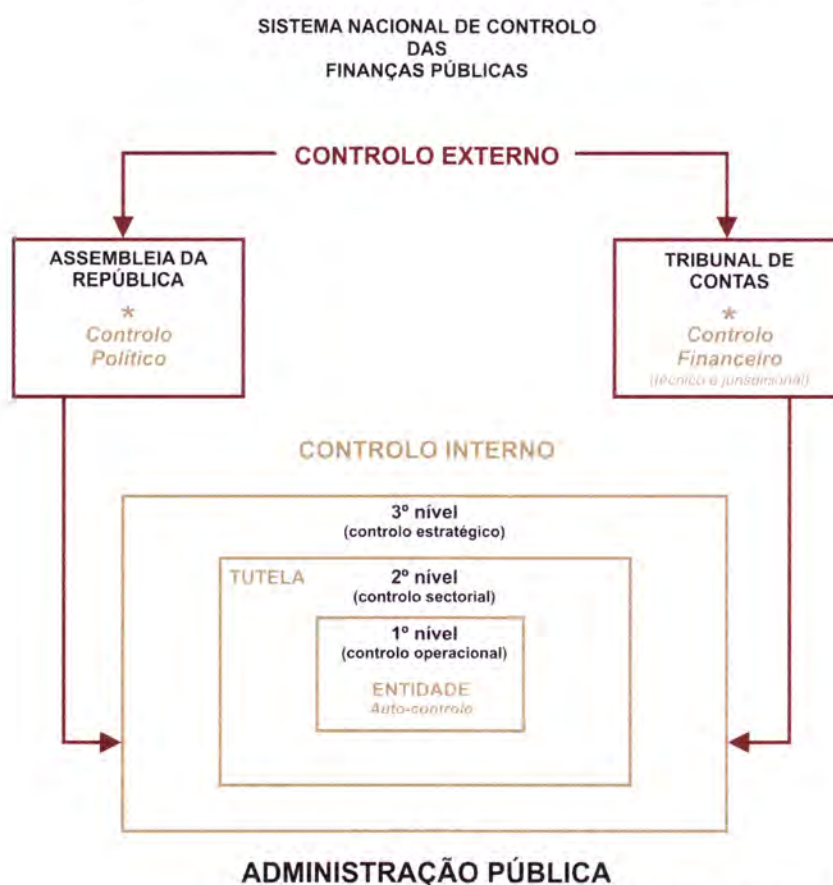
²¹São auditorias que têm por finalidade verificar a legalidade e orçamentação adequada para os actos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou que representem, directa ou indirectamente, responsabilidades para a Administração Central, Regional ou Local. A especificação dos actos que devem ser submetidos ao exame *à priori* pelo tribunal de Contas, assim como a identificação das entidades que devem submeter tais actos, é fornecida na Lei do Tribunal de Contas, focalizando-se principalmente nos contratos assinados pelos corpos públicos cujo o valor seja superior a 317.160 €.

²²É exercitado através da concessão ou da recusa do visto. Visa auditar os procedimentos administrativos relacionados com os actos e com os contratos que não necessitam de visto prévio do Tribunal de Contas. Em determinados casos, correspondem ao acompanhamento durante o período de gestão. Os relatórios de auditoria incluem observações e recomendações e podem originar continuações para a aplicação das responsabilidades. O exame concomitante, ou de acompanhamento, permite igualmente, no caso de determinar a ilegalidade de um procedimento pendente ou de um acto ou o contrato que não foram executados ainda, requisitar que o acto ou o contrato respectivo estejam submetidos ao exame *à priori*.

²³Visa avaliar os sistemas de controlo interno e o processo de tomada de decisão e avaliar a equidade e a regularidade financeira, legalidade ou rentabilidade, eficiência e eficácia da gestão financeira das entidades objecto de controlo do Tribunal, incluindo a aplicação de fundos da União Europeia. Os exames são concluídos com a aprovação de um relatório, incluindo as respectivas observações e recomendações, que são submetidas ao serviço público da acusação sempre que indicam os factos que geram responsabilidades como base para iniciar eventuais instâncias jurídicas. Nestas observações, o Tribunal pode requisitar a restituição dos fundos defraudados ou dos fundos incorrectamente gastos (por exemplo pagamentos para os trabalhos que não foram executados) e/ou aplicar multas para a ruptura de normas legais (por exemplo falha em cumprir com as regras ao nível dos procedimentos).

Assim, de uma forma esquemática podemos representar o controlo dos dinheiros públicos da seguinte forma:

Figura 5 - Sistema Nacional de Controlo Financeiro Português



Fonte: TC (1999:25).

Os controlos exercidos no seio da Administração Pública comportam várias classificações, sendo de destacar a que subdivide aqueles controlos em controlo interno e externo.

O controlo interno é o controlo administrativo (Santos, 1997:17), que cada órgão de gestão exerce sobre os actos que pratica, devendo as unidades de controlo interno, no seio da organização a que pertencem gozar de independência funcional e organizativa. Este controlo encontra-se organizado em três níveis: o controlo de 1.º nível dito controlo operacional, o controlo de 2.º nível ou sectorial e o de 3.º nível, o controlo estratégico. O controlo de 1.º nível, ou auto-controlo, é realizado pelos órgãos ou serviços integrados na organização, centra-se no controlo das decisões dos órgãos de gestão e incide sobre cada ente público de *per se* (e.g. gabinetes de auditoria e fiscal único). No que diz respeito ao controlo de 2.º nível, foram criadas inspeções sectoriais em diversos ministérios, as quais, conquanto reportem directamente ao Ministro, são independentes face aos serviços que auditam (e.g. Inspeções – Gerais e auditorias de gestão de alguns ministérios). Centram-se na avaliação dos sistemas de

controlo de 1.º nível. Relativamente ao controlo de 3.º nível, este consiste na verificação, acompanhamento e informação sobre toda a Administração Pública, avaliando o controlo exercido a nível operacional e sectorial, bem como a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, como o Orçamento de Estado. As entidades controladoras do controlo estratégico são a Inspeção-Geral das Finanças (IGF) e a DGO.

Por sua vez o controlo externo traduz a fiscalização da Administração Pública, pela sociedade, através de representantes seus (e.g., o Tribunal de Contas), incidindo ao nível da sua gestão orçamental, financeira e judicial. Tal controlo, refere Moreno (2002:24) traduz “*a resposta do Estado democrático à necessidade social pública de os cidadãos serem informados, e até defendidos, de forma independente, credível e tempestiva, sobre tudo o que respeite à administração boa ou má, legal ou ilegal, dos dinheiros públicos...*”.

Não podemos deixar de enunciar ainda o Tribunal de Contas Europeu como uma entidade de controlo externo em Portugal, uma vez que desde a revisão de *Maastricht* dos Tratados da União Europeia, as suas competências e poderes de controlo, podem ser exercidos de forma autónoma e directa em território português, no que respeita a toda a receita e despesa, destinada ou oriunda do Orçamento da União (Moreno, 2008). Tal controlo abrange não só as entidades públicas gestoras públicas dos dinheiros comunitários, como as de controlo interno e, ainda, todos os beneficiários finais, públicos ou privados, de tais fluxos financeiros.

Os sistemas de controlo externo do tipo continental estão assim bastante circunscritos ao controlo da legalidade. Contudo os modelos do tipo anglo-saxónico, como se descreve no ponto seguinte privilegiam um controlo com outras características.

2.4.2. Sistemas de Controlo Externo Puro - Tipo Anglo-Saxónico

Os países que optaram por modelos de controlo das finanças públicas baseados no sistema anglo-saxónico, caracterizam-se por não existirem entidades de direito público que regulam o controlo externo, pelo que o julgamento de irregularidades na gestão dos recursos públicos decorre pelas vias judiciais ordinárias.

Trata-se de um tipo de controlo próximo do efectuado no sector privado, onde se privilegiam as auditorias de desempenho. Destacamos os casos da Inglaterra e País de Gales, Escócia, Irlanda e EUA.

Em Inglaterra desenvolveu-se, durante quase um século e meio um sistema sólido de auditoria pública independente. Hughes (1997:183) afirma que “*nos finais dos anos 80 surgiu, no Reino Unido, uma crítica muito espalhada sobre os auditores assim como um cepticismo público acerca da utilidade da função de auditoria*”. Uma característica a reter é que neste país o sistema contabilístico se encontra separado do sistema orçamental (o orçamento não é considerado uma prioridade). Carvalho (2007) refere que “*As entidades locais elaboram a informação financeira segundo os mesmos critérios que as empresas e apresentam as mesmas demonstrações financeiras, havendo alguma flexibilidade no que respeita à informação orçamental.*”.

O *Comptroller and Auditor General*, órgão superior de controlo externo das contas públicas, apoia-se no *National Audit Office* (NAO), criado em 1983 e cuja missão assenta em “*ajudar a Nação a gastar sabiamente*”. Para além das auditorias direccionadas para aspectos contabilísticos, financeiros e de controlo interno, o NAO também realiza auditorias de desempenho (*VFM audit*), com o foco orientado para as questões da economia, eficiência e eficácia (Cabaleiro Casal e Buch Gómez, 2002).

No País de Gales o *Auditor General for Wales* apoia-se na equipa do NAO, o qual audita as contas da Assembleia Nacional e demais órgãos públicos, assim como realiza análises *Value for Money*.

Em 1982, a promulgação de um novo *Local Government Act* deu origem à criação, no ano seguinte, da *Audit Comission for Local Authorities in England and Wales*, órgão independente de controlo do governos locais, que, em 1990, passou a designar-se por *Audit Comission for Local Authorities and the Health Service of England and Wales*, porquanto passou a ter também competências para auditar o serviço nacional de saúde (Alijarde e López, 2001).

Trata-se, assim, de um órgão independente, que assume um papel regulador na prática (e.g. normas) das auditorias a realizar nos governos locais, perito na emissão de pareceres, e por vezes de mediador (Kelly, 2003).

Actualmente, e após a entrada em vigor de nova regulamentação em 1998 e 1999, o trabalho de auditoria às entidades locais é realizado quer por auditores públicos quer privados, segundo designação pontual da *Audit Comission* (AC) que garantirá a independência do auditor em relação às entidades sobre as quais é realizado o trabalho de auditoria.

São realizadas três tipos de auditoria: de legalidade, de regularidade financeira e auditoria de desempenho. A auditoria de desempenho revela-se de grande importância, tendo sido introduzida em 2002 uma taxa de desempenho, a *Comprehensive Performance Assessment* (CPA), utilizada pela AC para medir o desempenho das autoridades locais, a qual irá ter um papel determinante no financiamento e na liberdade da entidade local em determinar prioridades e políticas (Carvalho, 2007).

Por sua vez na Escócia, o *Auditor General for Scotland* mantém relações com o parlamento e apoia-se no trabalho de um órgão de auditoria (*Audit Scotland*), o qual realiza auditorias (com um foco na despesa), quer ao executivo da Escócia, quer a organismos públicos (e.g. *local authorities*).

Actualmente, as autoridades locais e as entidades na sua dependência, estão sujeitas a um controlo da responsabilidade da *Accounts Commission* que designa o auditor – que poderá pertencer a uma firma privada, ainda que sujeito ao *Code of Audit Practice* – que deverá emitir, no final do trabalho, um certificado legal de auditoria, documento que acompanhará a conta anual. Realizam auditorias de regularidade e operativas (Cabaleiro Casal e Buch Gómez, 2002).

Na Irlanda do Norte, o *Auditor General for Northern Ireland* apoia-se no *Northern Ireland Audit Office* cuja actividade se centra em vários organismos públicos (e.g. *departements, agencies*), podendo realizar exames *value for money*.

É o *Department of the Environment* que detém a responsabilidade para nomear os auditores, que não poderão pertencer a empresas privadas de auditoria, cujos trabalhos se centram, prioritariamente, no controlo contabilístico (incluindo a certificação de contas) no tratamento de reclamações apresentadas pelos eleitores (Alijarde e López: 2001).

Nos EUA o GAO²⁴, é tido como “ *uma das entidades fiscalizadoras mais avançadas do mundo*” (Urdaci, 1996:67) que controla os fundos públicos geridos pelo governo federal, tendo, nos últimos anos, dado prioridade aos trabalhos que contribuam para a redução dos gastos ou o incremento das receitas, visando a redução do défice orçamental.

Este órgão apoia o Congresso – embora seja dele independente – na sua missão de controlo do executivo (Governo), representando os seus pedidos cerca de “75% do trabalho do GAO, que

²⁴ Órgão fiscalizador dos E.U.A. criado em 1921.

se traduz na realização de auditorias financeiras (20%) e de auditorias de eficácia, eficiência e economia (80%), para além da execução de avaliações” (Urdaci, 1996:67-68).

Em 1972, publicou normas da auditoria pública (*Government Auditing Standards*), aplicáveis a vários níveis de governo (e.g., federal e local), conhecidas por *Yellow Book* e que são uma referência para muitos países.

Para melhorar a gestão financeira das entidades locais foi publicado em 1984 o *Single Audit Act* (SAA) e em 1985, foi emitida a Circular A128 – *Audit of State and Local Governments* que estabelecia as exigências²⁵ para as entidades locais que recebiam ajuda financeira federal. Aqui os relatórios incidem não só sobre as demonstrações financeiras, mas também sobre o sistema de controlo interno, podendo estes ser realizados por auditores locais, e noutros casos, em que a lei assim o exige, são realizadas por escritórios de auditores estatais (Carvalho, 2007).

O GASB encarrega-se das organizações governamentais e das organizações não orientadas para o lucro, criando as normas de contabilidade e de relato financeiro para os governos central e local, dos quais se destaca o seu *Concepts Statement* n.º 1, de 1994, que constitui a base conceptual da contabilidade pública dos EUA.

Os sistemas de controlo anglo-saxónico preconizam assim um controlo próximo do efectuado no sector privado²⁶ aliado às auditorias de desempenho.

2.4.3. Sistemas de controlo externo híbridos

Neste tipo de sistemas encontram-se países que combinam aspectos dos sistemas de controlo do tipo continental e do tipo anglo-saxónico. Destacamos aqui os casos de Itália e dos Países-Baixos.

O Tribunal de Contas Italiano (*Corte dei Conti*), independente dos poderes legislativo e executivo, é o órgão a quem compete proteger as finanças públicas e garantir o respeito pelas leis vigentes. No passado, privilegiou o controlo *à priori* da regularidade das operações (despesa), contudo, desde 1994, viu reforçado o seu papel de controlo *à posteriori* da utilização dos fundos públicos (auditoria financeira) e também começou a ser incentivada a

²⁵ É com base no SAA que são requeridas auditorias a todas as entidades locais que recebam mais de \$USD 300,000/ano de ajuda financeira federal.

²⁶ i.e., a auditoria financeira.

prática da auditoria do desempenho. A actividade das entidades locais (e províncias) é controlada pelo *Comitato Regionale di Controllo*, através do exercício de um mero controlo da regularidade (Cabaleiro Casal e Buch Gómez, 2002).

Trata-se de um sistema que utiliza tanto mecanismos do sistema continental, como o Tribunal de Contas, com funções jurisdicionais e de controlo, como outros aspectos característicos do sistema anglo-saxónico, através da participação de profissionais privados no exercício de tarefas de controlo nas entidades locais.

Nos Países- Baixos o órgão central de controlo externo holandês (*Algemene Rekekamer*) actua nos vários níveis de governação (central, regional e local). Realiza tanto auditorias de regularidade como auditorias de desempenho que passaram, desde 1980, a representar uma importante parte do seu trabalho (Carvalho, 2007).

A nível local, o controlo financeiro é assegurado, no caso das grandes entidades locais, por um serviço de auditores pertencentes à própria entidade. No caso de entidades locais de menor dimensão, recorre-se a auditores independentes do sector privado especializados em contabilidade pública, o que leva a uma heterogeneidade de procedimentos, métodos de controlo e emissão de pareceres (Cabaleiro Casal e Buch Gómez, 2002).

À diversidade existente no mundo local (dimensões e atribuições conferidas às autarquias locais) corresponde uma variedade de formas de controlo externo sobre os governos locais. Puigdemoglas (2007:7) sustenta que *“Não se pode falar portanto de um modelo de controlo externo local europeu apesar de que a heterogeneidade organizacional não impede o exercício eficiente da mesma função.”*.

2.5. CONTROLO DE QUALIDADE

O objectivo principal de uma auditoria é a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. O objectivo principal do Controlo de Qualidade (CQ) é assegurar que essa opinião é correcta.

O auditor pode emitir uma opinião incorrecta sobre as demonstrações financeiras de duas formas: emitindo uma opinião negativa sobre umas demonstrações financeiras que na realidade estão correctas ou emitindo uma opinião positiva no caso de demonstrações financeiras que não estão correctas.

O CQ está especialmente concentrado no segundo caso, porque se assume que, em caso de uma opinião negativa sobre demonstrações financeiras que na realidade estão correctas, surgirá uma reacção do cliente com evidência suplementar que permitirá ao auditor corrigir o seu julgamento. Avaliar algo que dificilmente se pode materializar, como é o caso do CQ da auditoria, é algo que exige audácia e simultaneamente vontade e constitui uma necessidade suprema, principalmente quando estão em causa dinheiros públicos. Há que tornar a qualidade da auditoria um “norte” e, principalmente, tornar o seu controlo uma prática corrente.

Para a EUROSAI (2004:5), a *"qualidade é o grau em que um conjunto de características intrínsecas de uma auditoria preenchem os requisitos"*, sendo que tais características incluem as questões elencadas na tabela seguinte.

Tabela 2 – Características intrínsecas a uma auditoria de qualidade

Significância	<i>Quão importante é a questão que foi analisada na auditoria? Esta, por sua vez, pode ser apreciada em várias dimensões, tais como a dimensão financeira da entidade auditada e os efeitos do desempenho que a entidade auditada tem sobre o público em geral ou sobre questões importantes de política nacional?</i>
Confiabilidade	<i>Os resultados e conclusões da auditoria são um reflexo preciso da realidade no que diz respeito à questão a ser analisada? Estão todas as afirmações constantes no relatório de auditoria ou outros produtos totalmente suportados pelos dados recolhidos no âmbito da auditoria?</i>
Objectividade	<i>Foi a auditoria realizada de uma maneira justa e imparcial, sem favorecer ou prejudicar? O auditor deve basear a sua avaliação e parecer sobre a realidade pura e numa análise sólida;</i>
Âmbito	<i>A auditoria foi planeada de forma a recolher todos os elementos necessários para o êxito de uma auditoria? A execução da auditoria satisfaz completamente todos os elementos necessários no planeamento?</i>
Oportunidade	<i>Os resultados da auditoria, foram entregues num prazo oportuno? (e.g., dentro de prazos legais, quando são necessárias para uma decisão política, ou quando eles serão mais úteis em corrigir deficiências de gestão);</i>
Clareza	<i>O relatório de auditoria foi claro e conciso na apresentação dos resultados da auditoria? (e.g., o alcance, as conclusões e as recomendações podem ser facilmente compreendidos pelos utilizadores que podem não deter conhecimentos em relação aos assuntos que são abordados, mas que podem ter necessidade de actuar em resposta ao relatório);</i>
Eficiência	<i>Os recursos atribuídos à auditoria são razoáveis em função da importância e complexidade da auditoria?</i>
Eficácia	<i>Os recursos atribuídos à auditoria são razoáveis em função da importância e complexidade da auditoria?</i>

Fonte: Adaptado de EUROSAI (2004:5).

Para esta entidade, a garantia de qualidade de uma auditoria é o processo estabelecido com vista a assegurar que: *“os controlos necessários estão em vigor, estão a ser devidamente aplicados, e potenciais formas de reforçar ou não a melhoria dos controlos são identificadas”* (EUROSAI, 2004:5).

Na prossecução deste objectivo, as entidades que realizam auditorias deverão estabelecer políticas, sistemas e procedimentos que incentivarão as acções conducentes à alta qualidade e desencorajando ou impedindo as acções que possam prejudicar a qualidade.

Este controlo de qualidade deve ser desenvolvido e implementado no que diz respeito a todas as fases do processo de auditoria, incluindo: âmbito da auditoria; calendarização da auditoria; planeamento da auditoria; execução da auditoria; relatar os resultados da auditoria, e acompanhamento e avaliação das constatações de auditoria, conclusões e recomendações (EUROSAI, 2004).

O CQ assume cada vez mais um importante papel, podendo concretizar-se em diversos objectivos, nomeadamente ao verificar se a aplicação adequada das normas de auditoria está consistente com a opinião expressa nas conclusões detectadas nos papéis de trabalho de auditoria, contribuindo para a determinação do risco inerente na execução das auditorias, reforçando a qualidade dos serviços dos profissionais através da garantia adequada de qualidade e providenciando uma experiência de aprendizagem e um apoio profissional.

Estes objectivos resultam necessariamente numa aplicação generalizada e adequada das regras contabilísticas, em confiança na informação contabilística divulgada pelas entidades e numa concordância com as regras relativamente à independência.

2.5.1. Controlo de Qualidade do trabalho de Revisão/Auditoria: Normas Técnicas Aplicáveis

As entidades que realizam auditorias devem tomar nota de várias normas recentes da IFAC. Embora estas sejam especificamente aplicáveis às demonstrações financeiras e declaração (atestado) das auditorias, elas fornecem igualmente orientação que pode também ser útil em outras situações de auditoria. Elas incluem a ISA 220 (revista), "Controle de Qualidade de Auditorias de informações financeiras históricas", a ISQC 1, "O Controlo de Qualidade para Consultadoria, Auditoria e Serviços relacionados" e a ISA 300 (revista), "Planeamento de Auditoria".

Conforme FEE (2000), as ISA's são o principal veículo de harmonização das normas de auditoria na Europa. A norma 220 foi desenvolvida pelo IFAC para corresponder às solicitações públicas a um reforço das práticas de CQ nas auditorias e nas organizações que as

realizam. Também foram tidas em consideração para o seu apreçamento as diversas iniciativas de fortalecer e melhorar as normas e orientações relativamente ao CQ.

A NIR 220 pretende assim

estabelecer normas e proporcionar orientações específicas nos procedimentos de controlo de qualidade dos trabalhos de auditoria, incluindo requisitos específicos para o controlador-relator do controlo de qualidade desses trabalhos, de modo a realizar uma avaliação objectiva da concordância com as normas profissionais aplicáveis e a adequação do relatório emitido das entidades ou outros onde considerado apropriado, em concordância com os critérios a serem definidos pela política da empresa” (IFAC, 2003:4).

Assim sendo, esta norma passa apenas a ser aplicada aos trabalhos de auditoria.

Conforme refere a própria NIR 220, os objectivos das políticas do CQ são:

- *“Requisitos profissionais: O pessoal da firma deve aderir aos princípios de independência, integridade, objectividade, confidencialidade e comportamento profissional.*
- *Habilitações e Competência: a firma deve ser integrada por pessoal que tenha atingido e mantenha as normas técnicas e a competência profissional necessárias para os habilitar a cumprir as suas responsabilidades com o devido zelo.*
- *Atribuição: o trabalho de revisão/auditoria deve ser atribuído a pessoal que tenha o grau de treino e proficiência técnica necessários nas circunstâncias.*
- *Delegação: devem existir direcção, supervisão e verificação suficientes do trabalho a todos os níveis a fim de proporcionar segurança razoável de que o trabalho executado satisfaz normas de qualidade apropriadas.*
- *Consulta: quando quer que necessário, deve proceder-se a consultas dentro ou fora da firma às que tenham a perícia apropriada.*
- *Aceitação e Retenção de Clientes: deve ser conduzida uma avaliação dos clientes prospectivos e uma revisão, numa base permanente, dos clientes existentes. Na tomada de decisão de aceitar ou reter um cliente, devem ser consideradas a independência e capacidade da firma para servir o cliente de forma devida.*
- *Monitorização: deve ser monitorada a adequação continuada e a eficácia operacional das políticas e procedimentos de controlo de qualidade” (IFAC, 1999).*

Originalmente estava previsto pelo IFAC a actualização da norma 220 de modo a abranger tanto o CQ para os trabalhos de auditoria como para outros serviços relacionados com o âmbito restrito à auditoria nas demonstrações financeiras. Posteriormente, este projecto foi reestruturado, resultando em duas normas de CQ separadas, a ISQC 1 a nível da empresa de auditoria e a ISA 220 Revista, a nível dos trabalhos de auditoria. Deste modo pode verificar-se claramente a segregação dos dois níveis de responsabilidade, o da empresa e o dos trabalhos a efectuar pelos auditores.

A Norma Proposta “ O Controlo de Qualidade para Consultadoria, Auditoria e Serviços relacionados” (ISQC 1) foi desenvolvida particularmente para a empresa de auditoria, esta norma representa a primeira de uma nova série de normas, que visam

criar a obrigação na firma, do estabelecimento de um sistema de controlo de qualidade de modo a poder proporcionar com segurança razoável que a firma e o seu pessoal cumprem com as normas profissionais, legislação aplicável e requisitos legais, e que o relatório emitido pela firma ou sócios, está apropriado às circunstâncias” (IFAC, 2003: 4).

O seu objectivo último é o de estabelecer normas de CQ para todos os trabalhos incluídos no âmbito das normas do IASB.

O EUROSAI (2004:14), por sua vez, indica que

o primeiro passo numa auditoria deverá ser o desenvolvimento de um plano de trabalho de auditoria devidamente documentado. O plano deverá ser elaborado pelo auditor principal, ou por um outro perito suficientemente qualificado e auditor, consultando os outros membros da equipa, se houver, ou a estrutura colegial.

O plano de auditoria deve ser elaborado de acordo com o estipulado na ISA 300 “Planeamento de Auditoria”, tendo em devida conta o número e a qualificação do pessoal disponível e necessários para a auditoria, o tempo e os recursos financeiros e outros, incluindo, e quando relevante, recorrer a profissionais externos com a capacidade necessária para a realização da auditoria, e os riscos que podem ser encontrados na auditoria e testes de auditoria que irá abordar especificamente no âmbito desses riscos.

De acordo com a ISA 300, o plano de auditoria deve descrever as tarefas com suficiente detalhe. Desta forma, não deverão ser descurados alguns aspectos relevantes, como a finalidade e objectivos da auditoria, materialidade, a metodologia a ser empregue, as tarefas de auditoria a serem realizadas, o tempo e outros recursos alocados para cada uma dessas tarefas,

juntamente com a identidade da(s) pessoa(s) designada(s) para as tarefas e as suas responsabilidades e efectuar uma previsão quanto à data de conclusão prevista para cada tarefa, para cada fase da auditoria, e para a auditoria como um todo.

O plano de auditoria deve ser revisto, alterado, se necessário, e aprovado pelo revisor que tenha autoridade sobre a equipa de auditoria, ou em último caso por um auditor pertencente à instituição superior de controlo de revisão/auditoria. Caso contrário, o plano deverá ser revisto por outro auditor da instituição superior de controlo de revisão/auditoria, que tenha realizado com sucesso auditorias do tipo e complexidade, e que seja independente da equipa de auditoria.

Estes são assim os três normativos que incidem de forma directa sobre o controlo de qualidade de uma auditoria, contudo, no ponto seguinte pretendemos chamar a atenção para outros documentos, que também reiteram aspectos importantes no controlo de uma auditoria.

2.5.2. Outras normas do International Federation of Accountants

Não podemos deixar de referir outros normativos existentes e que visam o controlo de qualidade da auditoria. Procuramos neste ponto descrever alguns aspectos enfatizados, no tocante ao controlo de qualidade do trabalho de revisão/auditoria, e que constituem também uma referência na obtenção e reforço de qualidade na prática da auditoria e revisão legal de contas.

Salvador (2002) refere que o Livro Verde visa garantir a qualidade, de forma harmonizada na UE, do trabalho realizado no âmbito da auditoria, enfatizando temas como a confidencialidade, o estatuto de controlador, a independência e objectividade dos auditores e os recursos.

O Código de Ética (secção 3 “*Competência Profissional*” do IFAC) refere que todo o profissional de auditoria deve adoptar um programa para assegurar o CQ no cumprimento dos seus serviços congruentemente com as normas nacionais e internacionais.

Por sua vez, a Declaração dos Critérios do Conselho do IFAC sobre “*Meios de assegurar a qualidade da auditoria e serviços relacionados com a mesma*”, indica que as principais pretensões de uma auditoria deverão ser assegurar: a independência, integridade, segredo profissional e objectividade do pessoal da empresa; verificar se a equipa de auditoria dispõe

das atitudes e competências técnicas necessárias; se a distribuição do trabalho é realizada em função do seu grau de aptidão técnica e produtividade necessária. Igualmente, deverão ser asseguradas a supervisão e controlo dos trabalhos em todas as fases do mesmo, de modo a ter a segurança necessária de que o trabalho realizado satisfaz adequadamente as normas de qualidade, inspecção para controlar a eficácia dos procedimentos de CQ, entre outros aspectos.

Quanto às normas do Sistema de Controlo de Qualidade para empresas de contabilidade e auditoria da SQCS, elas pretendem que todas as empresas que levem à prática a contabilidade ou auditoria, tenham um sistema de CQ constituindo a 1ª norma a base de todo o CQ. Esta 1ª norma identifica os nove elementos do CQ e afirma que uma empresa/organização deve ter em consideração cada um desses elementos ao estabelecer as suas políticas e procedimentos de CQ.

A norma “*Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais*” da SQCS, evidencia o estabelecimento das normas de CQ, assim como orientações e mesmo um programa de revisão de qualidade. Esta norma apresenta igualmente dois apêndices, sendo o primeiro intitulado “*Políticas e procedimentos de controlo de qualidade*” e, o segundo, um “*Guia de implementação*” que pretende apresentar aspectos práticos no estabelecimento do programa de CQ. Apesar da contínua referência ao profissional da contabilidade e à firma de contabilistas, muitas das asserções preconizadas poderão ter cabimento na realidade da revisão legal das contas. Referimo-nos desde a necessidade de formação profissional contínua até ao estabelecimento, que entendem dever ser obrigatório, do programa de revisão de qualidade.

Por último, não podemos deixar de referir a Lei *Sarbannes-Oxley* nos EUA. Por parte dos EUA, em Julho de 2002, verificou-se a aprovação de uma lei com o intuito de proteger os investidores através da melhoria da correcção e confiança das divulgações das empresas, de nome *Sarbanes-Oxley Act* (SOA). A *SOA* é ampla e introduz regras bastante rígidas de governo societário, procurando dar maior transparência e fiabilidade aos resultados das organizações, instituindo severas punições contra fraudes empresariais e dando maior independência aos órgãos de auditoria.

Assim, o controlo de qualidade procura assegurar que o risco de auditoria é mantido a um nível aceitável dentro das directrizes aplicáveis à revisão/auditoria²⁷.

O sistema de auditoria e controlo do Sector Público Autárquico em geral (administrativo e empresarial) é, em Portugal, exercido das seguintes formas:

Tabela 3 – Formas de controlo no Sector Público Autárquico em Portugal

Tipo de controlo:	Controlador(es)
POLÍTICO	Assembleia da República Assembleia das Regiões Autónomas Assembleias Municipais ou de Freguesia Governo
SOCIAL	Comunicação Social Cidadãos (livro de reclamações) Grupos de interesses
JURISDICCIONAL	Tribunal Constitucional Tribunal de Contas Tribunais Comuns Tribunais Administrativos e Fiscais
ENTIDADES INDEPENDENTES	Ministério Público Provedor de Justiça Conselho Económico e Social OROC
ADMINISTRATIVO	Inspeção Geral de Finanças Outras Inspeções (sectoriais - IGAT) Direcção-Geral do Orçamento Dirigentes dos Serviços (auto-controlo) Conselho Fiscal ou Fiscal Único Órgãos de controlo interno

Fonte: Costa *et. al.* (2006:211).

2.5.3. Factores influentes na qualidade da auditoria

De Angelo (1981), define a qualidade de auditoria como “*a probabilidade de um profissional de auditoria encontrar e reportar um erro no sistema contabilístico de um cliente*”. Para o sector público, o GAO (GAO, 1986) define a qualidade de auditoria como “*o compromisso com as normas e regras geralmente aceites*” do auditor alvo de consideração.

Samelson *et al.* (2006) estudaram a influência da dimensão da empresa da auditoria no mercado do governo local na auditoria. Ou seja, se a contratação de uma das cinco grandes empresas de auditoria²⁸ influencia ou não a percepção da qualidade de auditoria e a satisfação do auditado.

²⁷ Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria aprovadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Normas e Recomendações Internacionais de Auditoria, emitidas pela IFAC, e Normas de Auditoria Geralmente Aceites – GAAS/AICPA.

²⁸ Big5 (a este propósito, ver nota de rodapé 6, página 8).

Para os referidos autores existe uma razão premente para tal investigação, uma vez que se trata de uma área de actuação com certas especificidades que não se constata no sector privado.

Copley (1989) refere que não são apenas as grandes empresas de auditoria que conferem uma maior qualidade no serviço prestado, chegando mesmo a referir que as empresas de auditoria de menor dimensão²⁹ conseguirão atingir uma maior qualidade no sector público. Também outros autores citados por Samelson *et al.* (2006) corroboram esta ideia. Copley (1989) e Johnson *et al.* (2003), referem que o facto das empresas cobrarem honorários mais elevados não é sinónimo de maior qualidade e dedicação nos serviços prestados. Comungam da mesma opinião Palmrose (1989) e Deis e Giroux (1992).

Por outro lado, não é possível afirmar que exista uma relação positiva entre a dimensão da empresa de auditoria e a satisfação do mercado da auditoria estatal.

Conforme referenciado por Stevens (*apud* Samelson *et al.*, 2006), a maioria das grandes empresas de auditoria, têm uma visão negativa de ter o governo como cliente.

Lowenshon *et al.* (2007) consideram que a qualidade da auditoria está intimamente ligada com o grau de especialização da firma de auditoria no mercado específico onde actua. A dimensão da empresa de auditoria não é considerada pelos autores como sendo um factor que influencie positivamente a percepção da qualidade de auditoria.

As inferências de Lowenshon *et al.* (2007) são corroboradas por Jensen e Payne (2005) que consideram que empresas de auditoria com um alto grau de especialização providenciam níveis mais elevados de qualidade de auditoria e consequentemente honorários mais reduzidos. Há por assim dizer uma maior relação custo-benefício.

Lowenshon *et al.* (2007) tentaram demonstrar através do seu estudo de investigação, que o sector público será melhor “servido” ao contratar os serviços de uma empresa de auditoria especializada.

