



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Anabela Torre Barbosa Reis Fonseca

# **O papel da Auditoria na promoção da *Accountability* – o caso das Instituições Portuguesas de Ensino Superior Público**

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças,  
pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Orientadora: Professora Doutora Susana Margarida Jorge

Coimbra, julho de 2016

*Aos meus pais*

*Ao Kiko*

*"O mundo é um lugar perigoso de se viver, não por causa daqueles que fazem o mal, mas sim por causa daqueles que observam e deixam o mal acontecer."*

Albert Einstein

*"O conhecimento nos faz responsáveis"*

Che Guevara

## **Agradecimentos**

Tendo sido, este um projeto que iniciei num dos anos mais difíceis da minha vida, é com alegria e com receio de me esquecer de alguém, que expresso o meu agradecimento a todas as pessoas e instituições que contribuíram para a execução deste trabalho.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos órgãos de gestão das Instituições de Ensino Superior que colaboraram na parte empírica deste trabalho, pois sem o contributo delas a concretização do mesmo não seria possível.

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Susana Jorge pelo apoio, disponibilidade e amizade demonstrada nas diferentes fases da sua realização.

Aos meus amigos que acreditaram e me fizeram sentir que era possível chegar ao fim.

Aos meus sogros, à minha irmã e ao meu cunhado, o meu muito obrigado por estarem presentes.

Aos meus pais por tudo o que sou hoje.

Ao Miguel e ao Kiko, por estarem presentes neste e em todos os outros momentos das nossas vidas, pelo caminho que temos percorrido em conjunto.

## Resumo

Durante as últimas décadas, verificaram-se mudanças significativas ao nível da gestão da Administração Pública, sob influência do movimento denominado de “Nova Gestão Pública”. Estas alterações conduziram a um aumento da autonomia das entidades públicas, que resultaram na descentralização do poder e num sistema menos burocrático, baseado nos princípios de equilíbrio financeiro, da economia, eficácia e eficiência, em que a *accountability* é um elemento promotor de transparência, prestação de contas e responsabilização dos gestores públicos pelos resultados alcançados, tendo em conta os interesses dos diferentes *stakeholders*. Neste contexto, a implementação de mecanismos de controlo internos e externos, que constituem princípios fundamentais à boa governança, apresenta-se como um requisito essencial à *accountability*, sendo a auditoria considerada uma mais-valia na qualidade da prestação de contas, na prevenção de situações de abuso de poder, risco, fraude ou erros, ou ainda no apoio à tomada de decisão.

Tomando como referência os respetivos conceitos teóricos, a presente dissertação tem como principal objetivo aferir qual a ligação existente entre a *accountability* e a auditoria, tanto interna como externa, particularmente procurando analisar até que ponto a última contribui para melhorias na primeira. No sentido de analisar esta relação, foi efetuado um questionário aos órgãos de gestão das Instituições Portuguesas de Ensino Superior Público, com principal incidência na auditoria interna desenvolvida pelos gabinetes ou departamentos das referidas instituições. Quanto à auditoria externa, foi considerado o papel do Tribunal de Contas (TC), tendo a análise do questionário sido complementada com a informação contida nos relatórios de auditoria elaborados pelo TC, entre 2010 e 2015. Pelos resultados da análise dos questionários e dos relatórios, verificou-se que a auditoria assume um papel relevante na promoção dos princípios da *accountability*. Em particular, para a perspetiva dos resultados e responsabilização, a visibilidade das ações e procedimentos internos de auditoria é um fator determinante; enquanto na perspetiva da transparência e confiança nos órgãos de gestão, é a coordenação das atividades de comunicação entre estes e auditores externos. Já na perspetiva do risco, a auditoria interna é crucial na identificação de situações de risco e na definição de mecanismos a redução deste.

**Palavras-chave:** *Accountability*, Auditoria Interna, Auditoria Externa, Instituições de Ensino Superior Público, Portugal.

## **Abstract**

During the past decades there have been significant changes in the management of Public Administration, under the influence of the movement known as ‘New Public Management’. These changes have led to increased autonomy of public entities, which has resulted in the decentralization of power and in a less bureaucratic system, based on the principles of financial balance, economy, effectiveness and efficiency, in which accountability is a promoter of transparency, reporting and responsibility of public managers for results, considering the stakeholders’ interests. In this context, the implementation of internal and external control mechanisms, as basic principles of good governance, is an essential requirement to promote accountability, and auditing is considered as an added value in the quality of reporting, in preventing situations of misuse of power, risk, fraud or errors, or even as a support to decision making.

Taking as reference the respective theoretical concepts, the main purpose of this dissertation is to assess the link between accountability and auditing, both internal and external, particularly seeking for analyzing up to what extent the latter contributes for improvements in the former. In order to analyze this relationship, a survey was sent to the management bodies of the Portuguese Public Higher Education Institutions, with the main focus on the internal audit carried out by the offices or departments of those institutions. Regarding external auditing, the role of the Court of Auditors was considered. The analysis of this survey was, therefore, complemented by analyzing the information contained in the audit reports prepared by the Court of Auditors between 2010 and 2015. From the analysis of both the surveys and the reports, it was found that audit has indeed an important role in promoting *accountability* principles. In particular, in the perspective of performance and responsibility, the visibility of internal auditing actions and procedures is a determinant factor, while from a standpoint of transparency and trust in management bodies, it is the coordination of communication activities between the latter and external auditors. In a risk perspective, internal auditing is crucial in identifying risk situation and defining mechanisms towards its reduction.

**Keywords:** Accountability, Internal Auditing, External Auditing, Public Higher Education Institutions, Portugal.

## Índice

AGRADECIMENTOS .....	III
RESUMO .....	IV
ABSTRACT.....	V
ÍNDICE .....	VI
ÍNDICE DE FIGURAS.....	VIII
ÍNDICE DE QUADROS.....	IX
LISTAS DE SIGLAS / ABREVIATURAS .....	X
INTRODUÇÃO.....	1
PARTE I: ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....	7
<b>CAPÍTULO I: ACCOUNTABILITY .....</b>	<b>8</b>
<b>1.1. Enquadramento inicial.....</b>	<b>9</b>
<b>1.2. <i>Accountability</i> no Setor Público.....</b>	<b>10</b>
1.2.1. A <i>Accountability</i> nos modelos de gestão pública .....	10
1.2.2. Definições e Princípios da <i>Accountability</i> no Setor Público.....	14
1.2.3. Tipos de <i>Accountability</i> e Principais Elementos .....	18
<b>1.3. A <i>Accountability</i> nas Instituições de Ensino Superior Públicas .....</b>	<b>20</b>
1.3.1. Enquadramento inicial.....	20
1.3.2. Os novos Modelos de Gestão e Governação das IES.....	22
1.3.2.1. A autonomia nas IES.....	24
1.3.2.2. A qualidade e a avaliação .....	25
1.3.2.3. O papel dos <i>stakeholders</i> .....	26
1.3.3. Tipos de <i>Accountability</i> nas IES.....	27
<b>1.4. A <i>Accountability</i> nas IES em Portugal .....</b>	<b>28</b>
<b>CAPÍTULO 2: AUDITORIA .....</b>	<b>32</b>
<b>2.1. Enquadramento inicial.....</b>	<b>33</b>
<b>2.2. Definições e tipos de auditoria.....</b>	<b>34</b>
<b>2.3 Auditoria interna e Auditoria externa: uma análise comparativa.....</b>	<b>37</b>
<b>2.4. Auditoria Pública .....</b>	<b>41</b>
2.4.1. Conceito .....	41
2.4.2. O papel da Auditoria no Setor Público.....	43
2.4.3. A Estrutura da Auditoria do Setor Público em Portugal .....	46

2.4.3.1. Controlo Interno .....	47
2.4.3.2. Controlo Externo .....	49
<b>2.5. A Auditoria das IES Portuguesas .....</b>	<b>50</b>
<b>CAPÍTULO 3: A ACCOUNTABILITY E A AUDITORIA.....</b>	<b>52</b>
<b>PARTE II: ESTUDO EMPÍRICO .....</b>	<b>58</b>
<b>CAPÍTULO 4: ASPETOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>59</b>
<b>4.1. Objetivos e Questões de Investigação .....</b>	<b>60</b>
<b>4.2. Objeto de Estudo.....</b>	<b>61</b>
<b>4.3. Metodologia e análise dos dados .....</b>	<b>63</b>
4.3.1. Questionário .....	64
4.3.2. Relatórios de Auditoria do TC.....	67
<b>4.4. Hipóteses e Variáveis.....</b>	<b>68</b>
<b>CAPÍTULO 5: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>74</b>
<b>5.1. Caracterização geral das IES .....</b>	<b>75</b>
<b>5.2. Análise descritiva.....</b>	<b>76</b>
5.2.1. A auditoria nas IES .....	76
5.2.2. A auditoria interna e a <i>accountability</i> .....	82
5.2.2.1. O papel da auditoria interna nas IES .....	82
5.2.2.2. Recomendações e oportunidades de melhoria.....	85
5.2.2.3. A relação entre a auditoria interna e a <i>accountability</i> .....	88
5.2.3. A auditoria externa e a <i>accountability</i> .....	96
5.2.3.1. Questionário.....	96
5.2.3.2. Breve análise dos relatórios de auditoria .....	98
5.2.1.4. Principais elementos da <i>accountability</i> nas IES.....	101
<b>5.3. Análise bi-variada .....</b>	<b>105</b>
<b>CONCLUSÃO E POSSÍVEIS LINHAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA .....</b>	<b>109</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>116</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>124</b>

## Índice de Figuras

FIGURA 1: Linha temporal da <i>Accountability</i> .....	17
FIGURA 2: <i>Accountability horizontal e vertical</i> .....	19
FIGURA 3: Tipos de auditoria .....	36
FIGURA 4: Perspetivas positivas e negativas sobre a auditoria interna.....	38
FIGURA 5: Elementos chave para o desenvolvimento da atividade da auditoria pública .....	46
FIGURA 6: Estrutura de auditoria interna e externa no setor público em Portugal .....	47
FIGURA 7: Relação entre os princípios subjacentes à boa governança do setor público .....	53
FIGURA 8: Universidades Públicas em Portugal.....	62
FIGURA 9: Institutos Politécnicos Públicos em Portugal.....	62
FIGURA 10: Resultados do inquérito efetuado às IES .....	66
FIGURA 11: Relatórios de auditoria efetuados pelo TC (2010-2015) às IES.....	67
FIGURA 12: Distribuição geográfica das respostas .....	75
FIGURA 13: N.º de alunos por tipo de instituição .....	76
FIGURA 14: Tipos de auditoria .....	77
FIGURA 15: Tipos de auditoria por tipo de instituição.....	78
FIGURA 16: Tipos de auditoria por dimensão da instituição .....	79
FIGURA 17: N.º de IES auditadas pelo TC .....	79
FIGURA 18: Gabinete / departamento de auditoria interna.....	80
FIGURA 19: Dependência orgânica da existência do gabinete / departamento de auditoria interna.....	81
FIGURA 20: Perspetiva futura de criação de um gabinete de auditoria interna,.....	82
FIGURA 21: Papel da auditoria interna por instituição .....	84
FIGURA 22: Contributo da informação dos auditores internos para a tomada de decisão.....	86
FIGURA 23: Mecanismos de controlo de monitorização da implementação das recomendações dadas nas auditorias internas.....	87
FIGURA 24: Contributo das recomendações dadas nas ações de auditoria interna.....	88
FIGURA 25: Contributo dos objetivos da auditoria interna para o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos.....	89
FIGURA 26: Contributo dos objetivos da auditoria interna para o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, por tipo de instituição .....	90
FIGURA 27: Contributo dos objetivos da auditoria interna para promoção da transparência .....	91
FIGURA 28: Contributo dos objetivos da auditoria interna para promoção da transparência, por tipo de instituição .....	93
FIGURA 29: Contributo dos objetivos da auditoria interna para responsabilização dos órgãos de gestão.....	94
FIGURA 30: Contributo dos objetivos da auditoria interna para responsabilização dos órgãos de gestão, por tipo de instituição .....	95



FIGURA 31: Contributo da informação proveniente do TC para a tomada de decisão .....	96
FIGURA 32: Mecanismos de monitorização da implementação das recomendações dadas pelo TC.....	97
FIGURA 33: Contributo das recomendações do TC.....	98
FIGURA 34: Documentos de prestação de responsabilidades de uma IES .....	102
FIGURA 35: Principais utilizadores sobre a prestação de responsabilidades de uma IES e a quem esta tem deveres de <i>accountability</i> .....	103
FIGURA 36: Principais utilizadores sobre a prestação de responsabilidades de uma IES e a quem esta tem deveres de <i>accountability</i> , por tipo de instituição .....	104

## Índice de Quadros

Quadro 1: Modelos de gestão pública .....	14
QUADRO 2: Definições de <i>Accountability</i> .....	15
QUADRO 3: Tipos de <i>Accountability</i> associados ao Ensino Superior .....	28
QUADRO 4: Divulgação de documentos de prestação de contas por parte das IES em Portugal .....	30
QUADRO 5: Órgãos de Governação .....	31
QUADRO 6: Conceito de auditoria .....	35
QUADRO 7: Questões de investigação .....	61
QUADRO 8: Análise comparativa entre a população e resultados do inquérito.....	66
QUADRO 9: Hipóteses formuladas.....	69
QUADRO 10: Fundamentação das hipóteses e definição das respetivas variáveis dependentes .....	72
QUADRO 11: Índices de <i>Accountability</i> .....	73
QUADRO 12: Papel da Auditoria Interna numa IES.....	83
QUADRO 13: Objetivos das auditorias do TC .....	99
QUADRO 14: Grau de acolhimento das auditorias do TC.....	101
QUADRO 15: Modelo de regressão linear - Índice <i>Accountability</i> : Resultados.....	106
QUADRO 16: Modelo de regressão linear - Índice <i>Accountability</i> : Transparência.....	106
QUADRO 17: Modelo de regressão linear - Índice <i>Accountability</i> : Grau de Confiança.....	107
QUADRO 18: Modelo de regressão linear - Índice <i>Accountability</i> : Responsabilização .....	107
QUADRO 19: Modelo de regressão linear - Índice <i>Accountability</i> : Risco .....	108
QUADRO 20: Resumo das variáveis independentes consideradas estatisticamente significativas .....	108

## Listas de siglas / abreviaturas

3E's	Economia, Eficácia e Eficiência
AP	Administração Pública
APT	Administração Pública Tradicional
DF	Demonstrações Financeiras
DL	Decreto-Lei
DR	Diário da República
IES	Instituições de Ensino Superior Público
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPAI	Instituto Português de Auditores Internos
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
NCP	Normas de Contabilidade Pública
NGP	Nova Gestão Pública
NSP	Novo Serviço Público
POC-E	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado
RJIES	Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior
SCI	Sistema de Controlo Interno
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SNCI	Sistema Nacional de Controlo Interno
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
TC	Tribunal de Contas

As instituições públicas têm vindo a enfrentar pressões no sentido de se orientarem para a eficiência, competição, qualidade e prestação de contas, o que contribui para a alteração do seu papel na sociedade. Na sequência das várias mudanças na Administração Pública, para fazer face aos novos desafios sociais e económicos, o ensino superior foi, também, alvo de alterações. De facto, as instituições confrontam-se com um elevado número de novos problemas que exigem soluções inovadoras e mudanças substanciais nos modelos tradicionais de gestão académica (Santiago e Carvalho, 2008 *apud* Oliveira, 2011:1)

A dimensão da Administração Pública (AP) e o aumento da despesa pública, em conjunto com o impacto das alterações sociais e económicas na envolvente, provocaram uma mudança substancial na gestão das entidades públicas em vários países, dando lugar à denominada Nova Gestão Pública (NGP). Estas reformas traduziram-se na alteração do modelo tradicional de gestão para um modelo mais dinâmico e flexível, com práticas próximas das da gestão empresarial, orientando assim as entidades públicas para indicadores relacionados com resultados, eficiência, eficácia, economia e qualidade dos serviços prestados, bem como para a *accountability* (Hood, 1991; Gray e Jenkins, 1995).

Consequentemente, a *accountability* adquiriu uma relevância significativa, porquanto se tornou, por si só, um elemento necessário à boa governança das diferentes entidades públicas, uma vez que responsabiliza quem governa e toma decisões. Constatase assim que representa um mecanismo de controlo na gestão dos recursos públicos e resultados gerados na aplicação dos mesmos, assim como um incentivo à obtenção de ganhos económicos e de eficiência (Mulgan, 2000; Cameron, 2004; Carvalho, 2009). Como suporte fundamental à *accountability*, outros pilares têm sido desenvolvidos e implementados no contexto da gestão pública, nomeadamente a responsabilização, prestação de contas e transparência dos atos praticados, e a avaliação do desempenho baseado em indicadores qualitativos e quantitativos. Tais princípios requerem, por sua vez, ações de auditoria externa e/ou interna, que contribuem, por um lado, para reforçar a credibilidade da gestão pública, prevenindo potenciais situações de risco, fraude, erros e abuso de poder e, por outro, facultam o apoio necessário à tomada de decisão, salvaguardando os bens do erário público e responsabilizando os órgãos de gestão por eventuais desvios, erros e irregularidades (INTOSAI, 2007; IIA, 2012).

Pode-se, portanto, afirmar que a implementação do processo de reestruturação das organizações públicas fruto na NGP, não seria possível, caso não tivesse sido considerada a auditoria, constituindo esta, um instrumento facilitador da mudança e da inovação, que permite às organizações melhorar o seu desempenho, bem como aumentar a relevância e transparência na divulgação da informação e a responsabilização pelos resultados alcançados. A implementação de um conjunto de rotinas e /ou procedimentos de auditoria permite assim às diferentes instituições da AP atingir os objetivos propostos de forma eficaz e eficiente, e em conformidade com o estipulado nas regras, regulamentos e políticas organizacionais.

