


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

Carlos Pessoa^A, Paula Gomes dos Santos^B, Carla Martinho^C, Carlos Pinho^D



| ARTICLE INFO | RESUMO |
|---|--|
| <p>Article history:</p> <p>Received 15 August 2023</p> <p>Accepted 13 November 2023</p> | <p>Objetivo: O objetivo deste estudo foi estudar as recomendações dos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas (TC) no âmbito da fiscalização sucessiva, no período de 2014 a 2021.</p> <p>Referencial teórico: A literatura defende que as auditorias das Instituições Superiores de Controlo, como o TC, têm um impacto positivo ao nível da eficiência e eficácia nas entidades auditadas. No entanto, ainda há muito o que investigar sobre aquelas auditorias do setor público no contexto português.</p> <p>Desenho/metodologia/abordagem: Analisamos os relatórios do TC de 2014 a 2021, classificando as recomendações em cinco áreas de incidência e, ainda, pela tipologia de auditoria realizada. Foi, então, efetuada a respetiva análise estatística.</p> <p>Resultados: As áreas de práticas de gestão, de controlo interno e de conformidade legal são as que apresentaram maiores fragilidades. No que respeita à tipologia de auditoria efetuada, a ênfase foi colocada nas auditorias de resultados, confirmando que a gestão dos recursos públicos, nomeadamente no que respeita à sua economia, eficiência e eficácia, tem vindo a ganhar uma importância cada vez maior na auditoria ao sector público.</p> <p>Pesquisa, implicações práticas e sociais: Contribui para que os governos e outros responsáveis públicos conheçam as áreas que apresentam as maiores fragilidades, dando importantes orientações para a melhoria da conformidade legal, bem como da eficácia, eficiência e economia da despesa pública.</p> <p>Originalidade/valor: Contribui para colmatar uma lacuna na literatura no que respeita ao conhecimento da <i>accountability</i> da governação pública em Portugal.</p> |
| <p>Palavras-chave:</p> <p>Accountability; Auditoria Pública; Controlo Financiero Externo; Governação Pública.</p> <div data-bbox="172 949 480 1189" style="text-align: center;">  </div> | <p>Doi: https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i11.4067</p> |

**ASSESSMENT OF THE MAIN RECOMMENDATIONS' AREAS IN THE COURT OF
AUDITORS SUCCESSIVE AUDITING (2014 TO 2021)**

ABSTRACT

Purpose: The objective of this study was to study the recommendations of the audit reports of the Court of Auditors (TC) within the scope of the successive audit, in the period from 2014 to 2021.

Theoretical framework: The literature has stressed that audits by Supreme Audit Institutions, such as the TC, have a positive impact on the efficiency and effectiveness of audited entities. However, there is still much to investigate about those public sector audits in the Portuguese context.

^A Mestre em Contabilidade. Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa, Portugal.

E-mail: cmapessoa.iscal@gmail.com

^B PhD em Gestão. Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa, Portugal. E-mail: pasantos@iscal.ipl.pt

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-2192-8855>

^C PhD em Ciências da Educação. Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa, Portugal.

E-mail: cmartinho@iscal.ipl.pt Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7675-7390>

^D PhD em Gestão. Universidade Aberta. Lisboa, Portugal. E-mail: carlos.pinho@uab.pt

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5509-2921>

Design/Methodology/Approach: We analyzed the TC reports from 2014 to 2021, classifying the recommendations into five areas of focus and also by the type of audit performed. The respective statistical analysis was then carried out.

Findings: The areas of management practices, internal control and legal compliance are the ones that showed the greatest weaknesses. Regarding the type of audit carried out, emphasis was placed on performance audits, confirming that the management of public resources, particularly with regard to their economy, efficiency and effectiveness, has been gaining increasing importance in public sector auditing.

Research, Practical & Social implications: Contributes to governments, and other public officials to know the areas that present the greatest weaknesses, providing important guidelines for improving legal compliance, as well as the effectiveness, efficiency and economy of public spending.

Originality/value: Contributes to fill a gap in the literature regarding the knowledge of the accountability of public governance in Portugal.

Keywords: Accountability, External Financial Control, Public Audit, Public Governance.

ESTUDIO DE LAS PRINCIPALES ÁREAS DE RECOMENDACIONES DE AUDITORÍA EN LAS SUCESIVAS AUDITORÍAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (2014 A 2021)

RESUMEN

Objeto: El objetivo de este estudio fue estudiar las recomendaciones de los informes de auditoría del Tribunal de Cuentas (TC) en el ámbito de la auditoría sucesiva, en el período de 2014 a 2021.

Marco teórico: La literatura ha destacado que las auditorías realizadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores, como la CT, tienen un impacto positivo en la eficiencia y eficacia de las entidades auditadas. Sin embargo, todavía queda mucho por investigar sobre esas auditorías del sector público en el contexto portugués.