O modelo de qualidade de auditoria construído por Samelson *et al.* (2006), para além de incluir variáveis relevantes do estudo feito por Carcello *et al.* (1992), inclui a variável Big5 para medir o efeito que a dimensão da empresa de auditoria tem na percepção da qualidade do serviço prestado.

²⁹ Não Big5.

Samelson *et al.* (2006) constataram que as variáveis às quais os directores financeiros locais dão mais ênfase como determinantes na qualidade da auditoria são a experiência da equipa de auditoria no sector público, a capacidade de adaptação às necessidades específicas do sector, o grau de envolvimento da equipa de auditoria, o que revela um conhecimento específico das normas a que este sector se encontra sujeito e ao conhecimento do seu sistema de controlo interno e a conduta no trabalho de campo.

No entanto, ao contrário da investigação feita por Carcello *et al.* (1992), verifica-se que as variáveis “ATEN” (experiência da firma de auditoria como auditor estatal), “INDEP” (a equipa de auditoria manteve independência na aparência e nos factos), “MGRTIME” (a equipa de gestão/direcção esteve activamente envolvida no planeamento e condução da auditoria) não são consideradas relevantes por Samelson *et al.* (2006). Em relação à experiência da firma de auditoria, poder-se-á dever ao facto da rotação das firmas de auditores na esfera governamental ser elevada, quer devido a exigências legais quer políticas e, por outro, pelo facto dos membros que fazem parte da equipa de auditoria sofrerem alterações de ano para ano.

Curiosamente, consideram que a independência do auditor não afecta a qualidade da auditoria, dado que partem do princípio que esta se dissipa na fase de selecção da firma de auditoria e quando muito seriam os honorários cobrados que a poderiam afectar. Contudo, não se trata do factor que mais influencia a escolha de uma auditora no sector público. Pelos resultados obtidos (análise estatística) através do estudo feito por Samelson *et al.* (2006) foi concluído que dada a elevada competência técnica da equipa de auditoria, o seu maior ou menor envolvimento na condução dos trabalhos pouco ou nada influenciará na qualidade do serviço de auditoria prestado.

Quanto à variável Big5 (contratação de uma das cinco maiores entidades de auditoria), a sua influência negativa, não é sinónimo que estas entidades tenham uma qualidade inferior às que contratam uma entidade que não pertença às Big5. A dimensão da empresa de auditoria não interfere na percepção da qualidade de auditoria. Existe a convicção generalizada por parte das grandes empresas de auditoria de que lhes é mais rentável canalizar os seus recursos em auditorias ao sector privado. Os responsáveis das grandes empresas de auditoria têm uma conotação negativa, e até mesmo pejorativa, em relação à realização de auditorias no sector público, conforme corroborado por Stevens (1981). No estudo efectuado no âmbito das

escolas públicas, Deis e Giroux (1992) também concluíram que existe uma relação negativa entre a dimensão da empresa e a qualidade da auditoria.

Quanto ao modelo de satisfação do auditado, Samelson *et al.* (2006) utilizam as variáveis mais relevantes do estudo feito por Behn *et al.* (1997) excluindo a variável compromisso da firma de auditoria com a qualidade (AQ7) e interação com o comité de auditoria (AQ10).

Lowenshon *et al.* (2007) não investigam em específico a componente Big5, no entanto, parece-nos que de uma forma geral corroboram das conclusões do estudo de Samelson *et al.* (2006).

Copley (1989) sugeriu que os honorários praticados na auditoria poderão ser um substituto da qualidade da auditoria. Samelson *et al.* (2006), tendo em conta esta sugestão e o facto de nos resultados obtidos no seu estudo terem verificado que existia uma relação negativa entre a percepção da qualidade da auditoria e o facto de esta ser praticada por uma das “Big5”, decidiram investigar qual o efeito dos honorários praticados sobre a qualidade da auditoria, tendo por base os dados obtidos a partir da sua amostra.

Concluíram os autores que após controlar a dimensão da empresa de auditoria, as cinco maiores empresas de auditoria cobravam realmente honorários mais elevados. Relatam ainda que as variáveis ATEN (experiência da firma de auditoria como auditor estatal) e DRAFT (extensão com que o auditor realizou as verificações preliminares dos elementos financeiros) não exercem influência no modelo de regressão realizado, ou seja, a experiência da empresa de auditoria e a extensão com que realizam os seus trabalhos não influenciam a qualidade.

Igualmente, referem que as cinco maiores empresas de auditoria não estão associadas a uma maior percepção da qualidade da auditoria nem à satisfação do auditado, comparativamente com outras entidades, ainda que cobrem honorários mais elevados. Esta ideia é corroborada por Firth's (1993, *apud Samelson et al.*, 2006), ao sugerir que as Big5 cobram esses honorários mais elevados como forma de dar valor à sua marca ou, simplesmente porque podem, dado o seu vasto leque de clientes, chegando inclusivamente a sugerir que as auditorias ao governo sejam realizadas por outras entidades que não as Big5.

Lowenshon *et al.* (2007) não encontraram uma relação positiva entre os honorários praticados e a qualidade da auditoria. Efectuaram ainda uma análise suplementar ao efeito dos honorários sobre a qualidade da auditoria, dado que se deu uma alteração em relação aos honorários

praticados após 1993. Mais uma vez, não encontraram uma relação positiva e concluíram que os municípios da Florida tinham tudo a ganhar ao contratarem auditores especializados. Concluíram ainda que normalmente se contrata uma das grandes empresas de auditoria por sugerir uma maior qualidade em relação ao serviço prestado, mas tal nem sempre se mostra coerente, depende do *know-how* que a empresa de auditoria detém no âmbito deste sector em particular.

2.6. VARIÁVEIS E MODELOS ECONOMÉTRICOS EM ESTUDO

Importa assim conhecer quais os factores que poderão exercer influência sobre a percepção da satisfação e qualidade na actividade de auditoria.

No ponto 2.5.3. da nossa dissertação apresentamos as variáveis consideradas mais pertinentes na avaliação desta temática. Contudo é nossa pretensão neste ponto descrever com mais pormenor as variáveis mais relevantes e presentes em dois estudos³⁰ que foram alvo da nossa atenção em particular, bem como dar a conhecer os modelos econométricos utilizados nesses estudos.

2.6.1. Estudo de Samelson *et al.* (2006)

A investigação desenvolvida por Samelson *et al.* (2006) tinha por missão responder a duas questões base: quais os factores estabelecidos na qualidade de auditoria que estão associados e influenciam a percepção da qualidade de auditoria e que satisfazem o mercado da auditoria estatal enquanto auditado; e, dado que o sector público recorre quer aos serviços das “Big5”, quer a outras de menor dimensão, em que medida é que a percepção da qualidade de auditoria difere em função da dimensão da empresa contratada para a realização de uma auditoria.

Para tal, efectuaram um inquérito a todos os directores financeiros de municípios³¹, o qual obteve resposta por parte de 302 directores. As respostas ao inquérito tinham por base o trabalho de auditoria efectuado no ano fiscal de 2001.

As variáveis objecto de estudo por Samelson *et al.* (2006) são as descritas na Tabela 4.

³⁰ Lowenshon *et al.* (2007), “*Auditor Specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market*”, e Samelson, *et al.* (2006), “*The Determinants of Perceived Quality and Auditee Satisfaction in Local Government.*”.

³¹ Municípios com uma população superior a 25.000 habitantes num universo de 1217 municípios.

Tabela 4 - Variáveis objecto de estudo de Samelson *et al.* (2006)

Tipologia de Variáveis	Nome	Descrição
Variáveis Dependentes	HIQUAL	Percepção da Qualidade de Auditoria
	OSAT	Satisfação Global com a Auditoria
Variáveis Independentes	ATEN	Experiência da firma de auditoria como auditor estatal
	EXPERT	A equipa de auditoria tem a experiência necessária em contabilidade e auditoria pública para exercer a auditoria estatal de forma eficiente
	SCHED	A empresa de auditoria foi responsável pela programação das necessidades da Administração Pública
	INDEP	A equipa de auditoria manteve independência na aparência e nos factos
	DPCARE	A equipa de auditoria desenvolveu o seu trabalho com uma conduta profissional
	MGRTIME	A equipa de gestão/direcção esteve activamente envolvida no planeamento e condução da auditoria
	ACCTSYS	Conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria
	ICS	Estudo completo do sistema de controlo interno da Administração Pública pela equipa de auditoria
	FIELDW	A variável trabalho de campo compreende as variáveis ACCTSYS e ICS
	SKEPT	A equipa de auditoria manteve uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria
	B5	A empresa de auditoria é uma das Cinco Maiores ("Big5")

Fonte: Adaptação de Samelson *et al.* (2006).

O modelo de qualidade de auditoria construído por Samelson *et al.* (2006), para além de incluir variáveis relevantes do estudo feito por Carcello *et al.* (1992), inclui a variável B₅ para medir o efeito que a dimensão da empresa de auditoria tem na percepção da qualidade do serviço prestado. O modelo traduz-se da seguinte forma:

$$\text{HIQUAL} = b_0 + b_1\text{ATEN} + b_2\text{EXPERT} + b_3\text{SCHED} + b_4\text{INDEP} + b_5\text{DPCARE} + b_6\text{MGRTIME} + b_7\text{FIELDW} + b_8\text{SKEPT} + b_9\text{B5} + \varepsilon$$

Quanto ao modelo de satisfação do auditado, Samelson *et al.* (2006) utilizam as variáveis mais relevantes do estudo feito por Behn *et al.* (1997), excluindo a variável compromisso da firma de auditoria com a qualidade (AQ7) e interacção com o comité de auditoria (AQ10). Assim, o modelo de satisfação do auditado reveste a seguinte forma:

$$\text{OSAT} = b_0 + b_1\text{ATEN} + b_2\text{EXPERT} + b_3\text{SCHED} + b_4\text{MGRTIME} + b_5\text{FIELDW} + b_6\text{SKEPT} + b_7\text{B5} + \varepsilon$$

2.6.2. Estudo de Lowenshon *et al.* (2007)

No estudo de Lowenshon *et al.* (2007) é investigado o efeito da especialização do auditor no sector governamental e honorários cobrados sobre a qualidade da auditoria. Na realidade, esta investigação procura aprofundar a influência dos honorários cobrados pelos auditores na

percepção da qualidade, uma vez que nos estudos anteriormente desenvolvidos se dava mais relevância à influência da dimensão da empresa de auditoria sobre a qualidade da auditoria e não se tinham em conta os honorários cobrados.

Para tal, enviaram um inquérito a 846 directores de serviços financeiros de autarquias locais da Florida, com o qual pretendia inferir sobre as suas percepções em relação ao auditor que havia sido contratado. O inquérito obteve 241 respostas válidas e teve por base o ano fiscal de 2002 para os honorários cobrados e o ano fiscal de 2003 para o total de receitas fiscais cobradas. As variáveis objecto de estudo por Lowenshon *et al.* (2007) são apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 - Variáveis objecto de estudo de Lowenshon *et al.* (2007)

Tipologia de Variáveis	Nome	Descrição
Variáveis Dependentes	PQUAL	Percepção da Qualidade de Auditoria
	LFEES	Logaritmo dos honorários do ano fiscal de 2002
Variáveis Independentes	MGTLTR	A equipa de auditoria fornece sugestões de melhoria de gestão
	INDEP	A equipa de auditoria manteve independência na aparência e nos factos
	MGRTIME	A equipa de gestão esteve activamente envolvida no planeamento e condução da auditoria
	PLAN	A auditoria foi devidamente planeada
	ACCTSYS	Conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria
	ICS	Estudo completo do sistema de controlo interno da Administração Pública pela equipa de auditoria
	FIELDW	A variável trabalho de campo compreende as variáveis PLAN, ACCTSYS e ICS
	SKEPT	A equipa de auditoria manteve uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria
	B5	A empresa de auditoria é uma das Cinco Maiores (Big5)
	LATEN	Logaritmo da experiência da empresa de auditoria na auditoria ao sector público
	INPUT	Grau de envolvimento do inquirido na selecção da empresa de auditoria
	LREV	Logaritmo das receitas fiscais do ano fiscal de 2003
	DRAFT	A extensão com que o auditor realizou as verificações preliminares dos elementos financeiros
	SPEC	$LSPEC\#_{(a)} + LSPECS_{(b)} + LPECAVG_{(c)}$

(a) Logaritmo de todos os municípios da Florida auditados por uma empresa de auditoria, por uma das filiais de uma das Big5 ou uma empresa de auditoria da região, no ano fiscal de 2003.

(b) Logaritmo de todas as receitas dos municípios da Florida auditados por por uma das filiais de uma das Big5 ou uma empresa de auditoria da região, no ano fiscal de 2003.

(c) Logaritmo da média dos os municípios da Florida auditados por uma das filiais de uma das Big5 ou uma empresa de auditoria da região, entre os anos fiscais de 1993 e 2003.

Fonte: Adaptação de Lowenshon *et al.* (2007).

O modelo de construído por Lowenshon *et al.* (2007) para aferir a percepção da qualidade de auditoria traduz-se da seguinte forma:

$$PQUAL = b_0 + b_1 SPEC + b_2 B5 + b_3 LATEN + b_4 MGTLTR + b_5 INDEP + b_6 MGRTIME + b_7 FIELDW + b_8 SKEPT + b_9 INPUT + b_{10} LREV + \varepsilon$$

O modelo construído por Lowenshon *et al.* (2007) para aferir a influência dos honorários no grau de especialização da empresa de auditoria e que conseqüentemente poderá interferir na percepção da qualidade de auditoria, foi equacionado da seguinte forma:

$$LFEES = b_0 + b_1 \text{ SPEC} + b_2 \text{ B5} + b_3 \text{ LATEN} + b_4 \text{ LREV} + b_5 \text{ DRAFT} + \varepsilon$$

2.7. A COMUNICAÇÃO ENTRE O AUDITOR E OS UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

2.7.1. Qualidade da informação financeira

A auditoria estatal às demonstrações financeiras advém da necessidade sentida pelos utilizadores da informação financeira de disporem de informação sobre a situação financeira das organizações, bem como do desempenho do executivo/direcção a quem confiaram a gestão dos dinheiros públicos.

O relatório de auditoria é o culminar do exame do auditor às demonstrações financeiras de uma organização, sendo o meio através do qual comunica, ao utilizador da informação financeira e outros interessados, as conclusões sobre se estas representam de forma verdadeira e apropriada, a realidade da organização, e assegura uma segurança razoável, mas não absoluta, de que estas são fiáveis.

Mas será que o relatório de auditoria, nos moldes em que hoje é elaborado, é suficiente para garantir a fiabilidade das demonstrações financeiras? Estamos perante um meio de comunicação que auxilia no processo de tomada de decisão? Parece-nos que a percepção da maioria dos utilizadores é negativa, havendo um grande cepticismo em relação à informação que por ele é veiculada, mas também pela informação que não é facultada, porque não aborda aspectos que auxiliem na boa gestão dos dinheiros públicos. Contudo, também é certo que a grande maioria dos utilizadores de informação financeira não tem percepção do trabalho desenvolvido pelo auditor, das suas responsabilidades, nem da mensagem que é transmitida nos relatórios de auditoria. A comunicação feita pelo auditor revela-se assim importante e encontra-se sujeita ao cumprimento de determinados aspectos presentes em normativos de auditoria.

2.7.2. Normativos de auditoria relacionados com a comunicação do auditor

Em termos normativos, destacam-se três normativos que os auditores deverão ter em conta ao nível da comunicação que estabelece com os interessados, a *Statement on Auditing Standards* (SAS) No 58, a SAS No 112 e a *International Standards on Auditing* (ISA) 700.

A AICPA sentiu necessidade de melhorar a comunicação entre o auditor e o utilizador da informação financeira. Assim, foram emitidas duas normas neste âmbito: a SAS No 58 “*Reports on Audited Financial Statements*” e a SAS No 112 “*Communication Internal Control Related Matters Identified in an Audit*”.

A SAS No 58 surgiu com a intenção de melhorar a percepção do público em relação ao papel do auditor e a mudança mais significativa implementada por esta norma é um novo e melhorado relatório de auditoria.

Esta norma requer que seja emitido um relatório tipo, e incluída uma referência onde, explicitamente, se faça uma alusão ao facto da auditoria apenas poder assegurar razoavelmente que as demonstrações financeiras estão livres de inexactidões materialmente relevantes.

A SAS No 112³² requer que os auditores comuniquem obrigatoriamente aos seus clientes eventuais distorções materialmente relevantes na contabilidade ou procedimentos de controlo interno, que tenham chamado a sua atenção.

O auditor deve avaliar as deficiências de controlo identificadas, controlar e determinar se essas deficiências, individualmente ou em combinação, são deficiências significativas ou insuficiências materiais. A importância de um controlo de deficiência torna-se relevante no conhecimento atempado de um potencial erro, e não sobre uma inexactidão que já ocorreu. Assim, a ausência de erros não identificados não fornece evidências de que as deficiências identificadas de controlo não são deficiências significativas ou insuficiências materiais.

Segundo a ISA 700 “*O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras*”, no seu parágrafo segundo, o auditor deve rever e avaliar as conclusões extraídas da auditoria, como base para a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Para que os utilizadores da informação financeira tenham um melhor entendimento do relatório de

³² Substitui a SAS No 60.

auditoria, este deve conter uma expressão escrita e clara da opinião sobre as demonstrações financeiras, como é referido no seu quarto parágrafo.

De acordo com esta norma o relatório do auditor pode revestir-se das seguintes formas: opinião sem reservas; opinião sem reservas mas com ênfases; opinião com reservas por limitação do âmbito do exame; opinião com reservas por desacordo; opinião adversa; e escusa de opinião.

Guimarães (2005:8) acrescenta que,

não devemos esquecer, ainda, que o ROC emite outros relatórios, igualmente importantes, para além da C(L)C e do RAFE, como é o caso do que subscreve no âmbito das funções que exerce no conselho fiscal ou como fiscal único nos termos da alínea g) do n.º 1 do art.º 420.º e do n.º 1 do art.º 452.º, ambos do CSC.

Para além das normas existentes, também estudos efectuados por comissões especializadas, chamam a atenção dos auditores para o cuidado a ter na comunicação que por eles é emitida.

2.7.3. Estudos efectuados por comissões especializadas

Ao nível de estudos efectuados por comissões especializadas, no âmbito da comunicação em auditoria, damos especial evidência às conclusões e propostas presentes no Livro Verde da União Europeia (UE) e no Livro Branco de Auditoria em Espanha.

O Livro Verde da UE concluiu que o relatório de auditoria não esclarece os utilizadores da informação financeira sobre o trabalho do auditor durante a realização de uma auditoria. É salientado que sem esta informação não é possível aos utilizadores da informação financeira, chegarem a uma conclusão com confiança sobre a importância que deve ser atribuída à opinião dos auditores.

Propõe desta forma, que para reduzir as diferenças de expectativas, haja um aumento da informação contida no relatório do auditor, nomeadamente no que diz respeito ao trabalho realizado pelo auditor, às normas profissionais que aplicam no desenvolvimento do seu trabalho, se a informação financeira está ou não de acordo com os requisitos legais e regulamentos, bem como a necessidade do auditor expor claramente quaisquer reservas que possa ter.

Por sua vez, o Livro Branco refere que o relatório de auditoria é o único meio formal utilizado para educar e informar os utilizadores da informação financeira. O relatório do auditor deve proporcionar toda a informação necessária e suficiente, incluindo o nível de precisão na planificação do trabalho e o grau de segurança utilizado, o trabalho que efectivamente foi realizado pelo auditor, as normas técnicas aplicadas no desenvolvimento do seu trabalho, e se a informação financeira preparada pela organização está ou não de acordo com os requisitos legais, ou as razões porque estes não estão a ser cumpridos.

3. METODOLOGIA

3.1. Enquadramento Geral

O entendimento da ciência como uma combinação ordenada de conhecimentos relativamente ao meio em que nos movemos, sendo essa sapiência obtida através do método científico, representa uma ideia transmitida por Carmo e Ferreira (1998) que é fundamental reter durante a elaboração de qualquer estudo desta natureza, assim como a importância crítica que reveste a componente empírica, isto é, o lado experimental.

Variados podem ser os meios para atingir os fins dos processos de investigação. É o propósito da pesquisa, a sua metodologia, a lógica inerente e os resultados/finalidades que, conforme referem Carmo e Ferreira (1998), determinarão o tipo de pesquisa a enveredar. Sendo nossa pretensão conhecer quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores dos Serviços Financeiros das Autarquias Locais de Portugal e sua variação por região, a nossa opção fundamenta-se num estudo de natureza exploratória e correlacional, alicerçado em técnicas de investigação quantitativas.

3.2. Questões fundamentais de investigação

A literatura sobre os factores influentes na qualidade e satisfação de uma auditoria refere que os profissionais de auditoria têm vindo a ser alvo de constantes críticas por parte dos utilizadores da informação financeira. Sem dúvida, as expectativas em relação a estes profissionais aumentaram (Chandler *et al.*, 1993).

Torna-se necessário analisar as diferenças de expectativas em auditoria. Para tal há que conhecer as componentes e situações que as potenciam em relação ao auditor, auditado e sociedade em geral, bem como possíveis medidas que os profissionais de auditoria devem tomar para trazerem as expectativas do público a níveis aceitáveis, e acções que devem empreender para satisfazerem as razoáveis expectativas da sociedade, entre os quais o auditado (Almeida, 2003).

Para que estas expectativas atinjam níveis aceitáveis, torna-se necessário aferir a qualidade da emissão do parecer do profissional de auditoria, bem como, indagar como é que é feito o controlo da qualidade do trabalho desenvolvido pelos auditores. Deste modo, conhecer-se-ão

se as razões que levam à diferença de expectativas, se devem, a uma diferença entre o que razoavelmente se pode esperar dos auditores e os actuais deveres dos auditores, definidos pelas leis e regulamentos profissionais; ou se por outro lado, se devem a diferenças entre o desempenho que os auditores deveriam ter, tendo em conta as leis e regulamentos profissionais, e a percepção que o público tem do desempenho do auditor (Almeida, 2003).

A sociedade tem um quadro de utilizadores da informação financeira que não entendem as responsabilidades dos auditores, a opinião expressa no relatório dos auditores, os limites inerentes à auditoria, bem como o tipo de informação veiculada. Por outro lado, no desenvolvimento prático da auditoria também existe dificuldades de entendimento, dado que esta ao basear-se no quadro da corrente tradicional de auditoria, estrutura a actividade dos auditores com o intuito da minimização do risco e no estrito cumprimento das normas técnicas da profissão (Almeida, 2003a).

Questiona-se ainda, o valor acrescentado gerado por uma auditoria, ao limitar-se a uma actividade de análise, verificação e validação de documentos de teor meramente contabilístico, quando a sociedade, cada vez mais exigente, considera que a profissão deveria abarcar aspectos mais amplos do que o mero conceito de imagem verdadeira e apropriada, que, pelo seu reducionismo, não contribui para o conhecimento holístico da actividade auditada (Moreno, 2008).

A nossa investigação pretende esclarecer esta visão ambígua quanto ao papel confinado à auditoria. Assim, pretendemos avaliar quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores dos Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas. É também nossa pretensão analisar qual o efeito que o grau de especialização do auditor exerce sobre os Directores de Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas em relação à percepção da qualidade da auditoria e em que nível a satisfação das expectativas dos destinatários de uma auditoria é satisfeita.

Uma questão de investigação é, segundo Fortin (2003:101), “*um enunciado interrogativo preciso, escrito no presente que inclui habitualmente uma ou duas variáveis e as relações que possam existir entre elas, e a população a estudar*”. Através desta definição, foi nosso

propósito delinear as nossas questões de investigação, tendo em conta quer o domínio³³ quer a questão pivô³⁴.

A problemática das expectativas e satisfação do auditado em relação ao papel da auditoria, tal como revelado pela literatura, não se revela uma questão pacífica.

Corroborando esta premissa evidenciada no parágrafo precedente, procuramos responder a algumas questões de investigação que, devidamente operacionalizadas permitirão clarificar o papel que a actividade de auditoria exerce em relação às expectativas geradas e consequente satisfação do auditado. Vejamos de seguida o elenco dessas questões:

Número da Questão (Q _n)	Identificação das Questões de Investigação
Q ₁	<i>Quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria nas Autarquias Locais Portuguesas?</i>
Q ₂	<i>Quais os factores que mais influenciam a satisfação global do auditado nas Autarquias Locais Portuguesas?</i>
Q ₃	<i>Existe uma relação entre o grau de especialização do auditor e a percepção sobre a qualidade e satisfação da auditoria nas Autarquias Locais Portuguesas?</i>
Q ₄	<i>Existe uma relação entre a percepção da qualidade e satisfação da auditoria e as receitas fiscais geradas nas Autarquias Locais Portuguesas?</i>
Q ₅	<i>Existem diferenças significativas nas opiniões em relação à percepção e qualidade da auditoria consoante a região alvo de auditoria?</i>

No nosso caso, e uma vez que as nossas questões de investigação são questões pivô do tipo “*Quais os factores?*” e “*Existem relações entre os factores?*”, estamos perante um estudo do tipo descritivo, questionário ou descritivo-correlacional. Podemos portanto concluir que é objectivo da nossa investigação explorar a descoberta e descrição de relações entre os factores que mais influenciam a percepção da satisfação e qualidade nas Autarquias Locais Portuguesas. Sobre este ponto -tipologia de estudo – retomaremos e desenvolveremos o tema no ponto 3.5. desta dissertação.

³³ Aspecto geral do problema que se quer estudar (Fortin, 2003:51).

³⁴ Interrogações simples que incluem a noção de medida e que reflectem o estado do conhecimento ou da teoria existente no domínio em estudo (Fortin, 2003:51-52).

3.3. VARIÁVEIS DE ESTUDO

Identificados os principais componentes considerados como influentes na avaliação da percepção da qualidade e satisfação da auditoria nos dois estudos (ponto 2.6.1. Estudo de Samelson *et al.* (2006) e 2.6.2. Estudo de Lowenshon *et al.* (2007) da nossa dissertação) e literatura, procuramos seleccionar aqueles que mais se ajustavam à realidade das Autarquias Locais Portuguesas. Seleccionados os componentes, elegemos os itens que deveriam figurar em cada um deles, de forma a atingir os nossos objectivos de estudo.

Apresentamos na Tabela 6 as variáveis incluídas no nosso questionário.

Tabela 6 - Variáveis objecto de estudo

Tipologia de variáveis	Nome	Descrição
Independentes	PQUAL	Percepção da qualidade da auditoria
	OSAT	Satisfação global com a auditoria
Dependentes	INDEP	Independência da equipa de auditoria
	ACCTSYS	Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria
	SKEPT	A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria
	ICS	Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo
	MGRTIME	Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria
	PLAN	Planeamento da Auditoria
	FIELDW	Trabalho de Campo
	MGTLTR	Sugestões de melhoria de gestão
	LATEN	Experiência da empresa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local
	DRAFT	Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros
	EXPECT	Expectativas e nível de satisfação do auditado
	INPUT	Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria
	LREV	Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007

Utilizámos a maior parte das variáveis incluídas nos dois estudos, com excepção da variável LFEES (logaritmo dos honorários fiscais) que foi retirada por ter sido considerada como uma variável sensível numa primeira abordagem da temática ao Sector Público Local em Portugal.

No entanto, o nosso estudo aborda uma nova componente, as expectativas e o nível de satisfação do auditado, componente que não havia sido incluída nos modelos dos dois estudos que nos serviram de base à nossa investigação.

Foram estes os componentes que levaram à colocação das nossas hipóteses de trabalho e que permitiram operacionalizá-las através de dois modelos teóricos, conforme iremos ver no ponto seguinte.

3.4. HIPÓTESES DE TRABALHO

Nesta etapa do trabalho torna-se necessário delinear o caminho que nos irá permitir a análise de uma realidade de modo a dar um sentido de aplicabilidade ao enquadramento teórico desenvolvido.

Enunciar hipóteses é a fase do método de investigação que vem depois da formulação do problema. Hipóteses são suposições colocadas como respostas plausíveis e provisórias para o problema de pesquisa e que se traduzem num enunciado conjectural das relações entre uma ou mais variáveis (Carvalho, 2009:124-125; Huot, 2002:53).

Após a revisão da literatura seleccionamos alguns aspectos para formular as hipóteses, nomeadamente quanto à sua formulação e quanto à sua classificação.

Relativamente ao processo da sua formulação, as hipóteses podem classificar-se em: dedutivas e indutivas. As hipóteses dedutivas decorrem de um determinado campo teórico e procuram comprovar deduções implícitas das mesmas teorias. As hipóteses indutivas surgem da observação ou reflexão sobre a realidade (Fortin, 2003; Almeida e Freire, 2000).

Almeida e Freire (2000), relativamente ao nível de concretização dividem as hipóteses em conceptuais³⁵, em operativas³⁶ e em estatísticas³⁷.

Quanto à classificação, Hill e Hill (2008:31) referem que a existência de uma ou várias hipótese(s) geral(is) de investigação resulta(m) da revisão da literatura existente, a(s) qual (is) poderá(ão) existir ou não. No primeiro caso estaremos perante uma situação classificada como de “Extensão”, e no segundo como de “Réplica, Confirmação ou Melhoria”.

Emergentes do campo teórico explanado no capítulo segundo, as hipóteses por nós apresentadas são dedutivas e estatísticas, uma vez que têm por intuito analisar quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores de Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas³⁸.

³⁵ Estabelecem uma relação entre variáveis ou entre teorias.

³⁶ Indicam as operações necessárias para a sua observação.

³⁷ Expressam a relação esperada em termos quantitativos.

³⁸ Ver Tabela 6 - Variáveis objecto de estudo, página 64.

Consideramos ainda, que as nossas hipóteses são complexas ou multivariadas, uma vez que estabelecem uma relação de causalidade entre três ou mais variáveis, quer elas sejam independentes ou dependentes (Fortin, 2003:103).

No âmbito da temática, foram elaborados alguns estudos que visavam determinar quais os principais factores que influenciavam a qualidade e satisfação da auditoria no sector público: Lowenshon *et al.* (2007); Samelson *et al.* (2006); Kit (2005); Lowenshon e Reck (2004); Willenborg (1999); Carcello *et al.* (1992); Deis e Giroux (1992); Copley (1989); Palmrose (1988); De Ângelo (1981), entre outros. Embora a literatura evidencie algumas tentativas para explicar a relação entre a qualidade e satisfação da auditoria e expectativas geradas, a exigência da Certificação Legal de Contas nas Autarquias Locais Portuguesas foi introduzida através da Lei n.º 2/2007, de 15/01 - Lei das Finanças Locais ³⁹, e como tal, não existe qualquer evidência de qualquer aplicação concreta ao caso das Autarquias Locais Portuguesas.

Com o objectivo de clarificar as relações e associações atrás mencionadas, apresentamos duas hipóteses, que procuram operacionalizar de forma integrada os objectivos e questões de investigação enunciados anteriormente.

Hipótese 1:

A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com a qualidade da auditoria.

Hipótese 2:

A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com as expectativas geradas.

De forma a operacionalizar as hipóteses apresentadas, construímos dois modelos teóricos⁴⁰, um primeiro (*PQUAL*) que pretende avaliar a relação entre a percepção da qualidade de uma auditoria e os atributos e características que uma auditoria /auditor devem contemplar, e um segundo modelo (*OSAT*) para estabelecer a relação entre a satisfação com uma auditoria e os

³⁹ No que se refere à avaliação do desempenho e prestação de contas dos municípios, ressaltam duas novidades: a auditoria externa das contas dos municípios e associações de municípios com participações de capital em fundações ou entidades do sector empresarial local e a publicidade de deveres de informação das contas dos municípios (arts. 48º, 49º e 50º). O auditor externo é nomeado por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas (art. 48º, n.º 2).

⁴⁰ Selecção dos factores pertinentes: levantamento de suposições plausíveis que se relacionem a variáveis supostamente pertinentes (Carvalho, 2009:90).

atributos que podem influenciar essa satisfação, e por consequência, as expectativas em relação à auditoria.

Modelo I

$$\text{PQUAL} = b_0 + b_1\text{MGTLTR} + b_2\text{INDEP} + b_3\text{MGRTIME} + b_4\text{PLAN} + b_5\text{FIELDW} \\ + b_6\text{SKEPT} + b_7\text{LATEN} + b_8\text{INPUT} + b_9\text{DRAFT} + \varepsilon$$

Modelo II

$$\text{OSAT} = b_0 + b_1\text{MGTLTR} + b_2\text{MGRTIME} + b_3\text{PLAN} + b_4\text{FIELDW} + b_5\text{SKEPT} + \\ b_6\text{LATEN} + b_7\text{DRAFT} + b_8\text{EXPECT} + \varepsilon$$

Importa assim conhecer como decorreu a nossa investigação, processo que será descrito com maior pormenor nos pontos seguintes.

3.5. A INVESTIGAÇÃO

A investigação por nós encetada tem por intuito garantir a exequibilidade do estudo, contribuindo para a geração de novo e mais conhecimento, descrevendo com clareza as evidências recolhidas e procurando colmatar as expectativas das comunidades académicas e científica. O nosso estudo procura corresponder às características enunciadas por Barañano (2008:30) e às quais um trabalho académico deve obedecer, nomeadamente a sua natureza científica, conjugar a descrição com a análise, estabelecer uma relação entre o geral e o particular, proceder à recolha de dados, ideias e informação, e interpretar os dados recolhidos com espírito de abertura.

Procurámos saber quais os factores estabelecidos na qualidade de auditoria que estão associados e influenciam a percepção da qualidade de auditoria e que satisfazem o mercado da auditoria estatal local enquanto auditado. Procurámos também saber se a auditoria estatal dá resposta cabal às expectativas geradas, no seio das Autarquias Locais Portuguesas, em relação à actividade desenvolvida pelos profissionais de auditoria. Por outro lado, e de forma complementar, saber se a percepção da qualidade e satisfação de auditoria sofre alterações consoante a zona geográfica do país onde a actividade de auditoria é exercida foi outro objectivo a que nos propusemos. Relacionámos ainda a percepção da qualidade e satisfação

em relação à auditoria com as receitas fiscais das Autarquias Locais Portuguesas para conhecer se a actividade de auditoria causa ou não algum impacto sobre as mesmas.