Portugal não ficou alheio às reformas da NGP tendo, nas últimas décadas, sido implementadas mudanças na AP que se traduziram na alteração de um modelo hierárquico, formal e burocrático para um modelo mais flexível e dinâmico, onde aspetos como delegação e descentralização, reengenharia e equilíbrio financeiro, procura da qualidade na prestação dos serviços, transparência, participação, prestação de contas e responsabilização, têm ganho consistência na gestão das entidades públicas em geral (Rocha e Araújo, 2007; Melchor, 2008; EUROSTAT, 2012; Gomes *et al.*, 2015).

No que concerne às IES, as mudanças verificadas traduziram-se na descentralização do processo da tomada de decisão por parte do poder político, conferindo a estas entidades maior autonomia e responsabilidade, passando os órgãos de gestão a ser equiparados por alguns autores aos órgãos executivos das empresas privadas (Costa, 2004; Afonso, 2009; Marques, 2012; Christopher, 2012). Desta forma, o Estado passou a assumir o papel de regulador, na medida em que controla apenas as variáveis mais relevantes e atribui uma maior responsabilização aos órgãos de gestão pela sua condução e ação (Neave e Van Vught, 1994), devendo contudo, ser implementados um conjunto de mecanismos que permitam responsabilizá-los pela gestão dos bens públicos.

Em termos de enquadramento legislativo, destacam-se o novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)<sup>1</sup> e da própria Contabilidade Pública, com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública<sup>2</sup>, do Plano Oficial de Contabilidade

---

<sup>1</sup> Decreto-lei (DL) n.º 155/1992, de 28 de julho.

<sup>2</sup> Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro.

Pública (POCP)<sup>3</sup> e respetivos planos setoriais, entre os quais o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E)<sup>4</sup>. Foi ainda publicado o Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES) pela Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, que veio reforçar a autonomia das IES, e incrementar a importância do papel da auditoria interna e externa nestas instituições, tendo em conta os aspetos referidos anteriormente. Os principais traços distintivos da *accountability* encontram-se, de igual modo, presentes na Lei do Enquadramento do Orçamento de Estado<sup>5</sup>, segundo o qual, na elaboração do orçamento devem verificar-se os princípios da transparência orçamental, da economia, eficácia e eficiência, da responsabilidade e informação<sup>6</sup>, entre outros.

Com o POC-E, têm-se verificado mudanças significativas ao nível da transparência e prestação de contas das suas responsabilidades, que irão ser reforçadas com o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)<sup>7</sup>, uma vez que a informação que estes sistemas contabilísticos e de reporte permitem disponibilizar, revela-se indispensável à gestão e avaliação destas entidades. A aprovação do SNC-AP representa “(...) uma clara aposta na melhoria da *accountability* e da produção de informação com vista à melhoria das decisões de gestão” (Gomes *et al.*, 2015). Neste normativo é dada uma maior importância à responsabilização pela prestação de contas, como um instrumento de avaliação da gestão dos recursos atribuídos aos gestores públicos, e à divulgação de informação que ajude os *stakeholders* a proceder à avaliação de diferentes matérias, nomeadamente o desempenho da entidade pública, os indicadores de liquidez e a utilização dos recursos de forma económica, eficiente e eficaz, verificando se a utilização está a ser feita como pretendido e no seu interesse (ponto 3 do DL 192/2015).

Face ao descrito, a auditoria, enquanto sistema que assegura a fiabilidade da informação reportada e a monitorização do desempenho organizacional, pode assim representar o mais elementar tipo de *accountability* (Hauptman, 2007).

---

<sup>3</sup> DL n.º 232/1997, de 3 de setembro

<sup>4</sup> Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro.

<sup>5</sup> Lei n.º 91/2001 de 20 de agosto, republicada em anexo à Lei n.º 41/2014, de 10 de julho.

<sup>6</sup> Artigos 19º, 18º, 72º e 74º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, respetivamente.

<sup>7</sup> DL n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Neste contexto, em que a gestão das IES se aproxima cada vez mais das empresas privadas (não negligenciando os aspetos de cariz social e cultural para os quais as mesmas se encontram direcionadas), com a presente dissertação pretende-se analisar a relação existente entre a auditoria desenvolvida interna e externamente e a promoção da *accountability* nas IES portuguesas.

Em concreto, o objetivo principal consiste em aferir, tendo em conta a perspetiva da perceção dos órgãos de gestão, qual o papel da auditoria nas IES, nomeadamente das auditorias internas e das auditorias efetuadas pelo Tribunal de Contas (TC), na promoção da *accountability*. Para tal realizou-se um questionário aos órgãos de gestão das IES portuguesas, cujas respostas foram objeto de tratamento estatístico. No sentido de complementar a análise relativa às auditorias externas, foram ainda considerados os relatórios de auditoria efetuados pelo TC, no período compreendido entre 2010 e 2015.

O estudo da temática em apreço revela-se oportuno e relevante, dadas as alterações sentidas ao nível do sistema contabilístico e de reporte e a importância que os princípios da *accountability* têm assumido na boa governança das entidades públicas, nomeadamente nas IES. Tais reformas têm permitido disponibilizar informação na prestação de contas que conduzem à responsabilização pelos resultados alcançados na gestão do erário público, assegurando ainda que são satisfeitas as necessidades ou interesses dos diferentes *stakeholders*. Ao ser reconhecida a importância da auditoria para assegurar a credibilidade da informação divulgada, evidencia-se uma relação entre a *accountability* e a auditoria que importa analisar (IFAC e CIPFA, 2014).

Assim sendo, na medida em que não foram encontrados estudos empíricos que avaliassem o papel da auditoria na promoção da *accountability* nas IES portuguesas, o presente estudo constitui um contributo original para a investigação, encontrando-se estruturado em duas partes e cinco capítulos, face ao objetivo estabelecido.

A primeira parte é composta por três capítulos e corresponde à parte teórica da dissertação, sendo efetuado nos dois primeiros capítulos um enquadramento dos principais conceitos analisados.

Assim sendo, no **primeiro capítulo** são apresentados os principais traços característicos do conceito de *accountability*, com um enquadramento inicial e uma abordagem direcionada para o setor público em geral e para as IES públicas em particular, referindo-se as principais reformas promotoras da *accountability* em Portugal. Neste capítulo são ainda analisados os principais princípios deste conceito, responsabilização, transparência e prestação de contas, “considerando que uma adequada prestação de contas constitui uma ferramenta imprescindível para a transparência na gestão pública. Estes elementos intrinsecamente relacionados contribuirão para níveis mais altos de *accountability*” (Carvalho, 2009: 3).

O **segundo capítulo** descreve essencialmente os diferentes tipos de auditoria existentes, com principal relevo para a auditoria interna e a auditoria externa, tendo ainda sido considerada as especificidades da auditoria pública e o papel da mesma no setor público em geral e nas IES em particular.

No **terceiro capítulo** relacionam-se os conceitos apresentados nos capítulos anteriores, abordando-se a importância dos mesmos na boa governança nas entidades públicas. É ainda resumido o “estado da arte” dos estudos tendo em conta as temáticas abordadas, que poderá antecipar ou ajudar a compreender alguns dos resultados obtidos na segunda parte do presente trabalho.

Por sua vez, a segunda parte abrange dois capítulos e é dedicada ao estudo empírico.

Nesta, o **quarto capítulo**, aborda os aspetos metodológicos, descrevendo o estudo empírico delineado, nomeadamente objetivos, questões de investigação, população alvo e amostra, variáveis e hipóteses a testar. O capítulo termina com uma breve apresentação dos métodos de análise utilizados.

O **quinto capítulo** é dedicado aos resultados do estudo, apresentados em duas partes distintas, mas convergentes. Através da análise descritiva e bi-variada dos resultados do inquérito realizado aos órgãos de gestão das IES portuguesas, pretende-se aferir qual a perceção destes quanto ao papel da auditoria na promoção da *accountability*. Esta análise é complementada com uma análise de conteúdos efetuada a

aspectos específicos dos relatórios de auditoria do TC durante o período compreendido entre 2010 e 2015.

Por fim, são apresentadas as principais conclusões que emanam do estudo desenvolvido, ao mesmo tempo que se sugerem algumas linhas de investigação passíveis de aprofundamento futuro.



**Parte I** | Enquadramento Teórico

---

## Capítulo I | *Accountability*

---

***Não há perigo no poder, apenas se não for irresponsável.***

(Wilson, 1887: 12<sup>8</sup>)

---

<sup>8</sup> Tradução livre da autora. No original “*There is no danger in power, if only it be not irresponsible*” (Wilson, 1887:2).

### 1.1. Enquadramento inicial

Pese embora o conceito de *accountability*<sup>9</sup> tenha uma longa tradição histórica na ciência política e na contabilidade, o mesmo é atualmente considerado como multifacetado, complexo, de difícil delimitação (Sinclair, 1995; Carvalho, 2009; Lindberg, 2013) e, segundo alguns autores, de difícil tradução para a língua de Camões (Pinho e Sacramento, 2009). É, no entanto, consensual a sua associação aos princípios da responsabilização e da obrigação de prestar contas, cujo principal objetivo é a transparência na gestão, tendo em conta indicadores de desempenho.

Neste enquadramento inicial sobre o conceito em apreço, destaca-se a definição apresentada por Yuji Ijiri, em 1975, onde o autor relewa uma vertente mais contabilística, mencionando que a *accountability* é a razão de ser da contabilidade, uma vez que os registos (*bookkeeping*) são efetuados por um agente responsável (*accountable*) pelo dever de prestar contas perante determinada entidade, de forma a cumprir as obrigações legais a que a mesma se encontra vinculada (Nakagawa *et al.*, 2007). Neste contexto, este conceito encontra-se subjacente aos princípios contabilísticos, à elaboração de relatórios sobre as atividades e à aceitação da responsabilidade pelos resultados obtidos nas atividades desenvolvidas (Barton, 2006; Lindberg, 2013).

Por sua vez, Campos (1990) refere que a *accountability* deriva da obra de Frederich Mosher publicada em 1968, onde é apresentada como sinónimo de responsabilidade objetiva. Ou seja, corresponde à obrigação de uma pessoa ou uma entidade responder perante outra, pelo desempenho e resultados das suas ações, estando a mesma sujeita a prémios e incentivos pelo seu cumprimento ou penalizações e represálias (Pinho e Sacramento, 2009). Campos (1990) sustenta ainda a existência de uma ligação entre a *accountability* e a democracia, uma vez que a responsabilização e a necessidade de prestar contas são aspetos fundamentais na definição de um Estado democrático.

Este aspeto é cada vez mais importante, tendo em conta o ambiente em que as empresas tomam as suas decisões, o qual tem sofrido inúmeras alterações, traduzidas na

---

<sup>9</sup> Considerando as dificuldades encontradas na tradução direta do termo *accountability*, optamos por utilizar a terminologia anglo-saxónica.

criação de instrumentos financeiros complexos, na globalização da economia e na integração do mercado de capitais. Por sua vez, estas alterações económicas e financeiras conduziram à introdução por Davis *et al.* (2006) do conceito do «Novo Capitalismo», segundo o qual a disponibilização da informação que demonstre a evolução global de uma entidade, assim como a responsabilização dos órgãos de gestão pelo impacto das decisões estratégicas (após uma delegação de poder), representam no modelo de gestão estratégica uma nova visão da *accountability*.

Assim sendo, verifica-se que ao longo dos tempos o conceito de *accountability* tem ganho uma nova dimensão, em que a prestação de contas não assume apenas uma obrigação imposta pela legislação em vigor, mas sim uma responsabilização individual perante os diferentes *stakeholders* pelo desempenho das funções delegadas, tendo em conta os interesses de quem elege ou nomeia, assim como os objetivos definidos num plano de ação. Tendo em conta as mudanças económicas e sociais ocorridas ao longo das últimas décadas observou-se a extensão deste conceito à Administração Pública (AP), como a seguir se descreverá.

## **1.2. *Accountability* no Setor Público**

### **1.2.1. A *Accountability* nos modelos de gestão pública**

A mudança que ocorreu nas últimas décadas, nos serviços da AP, conhecida como a NGP, materializou-se na implementação de uma gestão descentralizada e orientada por objetivos. Baseada em critérios de economia, eficácia e eficiência (doravante designados como 3E's), tem como principal objetivo maximizar o desempenho dos gestores públicos em benefício dos cidadãos, minimizando os níveis de consumo dos (escassos) recursos disponíveis (Gray e Jenkins,1995; Costa *et al.*,2006).

Segundo Larbi (1999), vários são os fatores que conduziram países como o Reino Unido, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, entre outros, a implementar as reformas inerentes à NGP, salientando-se a crise económica (com uma diminuição das receitas dos Estados, a dimensão crescente da despesa pública e o peso dos encargos inerentes à prestação de serviços), o desenvolvimento das tecnologias de informação e

também o papel dos consultores que contribuíram para uma aproximação das técnicas da gestão privada à gestão pública.

A avaliação do desempenho no setor público acompanhou também o ocorrido no setor empresarial (Hood, 1991), com a introdução na gestão dos serviços públicos de princípios elementares associados à avaliação do desempenho dos serviços prestados (tais como eficácia, eficiência, economia e equidade<sup>10</sup>), e a aplicação de práticas de *accountability*, que visam uma melhoria do binómio qualidade/preço, tendo em conta as expectativas do cidadão/cliente (Sarrico, 2010).

Há, porém, que salientar que esta aproximação entre a gestão dos setores público e privado não deve ser efetuada de uma forma rígida e linear, devendo ser consideradas as especificidades inerentes a cada setor e subsector de atividade e à respetiva gestão de cada organização. Para um melhor entendimento, Oliveira (2011) refere os aspetos, inicialmente apresentados por Ferlie *et al.* (1996) e Pollit (2003), que melhor distinguem estes setores, entre os quais se destaca a “definição dos objetivos institucionais, uma vez que os interesses públicos são diferentes dos privados, pois são estipulados com base em processos de legitimação e responsabilidade e não em objetivos de lucro”, assim como fato de se dirigir a todos os utentes (Ferlie *et al.*, 1996; Pollit, 2003, *apud* Oliveira, 2011:14).

Verifica-se assim uma mudança do paradigma organizacional que tem como objetivo promover a inovação e modernização da AP, alterando assim a abordagem da *accountability* presente em cada um dos modelos de gestão pública apresentados em seguida (Santiago e Carvalho, 2008; Amaral, 2008; Oliveira, 2011):

---

<sup>10</sup> **Eficácia – *Do the right things***: relação existente entre os resultados obtidos e planeados, de difícil mensuração, considerada por Sarrico (2010), a mais importante no que se refere à avaliação do desempenho.

**Eficiência – *Do things right***: relação existente entre os resultados obtidos e os recursos consumidos para a obtenção dos mesmos (contribuindo esta noção, nalgumas situações, para uma conotação negativa da medição do desempenho nos serviços públicos).

**Economia – *Do things at the minimum cost***: relação existente entre os recursos utilizados e o valor mínimo de recursos necessário para obter o mesmo fim ou resultado (podendo nalgumas situações conduzir ao chamado economicismo ou «anorexia organizacional»). No entanto, a consciencialização dos custos envolvidos na realização de uma tarefa é um princípio necessário a uma tomada de decisão eficaz.

**Princípio de igualdade** na qualidade e no acesso a determinado serviço por clientes/cidadãos com necessidades equivalentes. A probabilidade de um serviço público não cumprir este princípio e ser eficaz é nula, podendo este princípio ser enquadrado na eficácia (Sarrico, 2010).

- Segundo, Rocha (2011) o Modelo de Administração Pública Tradicional (APT) baseia-se num plano hierárquico, que se consolida no controlo da conformidade legal e normativa dos procedimentos implementados e numa gestão centralizada nos órgãos do governo. Cumulativamente, este modelo é caracterizado pela escassa importância dada ao apuramento de responsabilidades, à falta de motivação para implementar melhorias nos sistemas de gestão, à ausência de mecanismos de avaliação da gestão pública e definição de objetivos claros e quantificáveis, verificando-se uma função pública mais orientada para os políticos do que para os cidadãos.

Na APT a *accountability* assenta numa visão hierárquica, formal e jurídica da AP, devendo os respetivos gestores agir de forma impessoal no cumprimento dos normativos legais em vigor (Gray e Jenkins, 1995; Rocha,2011).

- Na procura de uma maior flexibilidade, a NGP introduziu nas organizações públicas, princípios básicos da gestão privada, que se traduzem num ataque à burocracia presente no modelo anterior (Gray e Jenkins, 1995). Dessa forma, princípios como dimensão do setor público, delegação e descentralização do poder, reengenharia e equilíbrio financeiro, procura da qualidade na prestação dos serviços públicos, transparência, participação, prestação de contas e responsabilização, ganharam consistência na gestão das diferentes entidades da AP. Em consequência, os gestores e colaboradores devem ser responsabilizados pelos resultados atingidos face aos objetivos propostos para um determinado período, sendo desta forma, introduzidos indicadores de desempenho, que deverão ser constantemente monitorizados (Hood, 1991; Barberis, 1998; Gete Lima, 2001). Verifica-se assim uma redenominação do conceito de cidadão, que passa a ser considerado como cliente de um setor público prestador de serviços, em que os indicadores de qualidade, satisfação pelos serviços prestados e preferências expressas na procura dos mesmos, assumem um papel predominante.