Diseño/Metodología/Enfoque: Analizamos los informes de CT de 2014 a 2021, clasificando las recomendaciones en cinco áreas de enfoque y también por el tipo de auditoría realizada. Luego se realizó el análisis estadístico respectivo.

Hallazgos: Las áreas de prácticas de gestión, control interno y cumplimiento legal son las que mostraron mayores debilidades. En cuanto al tipo de auditoría realizada, se hizo hincapié en las auditorías de desempeño, lo que confirma que la gestión de los recursos públicos, particularmente en lo que respecta a su economía, eficiencia y eficacia, ha ido ganando cada vez más importancia en la fiscalización del sector público.

Investigación, Implicaciones Prácticas y Sociales: Contribuye a que los gobiernos y otros funcionarios públicos conozcan las áreas que presentan mayores debilidades, brindando pautas importantes para mejorar el cumplimiento legal, así como la efectividad, eficiencia y economía del gasto público.

Originalidad/valor: Contribuye a llenar un vacío en la literatura sobre el conocimiento de la rendición de cuentas de la gobernanza pública en Portugal.

Palabras clave: Accountability, Auditoría Pública, Control Financiero Externo, Gobernanza Pública.

INTRODUÇÃO

Na Administração Pública (AP) a accountability impõe distintos modos de prestação de contas, extravasando os aspetos meramente financeiros e abrangendo diversas dimensões, sendo um conceito complexo (Gherardi et al., 2021).

Interessa aos cidadãos conhecer, não só se a utilização do erário público foi corretamente efetuada nos termos legais, mas igualmente saber se a sua gestão, originou o retorno esperado e beneficiou a sociedade como um todo. A accountability possibilita a satisfação desta necessidade, demonstrando os resultados das políticas públicas implementadas, a ética e legalidade dos gestores públicos, bem como, a utilização e aplicação dos impostos pagos pelos contribuintes de forma transparente (Alves, 2013).

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

O Tribunal de Contas (TC) é a ISC portuguesa, sendo reconhecido constitucionalmente como o órgão supremo para fiscalizar a legalidade dos dispêndios públicos e julgar as contas que a Lei obrigar submeter-lhe (artigo 214.º da Constituição da República Portuguesa). Esta disposição constitucional foi concretizada pela Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), a qual definiu distintos tipos de controlo financeiro tendo em consideração o momento da sua realização: fiscalização prévia (*ex-ante*, que ocorre em momento anterior ao ato gerador de despesa), fiscalização concomitante (que acompanha a execução desse ato), e a fiscalização sucessiva (*ex-post*, que é exercida após a ocorrência da execução financeira).

No domínio da fiscalização sucessiva, o TC efetua a verificação das contas das entidades sujeitas ao seu controlo, avaliando os sistemas de controlo interno, efetuando a avaliação da conformidade legal, da economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira (artigo 50.º da LOPTC), sendo os relatórios de auditoria um dos produtos dessa fiscalização.

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

Os trabalhos de investigação existentes sobre o TC abordam matérias mais generalistas ou tratam de aspetos legais concretos da sua atuação (Gomes, 2021; Plicas, 2019; Rocha, 2018; Lopes, 2017; Almeida, 2017; Carvalho, 2016; Monteiro, 2015; Matos, 2015; Costa, 2012; Gaspar, 2011; Jorge, 2011).

Desta forma, o presente artigo propõe-se estudar as principais áreas das recomendações dos relatórios de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, pretendendo contribuir para o conhecimento no âmbito das recomendações dos relatórios de auditoria do TC, pautando-se pela originalidade e atualidade do tema.

O artigo está estruturado em cinco secções, incluindo a presente Introdução. Na próxima secção é apresentada a revisão de literatura relativa às áreas de auditoria, seguindo-se a secção da metodologia e a de apresentação e discussão dos resultados. Por fim, apresentam-se as principais conclusões.

REVISÃO TEÓRICA

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

Os relatórios de auditoria, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, não tipificam as recomendações formuladas, procedendo apenas à sua enumeração por destinatário. De acordo com o artigo 50.º da LOPTC, a área do controlo interno é necessariamente uma das contempladas, assim como a conformidade legal dos atos praticados e a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira. A área do relato financeiro é, pela natureza e atribuições do TC, outra área que é abrangida e apreciada nos relatórios de auditoria do TC. Mais recentemente, em face da evolução e alterações profundas ocorridas na AP, a transparência é também uma das áreas a auditar.

Relativamente à área do controlo interno, esta é tida como fundamental em auditoria (INTOSAI, 2021; Georgios, 2018), sendo a sua adequada compreensão uma das tarefas mais importante para o auditor (Almeida, 2017). Abd Aziz *et al.* (2015) concluíram que um bom sistema de controlo interno é crucial para a melhoria da *accountability* nas entidades do sector público.