A nossa investigação é uma extensão de dois trabalhos realizados nos EUA.⁴¹, onde foram aplicadas as hipóteses de investigação no tocante aos factores determinantes na qualidade da auditoria no sector público local, bem como em que medida os honorários praticados influenciavam o desenvolvimento da auditoria.

Foi nossa opção verificar, com as necessárias adaptações, se os determinantes que foram constatados como interferentes na percepção da qualidade de uma auditoria nos EUA se mantinham no caso das Autarquias Locais Portuguesas. No caso norte-americano, foram incluídos como factores determinantes no modelo da percepção da qualidade o facto de uma auditoria ser realizada por uma das cinco grandes empresas de auditoria (Big5). Concretamente, no caso português, e segundo os dados secundários recolhidos junto da OROC, as auditorias nas Autarquias Locais Portuguesas com CLC não são realizadas por nenhuma das Big5, pelo que tivemos de fazer adaptações a este nível. No que respeita aos honorários praticados por parte das empresas de auditoria influenciarem a qualidade de uma auditoria, dado que se trata da primeira abordagem à temática junto das autarquias, aliado ao facto de ter sido sugerido através do pré-teste do questionário realizado que seria um elemento mais sensível aos respondentes, decidimos incorporar este tópico apenas no modelo da percepção da qualidade e não introduzir um modelo em específico.

Adicionalmente, deduzimos um novo modelo, a partir das conclusões do trabalho apresentado e da revisão da literatura, como explicativo para a existência de diferenças de expectativas do auditado em relação à actividade de auditoria.

De forma a melhor compreendermos a pesquisa por nós realizada, apresentamos nos pontos seguintes as principais etapas que ocorreram ao longo da prossecução deste estudo.

3.5.1 Planos de pesquisa e etapas do trabalho

Iniciamos a nossa investigação com a elaboração do projecto de investigação e de um índice provisório, que serviram de guia no desenvolvimento desta investigação. Contudo, a operacionalização de uma investigação abarca diversas etapas, para além do projecto de

⁴¹ Ver nota de rodapé 30, página 54.

investigação. Enunciaremos de seguida, as principais etapas percorridas na nossa investigação, com o intuito de promover uma visão geral e integrada dessas etapas e principais características inerentes.

1. Revisão da Literatura: de acordo com Carvalho (2009:152-153) e Fortin (2003:75) a revisão da literatura tem, fundamentalmente, como objectivos a determinação do “estado da arte” e a recolha da informação teórica, empírica e metodológica. Esta etapa foi encetada no processo de preparação do projecto de investigação, embora novas referências tenham surgido durante o desenvolvimento da investigação. Procuramos ao longo da nossa investigação utilizar a informação obtida, de uma forma dinâmica e integradora, permitindo sustentar o desenvolvimento da investigação. Utilizamos fontes de informação ditas tradicionais, nomeadamente através da consulta documental disponível quer em bibliotecas quer em plataformas electrónicas.
2. Recolha de dados secundários: apesar de se tratar de dados já existentes revelam-se de importância fulcral na definição do inquirido chave, sua caracterização, bem como na articulação da operacionalização da nossa investigação, mais concretamente no que respeita à definição das nossas variáveis de estudo. Barañano (2008:79) refere que a utilização de dados secundários é uma ferramenta metodológica frequente no âmbito da investigação em Gestão.
3. Criação de dados primários: de forma a sistematizar a recolha de dados que permitissem responder ao problema de investigação por nós enunciado, utilizámos a técnica de inquérito por questionário. Alguns autores (Hill e Hill, 2008; Barañano, 2008; Fortin, 2003) referem-se a esta etapa como sendo o factor que determina o maior grau de originalidade da investigação.
4. Análise dos dados e discussão dos resultados: representam as etapas finais da investigação, espelhando o contributo da investigação ao criar informação não existente, oferecendo uma interpretação dos resultados da investigação, e sugerindo novas linhas de investigação.

De uma forma genérica, estas quatro etapas constituem o plano e a estratégia da investigação utilizados com vista à obtenção de uma resposta válida às questões de investigação e hipóteses formuladas.

Contudo, e uma vez que existem algumas especificidades no que diz respeito ao trabalho de campo, descrevemos no ponto seguinte, de uma forma mais pormenorizada, como o mesmo se desenvolveu.

3.5.2 Enquadramento do trabalho de campo

O trabalho de campo foi desenvolvido em duas etapas principais: a recolha de dados secundários e a criação de dados primários.

A recolha de dados secundários decorreu durante os meses de Março e Abril de 2009, após identificação da população.

Para além dos dados de caracterização recolhemos também dados financeiros das Autarquias Locais visadas, mais concretamente no que diz respeito às Receitas Fiscais, acedendo para tal ao sítio electrónico da respectiva Autarquia Local. Estes dados referem-se ao ano de 2007. Esta decisão prendeu-se por um lado, pelo facto das contas de 2008 terem tido aprovação e/ou divulgação muito recente, e por outro, o facto do ano de 2007 corresponder ao primeiro exercício económico em que se tornou obrigatório a CLC⁴² para as Autarquias que preenchessem os requisitos previstos no art. 48º da Lei n.º 2/07 de 15 de Janeiro.

Para os dados primários foi adoptada a metodologia do inquérito por questionário, a qual tinha por pretensão ser aplicada aos responsáveis pelos Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas com CLC.

Na recolha de dados primários foram sentidas algumas dificuldades na sua angariação. A identificação do inquirido chave foi uma delas, e outra foi a disponibilidade em aceder ao convite endereçado. Esta recolha dos dados primários foi realizada em três fases.

Num primeiro contacto, foi enviado através de uma mensagem via correio electrónico (Apêndice C, página 135) a todos os departamentos financeiros/expediente das Autarquias Locais uma explicação sucinta do trabalho que estávamos a levar a cabo, frisando o objectivo pretendido. Fizemos ainda referência à preparação de um questionário composto por perguntas directas e técnicas e que era apenas nossa pretensão saber a quem o deveríamos endereçar, isto é, o contacto electrónico da pessoa responsável ou ligada de forma mais directa com a equipa de auditoria.

⁴² Certificação Legal de Contas.

Num segundo contacto (Apêndice D, página 139), apresentámos o link à página na internet onde o questionário se encontrava alojado, realçando alguns aspectos como a importância da resposta ao questionário, o curto espaço de tempo necessário ao seu preenchimento, o facto de todas as respostas serem apenas usadas para os fins em causa, assim como a disponibilização das conclusões do estudo.

Posteriormente durante a primeira quinzena de Julho de 2009 foi remetido o nosso inquérito, em suporte de papel (Apêndice E, página 143), para todas as Autarquias Locais com CLC. Foram também contactadas directamente algumas Autarquias Locais, no sentido de relembrar o nosso estudo e realçar a importância do contributo para o mesmo. Aguardámos as respostas ao inquérito até 15 de Outubro de 2009, uma vez que o período de resposta ao mesmo abarcou um período onde é habitual o gozo de férias, e por outro lado, o período de resposta coincidiu com um período pré-eleitoral.

Foi nossa pretensão na recolha dos dados primários, corresponder ao enunciado por Barañano (2008), Fricker e Schonlau (2002) e Stanton (1998), construindo um questionário estruturado, com o objectivo de colher informação sobre a percepção da qualidade e satisfação dos inquiridos em relação à auditoria e qual o impacto que a mesma tinha em relação às suas expectativas.

3.5.3 Recolha de dados

3.5.3.1. Informação secundária

Para a identificação da população que iria ser objecto de estudo na nossa investigação, solicitamos junto da OROC, que nos fosse facultado, através da consulta à sua base de dados, quais as Autarquias Locais Portuguesas que se encontravam sujeitas à Certificação Legal de Contas de acordo com os arts. 48º, 49º e 50º da Lei n.º 2/07 de 15 de Janeiro (Apêndice B, página 131).

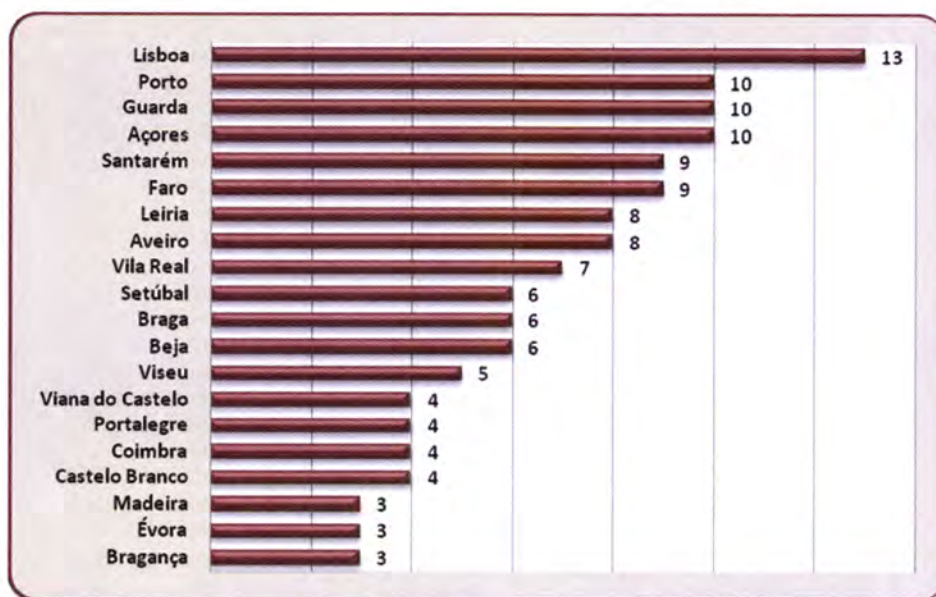
Após a identificação da nossa população (Apêndice A, página 127) construímos uma base de dados com os dados de caracterização de cada uma das Autarquias Locais Portuguesas com CLC. Para tal, socorremo-nos dos sítios electrónicos das respectivas Autarquias Locais, acedidos através do sítio electrónico da ANMP, conjugando a informação disponibilizada a nível de caracterização com a que havia sido submetida pela OROC. Um outro canal de

comunicação utilizado foi o contacto directo com a Autarquia Local, dado que o endereço electrónico indicado através da página WEB da ANMP não se encontrava acessível.

Os dados de caracterização obtidos junto da OROC foram agrupados por Distrito/Região Autónoma ao qual pertenciam as Autarquias Locais Portuguesas com CLC. Optámos por efectuar este agrupamento, quer para facilitar o controlo de dados obtidos ao nível da caracterização quer para maior controlo das respostas obtidas.

Na figura abaixo, estão representados os Distritos/Regiões Autónomas, que se encontram sujeitas à Certificação Legal de Contas.

Gráfico 1 - N.º de Autarquias Locais Portuguesas com CLC por Distrito/Região Autónoma



Concluimos que os Distritos/Regiões Autónomas que têm maior número de Autarquias Locais sujeitas à CLC são Lisboa, Porto, Guarda e o Arquipélago dos Açores. Por contrapartida, o Arquipélago da Madeira, Évora e Bragança são os que têm menor número de Autarquias Locais sujeitas à CLC.

3.5.3.2. Inquérito por questionário

De acordo com Fortin (2003:168), “o inquérito representa toda a actividade de investigação no decurso da qual são colhidos dados junto de uma população ou porções desta a fim de examinar as atitudes, opiniões, crenças ou comportamentos desta população”. Barañano (2008:96) acrescenta que o questionário é uma “ferramenta utilizada para a obtenção de informação em primeira-mão, onde o entrevistador tem bastantes conhecimentos sobre o tema

em análise e foca explicitamente os aspectos essenciais em que tenciona aumentar os seus conhecimentos”.

Embora a nossa opção tenha recaído sobre a construção de um inquérito estruturado, na parte final do questionário foi dada a oportunidade ao inquirido para acrescentar informação que entendesse ser relevante. A estrutura do questionário foi por nós desenvolvida em função das grandes linhas do objecto da nossa investigação, tendo como objectivos principais a verificação das hipóteses por nós apresentadas e a descrição dos inquiridos. Para tal seguimos, com as devidas adaptações, a metodologia seguida por Lowenshon *et al.* (2007) e Samelson *et al.* (2006). Estes investigadores elaboraram estudos que visavam determinar quais os principais factores que influenciavam a percepção da qualidade da auditoria no sector público.

O nosso questionário assenta, na primeira parte, em questões sobre acontecimentos únicos⁴³, e nas partes seguintes, as questões apresentadas visam, na sua maioria, a recolha de opiniões dos inquiridos em relação à qualidade e satisfação do trabalho desenvolvido no âmbito da auditoria, bem como, se esse mesmo trabalho desenvolvido preenche as expectativas que os mesmos têm em relação ao papel da auditoria. Para tal, foi apresentada uma lista pré-estabelecida de respostas possíveis, de entre as quais o inquirido teria de seleccionar a que mais ia de encontro à sua opinião. Corroboramos da opinião de Barañano (2008) de que este tipo de questões apresenta desvantagens ao nível da validação externa e de que se trata de uma forma de dar informação impossível de conhecer de outra forma. Por outro lado, recordamos que se trata de uma investigação, que pretende retratar e avaliar o desenvolvimento do trabalho no âmbito da auditoria, o qual é de obrigatoriedade muito recente, e como abordagem inicial foi no nosso entender mais viável optar pela técnica do inquérito por questionário fechado⁴⁴.

Fortin (2003) acrescenta que o questionário fechado oferece algumas vantagens como, a simplicidade de utilização, permite a rápida codificação de repostas, propicia uma análise mais rápida e a custos inferiores e permite que os respondentes o façam de forma mais rápida. Para a autora, este tipo de questionário, pressupõe questões uniformes, o que reforça a fidelidade dos dados e fornece um quadro de referência em relação ao inquirido, evitando assim respostas não apropriadas e que não são comparáveis.

⁴³ Referem-se aos factos que só acontecem uma vez na vida dos entrevistados, como a sua história pessoal ou profissional, a filiação em associações profissionais, etc. (Barañano, 2004:96).

⁴⁴ Questionário em que o entrevistador determina as questões, a sua ordem, e a gama de possíveis respostas e o inquirido limita-se a escolher uma ou várias das alternativas propostas (Barañano, 2004:99).

O objectivo do nosso questionário é representar duas “variáveis latentes”⁴⁵, a Percepção da qualidade da auditoria (PQUAL) e a Satisfação global com a auditoria (OSAT). Para tal, seleccionamos os itens que consideramos apropriados para definir a PQUAL e OSAT, tendo em conta a revisão da nossa literatura, utilizando uma escala de Likert⁴⁶.

No que diz respeito às escalas utilizadas, na maioria das questões da segunda parte do questionário utilizamos uma escala likert ordinal de sete classes (de concordo totalmente a discordo totalmente).

Na primeira parte do mesmo, uma vez que pretendíamos angariar dados de caracterização dos inquiridos, utilizámos escalas do tipo nominal⁴⁷.

O questionário foi dirigido aos responsáveis financeiros das Autarquias Locais Portuguesas. Não obstante, em alguns casos, o questionário foi respondido por colaboradores que lidam mais directamente com o trabalho desenvolvido pela equipa de auditoria que os assiste. No entanto, face à reduzida dimensão da nossa população, aliado ao facto de serem esses colaboradores que detêm uma melhor percepção do trabalho realizado no âmbito da auditoria, e pelo facto de que à partida também terão uma opinião mais válida, optámos por não excluir as suas respostas.

3.5.3.2.1. O pré-teste

As técnicas de inquérito pressupõem sempre a realização de um pré-teste⁴⁸ de forma a garantir a clareza e a consistência do mesmo.

Para além do pré-teste do questionário, realizámos também um estudo preliminar⁴⁹ com o intuito de seleccionar as perguntas mais adequadas a serem incluídas na versão final do questionário.

O pré-teste foi realizado junto da comunidade científica, de duas pessoas ligadas à área financeira, de uma pessoa ligada à área da comunicação, de uma outra ligada à área de

⁴⁵ Variável utilizada para representar uma variável que não pode ser observada nem medida directamente mas que pode ser definida a partir de um conjunto de outras variáveis possíveis de serem observadas ou medidas) que medem qualquer coisa em comum (nomeadamente, a variável latente) (Hill e Hill, 2008:135).

⁴⁶ Escala desenvolvida por Rensis Likert em 1932 (Hill e Hill, 2008:138).

⁴⁷ Tipo de escala que consiste num conjunto de categorias de respostas qualitativamente diferentes e mutuamente exclusivas (Hill e Hill:2008).

⁴⁸ O pré-teste representa a medida de uma variável nos sujeitos antes que seja aplicado o tratamento experimental. Igualmente representa o ensaio de um instrumento de medida antes da sua utilização em maior escala (Fortin, 1996).

⁴⁹ Tipo de estudo utilizado quando a investigação principal tem como objectivo a confirmação ou a extensão de um trabalho na literatura e não existe um questionário adequado à investigação (Hill e Hill, 2008).

projectos, e duas pessoas ligadas à área das tecnologias de informação. De referir que uma das duas pessoas ligadas à área financeira, é também responsável pela área financeira de uma Autarquia Local. No entanto, a Autarquia Local à qual pertence ainda não se encontra obrigada à Certificação Legal de Contas, razão pela qual não se revelou necessário excluí-lo da população. A outra pessoa ligada à área financeira detém experiência no desenvolvimento prático de auditoria.

Com este procedimento procurou-se testar a clareza e estrutura do questionário, seleccionar as perguntas que melhor caracterizassem as variáveis em estudo, acrescentar aspectos que se encontrassem omissos e pudessem revelar-se importantes, garantir uma linguagem clara, objectiva e isenta ao nosso público alvo.

3.5.3.2.2. Estrutura do inquérito

O questionário por nós apresentado aos responsáveis financeiros das Autarquias Locais Portuguesas (Apêndice F, página 147) engloba três grupos fundamentais.

Na primeira parte do questionário apresentam-se questões de âmbito geral, que pretendiam essencialmente caracterizar o inquirido e, simultaneamente, permitir a confirmação de que o inquirido se enquadra na categoria pretendida.

Tabela 7 - Estrutura do inquérito (Parte I)

PARTE DO INQUÉRITO	CARACTERÍSTICA
ÂMBITO GERAL	Distrito/Região ao qual pertence o Organismo do inquirido
	Cargo/ Funções desenvolvidas no Organismo
	Género
	Tempo de serviço no Organismo em que se encontra a exercer funções presentemente
	Habilitações literárias
	Inscrição em organizações profissionais

A segunda parte do inquérito é constituída por dois grupos de questões. Nesta parte procuramos identificar quais as variáveis que influenciam a percepção da qualidade e satisfação do trabalho de auditoria nas Autarquias Locais Portuguesas.

O primeiro grupo de questões desta segunda parte do inquérito refere-se a questões ao nível da qualificação, consciência profissional e independência do auditor na realização do seu trabalho. O objectivo destas questões é o de verificar se o trabalho que o auditor/sociedade de

revisores oficiais de contas desenvolve se encontra de acordo com o estipulado nas normas de auditoria de âmbito geral.

Tabela 8 - Estrutura do inquérito (Parte II – Grupo I)

PARTE DO INQUÉRITO	GRUPO I	QUESTÕES
ÂMBITO TÉCNICO	Normas Gerais	Independência da equipa de auditoria
		Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria
		Manutenção de postura e atitude céptica da equipa de auditoria em todo o processo de auditoria

Por sua vez, o segundo grupo de questões respeita ao planeamento e supervisão do trabalho de auditoria, ao estudo e à avaliação do controlo interno e à obtenção de provas por parte do auditor, necessários à formulação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras. Complementarmente, tentámos saber se o trabalho de auditoria estava a ser desenvolvido no sentido das expectativas dos inquiridos. Com este grupo de questões pretende-se conhecer se o trabalho de auditoria obedece ao preceituado nas normas de âmbito técnico.

Tabela 9 - Estrutura do inquérito (Parte II – Grupo II)

PARTE DO INQUÉRITO	GRUPO II	QUESTÕES
ÂMBITO TÉCNICO	Normas relativas ao trabalho de campo	Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo
		Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria
		Planeamento da auditoria
		Trabalho de campo
		Sugestões de melhoria de gestão
		Experiência da equipa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local
		Verificação preliminar dos elementos financeiros
		Expectativas e nível de satisfação do auditado
		Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria
		Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007

A terceira parte tem uma natureza complementar. Trata-se de um espaço reservado do inquérito onde foi dada a oportunidade ao inquirido de fornecer informação adicional, relativamente a alguma das questões ou temas abordados anteriormente. Foi dada igualmente nesta terceira parte do inquérito, a oportunidade de conhecimento dos resultados do nosso estudo, caso o inquirido assim o entendesse, disponibilizando o seu contacto para posterior envio dos resultados.

Nas tabelas anteriores foram apresentadas as questões fundamentais apresentadas aos responsáveis financeiros das Autarquias Locais Portuguesas. Como referido anteriormente no ponto 3.5.3.2., trata-se de um questionário estruturado, utilizado simultaneamente junto de um

grande número de sujeitos repartidos por uma vasta região, o que nos permitiu obter mais informações num conjunto populacional. Acrescentamos ainda que a técnica de inquérito por questionário possibilitou-nos ainda que a sua apresentação uniforme a todos os sujeitos, assegurasse a fidelidade e facilitasse a comparação entre os inquiridos (Fortin, 2004:254). Embora o referido autor aponte como desvantagem para a técnica do questionário a reduzida taxa de respostas, tal não se veio a verificar, graças ao reforço na tentativa de angariação de respostas⁵⁰.

3.5.3.2.3. Escalas de importância

Nos questionários existem dois tipos de escala que são habitualmente utilizados: as escalas nominais e as escalas ordinais (Hill e Hill, 2008:105). As escalas nominais consistem na divisão dos dados em categorias mutuamente exclusivas e colectivamente exaustivas, o que implica que toda a fracção de dados se encaixe numa única categoria e que todos os dados se encaixem nalguma categoria da escala. Por sua vez, a escala ordinal mantém as características da escala nominal, mas tem a capacidade de ordenar os dados das suas categorias, estabelecendo uma ordem entre elas. Contudo, outras escalas específicas poderão ser utilizadas, por exemplo, as escalas de adição⁵¹.

3.5.3.2.3.1 A utilização das escalas nominais

Foram utilizadas escalas nominais na primeira parte do inquérito na caracterização dos respondentes. As variáveis que utilizaram este tipo de escala na sua categorização foram:

- Distrito/região a que pertence o organismo do respondente;
- Cargo/funções desempenhadas;
- Género;
- Tempo de Serviço no Organismo em que se encontra a exercer funções presentemente⁵²;
- Habilitações literárias;
- Inscrição em organizações profissionais.

⁵⁰ O questionário foi aplicado por duas vias: on-line e por correio (Barañano, 2004:101). Fortin (2003:254) refere ainda que o questionário permite ainda que as pessoas se sintam mais seguras relativamente ao anonimato das respostas, e por este facto, sentem-se mais à vontade para exprimir as suas opiniões, que considerem mais pessoais.

⁵¹ O respondente indica o seu grau de concordância ou discordância para cada um dos itens em lugar de diferenciar os itens entre os quais concorda e aqueles com os quais discorda. A mais usada é a "Escala de Likert".

⁵² Embora exista uma ordem temporal associada, neste caso específico, a mesma não é relevante para a análise. Por essa razão optámos por considerá-la neste contexto e não como variável ordinal.

Todas as variáveis atrás enunciadas são variáveis nominais multicotómicas⁵³, com excepção da variável género que é uma variável dicotómica (Silvestre, 2007:21).

Fornecendo as escalas nominais dados na forma de frequência é possível saber as frequências de cada categoria. As técnicas não-paramétricas são as indicadas para a análise estatística desta variável.

3.5.3.2.3.2 A utilização das escalas ordinais

A parte principal do nosso questionário (segunda parte) utiliza fundamentalmente variáveis classificadas numa escala ordinal. No entanto, e uma vez que propusemos ao respondente avaliar um só item em termos de uma variável, podemos afirmar que utilizamos “escalas de avaliação” (Hill e Hill, 2008:110-111).

Com o objectivo de obter dados medidos através das “escalas de avaliação” foram usadas respostas alternativas do tipo geral, que pretendiam recolher a opinião do respondente sobre determinada variável.

A escala utilizada para medir a opinião atribuída aos itens que integravam o inquérito foi a seguinte:

1. Discordo totalmente
2. Discordo bastante
3. Discordo em parte
4. Não concordo nem discordo
5. Concordo em parte
6. Concordo bastante
7. Concordo totalmente.

A opção por uma escala Likert de sete respostas alternativas deveu-se ao facto de que se tratava de um questionário que visava recolher a opinião dos respondentes sobre uma determinada variável, e por outro lado, pelo facto de o nível de habilitações dos nossos

⁵³ Variáveis multicotómicas ou pluricotómicas são variáveis nominais com mais de duas categorias. Por sua vez, variáveis binárias são variáveis nominais que têm apenas duas categorias.

respondentes ser elevado (Hill e Hill, 2008:123-124). Corroboramos ainda da opinião dos autores Hill e Hill (2008:127), de que o nosso questionário suporta a utilização de um número ímpar de respostas alternativas, pois o nosso estudo assenta num questionário anónimo reduzindo a tendência para o respondente dar respostas conservadoras.

Na parte final da segunda parte do questionário colocamos uma pergunta aberta sobre o valor das receitas fiscais da Autarquia Local para o ano económico de 2007, valor esse que foi escrito pelo respondente, uma vez que o objectivo era solicitar um facto quantitativo e não era conhecida a distribuição dos valores (Hill e Hill, 2008:124).

Para todas as escalas utilizadas, os seus valores foram determinados a partir do cálculo da média dos itens que as constituem. Por exemplo, para a escala “II.I.1. *Independência da Equipa de auditoria. (INDEP)*”, determinou-se a média das respostas aos 3 itens que a integram: II.I.1.1, II.I.1.2. e II.I.1.3, procedendo-se da mesma forma para todas as outras escalas e variáveis.

Para analisar as respostas dadas nas “escalas de avaliação” usam-se normalmente métodos paramétricos.

3.6. Fiabilidade e validação estatística

A análise de fiabilidade permite estudar as propriedades de escalas de medida e as questões que as compõem, ou seja, permite saber até que ponto um determinado conjunto de variáveis conseguem medir uma variável latente⁵⁴. Revela-se assim como uma das etapas fundamentais na garantia da fiabilidade⁵⁵ dos instrumentos e validação dos dados recolhidos e dos resultados alcançados. O procedimento utilizado calcula medidas de fidelidade da escala e também fornece informação sobre as relações entre itens individuais numa escala. Podem ser usados coeficientes de correlação inter-classes para calcular estimativas de fidelidade.

Pretendemos neste ponto apresentar a metodologia estatística utilizada, descrever a análise de consistência interna das escalas utilizadas e como estas foram construídas, descrever a análise de inferência estatística para realizar o estudo das hipóteses e das relações entre as variáveis

⁵⁴ Variável latente é uma variável que não podendo ser observada nem medida directamente, pode ser definida a partir de um conjunto de outras variáveis (passíveis de serem observadas ou medidas) que permitem medir qualquer coisa em comum, nomeadamente a variável latente (Hill e Hill, 2008:135).

⁵⁵ De acordo com Hill e Hill (2008:141) uma variável latente é fiável se for consistente. Para os autores, a consistência pode ser definida de três formas: consistência em termos de estabilidade temporal das medidas da variável latente; consistência em termos de equivalência de medidas da variável latente obtidas por versões alternativas; e consistência interna (tipo “*split-half*”).

PQUAL e OSAT por Distrito/Região Autónoma, e por último, a análise de regressão linear para realizar o estudo dos dois modelos sugeridos.

Como já referimos, na criação de dados primários a principal metodologia de investigação foi o inquérito por questionário. De seguida, apresentaremos nos pontos seguintes os principais testes de validação estatísticos utilizados.

3.6.1 Estatísticas descritivas

“A estatística descritiva consiste na recolha, análise e interpretação de dados numéricos através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráficos e indicadores numéricos” (Reis, 1996:15). Huot (2002:60) define estatística descritiva como “ *o conjunto das técnicas e das regras que resumem a informação recolhida sobre uma amostra ou uma população, e isso sem distorção nem perda de informação*”.

As estatísticas descritivas mais utilizadas são os histogramas de frequências as medidas de tendência central, as medidas de dispersão e as medidas de assimetria (Maroco, 2007; Reis, 1996).

3.6.1.1 Medidas de tendência central

As medidas da tendência central são indicadores que permitem que se tenha uma primeira ideia ou um resumo, do modo como se distribuem os dados de uma experiência, informando sobre o valor (ou valores) da variável aleatória (Reis, 2008).

Em termos de estatística descritiva apresentam-se, para as variáveis de caracterização, as tabelas de frequências e gráficos ilustrativos das distribuições de valores verificados e, para as variáveis componentes das variáveis latentes, também as tabelas de frequências e as estatísticas relevantes.

As variáveis medidas em escala de Likert foram analisadas através das categorias apresentadas. Para as variáveis da escala de medida, apresentam-se os valores médios⁵⁶ obtidos para cada questão (Apêndice H, página 163).

3.6.1.2 Medidas de dispersão

As medidas de dispersão traduzem a variação de um conjunto de dados em torno da média, ou seja, da maior ou menor variabilidade dos resultados obtidos (Reis *et. al.*, 1999). Permitem identificar até que ponto os resultados se concentram ou não em torno da tendência central de um conjunto de observações. Incluem, entre outras, o desvio absoluto médio, a variância e o desvio padrão, cada uma expressando diferentes formas de quantificar a tendência que os resultados de uma experiência aleatória têm para se concentrarem em determinados valores. Quanto maior for a dispersão, menor é a concentração e vice-versa.

No nosso caso, apresentaremos os valores do desvio padrão⁵⁷ associados a cada questão que representam a dispersão absoluta de respostas perante cada questão; o coeficiente de variação⁵⁸, que ilustra a dispersão relativa das respostas (quanto maior, maior é a dispersão de respostas) bem como os valores mínimos e máximos observados; e gráficos ilustrativos dos valores médios das respostas dadas às várias questões.

3.6.2. Análises estatísticas inferenciais

A inferência estatística é o processo pelo qual é possível tirar conclusões acerca da população usando informação de uma amostra, constituindo a questão central, saber como usar os dados da amostra para obter conclusões acerca da população. “*A base da Inferência Estatística consiste, assim, na possibilidade de se tomarem decisões sobre os parâmetros de uma população, sem que seja necessário proceder a um recenseamento de toda a população.*” (Reis *et. al.*, 1999a:21).

⁵⁶ O valor médio é o valor representativo de um conjunto de n valores X_i da mesma grandeza X . Será, em teoria, o valor que tem maior probabilidade de ocorrência. Este dado é dado através de $\text{valor médio} = \bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^n X_i}{n}$. Nas questões medidas numa escala ordinal de 1 a 7, um valor superior a 4 é considerado superior à média da escala.

⁵⁷ A variância e o desvio-padrão são as medidas de dispersão mais utilizadas em estatística, sendo definida pela soma do quadrado das diferenças entre os valores da variável e a média, dividida pelo número total de observações. O desvio-padrão é a raiz quadrada da

variância $s = +\sqrt{s^2} = +\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n}}$.

⁵⁸ Modo rápido e interessante de aceder à variabilidade dos dados é identificar o máximo e mínimo da amostra e obter a amplitude de variação através da diferença entre estes dois valores.

As decisões, acerca das características da população, baseiam-se em hipóteses que, de um modo geral, são afirmações suportadas pelas distribuições dos dados, relativas às características da amostra que se pretendem testar.

Para cada característica a testar definem-se duas hipóteses. Uma, designada por hipótese nula (H_0), consiste em admitir que a acção experimental realizada com a amostra não provocou alterações nas suas características. A outra, designada por hipótese alternativa (H_1), consiste numa afirmação relativa às alterações que se espera que ocorram nas características da amostra em função da acção experimental realizada, cuja aceitação depende dos resultados da aplicação do teste estatístico e do nível de significância adoptados (Bispo e Maroco, 2003).

Formulada uma hipótese acerca do comportamento da população, considera-se que um teste de hipóteses é uma regra de decisão que permite aceitar ou rejeitar essa hipótese, com base na informação obtida na amostra (Vairinhos, 1995).

Quando se formulam hipóteses estão-se a identificar as variáveis e respectivas relações, ou seja está-se a definir o papel das variáveis na investigação. A explicitação das variáveis e das suas relações é essencial na definição de um modelo para a investigação que se pretende efectuar.

3.6.3 Fiabilidade interna e externa

Foram descritos no ponto 3.5. os três métodos usuais para garantir a consistência. Neste ponto iremos retratar a fiabilidade interna e externa do nosso instrumento de investigação: o questionário por inquérito.

3.6.3.1. Fiabilidade interna dos instrumentos da investigação

No SPSS estão disponíveis vários modelos de análise da fidelidade e validade: o modelo Alpha (*Cronbach*) de consistência interna, baseado na correlação inter-item, o modelo *split-half* que divide a escala em duas partes e examina a correlação entre elas, o modelo de *Guttman* que calcula limites inferiores de fidelidade, o modelo paralelo, o qual assume variâncias iguais e erros de variância iguais nas replicações e o modelo paralelo rígido que também pressupõe médias iguais entre itens.

Nas ciências sociais, o modelo a utilizar preferencialmente para verificação de fidelidade e validade de escalas é o *Alpha de Cronbach* (Hill e Hill, 2008). O *Alfa de Cronbach* mede a

fidelidade ou consistência de respostas a um conjunto de variáveis correlacionadas entre si, ou seja, como um conjunto de variáveis representam uma determinada dimensão. Quando os dados tiverem uma estrutura multidimensional, o *Alfa de Cronbach* será baixo. Tecnicamente, o *Alfa de Cronbach* não é um teste estatístico - é um coeficiente de fidelidade (ou consistência). Se as correlações inter-variáveis forem altas, então há evidência que as variáveis medem a mesma dimensão. É este o significado de uma fidelidade (*reliability*) alta.

Note-se que um coeficiente de fidelidade de 0.80 ou mais é considerado como "bom" na maioria das aplicações de Ciências Sociais e um coeficiente de fidelidade entre 0.70 e 0.80 é considerado como "razoável" (Hill e Hill, 2008:149).

Apresentamos na tabela seguinte os coeficientes de fiabilidade interna para as diversas escalas constituintes do questionário e modelos apresentados. No apêndice "G" encontram-se descritas as operações e análise detalhada subjacentes ao cálculo deste coeficiente.