A NGP resulta, assim, na descentralização e delegação de poderes e competências, que assenta num paradigma denominado como *accountability* no setor público. Este conceito representa uma ideia implícita e simplificada de transparência e prestação de contas, em que os gestores públicos assumem perante os cidadãos a responsabilidade de criar mecanismos que permitam aumentar o grau de confiança entre os mesmos (O'Donnell, 1998; Levy, 1999). A prestação de contas abrange, assim, um conjunto de procedimentos que inclui a informação contabilística e outros meios de informação que deverão ser partilhados com a envolvente interna e externa da organização, assim como a implementação de mecanismos de controlo que assegurem a transparência.

Não obstante, Rocha (2011) explica que este modelo apresenta na sua conceção teórica um *défice de accountability*, quer do ponto de vista social, quer no que respeita à conformidade da ação dos agentes públicos na aplicação da legislação e normativos existentes. Esta insuficiência justifica, em parte, a necessidade de atuação crescente de entidades de fiscalização, das quais é exemplo o TC.

- Também na década de 80, surge um novo modelo denominado Novo Serviço Público (NSP), que considera que a gestão pública não deve ser conduzida como uma empresa, mas sim como uma democracia. Esta nova visão caracteriza-se pelos seguintes aspetos: servir os cidadãos (e não os clientes), procurar o interesse público em vez de dirigir (ou controlar), valorizar a cidadania ao invés do empreendedorismo, pensar estrategicamente e agir democraticamente, reconhecer a complexidade da *accountability* e valorizar as pessoas, não somente a produtividade.

A conceção de *accountability* é multifacetada, uma vez que considera as medidas de controlo, eficiência e resultados importantes, salientando que as mesmas são insuficientes por si só, para satisfazer as expectativas e necessidades dos cidadãos face aos gestores públicos. Assim sendo, o NSP inclui não apenas «o que» o agente público faz, mas «como» ele faz e «como» ele se comporta ao fazê-lo (Denhardt e Denhardt, 2007; Rocha, 2011).

Face ao exposto, e tendo em conta os pressupostos inerentes a cada um dos modelos de gestão pública brevemente descritos, a *accountability* é atualmente, como referido inicialmente, considerada multifacetada, englobando não só o controlo da conformidade quanto aos aspetos legais e normativos, presentes na APT, como o controlo dos resultados, a prestação de contas e a responsabilização pelos mesmos, subjacente à NGP, mediante o dever de prestar um serviço público, presente por sua vez no NSP.

As principais diferenças quanto ao entendimento da *accountability* presentes em cada um dos modelos de gestão pública encontram-se sintetizadas no Quadro 1, salientando-se contudo, que os conceitos apresentados em cada um não são mutuamente exclusivos, uma vez que o aumento do grau de complexidade das sociedades modernas exige, constantemente, novas formas de ação e de abordagem ao conceito em apreço, cujo principal objetivo consiste no controlo do poder dos órgãos de gestão, minimizando desta forma a possibilidade de ocorrerem situações de abuso de poder (Rocha, 2011).

**Quadro 1:** Modelos de gestão pública

Modelo	Conceção	Abordagem	Responsabilidade dos Órgãos de Gestão	Caracterização do Processo de <i>Accountability</i>
APT	Hierárquica	Conformidade	Pela implementação das políticas públicas perante os líderes políticos eleitos	<i>Accountability</i> de processos
NGP	Regras de Mercado	Resultados	Pelos resultados das políticas públicas perante os líderes políticos eleitos	<i>Accountability</i> de resultados
NSP	Valores Democráticos	Multifacetada	Por cumprir a lei, manter uma postura ética, defender o interesse público e os princípios democráticos, e atender aos interesses dos cidadãos.	<i>Accountability</i> democrática

Fonte: Rocha (2011:94)

### 1.2.2. Definições e Princípios da *Accountability* no Setor Público

Tendo em conta a importância da *accountability* nas reformas introduzidas na gestão pública, verifica-se uma proliferação de conceitos na literatura existente sobre esta matéria, com diversas noções de *accountability*, conforme se apresenta no Quadro 2.



QUADRO 2: Definições de *Accountability*

Autor / Fonte	<i>Accountability...</i>
IFAC, 2001:12	A <i>accountability</i> é o processo pelo qual as entidades do setor público e respetivos colaboradores e órgãos de gestão são responsáveis pelas suas decisões e ações, incluindo a administração de fundos públicos, assim como todos os aspetos relativos ao desempenho, submetendo-se ao escrutínio externo. Ela é alcançada quando todas as partes têm uma compreensão clara dessas responsabilidades, tendo papéis claramente definidos através de uma estrutura robusta. Com efeito, a <i>accountability</i> é a obrigação de responder pela responsabilidade conferida. <sup>11</sup>
Cameron, 2004: 59	A <i>accountability</i> constitui um importante elemento da boa governação. Trata-se da responsabilização pelas decisões ou ações tomadas, evitando deste modo, o abuso de poder e outras formas de comportamento inadequado. <sup>12</sup>
Pinho e Sacramento, 2009: 1348	(...) de acordo com as fontes consultadas, não existe um termo único em português para expressar o termo <i>accountability</i> , havendo que trabalhar com uma forma composta. Buscando uma síntese, <i>accountability</i> encerra a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo, em prestar contas segundo os parâmetros da lei, estando envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento desta diretiva.
Carvalho <i>et al</i> , 2010: 25	(..) podemos considerar <i>accountability</i> como “prestação de contas”, não só na perspectiva contabilística ou monetário-financeira, como também, e sobretudo na gestão e concretização de programas estabelecidos e de actividades previamente definidas e aprovadas. Em suma, à responsabilidade dos órgãos executivos por uma boa gestão dos dinheiros públicos (afecção de recursos com o objectivo da eficiência e a redistribuição de rendimentos e riqueza com vista a uma melhor justiça social) e por informarem sobre a forma como utilizam os recursos públicos disponibilizados, podemos designar de <i>accountability</i> .

No entanto, Speijcken e Bakker (2011) mencionam a existência de um conjunto de incertezas na definição da *accountability* pública, uma vez que a mesma se refere a um processo social complexo entre o Estado e os cidadãos, em que o primeiro é obrigado a prestar contas pela utilização de recursos públicos, pela forma como são tomadas as decisões, e pela forma de agir, considerando a legislação e os princípios éticos, subjacentes ao desempenho das suas funções. Neste sentido, a existência da *accountability* pública assenta nos seguintes quatro pilares: na verificação e controlo do governo, com o conseqüente reforço da confiança no sistema democrático; na prevenção

<sup>11</sup> Tradução livre da autora. No original “*Accountability is the process whereby public sector entities, and the individuals within them, are responsible for their decisions and actions, including their stewardship of public funds and all aspects of performance, and submit themselves to appropriate external scrutiny. It is achieved by all parties having a clear understanding of those responsibilities, and having clearly defined roles through a robust structure. In effect, accountability is the obligation to answer for responsibility conferred*” (IFAC, 2001:12).

<sup>12</sup> Tradução livre da autora. No original “*Accountability is an important element of good governance. It involves being answerable for decisions or actions, often to prevent the misuse of power and other forms of inappropriate behavior*” (Cameron, 2004:59)

---

da corrupção e do abuso de poder; na melhoria no funcionamento, eficácia, capacidade de resposta e aprendizagem; e por fim, na própria legitimidade dos órgãos de gestão (Bovens, 2005, 2006; Speijcken e Bakker, 2011).

Com o intuito de sintetizar as diferentes definições e conceitos existentes, Rocha (2008:3) refere-se à *accountability* como a “responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade”.

Assim, a *accountability* é, por si só, um elemento imprescindível à boa governança, responsabilizando quem toma decisões e evitando o abuso de poder (Cameron, 2004), sendo apresentada como um contributo utilizado “não só para controlar a gestão dos recursos públicos, mas também como forma de estimular ganhos económicos e de eficiência desses mesmos recursos” (Carvalho, 2009: 30). Esta ideia já tinha sido anteriormente defendida por Mulgan (2000), segundo o qual a *accountability* poderá ser entendida como um mecanismo de controlo dos resultados e do diálogo com o cidadão, aumentando a capacidade de dar resposta às suas necessidades.

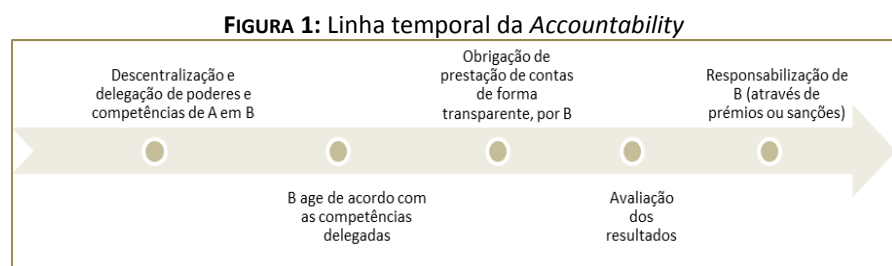
Pese embora a diversidade presente nas várias definições de *accountability* seja significativa, constata-se a existência de três elementos comuns subjacentes às diferentes interpretações dos autores, como sejam: responsabilização objetiva pelo desempenho individual, prestação de contas, e transparência dos atos praticados, tendo em conta a avaliação do desempenho baseado em indicadores qualitativos e quantitativos.

Estes elementos parecem estar presentes no modelo de Schedler (1999), que apresenta três dimensões estruturantes: informação, justificação e imposição ou sanção. Segundo este autor, a prestação de contas pode ser o alicerce que sustenta o direito de pedir informações e justificações, ou a obrigação ou dever de responder a indagações ou solicitações, orientando-se assim pela transparência. A prestação de contas não deve ser assim entendida como uma atividade discursiva, que se esgota na informação e justificação dada, contendo uma dimensão coativa ou sancionatória. Relativamente a esta última dimensão, são identificados por Afonso (2009) os pilares da avaliação e da responsabilização, que dizem respeito ao processo de recolha e tratamento de

informação, no sentido de emitir um juízo de valor sobre determinada realidade, com a consequente imputação de responsabilidades pelos resultados alcançados.

Face ao descrito, os principais traços distintivos da *accountability* podem resumir-se nos seguintes princípios:

**Responsabilização** Tendo presente as diferentes definições existentes, Lindberg (2013) identifica como denominador comum a responsabilização associada a quem tem o poder de decisão que, por sua vez, tem a obrigação de prestar contas através de informação mensurável e de indicadores verificáveis. Conforme se apresenta na Figura 1, este autor definiu uma linha temporal que se inicia com a descentralização do poder através da delegação de competências (do agente A no agente B) e finaliza com a avaliação dos resultados mediante a prestação de contas. Consta-se que os gestores públicos são responsabilizados pelos atos praticados, através da atribuição de recompensas materiais (de mérito) ou sanções (coações), considerando os resultados obtidos e o cumprimento dos normativos legais ou regulamentares existentes.



**Prestação de Contas**

A *accountability* e a prestação de contas representam um binómio que se relaciona entre si, isto porque a prestação de contas constitui um meio privilegiado na promoção da *accountability*, na medida em que a informação disponibilizada pelos órgãos de gestão permite a sua responsabilização sobre os atos praticados na gestão do erário público (Carvalho, 2009). Por conseguinte, para que haja

*accountability*, é necessário ter acesso à informação sobre as ações desenvolvidas e os recursos utilizados, assim como ao desvio e respetiva justificação entre o planeado e o executado, pois toda a atribuição de responsabilidade deriva da disponibilização desta informação, pertinente e oportuna. A sua preparação representa o cumprimento de um requisito legal, devendo a mesma ter em conta os aspetos previstos nos normativos legais em vigor e conter indicadores mensuráveis quanto ao grau de satisfação dos cidadãos pelos serviços prestados, sendo a qualidade referida como um fator chave de sucesso a longo prazo (Cameron, 2004; Carvalho, 2009; Lindberg, 2013).

#### **Transparência**

Ao considerar um conceito mais abrangente de *accountability*, deve ser exigida não apenas a disponibilização de informação, como também que esta seja fiável e acessível, contribuindo assim para a promoção da transparência. Deste modo, a informação disponibilizada aos *stakeholders* deve obedecer a critérios de compreensibilidade, relevância, fiabilidade e tempestividade<sup>13</sup> (Gonçalves, 2011). A ISSAI 20 - *Principles of transparency and accountability* (INTOSAI, 2010a) aponta a *accountability* e a transparência como dois elementos essenciais à boa governança, sendo a transparência um elemento fundamental para a promoção do combate à corrupção, da melhoria na gestão e da responsabilização.

### **1.2.3. Tipos de *Accountability* e Principais Elementos**

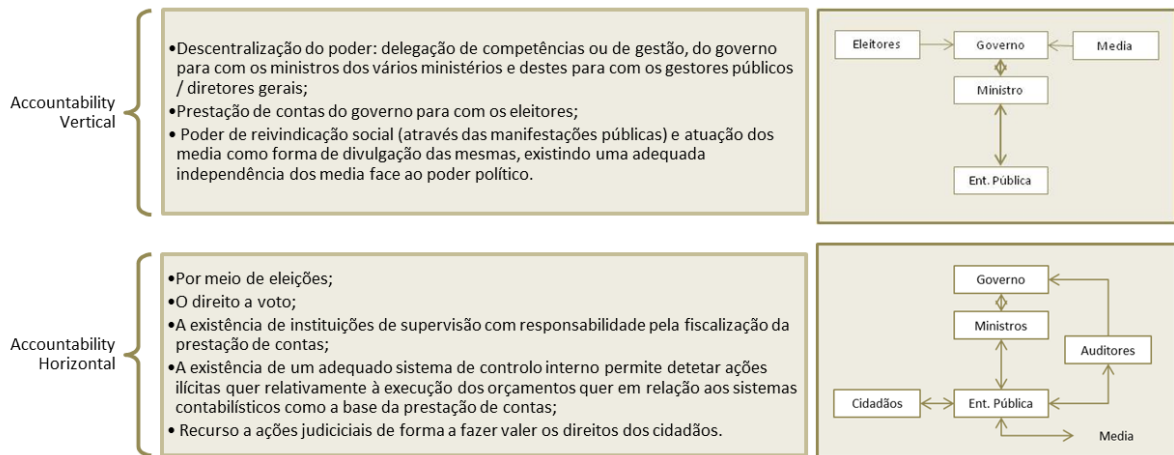
Entre as diversas classificações existentes, autores como O'Donnell (1994) e Bovens (2005), defendem a bidimensionalidade da *accountability*, uma vez que na AP existem agentes cujo poder decorre da descentralização, sendo efetuada a distinção entre *accountability* horizontal e *accountability* vertical. Na Figura 2 encontram-se

---

<sup>13</sup> A informação deve ser elaborada de modo a ser entendível por todos os *stakeholders* (compreensibilidade), deve ir ao encontro das suas expectativas (relevância), deve ser preparada tendo em consideração os aspetos previstos nos normativos legais ou regulamentos (fiabilidade) e disponibilizada atempadamente (tempestividade) (Gonçalves, 2011).

sintetizadas as principais características e as relações existentes entre os diferentes agentes destes dois tipos de *accountability* (Bovens, 2005, 2006; Gonçalves, 2011).

FIGURA 2: *Accountability* horizontal e vertical



Fonte: Elaboração própria baseada em Gonçalves (2011) e Bovens (2005, 2006)

A *accountability* horizontal tem como principal “objeto os agentes públicos e os temas que com eles se relacionam avaliando-nos numa perspetiva de omissões, impedimentos e sanções e classificando-os como ilícitos” (Gonçalves, 2011: 57), devendo os órgãos com poder de fiscalização e controlo de atividade ser o mais isentos e apartidários possível, de modo a garantir independência nas avaliações efetuadas. Estes órgãos (de governo e fiscalização) encontram-se todos ao mesmo nível. A título de exemplo, em Portugal, estas ações de fiscalização são desenvolvidas pelo TC e por comissões específicas de investigação (O’Donnell,1998; Bovens, 2005; Gonçalves, 2011). Por sua vez a *accountability* vertical é exercida pelos meios institucionais disponíveis para participação da população tendo como exemplo mais significativo o exercício do direito de voto (O’Donnell, 1998), descrevendo-se uma relação entre partes desiguais.

Carvalho (2009) refere que o controlo presente em cada um dos tipos de *accountability* complementa-se, devendo para isso a informação dos mecanismos de controlo horizontal ser divulgada para que todos os cidadãos/eleitores possam tomá-la em consideração quando exercerem os mecanismos de controlo vertical.

Face à proliferação de definições já referida na secção 1.2.2, Steccolini (2004) efetuou um quadro comparativo com os diferentes tipos de *accountability* presentes na literatura existente, referindo a *accountability* pública, política, de gestão, legal, profissional, financeira e fiscal, civil, penal, hierárquica, social, etc. No que respeita à *accountability* pública que defende o envolvimento de todos os cidadãos nas políticas governamentais, é necessário que a informação financeira e não financeira satisfaça as necessidades de informação de um processo democrático. Assim, a prestação de contas por parte dos diferentes órgãos governamentais assume um papel crucial, sendo referida a *accountability* pública como um princípio básico nas Normas de Auditoria da INTOSAI e da boa governança.

Num processo social cada vez mais complexo, com relações de cooperação entre os *stakeholders* de diferentes democracias, a determinação dos elementos da *accountability* encontra-se subjacente à obtenção de resposta às seguintes questões para cada um dos *stakeholders*. Porém esta não constitui uma tarefa fácil, tendo em conta as estruturas orgânicas das entidades públicas (Behn, 1998; Scheder, 1999; Burke, 2004; Cameron, 2004; Denhardt e Denhardt, 2007; Carvalho, 2009; Speijcken e Bakker, 2011; Rocha, 2011):

- **Who:** Quem é responsável? Quem deve prestar contas das responsabilidades?
- **To whom:** Quem são os principais destinatários da prestação de contas das responsabilidades?
- **About what:** Que tipo de informação deve constar da prestação de contas das responsabilidades?
- **How:** Quais os mecanismos utilizados?
- **Why:** Qual a natureza da relação existente entre os diferentes *stakeholders*?