Os estudos de Troupin *et al.* (2010) e Chalmers *et al.* (2019), demonstram a importância do controlo interno e sua apreciação em contexto de auditoria, assim como a *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* da INTOSAI (2021), que indica o controlo interno como uma área passível de recomendações num relatório de auditoria.

No âmbito da conformidade legal, a auditoria pública desempenha um importante papel, já que permite conhecer se determinados aspetos da legalidade na gestão dos recursos financeiros públicos foram observados (Costa, 2012). Para Marques e Almeida (2004) e Tavares (2014), a verificação da conformidade legal é um controlo tradicional do poder de

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

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

No âmbito de práticas de gestão, a avaliação da eficiência e do desempenho da gestão pública é essencial para a análise da qualidade da despesa pública, relacionando os recursos aplicados e os resultados alcançados (Donath & Milos, 2008). A literatura defende que as auditorias das ISC têm um impacto positivo ao nível da eficiência e eficácia nas entidades auditadas (Pearson, 2014; Hay & Cordery, 2018; Johnsen, 2019; Zeti *et al.*, 2020), assistindo-se a um interesse crescente pela auditoria de resultados no sector público, a qual é mais focalizada na apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão pública, havendo, desta forma, uma maior probabilidade de formulação de recomendações de auditoria nessa área (Reichborn-Kjennerud, 2014; Parker *et al.*, 2019).

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

Relativamente ao relato financeiro, Parada *et al.* (2020) afirmam que se tem verificado uma crescente atenção na utilização dos recursos públicos, sendo que a satisfação dessa necessidade implica a existência de informação e que a mesma seja credível.

Cordery e Hay (2022) referem que a auditoria do setor público é fundamental para a *accountability*, tendo o relato financeiro um papel significativo no âmbito daquela auditoria (Mattei *et al.*, 2021).

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

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

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

O TC (2020), no seu Plano Estratégico 2020-2022, estabelece a transparência, (a par da ética, integridade e outros), como um fator relevante para a qualidade das finanças públicas. Atento a esta situação, nas ações de fiscalização e controlo, nomeadamente no âmbito da fiscalização sucessiva, o TC procede à avaliação da observância pelas entidades auditadas dos princípios e regras de transparência, formulando nos seus relatórios de auditoria, nas situações aplicáveis, as respetivas recomendações sobre esta matéria, indo ao encontro do interesse público e expectativas dos cidadãos.

METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo de investigação foi adotada uma metodologia de investigação de natureza mista. Numa primeira fase, uma metodologia qualitativa, através de uma análise documental, baseando-se na recolha manual, organização, catalogação e classificação da informação. Assim, as recomendações provenientes dos relatórios de auditoria analisados foram classificadas de acordo com as cinco áreas de incidência identificadas no âmbito da fiscalização sucessiva do TC: práticas de gestão, controlo interno, conformidade legal, relato financeiro e transparência. Efetuou-se, ainda, a classificação dos relatórios em função da tipologia de auditoria realizada, seguindo as identificadas pela INTOSAI (2021), auditorias financeiras, auditorias de conformidade, auditorias de resultados e auditorias combinadas.

Numa segunda fase, foi aplicada uma metodologia quantitativa, através de uma análise estatística, com o devido tratamento e análise de dados, e respetiva interpretação e discussão de resultados.

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

2022). O ano de 2014 correspondeu ao primeiro ano de vigência de um Plano Trienal (de Fiscalização) do TC (2014-2016). O facto de os relatórios de auditoria da fiscalização sucessiva do TC abrangerem diferentes tipologias de auditoria, ao contrário do que acontece, por exemplo, com os Pareceres, e serem, em regra, dirigidos a uma única entidade, justificaram a sua escolha como objeto de estudo.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

No período compreendido entre 2014 e 2021 foram realizadas 293 auditorias pelo TC, no âmbito da fiscalização sucessiva. Estas auditorias podem dirigir-se a uma única entidade ou a mais do que uma. Por uma questão metodológica e de uniformidade foram apenas consideradas as auditorias realizadas a uma única entidade, obtendo-se assim uma amostra constituída por 251 entidades auditadas a que correspondem 251 relatórios de auditoria. Cada relatório de auditoria pode emanar recomendações para a entidade auditada, bem como para outras entidades envolvidas no procedimento de implementação das mesmas. Nos relatórios analisados foram encontradas 2400 recomendações, tendo envolvido 631 entidades destinatárias com recomendações (EDCR), cuja distribuição ao longo dos anos em estudo é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1. Distribuição de relatórios de auditoria, EDCR e de recomendações (2014 a 2021)