Tabela 10 - Estatísticas de consistência interna (questionário e modelos)

Escala	α Cronbach	N de Itens	Classificação
II.I.1. Independência da Equipa de auditoria. (INDEP)	0,611	3	Fraco
II.I.2. Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria. (ACCTSYS)	0,850	4	Bom
II.I.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)	(a) 0,311	4	Inaceitável
II.II.1. Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo. (ICS)	(b) 0,413	4	Inaceitável
II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)	0,876	2	Bom
II.II.3. Planeamento da Auditoria. (PLAN)	0,840	8	Bom
II.II.4. Trabalho de Campo (FIELDW)	0,736	8	Razoável
II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão (MGTLTR)	(c) 0,266	3	Inaceitável
II.II.6. Experiência da empresa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local (LATEN)	(d)		
II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros (DRAFT)	(c) 0,387	2	Inaceitável
II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado (EXPECT)	0,708	7	Razoável
II.II.9. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria (INPUT)	0,754	2	Razoável
II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007(LREV), em €	(d)		
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	0,829	33	Bom
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	0,874	35	Bom

(a) se o item 4 for retirado da escala de medida, o valor de Alfa aumentaria para 0,622.

(b) se o item 2 for retirado da escala de medida, o valor de Alfa aumentaria para 0,509.

(c) sem possibilidade de melhorar o valor da consistência da escala. (d) constituída apenas por uma variável.

De acordo com o critério adoptado⁵⁹, o estudo mostrou a existência de boa consistência para os modelos econométricos apresentados e que pretendemos analisar. Alguns dos componentes desses modelos, nomeadamente as variáveis SKEPT, ICS e DRAFT, revelam, contudo, baixa

⁵⁹ Hill e Hill (2008:149) apresentam a seguinte escala de avaliação para o Alfa de Cronbach: maior que 0,9 – excelente; entre 0,8 e 0,9 – bom; entre 0,7 e 0,8 – razoável; entre 0,6 e 0,7 – fraco; e abaixo de 0,6 – inaceitável. No entanto, as opiniões não são consentâneas sobre este aspecto. Nunnally (1967) considera que 0,7 já é suficientemente forte para admitir consistência interna.

consistência interna. A exclusão de alguns sub-itens leva a melhorias do índice, mas os ganhos de consistência obtidos não são muito significativos. Ainda assim, optámos por não retirar os itens que poderiam levar ao incremento do α de Cronbach, uma vez que são itens que têm suporte no normativo do desenvolvimento do trabalho de auditoria e trata-se da primeira abordagem à temática. Por outro lado, corroboramos da opinião de Hill e Hill (2008) de que o questionário tem validade de conteúdo.

3.6.3.2 Fiabilidade externa

A fiabilidade externa traduz o grau de consistência de uma dada medida num determinado horizonte temporal. Ou seja, as respostas obtidas não sofrerão flutuações quando obtidas em dois momentos distintos. No nosso caso concreto, embora fosse desejável repetir o questionário num outro momento, tal não se afigurou exequível dado o horizonte temporal de que dispunhamos.

Realçamos todavia que as respostas obtidas quanto à variável Receitas Fiscais no ano de 2007 (LREV) se mostraram consentâneas com a obtida através dos dados financeiros consultados nos sítios das respectivas Autarquias Locais Portuguesas. Tal facto constitui um bom indício de consistência externa.

3.6.4 Validade interna da investigação

A validade interna está ligada essencialmente aos resultados. De acordo com Hill e Hill (2008:150) “*uma medida tem validade se for uma medida da variável latente*”. Assim, o questionário aplicado tem validade se medir as variáveis PQUAL e OSAT.

No desenho de um questionário cujo objectivo seja medir uma variável latente a validade de conteúdo revela-se muito importante e a sua avaliação envolve os quatro passos descritos na figura 6.

Procurámos no desenho do nosso questionário seguir estes quatro passos fundamentais: listámos através da literatura os principais componentes das duas variáveis latentes PQUAL e OSAT; para cada um dos componentes (INDEP, ACCTSYS, SKEPT, MGRTIME, PLAN, FIELDW, MGTLTR, LATEN, DRAFT, EXPECT, INPUT e LREV) seleccionámos todos os aspectos considerados relevantes; para cada um dos aspectos seleccionados escrevemos os itens relevantes que permitiriam medir esse aspecto; e, por último, comparámos os itens do questionário com os itens por nós escritos e seleccionados. Findo este processo, consideramos

que os itens constantes no questionário formam uma amostra bastante representativa dos itens escritos durante a terceira fase do processo de avaliação da validade de conteúdo.

Figura 6 - Avaliação da validade de conteúdo



Fonte: Adaptado de Hill e Hill (2008:150).

Consideramos ainda que o questionário apresenta uma boa validade interna dada a elevada taxa de respostas obtida aliada ao facto da quase inexistência de pedido de informação adicional.

Todavia os resultados obtidos traduzem a opinião dos respondentes. Salientamos ainda que a maioria dos questionários foram respondidos pelo responsável da área financeira das Autarquias Locais, ou em casos pontuais por alguém por ele designado, pelo que *à priori* serão as pessoas que interagem em estreita ligação com a actividade desenvolvida pelo auditor. No entanto, as respostas poderão não estar desprovidas de influências resultantes da tendência dos respondentes em dar respostas socialmente desejáveis. Para contornar este aspecto, utilizámos um questionário anónimo e optámos por retirar uma componente que poderia ser considerada mais sensível: os honorários cobrados pelo auditor/SROC.

4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Ao longo deste capítulo apresentaremos os resultados obtidos do tratamento aos dados primários, procurando-se estabelecer uma ligação com o problema da investigação. Procuraremos também, para além de outras considerações que se considerem pertinentes no âmbito da temática, rejeitar ou aceitar as hipóteses formuladas e aferir as variáveis determinantes nos modelos apresentados no ponto 3.4. desta dissertação, bem como, estudar as relações sugeridas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS INQUIRIDOS

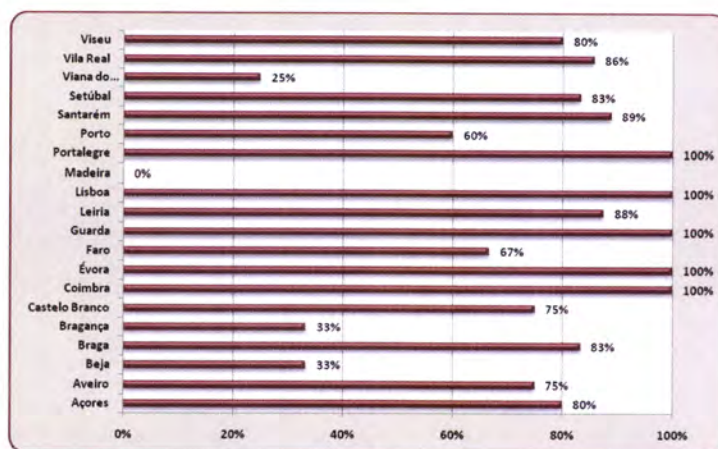
Neste ponto caracterizam-se os inquiridos de forma a proporcionar uma visão do seu perfil, mas também para acrescentar à investigação mais elementos que possam contribuir para a sua validade externa e que por conseguinte constituam elementos de credibilização do estudo efectuado. Consideraram-se na nossa investigação seis variáveis fundamentais⁶⁰: Distrito/Região Autónoma ao qual pertence o organismo do inquirido; cargo/ funções desenvolvidas no organismo; género; tempo de serviço no organismo em que se encontra a exercer funções presentemente; habilitações literárias e inscrição em organizações profissionais.

Participaram no estudo 102 indivíduos da Autarquias Locais Portuguesas com Certificação Legal de Contas (CLC).

Na amostra, os distritos mais representados são Coimbra, Évora, Guarda, Lisboa, e Portalegre. A taxa de respostas global é de 77,3%, destacando-se com 100% de respostas os distritos atrás referidos e com menor taxa de respostas as regiões da Madeira, com 0%, e Viana do Castelo, com 25%.

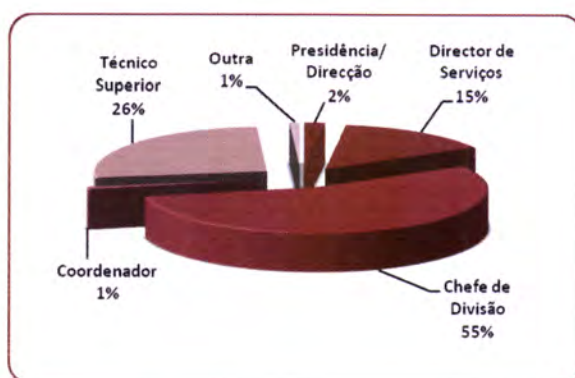
⁶⁰ Os procedimentos estatísticos realizados encontram-se no apêndice G, página 110.

Gráfico 2 - Taxa de respostas ao questionário por distrito/região autónoma (%)



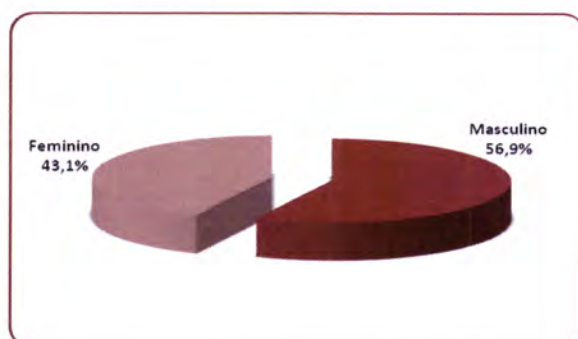
Na figura 3 identificamos o cargo/ funções ocupados pelos inquiridos na organização. Da sua análise resulta a evidência de que a maioria dos inquiridos assume a responsabilidade de chefe de divisão, com 54,9% (56 indivíduos), seguindo-se a de técnico superior, com 26% (27 indivíduos) e de seguida a de director de serviços, com 14,7% (15 indivíduos).

Gráfico 3 - Cargo/ funções dos inquiridos



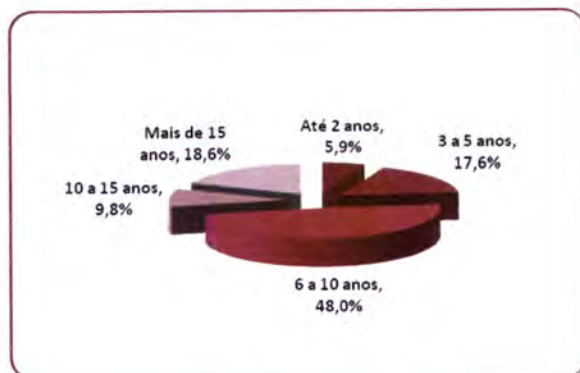
Participaram no estudo 102 indivíduos dos quais 58 (56,9%) são do sexo masculino e 44 (43,1%) são do sexo feminino.

Gráfico 4 - Caracterização dos inquiridos (género)



No que respeita à variável do tempo de serviço no organismo em que se encontra presentemente a exercer funções, na amostra a resposta mais frequente é 6 a 10 anos, dada por 48% (49 indivíduos), seguindo-se as respostas mais de 15 anos, por 18,6% (19 indivíduos), e 3 a 5 anos, por 17,6% (18 indivíduos).

Gráfico 5 - Tempo de serviço no organismo



Relativamente à formação académica, em 92% da amostra (94 indivíduos), as habilitações predominantes são a licenciatura, havendo 3,9% (4 indivíduos) com mestrado.

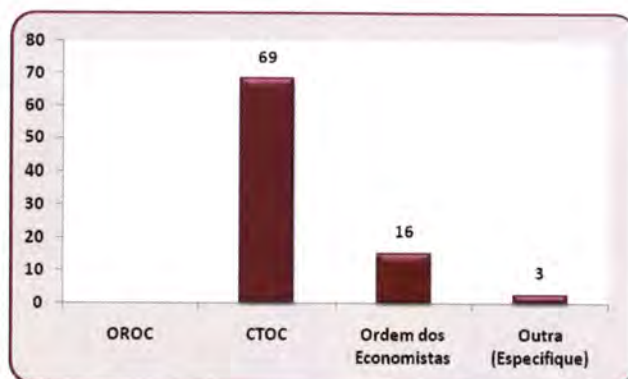
Gráfico 6 - Habilitações literárias dos inquiridos



Outro dos aspectos incluídos na caracterização dos indivíduos, prende-se com a sua pertença a associações profissionais. Concluímos que na amostra, 69% dos inquiridos estão inscritos na Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas⁶¹, 16% na Ordem dos Economistas e 3% em outras associações profissionais (APOTEC, Estagiário da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e IPAI).

⁶¹ À data de envio de inquérito. Neste momento denomina-se Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Gráfico 7 - Pertença a associações profissionais



4.2 ANÁLISE DE ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS EM ESTUDO

De forma a conhecermos as características de cada uma das variáveis, apresentamos neste ponto os principais resultados obtidos para cada uma das variáveis componentes dos modelos do nosso estudo (Apêndice I, página 177), procurando relacioná-las com alguns pontos aspectos focados na nossa revisão bibliográfica.

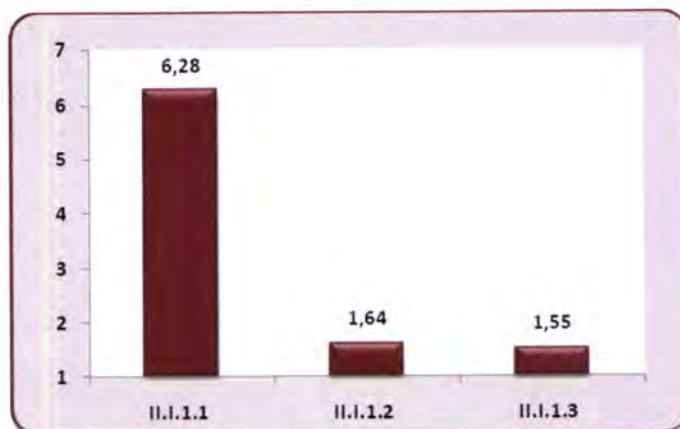
4.2.1. Normas gerais

As normas gerais referem-se à qualificação, consciência profissional e independência do auditor na realização do seu trabalho. No âmbito destas normas apresentamos os valores médios observados em cada um dos itens constituintes das variáveis “*INDEP*”, “*ACCTSYS*” e “*SKEPT*”.

4.2.1.1. Independência da equipa de auditoria (INDEP)

Em relação à independência da equipa de auditoria, as opiniões revelam uma concordância bastante forte em como o ROC/SROC exerce a sua profissão com independência e objectividade, nunca se tendo colocado numa posição que, de forma objectiva ou subjectiva, diminuísse de alguma forma a sua capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada e o seu livre arbítrio. Não existe opinião enraizada de que existam outros factores e ou terceiros que influenciem o seu modo de actuação. Tal como referem Silva (2000) e Moreno (2008), os inquiridos consideram que a actividade do auditor é desenvolvida com objectividade, independência e credibilidade.

Gráfico 8 – Independência da equipa de auditoria: valores médios observados



Os valores médios observados são elevados para a afirmação 1⁶², acima de “6- Concordo bastante” e reduzidos para as afirmações 2⁶³ e 3⁶⁴, perto de “2- Discordo bastante”.

4.2.1.2. Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública Local pela equipa de auditoria (ACCTSYS)

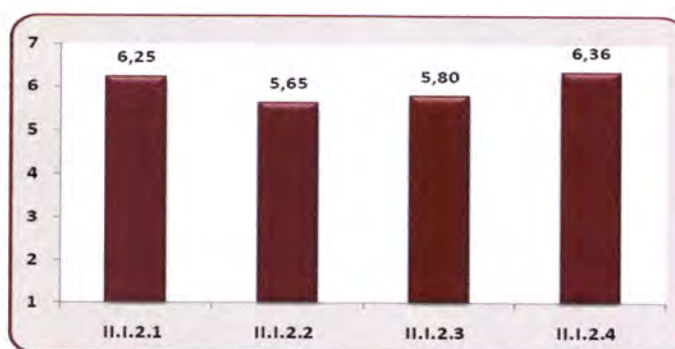
Ao nível da variável “ACCTSYS”, a opinião dos inquiridos revela-se consentânea com o exposto na NIR 220, de que o trabalho de auditoria é desenvolvido por elementos com adequada capacidade técnica, perícia e zelo e que revelam um conhecimento do sistema contabilístico adequado ao exercício das funções, corroborando o preceituado naquela NIR. Consideram ainda que são empregues os meios técnicos e humanos necessários ao cumprimento dos requisitos legais e que sustenta a opinião patente nos relatórios e pareceres emitidos. A opinião dos inquiridos diverge da *Cohen Comission* que considerava que os utilizadores da informação financeira têm expectativas razoáveis sobre as competências e garantias de que a equipa de auditoria transmite.

Ilustram-se graficamente os valores médios observados para esta variável no gráfico 9.

⁶² O ROC/SROC exerceu a sua profissão com independência e objectividade, nunca se tendo colocado numa posição que, de forma objectiva ou subjectiva, diminuísse de alguma forma a sua capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada e o seu livre arbítrio.

⁶³ Existem factores (laços familiares, de amizade ou outros) que podem influenciar a liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas perante terceiros, quanto à independência do ROC/SROC.

⁶⁴ Existe conhecimento, de que o ROC/SROC tenha aceite indicações de terceiros, sobre o trabalho a desenvolver ou a que tipo de conclusões deve chegar, para que fique diminuída a sua inteira responsabilidade.

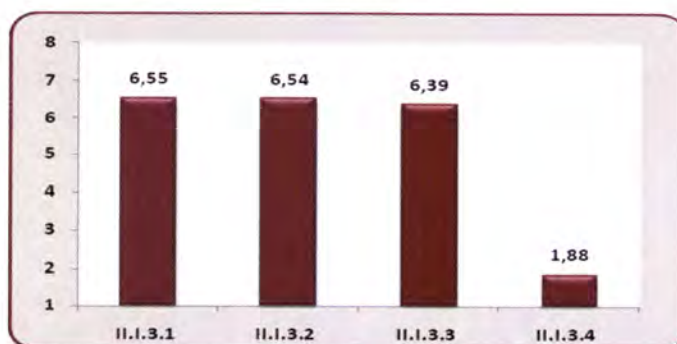
Gráfico 9 – Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública Local pela equipa de auditoria: valores médios observados

Os valores médios observados são elevados, sendo superiores para as afirmações 1⁶⁵ e 4⁶⁶, acima de “6- Concordo bastante” e inferiores para as afirmações 2⁶⁷ e 3⁶⁸, abaixo de “6- Concordo bastante”.

4.2.1.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)

Existe uma opinião muito significativa, por parte dos respondentes, de que o ROC/SROC mantém uma independência mental face a todos os assuntos relativos ao exame, existindo consciência profissional na realização do exame e na preparação do relatório, indo de encontro a um dos objectivos da NIR 220 e por nós apresentada na página 46. Para tal, contam com a estrita cooperação da entidade, serviços e terceiros.

Representamos graficamente os valores médios observados para esta variável no gráfico abaixo.

Gráfico 10 – A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria: valores médios observados

⁶⁵ O exame é realizado por uma pessoa ou pessoas que têm adequado treino, capacidades, zelo e competência como auditor(res).

⁶⁶ O ROC/SROC actua em estreita observância pelo cumprimento dos requisitos legais.

⁶⁷ Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da administração pública local pela equipa de auditoria.

⁶⁸ Os meios técnicos e humanos necessários para a realização do trabalho são os adequados e necessários para fundamentar a opinião que consta dos relatórios e pareceres a emitir.

Os valores médios observados são elevados para as afirmações 1⁶⁹, 2⁷⁰ e 3⁷¹, acima de “6- Concordo bastante” e reduzidos para a afirmação 4⁷², abaixo de “2- Discordo bastante”.

4.2.2. Normas relativas ao trabalho de campo

As normas relativas ao trabalho de campo referem-se ao planeamento e supervisão do trabalho de auditoria, ao estudo e à avaliação do controlo interno e à obtenção de provas para que o auditor possa formular uma opinião relativa às demonstrações financeiras. Apresentamos nos pontos seguintes os valores médios observados para os itens que compõem as variáveis *ICS*, *MGRTIME*, *PLAN*, *FIELDW*, *MGLTR*, *LATEN*, *DRAFT*, *EXPECT*, *INPUT* e *LREV*.

4.2.2.1. Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo (ICS)

Indicam as normas técnicas a nível de controlo interno, que deverá haver um estudo e avaliação apropriados do sistema de controlo interno existente na organização a auditar, não só como base da confiança que o mesmo merece como também para a determinação da profundidade dos procedimentos de auditoria.

Embora seja positiva a opinião dos respondentes em relação ao conhecimento e estudo do sistema de controlo interno por parte do ROC/SROC, depreende-se através dos valores médios observados que a actuação dos auditores poderia ainda ser melhorada. É considerado que as sugestões emitidas pelos auditores ao nível do sistema de controlo interno, embora tenham valor, não são consideradas em seu entender como suficientes para tornar a organização mais económica, eficiente e eficaz como sugerido por Marques e Almeida (2004), Pérez e Chillon (2001) e Silva (2000). Ilustram-se graficamente os valores médios observados para os itens componentes da variável *ICS*.

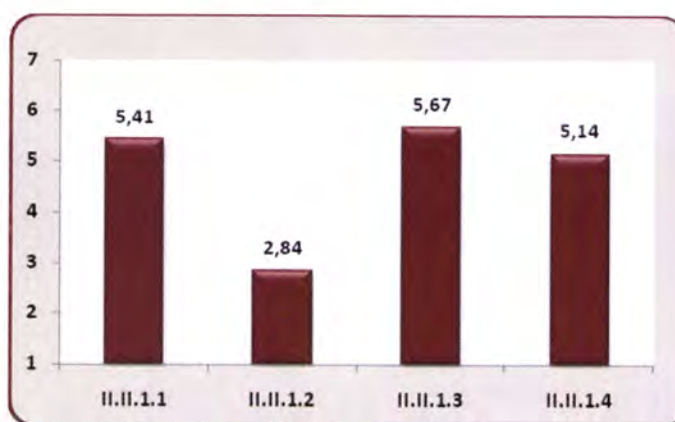
⁶⁹ As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.

⁷⁰ O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.

⁷¹ O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.

⁷² Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.

Gráfico 11 – Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo: valores médios observados

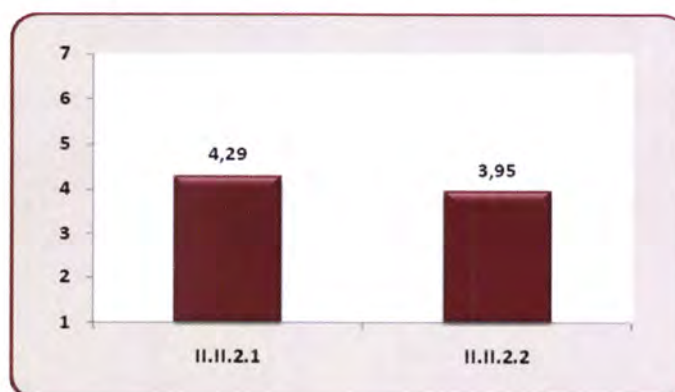


Os valores médios observados são elevados para as afirmações 1⁷³, 3⁷⁴ e 4⁷⁵, acima de “5- Concordo em parte”, sendo superiores para a afirmação 3 e inferiores para a 4; e reduzidos para a afirmação 2⁷⁶, abaixo de “3- Discordo em parte”.

4.2.2.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria (MGRTIME)

Ao nível do envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria, depreende-se a partir dos valores médios obtidos (gráfico 12) que os respondentes não dispõem de dados concretos que lhes permitam responder com segurança quanto ao grau de envolvimento dos mesmos no planeamento da auditoria, assim como quanto ao seu grau de envolvimento na condução na mesma. Esta variável não foi considerada relevante na qualidade da auditoria no estudo realizado por *Samelson et al.* (2006).

Gráfico 12 - Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria: valores médios observados



⁷³ Existe um estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente por parte do ROC/SROC.

⁷⁴ O trabalho de auditoria contribui para organizar e operacionalizar, a Autarquia e os seus agentes, de forma a torná-la mais económica, eficiente e eficaz.

⁷⁵ Foram sugeridas alterações ao nível do sistema de controlo interno da entidade.

⁷⁶ O ROC/SROC não tomou em consideração a forma como os sistemas de informação computadorizados afectam o trabalho de revisão/auditoria.

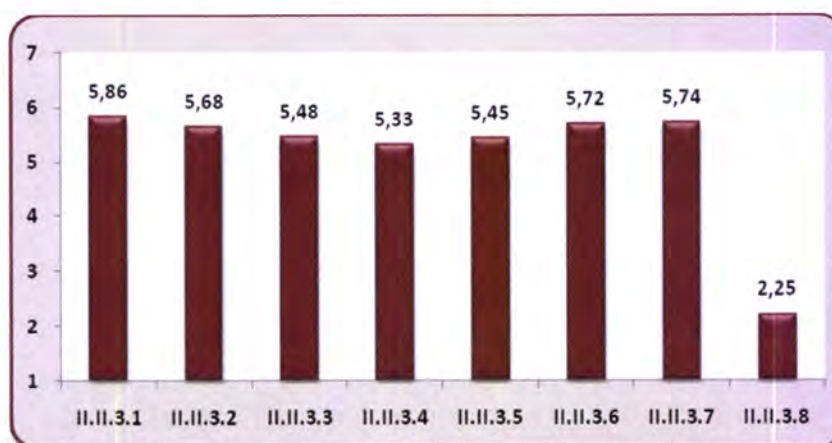
Os valores médios observados são intermédios para ambas as afirmações⁷⁷, perto do ponto intermédio da escala: “4- Não concordo nem discordo”, sendo ligeiramente superiores para a afirmação 1.

Contudo, e uma vez que os inquiridos consideram, pelos resultados apresentados nos pontos 4.1.1.1. e 4.1.1.3, que a equipa de auditoria revela uma postura independente, objectiva e imparcial, julgamos que os resultados obtidos se devem a uma menor interacção entre a equipa de gestão e a de auditoria.

4.2.2.3. Planeamento da auditoria (PLAN)

Quanto ao estipulado no planeamento da auditoria por parte do ROC/SROC (ISA 300) há a opinião generalizada de que este é eficaz. Os respondentes consideram existir um plano ajustado ao nível de tempo, intervenientes e procedimentos em função da materialidade e risco associado e do organismo, sendo obtidas as provas suficientes para sustentar a opinião e pareceres emitidos pelo ROC/SROC.

Gráfico 13 - Planeamento da auditoria: valores médios observados



Podemos observar através do gráfico 13 que os valores médios observados são elevados para as afirmações 1⁷⁸, 2⁷⁹, 3⁸⁰, 4⁸¹, 5⁸², 6⁸³ e 7⁸⁴, acima de “5- Concordo em parte”, sendo

⁷⁷ II.II.2.1 - Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos no planeamento da auditoria.

⁷⁸ O ROC/SROC detém conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.

⁷⁹ A escolha da equipa de auditoria foi a mais adequada à realização do trabalho.

⁸⁰ O planeamento de auditoria é executado de forma a minimizar transtornos ao Organismo.

⁸¹ Existe um plano ajustado pela equipa de auditoria em relação ao tempo estimado e tempo real de realização do trabalho.

⁸² A metodologia de auditoria mostra-se apropriada ao Organismo.

⁸³ O ROC/SROC planeou o trabalho de campo e estabeleceu a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a determinação do risco da revisão/auditoria e a definição dos limites de materialidade.

⁸⁴ O ROC/SROC assegura adequadamente a coordenação e supervisão do trabalho, quando este é executado por técnicos auxiliares.

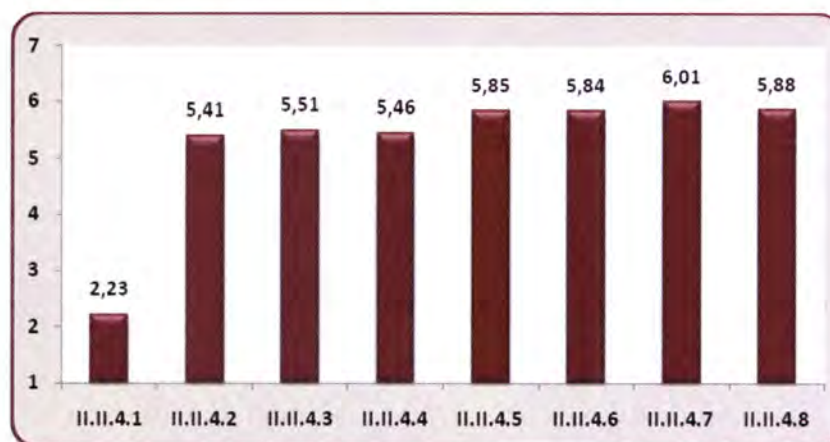
superiores para as afirmações 1, 6 e 7 e inferiores para a afirmação 4; e reduzidos para a afirmação 8⁸⁵, acima de “2- Discordo bastante”.

4.2.2.3. Trabalho de campo (FIELDW)

Emana das normas técnicas relativas ao trabalho de campo (ISA 300) que este deve ser adequadamente planeado e, no caso de haver assistentes, estes devem ser apropriadamente supervisionados, devendo ser feito um estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente, não só para testar a sua fiabilidade como determinar a profundidade dos procedimentos de auditoria. Acresce ainda que devem ser obtidas provas suficientes, através de inspecções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.

A opinião dos respondentes (gráfico 14) é a de que se verifica o que se encontra estipulado nas normas relativas ao trabalho de campo.

Gráfico 14 - Trabalho de campo: valores médios observados



Os valores médios observados são elevados para as afirmações 2⁸⁶, 3⁸⁷, 4⁸⁸, 5⁸⁹, 6⁹⁰, 7⁹¹ e 8⁹², acima de “5- Concordo em parte”, sendo superiores para as afirmações 5, 6, 7 e 8, perto de “6- Concordo bastante”; e reduzidos para a afirmação 1⁹³, acima de “2- Discordo bastante”.

⁸⁵ Não são obtidas provas suficientes, através de inspecções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.

⁸⁶ O ROC/SROC tomou em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente relevados ou divulgados.

⁸⁷ O ROC/SROC verifica as funções cometidas às pessoas da organização.

⁸⁸ O ROC/SROC ao entrevistar os membros da organização, não influenciou as respostas nem teceu comentários.

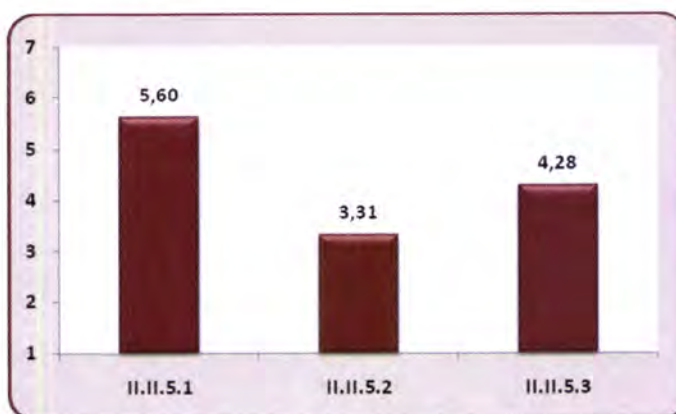
⁸⁹ Foram examinadas as discrepâncias ou desvios relevantes entre contas em anos sucessivos, procurando razões explicativas.

⁹⁰ Foram efectuados testes de conformidade de modo a confirmar se os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno se encontram a funcionar devidamente.

4.2.2.4. Sugestões de melhoria de gestão (MGTLTR)

Através dos dados recolhidos é manifestamente positiva a opinião de que a equipa de auditoria fornece sugestões de melhoria ao nível de gestão do organismo, sugestões essas que não visam o enviesamento da realidade. Contudo, revelam que a responsabilidade dos auditores deverá ser alargada para além da opinião expressa no relatório.

Gráfico 15 - Sugestões de melhoria de gestão: valores médios observados



Os valores médios observados para esta variável foram elevados para a afirmação 1⁹⁴, acima de “5- Concordo em parte”, perto do ponto intermédio da escala, um pouco acima de “4- Não concordo nem discordo”, para a afirmação 3⁹⁵; e reduzidos para a afirmação 2⁹⁶, acima de “3- Discordo em parte”.

Silva (2000) e Knetchel (2001) referem que uma auditoria tem por objectivo acrescentar valor a uma entidade, otimizando os resultados e processos operativos e avaliando o seu potencial, opinião comungada pelos nossos inquiridos.

4.2.2.5. Experiência da empresa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local (LATEN)

Em relação à experiência da empresa de auditoria no âmbito do Sector Público Local, verificamos (gráfico 16) que a maioria dos ROC/SROC detém uma experiência neste sector

⁹¹ Foram efectuados testes substantivos de modo a confirmar o adequado processamento contabilístico e o suporte documental de saldos e operações específicas.

⁹² É solicitado ao órgão de gestão pelo revisor/auditor, que subscreva uma declaração confirmando a sua responsabilidade pela preparação de demonstrações financeiras, de forma a que estas expressem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, que atestem as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria.

⁹³ Não são obtidas provas suficientes, através de inspecções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.

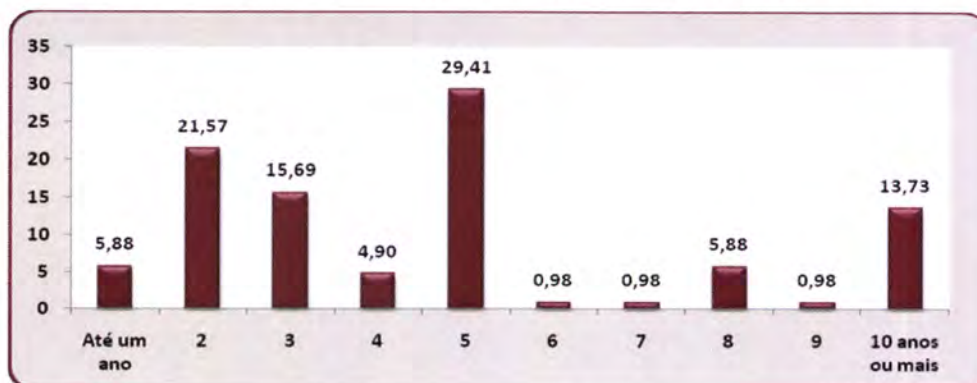
⁹⁴ A equipa de auditoria fornece sugestões de melhoria de gestão para o organismo.