### 1.3. A *Accountability* nas Instituições de Ensino Superior Públicas

#### 1.3.1. Enquadramento inicial

As Instituições de Ensino Superior (IES) são entidades públicas com elevada tradição social, caracterizadas por um nível de complexidade, ambiguidade e autonomia,

em que o controlo de gestão e a *accountability* assumem uma vertente tradicional e restrita, baseada até há relativamente pouco tempo, no orçamento e relatórios existentes sobre o mesmo (Tahar e Boutellier, 2013). Estas instituições caracterizavam-se assim pelos seguintes aspetos (Costa, 2001):

- Uma definição diversificada e complexa de objetivos;
- Dificuldade na mensuração dos resultados e dos respetivos indicadores de desempenho;
- Existência de autonomia face à sociedade, aliada à dependência do setor político no que respeita às decisões institucionais;
- Limitação da autonomia dos profissionais académicos no que respeita ao exercício das suas funções, bem como na coordenação das suas atividades e na relação com os *stakeholders* internos e externos.

Contudo, as reformas referidas anteriormente, sentidas na AP na última metade do século XX, motivaram de igual modo alterações na gestão das instituições de ensino académico (De Boer *et al.*, 2007; Tahar e Boutellier, 2013). Assim, foi-lhes atribuída a missão de servir a sociedade, fortalecendo a competitividade através da formação, qualificação profissional e investigação, exercendo um papel único no desenvolvimento do capital humano e na sociedade do conhecimento (Oliveira, 2011). Consequentemente, verificou-se nos países ocidentais uma expansão do ensino superior, num contexto caracterizado pelo crescimento da economia do conhecimento e por um cenário de crise económica e financeira, que impuseram pressões no financiamento, internacionalização e organização das referidas instituições, alterando assim o seu modelo de gestão. Neste contexto, Santos (2011) refere-se à mudança ocorrida como uma expansão futura do mercado educacional, uma vez que vivemos numa sociedade de informação e numa economia baseada cada vez mais no conhecimento. Daqui resulta que, para sobreviver, o processo de transformação tem de ocorrer no seio das próprias instituições, por via das tecnologias de informação e dos novos modelos de gestão, baseados num paradigma empresarial em que os princípios da eficiência, eficácia, desempenho, competitividade, *accountability*, entre outros, deverão ser considerados.

Todavia, no modelo de gestão das IES e a introdução dos indicadores de desempenho (qualitativos e quantitativos) subjacentes às reformas implementadas, foram detetados problemas na mensuração da eficiência das referidas instituições, uma vez que a informação disponibilizada consistia somente nos tradicionais orçamentos do setor público, em que as informações contabilísticas eram unicamente utilizadas em termos de planeamento. Atualmente, a tendência é que os serviços públicos sejam controlados por meio de sistemas contabilístico-financeiros<sup>14</sup> e procedimentos de avaliação que permitem comparar os objetivos e respetivos resultados, das áreas do ensino e da investigação que, nestas entidades, se encontram interligadas (Sarrico, 2010; Tahar e Boutellier, 2013). Assim sendo a mudança verificada do modelo de gestão das IES, baseado nos princípios da NGP, nomeadamente no que respeita à *accountability*, reforçou a autonomia das instituições mediante a obrigatoriedade da avaliação do desempenho. Este modelo procurou reduzir a dependência do financiamento das instituições de ensino face ao orçamento do Estado, pressionando-as a procurar fontes alternativas de financiamento, a aumentar as receitas próprias através da oferta da prestação de novos serviços, a introduzir sistemas de gestão orientados para os resultados, que conduziam a uma maior autonomia operacional dos órgãos de gestão e a considerar princípios económicos e financeiros, baseados nos critérios dos 3E's. Como tal, a governação destas entidades passa a ter influência nos resultados que as mesmas possam alcançar (Gellert, 1993; Marçal-Grilo, 2003; Marques, 2014).

### 1.3.2. Os novos Modelos de Gestão e Governação das IES

Em consonância com o descrito no ponto anterior, o modelo de gestão das IES apresenta-se cada vez mais complexo e competitivo, constatando-se que o controlo por parte da Administração Central deu lugar a uma governação mais independente e dinâmica, com o subsequente reforço da autonomia dos respetivos órgãos de gestão<sup>15</sup>, sendo contudo necessário assegurar a promoção dos objetivos sociais, culturais e

---

<sup>14</sup> Que contenham informações relevantes para os gestores sobre custos, desempenho, padrões e metas, para que possam decidir sobre os recursos disponíveis.

<sup>15</sup> Sobre este assunto, Neave e Van Vught (1994) referem que o governo pode ser caracterizado como facilitador, desempenhando cada vez menos um papel paternalista, desregulamentando determinados aspetos académicos.



económicos a que se encontram subjacentes ao desenvolvimento da atividade e missão destas instituições.

Em troca do aumento da autonomia, inerente à descentralização do poder, a OCDE (2003) refere que os governos devem associar o financiamento das IES à definição de metas qualitativas e quantitativas para o ensino e para a investigação.

Deste modo, deteta-se uma analogia, neste processo de mudança, entre o modelo de gestão adotado para estas entidades e o modelo de gestão empresarial<sup>16</sup>, que se traduz numa aproximação às leis de mercado por parte das instituições de ensino académico. A este respeito, Ball (1998) menciona que esta importação do modelo de gestão do mundo empresarial para as IES, pretende substituir os processos colegiais lentos e ineficientes na tomada de decisão, por processos rápidos, despreocupados, computadorizados, com escolhas individuais e oportunidades de momento. Por sua vez, Christopher (2012) refere-se a este processo de mudança como uma “imitação” das filosofias e das estruturas de gestão do setor privado, sendo por vezes os órgãos de gestão equiparados aos diretores executivos das empresas e, como tal, selecionados de acordo com as suas capacidades de liderança e competências académicas (OCDE, 2003).

Considerando que a introdução do novo modelo de gestão conduz a instituições mais complexas e participativas, Olssen e Peters (2005) efetuam uma análise comparativa entre os dois modelos apresentados – o tradicional e o baseado na gestão empresarial, constante no Anexo I. Nesta, foram introduzidos por estes autores diferentes parâmetros baseados nas relações existentes entre os *stakeholders* da comunidade académica, realçando-se o papel da *accountability* no controlo e monitorização através de indicadores de desempenho, como tem sido referido ao longo do presente capítulo (Olssen e Peters, 2005; Oliveira, 2011).

Salienta-se, no entanto, que a adoção de um modelo de gestão próximo da gestão empresarial não tem sido consensual, sendo em alguns casos, geradora de tensão entre os órgãos de gestão das IES e os profissionais académicos, exigindo por parte dos primeiros alguma criatividade na definição de um ponto de equilíbrio entre a missão

---

<sup>16</sup> Denominado por alguns autores como Managerialismo ou *Corporate Governance* (Santiago *et al.*, 2006; Amaral, 2008; Coy *et al.*, 2011; Parker, 2011)

(académica) e a própria capacidade executiva, ou entre os valores tradicionais e a viabilidade económica e financeira das instituições (OCDE, 2003; Olssen e Peters, 2005). Assiste-se assim à existência de um conflito cultural entre o processo de decisão tradicional e a nova cultura assente nos resultados e desempenho, assim como nos princípios dos 3E's (Oliveira, 2011), substituindo a autonomia e liberdade académica por valores de racionalidade económica (Miller, 1995; Slaughter e Leslie, 1997).

Pese embora tenham surgido alguns estudos que concluem que a ciência não pode ser gerida nem planeada em termos hierárquicos, como no modelo de gestão APT (Musselin, 2007), revela-se necessário que exista dentro das organizações uma separação clara entre as funções executivas e a responsabilidade sobre as mesmas, para que um modelo assente na gestão empresarial seja eficaz (Marques, 2012).

#### 1.3.2.1. A autonomia nas IES

Em termos gerais, a autonomia de uma instituição refere-se à capacidade que lhe é conferida (através de uma delegação de competências) para realizar as próprias escolhas, tendo em conta os seus objetivos e missão, envolvendo assim um conjunto de direitos e deveres.

Na sequência das reformas implementadas, verifica-se um acréscimo do controlo exercido sobre as despesas públicas, uma maior responsabilização institucional e uma maior flexibilidade na relação existente entre as entidades de ensino superior, governo e sociedade em geral (Neave e Van Vught, 1994). O controlo do Estado é assim substituído pela autonomia com supervisão, com crescentes solicitações sociais relativas à relevância das instituições de ensino académico, assim como à *accountability* das mesmas (Costa, 2004).

Atualmente, pelo menos nos países ditos desenvolvidos, as IES disfrutam de considerável liberdade na determinação das suas próprias políticas e atividades, sendo definidas, por norma, diferentes dimensões na análise do grau de autonomia. No sentido de proceder à avaliação deste indicador, a OCDE (2003) desenvolveu um questionário a universidades de 14 países, onde foram consideradas oito variáveis (posse das instalações e equipamentos; empréstimo de fundos; definição do orçamento para alcançar objetivos;

definição de conteúdos académicos; gestão de pessoal; processamento de vencimentos; definição de *numerus clausus*; e valor das propinas). Os resultados do mesmo variaram de país para país, existindo contudo áreas onde se verificou um maior constrangimento por parte do Estado (*e.g.* na definição do valor das propinas ou *do numerus clausus*) e outras onde se observou uma extensão da autonomia operacional (OCDE, 2003).

O reforço da autonomia tem sido acompanhado pela introdução de mecanismos de avaliação por entidades externas (como Agências de Acreditação e TC), assim como pela inserção de mecanismos de financiamento baseados em critérios de desempenho, com definição de indicadores de monitorização e de avaliação de qualidade, mediante a prestação de informação.

Em suma, podemos considerar que a tendência, verificada nos últimos anos, de aumento da autonomia das referidas instituições de ensino traduz-se também no incremento da *accountability*, colocando assim novos desafios quanto ao equilíbrio deste binómio, tendo em conta a definição de políticas de gestão que permitam atingir melhores resultados nas suas principais áreas de atuação, nomeadamente o ensino e a investigação (Guri-Rosenblit e Sebkova, 2004).

#### 1.3.2.2. A qualidade e a avaliação

As alterações ocorridas no modelo de governação das IES e a necessidade de garantia na qualidade do ensino superior tornou-se uma vantagem competitiva numa economia do conhecimento, fortemente globalizada, e onde os *rankings* assumem uma relevância cada vez mais acentuada.

Sobre este assunto, Nicholson (2011) refere que, durante as décadas de 1980 e 1990, a qualidade era definida como fator de excelência, tendo por base a oferta limitada dos recursos internos de uma instituição (categoria académica dos professores, número de obras constantes das bibliotecas, reputação, etc.) No final dos anos 90, a introdução dos paradigmas inerentes à gestão empresarial associados à qualidade e melhoria contínua permitiu que o modelo anterior desse lugar a outro, orientado para o desempenho e resultados obtidos, tomando em consideração a missão e objetivos estabelecidos pelas IES. Os resultados encontram-se agora associados a diferentes

fatores: ensino, investigação, transferência do saber, experiência e aprendizagem dos alunos, ligações com o setor económico, entre outros, que poderão surgir da estratégia definida para a instituição, tendo em conta as expectativas dos diferentes *stakeholders*.

Neste contexto, pese embora a *accountability* não seja sinónimo de qualidade e avaliação, estes termos são muitas vezes utilizados indistintamente, uma vez que a *accountability* requer medidas de qualidade e mensuração de indicadores de desempenho, bem como ações de auditoria e monitorização (Costa, 2004; Nicholson, 2011). Por outro lado, a garantia de qualidade na definição de políticas, ações e procedimentos é assegurada pela *accountability* perante os *stakeholders*, externos e internos, fomentando desta forma a melhoria contínua nas entidades públicas em geral e nas IES em particular (Harvey e Green, 1993; Nicholson, 2011).

#### 1.3.2.3. O papel dos *stakeholders*

O termo *stakeholders* tem sido utilizado ao longo deste capítulo sem, no entanto, ter sido efetuado o seu enquadramento no setor público em geral, e no ensino superior em particular. Com efeito, a utilização da noção de *stakeholder* na AP é relativamente recente, sendo segundo Costa (2004) aplicada de acordo com os interesses investidos direta ou indiretamente numa determinada instituição, englobando num sentido lato todos os contribuintes, entidades sociais que têm o direito de beneficiar particularmente da sua atividade, até aos utentes dos serviços prestados por determinada instituição, que podem ser de origem interna ou externa. No caso concreto das IES, Coy *et al.* (2001) classificam os diferentes *stakeholders* em seis grupos: cidadãos internos (estudantes, professores, colaboradores não docentes, investigadores, etc.), outras IES concorrentes, representantes eleitos e nomeados (*e.g.* governo, deputados, ministros), fornecedores de recursos (fornecedores e credores, parceiros, associações profissionais, ente outros), cidadãos externos (contribuintes ou eleitores, antigos estudantes, etc.), analistas e *media* (investigadores, jornalistas, bibliotecários). Assim sendo, é considerado um conceito mais abrangente, no qual estão incluídos todos os agentes e corpos sociais com legitimidade política e social para se preocuparem e intervir na vida das instituições académicas públicas (Costa, 2004; Coy *et al.*, 2001).

O aumento da participação dos agentes externos é considerado legítimo, tendo em conta a dependência social das instituições de ensino e o aumento da sua autonomia, introduzindo assim um elemento de controlo que se poderá traduzir em políticas de eficiência, eficácia e *accountability*, mediante uma adequada prestação de contas.

### **1.3.3. Tipos de *Accountability* nas IES**

Como referido, o crescimento dos sistemas de ensino superior (em dimensão e em complexidade), tendo em conta o contexto económico e social atual, traduziu-se num reforço da autonomia dos órgãos de gestão das IES, aliado a uma gestão de processos baseada na avaliação de resultados, indicadores de desempenho e qualidade, bem como no reforço da implementação de políticas de *accountability*.

Segundo Huisman e Currie (2004), a tendência para a adoção da *accountability* resulta das mudanças verificadas na relação entre o Estado e as IES, com expressão na diminuição do financiamento público e aumento da autonomia, na exigência e procura de uma maior eficácia e eficiência na utilização dos recursos pelos diferentes *stakeholders*, na internacionalização e globalização do ensino superior e no desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação.

Considerando que o desejo de tornar as instituições mais responsáveis sobre a gestão do erário público não foi acompanhada de melhorias reais da *accountability* (El-Khawas, 2007), a confiança no modelo tradicional foi substituída por instrumentos de controlo (interno e externo) e de *accountability*, representativos de formas de medição e avaliação. Assim, a tendência atual, fruto das reformas implementadas, é que os serviços públicos sejam controlados por meio de sistemas contabilísticos (que contêm informações relevantes para os gestores sobre custos, desempenho, padrões e metas) e de procedimentos de avaliação de performance, que comparam os objetivos e os resultados alcançados, visando aspetos como a transparência e responsabilidade na prestação de contas (Sarrico, 2010; Tahar e Boutellier, 2013). Face a uma prestação de informação cada vez mais abrangente e transparente sobre os resultados atingidos pelas IES, observa-se a proliferação de um conjunto de indicadores qualitativos e quantitativos nas áreas de investigação e ensino, com particular destaque para os *rankings*, que têm

um impacto significativo na definição das estratégias institucionais (Huisman *et al.*, 2009; Parker, 2011).

Neste sentido, no Quadro 3 encontram-se contemplados os tipos de *accountability* para as IES, considerados por Hauptman (2007), verificando-se na maioria dos países a implementação do primeiro tipo - auditoria e monitorização. Neste, a *accountability* tem por base ações de auditoria e de monitorização do desempenho, sendo as mesmas utilizadas para determinar uma parcela do orçamento.

**QUADRO 3:** Tipos de *Accountability* associados ao Ensino Superior

Tipos de <i>Accountability</i>	
Auditoria e monitorização	Tem como principal objetivo assegurar que os fundos públicos são gastos para o fim ao qual se encontram predestinados.
Regulamentação de medidas de desempenho	Resulta dos esforços governamentais na definição de indicadores que permitam medir o desempenho institucional (taxa de diplomas, taxa de concessão de empréstimos a estudantes, indicadores para docentes, entre outros). Nalguns casos, verifica-se que a inclusão da avaliação do desempenho nos regimes de financiamento, representa incentivos, ou sanções, consoante a situação verificada.
Performance do financiamento	Resulta do modelo anterior e, ao invés dos indicadores tradicionais (tais como o número de alunos inscritos em determinado curso), considera por exemplo a taxa de sucesso dos mesmos. Uma parte do financiamento deve basear-se em medidas de desempenho.
Estratégias baseadas no mercado	Considera que as instituições se encontram sujeitas a pressões do mercado, sendo esta uma forma ágil de <i>accountability</i> , que responsabiliza os responsáveis pelas decisões tomadas (modelo menos utilizado).

Fonte: Hauptman (2007).

Assim, constata-se que os procedimentos de controlo efetuados, tanto internamente como por entidades externas, assumem um papel crucial para que, conforme os critérios de desempenho definidos, se possa avaliar a qualidade dos serviços prestados pelas IES. Atribui-se ainda uma maior responsabilização aos órgãos de gestão, que passam a prestar contas à sociedade no que respeita à forma como conduzem as atividades nas suas organizações.