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

Fonte: Elaboração própria

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

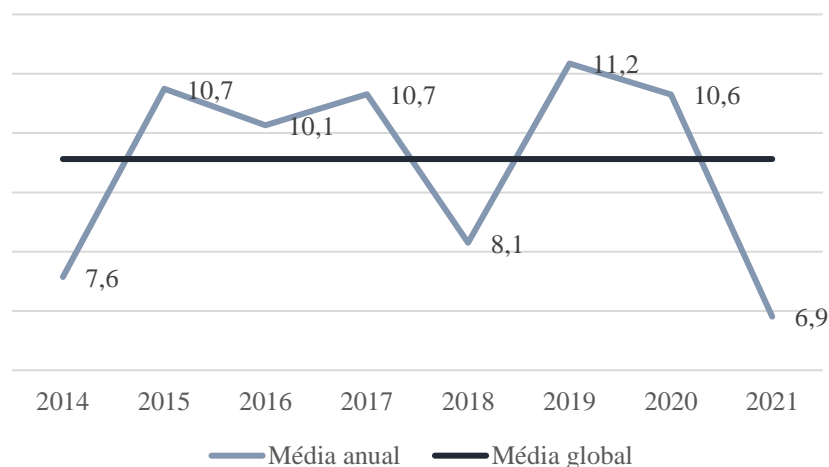
O maior número de relatórios de auditoria registou-se no ano de 2014 (42), cerca de 17% do total, constatando-se, igualmente, que não é neste ano que se atinge o maior número de

recomendações, mas sim o ano de 2015 (419), as quais ascendem a 18% do total de recomendações. Como se pode observar, o número de relatórios de auditoria não é constante ao longo dos anos, o que significa que o número de entidades auditadas difere de ano para ano.

A situação pandémica vivida nos anos de 2020 e de 2021 afetou a atividade do TC, sendo a causa da redução do número de relatórios de auditoria nesses anos (Tribunal de Contas, 2021 e 2022). O ano de 2021 é o que apresenta menor número de EDCR (39), representando 6% do total de entidades do período analisado, verificando-se que o ano de 2017 foi o que registou o número de EDCR mais elevado (124), cerca de 20% do total de EDCR.

Para melhor perceber a evolução média das recomendações ao longo do período em estudo calculou-se a respetiva média anual que se apresenta no Gráfico 1.

Gráfico 1. Média anual de recomendações por relatório de auditoria (2014 a 2021)



Fonte: Elaboração própria

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

Ao se efetuar o cruzamento do Gráfico 1 com a Tabela 1, facilmente se constata que o aumento ou diminuição do número de entidades auditadas não tem relação com o aumento ou diminuição do número de recomendações encontradas.

As recomendações provenientes dos relatórios de auditoria analisados no período em estudo foram classificadas de acordo com as cinco áreas anteriormente identificadas, tendo sido calculada a média por área e por relatório de auditoria, como se apresenta na Tabela 2.

Tabela 2. Distribuição das recomendações dos relatórios de auditoria por área

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

Fonte: Elaboração própria

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

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

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

A fim de proporcionar uma melhor compreensão na identificação das áreas onde incidiram as recomendações de auditoria, no período 2014 a 2021, no âmbito da fiscalização sucessiva do TC, apresentam-se a Tabela 3 e o Gráfico 2 onde se pode observar a evolução da distribuição das recomendações pelas cinco áreas para os anos de 2014 a 2021.

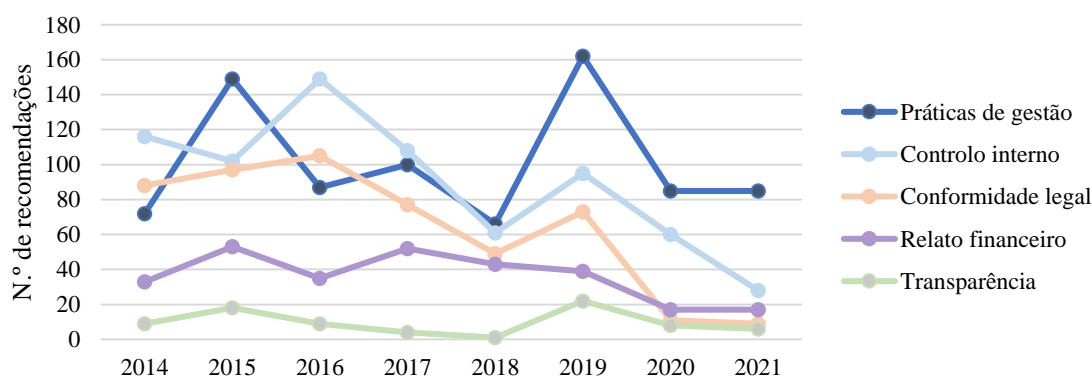
Tabela 3. Distribuição das recomendações por área (2014 a 2021)

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

Fonte: Elaboração própria

Dos oito anos em análise constata-se que a área de práticas de gestão foi a que registou o maior número de recomendações em cinco anos (2015, 2018, 2019, 2020 e 2021), sendo somente ultrapassada pela área de controlo interno nos anos de 2014, 2016 e 2017. A área de transparência registou sempre o menor número de recomendações no período analisado. Já a área de conformidade legal tem vindo a apresentar uma tendência decrescente nas suas recomendações. Observou-se uma redução significativa no número de recomendações nos anos de 2020 e 2021, que resulta também da redução do número de relatórios de auditoria nesses anos comparativamente com os anos anteriores, conforme referido anteriormente. O Gráfico 2 permite uma análise visual da evolução do número das recomendações por área, ao longo do período temporal em análise, equivalente à apresentada anteriormente.