⁹⁵ Na sua opinião a equipa de auditoria apenas deverá ser responsabilizada pela sua opinião, expressa através do relatório.

⁹⁶ A equipa de auditoria sugeriu à Administração certos procedimentos na elaboração das DF (Demonstrações Financeiras), de forma a não prestar parecer desfavorável.

em particular de 3 a 5 anos, e em alguns casos é até mesmo superior a 10 anos, o que revela que eles próprios estão a acompanhar a aplicação da Nova Lei das Finanças Locais.

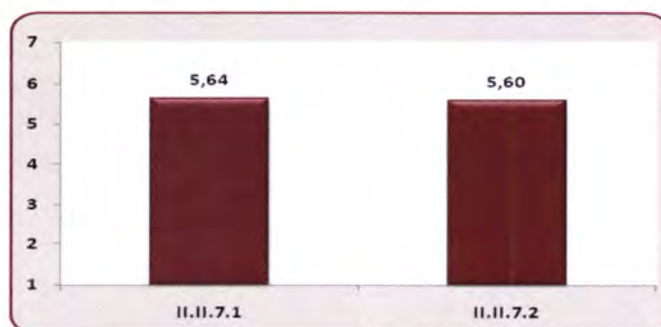
Gráfico 16 - Experiência da empresa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local: frequência relativa (%)



4.2.2.6. Verificação preliminar dos elementos financeiros (DRAFT)

A verificação preliminar dos elementos financeiros está assegurada no entender dos inquiridos (gráfico 17), através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade. Consideram ainda que o ROC/SROC toma em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente relevados ou divulgados.

Gráfico 17 - Verificação preliminar dos elementos financeiros: valores médios observados



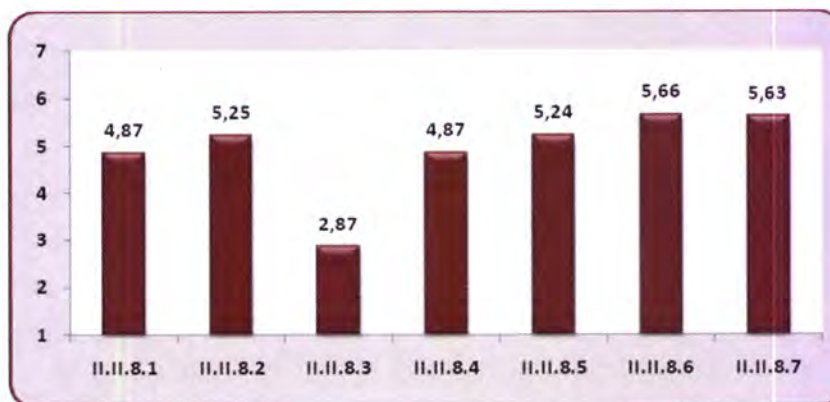
Os valores médios observados são elevados para ambas as afirmações 1⁹⁷ e 2⁹⁸, acima de “5-Concordo em parte”, o que se revela consentâneo com Knetchel (2001) e indicado por nós nas páginas 7 e 19.

4.2.2.7. Expectativas e nível de satisfação do auditado (EXPECT)

A variável *EXPECT*, por nós introduzida e não constante nos modelos que nos serviram de base, pretende aferir se o trabalho desenvolvido pelo ROC/SROC não defrauda as expectativas dos auditados e se estes se encontram satisfeitos com o trabalho desenvolvido.

Vericamos através do gráfico 18 que os respondentes concordam bastante que a actividade de auditoria gera valor para a organização e é desenvolvida de acordo com os objectivos pré-determinados, opinião comungada por Gray e Manson (2008), Almeida (2003), Gay *et al.* (1998), Sweeney (1997) e Porter (1991). É-nos também indiciado que o organismo tem normalmente expectativas que vão para além da actividade tradicional da auditoria e que os honorários praticados são em parte justificados em função da qualidade do trabalho de auditoria desenvolvido. Tais factos podem justificar os respondentes não manifestarem uma opinião (positiva ou negativa) em relação à evolução das expectativas e satisfação em relação à fase inicial, dado em seu entender, não terem sido dadas a conhecer as reais expectativas na fase inicial ao ROC/SROC, embora a equipa de auditoria tenha em consideração as preocupações do organismo.

Gráfico 18 - Expectativas e nível de satisfação do auditado: valores médios observados



⁹⁷ Considera que existe por parte do ROC/SROC um conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.

⁹⁸ O ROC/SROC toma em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente relevados ou divulgados.

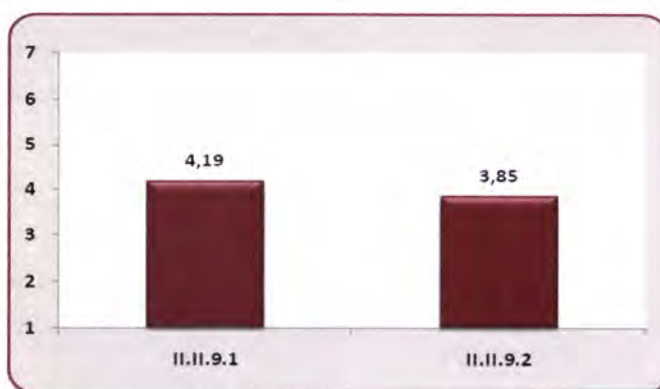
Verificamos que os valores médios observados são elevados para as afirmações 1⁹⁹, 2¹⁰⁰, 4¹⁰¹, 5¹⁰², 6¹⁰³ e 7¹⁰⁴, sendo superiores para as afirmações 6 e 7, perto de “6- Concordo bastante”, um pouco mais baixos para as afirmações 2 e 5, acima de “5- Concordo em parte” e ainda um pouco mais baixos para as afirmações 1 e 4, abaixo de “5- Concordo em parte”; sendo reduzidos para a afirmação 3¹⁰⁵, abaixo de “3- Discordo em parte”.

Julgamos ainda, pelas respostas obtidas, que os inquiridos partilham da opinião de Rodrigues e Araújo (2005), Almeida (2000), Silva (2000), Malaxechevarria (1998) e Moreno (2008), de que o auditor público actuando segundo a filosofia *VFM* é encorajado a procurar formas mais económicas, eficientes e eficazes de atingir os objectivos da organização, indo de encontro às expectativas dos auditados. O controlo dos dinheiros públicos passaria então de um sistema do tipo continental para um sistema de tipo híbrido.

4.2.2.8. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria (INPUT)

No que respeita ao grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria, quer dos órgãos de gestão quer do respondente, os valores médios (gráfico 19) indicam que os respondentes não têm opinião formada sobre o assunto.

Gráfico 19 - Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria: valores médios observados



⁹⁹ Inicialmente, foram dadas a conhecer por parte do organismo as expectativas em relação à auditoria.

¹⁰⁰ As expectativas do Organismo vão, normalmente, para além da mera execução atempada da auditoria ou de informação actualizada e regular sobre assuntos de contabilidade e de auditoria, tais como requisitos legais e regulamentares, mercado e estratégias.

¹⁰¹ As expectativas em relação ao nível de actuação da equipa de auditoria alteraram-se em relação à fase inicial de forma positiva.

¹⁰² Os honorários cobrados pelos serviços de auditoria são justos e adequados em relação à qualidade dos resultados.

¹⁰³ Os resultados da auditoria adequam-se aos objectivos pré-determinados.

¹⁰⁴ A Certificação Legal de Contas gerou valor para o Organismo.

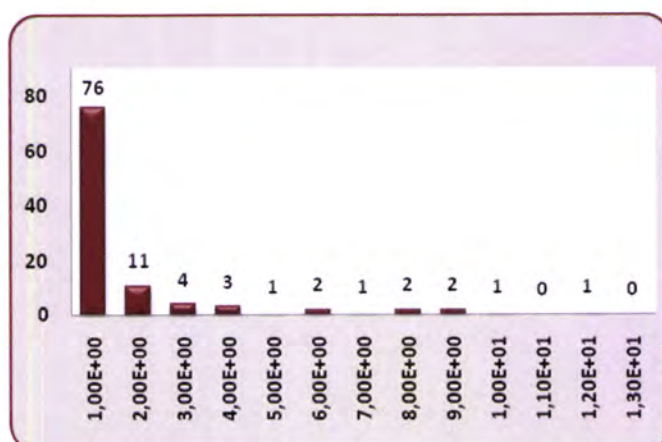
¹⁰⁵ A equipa de auditoria não tem em conta as preocupações de gestão do Organismo.

Os valores médios observados são intermédios para ambas as afirmações¹⁰⁶, perto do ponto intermédio da escala: “4-Não concordo nem discordo”, sendo ligeiramente superiores para a afirmação 1.

4.2.2.9. Receitas fiscais (LREV)

Através do diagrama tipo caixa (gráfico 20), podemos verificar que a grande maioria dos organismos detém receitas fiscais até 10 000 000 €, existindo uma grande assimetria à direita.

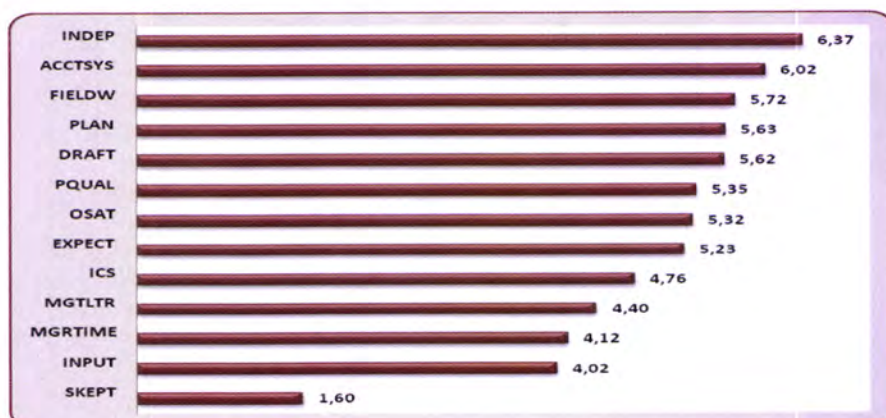
Gráfico 20 - Receitas fiscais do ano fiscal de 2007 (LREV, €): frequência absoluta



4.3. ESTATÍSTICA DESCRITIVA PARA AS ESCALAS

Conhecidos os valores médios para os itens que compõem cada uma das variáveis, importa agora conhecer os valores médios obtidos para cada uma das escalas.

Gráfico 21 – Escalas: valores médios observados



¹⁰⁶ II.II.9.1 - Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos na selecção da empresa de auditoria. II.II.9.2 - O inquirido esteve activamente envolvido na selecção da empresa de auditoria.

As escalas onde se registam valores médios superiores são a “*INDEP (Independência da Equipa de auditoria)*”, seguida por “*ACCTSYS (Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria)*”. Com valores ligeiramente inferiores surgem o “*Planeamento da Auditoria. (PLAN)*”, o “*Trabalho de Campo. (FIELDW)*” e a “*Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT)*”, logo seguidos pelas “*Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT)*”. Ainda acima do ponto médio das escalas mas com valores mais baixos, surgem o “*Estudo completo do Sistema de Controlo Interno do Organismo. (ICS)*” e as “*Sugestões de melhoria de gestão*”. A única escala com valores inferiores ao ponto médio é a escala “*SKEPT (A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria)*”.

Em termos médios, o ROC/SROC apresenta um valor médio de 4,79 anos de experiência no desenvolvimento de auditorias no âmbito de auditorias ao Sector Público Local (*LATEN*) e as receitas fiscais (*LREV*) fixam-se num valor médio de 13.019.443,35€.

4.4. ESTUDO DAS HIPÓTESES

4.4.1. A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com a qualidade da auditoria

A Hipótese 1 – “*A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com a qualidade da auditoria*” é determinada pelas variáveis “*ACCTSYS (Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública local pela equipa de auditoria)*” e “*LATEN (Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público)*”.

Uma vez que estamos na presença de variáveis quantitativas, as mesmas foram analisadas utilizando o coeficiente de correlação de *Pearson R*, sendo necessário verificar a normalidade das distribuições das variáveis, com o teste *K-S*. No entanto, através deste teste foi verificado (Apêndice J, página 189) que o valor de prova é inferior a 5%, rejeitando-se a hipótese nula e que o pressuposto da normalidade não se verifica, pelo que deve utilizar-se o coeficiente de correlação de *Spearman*.

Através deste teste constatámos que se verifica uma relação positiva estatisticamente significativa (forte) entre a “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*” e as variáveis “*ACCTSYS (Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração*

Pública local pela equipa de auditoria)” e “*LATEN (Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público)*”.

Sendo relações positivas, significa que quem apresenta uma maior percepção da qualidade da auditoria considera que existe um valor superior nas variáveis associadas com a especialização da auditoria, isto é, especialização da firma de auditoria e experiência no Sector Público Local, pelo que se confirma a Hipótese 1.

Samelson *et al.* (2007) e Jensen e Paynes (2005) demonstraram que a qualidade de uma auditoria está deveras interligada com o facto de esta ser realizada por uma firma de auditoria especializada neste mercado específico. Opinião semelhante é manifestada pelos nossos inquiridos.

4.4.2. A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com as expectativas geradas

A Hipótese 2 – “*A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com as expectativas geradas*” é determinada pelas variáveis *ACCTSYS* e *LATEN*, sendo as expectativas determinadas pelo respectivo construto (*EXPECT*).

As variáveis cuja relação se pretende estudar são tratadas como quantitativas, pelo que poderiam ser analisadas utilizando o coeficiente de correlação de *Pearson R*, mas já verificámos que não se cumpre o pressuposto da normalidade das distribuições das variáveis associadas à especialização, pelo que se utilizou o coeficiente de correlação de *Spearman*.

Com base na análise efectuada (Apêndice J, página 189), verifica-se uma relação positiva estatisticamente significativa (forte) entre a variável *EXPECT* (Expectativas e nível de satisfação do auditado) e *ACCTSYS* (Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública local pela equipa de auditoria). Tal significa que se estivermos na presença de uma firma especializada no sector local (*ACCTSYS*) as expectativas e o nível de satisfação do auditado serão mais facilmente alcançadas.

No que respeita à relação entre as “*Expectativas e nível de satisfação do auditado (EXPECT)*” e os “*Anos de experiência na auditoria ao Sector Público Local (LATEN)*” verificamos que se trata duma relação que não é estatisticamente significativa. Os anos de experiência da equipa

de auditoria ao Sector Público (*LATEN*) não contribuem de forma expressiva para a realização das expectativas e nível de satisfação dos inquiridos.

Assim sendo, apenas podemos considerar que quem apresenta maior expectativas e nível de satisfação considera que existe um valor superior apenas numa variável associada, a especialização da auditoria, ou seja, quem apresenta maior expectativas e nível de satisfação considera parcialmente que existe uma maior especialização da firma de auditoria, pelo que a Hipótese 2 apenas se confirma parcialmente a um nível de significância de 1%.

4.5. ESTUDO DE RELAÇÕES

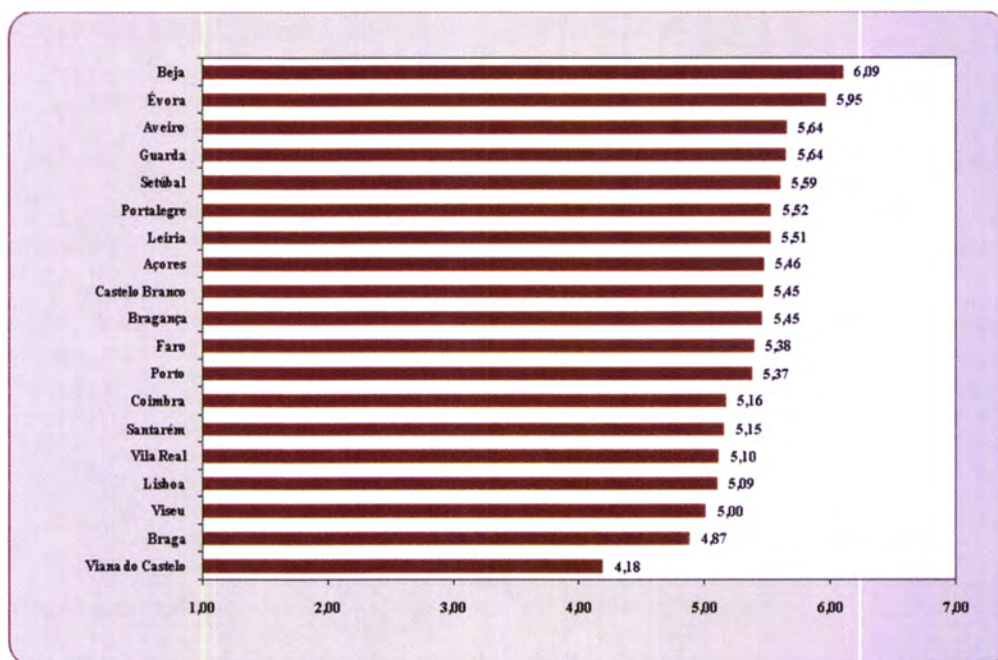
Através dos dados obtidos junto da OROC, pudemos constatar que todos os Distritos/Regiões Autónomas possuíam Autarquias Locais que se encontravam sujeitas à CLC.

Embora os estudos que nos serviram de base não tivessem explicado esta relação, pois circunscreveram-se apenas a uma região administrativa, optamos por estudar se existiriam diferenças significativas por Distrito/Região em relação à percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria e, por outro lado, se também existiriam diferenças significativas por Distrito/Região entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por receitas fiscais ocorridas no ano económico de 2007. A nossa opção justifica-se pelo facto de termos obtido respostas afirmativas ao nosso inquérito pela maioria das Autarquias sujeitas à CLC aliado ao facto de apenas não termos obtido qualquer resposta de uma das regiões administrativas (Região Autónoma da Madeira).

4.5.1. Relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por Distrito/Região

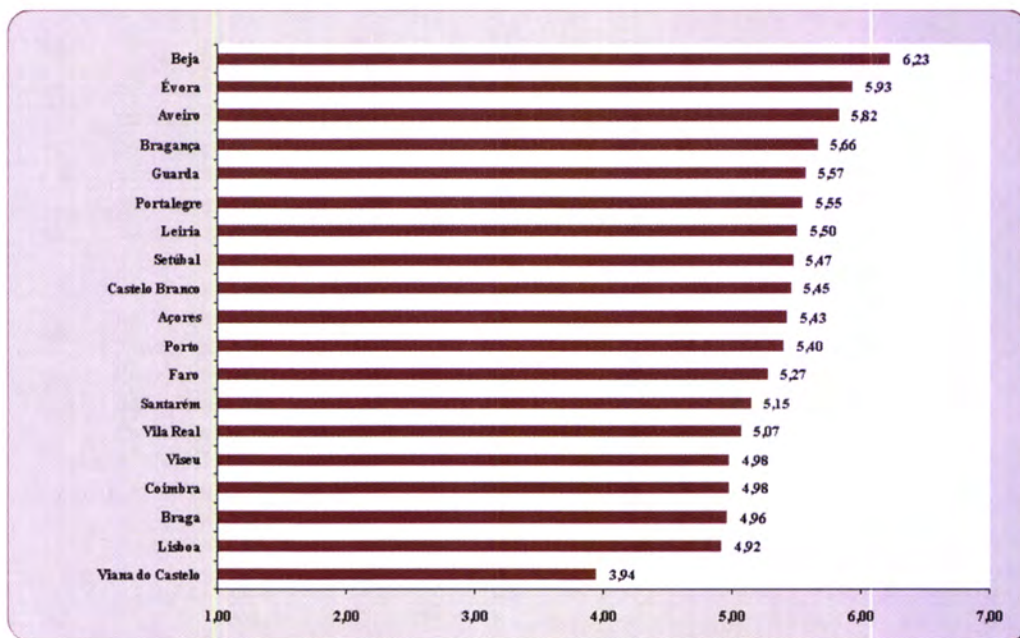
Estudamos a relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria (*PQUAL*) por Distrito/Região Autónoma e através dos testes realizados verifica-se que existem diferenças não significativas e significativas (Apêndice K, página 193). De seguida, ilustram-se essas diferenças, através dos seus valores médios.

Gráfico 22 - Percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por Distrito/Região: valores médios observados



A “Percepção da Qualidade da Auditoria (PQUAL)” é superior para Beja, seguida de Évora e inferior para Viana do Castelo. No entanto, as diferenças observadas não são estatisticamente significativas, para um nível de significância de 5%.

Gráfico 23 – Satisfação global com a auditoria por Distrito/Região administrativa: valores médios observados



A “*Satisfação Global com a Auditoria*” (*OSAT*) é superior para Beja, seguida de Évora e inferior para Viana do Castelo, sendo as diferenças observadas estatisticamente significativas, para um nível de significância de 5%.

4.5.2. Relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por Receitas Fiscais

A relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria e as receitas fiscais de 2007 (*LREV*) também não foi explorada nos estudos que nos serviram de base. Não obstante decidimos estudar esta relação para saber se a percepção da qualidade e satisfação da auditoria dos inquiridos influencia as receitas fiscais obtidas no primeiro ano em que a CLC se tornou obrigatória para as Autarquias Locais inquiridas.

Revelam os testes realizados (Apêndice K, página 193) que não podemos considerar que exista uma relação significativa entre as “*Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007 (LREV, em €)*”, quer em valor absoluto, quer em valor logarítmico, nem com a “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*”, nem com a “*Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)*”, pelo que não se consegue estabelecer qualquer relação dita significativa entre as variáveis.

4.6. MODELOS DE REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA

4.6.1 Modelo da Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)

O modelo *PQUAL* pretende reconhecer quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade de auditoria dos responsáveis financeiros das Autarquias Locais.

De acordo com o modelo proposto¹⁰⁷:

$$PQUAL = b_0 + b_1 \text{MGTLTR} + b_2 \text{INDEP} + b_3 \text{MGRTIME} + b_4 \text{PLAN} + b_5 \text{FIELDW} + b_6 \text{SKEPT} + b_7 \text{LATEN} + b_8 \text{INPUT} + b_9 \text{DRAFT} + \varepsilon$$

A percentagem ou a proporção da variação total da “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*”, que é explicada pelo modelo é de 99,4 % (r^2)¹⁰⁸ e o erro padrão de uma estimativa

¹⁰⁷ Os resultados dos testes realizados encontram-se expostos no apêndice L, página 110.

¹⁰⁸ O coeficiente de determinação ajustado $r_a^2 = 99,3\%$.

da variável é de 4,8%. Pelo teste da ANOVA verificamos ainda que a variância do modelo é de 0,002.

Procedemos igualmente ao teste sobre a significância global do modelo, onde

$$H_0: \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_{p-1} = 0$$

$$H_1: \text{Existe } \beta_k \neq 0, \text{ ou seja, nem todos os parâmetros são iguais a zero}$$

O valor de prova do teste é 0,0%, sendo inferior ao valor de referência de 5%, pelo que se rejeita a hipótese nula. Ou seja, existe pelo menos um parâmetro do modelo diferente de zero, sendo o modelo globalmente significativo¹⁰⁹.

Importa agora conhecer as variáveis que são significativas para o modelo PQUAL, ou seja, aquelas cujo parâmetro (β_k) apresenta uma estimativa significativamente diferente de zero.

Nesse sentido, procedemos ao teste de hipótese sobre β_k :

$$H_0: \beta_k = 0 \text{ e } H_1: \beta_k \neq 0.$$

Ilustram-se na Tabela 11 os resultados obtidos.

Tabela 11 - Variáveis significantes no modelo PQUAL

	Coeficientes				Valor de prova
	B	Erro padrão	Beta	t	
(Constant)	,752	,070		10,769	,000
II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão. (MGTLTR)	,101	,005	,200	21,441	,000
II.I.1. Independência da Equipa de auditoria. (INDEP)	,082	,006	,122	13,043	,000
II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)	,062	,003	,205	24,326	,000
II.II.3. Planeamento da Auditoria. (PLAN)	,252	,010	,352	24,546	,000
II.II.4. Trabalho de Campo. (FIELDW)	,237	,010	,333	24,095	,000
II.I.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)	-	,012	-	-7,294	,000
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	,032	,002	,149	15,342	,000
II.II.9. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria. (INPUT)	,065	,003	,223	24,846	,000
II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT)	,058	,009	,083	6,632	,000

Através dos resultados obtidos, verificamos que todas as variáveis são relevantes para explicar a “Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)”¹¹⁰.

¹⁰⁹ Utilizámos a estatística do Teste F de *Snedecor*.

Por outro lado, os parâmetros do modelo associados a cada variável independente significativa indicam-nos a variação do valor esperado de Y, com o aumento de uma unidade de X, mantendo-se as restantes variáveis constantes, ou seja, quando a variável “*Sugestões de melhoria de gestão (MGTLTR)*” aumenta uma unidade, provoca um aumento médio esperado na variável “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*” de 0.101, quando a variável “*Independência da Equipa de auditoria. (INDEP)*” aumenta uma unidade, provoca um aumento médio esperado na variável “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*” de 0.082; e assim sucessivamente para as restantes variáveis.

Podemos assim concluir que a variável independente, cujo aumento provoca um maior aumento na variável dependente “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*” é a variável “*Planeamento da Auditoria. (PLAN)*”, seguida de “*Trabalho de Campo. (FIELDW)*” e a “*Sugestão de melhorias para a gestão das entidades (MGTLTR)*”, embora, como já foi referido, todas as variáveis sejam significativas para explicar a variável dependente “*Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)*”. Também no estudo de Samelson *et al.* (2006) e Lowenshon *et al.* (2007) estas variáveis foram consideradas como explicativas de uma maior qualidade de uma auditoria.

4.6.2. Modelo da Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)

De acordo com o modelo proposto, o modelo da “*Satisfação Global com a Auditoria*” é-nos dado através de:

$$OSAT = b_0 + b_1 MGTLTR + b_3 MGRTIME + b_4 PLAN + b_5 FIELDW + b_6 SKEPT + b_7 LATEN + b_9 DRAFT + b_{10} EXPECT + \varepsilon$$

No caso deste modelo (*OSAT*), o coeficiente de determinação ajustado (R_a^2) é superior ao do modelo anterior, pelo que este modelo apresenta uma qualidade de ajuste ainda superior. A percentagem ou a proporção da variação total da “*Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)*”, que é explicada pelo modelo é de 99,5%, o erro padrão de uma estimativa da variável dependente é de 0,047 e a variância do modelo é de 0,002 (Apêndice L, página 199).

¹¹⁰ O valor de prova é comparado com o valor de referência de 5%, rejeita-se a hipótese nula se for inferior a 5% e não se rejeita a hipótese nula se for superior a 5%, ou seja, para as variáveis, assinaladas a cinza, rejeita-se a hipótese do parâmetro associado ser igual de zero. Assim sendo, estas são significantes para o modelo.

Procedemos igualmente ao teste sobre a significância global do modelo, o qual nos indicou que existe pelo menos um parâmetro do modelo diferente de zero, pelo que o modelo é globalmente significativo¹¹¹.

Procedemos ainda aos testes de hipóteses sobre β_K ¹¹²: para verificar quais as variáveis que são significativas para o modelo, ou seja, aquelas cujo parâmetro apresenta uma estimativa significativamente diferente de zero. Todas as variáveis são identificadas como relevantes, ou seja, estatisticamente significativas para explicar a variável Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)¹¹³, conforme podemos confirmar através da Tabela 12.

Tabela 12 - Variáveis relevantes no modelo OSAT

	Coeficientes				Valor de prova
	B	Erro padrão	Beta	t	
(Constant)	,670	,064		10,468	,000
II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão. (MGTLTR)	,098	,004	,179	22,159	,000
II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)	,059	,002	,180	24,014	,000
II.II.3. Planeamento da Auditoria. (PLAN)	,234	,010	,303	22,671	,000
II.II.4. Trabalho de Campo. (FIELDW)	,222	,009	,288	23,405	,000
II.I.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)	-	,012	-	-6,658	,000
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	,030	,002	,128	14,992	,000
II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT)	,052	,009	,068	6,048	,000
II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT)	,206	,008	,289	26,173	,000

Interpretando os coeficientes do modelo associados a cada variável independente significativa, os mesmos indicam-nos a variação do valor esperado de Y, com o aumento de uma unidade de X, mantendo-se as restantes variáveis constantes. Assim, quando a variável “*Sugestões de melhoria de gestão. (MGTLTR)*” aumenta uma unidade, provoca um aumento médio esperado na variável “*Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)*” de 0.098. Quando a variável “*Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)*” aumenta uma unidade, provoca um aumento médio esperado na variável “*Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)*” de 0.059 e assim sucessivamente para as restantes variáveis.

¹¹¹ Como o valor de prova do teste é 0,000 = 0,0%, inferior ao valor de referência de 5%, rejeita-se a hipótese nula (Teste F de *Snedecor*).

¹¹² $H_0: \beta_K = 0$ e $H_1: \beta_K \neq 0$.

¹¹³ O valor de prova é sempre inferior a 5%, rejeita-se a hipótese nula, ou seja, rejeita-se a hipótese do parâmetro associado a todas as variáveis ser igual de zero. Assim sendo, todas são significantes para o modelo (Tabela 12).

Podemos assim concluir que as variáveis independentes, cujo aumento provoca um maior aumento na variável dependente “*Satisfação Global com a Auditoria*” são as variáveis “*Planeamento da Auditoria (PLAN)*” e “*Trabalho de Campo (FIELDW)*”, seguidas das “*Expectativas e nível de satisfação do auditado (EXPECT)*”, embora, como já vimos, todas as variáveis sejam significativas para explicar a variável dependente “*Satisfação Global com a Auditoria*”.

Embora as expectativas e nível de satisfação do auditado não tenham sido objecto de estudo de Samelson *et al.* (2006) e Lowenshon (2007), consideramos que pelos resultados obtidos no nosso estudo, as variáveis consideradas explicativas da “*Satisfação Global com a Auditoria*”, vão de encontro ao inferido pelos autores, uma vez que a forma como é desenvolvido e planeado o trabalho de campo da equipa de auditoria dita o nível de satisfação das expectativas do auditado.

5. CONCLUSÕES

No âmbito da conclusão, propomo-nos sintetizar os principais contributos do trabalho realizado, relacioná-los com as hipóteses iniciais e com as questões de investigação apresentadas. No final procuramos tecer alguns comentários relativos aos limites desta investigação bem como sugerir algumas questões para o desenvolvimento de futuros trabalhos neste domínio científico.

As diferenças de expectativas em auditoria são uma realidade presente na sociedade e, em particular, no sector público. As abordagens em relação à temática são diversas (Almeida e Colomina, 2009; Lowenshon *et al.*, 2007; McEnroe e Martens, 2001; Porter, 1993; Cameron, 1993; Humphrey *et al.*, 1993; Chandler *et al.*, 1993; Jennings *et al.*, 1993; Lowe, 1980; Baron *et al.*, 1977) dado que se trata de uma questão que levanta sérias preocupações, uma vez que os utilizadores da informação financeira têm vindo a perder confiança no papel historicamente confinado à auditoria, ou seja, assegurar a qualidade e integridade da informação financeira. Corroboramos com as opiniões professadas por Moreno (2008), Marques e Almeida (2004) e Silva (2000) que para estreitar essas diferenças de expectativas entre a auditoria e a sociedade torna-se necessário empreender medidas eficazes, nomeadamente através de uma reorientação do seu papel e alargamento do seu campo de actuação, no que respeita ao acompanhamento da envolvente de negócio e estratégia adoptada pelos gestores do organismo objecto de auditoria.

Os modelos econométricos sobre a qualidade e satisfação da qualidade da auditoria no sector público apresentados no capítulo 2 (Lowenshon *et al.*, 2007; Samelson *et al.*, 2006, entre outros) são modelos que permitiram identificar um conjunto de factores influentes na qualidade e satisfação da auditoria e que levam à existência da diferença de expectativas, entre os quais se destacam o grau de especialização da equipa de auditoria e a capacidade de adaptação às necessidades específicas do sector.

Segundo a nossa primeira hipótese, a especialização da empresa de auditoria está associada de forma positiva com a qualidade de auditoria. Através desta questão de investigação pretendíamos saber se a experiência e adequado conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública Local pela equipa de auditoria influenciam de forma positiva a percepção da qualidade da actividade da auditoria. Verificamos que existe uma maior

percepção da qualidade nas Autarquias Locais Portuguesas quando esta mantém relações com uma empresa de auditoria especializada neste sector.

Colocámos ainda a hipótese de a especialização da empresa de auditoria se encontrar associada de forma positiva com as expectativas geradas. Foi nossa pretensão demonstrar através desta hipótese que as expectativas geradas em relação ao desenvolvimento do trabalho de auditoria decorrem de esta ser realizada por uma empresa de auditoria especializada no sector público local. Concluimos através da nossa investigação empírica que as expectativas geradas são estatisticamente influenciadas pelo adequado conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública Local e não pelos anos de experiência no sector público local.

Relativamente à existência de uma opinião divergente por Distrito/Região Autónoma no que respeita à percepção da qualidade e satisfação global com a auditoria, constatamos que não existem diferenças estaticamente significativas quanto à percepção da qualidade da auditoria, o que não acontece em relação à satisfação global com a auditoria. Beja (6,09) e Évora (5,95) são os distritos que apresentam valores médios superiores em relação à percepção de qualidade em relação à actividade de auditoria, enquanto Viana do Castelo (4,18) e Braga (4,87) revelam valores médios inferiores. Quanto à satisfação global com a auditoria, esta é superior para Beja (6,23) e Évora (5,93) e inferior para Viana do Castelo (3,94) e Lisboa (4,92).

Um outro objectivo do nosso estudo prendia-se com a existência de uma relação entre a percepção da qualidade e satisfação global da auditoria com as receitas fiscais geradas pela autarquia local. Demonstraram os testes estatísticos realizados que, não existe uma relação estatística significativa entre as variáveis, ou seja, as receitas fiscais obtidas pela autarquia local, no entender dos inquiridos, não sofre alterações pelo facto haver maior qualidade e satisfação com a actividade de auditoria desenvolvida.

No que respeita às variáveis que mais influenciam na percepção da qualidade da auditoria construímos um modelo para aferir quais as variáveis mais significativas. Embora todas as variáveis integrantes do modelo sejam relevantes para explicar a percepção da qualidade dos responsáveis financeiros das Autarquias Locais Portuguesas, destacam-se duas como mais importantes: o planeamento da auditoria e o trabalho de campo realizado.