#### 1.4. A *Accountability* nas IES em Portugal

As reformas ocorridas na década de 80 fomentaram mudanças nas IES, que se traduziram no aumento da importância dos indicadores de desempenho associados à

qualidade e eficiência, e na regulação do sistema de ensino académico. Deste modo, o ensino superior português binário (constituído por universidades e politécnicos<sup>17</sup>) seguiu as tendências de outros países europeus, passando de um modelo de controlo estatal e homogeneidade legal, para um sistema de supervisão estatal e autonomia institucional. Este facto deveu-se a um conjunto de fatores que contribuíram para a emergência deste modelo, associado à NGP, realçando-se a diminuição do número de estudantes aliada à crise económico-financeira, alterações na estrutura do financiamento, a dificuldade na operacionalidade do modelo tradicional colegial, a globalização, as políticas neoliberais de controlo e monitorização dos resultados, entre outros. No entanto, só a partir dos anos 90, é que se fizeram sentir pressões ao nível da gestão, com tradução num aumento da autonomia, na dependência do financiamento público face aos resultados alcançados, na criação de parcerias, na introdução do conceito de globalização e na diversificação do financiamento (Neave e Van Vught, 1994; Santiago e Carvalho, 2008; Amaral, 2008; Oliveira, 2011; Santos, 2011).

Com vista a salvaguardar a autonomia subjacente ao novo sistema de ensino superior, foi aprovado em 2007 o novo Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior<sup>18</sup> (RJIES) que, segundo o artigo 1º, tem como principal objeto regular “(...) a sua constituição, atribuições e organização, o funcionamento e competência dos seus órgãos e, ainda, a tutela e fiscalização pública do Estado sobre as mesmas, no quadro da sua autonomia”.

O RJIES introduziu assim alterações significativas na gestão das IES portuguesas, salientando-se um reforço da autonomia previsto no artigo n.º 11, pelo qual as referidas entidades “gozam autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar”, mediante a definição de garantias no que respeita à prestação de contas. Deste modo, as IES têm a obrigação de prestar contas de forma transparente, acessível e rigorosa, ao Estado e comunidade em geral, promovendo assim a *accountability* nestas instituições através da disponibilização de informação aos

---

<sup>17</sup> A natureza binária ou dual do ensino superior português encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 11º da Lei n.º 49/2005 de 30 de agosto – Lei de Bases do Sistema Educativo. Neste artigo é ainda efetuada a distinção entre o ensino universitário e o ensino politécnico (n.º 3 e n.º 4).

<sup>18</sup> Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro.

diferentes *stakeholders*, acerca da sua situação financeira, bem como de todos os elementos relevantes para o conhecimento cabal dos ciclos da atividade académica relacionada com o ensino, investigação realizada e dos serviços prestados pela instituição (artigos 112º e 161º).

Não obstante, das imposições constantes do RJIES quanto à prestação de contas (artigo 162º), assim como noutros normativos legais existentes (*e.g.* o DL n.º 183/96 de 27 de setembro, relativo à elaboração do plano e relatório de actividades), verifica-se que nem todas as instituições de ensino académico disponibilizam os elementos informativos sobre o desempenho que estão previstos na legislação (como planos de atividades e respetivos relatórios).

Numa consulta efetuada em setembro de 2015 aos *websites* das IES portuguesas (cf. Quadro 4), verificou-se que num total de 34 instituições, apenas 36% das referidas instituições tinham publicado os relatórios de contas e atividades do grupo, relativos ao ano de 2014, enquanto em cerca de 21% a última informação disponível reportava ao ano de 2013. No que concerne ao plano estratégico, verifica-se a publicação do referido documento em cerca de 65% das instituições, constatando-se contudo que cinco dos planos publicados relativos a institutos politécnicos já não estavam em vigor à data da consulta efetuada.

**QUADRO 4:** Divulgação de documentos de prestação de contas por parte das IES em Portugal

Relatório de gestão e atividades		Universidades	Institutos Politécnicos	Plano Estratégicos de Ação		Universidades	Institutos Politécnicos
2014	●	5	7	Em vigor	●	9	8
2013	●	2	5	Desatualizado	●		5
Outras situações	●	7	8	Outras situações	●	5	7
<b>Total</b>		<b>14</b>	<b>20</b>	<b>Total</b>		<b>14</b>	<b>20</b>

Fonte: Elaboração própria (consulta efetuada aos *websites* em 16.09.2015)

Outra das alterações impostas pelo RJIES que importa salientar é relativa ao modelo de governação destas instituições, em que as condições de governabilidade foram consolidadas, uma vez que é possível distinguir “o grau de responsabilidade dos diferentes corpos: docentes, estudantes e funcionários na sua gestão” (Marques,



2012:13. Assim, segundo o artigo 76º do RJIES, as IES dispõem de órgãos de governo próprio, que se encontram ilustrados no Quadro 5.

**QUADRO 5: Órgãos de Governação**

	Universidades	Institutos Politécnicos
Conselho Geral (15-35 membros)	●	●
Reitor	●	
Presidente		●
Conselho de Gestão (3-5 membros)	●	●

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o exposto no artigo 81º do RJIES, refira-se também que o Conselho Geral é composto por representantes da comunidade académica (professores, investigadores e estudantes) e personalidades externas de reconhecido mérito (que devem representar pelo menos 30% dos membros), não pertencentes à instituição, com conhecimentos e experiência relevantes para aquela. De acordo com os estatutos, poderão ainda integrar este órgão de gestão membros eleitos pelo pessoal não docente e não investigador.

Deste modo, tendo em conta as alterações introduzidas na gestão das IES em Portugal, podemos constatar que os princípios subjacentes à *accountability* assumem um papel relevante, sendo necessária a implementação de mecanismos de controlo interno e/ou externo que assegurem o cumprimento de tais princípios, em que a auditoria parece assumir um papel algo relevante.

## Capítulo 2 | Auditoria

---

***A auditoria é uma pedra angular da boa governança do setor público***  
*IIA (2012:5)<sup>19</sup>*

---

<sup>19</sup> Tradução livre da autora. No original: “*Auditing is a cornerstone of good public sector governance (IIA, 2012:5)*”

## 2.1. Enquadramento inicial

Em termos conceptuais, auditoria deriva etimologicamente do latim *audire* que significa ouvir (Barrio Tato, 1998), sendo por vezes complexa a sua definição se se tiver em consideração a sua essência e campo de aplicação.

Em termos históricos, embora tenham sido identificadas evidências de uma atividade similar à auditoria durante o império romano, é com a revolução industrial na Grã-Bretanha, no século XIX, que surge a auditoria como é hoje compreendida, fruto do crescimento do número de empresas industriais e comerciais, e da consequente necessidade de implementar procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno eficientes (Costa, 2010).

Os acontecimentos que marcaram a evolução das primeiras auditorias denominadas como «auditorias contabilísticas» foram os seguintes (Franco e Marra, 2000; Teixeira, 2006):

- Necessidade de controlo da despesa pública;
- Globalização e o aparecimento de grandes organizações internacionais;
- Grau de complexidade dos negócios;
- Prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;
- Necessidade de validação das informações contabilísticas;
- Complexidade dos sistemas contabilísticos;
- Desenvolvimento e implementação de Sistema de Controlo Interno (SCI).

Tendo assim em conta as mudanças ocorridas nas últimas décadas na estrutura das organizações, bem como na definição dos seus objetivos, cada vez mais vastos e abrangentes, a auditoria deixou de ter “(...) um papel primário na detecção de fraude, concretamente até ao início do século XX”, passando a ser responsável “pela emissão de uma opinião sobre a informação e/ou relato financeiro gerado pelas empresas, no sentido de certificar se o mesmo é ou não credível e fidedigno no que respeita à realidade que pretende espelhar” (Moreira, 2014: 89).

Contudo, numa economia cada vez mais globalizada e competitiva, em que os princípios referidos no Capítulo 1 apresentam uma relevância acrescida nas organizações empresariais e do setor público, a responsabilidade pela deteção e prevenção da fraude compete não só às pessoas a quem incumbe a governação das entidades, como também à gestão das mesmas (Costa, 2010). Constata-se assim que a auditoria tem vindo a adaptar-se ao ambiente onde as organizações exercem a sua atividade, dando resposta às novas exigências sociais e económicas, e tornando-se, crescentemente, um instrumento propulsor de mudança e inovação organizacional, que na verificação de cada matéria, tem em conta os normativos existentes e os princípios dos 3E's (Teixeira, 2006; Pinheiro, 2010).

Assim sendo, pode-se afirmar que a auditoria desempenha cada vez mais um papel estratégico no que respeita à transparência na prestação de contas, sendo-lhe atribuída uma responsabilidade social relativamente à informação disponibilizada aos *stakeholders* dos diferentes setores de atividade, públicos ou privados, e adquirindo uma importância crescente na promoção da *accountability* das diversas organizações.

## 2.2. Definições e tipos de auditoria

Partindo de uma conceção ampla e clássica, a auditoria era considerada, na esfera financeira, um exame ou verificação das contas mediante a apresentação de um relatório, visando a descoberta de erros e fraudes. Este conceito tem evoluído ao longo dos tempos, com a introdução de novas perspetivas na análise efetuada, nomeadamente as previstas nos normativos nacionais e internacionais, relacionando as qualidades dos auditores com o julgamento exercido pelos mesmos na execução do seu trabalho e na elaboração do relatório consequente ao trabalho desenvolvido, podendo assumir formas específicas e especializadas a ser desenvolvidas por meios internos ou externos à organização (Tribunal de Contas, 1999).

Fruto do aparecimento de novas realidades organizacionais, tem-se verificado uma expansão do campo de atuação, como forma de resposta aos aspetos legais subjacentes aos assuntos contabilísticos inerentes à proliferação dos escândalos financeiros ocorridos. A opção efetuada pela anterior renúncia à responsabilidade

primária pela deteção de fraude em detrimento da avaliação das DF, tem vindo a chamar à auditoria um acréscimo de responsabilidade, transposta para os normativos e regulamentos profissionais, dos quais são exemplo a ISA 240<sup>20</sup> (ao nível da auditoria externa) e a atualização do conceito de auditoria interna em 1999, de forma a abranger a gestão do risco e a *governance* (Pimenta, 2014).

No Quadro 6 são apresentados alguns dos principais conceitos encontrados na revisão de literatura, que se enquadram no referido.

**QUADRO 6:** Conceito de auditoria

Autor / Fonte	Auditoria...
Stamp e Moonitz <sup>21</sup> (1978) <i>apud</i> Costa (2010: 50-51)	(..) auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as DF apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. O objectivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às DF (cuja responsabilidade pela preparação depende do órgão de gestão).
Tribunal de Contas (1999: 30)	Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.
Franco e Marra (2001: 28)	(...) auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do património, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceites e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar- se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação económico-financeira do património, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.
Kagermann <i>et al.</i> (2008: 2)	(...) auditoria é definida como um processo sistemático de obtenção objetiva e avaliação de evidências sobre o estado atual de uma entidade, área, processo, DF ou controlo, procedendo à comparação com critérios previamente aceites, sendo os resultados comunicados aos usuários previstos. <sup>22</sup>

<sup>20</sup> ISA 240 - *The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements* (IFAC, 2009b)

<sup>21</sup> *In International Auditing Standards*, Prentice Hall, 1978

<sup>22</sup> Tradução livre da autora. No original "*In general, auditing is defined as a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding the current condition of an entity, area, process, financial account or control and*

No que respeita à classificação das auditorias, existem diversos critérios que poderão ser utilizados, referindo-se contudo que, por norma uma auditoria, enquanto processo pode enquadrar-se em mais do que um tipo. Assim, o Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas (1999) refere que as auditorias podem ser estabelecidas de acordo com o sujeito que as realiza, os objetivos, a amplitude, a periodicidade e a exaustão ou profundidade, sendo apresentado no Anexo II uma breve distinção de cada um dos tipos de auditoria classificadas conforme estes critérios e constantes da Figura 3.

**FIGURA 3:** Tipos de auditoria



Fonte: Tribunal de Contas (1999)

Há ainda autores que referem a «auditoria forense», como uma especialização da auditoria financeira, direcionada para a investigação e “deteção de atos ilegais cometidos pelos órgãos de governação e/ou gestão das empresas ou por trabalhadores das mesmas e que possam afetar as demonstrações financeiras das empresas em causa” (Costa, 2010:

---

*comparing it to predetermined, accepted criteria and communicating the results to the intended users” (Kagermann et al., 2008: 2).*

103), que abrange diversas áreas de conhecimento bastante díspares (das quais podem ser exemplo a informática, psicologia, criminologia, investigação criminal (Pimenta, 2014).

### 2.3 Auditoria interna e Auditoria externa: uma análise comparativa

Sendo as ações de auditoria de caráter obrigatório apenas para algumas entidades organizacionais (*e.g.* instituições financeiras, empresas de capital aberto e órgãos governamentais), o âmbito do trabalho efetuado depende da decisão de cada organização (Teixeira, 2006). Contudo, é atribuída uma importância crescente à realização de auditorias, tendo em conta a classificação quanto ao sujeito que as realiza, uma vez que as ações desenvolvidas interna e externamente aumentam a eficácia da organização e a fiabilidade da informação (Teixeira, 2012). No entanto, é mais difícil definir o papel de um auditor interno do que de um auditor externo, sendo o desenvolvimento do trabalho destes auditores complementares (Morais e Martins, 2013).

No sentido de identificar as principais diferenças e pontos em comum, assim como a sua importância, apresenta-se seguidamente uma análise individual e comparativa destes dois tipos de auditoria.

#### Auditoria externa

O conceito de **auditoria externa** encontra-se maioritariamente associado à validação da informação contida nas DF e respetivos mapas anexos, para que a informação disponibilizada aos diferentes *stakeholders*, externos e internos, seja credível e fiel, demonstrando assim a capacidade de criação de valor e risco associada ao desenvolvimento da atividade da entidade no futuro.

Assim sendo, o principal objetivo da auditoria externa consiste *em* “verificar se as DF apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam de acordo com as normas e princípios contabilísticos geralmente aceites” (Marques, 1997: 52). Este tipo de auditoria “é efetuada por profissionais externos não subordinados à entidade”, tratando-se normalmente de auditorias ocasionais (Morais e Martins, 2013: 22).

## Auditoria interna

Por sua vez, no que respeita à **auditoria interna**, tem-se em consideração o conceito apresentado pelo *Institute of Internal Auditors (IIA)*:

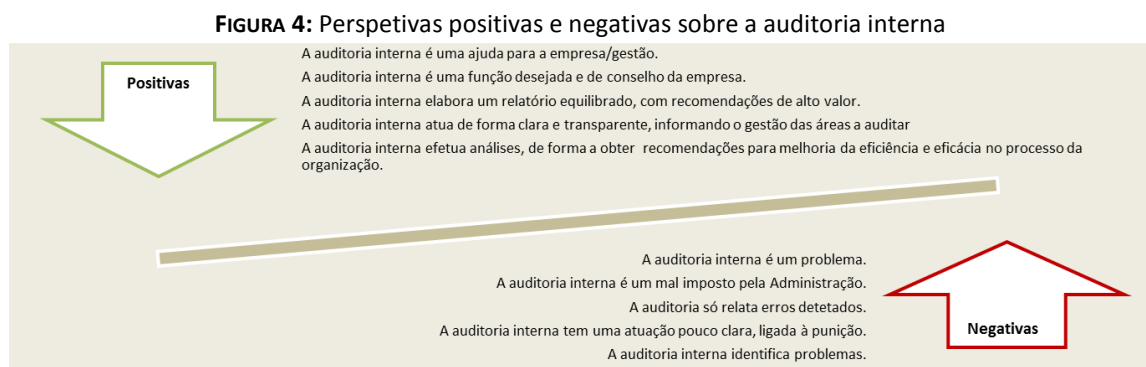
A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação. (IIA)<sup>23</sup>

Morais e Martins (2013:91) referem que:

A auditoria interna é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.

Segundo o IFAC (2014), a auditoria interna é uma atividade de avaliação prestada para a própria entidade, que é destinada a avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão, gestão de riscos e de controlo interno da entidade.

Pese embora nos últimos anos se verifique um acréscimo da importância conferida a este tipo de auditoria, continuam a persistir dúvidas, por parte de alguns órgãos de gestão, quanto à sua importância no seio das organizações. A Figura 4 apresenta assim, um resumo de diferentes perspetivas, negativas e positivas, sobre o desenvolvimento desta atividade (Pinheiro, 2010, *apud* Conceição, 2012).



Fonte: Elaboração própria baseado em Pinheiro, 2010, *apud* Conceição, 2012

<sup>23</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, consultado em 28.06.2016.



Não obstante, vem-se assistindo a uma evolução favorável dos objetivos deste tipo de auditoria, que dependem da dimensão e estrutura da organização, assim como do interesse atribuído aos mesmos por parte dos órgãos de gestão. É entendimento generalizado que a auditoria interna não pode continuar a ser encarada como uma mera extensão da auditoria externa, sendo referida por Morais e Martins (2013:91) como “a função ideal de supervisão da gestão de risco, dos controlos e dos processos de *governance*”.

Como tal, as atividades incluídas na auditoria interna são, de acordo com o estipulado na ISA 610 do IFAC (2009)<sup>24</sup>, mais abrangentes:

- **Monitorização do controlo interno:** Responsáveis pela verificação do SCI implementado, monitorização e recomendação de oportunidades de melhoria.
- **Exame da informação financeira e operacional:** Podem incluir a revisão dos meios usados para identificar, mensurar, classificar e reportar a informação financeira e operacional, assim como a realização de procedimentos específicos a itens individuais, incluindo a realização de testes a transações, saldos e procedimentos.
- **Revisão do desempenho operacional:** Deve assegurar a verificação dos princípios dos 3E’s das atividades, incluindo das não financeiras.
- **Verificação do cumprimento das leis ou outros regulamentos:** Deve assegurar o cumprimento dos normativos legais, regulamentos internos e externos, assim como diretivas dos órgãos de gestão.
- **Gestão do risco:** Pode identificar e avaliar o risco e ajudar na implementação de sistemas de controlo da gestão do mesmo.
- **Governança:** Avaliar a governação tendo em conta a ética e valores, o desempenho e *accountability*, fornecendo informações sobre o risco e controlo de determinadas áreas da organização, fomentando a eficácia da comunicação entre os órgãos de gestão, responsáveis pela gestão e auditores internos e externos.