Gráfico 2. Número de recomendações por área (2014 a 2021)

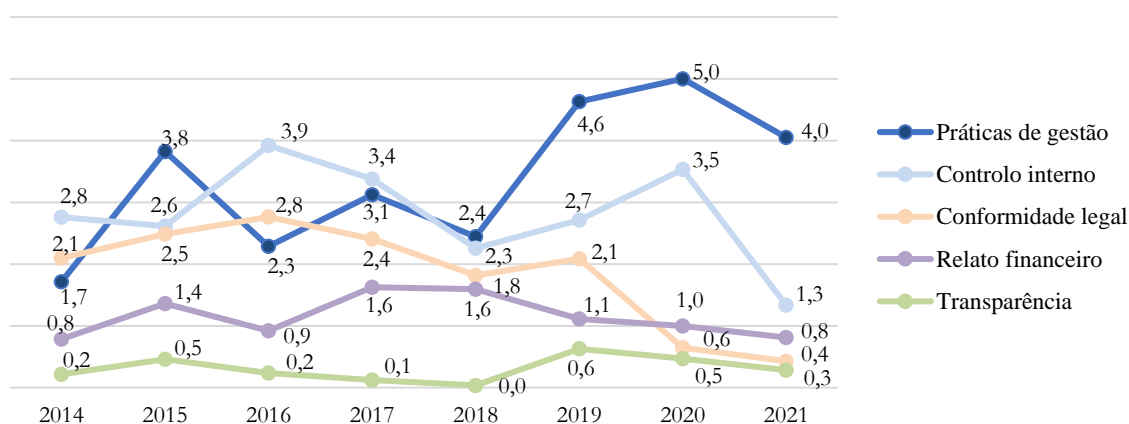


Fonte: Elaboração própria

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

Como referido, cada relatório de auditoria emana recomendações não só para a entidade auditada, como também para as entidades envolvidas no procedimento de implementação dessas recomendações. Com vista a melhor perceber a evolução média anual das recomendações por área e por relatório de auditoria, tendo em consideração o número de relatórios de auditoria analisados no período em estudo, calculou-se a respetiva média anual que se apresenta no Gráfico 3.

Gráfico 3. Média de recomendações por área e por relatório de auditoria (2014 a 2021)



Fonte: Elaboração própria

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

Face ao exposto, constata-se que a distribuição das recomendações pelas cinco áreas de recomendações de auditoria identificadas não é uniforme no período analisado, existindo diferenças substanciais entre si, tanto no número de recomendações, como na média de recomendações por relatório de auditoria.

Com vista a apurar a existência de eventuais diferenças nas áreas das recomendações de auditoria procedeu-se ao tratamento de dados e efetuou-se a respetiva análise aos resultados por tipologia de auditoria, evidenciada na Tabela 4.

Tabela 4. Distribuição das recomendações e relatórios de auditoria por tipologia de auditoria

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

Fonte: Elaboração própria

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

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

Para a prossecução do estudo importa conhecer a distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria que se apresenta na Tabela 5.

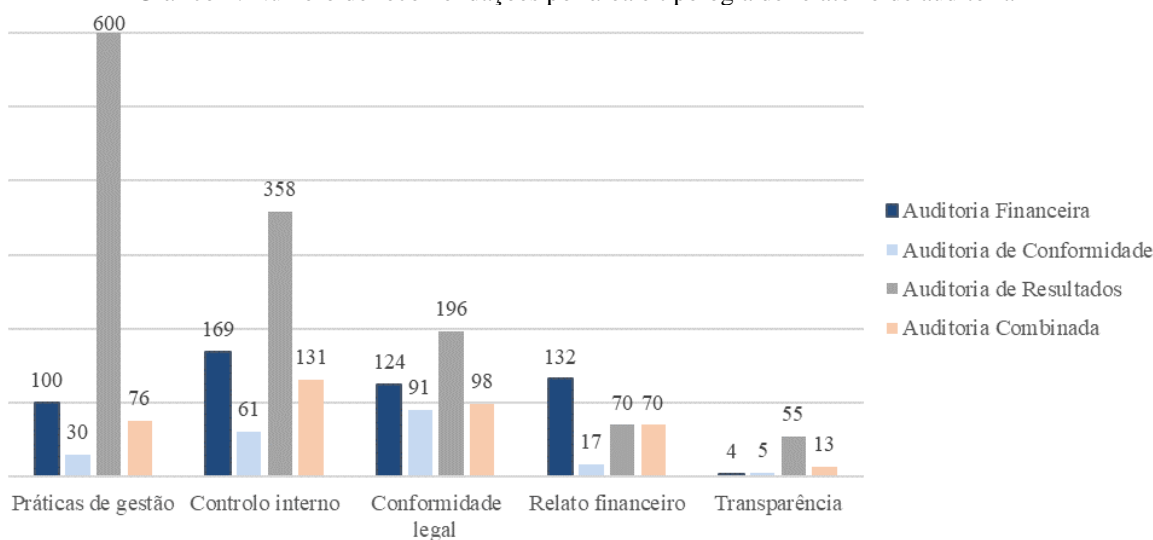
Tabela 5. Distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria

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

Fonte: Elaboração própria

Na área de práticas de gestão, as auditorias de resultados contribuíram com 74% (600) do total de recomendações no período de 2014 a 2021, destacando-se claramente das demais tipologias de auditoria. Na área de controlo interno também as auditorias de resultados foram as que mais contribuíram para o total de recomendações (50%), sucedendo o mesmo nas áreas de conformidade legal (39%) e de transparência (71%). Já no que concerne à área de relato financeiro as recomendações recaíram sobre os relatórios de auditoria financeira, que ascenderam a 46% do total desta área. O Gráfico 4 confirma o que se acabou de descrever sobre o número de recomendações por área e tipologia de relatório de auditoria.

Gráfico 4. Número de recomendações por área e tipologia de relatório de auditoria

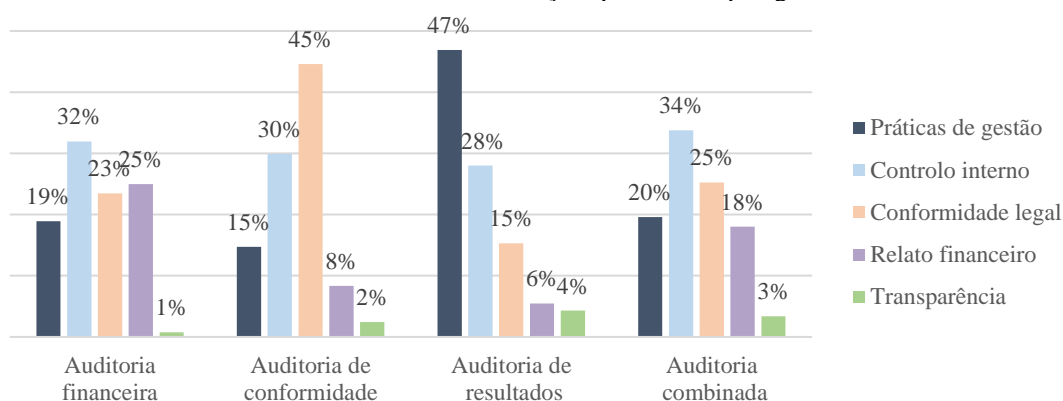


Fonte: Elaboração própria

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

A análise das recomendações por área e por tipologia de auditoria pode ser realizada tendo em consideração o seu peso relativo observando cada uma das tipologias de auditoria e todas as áreas de recomendações. Neste contexto, foi elaborado o Gráfico 5 em que as áreas de recomendações por tipologia de auditoria somam 100%.

Gráfico 5. Peso relativo das recomendações por área e tipologia de auditoria



Fonte: Elaboração própria

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

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

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

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

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

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

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

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

Na distribuição por tipologia de auditoria, os dados sugerem que a auditoria de resultados é propícia a apresentar um número de recomendações por relatório de auditoria mais elevado face às restantes tipologias. Concluiu-se que, no período analisado, a distribuição das recomendações por área e tipologia de auditoria apresentou diferenças, tendo-se constatado, no

entanto, que as quatro tipologias de auditoria tendem a apresentar um peso relativo aproximado, no que se refere às recomendações da área de controlo interno.

Também se concluiu que os relatórios de auditoria de resultados foram os mais representativos no total dos relatórios de auditoria do período analisado, o que confirma o que é defendido por diversos autores que afirmam que esta tipologia de auditoria tem vindo a ganhar cada vez mais relevância no contexto da auditoria pública (Pearson, 2012; Troupin *et al.*, 2010; Reichborn-Kjennerud, 2014; Johnsen, 2019; Parker *et al.*, 2019; Mattei *et al.*, 2021).