Foi construído igualmente um modelo econométrico para aferir as variáveis que explicariam a satisfação global com a auditoria. Revelaram os testes efectuados que os factores que

conduzem a uma maior satisfação global com a actividade de auditoria são o planeamento da auditoria, o trabalho de campo realizado e a satisfação das expectativas do auditado.

Chegados ao final deste trabalho, reconhecemos que a maior parte dos objectivos iniciais que nos motivaram foram alcançados, tendo contribuído para alargar os conhecimentos sobre a problemática em estudo e levantar novas questões. Contudo, no decorrer da nossa investigação fomos levados a tomar determinadas opções em função de determinadas condicionantes com que nos deparamos, pelo que existem limitações a enumerar. Assim, no decorrer desta investigação, pelo facto de não ter sido compatível a implementação da metodologia de inquérito por questionário repetidos no tempo, tal facto não nos permite corroborar que não surjam novos entendimentos sobre a mesma realidade. De igual modo, devido à limitação de ser um dos primeiros estudos realizados no âmbito da temática, não nos foi possível apurar com profundidade se os honorários cobrados pelos auditores interferem na percepção da qualidade e satisfação global com a auditoria.

Finalmente, como possíveis extensões deste estudo podemos apontar uma repetição do estudo num horizonte temporal distinto. Trata-se dum estudo em que a sua composição e participantes poderá sofrer mutações, acrescida do facto da nossa investigação ter incidido em relação ao primeiro ano em que se tornou obrigatório para algumas Autarquias Locais a Certificação Legal de Contas e o período de respostas ter abrangido um período eleitoral. Outra proposta, prende-se com a inclusão de novas variáveis que poderão influenciar a percepção da qualidade e satisfação global com a auditoria, tais como os honorários praticados pela equipa de auditoria e o relatório de auditoria.

Apontamos ainda como possíveis linhas de investigação futura: o alargamento de aplicação deste estudo às Autarquias Locais Portuguesas não sujeitas à Certificação Legal de Contas, a fim de averiguar se as opiniões são ou não similares às das que se encontram sujeitas à Certificação Legal de Contas, circunscrever a metodologia de estudo utilizada a cada uma das regiões, utilizando de forma complementar a técnica de inquérito por entrevista, com o intuito de aprofundar e consolidar os resultados obtidos através do inquérito por questionário.

Considerando alguns comentários apresentados no questionário por alguns municípios alvo deste estudo, seria também interessante apurar se o relatório de auditoria não deveria conter

informação que avaliasse o desempenho das autarquias locais (e.g. inclusão de *dashboards*¹¹⁴). Consideramos que o contributo da Auditoria na concretização da reforma da AP é uma área a ser estudada em posteriores trabalhos, bem como a sua divulgação e o incentivo à formação em Auditoria dos responsáveis pelos organismos públicos. Pensamos que estes são caminhos a percorrer em próximas investigações e que os resultados daí decorrentes podem trazer uma contribuição importante para a melhoria dos serviços públicos e para o aumento dos seus níveis de eficiência e eficácia. É a partir da boa gestão dos recursos que as organizações podem obter uma vantagem competitiva nos dias de hoje.

Falar de responsabilidade social de auditoria equivale a atribuir à auditoria uma função social e para que esta tenha fundamento, é necessário justificar as funções sociais da contabilidade, mais concretamente, o carácter de bem público que a informação económico-financeira produzida pelo sistema contabilístico possui (Lorenzo, 1994: 230-231).

Neste sentido, a informação financeira das entidades deve proporcionar os dados básicos necessários para que os utilizadores possam realizar as suas avaliações, estimativas e previsões. Daí a necessidade primária de construir e divulgar informação sobre as entidades, sejam imputáveis em primeiro lugar, à sua direcção, pelo conhecimento que ela tem da actividade negócio e dos riscos.

É, assim, necessário trabalhar no sentido da procura de um ponto de equilíbrio entre o trabalho desenvolvido pelos auditores e o que a sociedade destes espera. Esta convergência supõe, principalmente, alcançar um maior bem-estar social.

A realidade económica actual é caracterizada pelo facto das auditorias interessarem a um segmento muito importante da sociedade. Por outro lado, muitos sectores da sociedade dependem, em cada vez maior grau, para a tomada de decisões económicas de informação sobre a qual não têm controlo. Daí, confiarem na auditoria como credibilizadora da qualidade, relevância e fiabilidade dessa informação. Todavia, os auditores nunca podem assegurar em todo o momento e circunstância, a correcção absoluta das contas que auditam, mas devem assegurar que o seu trabalho se desenvolva de forma responsável para impedir, dentro do possível, o aparecimento de erros materialmente relevantes. Assim, dentro dos limites de

¹¹⁴ Termo utilizado para indicar um painel de indicadores que fornecem uma representação ilustrada do desempenho dos negócios em toda a organização permitindo auxiliar a organização no processo de tomada de decisão e avaliar rapidamente o seu desempenho em áreas-chave do negócio.

razoabilidade, a responsabilidade social do auditor impõe a sua sintonia com as necessidades sentidas pela sociedade e não o que os auditores lhe querem dar.

O controlo dos dinheiros públicos exige não só legalidade e regularidades financeiras, mas também, economia e eficiência na utilização dos meios e eficácia no atingir dos objectivos. Embora as autarquias locais sejam dotadas de órgãos representativos (i.e. com titulares eleitos e legitimidade daí decorrente), o controlo externo deverá ir além da mera comprovação da legalidade das operações e regularidade contabilística, passando a nortear-se para questões como a optimização dos recursos públicos e o grau de satisfação dos cidadãos.

Corroboramos inteiramente do que foi expresso por Silva (2000:413) quando considera que a auditoria aos dinheiros públicos é a actividade cujo desempenho permitirá ao político assumir, perante a sociedade, as suas responsabilidades, e simultaneamente permitir uma leitura global acerca da “bondade” da aplicação desses Dinheiros Públicos. A auditoria assume assim uma função preventiva e de melhoria contínua.

A especialização de uma empresa de auditoria no sector público torna-se assim de carácter fulcral para que todos os interessados tenham uma boa percepção da qualidade da auditoria e para que haja um equilíbrio entre o binómio “*Value For Money*” e “*Expectation Gap*”.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. SAS No 58 Reports on Audited Financial Statements.
- AICPA. - American Institute of Certified Public Accountants SAS No 112 Communication Internal Control Related Matters Identified in an Audit.
- ALMEIDA, B. e COLOMINA, C. (2009). “Evidencia de las Diferencias de Expectativas en Auditoria en Mercados Bursatiles de Reducida Dimension: El Caso Portugues”, *Revista Universo Contábil*, Blumenau, Vol. 5, n. 1, Jan./Mar. 2009.
- ALIJARDE, I. B. e LOPÉZ, V. C. (2001). “El análisis financiero en las administraciones locales”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXX, n.º 108, Abril-Junho, p. 475-503.
- ALMEIDA, B. (2003a). “A responsabilidade social do auditor”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 43, Outubro, p. 54-55.
- ALMEIDA, B. e TABORDA, D. (2003), “Diferenças de expectativas em auditoria: origens e componentes”, *Economia Global e Gestão*, n.º 3, ISCTE, Dezembro, p. 109-124.
- ALMEIDA, J. J. M. (2000). *Auditoria Previsional e Estratégica*, Lisboa: Vislis Editores.
- ALMEIDA, L. e FREIRE, T. (2000). *Metodologia da Investigação em Psicologia e Educação* (2º ed.). Braga: Psiquilíbrios.
- BARAÑANO, A. M. (2008). *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão: Manual de Apoio à Realização de trabalhos de investigação*, Lisboa: Edições Sílabo.
- BARON, C. D., JOHNSON, D. A., SEARFOSS, D. G. e SMITH, C. H. (1977). “Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?”, *Journal of Accountancy*, Vol. 144, October, New York, p. 243-250.
- BECKERS, J., (2001). “A Auditoria de Resultados no Tribunal de Contas Belga no contexto da Reforma da Administração Pública”, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 35, Janeiro/Junho, Lisboa, p. 23-47.
- BEHN, K. B., CARCELLO, J. V., HERMANSON, D. R. e HERMANSON, R.H. (1997). “The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms”, *Accounting Horizons*, vol.11, n.º 1, p. 7-24.
- BISPO, R. e MAROCO, J. (2003). *Estatística Aplicada às Ciências Sociais e Humanas*, (2.ª Edição), Lisboa: Climepsi Editores.
- BOYD, D. T., BOYD, S. C. e BOYD, W. L. (2001), “The audit report: a misunderstanding gap between users and preparers”, *National Public Account*, January, Washington, p. 56-60.
- BRYMAN, A., e CRAMER, D.. *Quantitative Data Analysis with SPSS 12 and 13*, Routledge, 2005.
- CABALEIRO CASAL, R. e BUCH GOMÉZ, E. J. (2007). “Las cuentas de las Aministraciones Locales en Portugal y España: situación y limitaciones en su fiscalización externa”, *Revista Auditoria Pública*, N.º 41, , Abril, p. 51-64.

- CABALEIRO CASAL, R. e BUCH GOMÉZ, E. J. (2004). “Hacia una maior transparência informativa a través de la reconfiguración del Sistema de Control Externo de los municipios españoles”, *Revista Auditoria Pública*, N.º 32, Abril, p. 13-23.
- CABALEIRO CASAL, R. e BUCH GOMÉZ, E. J., (2002). “Las alternativas nacionales de control externo sobre las entidades ocales europeas”, *Revista Auditoria Pública*, N.º 26, Abril, p. 14-28.
- CAMERON, A. (1993). “Do chartered accounts live up to small business expectation?”, *Accounts Journal*, Vol. 72, June, Wellington, p. 76-78.
- CARASSUS, D. (1999). “Le rôle de l’audit financier externe des villes : cadre d’analyse et perspectives de recherche”. [Consult. em 21 de Agosto de 2009]. Disponível na WWW <URL:<http://www.univ-pau.fr/~carassus/Publications/RoleAud.pdf>>.
- CARCELLO, J. V., HERMANSON, R. H. e McGRATH, N. T. (1992). “Audit Quality Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users”, *Auditing: A Journal of Practice & Theorie*, Vol. 11, n.º 1, p. 1-15.
- CARMO, Hermano e FERREIRA, Manuela M., (1998). *Metodologia da Investigação -Guia para Auto Aprendizagem*, Lisboa: Universidade Aberta.
- CARVALHO, Alexandra (2007). “O controlo externo das contas das entidades locais em Espanha, França, Inglaterra e Estados Unidos da América – Algumas Características”, *Revista Revisores & Auditores*, Abr/Jun, p. 27-32.
- CARVALHO, J. Eduardo (2009). *Metodologia do Trabalho Científico*, Lisboa: Escolar Editora.
- CARVALHO, João B. C., MARTINEZ, Vicente P. e PRADAS, Lourdes T. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa: Rei dos Livros.
- CCAS - Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços (2007). Construção do QUAR -Linhas de Orientação, Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços. [Consult. em 1 de Março de 2009]. Disponível na WWW <URL:http://www.dgap.gov.pt/upload/AvalDes/Linhas%20orienta%C3%A7%C3%A3o%20QUAR_completo.pdf>.
- CHANDLER, R. A., EDWARDS, J. R. e ANDERSON, M. (1993). “Changing perceptions of the role of the company auditor: 1840-1940”, *Accounting and Business Research*, Vol. 23, N.º 92, London, p. 443-459.
- COPLEY, P. A. (1989). “The Determinants of Local Government Audit Fees: Additional Evidence”, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 5, p. 27-56.
- COSTA, A. F., PEREIRA, J.M. e BLANCO, Sílvia R.(2006). “Auditoria do Sector Público no contexto da nova gestão Pública”, *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. III, n.º 5/6, p. 201-225.
- DE ANGELO, L. E. (1981). “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, n.º 3, p. 183-200.
- DEIS, Donald R. Jr. e GIROUX, Gary, A. (1992). “Determinants of Audit Quality in the Public Sector”, *The Accounting Review*, July, Vol. 67, n.º 3, Sarasota, p.462 - 479.
- EUROSAI (2004). “*Guidelines on Audit Quality*” – Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAI’s of the European Union”, 6-7 December, Luxembourg.
- FEE (2000). *The Auditor’s Report in Europe*, FEE, Bruxelas.

- FLINT, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing – an introduction*, London : The Macmillan Press Ltd..
- FORTIN, Marie-Fabienne (2003). *O Processo de Investigação: da concepção à realização*, Loures: Décarie Éditeur.
- FRANCO, António de Sousa (1993) “*O Controlo da Administração Pública em Portuga*”, comunicação apresentada à Conferência da Confederação Europeia dos Institutos de Auditoria Interna (ECIIA), p. 115-161 (publicada, depois, na *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 19/20, Lisboa).
- FREEMAN, Robert J. e SHOULDERS, Craig D. (2003). *Governmental and Non Profit Accounting – Theory and Practice – Student Resources*, [Consult. em 15 de Setembro de 2009]. Disponível na , WWW<URL: http://wps.prenhall.com/bp_freeman_nonprofit_7/>.
- FRICKER, R. e SCHONLAU, M. (2002). Advantages and Disadvantages of Internet Research Surveys: Evidence from the Literature, *Field Methods*, Vol. 14, p.347-367.
- GARCÍA BENAÚ, M. A., HUMPHREY, C., MOIZER, P. e TURLEY, S. (1993). *La auditoria y sus expectativas: os casos de España y Reino Unido*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Coleccion Monografias, N.º 24, Ministerio de Economia y Hacienda, Madrid.
- GARMENDIA, Beatriz (2003). Auditoría de la Gestión Pública: una propuesta metodológica, *Revista de Auditoria Pública*, nº 28, p. 7-15.
- GASB – Governmental Accounting Standard Board (1987). *Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board: Objectives of Financial Reporting*. Norwalk, CT: Author.
- GASB - Governmental Accounting Standard Board (1999). *Statement No. 34 of the Governmental Accounting Standards Board, Basic Financial Statements - and Management Discussion and Analysis - for State and Local Governments*. Norwalk, CT: Author.
- GAO - General Accounting Office. (1986). *CPA Audit Quality: Many Governmental Audits Do Not Comply with Professional Standards*. Washington DC: GAO.
- GAY, G., SHELLUCH, P. e BAINES, A (1998). “Perceptions of messages conveyed by review and audit. Reports”, *Journal of Government Auditing*, April, Washington, p. 12-13.
- GODSELL, D. (1992). Legal liability and the audit expectation gap, *Business Forum*, Summer, p. 31-35.
- GOMES, A.M. B. (2002). “A auditoria governamental na era da globalização”, *Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia*, vol. 15, n.º 18, Agosto, Bahia, p. 15-27.
- GRAY, I. e MANSON, S. (2008). *The audit process – principles, practice & cases*, Thomson Learning, 4th ed., United Kingdom.
- GUIMARÃES, Joaquim F. C., (2005). *Revisores Oficiais de Contas*, Edições INFOCONTAB.
- GUY, D. e SULLIVAN, D. (1988). “The Expectation Gap Auditing Standard”, *Journal of Accountancy*, April, New York, p. 36-46.
- HILL, Manuela .M. e HILL, Andrew (2008). *Investigação por Questionário*, 2.^a Edição, Lisboa: Edições Sílabo.
- HOOD, C. (1995). “The ‘New Public Management’ in the 1980’s: Variations on a Theme”, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 20, n.º 2/3, p. 93-109.

- HUGHES, Lew (1997), Normas de auditoria no sector público no Reino Unido, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 28, Tomo I, Julho/Dezembro, Lisboa, p. 182-187.
- HUMPHREY, C. MOIZER, P. e TURLEY, S. (1993). "The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation", *Accounting and Business Research*, Vol. 23, Summer, p. 359-411.
- HUOT, Réjean (2002). *Métodos Quantitativos para as Ciências Humanas* (tradução de Maria Luísa Figueiredo). Lisboa: Instituto Piaget.
- IFAC - International Federation of Accountants (2003). *Quality Control - Proposed ISQC 1 "Quality Control for Audit, Assurance and Related Services Practices" and Proposed Revised ISA 220 "Quality Control for Audit Engagements"*, Maio, New York.
- IFAC - International Federation of Accountants (1999), Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais, *Manual do ROC*, CD Versão - 15, Lisboa.
- IFAC - International Federation of Accountants. ISA 220 (revista), "Controle de Qualidade de Auditorias de informações financeiras históricas"
- IFAC - International Federation of Accountants. ISA 240, "Fraudes e erros".
- IFAC - International Federation of Accountants. ISA 300 (revista), "Planeamento de Auditoria".
- IFAC - International Federation of Accountants. ISA 700 – "O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras".
- IFAC - International Federation of Accountants. ISQC 1, O Controlo de Qualidade para Consultadoria, Auditoria e Serviços relacionados".
- JENNINGS, M., KNEER, D. e RECKERS, P. (1993). "The significance of audit decisions aids and precise jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, Spring, Toronto, p. 489-507.
- JENSEN, K. e PAYNE, J. (2005). "Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs", [Consult. em 18 de Janeiro de 2008]. Disponível na WWW<URL:<http://aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/jensen.doc> www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf >.
- JOHNSON, L. E., FREEMAN, R. J. e DAVIES, S. P. (2003). "Local Government Audit Procurement Requirements, Audit Effort, and Audit Fees." *Research in Accounting Regulation*, 16: 197- 207.
- KELLY, Josie (2003). "The Audit Commission: guiding, steering and regulating local government", *Public Administration*, vol. 81, n.º 3, p. 459-476.
- KIT, Fung Yu (2005). "Evidence of audit quality differences among Big Five Auditors: a empirical study", Tese de Doutoramento em Auditoria, Universidade de Hong Kong.
- KNECHEL, W. (2001). *Auditing: Assurance & Risk*, South-Western College Publishing, 2ed, University of Florida.
- Libro Blanco de Auditoria, Registro General de Auditores, Consejo Superior de Colégios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.
- LIGGIO, C. (1974). "The expectation gap: the accountant's legal Waterloo", *Journal of Contemporary Business*, p. 27-44.
- Livro Verde (1996), COM (96), p. 338 final.

- LOWE, A. (1980). “The auditor’s detection responsibility: is there an expectation gap?”, *Journal of Accountancy*, Vol. 150, New York, p. 65-70.
- LOWE, D. J., (1994). “The expectation gap in the legal system: perception differences between auditor and judges”, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, Summer, Laramie, p. 39-44.
- LOWENSHON, S., JOHNSON, L. E. e ELDER, R. J. (2007). “Auditor Specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, p. 705-732.
- LOWENSHON, S. e RECK, J. (2004). “Longitudinal Analysis of Local Government Audit Quality”, *Research in Governmental and NonProfit Accounting*, Vol.11, p. 213-228.
- MALAXECHEVARRIA, Angel G. S. (1998). “Da auditoria Integrada à Auditoria Global no Sector Público: análise dos objectivos e conteúdo da informação nacional produzida pelo Estado moderno”, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 29, Janeiro/Junho, Lisboa, p. 45-81.
- MAROCO, J. (2007). *Análise Estatística com utilização do SPSS*, Lisboa: Sílabo.
- MARQUES, M. C. C. e ALMEIDA, J. J. M. (2004). “Intensificar el Papel de la Auditoría en el Sector Público: una Oportunidad para Reforzar la Eficiencia de las Organizaciones”, *Auditoría Pública*, n.º 32, Abril, p. 31-43.
- MARTINS, Mário R. (2001). *As Autarquias Locais na União Europeia*, Porto: Asa Editores.
- McENROE, J. e MARTENS, S. (2001). “Auditor’s and Investor’s Perceptions of the Expectation Gap”, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 4, December, Sarasota.
- MORENO, Carlos (2008). *Finanças Públicas: Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, Lisboa: Universidade Autónoma.
- MORENO, Carlos (2002). Auditoria e auditores públicos em Portugal, *Subsídios para Modernizar a auditoria pública em Portugal*, Lisboa: Universidade Autónoma, p. 13-53.
- NEVES, Arminda (2002). *Gestão na Administração Pública*, Lisboa: Pergaminho.
- NUNNALLY, J.C. (1967). *Psychometric theory*. New York: McGraw Hill.
- PALMROSE, Z. (1988). “An Analysis of Auditor Litigation and Service Quality”, *The Accounting Review*, Vol. 63, n.º 1, p. 55-73.
- PALMROSE, Z. (1989). “The Relation of Audit Contract Type to Audit Fees and Hours”, *The Accounting Review*, Vol 64, p. 488-499.
- PÉREZ, Pablo F. G., CHILLÓN, Juan C. G. (2001). “Nuevas técnicas de control en la Gestión Pública”, *Revista Auditoria Pública*, n.º 23, Abril, p. 13-20.
- PORTER, B. (1991). “Narrowing the audit expectation-performance gap: a contemporary approach”, *Pacific Accounting and Business Research*, Vol. 24, n.º. 93, London, p. 49-68.
- PORTER, B. (1993). “An empirical study of the audit expectation – performance gap”, *Accounting and Business Research*, Vol. 3, n.º 1, June, p. 49-68.
- PRADAS, Lourdes T. (2002). *La Auditoría Operativa: um Instrumento para la Mejora de la Gestión Pública*, Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), Madrid.
- PUIGDENGOLAS, Josep M. C. (2007). “El control externo del sector local: una assinatura pendiente”, *Revista Auditoria Pública*, n.º 31, Outubro, p. 6-17.

- REIS, E. (1996). *Estatística descritiva*. Lisboa: Edições Sílabo.
- REIS, E., MELO, P., ANDRADE, R. e CALAPEZ, T. (1999a). *Estatística aplicada* (Vol. 2). Lisboa: Edições Sílabo.
- REIS, E., MELO, P., ANDRADE, R. e CALAPEZ, T. (1999). *Estatística aplicada* (Vol. 1). Lisboa: Edições Sílabo.
- RODRIGUES, Miguel A. V. e ARAÚJO, Joaquim F. F. E., (2005). “A Nova Gestão Pública na Governação Local”, *Instituto Politécnico de Bragança e Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão*.
- SALVADOR, I. (2002). “Propuesta de un modelo de gestión de la calidad para los OCEX”, *Auditoria Pública*, n.º 26, Abril.
- SAMELSON, D., LOWENSHON, S. e JONSHON, L.E. (2006). “The Determinants of Perceived Quality and Auditee Satisfaction in Local Government”, *Journal Of Public Budgeting*, Vol. 18, n.º 2, 139-166, Summer.
- SANTOS, Homero (1997). “O controle da Administração Pública”, *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, n.º 74, Outubro/Dezembro, p. 17-25.
- SILVA, António Manuel Barbosa (2000). *Auditoria do Management Público*, Universidade Autónoma, Lisboa.
- SILVESTRE, A. (2007). *Análise de Dados e Estatística Descritiva*, Lisboa: Escolar Editora.
- SOA -Sarbanes-Oxley Act. [Consult. em 18 de Janeiro de 2008]. Disponível na WWW<URL:http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf >.
- STANTON, J. (1998). “An empirical Assessment of data collection using the Internet, Personnel Psychology”, Vol. 51, p. 709-725.
- STEVENS, M. (1981). *TheBig Eight*. New York: Macmillan.
- SWEENEY, B. (1997). “Briding the expectations gap – on shaky foundations”, *Accountacy Ireland*, April, p. 18-20.
- TRIBUNAL DE CONTAS (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Volume I, II e Anexo I. *Edição Tribunal de Contas de Portugal*.
- URDACI, Luís O. (1996). “La General Accounting Office (GAO) de los EU”, *Auditoria Pública: Revista de los Organos Autonómicos de Control Externo*, n.º 4, Febrero, Pamplona, p. 67-70.
- VAIRINHOS, V. M. (1995). *Estatística*, Universidade Aberta, Lisboa.
- WILLENBORG, M. (1999). “Empirical analysis of the economic demand for auditing in the initial public offeringsmarket”, *Journal of Accounting Research*, Spring, p. 225–239.

Legislação consultada

CRP - Constituição da República Portuguesa.[Consult. em 11 de Março de 2009]. Disponível na WWW<URL:http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Portugal/Sistema_Politico/Constituicao/>.

Decreto-Lei 487/99, de 16 de Novembro - Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: Diário da República, I Série-A, n.º 267 de 16 de Novembro de 1999, p. 8057-8084.

LEI N.º 2/ 07, de 15 de Janeiro – Nova Lei das Finanças Locais. Diário da República, I Série-A, n.º 10 de 15 de Janeiro de 2007, p. 320-335.

LEI n.º 98/97 de 26 de Agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas: Diário da República, I Série-A, n.º 196 de 26 de Agosto de 1997, p. 4401-4424.

LEI N.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública. Diário da República, I Série-A, n.º 43 de 20 de Fevereiro de 1990, p. 685-687.

Resolução do Conselho e Ministros n.º 53/2004, de 21 de Abril - Aprova a operacionalização da reforma da Administração Pública, áreas de actuação e metodologias de aplicação. Diário da República, II Série-B de 21 de Abril de 2004, n.º 94, p. 2388-2426.

APÊNDICES

APÊNDICE A

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

AUTARQUIAS LOCAIS PORTUGUESAS COM CERTIFICAÇÃO LEGAL DE CONTAS

Distrito		Municípios		Distrito		Municípios	
Açores		CAMARA MUNICIPAL DA HORTA	Faro	CAMARA MUNICIPAL DE FARD	Pontevedra	CAMARA MUNICIPAL DE MARVÃO	
		CAMARA MUNICIPAL DA MADALENA		CAMARA MUNICIPAL DE LAGOA		CAMARA MUNICIPAL DE NISA	
		CAMARA MUNICIPAL DA POVOAÇÃO		CAMARA MUNICIPAL DE LAGOS		CAMARA MUNICIPAL DE PORTALEGRE	
Aveiro		CAMARA MUNICIPAL DA RIBEIRA GRANDE	Faro	CAMARA MUNICIPAL DE LOULE	Pontevedra	CAMARA MUNICIPAL DE SOUSEL	
		CAMARA MUNICIPAL DAS LAGES DO PICO		CAMARA MUNICIPAL DE OLHAO		CAMARA MUNICIPAL DA MALA	
		CAMARA MUNICIPAL DE PONTA DELGADA		CAMARA MUNICIPAL DE OLIHAO		CAMARA MUNICIPAL DA POVOA DE VAREZIM	
		CAMARA MUNICIPAL DE SANTA CRUZ DA GRACIOSA		CAMARA MUNICIPAL DE PORTIMAO		CAMARA MUNICIPAL DE FELGUEIRAS	
		CAMARA MUNICIPAL DE SAO ROQUE DO PICO		CAMARA MUNICIPAL DE SAO BRAS DE ALPORTEL		CAMARA MUNICIPAL DE GONDOMAR	
		CAMARA MUNICIPAL DE VILA FRANCA DO CAMPO		CAMARA MUNICIPAL DE TAVIRA		CAMARA MUNICIPAL DE LOUSADA	
		CAMARA MUNICIPAL DO NORDESTE		CAMARA MUNICIPAL DE VILA DO BISPO		CAMARA MUNICIPAL DE PAREDES	
		CAMARA MUNICIPAL DA MEALHADA		CAMARA MUNICIPAL DA AGUIAR DA BEIRA		CAMARA MUNICIPAL DE PENAFIEL	
		CAMARA MUNICIPAL DA MEDA		CAMARA MUNICIPAL DA GUARDA		CAMARA MUNICIPAL DE SANTO TIRESO	
		CAMARA MUNICIPAL DE AGUEDA		CAMARA MUNICIPAL DE ALMEIDA		CAMARA MUNICIPAL DE VILA DO CONDE	
Beja		CAMARA MUNICIPAL DE CANTANHEDE	Covadonga	CAMARA MUNICIPAL DE CELEIRO DA BEIRA	Santarém	CAMARA MUNICIPAL DE ABRANTES	
		CAMARA MUNICIPAL DE COVAR		CAMARA MUNICIPAL DE GOUVEIA		CAMARA MUNICIPAL DE OUREM	
		CAMARA MUNICIPAL DE SANTA MARIA DA FEIRA		CAMARA MUNICIPAL DE FINEI		CAMARA MUNICIPAL DE RIO MAIOR	
		CAMARA MUNICIPAL DE SAO JOAO DA MADEIRA		CAMARA MUNICIPAL DE SEIA		CAMARA MUNICIPAL DE SALVATEIRA DE MAGOS	
		CAMARA MUNICIPAL DO SEVER DO VOLGA		CAMARA MUNICIPAL DE TRANCOSO		CAMARA MUNICIPAL DE TORRES NOVAS	
		CAMARA MUNICIPAL DE BEJA		CAMARA MUNICIPAL DE VILA NOVA DE ROZ COA		CAMARA MUNICIPAL DE VILA NOVA DA BARQUINHA	
		CAMARA MUNICIPAL DE FERREIRA DO ALENTEJO		CAMARA MUNICIPAL DO SABIZAL		CAMARA MUNICIPAL DO CARTAXO	
Braga		CAMARA MUNICIPAL DE MERTOLA	Lousã	CAMARA MUNICIPAL DA BATALHA	Setúbal	CAMARA MUNICIPAL DA MOITA	
		CAMARA MUNICIPAL DE MOURA		CAMARA MUNICIPAL DA MADRINHA GRANDE		CAMARA MUNICIPAL DE ALMADA	
		CAMARA MUNICIPAL DE ODEMIRA		CAMARA MUNICIPAL DA NAZARE		CAMARA MUNICIPAL DE GRANDOLA	
		CAMARA MUNICIPAL DE SERPA		CAMARA MUNICIPAL DE AJÓBIÇA		CAMARA MUNICIPAL DE SIEMBRRA	
		CAMARA MUNICIPAL DE BRAGA		CAMARA MUNICIPAL DE ALCOBACA		CAMARA MUNICIPAL DE SINUS	
		CAMARA MUNICIPAL DE CABECEIRAS DE BASTO		CAMARA MUNICIPAL DE ALCOBACA		CAMARA MUNICIPAL DO SEIXAL	
		CAMARA MUNICIPAL DE CELEIRO DO BASTO		CAMARA MUNICIPAL DE CASTANHEIRA DE PERA		CAMARA MUNICIPAL DE VALDEVIZ	
		CAMARA MUNICIPAL DE GUTIMARÃES		CAMARA MUNICIPAL DE LEREA		CAMARA MUNICIPAL DE MELGAÇO	
		CAMARA MUNICIPAL DE VILA VERDE		CAMARA MUNICIPAL DE ORODOS		CAMARA MUNICIPAL DE MONÇÃO	
		CAMARA MUNICIPAL DE ALFANDEGA DA FE		CAMARA MUNICIPAL DE POMBAL		CAMARA MUNICIPAL DE VALENCIA	
Bragança		CAMARA MUNICIPAL DE BRAGANÇA	Lisboa	CAMARA MUNICIPAL DA AMADORA	Viana do Castelo	CAMARA MUNICIPAL DE BORTIGAS	
		CAMARA MUNICIPAL DE VINHAIS		CAMARA MUNICIPAL DE AZAMBUJA		CAMARA MUNICIPAL DE CHAVES	
		CAMARA MUNICIPAL DE BELMONTE		CAMARA MUNICIPAL DA LOURINHA		CAMARA MUNICIPAL DE MONTALEGRE	
Castelo Branco		CAMARA MUNICIPAL DE VILA DE REI	Lisboa	CAMARA MUNICIPAL DE ARRUDA DOS VINHOS	Viana do Castelo	CAMARA MUNICIPAL DE RIBERA DE PERA	
		CAMARA MUNICIPAL DO ENDAO		CAMARA MUNICIPAL DE CADAVAL		CAMARA MUNICIPAL DE VALPAÇOS	
		CAMARA MUNICIPAL DA FIGUEIRA DA FOZ		CAMARA MUNICIPAL DE CASCAIS		CAMARA MUNICIPAL DE VILA POUCA DE AGUIAR	
Coimbra		CAMARA MUNICIPAL DE ARGANIL	Lisboa	CAMARA MUNICIPAL DE LOURES	Vila Real	CAMARA MUNICIPAL DE VILA REAL	
		CAMARA MUNICIPAL DE COIMBRA		CAMARA MUNICIPAL DE MAFRA		CAMARA MUNICIPAL DE CRANIAS	
		CAMARA MUNICIPAL DE PENACOVA		CAMARA MUNICIPAL DE ODIVELAS		CAMARA MUNICIPAL DE LAMEGO	
Évora		CAMARA MUNICIPAL DE ESTREMOZ	Madeira	CAMARA MUNICIPAL DE OEBRAS	Viana do Castelo	CAMARA MUNICIPAL DE VILA REAL	
		CAMARA MUNICIPAL DE EVORA		CAMARA MUNICIPAL DE SINTRA		CAMARA MUNICIPAL DE CRANIAS	
		CAMARA MUNICIPAL DE BEQUENÇOS DE MONSARAZ		CAMARA MUNICIPAL DE SOBRAL DE MONTE AGRACAO		CAMARA MUNICIPAL DE SAO PEDRO DO SUL	

APÊNDICE B

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

OFÍCIO ENVIADO À ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Elisabete Rosário Mendes Pinto Ferreira
Rua 5 de Outubro, 16A – 2.º Esq.
2330-094 Entroncamento
Telf: 249 715 599
Telm: 918 227 078
e-mail: elisabeteferreira@ipt.pt

O.R.O.C – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
Rua do Salitre, n.º 51/53
1250-198 Lisboa

Assunto: Cooperação em Projecto de Investigação nas Autarquias de Portugal
C/C Orientadores

Ex.mo(s) Senhor (s):

Sendo aluna do Mestrado em Gestão (Ramo Sector Público Administrativo), a decorrer na Universidade de Évora, encontro-me presentemente a realizar o meu projecto de mestrado intitulado “Auditoria da Gestão Pública: diferenças de expectativas, qualidade e satisfação nas Autarquias”, tendo como orientadores a Dra. Maria do Rosário Mira de Carvalho (Universidade de Évora) e o Mestre Ilídio Tomás Lopes (Escola Superior de Gestão de Santarém).

Por estar consciente do importante papel do auditor, uma vez que a sociedade necessita de ter confiança na qualidade, relevância, integridade e fiabilidade da informação financeira divulgada pelos gestores e administradores das entidades, confiando, para tal, aos auditores o papel de verificarem se estas exprimem uma imagem adequada e verdadeira dessa mesma entidade, irei centrar o meu trabalho de investigação nesta área.