---

<sup>24</sup> International Standard on Auditing 610: *Using the Work of Internal Auditors*

Sobre este assunto Morais e Martins (2013:92) consideram relevantes as seguintes atividades:

1. Examinar e apreciar a razoabilidade, a suficiência e aplicação dos controlos contabilísticos, financeiros, operacionais, processos e de gestão, promovendo um controlo eficaz a um custo razoável – relação custo/benefício, com base na avaliação do risco;
2. Verificar até que ponto os ativos da entidade estão justificados e livres de ónus e se os processos de *governance* são adequados;
3. Avaliar a qualidade e eficácia do trabalho desenvolvido pelos trabalhadores;
4. Recomendar melhorias no sistema.

Assim sendo, a visão do futuro da auditoria interna é baseada na perspetiva global de negócio, gestão do risco, controlo e confiança e, por último, valor e tomada de decisão, tendo em conta a alteração das organizações no seio de um mercado global, no qual a inovação tecnológica, a liberalização, as mudanças ao nível do mercado de capitais, do emprego, da comunicação e da concentração de atividades, requerem constantes alterações nos processos, procedimentos e cadeia de distribuição. A compreensão do risco inerente ao funcionamento das organizações representa a principal competência da auditoria interna, contribuindo desta forma para uma melhoria do funcionamento da gestão, como um mecanismo de controlo e confiança.

Costa (2010) refere ainda que os auditores internos devem depender diretamente dos órgãos de gestão, ser considerados como elementos do *staff* e atuar de forma independente e objetiva. Esta ideia é reforçada por Leung *et al.* (2011) que mencionam que a auditoria interna estabelece uma abordagem sistemática e disciplinada, de modo a garantir a eficácia do controlo interno, a gestão do risco e a boa governança.

Em conclusão, “a auditoria interna é uma função de apoio à gestão, baseada num processo sistemático, utilizando as técnicas, metodologias e ferramentas de auditoria apropriadas” (Morais e Martins, 2013: 14).

### ***Auditoria externa vs. Auditoria interna***

Ao efetuar uma análise comparativa entre os dois tipos de auditoria apresentados, constata-se que enquanto as responsabilidades do auditor externo

encontram-se definidas por lei<sup>25</sup>, as funções do auditor interno variam conforme as características das entidades. Apesar da distinção entre estes dois tipos de auditoria, o desenvolvimento do trabalho efetuado pelos auditores externos e internos é complementar, ou seja, ambas as partes analisam e avaliam as atividades que são exercidas por outros e na apreciação do seu trabalho devem fazê-lo com o maior rigor, objetividade e isenção (Marques, 1997; Morais e Martins, 2013). Como tal, salienta-se que ambos avaliam o risco e a materialidade, têm como ponto de partida o SCI implementado na realização do trabalho de avaliação, utilizando para o efeito as mesmas metodologias e técnicas, bem como a sugestão de correções para as situações deficitárias encontradas, mediante a elaboração de relatórios. Por outro lado, deve referir-se ainda que, nos dois tipos de auditoria, a extensão do trabalho a executar depende da eficácia dos sistemas contabilísticos e de controlo interno existentes (Morais e Martins, 2013).

Pese embora existam pontos de contacto entre os dois tipos de auditoria referenciados, existem igualmente pontos de afastamento. De acordo com Morais e Martins (2013:45), enquanto “o auditor externo pode sugerir melhorias através de críticas construtivas provenientes da sua expressão global das diferentes entidades”, não sendo esta uma declaração acerca da eficácia ou eficiência da gestão da entidade, “o auditor interno verifica se o controlo interno proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade se cumpriram, com eficiência e eficácia. A sua atuação deve ser mais preventiva, diligente e expedita, e sobretudo, persistente no *follow-up*”<sup>26</sup>.

## 2.4. Auditoria Pública

### 2.4.1. Conceito

Por tradição, a auditoria ao setor público – referida por vezes como auditoria pública, governamental, estatal ou do *management* público – e que doravante será designada como auditoria pública, baseia-se no conceito clássico de auditoria, ou seja, na

---

<sup>25</sup> e.g. Regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho; Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Lei 140/2015 de 7 de setembro; Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria – Lei 148/2015 de 9 de setembro.

<sup>26</sup> Do Anexo III consta uma tabela, com algumas das principais diferenças existentes entre estes dois tipos de auditoria, identificadas pelas referidas autoras.

legalidade das contas, assente numa opinião sobre factos passados, limitada ao controlo financeiro e orçamental implementado (Dias e Sarrico, 2008).

No entanto, em consequência das reformas da NGP e com a criação da INTOSAI, constata-se uma evolução deste conceito, que se encontrava inicialmente direcionado para o controlo das contas públicas (auditoria de regularidade que integra a auditoria financeira), para a auditoria de desempenho (Costa *et al.*, 2006; Dias e Sarrico, 2008). Foram assim adicionadas novas dimensões à auditoria pública, considerando a forma como é efetuada a gestão do erário público, tendo em conta os princípios dos 3E's e o desempenho na concretização dos objetivos e metas estabelecidas, constituindo esta informação constante da prestação de contas (Marques e Almeida, 2004; Dias e Sarrico, 2008).

Esta trilogia associada ao desempenho encontra-se aliás presente na definição efetuada pela INTOSAI na ISSAI 1003<sup>27</sup> relativamente aos objetivos da auditoria pública:

Numa entidade do setor privado, o objetivo da auditoria financeira encontra-se limitado a expressar uma opinião sobre a garantia de um conjunto de afirmações. No entanto, os objetivos de uma auditoria financeira no setor público são mais amplos do que a expressão de uma opinião sobre se as DF elaboradas, tendo em conta todos os aspetos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ou seja, o âmbito de aplicação das ISAs). As recomendações da auditoria, ou obrigações para entidades do setor público, decorrentes da legislação, regulamentação, diretivas ministeriais, exigências da política do governo, ou resoluções do legislador, podem resultar em objetivos adicionais. Essas responsabilidades podem incluir, por exemplo, a execução de procedimentos e o relato de casos de não conformidade com as autoridades, bem como a eficácia do controlo interno. No entanto, mesmo onde não existem tais objetivos adicionais, pode haver expectativas do público em geral a este respeito<sup>28</sup> (INTOSAI, 2010b: 54).

Neste sentido, a ISSAI 100: *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*, publicada pela INTOSAI em 2013, procede à distinção dos referidos tipos de auditorias.

---

<sup>27</sup> ISSAI 1003: *Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines* (INTOSAI, 2010b).

<sup>28</sup> Tradução livre da autora. No original "In a financial audit of a private sector entity, the audit objective is limited to expressing an assurance opinion on a set of assertions. The objectives of a financial audit in the public sector, however, are often broader than expressing an opinion on whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e., the scope of the ISAs). The audit mandate, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These responsibilities may include, for example, performing procedures and reporting instances of non-compliance with authorities, and the effectiveness of internal controls. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in this regard (INTOSAI, 2010b: 54)".

As **auditorias financeiras** têm como principal objetivo a realização de uma análise independente, tendo em vista a emissão de uma opinião objetiva e fidedigna das contas (livre de distorções relevantes devido a fraude ou a erro), dos resultados financeiros e da utilização dos recursos da entidade auditada, tendo em conta as normas contabilísticas a que a mesma se encontra sujeita.

Por sua vez, as **auditorias de conformidade** focalizam-se na verificação do cumprimento dos normativos legais e outros a que as entidades auditadas se encontram sujeitas. Este tipo de auditoria pode incidir sobre a regularidade da gestão, em que é analisada a conformidade das atividades, operações e informações constantes nas DF, com os normativos legais e regulamentos a que as mesmas se encontram vinculadas. Pode ainda incidir sobre a sua correção, sendo avaliada a conformidade dos atos de gestão com os princípios gerais da boa governação.

Por último, a **auditoria de desempenho** consiste numa avaliação independente dos princípios dos 3E's nos atos praticados pelas entidades auditadas. Este tipo de auditoria conduz, por norma, à formulação de recomendações tendo em vista a obtenção de melhorias na gestão do erário público ou a responsabilização por atos de má gestão.

#### 2.4.2. O papel da Auditoria no Setor Público

Tendo em conta o referido na ISSAI 100 (INTOSAI, 2013), as ações de auditoria, independentemente da sua classificação quanto ao objeto, contribuem para uma boa governança uma vez que:

- Fornecem informações independentes, objetivas e fiáveis, formalizadas com base em evidências suficientes e adequadas;
- Reforçam a responsabilização e a transparência, assim como a confiança sustentada na utilização apropriada do erário público e no desempenho da AP;
- Criam incentivos à mudança, através de recomendações de melhoria contínua.

Não obstante, Marques e Almeida (2004) são de opinião que neste campo, ainda se verifica uma longa distância no setor público comparativamente ao setor privado. Isto porque, enquanto nas empresas o aspeto mais importante está associado à imagem que

as DF transmitem (devendo a mesma ser verdadeira, credível e fiável da situação económica e financeira), nas entidades públicas o principal interesse recai sobre a gestão do erário público, garantindo que a mesma teve em conta os normativos a que as mesmas se encontram sujeitas. Todavia, considerando as novas formas de gestão e os novos sistemas contabilísticos de base empresarial, já referenciados, a relevância e a transparência da informação, a nível da prestação de contas, assumem de igual modo um papel crucial na gestão das AP, sendo necessário implementar mecanismos de controlo que permitam garantir os princípios implícitos na NGP e na nova contabilidade pública (Costa *et al.*, 2006).

Quanto à importância da auditoria no setor público, Humphrey (1991) menciona três teorias essenciais que justificam o papel da auditoria na consecução dos objetivos propostos. A primeira é a teoria da agência, em que o maior interesse em atenuar os custos de conflitualidade existentes na gestão das entidades públicas é do próprio agente (órgão de gestão), através da contratação de ações de auditoria. A segunda teoria tem subjacente o raciocínio económico do custo/benefício, onde todos os agentes interessados em credibilizar a gestão e respetiva prestação de contas consideram que é economicamente mais vantajoso, tendo em conta as especificidades da função da auditoria, delegar estas funções, ao invés de procederem por si próprios à realização da referida tarefa. Por fim, a terceira teoria, com maior relevância, assenta no interesse público da função, uma vez que a presença de um auditor numa organização ou a consciência da sua existência por parte do agente/gestor, assim como do controlo exercido pelo mesmo, exerce por si só um efeito dissuasor sobre práticas de gestão indesejáveis (Humphrey, 1991; Costa *et al.*, 2006).

Embora as teorias apresentadas por Humphrey (1991) tenham introduzido alterações significativas, no que respeita à prestação de informação por parte das entidades públicas, a informação disponibilizada ainda assenta essencialmente em aspetos contabilísticos, encontrando algumas limitações impostas pelo próprio sistema de informação e práticas contabilísticas, cuja leitura não é perceptível a todos os cidadãos.

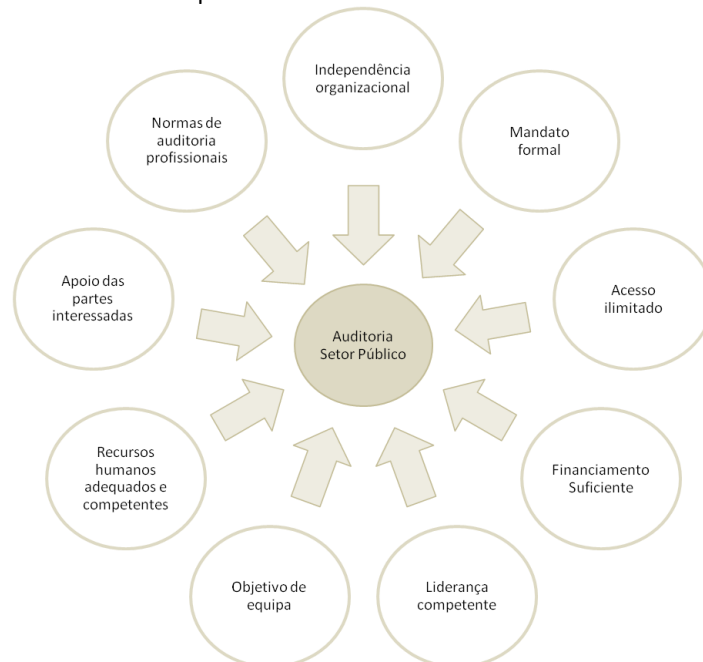
Neste sentido, na relação existente entre o setor público (denominado, na teoria da agência, como «agente») e os *stakeholders* (na mesma teoria, designados de

«principal»), os auditores representam a terceira parte, cuja atividade, quando exercida de forma objetiva, eficaz e independente, reduz os riscos inerentes à relação existente entre principal e agente, atestando a credibilidade da informação sobre o desempenho, tendo em conta os seguintes fatores: conflito de interesses, complexidade, consequências de erros e omissões. A auditoria pública assume assim um papel fundamental na ligação entre aqueles que gerem o erário público e os cidadãos em geral, garantindo a fiabilidade da prestação de contas e detetando situações de irregularidades, derivadas de erros, fraude e/ou corrupção, através do desenvolvimento de uma estratégia de definição de risco, acrescentando valor e melhorando os resultados / os processos imperativos da organização (Costa *et al.*, 2006; IIA, 2012).

Desta forma, a auditoria pública apresenta uma evolução paralela à verificada na gestão pública, em que os seus objetivos culminam numa aliança entre a auditoria financeira, de regularidade e de desempenho. A abordagem da avaliação da utilização dos recursos, de acordo com os princípios preconizados pelos 3E's, tendo em conta os objetivos propostos e os resultados alcançados, constitui o novo enfoque da auditoria no setor público, sendo detetadas oportunidades de melhoria cuja responsabilidade de implementação é dos órgãos de gestão.

O IIA refere-se assim à auditoria como um dos pilares da boa governança do setor público, uma vez que são efetuadas avaliações imparciais e objetivas da forma como os recursos são geridos tendo em conta os interesses públicos. Estes fatores contribuem para uma melhoria do desempenho e um aumento do grau de confiança entre os cidadãos e as partes interessadas. Segundo aquele organismo, o auditor assume ainda um papel de responsabilização e supervisão dos órgãos de gestão, assim como de auxílio na tomada de decisão, garantindo a sua responsabilização e integridade, e proporcionando uma avaliação independente dos programas, políticas, operações e resultados do setor público, devendo o mandato da auditoria ser tão amplo quanto possível, por forma a abranger todas as atividades desenvolvidas (IIA, 2012). Neste contexto, são definidos um conjunto de nove fatores subjacentes ao desenvolvimento da atividade da auditoria pública, que se encontram ilustrados na Figura 5.

**FIGURA 5:** Elementos chave para o desenvolvimento da atividade da auditoria pública



Fonte: Elaborado pela própria (IIA, 2012: 6-7)

Tendo em conta as especificidades inerentes à gestão pública, à auditoria no setor público devem ser facultados os meios necessários (constantes na figura acima) para que esta se constitua uma mais-valia, proporcionando a implementação dos conceitos associados à NGP – ou seja, procura por uma maior transparência, responsabilidade pelos resultados alcançados, *accountability* na prestação de contas, qualidade e equidade na prestação dos serviços, bem como prevenção da fraude (Silva, 2000).

### 2.4.3. A Estrutura da Auditoria do Setor Público em Portugal

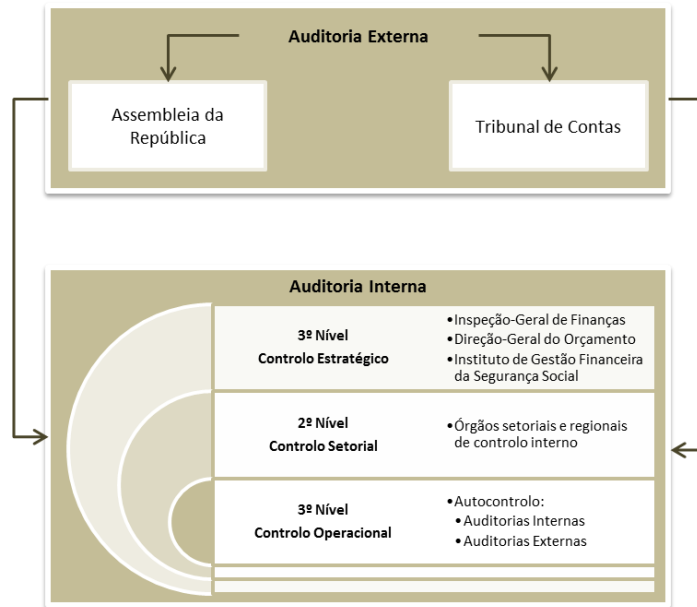
Tendo em conta a obrigação de prestação de contas (dever de *accountability*) por parte do gestor público, a informação e a divulgação dos resultados da atividade desenvolvida revelam-se um meio fundamental para a transparência e responsabilização pelos atos praticados, permitindo assim a identificação, por parte das entidades com poderes de controlo ou fiscalização, de potenciais erros e irregularidades.

Desta forma, todas as entidades públicas em Portugal se encontram abrangidas por um sistema de controlo e fiscalização que visa assegurar a garantia do cumprimento dos princípios subjacentes à *accountability* e limitar o poder dos órgãos de gestão,



constatando-se que este sistema inclui no seu âmbito a realização de ações de auditoria que podem ser efetuadas por agentes internos ou externos às entidades auditadas.