Foi, ainda, possível observar que as áreas de recomendações predominantes nas auditorias de conformidade e auditorias de resultados, conformidade legal e práticas de gestão, respetivamente, refletem os aspetos que mais são enfatizados em função de cada uma destas tipologias de auditoria, confirmando-se o referido nas normas do TC (2016a e 2016b) e da INTOSAI (2021) e corroborando os estudos de Firescu (2014) e de Parker *et al.* (2019), no que se refere às auditorias de resultados, cujo foco principal se centra na apreciação da gestão dos responsáveis públicos, resultando assim uma maior possibilidade de incidência de recomendações da área de práticas de gestão nesta tipologia de auditoria. No que respeita aos resultados referentes às auditorias de conformidade, que corroboram o estudo de Lavoura (2020), salienta-se que aquelas auditorias enfatizam os aspetos relacionados com a conformidade legal, havendo, assim, uma maior possibilidade de os relatórios de auditoria incluírem mais recomendações da área de conformidade legal face às restantes áreas.

CONCLUSÃO

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

Foi possível identificar que as áreas de práticas de gestão, de controlo interno e de conformidade legal são as que apresentaram maiores fragilidades. No que respeita à tipologia

de auditoria efetuada, a ênfase foi colocada nas auditorias de resultados e nas auditorias financeiras, concluindo-se que o TC tende a pautar a sua atuação em consonância com a tendência internacional referida por Ferry, Radcliffe e Steccolini (2022), perspetivando a auditoria pública numa ótica de *value for money*, enfatizando aspetos relacionados com a economia, eficiência e eficácia da gestão pública, i.e., aspetos relacionados com a área de recomendação de auditoria de práticas de gestão identificada neste estudo.

O resultado da presente investigação contribui para o conhecimento da *accountability* da governação pública em Portugal. O estudo realizado vem, igualmente, contribuir com pistas, com o intuito de estimular a realização de outros trabalhos na área da auditoria pública em Portugal, aprofundando-se o conhecimento sobre este importante tema. Designadamente, seria relevante o estudo dos fatores que explicam as fragilidades recorrentes identificadas pelas auditorias nas prestações de contas públicas.

Na presente investigação, face à inexistência de uma base de dados, os investigadores tiveram de proceder à recolha manual de dados, ficando a seu cargo a interpretação, a catalogação e a classificação dos dados recolhidos, tendo assim contruído uma base de dados, a qual suportou à análise efetuada, sendo esta a principal limitação à investigação. O facto de não ser efetuada qualquer classificação às recomendações nos relatórios de auditoria da amostra selecionada, constituiu, igualmente, uma limitação relevante na presente investigação.

Para investigação futura, poderá dar-se continuidade à presente investigação, através do alargamento do âmbito temporal, incorporando novos dados para análise e discussão, de anos anteriores a 2014 ou posteriores a 2021, ou com o aprofundamento do estudo efetuado, com vista a identificar os determinantes para cada uma das áreas de recomendações de auditoria, assim como o estudo da existência de subáreas em cada uma das áreas de recomendações de auditoria identificadas na presente investigação. Também a realização de um estudo, que permitisse conhecer o nível de acolhimento de recomendações de auditoria pelas cinco áreas de recomendações identificadas, poderia contribuir para aprofundar o conhecimento no âmbito da auditoria pública em Portugal.

REFERÊNCIAS

- Abd Aziz, M. A., Ab Rahman, H., Alam, M. M., & Said, J. (2015). Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169.
- Almeida, S (2017). *A atividade contratual local e a sua fiscalização pelo Tribunal de Contas* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal).

Alves, J. (2013). Auditoria no Sector Público Português: Uma Análise ao Sistema Português. *Lusíada. Economia & Empresa S. 2, n. 16*, p. 75-104.

Anselmi, L., Zarone, V., & Brunelli S. (2017). An Evolutionary Transparency Approach to Public Accountability, *Symphonya. Emerging Issues in Management, 2*, 103-119.

Carvalho, M (2016). *O Tribunal de Contas e o princípio da eficiência: uma análise das jurisprudências portuguesa e brasileira* (Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal).

Chalmers, K, Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature, (42) 1*, 80-103.

Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2022). Public sector audit in uncertain times. *Financial accountability & management, 38(3)*, 426-446.

Costa, P. (2012). *O Tribunal de Contas e a boa governança, contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. (Tese de Doutoramento, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal).

Donath, L., & Milos, M. (2008). Public sector efficiency according to COFOG classification in the European Union.

Douglas, S., & Meijer, A. (2016). Transparency and public value - Analysing the transparency practices and value creation of public utilities. *International Journal of Public Administration, 39(12)*, 940-951.

Ferry, L., Radcliffe, V. S., & Steccolini, I. (2022). The future of public audit. *Financial Accountability & Management, 38(3)*, 325-336.

Firescu, V. (2014). Positionings And Delimitations Concerning the Performance Audit. *SEA: Practical Application of Science, 2(4)*, 49-56.

Gaspar, L. (2011). *Uma análise crítica aos critérios (económicos) utilizados pelo tribunal de contas na avaliação das parcerias público-privadas* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal).