No projecto de mestrado, que me proponho realizar, pretende-se estudar quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores de Serviços Financeiros das Autarquias portuguesas. É também nossa pretensão analisar qual o

efeito que o grau de especialização do auditor e dimensão da empresa da auditoria exercem sobre os Directores de Serviços Financeiros das Autarquias portuguesas em relação à percepção da qualidade da auditoria e honorários cobrados.

Um projecto de investigação como o que me proponho desenvolver não é possível, nem tem qualquer utilidade, sem o interesse e a cooperação dos Directores dos Serviços Financeiros das Autarquias. Assim, serve a presente para convidar a vossa organização a cooperar neste projecto, cujos os resultados poderão ter interesse para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Esta cooperação, a ser desenvolvida, consistirá na disponibilização de informação sobre as autarquias que se encontram sujeitas à Certificação Legal de Contas, a disponibilização do nome das empresas de profissionais de auditoria que emite o parecer quanto a essas autarquias objecto de auditoria, bem como a participação no envio de posterior inquérito.

A fim de poder dar continuidade ao projecto que se pretende desenvolver, gostaria de saber da vossa disponibilidade para uma eventual cooperação em relação ao supra solicitado.

Esperando sinceramente o vosso interesse pelo projecto, desde já agradeço a vossa atenção e disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Elisabete Ferreira

Entroncamento, 11 de Novembro de 2008

APÊNDICE C

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

E-MAIL DE SOLICITAÇÃO DE CONTACTOS

Ex.mo(s) Senhor (s):

O meu nome é Elisabete Ferreira e encontro-me actualmente a frequentar o Mestrado em Gestão na Universidade de Évora.

O meu projecto de pesquisa pretende analisar quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores de Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas.

O questionário que irei desenvolver destina-se a ser respondido pelos Directores de Serviços Financeiros das Autarquias Locais. Assim, solicito a colaboração da vossa Autarquia Local, na disponibilização do contacto de endereço electrónico do Director de Serviços Financeiros. **Informo que o endereço electrónico será mantido confidencial e será usado apenas para fins académicos.**

Agradecendo desde já a vossa colaboração na concretização deste projecto,

Com os melhores cumprimentos,

Elisabete Ferreira

APÊNDICE D

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

E-MAIL DE ENVIO LINK DE ACESSO AO QUESTIONÁRIO

Ex.mo(s) Senhor (s):

Eu, Elisabete Ferreira, aluna do Mestrado em Gestão (Ramo Sector Público Administrativo), a decorrer na Universidade de Évora, encontro-me presentemente a realizar o meu projecto de mestrado intitulado “Auditoria da Gestão Pública: diferenças de expectativas, qualidade e satisfação nas Autarquias Locais”, tendo como orientadores a Dra. Maria do Rosário Mira de Carvalho (Universidade de Évora) e o Doutor Ilídio Tomás Lopes (Escola Superior de Gestão de Santarém).

O meu projecto de pesquisa pretende analisar quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores de Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas. É também nossa pretensão analisar qual o efeito que o grau de especialização do auditor e dimensão da empresa da auditoria exercem sobre os Directores de Serviços Financeiros das referidas entidades, em relação à percepção da qualidade da auditoria.

Assim, venho solicitar a sua colaboração na concretização desta pesquisa respondendo ao questionário disponível através do link <http://www.ipt.pt/inquerito/>, até 31 de Maio de 2009.

Informo que as respostas serão mantidas confidenciais e serão usadas apenas para fins académicos.

Termino agradecendo antecipadamente a sua colaboração e reforçando que a sua participação é imprescindível para o sucesso deste projecto.

Com os melhores cumprimentos,

Elisabete Ferreira

APÊNDICE E

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

OFÍCIO ENVIO QUESTIONÁRIO (SUPORTE PAPEL)

Elisabete Rosário Mendes Pinto Ferreira
Rua 5 de Outubro, 16A - 2.º Esq.
2330-094 Entroncamento
Telem. 918 227 078
E-mail: elisabeteferreira@ipt.pt
questionario_auditoria@megamail.pt

Entroncamento, 7 de Julho de 2009

Assunto: Envio de Questionário

Ex.mo(s) Senhor (s):

Eu, Elisabete Ferreira, aluna do Mestrado em Gestão (Ramo Sector Público Administrativo), a decorrer na Universidade de Évora/Escola Superior de Gestão de Santarém, encontro-me presentemente a realizar uma dissertação de mestrado intitulada "Auditoria da Gestão Pública: diferenças de expectativas, qualidade e satisfação nas Autarquias Locais", tendo como orientadores a Dra. Maria do Rosário Mira de Carvalho (Universidade de Évora) e o Doutor Ilídio Tomás Lopes (Escola Superior de Gestão de Santarém).

O meu projecto de pesquisa pretende analisar quais os factores que mais influenciam a percepção da qualidade da auditoria e satisfação dos Directores de Serviços Financeiros das Autarquias Locais Portuguesas. É também nossa pretensão analisar qual o efeito que o grau de especialização do auditor e dimensão da empresa da auditoria exercem sobre os Directores de Serviços Financeiros das referidas entidades, em relação à percepção da qualidade da auditoria.

Assim, venho solicitar a sua colaboração na concretização desta pesquisa respondendo ao questionário e remetendo a sua resposta no envelope selado disponibilizado para o efeito (anexos), ou em alternativa, acedendo ao link <http://www.ipt.pt/inquerito/>, até 31 de Julho de 2009. Se, eventualmente, surgir alguma dúvida no preenchimento do questionário, poderão dispor dos contactos acima indicados.

Informo que as respostas serão mantidas confidenciais e serão usadas apenas para fins académicos.

Termino agradecendo antecipadamente a sua colaboração e reforçando que a sua participação é imprescindível para o sucesso deste projecto.

Com os melhores cumprimentos,

Elisabete Ferreira

APÊNDICE F

AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS

QUESTIONÁRIO

Este questionário destina-se a obter informações sobre a **percepção da qualidade e satisfação do trabalho de auditoria nas Autarquias Locais**. A informação recolhida permitirá elaborar um documento de trabalho que será publicado e apresentado como uma dissertação para a obtenção do grau de mestre em Gestão da Universidade de Évora/ Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Santarém.

Este estudo visa conhecer a sua opinião sobre o **trabalho de revisão/auditoria efectuado na sua entidade**. A obtenção destes elementos realizar-se-á através de um questionário **anónimo**, que lhe será apresentado sob a forma de **perguntas técnicas e directas**. Neste questionário, **não existem respostas certas ou erradas**, apenas se pretende a sua opinião sincera. As suas respostas são **confidenciais e anónimas**. Este questionário demorará aproximadamente 15 minutos a responder.

A sua ajuda, é para nós fundamental! Muito obrigada!

Nota: Todos os dados recolhidos serão utilizados apenas para os fins em causa.

ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO

I.ÂMBITO GERAL

II.ÂMBITO TÉCNICO

III.DADOS FINAIS

I. Âmbito Geral

Nas questões do Grupo I - Âmbito Geral, responda às questões colocadas, marcando com uma cruz (x) a situação que melhor descreve a sua situação perante o Organismo ao qual pertence.

I.1. Distrito ao qual pertence o Organismo do inquirido:

I.1.1		Açores	I.1.6		Castelo-Branco	I.1.11		Leiria	I.1.16		Santarém
I.1.2		Aveiro	I.1.7		Coimbra	I.1.12		Lisboa	I.1.17		Setúbal
I.1.3		Beja	I.1.8		Évora	I.1.13		Madeira	I.1.18		Viana do Castelo
I.1.4		Braga	I.1.9		Faro	I.1.14		Portalegre	I.1.19		Vila Real
I.1.5		Bragança	I.1.10		Guarda	I.1.15		Porto	I.1.20		Viseu

I.2. Cargo/ Funções Desenvolvidas no Organismo:

I.2.1		Presidência/Direcção
I.2.2		Director de Serviços
I.2.3		Chefe de Divisão
I.2.4		Coordenador
I.2.5		Técnico Superior
I.2.6		Assistente Técnico
I.2.7		Outra

I.3. Género

I.3.1		Masculino
I.3.2		Feminino

I.4. Tempo de Serviço no Organismo em que se encontra a exercer funções presentemente:

I.4.1		Até 2 anos
I.4.2		3 a 5 anos
I.4.3		6 a 10 anos
I.4.4		10 a 15 anos
I.4.5		Mais de 15 anos

I.5. Habilitações literárias:

I.5.1	Doutoramento
I.5.2	Mestrado
I.5.3	Licenciatura
I.5.4	Bacharelato
I.5.5	12.º Ano
I.5.6	Outra

I.6. Inscrição em organizações profissionais:

	Organização	Sim	Não
I.6.1	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas		
I.6.2	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas		
I.6.3	Ordem dos Economistas		
I.6.4	Outra (Especifique: _____)		

II. Âmbito Técnico

Responda às questões colocadas, marcando com uma cruz (x) o número **que melhor traduz a sua opinião** na escala que varia entre 1 e 7, para o Grupo II – Âmbito Técnico.

Adiante, designaremos Revisores Oficiais de Contas/Sociedade de Revisores Oficiais de Contas por: ROC/SROC.

GRUPO I – Normas Gerais

O primeiro grupo de questões refere-se a questões ao nível da qualificação, consciência profissional e independência do auditor na realização do seu trabalho.

II.1.1. Independência da Equipa de auditoria.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.1.1.1	O ROC/SROC exerceu a sua profissão com independência e objectividade, nunca se tendo colocado numa posição que, de forma objectiva ou subjectiva, diminuísse de alguma forma a sua capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada e o seu livre arbítrio.						
II.1.1.2	Existem factores (laços familiares, de amizade ou outros) que podem influenciar a liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas perante terceiros, quanto à independência do ROC/SROC.						
II.1.1.3	Existe conhecimento, de que o ROC/SROC tenha aceite indicações de terceiros, sobre o trabalho a desenvolver ou a que tipo de conclusões deve chegar, para que fique diminuída a sua inteira responsabilidade.						

II.1.2. Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.1.2.1	O exame é realizado por uma pessoa ou pessoas que têm adequado treino, capacidades, zelo e competência como auditor(res).						
II.1.2.2	Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública local pela equipa de auditoria.						
II.1.2.3	Os meios técnicos e humanos necessários para a realização do trabalho são os adequados e necessários para fundamentar a opinião que consta dos relatórios e pareceres a emitir.						
II.1.2.4	O ROC/SROC actua em estreita observância pelo cumprimento dos requisitos legais.						

II.1.3.A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.1.3.1	As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.						
II.1.3.2	O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.						
II.1.3.3	O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.						
II.1.3.4	Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.						

GRUPO II – Normas Relativas ao Trabalho de Campo

Este grupo de questões respeita ao planeamento e supervisão do trabalho de auditoria, ao estudo e à avaliação do controlo interno e à obtenção de provas por parte do auditor, necessários à formulação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras.

II.II.1.Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.1.1							
	Existe um estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente por parte do ROC/SROC.						
II.II.1.2							
	O ROC/SROC não tomou em consideração a forma como os sistemas de informação computadorizados afectam o trabalho de revisão/auditoria.						
II.II.1.3							
	O trabalho de auditoria contribui para organizar e operacionalizar, a Autarquia e os seus agentes, de forma a torná-la mais económica, eficiente e eficaz.						
II.II.1.4							
	Foram sugeridas alterações ao nível do sistema de controlo interno da entidade.						

II.II.2.Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.2.1							
	Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos no planeamento da auditoria.						
II.II.2.1							
	Os órgãos de gestão estão activamente envolvidos na condução da auditoria.						

II.II.3.Planeamento da Auditoria.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.3.1							
	O ROC/SROC detém conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.						
II.II.3.2							
	A escolha da equipa de auditoria foi a mais adequada à realização do trabalho.						
II.II.3.3							
	O planeamento de auditoria é executado de forma a minimizar transtornos ao Organismo.						

Planeamento da Auditoria (continuação)

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.3.4							
II.II.3.5							
II.II.3.6							
II.II.3.7							
II.II.3.8							

II.II.4.Trabalho de Campo

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.4.1							
II.II.4.2							
II.II.4.3							
II.II.4.4							
II.II.4.5							
II.II.4.6							

II.II.7.Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.7.1	Considera que existe por parte do ROC/SROC um conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.						
II.II.7.2	O ROC/SROC toma em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente relevados ou divulgados.						

II.II.8.Expectativas e nível de satisfação do auditado.

	Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.8.1	Inicialmente, foram dadas a conhecer por parte do organismo as expectativas em relação à auditoria.						
II.II.8.2	As expectativas do Organismo vão, normalmente, para além da mera execução atempada da auditoria ou de informação actualizada e regular sobre assuntos de contabilidade e de auditoria, tais como requisitos legais e regulamentares, mercado e estratégias.						
II.II.8.3	A equipa de auditoria não tem em conta as preocupações de Gestão do Organismo.						
II.II.8.4	As expectativas em relação ao nível de actuação da equipa de auditoria alteraram-se em relação à fase inicial de forma positiva.						
II.II.8.5	Os honorários cobrados pelos serviços de auditoria são justos e adequados em relação à qualidade dos resultados.						
II.II.8.6	Os resultados da auditoria adequam-se aos objectivos pré-determinados.						
II.II.8.7	A Certificação Legal de Contas gerou valor para o Organismo.						

II.II.9.Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria.

		Discordo totalmente	Discordo bastante	Discordo em parte	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo bastante	Concordo totalmente
II.II.9.1	Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos na selecção da empresa de auditoria.							
II.II.9.2	O inquirido esteve activamente envolvido na selecção da empresa de auditoria.							

II.II.10.Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.

_____ (€)

GRUPO III – Dados Finais

III.1.Dados Finais/ Outras considerações

O espaço que se segue serve para nos fornecer informação adicional, relativamente a alguma das questões anteriores. Poderá igualmente servir para emitir a sua opinião sobre qualquer uma das questões ou temas abordados anteriormente.

III.2.Pretende conhecer os resultados da investigação:

Sim Não

Em caso afirmativo, indique-nos por favor o seu endereço de correio electrónico:

_____@_____.

APÊNDICE G

AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS

DADOS ADICIONAIS – CARACTERIZAÇÃO DOS INQUIRIDOS (PARTE I)

I. Âmbito Geral

I.1. Distrito/Região ao qual pertence o Organismo do inquirido

	Frequência	Percentagem		Frequência	Percentagem
Açores	8	7,8	Leiria	7	6,9
Aveiro	6	5,9	Lisboa	13	12,7
Beja	2	2,0	Portalegre	4	3,9
Braga	5	4,9	Porto	6	5,9
Bragança	1	1,0	Santarém	8	7,8
Castelo Branco	3	2,9	Setúbal	5	4,9
Coimbra	4	3,9	Viana do Castelo	1	1,0
Évora	3	2,9	Vila Real	6	5,9
Faro	6	5,9	Viseu	4	3,9
Guarda	10	9,8	Total	102	100,0

Taxa de Respostas por Distrito

	Respostas	Municípios	Taxa de respostas
Açores	8	10	80,0%
Aveiro	6	8	75,0%
Beja	2	6	33,3%
Braga	5	6	83,3%
Bragança	1	3	33,3%
Castelo Branco	3	4	75,0%
Coimbra	4	4	100,0%
Évora	3	3	100,0%
Faro	6	9	66,7%
Guarda	10	10	100,0%
Leiria	7	8	87,5%
Lisboa	13	13	100,0%
Madeira	0	3	0,0%
Portalegre	4	4	100,0%
Porto	6	10	60,0%
Santarém	8	9	88,9%
Setúbal	5	6	83,3%
Viana do Castelo	1	4	25,0%
Vila Real	6	7	85,7%
Viseu	4	5	80,0%
Total	102	132	77,3%

I.2. Cargo/ Funções Desenvolvidas no Organismo

	Frequência	Percentagem
Presidência/ Direcção	2	2,0
Director de Serviços	15	14,7
Chefe de Divisão	56	54,9
Coordenador	1	1,0
Técnico Superior	27	26,5
Outra	1	1,0
Total	102	100,0

I.3.Género

	Frequência	Percentagem
Masculino	58	56,9
Feminino	44	43,1
Total	102	100,0

I.4. Tempo de Serviço no Organismo em que se encontra a exercer funções presentemente

	Frequência	Percentagem
Até 2 anos	6	5,9
3 a 5 anos	18	17,6
6 a 10 anos	49	48,0
10 a 15 anos	10	9,8
Mais de 15 anos	19	18,6
Total	102	100,0

I.5.Habilitações literárias

	Frequência	Percentagem
Mestrado	4	3,9
Licenciatura	94	92,2
Bacharelato	1	1,0
12.º Ano	2	2,0
Outra	1	1,0
Total	102	100,0

I.6.Inscrição em organizações profissionais:

	Não		Sim	
	N	%	N	%
Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	102	100,0%		
Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas	32	31,4%	70	68,6%
Ordem dos Economistas	86	84,3%	16	15,7%
Outra (Especifique)	99	97,1%	3	2,9%

APÊNDICE H

AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS

ANÁLISE DE CONSISTÊNCIA INTERNA DAS ESCALAS UTILIZADAS

II. Âmbito Técnico: GRUPO I - Normas Gerais

II.I.1. Independência da Equipa de auditoria (INDEP)

A escala é constituída por 3 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,376	3

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 3 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: a Independência da Equipa de auditoria. (INDEP).

Testes adicionais indicam que tal sucede porque o item 1 está correlacionado de forma inversa com a escala, relativamente aos itens 2 e 3:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.I.1.1 O ROC/SROC exerceu a sua profissão com independência e objectividade, nunca se tendo colocado numa posição que, de forma objectiva ou subjectiva, diminuisse de alguma forma a sua capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada e o seu livre arbitrio.	-,172	,780
II.I.1.2 Existem factores (laços familiares, de amizade ou outros) que podem influenciar a liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas perante terceiros, quanto à independência do ROC/SROC.	,576	-,807(a)
II.I.1.3 Existe conhecimento, de que o ROC/SROC tenha aceite indicações de terceiros, sobre o trabalho a desenvolver ou a que tipo de conclusões deve chegar, para que fique diminuída a sua inteira responsabilidade.	,393	-,080(a)

Desta forma, torna-se necessário inverter a escala dos itens 2 e 3, recodificando a escala (1→7, 2→6, 3→5, 4→5, 5→3, 6→2, 7→1), para que todos os itens meçam o mesmo construto: a independência.

Após a recodificação:

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,611	3

O valor do Alfa de Cronbach está agora próximo do valor de 0,70, pelo que podemos considerar os dados quase aceitáveis como unidimensionais: as 3 variáveis medem de forma perto de aceitável uma única dimensão: a Independência da Equipa de auditoria. (INDEP).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que o item 1 contribui para que o valor do Alfa não seja mais elevado:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.I.1.1 O ROC/SROC exerceu a sua profissão com independência e objectividade, nunca se tendo colocado numa posição que, de forma objectiva ou subjectiva, diminuisse de alguma forma a sua capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada e o seu livre arbitrio.	,172	,780
II.I.1.2 Existem factores (laços familiares, de amizade ou outros) que podem influenciar a liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas perante terceiros, quanto à independência do ROC/SROC.	,474	,447
II.I.1.3 Existe conhecimento, de que o ROC/SROC tenha aceite indicações de terceiros, sobre o trabalho a desenvolver ou a que tipo de conclusões deve chegar, para que fique diminuída a sua inteira responsabilidade.	,694	,074

II.1.2. Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria (ACCTSYS)

A escala é constituída por 4 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,850	4

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,80, pelo que podemos considerar os dados adequados como unidimensionais: as 4 variáveis medem de forma adequada uma única dimensão: o Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria. (ACCTSYS).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, nem que contribuam para que o valor do Alfa seja significativamente mais elevado:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.1.2.1 O exame é realizado por uma pessoa ou pessoas que têm adequado treino, capacidades, zelo e competência como auditor(res).	,564	,858
II.1.2.2 Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública local pela equipa de auditoria.	,788	,778
II.1.2.3 Os meios técnicos e humanos necessários para a realização do trabalho são os adequados e necessários para fundamentar a opinião que consta dos relatórios e pareceres a emitir.	,845	,739
II.1.2.4 O ROC/SROC actua em estreita observância pelo cumprimento dos requisitos legais.	,636	,835

II.1.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria (SKEPT)

A escala é constituída por 4 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,232	4

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 4 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: a equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT).

Testes adicionais indicam que tal sucede porque os itens 1, 2 e 3 estão correlacionados de forma inversa com a escala, relativamente ao item 4:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.1.3.1 As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.	,036	,255
II.1.3.2 O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.	,486	-,182(a)
II.1.3.3 O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.	,184	,113
II.1.3.4 Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.	-,037	,622

Desta forma, torna-se necessário inverter a escala dos itens 1, 2 e 3, recodificando a escala, para que todos os itens meçam o mesmo construto: o cepticismo. Após a recodificação:

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,311	4

O valor do Alfa de Cronbach é ainda inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 4 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: a equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que o item 4 contribui para que o valor do Alfa não seja mais elevado:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.1.3.1 As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.	,256	,222
II.1.3.2 O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.	,256	,184
II.1.3.3 O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.	,306	,112
II.1.3.4 Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.	,037	,622

II.1.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria (SKEPT)

A escala é constituída por 4 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,232	4

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 4 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: a equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT).

Testes adicionais indicam que tal sucede porque os itens 1, 2 e 3 estão correlacionados de forma inversa com a escala, relativamente ao item 4:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.1.3.1 As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.	,036	,255
II.1.3.2 O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.	,486	-,182(a)
II.1.3.3 O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.	,184	,113
II.1.3.4 Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.	-,037	,622

Desta forma, torna-se necessário inverter a escala dos itens 1, 2 e 3, recodificando a escala, para que todos os itens meçam o mesmo construto: o cepticismo. Após a recodificação.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,311	4

O valor do Alfa de Cronbach é ainda inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 4 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: a equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que o item 4. contribui para que o valor do Alfa não seja mais elevado:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.I.3.1 As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.	,256	,222
II.I.3.2 O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.	,256	,184
II.I.3.3 O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.	,306	,112
II.I.3.4 Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.	,037	,622

II.II.1. Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo (ICS)

A escala é constituída por 4 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,413	4

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 4 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: o estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo. (ICS).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que o item 2 contribui para que o valor do Alfa não seja mais elevado:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.1.1 Existe um estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente por parte do ROC/SROC.	,056	,491
II.II.1.2 O ROC/SROC não tomou em consideração a forma como os sistemas de informação computadorizados afectam o trabalho de revisão/auditoria.	,069	,509
II.II.1.3 O trabalho de auditoria contribui para organizar e operacionalizar, a Autarquia e os seus agentes, de forma a torná-la mais económica, eficiente e eficaz.	,427	,171
II.II.1.4 Foram sugeridas alterações ao nível do sistema de controlo interno da entidade.	,434	,052

Este item 2 consiste numa questão formulada de forma inversa à dos restantes itens, medindo o inverso do construto em análise. No entanto, se a escala do item 2 for invertida o valor do Alfa diminui. Isso significa que este item não foi interpretado correctamente pelos respondentes.

II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria (MGRTIME)

A escala é constituída por 2 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,876	2

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,80, pelo que podemos considerar os dados adequados como unidimensionais: as 2 variáveis medem de forma adequada uma única dimensão: o Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.2.1 Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos no planeamento da auditoria.	,780	.(a)
II.II.2.2 Os órgãos de gestão estão activamente envolvidos na condução da auditoria.	,780	.(a)

(a) não pode ser calculado apenas com um item

II.II.3. Planeamento da Auditoria (PLAN)

A escala é constituída por 8 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,780	8

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,70, pelo que podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 8 variáveis medem de forma aceitável uma única dimensão: o Planeamento da Auditoria. (PLAN).

Testes adicionais indicam que o item 8 está correlacionado de forma inversa com a escala, relativamente aos restantes itens:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.3.1 O ROC/SROC detém conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.	,280	,783
II.II.3.2 A escolha da equipa de auditoria foi a mais adequada à realização do trabalho.	,706	,719
II.II.3.3 O planeamento de auditoria é executado de forma a minimizar transtornos ao Organismo.	,617	,732
II.II.3.4 Existe um plano ajustado pela equipa de auditoria em relação ao tempo estimado e tempo real de realização do trabalho.	,702	,714
II.II.3.5 A metodologia de auditoria mostra-se apropriada ao Organismo.	,712	,719
II.II.3.6 O ROC/SROC planeou o trabalho de campo e estabeleceu a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a determinação do risco da revisão	,737	,716
II.II.3.7 O ROC/SROC assegura adequadamente a coordenação e supervisão do trabalho, quando este é executado por técnicos auxiliares.	,573	,742
II.II.3.8 Não são obtidas provas suficientes, através de inspecções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.	-,212	,871

Desta forma, torna-se necessário inverter a escala do item 8, recodificando a escala, para que todos os itens meçam o mesmo construto: o planeamento. Após a recodificação:

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,840	8

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,80, pelo que podemos considerar os dados adequados como unidimensionais: as 8 variáveis medem de forma adequada uma única dimensão: o Planeamento da Auditoria. (PLAN).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que o item 8. contribui para que o valor do Alfa não seja ainda mais elevado:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.3.1 O ROC/SROC detém conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condiçi	,349	,844
II.II.3.2 A escolha da equipa de auditoria foi a mais adequada à realização do trabalho.	,733	,800
II.II.3.3 O planeamento de auditoria é executado de forma a minimizar transtornos ao Organismo.	,575	,821
II.II.3.4 Existe um plano ajustado pela equipa de auditoria em relação ao tempo estimado e tempo real de realização do trabalho.	,682	,806
II.II.3.5 A metodologia de auditoria mostra-se apropriada ao Organismo.	,672	,809
II.II.3.6 O ROC/SROC planeou o trabalho de campo e estabeleceu a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a determinação do risco da revisã	,763	,798
II.II.3.7 O ROC/SROC assegura adequadamente a coordenação e supervisão do trabalho, quando este é executado por técnicos auxiliares.	,676	,808
II.II.3.8 Não são obtidas provas suficientes, através de inspecções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.	,212	,871

II.II.4. Trabalho de Campo. (FIELDW)

A escala é constituída por 8 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,658	8

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 8 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: o Trabalho de Campo. (FIELDW).

Testes adicionais indicam que tal sucede porque o item 1 está correlacionado de forma inversa com a escala, relativamente aos restantes itens:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.4.1 Não são obtidas provas suficientes, através de inspecções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.	-,206	,751
II.II.4.2 O ROC/SROC tomou em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente	,437	,604
II.II.4.3 O ROC/SROC verifica as funções cometidas às pessoas da organização.	,573	,572
II.II.4.4 O ROC/SROC ao entrevistar os membros da organização, não influenciou as respostas nem teceu comentários.	,261	,655

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.4.5 Foram examinadas as discrepâncias ou desvios relevantes entre contas em anos sucessivos, procurando razões explicativas.	,472	,597
II.II.4.6 Foram efectuados testes de conformidade de modo a confirmar se os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno se encontram a funcionar devidamente.	,597	,573
II.II.4.7 Foram efectuados testes substantivos de modo a confirmar o adequado processamento contabilístico e o suporte documental de saldos e operações específicas.	,614	,576
II.II.4.8 É solicitado ao órgão de gestão pelo revisor/auditor, que subscreva uma declaração confirmando a sua responsabilidade pela preparação de demonstrações financeiras, para que estas expressem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, que atestem as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria.	,316	,642

Desta forma, torna-se necessário inverter a escala do item 1, recodificando a escala, para que todos os itens meçam o mesmo construto: o Trabalho de Campo. Após a recodificação:

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,736	8

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,70, pelo que podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 8 variáveis medem de forma aceitável uma única dimensão: o Trabalho de Campo. (FIELDW).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que os itens 1, 4 e 8 contribuem para que o valor do Alfa não seja mais elevado:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.4.1 Não são obtidas provas suficientes, através de inspeções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.	,206	,751
II.II.4.2 O ROC/SROC tomou em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente	,494	,696
II.II.4.3 O ROC/SROC verifica as funções cometidas às pessoas da organização.	,641	,669
II.II.4.4 O ROC/SROC ao entrevistar os membros da organização, não influenciou as respostas nem teceu comentários.	,242	,752
II.II.4.5 Foram examinadas as discrepâncias ou desvios relevantes entre contas em anos sucessivos, procurando razões explicativas.	,539	,689
II.II.4.6 Foram efectuados testes de conformidade de modo a confirmar se os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno se encontram a funcionar devidamente.	,647	,673
II.II.4.7 Foram efectuados testes substantivos de modo a confirmar o adequado processamento contabilístico e o suporte documental de saldos e operações específicas.	,630	,680
II.II.4.8 É solicitado ao órgão de gestão pelo revisor/auditor, que subscreva uma declaração confirmando a sua responsabilidade pela preparação de demonstrações financeiras, para que estas expressem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira	,267	,752

II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão (MGTLTR)

A escala é constituída por 3 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,266	3

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 3 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: Sugestões de melhoria de gestão. (MGTLTR).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, e que apenas o item 2 contribui para que o valor do Alfa não seja mais elevado, embora aumente para valores pouco relevantes:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.5.1 A equipa de auditoria fornece sugestões de melhoria de gestão para o organismo.	,055	,344
II.II.5.2 A equipa de auditoria sugeriu à Administração certos procedimentos na elaboração das DF (Demonstrações Financeiras), de forma a não prestar parecer desfavorável.	,185	,093
II.II.5.3 Na sua opinião a equipa de auditoria apenas deverá ser responsabilizada pela sua opinião, expressa através do relatório.	,198	,060

II.II.6. Experiência da empresa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local (LATEN)

Este construto é determinado unicamente por uma variável: II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público

II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros (DRAFT)

A escala é constituída por 2 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,387	2

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 2 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: a Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.7.1 Considera que existe por parte do ROC/SROC um conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores in	,247	.(a)
II.II.7.2 O ROC/SROC toma em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente	,247	.(a)

(a) não pode ser calculado apenas com um item

II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT)

A escala é constituída por 7 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,626	7

O valor do Alfa de Cronbach é inferior ao valor de 0,70, pelo que não podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 7 variáveis não medem de forma aceitável uma única dimensão: as Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT).

Testes adicionais indicam que tal sucede porque o item 3 está correlacionado de forma inversa com a escala, relativamente aos restantes itens:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.8.1 Inicialmente, foram dadas a conhecer por parte do organismo as expectativas em relação à auditoria.	,352	,586
II.II.8.2 As expectativas do Organismo vão, normalmente, para além da mera execução atempada da auditoria ou de informação actualizada e regular sobre assuntos de contabilidade e de auditoria, tais como requisitos legais e regulamentares, mercado e estrat	,309	,598
II.II.8.3 A equipa de auditoria não tem em conta as preocupações de Gestão do Organismo.	-,159	,742
II.II.8.4 As expectativas em relação ao nível de actuação da equipa de auditoria alteraram-se em relação à fase inicial de forma positiva.	,341	,588
II.II.8.5 Os honorários cobrados pelos serviços de auditoria são justos e adequados em relação à qualidade dos resultados.	,577	,511
II.II.8.6 Os resultados da auditoria adequam-se aos objectivos pré-determinados.	,539	,539
II.II.8.7 A Certificação Legal de Contas gerou valor para o Organismo.	,602	,487

Desta forma, torna-se necessário inverter a escala do item 3, recodificando a escala, para que todos os itens meçam o mesmo construto: as Expectativas e nível de satisfação do auditado. Após a recodificação:

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,708	7

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,70, pelo que podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 7 variáveis medem de forma aceitável uma única dimensão: as Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, mas que o item 3 contribui para que o valor do Alfa não seja mais elevado:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.8.1 Inicialmente, foram dadas a conhecer por parte do organismo as expectativas em relação à auditoria.	,402	,682
II.II.8.2 As expectativas do Organismo vão, normalmente, para além da mera execução atempada da auditoria ou de informação actualizada e regular sobre assuntos de contabilidade e de auditoria, tais como requisitos legais e regulamentares, mercado e estrat	,241	,712
II.II.8.3 A equipa de auditoria não tem em conta as preocupações de Gestão do Organismo.	,159	,742
II.II.8.4 As expectativas em relação ao nível de actuação da equipa de auditoria alteraram-se em relação à fase inicial de forma positiva.	,346	,691
II.II.8.5 Os honorários cobrados pelos serviços de auditoria são justos e adequados em relação à qualidade dos resultados.	,529	,646
II.II.8.6 Os resultados da auditoria adequam-se aos objectivos pré-determinados.	,720	,614
II.II.8.7 A Certificação Legal de Contas gerou valor para o Organismo.	,641	,608

II.II.9. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria (INPUT)

A escala é constituída por 2 itens.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,754	2

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,70, pelo que podemos considerar os dados aceitáveis como unidimensionais: as 2 variáveis medem de forma aceitável uma única dimensão: o Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria. (INPUT).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala:

	Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.II.9.1 Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos na selecção da empresa de auditoria.	,616	.(a)
II.II.9.2 O inquirido esteve activamente envolvido na selecção da empresa de auditoria.	,616	.(a)

(a) não pode ser calculado apenas com um item

II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €

Este construto é determinado unicamente por uma variável: II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €.

Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)

De acordo com o modelo proposto:

$$PQUAL = f(MGTLTR, INDEP, MGRTIME, PLAN, FIELDW, SKEPT, LATEN, INPUT, DRAFT)$$

Desta forma, a variável Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL) será constituída pela totalidade dos itens que integram estes nove construtos. Não fazem parte da Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL) os construtos EXPECT, ACCTSYS, ICS e LREV.