**FIGURA 6:** Estrutura de auditoria interna e externa no setor público em Portugal



Fonte: Adaptado do Manual do Tribunal de Contas (1999)

A estrutura de auditoria encontra-se assim representada na Figura 6, sendo constituída pelas entidades que exercem o controlo externo político e jurisdicional (como é o caso da Assembleia da República e do TC, respetivamente) e o controlo interno, considerado ao nível estratégico, setorial e operacional (exercido por entidades externas como a Inspeção Geral de Finanças, ou órgãos de controlo internos à própria entidade) (Tribunal de Contas, 1999).

#### 2.4.3.1. Controlo Interno

De acordo com a INTOSAI (2007), o controlo interno tem como principais objetivos a execução das operações de forma ordenada, tendo em conta os princípios dos 3E's, o cumprimento das obrigações da *accountability*, dos normativos legais e dos regulamentos, a salvaguarda dos ativos contra desperdícios, abusos, gestão danosa, erros, fraudes e irregularidades.

Em Portugal, na sequência das reformas implementadas na AP, o controlo interno tem vindo a ganhar importância no setor público, sendo na dependência do governo que o SCI da administração financeira do Estado se encontra instituído, em estreita articulação com o Ministério das Finanças. Deste modo, pelo DL n.º 166/1998, de 25 de junho, é instituído o Sistema Nacional de Controlo Interno (SNCI), que compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial. De acordo com o n.º 2 do artigo 2º do referido normativo:

O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou da tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei (DL nº 166/1998)

O SNCI encontra-se por sua vez estruturado em três níveis de controlo (operacional, setorial e estratégico), delimitados pela natureza e âmbito de intervenção dos serviços que o integram, e que estão definidos no artigo 4.º daquele diploma legal:

2. O **controlo operacional** consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações é constituído pelos órgão e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização, inseridos no âmbito da respetiva unidade;

3. O **controlo setorial** consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno.

4. O **controlo estratégico** consiste na verificação, acompanhamento e informação, perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo setorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa de Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado.

O controlo estratégico é, assim, exercido pela Inspeção-Geral de Finanças (IGF), pela Direção-Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Relativamente ao controlo operacional da responsabilidade dos órgãos de gestão, salienta-se que o mesmo já se encontrava previsto no artigo 12º da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, segundo o qual “os serviços e organismos dotados de autonomia

administrativa e financeira deverão dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes nos respectivos órgãos de direcção”. Cumulativamente, o artigo 53º do DL n.º 155/1992, de 28 de julho, menciona o autocontrolo efetuado pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos e o controlo interno sucessivo e sistemático, efetuado através de auditorias como formas de controlo sobre a gestão, podendo as mesmas ser efetuadas por auditores internos ou auditores externos.

#### 2.4.3.2. Controlo Externo

No que concerne ao controlo externo, o mesmo é assegurado por instituições independentes e tecnicamente habilitadas que têm como função assegurar o controlo político, no caso da Assembleia da República, e o controlo financeiro, no caso do TC. Em termos de sistema integrado de controlo nacional, conforme o artigo 214º da Constituição da República Portuguesa, o TC constitui “o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”. De acordo com o artigo 5º da Lei n.º 98/1997 de 26 de agosto (alterada pela Lei n.º 61/2011) – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), as principais competências do TC são:

(...) verificar as contas dos organismos, serviços ou entidades sujeitos à sua prestação; julgar a efetivação de responsabilidades financeiras de quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença, nos termos da presente lei; apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira (...) incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno.

Estas competências atendem ao aumento da transparência e responsabilização na prestação de contas que, como já referido, representam pilares da *accountability*. Nos termos do artigo 55º da LOPTC este órgão pode,

(...) para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro.

Salienta-se ainda o artigo 12º da mesma lei, que refere a colaboração dos órgãos de controlo, nomeadamente as inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da AP, bem como das entidades que integram o setor público empresarial, que estão ainda sujeitos a um especial dever de colaboração com o TC.

## 2.5. A Auditoria nas IES Portuguesas

Tomando em consideração o caso específico do setor da educação superior em Portugal, no que respeita ao controlo operacional, constata-se que o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (POC-E) estabelece a obrigatoriedade de adotar um **sistema de controlo interno** que abranja o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respetivos órgãos de gestão. Deve ainda compreender um conjunto de procedimentos que permitam garantir a salvaguarda dos ativos, o registo e atualização do imobilizado da entidade, a legalidade e a regularidade das operações, a integralidade e exatidão dos registos contabilísticos, a execução dos planos e políticas superiormente definidos, a eficácia da gestão e a qualidade da informação e a imagem fiel das demonstrações financeiras.

Não obstante a implementação do SNC-AP<sup>29</sup> se encontre ainda em fase de transição<sup>30</sup>, verifica-se que os objetivos previstos no POC-E são reiterados neste normativo e que, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 9º, o SCI:

(...) engloba o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> DL n.º 192/2015, de 11 de setembro.

<sup>30</sup> O artigo 17º do SNC-AP prevê a revogação do POC-E.

<sup>31</sup> O n.º 3 do artigo 9º do mesmo diploma refere ainda que o SCI visa garantir.

Igualmente de acordo com o POC-E, a contabilidade orçamental é complementada com a patrimonial e analítica, e pretende realizar de uma forma integrada a “análise da eficiência e eficácia das despesas públicas com a educação, permitindo passar dos objectivos para os resultados das actividades e dos projectos, estabelecendo a correspondência entre os meios utilizados e os objectivos programados” (n.º 1.2 do artigo 8), devendo ainda “proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão” (alínea h) do ponto 2.8.1). Desta forma, ainda que o conceito de auditoria não se encontre diretamente referido no normativo contabilístico ainda em vigor, as ações de auditoria, internas ou externas, contribuem para que a informação disponibilizada sobre o desempenho seja objetiva e fiável, reforçando a responsabilização e transparência, assim como a confiança sustentada na utilização apropriada do erário público (INTOSAI, 2013).

Por sua vez, o RJIES refere a obrigatoriedade da fiscalização por parte de um fiscal único (artigo 117º), que é “(...) designado, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas, por despacho conjunto do ministro responsável pela área das finanças e do ministro da tutela, ouvido o reitor ou presidente, e com as competências fixadas na lei quadro dos institutos públicos.”

Quanto ao controlo interno, pode ser exercido por gabinetes internos às IES, em geral na dependência direta do reitor/presidente, assim como pelos *stakeholders*, através do preenchimento de questionários de avaliação ou grau de satisfação, ou do livro de reclamações sempre que considerem necessário.

## Capítulo 3

# A *Accountability* e a Auditoria

---

A Auditoria serve a relação da *Accountability*.

(*Canadian Comprehensive Audit Foundation, 1991:32*)<sup>32</sup>

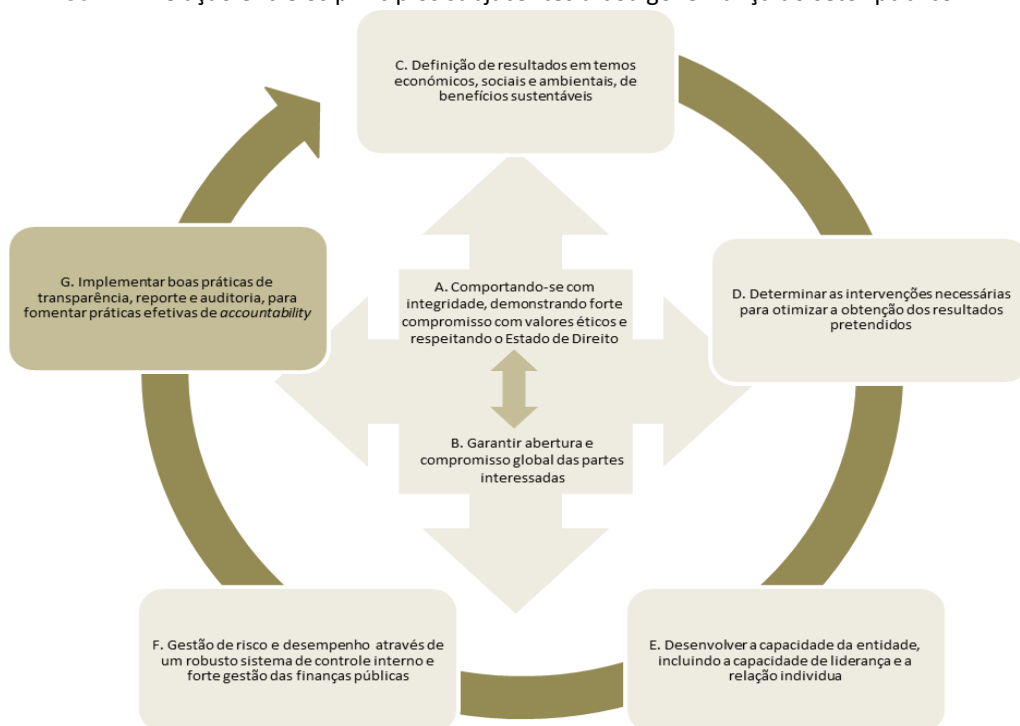
---

<sup>32</sup> Tradução livre da autora. No original: “*Audit serves an accountability relationship (Canadian Comprehensive Audit Foundation, 1991:32)*”

Na sequência dos capítulos anteriores, verifica-se que as circunstâncias atuais exigem uma nova conceção da gestão pública nos diferentes setores da AP, baseada em princípios de equilíbrio financeiro, transparência e *accountability*, eficiência e eficácia dos serviços prestados, de modo a assegurar que os resultados pretendidos sejam alcançados, tendo em consideração os interesses dos diferentes *stakeholders*.

Neste sentido, o relatório *The International Framework: Good Governance in the Public Sector* (IFAF e CIPFA, 2014) refere os principais fatores subjacentes à boa governança do setor público, que se encontram ilustrados na Figura 7. Tendo em conta as temáticas em análise, na relação entre os diversos fatores representados, salientam-se as ações descritas no ponto G, associadas à transparência, reporte e auditoria, na medida em que as mesmas constituem requisitos essenciais à promoção da *accountability*.

**FIGURA 7:** Relação entre os princípios subjacentes à boa governança do setor público



Fonte: Elaboração própria com base em IFAC e CIPFA (2014).

Neste contexto, a boa governança requer assim ações de auditoria (externas e/ou internas) que reforçam a credibilidade da gestão pública, promovendo uma prestação de contas, fiável e responsável, e a transparência, bem como o aumento da capacidade dos *stakeholders* exercerem controlo sobre as ações dos órgãos de gestão,

responsabilizando-os pelas mesmas. Neste sentido, o papel dos auditores no setor público deve promover uma ligação direta entre a transparência e a credibilidade dos órgãos de gestão, garantido que os objetivos estratégicos são alcançados, tendo em conta os valores éticos estabelecidos e os normativos legais existentes (IIA, 2012).

As ações de auditoria constituem, à partida, um reforço dos principais pilares definidos para a *accountability*, uma vez que permitem a verificação e controlo da atuação dos órgãos de governo, reforçando deste modo, a confiança no sistema democrático; a prevenção da corrupção e do abuso de poder; a melhoria no funcionamento, eficácia, capacidade de resposta e aprendizagem; e por fim, a própria legitimidade dos órgãos de gestão (Bovens, 2005, 2006; Speijcken e Bakker, 2011).

O conceito de *accountability* encontra-se ligado ao conceito de transparência, materializada na informação (financeira e não financeira) disponibilizada, de modo a ser útil aos julgamentos e à tomada de decisão por parte dos diferentes *stakeholders*. Nesta divulgação de informação transparente as ações de auditoria assumem um papel preponderante, nomeadamente na preparação e validação dessa informação, permitindo verificar a legalidade, regularidade e a execução financeira, tendo em conta os princípios dos 3E's (INTOSAI, 2007). Mais recentemente, a auditoria assume também um papel fundamental no controlo da informação não financeira, designadamente no que concerne à monitorização da performance das entidades públicas.

Considerando, como referido, que as reformas implementadas na AP nas últimas décadas se traduziram na alteração do modelo tradicional de gestão para um modelo mais flexível e dinâmico, aspetos como a delegação e descentralização, reengenharia e equilíbrio financeiro, procura da qualidade na prestação dos serviços, transparência, participação, prestação de contas e responsabilização, têm ganho consistência na gestão das entidades públicas em geral, e nas IES em particular. Um estudo efetuado pelo EUROSTAT (2012), que analisou comparativamente os 27 Estados-membros da União Europeia, concluiu que o tipo de reforma da NGP implementada e respetivo estado varia de país para país.



Relativamente a Portugal, verifica-se que, com a primeira reforma da contabilidade pública iniciada na década de 90, foram implementados diferentes regimes de contabilidade nos subsetores da AP, a diferentes ritmos, num número limitado de entidades. Este contexto, aliado à conjuntura sentida na última década (crise económica e financeira e a necessidade de obter apoio financeiro externo) e à importância que as referidas reformas têm na promoção da *accountability*, determinaram a mudança do POCP para o SNC-AP. Num conjunto de entrevistas realizadas a diferentes *stakeholders* da reforma da contabilidade pública, nomeadamente contabilistas e auditores, Gomes *et al.* (2015, 21) referem como fatores inerentes a esta mudança de sistema contabilístico, “a necessidade de produzir informação completa e fiável a fim de promover a *accountability* e a transparência das contas públicas”.

Não obstante a evidente relação existente entre os dois pilares da gestão organizacional em geral, e da gestão pública em particular – auditoria e *accountability* – abordados nos Capítulos 1 e 2, constata-se que há ainda um longo caminho a percorrer, de modo a que a auditoria promova efetivamente os princípios subjacentes à *accountability*. É necessária a inclusão de métodos e técnicas centradas nos princípios dos 3E’s, que responsabilizem os gestores públicos pelos resultados alcançados (Rocha, 2007; Carvalho, 2009).

Neste âmbito, as ações de auditoria desenvolvidas quer por órgãos internos, quer por entidades externas, afiguram-se como instrumentos relevantes de controlo interno e externo para o apuramento, de uma forma transparente, de responsabilidades na avaliação do desempenho dos órgãos de gestão, permitindo assim a identificação de eventuais desvios face aos objetivos planeados, erros ou irregularidades.

Mas qual é então a perceção dos órgãos de gestão das IES em Portugal sobre o papel da auditoria na promoção da *accountability*?

Considerando apenas o enquadramento teórico apresentado até aqui nesta dissertação, constata-se que, até ao momento, não foi possível dar resposta à questão em apreço, uma vez que não foram observados estudos empíricos sobre as IES

portuguesas, que relacionassem os dois temas em análise neste setor de atividade. De facto, algumas dissertações de mestrado e teses de doutoramento analisadas versaram meramente sobre o papel da auditoria (interna ou externa), controlo interno ou *accountability* nas instituições públicas, nomeadamente na área do ensino e no poder local, sendo efetuada separadamente a análise de cada tema, como a seguir se resume.

No que respeita à temática da *accountability*, Gonçalves (2011) avalia a forma como a esta tem sido tratada pelos Serviços e Fundos Autónomos. Neste âmbito, foi analisada a prestação de contas tendo-se concluído que no geral “(...) as entidades públicas estão mais sensibilizadas para a necessidade de prestar uma informação financeira útil e oportuna, mas ainda assim existe algum incumprimento na observância das disposições legais em vigor” (Gonçalves, 2011: 84).

Por sua vez Carvalho (2009), tendo como referência o poder local em Portugal, refere que a auditoria “poderá constituir um veículo privilegiado para promover a *accountability*” (Carvalho, 2009: 267).

Sobre o contributo da auditoria interna para a gestão das organizações privadas, Teixeira (2006) menciona que este tipo de auditoria tem vindo a consolidar os seus alicerces na estrutura da governação das organizações, sendo reconhecidos os efeitos positivos da mesma pelos órgãos de gestão no que respeita à gestão de risco, no auxílio na prevenção de perdas e na identificação de oportunidades de melhoria dos instrumentos de gestão e controlo das operações. Permite ainda a disponibilização de informação fiável que contribui para uma melhoria na eficácia da gestão e auxilia os diferentes *stakeholders* na tomada de decisão.

No caso específico das IES, Saraiva (2010), efetua uma análise sobre a auditoria interna no Ensino Público Politécnico, na qual conclui que os órgãos de gestão atribuem uma maior importância ao contributo dado como medida preventiva de erros e omissões, em prejuízo do contributo para a avaliação da eficácia dos procedimentos existentes no apoio à decisão dos órgãos de gestão.

Relativamente às auditorias externas, nomeadamente sobre o papel do TC português para a *accountability*, no caso específico dos municípios, à luz dos dados analisados, Carvalho (2009) conclui que o número de entidades pertencentes à AP que

estiveram sujeitas ao controlo deste órgão foi muito reduzida, sendo referida a inexistência de fiscalização plena. Desta forma, deve haver um reforço substancial do papel da auditoria pública que assume uma elevada importância no controlo da gestão do erário público. A publicação dos relatórios emanados pelo TC, em tempo oportuno constitui um fator potenciador de *accountability*, assim como a preparação e divulgação da informação sobre os principais objetivos e resultados alcançados. Cumulativamente, em sentido lato encontram-se contemplados nos normativos em vigor, aspetos que potenciam a *accountability*, mas na prática, de acordo com o estudo efetuado por Carvalho (2009) constatou-se que o TC português privilegia o exame às contas e à situação financeira dos municípios, ou seja, a realização de auditorias financeiras. Para isso é necessário promover melhorias no âmbito da informação financeira que promova a gestão por objetivos baseada nos princípios dos 3E's, desenvolvendo práticas de *accountability* do desempenho.