Georgios, K. (2018). The role of internal audit function on corporate governance and management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting, 8 (4)*, 100-114.

Gherardi, L., Linsalata, A., Gagliardo, E., & Orelli, R. (2021). Accountability and Reporting for Sustainability and Public Value: Challenges in the Public Sector. *Sustainability 2021, 13(3)*, 1097.

Grimmelikhuijsen, S., Weske, U., Bouwman, R., & Tummers, L. (2017). Public Sector Transparency. In: O. James, S. Jilke & G. Van Ryzin (Eds.) *Experiments in Public Management Research. Challenges and Contributions* (291-312). Cambridge University Press.

Gomes, C. (2021). *A fiabilidade do relato financeiro do Estado Português (2010 a 2019)* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal).

Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature, 40 (1)*, 1-15.

- International Organization of Supreme Audit Institutions (2021). *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*.
- Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121-127.
- Jorge, G. (2011). *Recusa de visto do tribunal de contas e responsabilidade civil do estado: a posição substantiva e processual do cocontratante particular* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal).
- Kosack, S., & Fung, A. (2014). Does transparency improve governance?. *Annual review of political science*, 17. 65-87.
- Lavoura, M. (2020). Compliance audits in the public sector. Where are we going?. In A. Aragão & G. L. Garbaccio (Eds.). *Compliance and Sustainability: Brazilian and Portuguese Perspectives* (pp 81-92). Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- Lopes, H. (2009) O controlo financeiro num contexto de democratização e desestatização do interesse público. *Revista do Tribunal de Contas*, 52, 21-42.
- Lopes, J. (2017). Avaliação de eficácia em políticas públicas: o caso do Tribunal de Contas (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal).
- Marques, M., & Almeida, J. (2004). Auditoria no sector público: Um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15 (35). 84-95.
- Matos, B. (2015). *A despesa pública nas autarquias locais e o controlo do Tribunal de Contas, em especial os contratos públicos* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal).
- Mattei, G., Grossi, G. & Guthrie A.M., J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review, *Meditari Accountancy Research*, 29 (7), 94-134.
- Monteiro, I. (2015). *A importância do Tribunal de Contas na sustentabilidade financeira do Estado no contexto nacional e europeu* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal).
- Parada, A. C., Santos, P. G., & Martinho, C. (2020). A Importância da Auditoria Financeira na Fiabilidade do Relato Financeiro dos Maiores Municípios Portugueses. In 1ST International Conference in Accounting and Finance Innovation, Aveiro, Portugal, 271-281.
- Parker, L., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2019) New public management and the rise of public sector performance audit: evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 280-306.
- Pearson, D. (2014). Significant reforms in public sector audit – Staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10 (1), 150-161.
- Plicas, M (2019). *Para que serve a Conta Geral do Estado. Subsídio para o estudo das ênfases e das recomendações do Tribunal de Contas*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal).

- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. England: Oxford University Press.
- Pyun, H., & Gamassou, C. (2018). Looking for Public Administration Theories?. *Public Organiz Rev* 18, 245–261.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the public debate. *Evaluation*, 20(3), 368-385.
- Reis, A. O., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2015). Análise dos Fatores Determinantes da Transparência Orçamentária Pública em Nível Nacional. In XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, Brasil.
- Rocha, J. (2018). *A fundamentalidade dos esquemas responsivos em matéria financeira e a vocação principiológica do Tribunal de Contas* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal).
- Tavares, J. (2014). *Estudos de administração e finanças públicas*, Almedina, Coimbra.
- Teixeira, C. (2015). *Avaliação de Projetos de Investimento Público - Estudo de Caso no Sector dos Resíduos Urbanos em Portugal* (Tese de Doutoramento, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal).
- Tribunal de Contas (2016a). *Manual de Auditoria: Princípios Fundamentais*.
- Tribunal de Contas (2016b). *Manual de Auditoria de Resultados*.
- Tribunal de Contas (2020). *Plano Estratégico*.
- Tribunal de Contas (2021). *Relatório de Atividades e Contas 2020*.
- Tribunal de Contas (2022). *Relatório de Atividades e Contas 2021*.
- Tribunal de Contas Europeu (2019). *Auditoria Pública na União Europeia. Guia sobre as Instituições Superiores de Controlo da UE e dos Estados Membros*.
- Troupin, S., Put, V., Weets, K. & Bouckaert, G. (2010). Public audit systems: from trends to choices. In *6th Transatlantic Dialogue Conference*, 24-26.
- United Nations General Assembly (2011). *Resolution A/66/209 on Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by strengthening Supreme Audit Institutions* (22 December 2011). A/RES/66/209.
- Zeti, C., Luca, M., & Pirvu, C. (2020). The impact of external public audit on public administration efficiency. *Annals of Constantin Brancusi University of Targu-Jiu. Economy Series*, (2).