A variável é constituída por 33 itens. Todos os itens são utilizados na sua forma recodificada, para estarem relacionados com a qualidade da auditoria, com a excepção dos itens II.II.3.1, II.II.3.2 e II.II.3.3, do construto SKEPT, que são utilizados na sua forma original, pois se recodificados, estão a medir o cepticismo, que é o oposto da qualidade.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,829	33

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,80, pelo que podemos considerar os dados adequados como unidimensionais: as 33 variáveis medem de forma adequada uma única dimensão: a Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, nem que contribuam para que o valor de Alfa seja significativamente mais elevado:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item		Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.I.1.1	,210	,828	II.II.4.1	,170	,830
II.I.1.2	,268	,827	II.II.4.2	,474	,821
II.I.1.3	,292	,826	II.II.4.3	,611	,817
II.I.3.1	,356	,827	II.II.4.4	,222	,829
II.I.3.2	,564	,823	II.II.4.5	,586	,818
II.I.3.3	,254	,827	II.II.4.6	,610	,818
II.I.3.4	,172	,830	II.II.4.7	,582	,819
II.II.2.1	,028	,838	II.II.4.8	,091	,834
II.II.2.2	,213	,831	II.II.5.1	,325	,825
II.II.3.1	,290	,827	II.II.5.2	,159	,833
II.II.3.2	,689	,816	II.II.5.3	,195	,831
II.II.3.3	,602	,817	II.II.6.1	,431	,823
II.II.3.4	,609	,816	II.II.7.1	,458	,823
II.II.3.5	,684	,816	II.II.7.2	,594	,818
II.II.3.6	,676	,817	II.II.9.1	,270	,828
II.II.3.7	,654	,817	II.II.9.2	,084	,839
II.II.3.8	,109	,831			

Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)

De acordo com o modelo proposto:

$$OSAT = f(MGTLTR, MGRTIME, PLAN, FIELDW, SKEPT, LATEN, DRAFT, EXPECT)$$

Desta forma, a variável Satisfação Global com a Auditoria (OSAT) será constituída pela totalidade dos itens que integram estes oito construtos. Não fazem parte da Satisfação Global com a Auditoria (OSAT) os construtos INDEP, ACCTSYS, ICS, INPUT e LREV.

A variável é constituída por 35 itens. Todos os itens são utilizados na sua forma recodificada, para estarem relacionados com a qualidade da auditoria, com a exceção dos itens II.II.3.1, II.II.3.2 e II.II.3.3, do construto SKEPT, que são utilizados na sua forma original, pois se recodificados, estão a medir o cepticismo, que é o oposto da satisfação.

Estatísticas de consistência interna:

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,874	35

O valor do Alfa de Cronbach é superior ao valor de 0,80, pelo que podemos considerar os dados adequados como unidimensionais: as 35 variáveis medem de forma adequada uma única dimensão: a Satisfação Global com a Auditoria (OSAT).

Testes adicionais indicam que não há itens correlacionados de forma negativa com a escala, nem que contribuam para que o valor de Alfa seja significativamente mais elevado:

	Correlação Item- Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item		Correlação Item-Total Corrigida	Alfa de Cronbach sem o item
II.1.3.1	,390	,872	II.II.4.5	,584	,867
II.1.3.2	,655	,869	II.II.4.6	,644	,866
II.1.3.3	,348	,872	II.II.4.7	,615	,867
II.1.3.4	,125	,876	II.II.4.8	,200	,875
II.II.2.1	-,025	,883	II.II.5.1	,330	,871
II.II.2.2	,190	,877	II.II.5.2	,068	,880
II.II.3.1	,312	,872	II.II.5.3	,186	,876
II.II.3.2	,737	,864	II.II.6.1	,344	,875
II.II.3.3	,629	,866	II.II.7.1	,508	,869
II.II.3.4	,610	,866	II.II.7.2	,599	,867
II.II.3.5	,692	,865	II.II.8.1	,463	,868
II.II.3.6	,693	,866	II.II.8.2	,253	,873
II.II.3.7	,726	,865	II.II.8.3	,264	,873
II.II.3.8	,180	,874	II.II.8.4	,429	,869
II.II.4.1	,217	,874	II.II.8.5	,457	,869
II.II.4.2	,541	,867	II.II.8.6	,760	,864
II.II.4.3	,652	,865	II.II.8.7	,540	,867
II.II.4.4	,255	,873			

APÊNDICE I

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

ANÁLISE ESTATÍSTICA DESCRITIVA

II.1.1. Independência da Equipa de auditoria (INDEP)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.1.1.1 O ROC/SROC exerceu a sua profissão com independência e objectividade, nunca se tendo colocado numa posição que, de forma objectiva ou subjectiva, diminuisse de alguma forma a sua capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada e o seu l			2	2,0%	1	1,0%			6	5,9%	47	46,1%	46	45,1%
II.1.1.2 Existem factores (laços familiares, de amizade ou outros) que podem influenciar a liberdade de julgamento ou suscitar dúvidas perante terceiros, quanto à independência do ROC/SROC.	76	74,5%	13	12,7%	2	2,0%	2	2,0%	6	5,9%			3	2,9%
II.1.1.3 Existe conhecimento, de que o ROC/SROC tenha aceite indicações de terceiros, sobre o trabalho a desenvolver ou a que tipo de conclusões deve chegar, para que fique diminuída a sua inteira responsabilidade.	74	72,5%	18	17,6%			4	3,9%	4	3,9%	2	2,0%		

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.1.1.1	102	6,28	0,92	15%	2	7
II.1.1.2	102	1,64	1,41	86%	1	7
II.1.1.3	102	1,55	1,17	75%	1	6

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.1.2. Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria (ACCTSYS)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.1.2.1 O exame é realizado por uma pessoa ou pessoas que têm adequado treino, capacidades, zelo e competência como auditor(res).			1	1,0%	2	2,0%	1	1,0%	9	8,8%	42	41,2%	47	46,1%
II.1.2.2 Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública local pela equipa de auditoria.	1	1,0%	7	6,9%	2	2,0%			26	25,5%	37	36,3%	29	28,4%
II.1.2.3 Os meios técnicos e humanos necessários para a realização do trabalho são os adequados e necessários para fundamentar a opinião que consta dos relatórios e pareceres a emitir.	1	1,0%			6	5,9%	2	2,0%	18	17,6%	50	49,0%	25	24,5%
II.1.2.4 O ROC/SROC actua em estreita observância pelo cumprimento dos requisitos legais.	1	1,0%					1	1,0%	10	9,8%	36	35,3%	54	52,9%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estadísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.1.2.1	102	6,25	0,93	15%	2	7
II.1.2.2	102	5,65	1,40	25%	1	7
II.1.2.3	102	5,80	1,12	19%	1	7
II.1.2.4	102	6,36	0,89	14%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.1.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria (SKEPT)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.1.3.1 As relações do ROC/SROC com o organismo baseiam-se na urbanidade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público, o que implica consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.									3	2,9%	40	39,2%	59	57,8%
II.1.3.2 O ROC/SROC exerce as suas funções com dedicação, imparcialidade e sinceridade, em conformidade com as Normas Técnicas de Revisão Legal.	1	1,0%									41	40,2%	60	58,8%
II.1.3.3 O organismo, serviços e terceiros colaboram de forma útil e necessária ao desempenho diligente e de elevado nível técnico das tarefas do ROC/SROC.	1	1,0%							9	8,8%	38	37,3%	54	52,9%
II.1.3.4 Não existe independência mental e consciência profissional por parte do ROC/SROC na realização do exame e na preparação do relatório.	66	64,7%	19	18,6%	5	4,9%	1	1,0%	1	1,0%	6	5,9%	4	3,9%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estadísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
III.1.3.1	102	6,55	0,56	8%	5	7
III.1.3.2	102	6,54	0,74	11%	1	7
III.1.3.3	102	6,39	0,85	13%	1	7
III.1.3.4	102	1,88	1,66	88%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.1. Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo. (ICS)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.1.1 Existe um estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente por parte do ROC/SROC.	4	3,9%	1	1,0%	3	2,9%	7	6,9%	23	22,5%	54	52,9%	10	9,8%
II.II.1.2 O ROC/SROC não tomou em consideração a forma como os sistemas de informação computadorizados afectam o trabalho de revisão/auditoria.	12	11,8%	51	50,0%	12	11,8%	8	7,8%	8	7,8%	9	8,8%	2	2,0%
II.II.1.3 O trabalho de auditoria contribui para organizar e operacionalizar, a Autarquia e os seus agentes, de forma a torná-la mais económica, eficiente e eficaz.	1	1,0%	1	1,0%	7	6,9%	2	2,0%	27	26,5%	37	36,3%	27	26,5%
II.II.1.4 Foram sugeridas alterações ao nível do sistema de controlo interno da entidade.	9	8,8%	5	4,9%	2	2,0%	10	9,8%	20	19,6%	33	32,4%	23	22,5%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.1.1.	102	5,41	1,29	24%	1	7
II.II.1.2	102	2,84	1,57	55%	1	7
II.II.1.3	102	5,67	1,24	22%	1	7
II.II.1.4	102	5,14	1,81	35%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.2.1 Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos no planeamento da auditoria.	20	19,6%	9	8,8%	3	2,9%	6	5,9%	27	26,5%	27	26,5%	10	9,8%
II.II.2.2 Os órgãos de gestão estão activamente envolvidos na condução da auditoria.	20	19,6%	17	16,7%	3	2,9%	10	9,8%	21	20,6%	22	21,6%	9	8,8%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida:

1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.2.1.	102	4,29	2,08	48%	1	7
II.II.2.2	102	3,95	2,09	53%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.3. Planeamento da Auditoria (PLAN)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.3.1 O ROC/SROC detém conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condici					1	1,0%	5	4,9%	19	18,6%	59	57,8%	18	17,6%
II.II.3.2 A escolha da equipa de auditoria foi a mais adequada à realização do trabalho.	1	1,0%			2	2,0%	20	19,6%	7	6,9%	47	46,1%	25	24,5%
II.II.3.3 O planeamento de auditoria é executado de forma a minimizar transtornos ao Organismo.	1	1,0%	3	2,9%	6	5,9%	13	12,7%	11	10,8%	49	48,0%	19	18,6%
II.II.3.4 Existe um plano ajustado pela equipa de auditoria em relação ao tempo estimado e tempo real de realização do trabalho.	2	2,0%	3	2,9%	10	9,8%	6	5,9%	20	19,6%	45	44,1%	16	15,7%
II.II.3.5 A metodologia de auditoria mostra-se apropriada ao Organismo.	1	1,0%	2	2,0%	4	3,9%	12	11,8%	16	15,7%	58	56,9%	9	8,8%
II.II.3.6 O ROC/SROC planeou o trabalho de campo e estabeleceu a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a determinação do risco da revisão	1	1,0%			6	5,9%	7	6,9%	12	11,8%	56	54,9%	20	19,6%
II.II.3.7 O ROC/SROC assegura adequadamente a coordenação e supervisão do trabalho, quando este é executado por técnicos auxiliares.	1	1,0%	1	1,0%			18	17,6%	7	6,9%	50	49,0%	25	24,5%
II.II.3.8 Não são obtidas provas suficientes, através de inspeções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.	41	40,2%	23	22,5%	23	22,5%	7	6,9%	3	2,9%	5	4,9%		

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.3.1	102	5,86	0,80	14%	3	7
II.II.3.2	102	5,68	1,20	21%	1	7
II.II.3.3	102	5,48	1,34	24%	1	7
II.II.3.4	102	5,33	1,42	27%	1	7
II.II.3.5	102	5,45	1,16	21%	1	7
II.II.3.6	102	5,72	1,14	20%	1	7
II.II.3.7	102	5,74	1,17	20%	1	7
II.II.3.8	102	2,25	1,38	62%	1	6

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.4. Trabalho de Campo (FIELDW)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.4.1 Não são obtidas provas suficientes, através de inspeções, observações, perguntas e confirmações, a fim de se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.	42	41,2%	26	25,5%	16	15,7%	8	7,8%	8	7,8%	1	1,0%	1	1,0%
II.II.4.2 O ROC/SROC tomou em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente	3	2,9%	3	2,9%	2	2,0%	12	11,8%	24	23,5%	37	36,3%	21	20,6%
II.II.4.3 O ROC/SROC verifica as funções cometidas às pessoas da organização.	1	1,0%	3	2,9%	5	4,9%	10	9,8%	18	17,6%	45	44,1%	20	19,6%
II.II.4.4 O ROC/SROC ao entrevistar os membros da organização, não influenciou as respostas nem teceu comentários.	5	4,9%	5	4,9%	2	2,0%	12	11,8%	9	8,8%	40	39,2%	29	28,4%
II.II.4.5 Foram examinadas as discrepâncias ou desvios relevantes entre contas em anos sucessivos, procurando razões explicativas.	4	3,9%			1	1,0%	8	7,8%	6	5,9%	53	52,0%	30	29,4%
II.II.4.6 Foram efectuados testes de conformidade de modo a confirmar se os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno se encontram a funcionar devidamente.	2	2,0%			2	2,0%	11	10,8%	6	5,9%	53	52,0%	28	27,5%
II.II.4.7 Foram efectuados testes substantivos de modo a confirmar o adequado processamento contabilístico e o suporte documental de saldos e operações específicas.	2	2,0%			2	2,0%	4	3,9%	6	5,9%	57	55,9%	31	30,4%
II.II.4.8 É solicitado ao órgão de gestão pelo revisor/auditor, que subscreva uma declaração confirmando a sua responsabilidade pela preparação de demonstrações financeiras, de forma a que estas expressem de forma verdadeira e apropriada a posição finance	9	8,8%	1	1,0%	2	2,0%	2	2,0%	5	4,9%	31	30,4%	52	51,0%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.4.1	102	2,23	1,40	63%	1	7
II.II.4.2	102	5,41	1,40	26%	1	7
II.II.4.3	102	5,51	1,30	24%	1	7
II.II.4.4	102	5,46	1,66	30%	1	7
II.II.4.5	102	5,85	1,32	22%	1	7
II.II.4.6	102	5,84	1,19	20%	1	7
II.II.4.7	102	6,01	1,09	18%	1	7
II.II.4.8	102	5,88	1,79	30%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão (MGTLTR)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.5.1 A equipa de auditoria fornece sugestões de melhoria de gestão para o organismo.			9	8,8%	2	2,0%	4	3,9%	14	13,7%	50	49,0%	23	22,5%
II.II.5.2 A equipa de auditoria sugeriu à Administração certos procedimentos na elaboração das DF (Demonstrações Financeiras), de forma a não prestar parecer desfavorável.	33	32,4%	15	14,7%	5	4,9%	9	8,8%	20	19,6%	16	15,7%	4	3,9%
II.II.5.3 Na sua opinião a equipa de auditoria apenas deverá ser responsabilizada pela sua opinião, expressa através do relatório.	13	12,7%	12	11,8%	14	13,7%	6	5,9%	22	21,6%	21	20,6%	14	13,7%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.5.1	102	5,60	1,40	25%	2	7
II.II.5.2	102	3,31	2,07	63%	1	7
II.II.5.3	102	4,28	2,00	47%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.6. Experiência da empresa de auditoria na auditoria ao Sector Público Local (LATEN)

	Frequência	Percentagem
Até um ano	6	5,9
2	22	21,6
3	16	15,7
4	5	4,9
5	30	29,4
6	1	1,0
7	1	1,0
8	6	5,9
9	1	1,0
10 anos ou mais	14	13,7
Total	102	100,0

II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros (DRAFT)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.7.1 Considera que existe por parte do ROC/SROC um conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.					4	3,9%	4	3,9%	34	33,3%	43	42,2%	17	16,7%
II.II.7.2 O ROC/SROC toma em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente	1	1,0%	1	1,0%	6	5,9%	8	7,8%	16	15,7%	52	51,0%	18	17,6%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.7.1	102	5,64	0,94	17%	3	7
II.II.7.2	102	5,60	1,20	21%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado (EXPECT)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.8.1 Inicialmente, foram dadas a conhecer por parte do organismo as expectativas em relação à auditoria.	4	3,9%	14	13,7%	10	9,8%	4	3,9%	15	14,7%	41	40,2%	14	13,7%
II.II.8.2 As expectativas do Organismo vão, normalmente, para além da mera execução atempada da auditoria ou de informação actualizada e regular sobre assuntos de contabilidade e de auditoria, tais como requisitos legais e regulamentares, mercado e estratégias.	1	1,0%	2	2,0%	9	8,8%	10	9,8%	31	30,4%	35	34,3%	14	13,7%
II.II.8.3 A equipa de auditoria não tem em conta as preocupações de Gestão do Organismo.	19	18,6%	37	36,3%	16	15,7%	10	9,8%	10	9,8%	8	7,8%	2	2,0%
II.II.8.4 As expectativas em relação ao nível de actuação da equipa de auditoria alteraram-se em relação à fase inicial de forma positiva.	3	2,9%	6	5,9%	6	5,9%	22	21,6%	19	18,6%	41	40,2%	5	4,9%
II.II.8.5 Os honorários cobrados pelos serviços de auditoria são justos e adequados em relação à qualidade dos resultados.	3	2,9%	3	2,9%	8	7,8%	13	12,7%	12	11,8%	52	51,0%	11	10,8%
II.II.8.6 Os resultados da auditoria adequam-se aos objectivos pré-determinados.	1	1,0%	2	2,0%	4	3,9%	8	7,8%	12	11,8%	57	55,9%	18	17,6%
II.II.8.7 A Certificação Legal de Contas gerou valor para o Organismo.	6	5,9%	6	5,9%			2	2,0%	10	9,8%	48	47,1%	30	29,4%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.8.1	102	4,87	1,81	37%	1	7
II.II.8.2	102	5,25	1,28	24%	1	7
II.II.8.3	102	2,87	1,62	56%	1	7
II.II.8.4	102	4,87	1,43	29%	1	7
II.II.8.5	102	5,24	1,44	28%	1	7
II.II.8.6	102	5,66	1,19	21%	1	7
II.II.8.7	102	5,63	1,66	30%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

II.II.9. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria (INPUT)

Tabela de frequências de respostas:

	1		2		3		4		5		6		7	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
II.II.9.1 Os órgãos de gestão estiveram activamente envolvidos na selecção da empresa de auditoria.	16	15,7%	16	15,7%	2	2,0%	16	15,7%	12	11,8%	31	30,4%	9	8,8%
II.II.9.2 O inquirido esteve activamente envolvido na selecção da empresa de auditoria.	36	35,3%	7	6,9%	3	2,9%	5	4,9%	8	7,8%	27	26,5%	16	15,7%

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.9.1	102	4,19	2,05	49%	1	7
II.II.9.2	102	3,85	2,46	64%	1	7

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas para as escalas:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.I.1. Independência da Equipa de auditoria. (INDEP)	102	6,37	0,89	14%	3,33	7,00
II.I.2. Conhecimento do sistema contabilístico da Administração Pública pela equipa de auditoria. (ACCTSYS)	102	6,02	0,91	15%	2,50	7,00
II.I.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)	102	1,51	0,55	36%	1,00	5,00
II.II.1. Estudo completo do sistema de controlo interno do Organismo. (ICS)	102	5,41	1,04	19%	2,67	7,00
II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)	102	4,12	1,96	48%	1,00	7,00
II.II.3. Planeamento da Auditoria. (PLAN)	102	5,63	0,83	15%	2,50	7,00
II.II.4. Trabalho de Campo. (FIELDW)	102	5,72	0,84	15%	1,75	7,00
II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão. (MGTLTR)	102	4,40	1,18	27%	1,33	7,00
II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT)	102	5,62	0,85	15%	3,00	7,00
II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT)	102	5,23	0,91	17%	1,86	7,00
II.II.9. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria. (INPUT)	102	4,02	2,03	50%	1,00	7,00

Os valores indicados reportam-se à escala de medida: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo bastante; 3- Discordo em parte; 4- Não concordo nem discordo; 5- Concordo em parte; 6- Concordo bastante; 7- Concordo totalmente.

Estatísticas para as outras variáveis:

	N	Média	Desvio Padrão	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	102	4,69 13 019	2,78	59%	1,00	10,00
II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €	102	443,35	23 104 591,18	177%	105 118,00	119 914 422,00

APÊNDICE J

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

ESTUDO DE HIPÓTESES

Hipótese 1: A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com a qualidade da auditoria

Estas variáveis podem ser tratadas como ordinais, em escala de Likert, as quais podem ser analisadas como variáveis quantitativas.

Assim sendo, as variáveis cuja relação se pretende estudar são tratadas como variáveis quantitativas, pelo que podem ser analisadas utilizando o coeficiente de correlação de Pearson R, sendo necessário verificar a normalidade das distribuições das variáveis, com o teste K-S:

	Estatística	K-S (a) gl	Valor de prova
II.I.2.2 Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da Administração Pública local pela equipa de auditoria (ACCTSYS).	,247	102	,000
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público (LATEN)	,230	102	,000
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	,080	102	,108

a Correção de significância de Lilliefors

Quando o valor de prova é inferior a 5%, rejeita-se a hipótese nula e o pressuposto da normalidade não se verifica, o que sucede para as duas primeiras variáveis, pelo que deve utilizar-se o coeficiente de correlação de Spearman.

Na tabela seguinte, em cada célula, que relaciona as variáveis que nela se cruzam, apresenta-se o valor do coeficiente de correlação de Spearman e o valor da significância ou valor de prova do teste.

As correlações são assinaladas com (*) se forem significantes para um valor de referência de 5%, sendo correlações normais e com (**) se forem significantes para um valor de referência de 1%, sendo correlações fortes.

		Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)
II.I.2.2 Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da administração pública local pela equipa de auditoria.	Coef. Correlação	,649(**)
	Valor de prova	,000
	N	102
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	Coef. Correlação	,478(**)
	Valor de prova	,000
	N	102

** Correlação forte, para um nível de significância de 0.01.

* Correlação normal, para um nível de significância de 0.05.

Quando a correlação entre duas variáveis for significativa (apresentar um valor de prova inferior a 5%) é assinalada a cinza. As correlações estatisticamente significantes são sempre positivas: significa que a um aumento de uma variável corresponde um aumento significativo da outra.

Hipótese 2: A especialização da firma de auditoria está associada de forma positiva com as expectativas geradas

As variáveis podem ser tratadas como ordinais, em escala de Likert, que podem ser analisadas como as variáveis quantitativas.

Assim sendo, as variáveis cuja relação se pretende estudar são tratadas como quantitativas, pelo que poderiam ser analisadas utilizando o coeficiente de correlação de Pearson R, mas já verificámos que não se cumpre o pressuposto da normalidade das distribuições das variáveis associadas à especialização, pelo que deve utilizar-se o coeficiente de correlação de Spearman.

Na tabela seguinte, em cada célula, apresentam-se os resultados da análise utilizando o coeficiente de correlação de Spearman.

II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT)		
II.I.2.2 Existe um conhecimento adequado do sistema contabilístico da administração pública local pela equipa de auditoria.	Coef. Correlação	,449(**)
	Valor de prova	,000
	N	102
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	Coef. Correlação	,186
	Valor de prova	,062
	N	102

** Correlação forte, para um nível de significância de 0.01.

APÊNDICE K

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

ESTUDO DE RELACÕES

Relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por distrito/região

Para estudar a relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por distrito/região, como estamos perante variáveis quantitativas e qualitativa ordinal, utilizamos a ANOVA para realizar o cruzamento entre estas variáveis.

Resultados do teste à homogeneidade de variâncias:

	Estadística de Levene	gl1	gl2	Valor de prova
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	,904(a)	16	83	,567
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	,831(a)	16	83	,648

a Grupos com apenas um caso são ignorados neste teste

Verifica-se o pressuposto da homogeneidade das variâncias (valor de prova superior a 5%, o que implica não rejeitar a hipótese nula). Quando se verifica o pressuposto, a ANOVA é adequada, quando não se verifica, os seus resultados terão de ser confirmados pelo teste não paramétrico análogo.

A ANOVA permite verificar as hipóteses anteriormente definidas.

		Soma dos quadrados	gl	Média dos quadrados	F	Valor de prova
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	Entre grupos	8,989	18	,499	1,545	,095
	Dentro dos grupos	26,824	83	,323		
	Total	35,813	101			
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	Entre grupos	12,008	18	,667	1,853	,032
	Dentro dos grupos	29,875	83	,360		
	Total	41,883	101			

O valor de prova é inferior a 5% para a Satisfação Global com a Auditoria, rejeita-se a hipótese da sua média ser igual para todos os distritos/regiões: verificam-se diferenças significativas.

O valor de prova é superior a 5% para a Percepção da Qualidade da Auditoria, aceita-se a hipótese da sua média ser igual para todos os distritos/regiões: não se verificam diferenças significativas.

Para aplicar um teste estatístico paramétrico, já vimos que é necessário verificar o pressuposto da normalidade das distribuições das variáveis, com o teste K-S. Não se apresentam os resultados, devido à sua grande dimensão, mas a normalidade da distribuição das variáveis não se verifica, pelo o teste paramétrico será confirmado pelo teste não paramétrico equivalente, o teste de Kruskal-Wallis.

	Qui-quadrado	gl	Valor de prova
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	26,52	18	0,089
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	29,66	18	0,041

O valor de prova é inferior a 5% para a Satisfação Global com a Auditoria: os resultados da ANOVA são confirmados.

De seguida, ilustram-se as diferenças não significativas e significativas, através dos seus valores médios.

		N	Média	Desvio padrão
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	Açores	8	5,46	,598
	Aveiro	6	5,64	,472
	Beja	2	6,09	,212
	Braga	5	4,87	,553
	Bragança	1	5,45	.
	Castelo Branco	3	5,45	,485
	Coimbra	4	5,16	,245
	Évora	3	5,95	,499
	Faro	6	5,38	,831
	Guarda	10	5,64	,448
	Leiria	7	5,51	,493
	Lisboa	13	5,09	,813
	Portalegre	4	5,52	,213
	Porto	6	5,37	,327
	Santarém	8	5,15	,378
	Setúbal	5	5,59	,828
	Viana do Castelo	1	4,18	.
	Vila Real	6	5,10	,506
Viseu	4	5,00	,382	
Total		102	5,35	,595
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	Açores	8	5,43	,561
	Aveiro	6	5,82	,491
	Beja	2	6,23	,163
	Braga	5	4,96	,521
	Bragança	1	5,66	.
	Castelo Branco	3	5,45	,824
	Coimbra	4	4,98	,249
	Évora	3	5,93	,586
	Faro	6	5,27	,746
	Guarda	10	5,57	,490
	Leiria	7	5,50	,502
	Lisboa	13	4,92	,924
	Portalegre	4	5,55	,367
	Porto	6	5,40	,359
	Santarém	8	5,15	,321
	Setúbal	5	5,47	,813
	Viana do Castelo	1	3,94	.
	Vila Real	6	5,07	,555
Viseu	4	4,98	,390	
Total		102	5,32	,644

Relação entre a percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria por LREV

A percepção da qualidade e satisfação em relação à auditoria são variáveis quantitativas, bem como II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007 (LREV), em €. Além disso, utiliza-se também o logaritmo (base 10) das II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007 (logLREV), em €.

Assim sendo, as variáveis cuja relação se pretende estudar são tratadas como variáveis quantitativas, pelo que podem ser analisadas utilizando o coeficiente de correlação de Pearson R.

É necessário verificar a normalidade das distribuições das variáveis, com o teste K-S:

	Estatística	K-S (a)	
		gl	Valor de prova
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	,080	102	,108
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	,065	102	,200(*)
II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €	,294	102	,000
log (II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €)	,077	102	,145

a Correção de significância de Lilliefors

* limite inferior da verdadeira significância

Quando o valor de prova é inferior a 5%, rejeita-se a hipótese nula e o pressuposto da normalidade não se verifica, o que sucede apenas para a variável LREV, pelo que se apresentam os resultados do coeficiente de correlação de Pearson para log (II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007 (LREV), em €) e do coeficiente de correlação de Spearman para II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €.

Na tabela seguinte, em cada célula, apresentam-se os resultados da análise utilizando o coeficiente de correlação de Pearson.

		log (II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €)
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	Coef. Correlação	-,159
	Valor de prova	,111
	N	102
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	Coef. Correlação	-,136
	Valor de prova	,173
	N	102

Na tabela seguinte, em cada célula, apresentam-se os resultados da análise utilizando o coeficiente de correlação de Spearman.

		II.II.10. Receitas Fiscais do ano fiscal de 2007.(LREV), em €
Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)	Coef. Correlação	-,127
	Valor de prova	,204
	N	102
Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)	Coef. Correlação	-,118
	Valor de prova	,236
	N	102

APÊNDICE L

**AUDITORIA DA GESTÃO PÚBLICA: DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS, QUALIDADE E
SATISFAÇÃO NAS AUTARQUIAS LOCAIS**

MODELOS

Modelo da Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL)

De acordo com o modelo proposto:

$$PQUAL = b_0 + b_1 MGTLTR + b_2 INDEP + b_3 MGRTIME + b_4 PLAN + b_5 FIELDW + b_6 SKEPT + b_7 LATEN + b_8 INPUT + b_9 DRAFT + \varepsilon$$

Resultados:

R	R ²	R ² _a	Erro padrão da estimativa
,996	,991	,990	,059

O coeficiente de determinação $r^2 = 99,1\%$, que representa a percentagem ou a proporção da variação total da Percepção da Qualidade de Auditoria (PQUAL), que é explicada pelo modelo.

O coeficiente de determinação ajustado $r_a^2 = 99,0\%$.

O erro padrão de uma estimativa da variável dependente é de 0,059.

	Soma dos quadrados (SS)	g.l.	Média dos quadrados (MS)	F	Valor de prova
Regressão (R)	35,495	9	3,944	1139,525	,000
Residual (E)	,318	92	,003		
Total (T)	35,813	101			

g.l. – Graus de liberdade

Na tabela da Anova apresentam-se os valores de SSR, SSE e SSTO, MSE e MSR. A variância do modelo é de 0,003.

Procede-se também ao Teste sobre a Significância Global do Modelo:

$$H_0: \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_{p-1} = 0$$

$$H_1: \text{Existe } \beta_k \neq 0, \text{ ou seja, nem todos os parâmetros são iguais a zero}$$

$$\text{Estatística do Teste: } F = \frac{MSR}{MSE} = 1139.525$$

Como o valor de prova do teste é $0,000 = 0,0\%$, inferior ao valor de referência de 5%, rejeita-se a hipótese nula, ou seja, existe pelo menos um parâmetro do modelo diferente de zero, pelo que o modelo é globalmente significativo.

Variáveis que contribuem de forma significativa para o modelo:

	Coeficientes				Valor de prova
	B	Erro padrão	Beta	t	
(Constant)	,303	,073		4,143	,000
II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão. (MGTLTR)	,102	,006	,202	17,611	,000
II.I.1. Independência da Equipa de auditoria. (INDEP)	,081	,008	,120	10,545	,000
II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)	,060	,003	,199	19,281	,000
II.II.3. Planeamento da Auditoria. (PLAN)	,279	,012	,390	23,324	,000
II.II.4. Trabalho de Campo. (FIELDW)	,269	,012	,378	23,028	,000
II.I.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)	,028	,012	,028	2,325	,022
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	,029	,003	,134	11,234	,000
II.II.9. Grau de envolvimento na selecção da empresa de auditoria. (INPUT)	,062	,003	,211	19,020	,000
II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT)	,053	,011	,075	4,971	,000

Importa verificar quais as variáveis que são significantes para o modelo, ou seja, aqueles cujo parâmetro apresenta uma estimativa significativamente diferente de zero.

Procedem-se aos testes de hipóteses sobre β_K :

$$H_0: \beta_K = 0$$

$$H_1: \beta_K \neq 0$$

Estatística do Teste:

$$t^* = \frac{b_k}{s(b_k)}, \text{ apresentada na coluna t}$$

O valor de prova é comparada com o valor de referência de 5%, rejeita-se a hipótese nula se for inferior a 5% e não se rejeita a hipótese nula se for superior a 5%, ou seja, para as variáveis, assinaladas a cinza, rejeita-se a hipótese do parâmetro associado ser igual de zero. Assim sendo, estas são significantes para o modelo.

Modelo da Satisfação Global com a Auditoria (OSAT)

De acordo com o modelo proposto:

$$OSAT = b_0 + b_1 MGLTTR + b_3 MGRTIME + b_4 PLAN + b_5 FIELDW + b_6 SKEPT + b_7 LATEN + b_9 DRAFT + b_{10} EXPECT + \varepsilon$$

Resultados:

R	R ²	R ² _a	Erro padrão da estimativa
,997	,993	,993	,055

O coeficiente de determinação $r^2 = 99,3\%$, que representa a percentagem ou a proporção da variação total da Satisfação Global com a Auditoria (OSAT), que é explicada pelo modelo.

O coeficiente de determinação ajustado $r_a^2 = 99,3\%$, superior ao do modelo anterior, pelo que este modelo apresenta uma qualidade de ajuste ainda superior.

O erro padrão de uma estimativa da variável dependente é de 0,055.

	Soma dos quadrados (SS)	g.l.	Média dos quadrados (MS)	F	Valor de prova
Regressão (R)	41,606	8	5,201	1750,913	,000
Residual (E)	,276	93	,003		
Total (T)	41,883	101			

g.l. – Graus de liberdade

Na tabela da Anova apresentam-se os valores de SSR, SSE e SSTO, MSE e MSR. A variância do modelo é de 0,003.

Procede-se também ao Teste sobre a Significância Global do Modelo:

$$\text{Estatística do Teste: } F = \frac{MSR}{MSE} = 1750.913$$

Como o valor de prova do teste é $0,000 = 0,0\%$, inferior ao valor de referência de 5% , rejeita-se a hipótese nula, ou seja, existe pelo menos um parâmetro do modelo diferente de zero, pelo que o modelo é globalmente significativo.

Variáveis que contribuem de forma significativa para o modelo:

	Coeficientes			t	Valor de prova
	B	Erro padrão	Beta		
(Constant)	,233	,058		4,031	,000
II.II.5. Sugestões de melhoria de gestão. (MGLLTR)	,096	,005	,176	18,318	,000
II.II.2. Envolvimento da equipa de gestão no trabalho de auditoria. (MGRTIME)	,056	,003	,172	19,589	,000
II.II.3. Planeamento da Auditoria. (PLAN)	,252	,012	,325	21,293	,000
II.II.4. Trabalho de Campo. (FIELDW)	,252	,011	,327	23,391	,000
II.I.3. A equipa de auditoria mantém uma postura e atitude céptica em todo o processo de auditoria. (SKEPT)	,032	,011	,030	2,917	,004
II.II.6.1 Anos de Experiência na auditoria ao Sector Público	,027	,002	,116	11,655	,000
II.II.7. Verificação Preliminar dos Elementos Financeiros. (DRAFT)	,044	,010	,058	4,447	,000
II.II.8. Expectativas e nível de satisfação do auditado. (EXPECT)	,219	,009	,308	24,464	,000

Importa verificar quais as variáveis que são significantes para o modelo, ou seja, aqueles cujo parâmetro apresenta uma estimativa significativamente diferente de zero.

Procedem-se aos testes de hipóteses sobre β_K :

O valor de prova é sempre inferior a 5%, rejeita-se a hipótese nula, ou seja, rejeita-se a hipótese do parâmetro associado a todas as variáveis ser igual de zero. Assim sendo, todas são significantes para o modelo.