Teixeira (2006) refere que a auditoria está patente nas mais diferentes atividades setoriais do setor público (saúde, educação, poder local, etc.) sempre que seja efetuada uma comparação ou avaliação, encontrando-se a expansão da mesma, ligada à noção de responsabilidade e transparência, princípios subjacentes à *accountability*. Por conseguinte, a auditoria pública não pode ser entendida como o fim em si mesma, sendo necessário "(...) exigir que a avaliação conduza à melhoria do funcionamento das entidades públicas e a uma utilização mais eficiente dos dinheiros públicos" (Tribunal de Contas, 2013).

Em resumo, nenhum trabalho de investigação na área em Portugal avançou portanto para analisar empiricamente o que se procurou fazer nesta dissertação – o relacionamento entre auditoria e a *accountability*, na procura de resposta à questão acima colocada. Nos capítulos seguintes, esta dissertação avança nesse sentido.

## **Parte II** | Estudo Empírico

---

## Capítulo 4

## Aspetos Metodológicos

---

#### 4.1. Objetivos e Questões de Investigação

Considerando o enquadramento teórico apresentado na Parte I, onde é evidente a escassez de estudos na área, assim como as alterações introduzidas na gestão das IES, designadamente pela implementação do RJIES, afigurou-se adequado restringir o estudo em apreço a estas organizações, propondo assim proceder à análise empírica do papel da auditoria e a importância da mesma, na promoção da *accountability* nas IES portuguesas, tomando como referência a perspetiva dos órgãos de gestão.

Para o efeito, foram definidos os seguintes objetivos específicos, convergentes entre si, partindo inicialmente de uma análise geral para o contributo específico das ações de auditoria efetuadas interna e externamente:

- 1 Perceber qual o papel da auditoria em geral nas IES;
- 2 Perceber qual o papel da auditoria interna na promoção da *accountability* neste tipo de organizações;
- 3 Perceber qual o papel das auditorias efetuadas pelo TC na promoção da *accountability* neste tipo de organizações.

Na escolha das entidades promotoras de cada tipo de auditoria optou-se por selecionar uma entidade representativa, tendo em consideração a estrutura instituída pelo SNCI e esquematizado no Manual do Tribunal de Contas (vide secção 2.4.3.). Assim sendo, no que concerne à auditoria interna foi considerado o papel dos auditores internos e no caso da auditoria externa, o do TC.

Partindo dos objetivos propostos, foram formuladas seis questões às quais a investigação se propõe dar resposta e que se encontram elencadas no Quadro 7. A primeira questão (Q1) pretende descrever a situação existente no universo considerado, ou seja, o papel da auditoria nas IES portuguesas. As questões seguintes (Q2 a Q4) pretendem aferir qual o papel da auditoria desenvolvida pelas equipas de auditores internos na promoção dos princípios subjacentes à *accountability*, assim como qual o contributo da implementação das recomendações emanadas nos relatórios de auditoria interna (Q5a e Q6a). Finalmente, no que respeita às auditorias externas efetuadas pelo

TC, foram formuladas duas questões com as quais se pretende apurar de que forma as recomendações dadas nos relatórios efetuados por este órgão conduzem à promoção da *accountability* (Q5b e Q6b).

QUADRO 7: Questões de investigação

Objetivos	Questões de Investigação	
Auditoria	① Qual a importância da auditoria em geral nas IES?	Q1
Auditoria Interna	② A auditoria Interna constitui uma ferramenta de controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, tendo em conta a <i>accountability</i> e os princípios dos 3E's?	Q2
	A auditoria Interna contribui para a promoção da transparência na prestação da informação sobre a responsabilidade dos órgãos de gestão de cada IES?	Q3
	A auditoria Interna contribui para a promoção da responsabilização nas IES?	Q4
	Têm sido implementados mecanismos de controlo para monitorizar as recomendações dadas pelos auditores internos?	Q5a
	As recomendações dadas nos relatórios de Auditoria Interna conduzem à promoção da <i>accountability</i> nas IES?	Q6a
Auditoria Externa	③ Têm sido implementados mecanismos de controlo para monitorizar as recomendações dadas pelos auditores externos?	Q5b
	As recomendações dadas nos relatórios de auditoria externa conduzem à promoção de <i>accountability</i> nas IES?	Q6b

## 4.2. Objeto de Estudo

Considerando os objetivos referidos no ponto anterior, foi estabelecida como população-alvo as entidades de ensino superior público portuguesas previstas no n.º 1 do artigo 11º da Lei n.º 49/2005 de 30 de agosto – Lei de Bases do Sistema Educativo, universidades e institutos politécnicos. Após consulta do *website* da Direção Geral do Ensino Superior (DGES), foi efetuado o levantamento do número de IES existentes em Portugal, tendo sido identificadas 34 instituições, das quais 14 são universidades e as restantes 20 institutos politécnicos, cuja distribuição geográfica (por regiões) é apresentada nas Figuras 8 e 9.

FIGURA 8: Universidades Públicas em Portugal



FIGURA 9: Institutos Politécnicos Públicos em Portugal



Tendo em consideração o exposto no RGIES, e conforme referido no Quadro 5 (secção 1.4), o governo das entidades públicas é exercido pelo Conselho Geral, pelo



Reitor/Presidente (caso se trate de universidade ou instituto politécnico, respetivamente) e pelo Conselho de Gestão. Assim sendo, optou-se por aferir a opinião dos reitores e presidentes das IES da população ou universo considerado, uma vez que, em conformidade com o artigo 85º do referido normativo, este é o órgão superior de governo e representação externa da instituição, a quem cabe a condução política da mesma, presidindo ao respetivo Conselho de Gestão.

Uma vez que todos os membros da população-alvo têm a mesma probabilidade de fazer parte da amostra, esta pode vir a constituir-se como representativa (Ghiglione e Matalon, 2001).

### 4.3. Metodologia e análise dos dados

A metodologia de investigação que se afigurou mais adequada, tendo presente os objetivos referidos na secção 4.1, foi a combinação entre uma abordagem descritiva e quantitativa. Segundo Freixo (2009: 145), a abordagem quantitativa “tem por finalidade contribuir para o desenvolvimento e validação dos conhecimentos”, utilizando dados recolhidos para “testar hipóteses com base na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões de comportamento” (Hermández Sampieri *et al.*, 2006: 5). Por sua vez a abordagem descritiva, como o próprio termo indica, tem como principal objetivo descrever os resultados obtidos, utilizando para efeito medidas estatísticas, como exemplo média.

No que respeita à recolha de dados, o estudo empírico subjacente à investigação em apreço articula-se em duas partes distintas, de forma a avaliar o papel das ações de auditoria efetuadas interna e externamente na promoção da *accountability*. No sentido de aferir a perceção do órgão superior de cada IES, procedeu-se à elaboração de um questionário, tendo este sido complementado por uma análise de conteúdos efetuada aos relatórios de auditoria emanados pelo TC no período de 2010 a 2015<sup>33</sup>. Esta análise teve em consideração os objetivos estabelecidos, as recomendações dadas e a respetiva implementação por parte das unidades auditadas (IES).

---

<sup>33</sup> Relatórios divulgados em [http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_audit.shtm](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_audit.shtm) (disponíveis em 22.01.2015).

#### 4.3.1. Questionário

A construção do questionário, cuja versão integral se encontra em anexo (Anexo IV), foi dividida em três partes distintas que em seguida se descreverão, tendo sido usadas perguntas fechadas e sido propostos para algumas das questões valores alternativos de resposta numa escala de *Likert* de 1 a 5 (em que o valor 1 corresponde ao valor mais baixo e o valor 5 ao mais elevado), com vista a captar o grau de importância atribuído pelo inquirido a cada uma das afirmações apresentadas (Hernández Sampieri *et al.*, 2006).

**Parte I – Informação Institucional:** contém três questões que permitem efetuar uma breve caracterização das entidades que responderam ao questionário, efetuando o enquadramento dual do tipo de instituição, respetiva região e dimensão, com base no número aproximado de alunos.

**Parte II – Papel da Auditoria na IES:** pretende aferir o papel da auditoria e a importância que as ações de auditoria interna e externa têm para cada uma das entidades. Para tal, foram colocadas nove questões sobre o tipo de auditorias efetuadas, sobre a existência de um gabinete/departamento de auditoria interna e qual a importância das recomendações emanadas pelos auditores (internos e externos) na implementação da *accountability*.

**Parte III – Papel da Auditoria Interna para os Órgãos de Gestão:** constituída por quatro questões, pretende, como o título indicia, aferir a perceção dos respondentes sobre o papel da auditoria interna na promoção da *accountability*, tendo em conta os princípios que lhe estão subjacentes, nomeadamente o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, a promoção da transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades e a responsabilização dos órgãos de gestão. Nesse sentido, foi apresentado um conjunto de afirmações que os inquiridos classificaram, tendo em conta o seu grau de concordância.

Tendo em conta os pressupostos do IIA, em que a auditoria interna é referida como um dos pilares da boa governação do setor público, promovendo e reforçando os princípios subjacentes à *accountability*, e que a realização de auditorias internas não

constitui um requisito legal, pretendeu-se com as questões analisar o posicionamento das instituições relativamente a este assunto.

Por fim, foram adicionadas duas questões relacionadas com a divulgação, no sentido de apurar quais os principais destinatários (*stakeholders*) e qual o tipo de informação que deve constar da prestação de contas das IES. A introdução destas questões no questionário surge da relevância que as respostas obtidas possam ter na determinação de alguns dos elementos da *accountability* apresentados na secção 1.2.2 (tais como, *to whom?* e *how?*).

Este questionário foi enviado de forma personalizada para cada reitor ou presidente das instituições de ensino que integram a população-alvo definida, acompanhado de uma carta de apresentação (constante do Anexo V) onde se descrevia o objetivo da dissertação e se apelava à sua participação ativa, salvaguardando a hipótese de delegação desta tarefa e da confidencialidade das respostas obtidas.

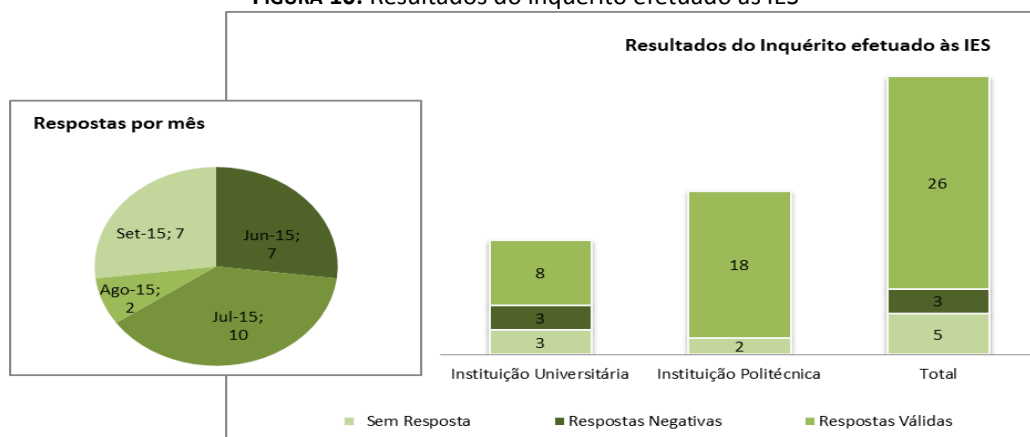
O envio dos questionários ocorreu em duas fases<sup>34</sup>. Numa primeira fase, foram enviados por *e-mail*, utilizando para o efeito a ferramenta do Google docs.google.com. Numa segunda fase, de modo a aumentar a taxa de resposta, foram estabelecidos diversos contactos telefónicos com as entidades que ainda não tinham respondido, tendo, em algumas situações, sido reencaminhados os emails enviados anteriormente, de modo a apelar à participação das diferentes entidades.

O processo de recolha de dados revelou-se deste modo moroso, tendo-se estendido pelo período de quatro meses, de junho a setembro de 2015. Ao longo deste processo, foram rececionadas um total de 29 respostas (dos 34 questionários enviados a todas as IES do universo em análise), sendo que 3 respostas de universidades foram negativas, alegando que essas entidades não dispunham de recursos disponíveis para efetuar o preenchimento do questionário. Assim, a amostra ficou nas 26 respostas válidas, correspondendo a uma taxa de 76% (Figura 10).

---

<sup>34</sup> Antes do envio, foi efetuado o preenchimento inicial de um teste piloto por alguns técnicos superiores de uma IES, no sentido de testar o entendimento e clareza das questões.

FIGURA 10: Resultados do inquérito efetuado às IES



No que respeita à distribuição dual verifica-se a existência de um maior número de institutos politécnicos, em que estes representam 59% do total da população considerada. Em termos de respostas a percentagem foi, de igual modo, superior neste tipo de instituições, com 69% do total de respostas obtidas.

QUADRO 8: Análise comparativa entre a população e resultados do inquérito

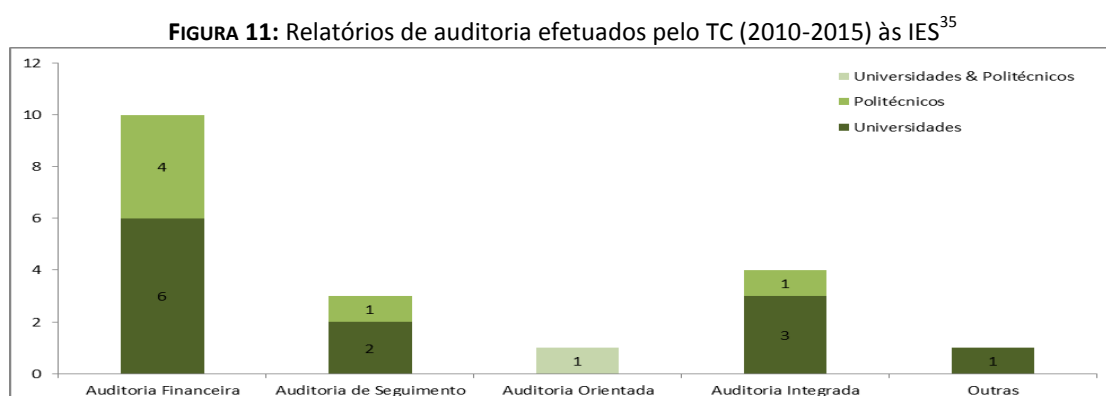
	Instituição Universitária			Instituição Politécnica			Total IES		
	População	Amostra	% de resposta	População	Amostra	% de resposta	População	Amostra	% de resposta
Norte	3	2	67%	6	6	100%	9	8	89%
Centro	3	2	67%	6	6	100%	9	8	89%
Lisboa e Vale do Tejo	4	1	25%	6	4	67%	10	5	50%
Alentejo	1	0	0%	2	2	100%	3	2	67%
Algarve	1	1	100%	—	—	—	1	1	100%
Açores e Madeira	2	2	100%	—	—	—	2	2	100%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>8</b>	<b>57%</b>	<b>20</b>	<b>18</b>	<b>90%</b>	<b>34</b>	<b>26</b>	<b>76%</b>
<b>% do Total das IES</b>	<b>41%</b>	<b>31%</b>		<b>59%</b>	<b>69%</b>				

Efetuada uma análise comparativa, entre a população alvo e as respostas obtidas, por região, conforme Quadro 8, verifica-se que em todas as regiões se obteve uma taxa de resposta superior a 50%, sendo na secção 5.1.1 efetuada uma análise descritiva mais detalhada da amostra. Neste sentido, as regiões com maior número de IES são Lisboa e Vale do Tejo, Centro e Norte, sendo contudo na primeira que se verifica uma taxa de resposta mais baixa (50%), seguida da região Alentejana (67%), contribuindo para este fato a falta de resposta das universidades destas regiões.

No que respeita ao tratamento da informação, uma vez concluída a fase de receção de respostas ao questionário, foi efetuado o tratamento estatístico das respostas obtidas, tendo sido utilizado para o efeito o programa estatístico SPSS – *Statistical Package for Social Sciences* – em conjunto com o *Microsoft Excel*, para que a informação fosse apresentada de uma forma mais compreensível, tendo sido efetuada, para o questionário, a correspondência entre perguntas, respostas e variáveis estatísticas, através da atribuição de um código na criação de uma base de dados.

#### 4.3.2. Relatórios de Auditoria do TC

Relativamente aos relatórios de auditoria realizados pelo TC (2ª Sede), foi efetuada uma análise de conteúdos de dois tipos, qualitativa e quantitativa (Krippendorff, 2004), com vista a conceber um modelo que permitisse quantificar os dados relativos aos objetivos estabelecidos nos relatórios de auditoria, às recomendações dadas pelos auditores externos e à implementação das mesmas por parte das IES. Para o período considerado (2010-2015), verificou-se a realização de 19 relatórios, distribuídos por tipo de auditoria e tipo de instituição, evidenciados na Figura 11. A maioria das auditorias realizadas foram auditorias financeiras (com cerca de 53%), seguindo-se as auditorias integradas (21%) e as auditorias de seguimento (16%). No que refere à entidade auditada, verificou-se neste período a realização de um maior número de auditorias às unidades orgânicas das universidades do que dos politécnicos.



<sup>35</sup> A auditoria orientada refere-se a uma auditoria efetuada às relações técnicas, institucionais e financeiras de duas universidades e um instituto politécnico, com entidades de direito privado.

Relativamente ao tratamento da informação, de modo a quantificar os dados relativos às variáveis referidas, foram atribuídos códigos na criação de uma base de dados de modo a facilitar a análise estatística efetuada em Microsoft Excel.

#### **4.4. Hipóteses e Variáveis**

Segundo Hernández Sampieri *et al.* (2006), as hipóteses constituídas no cerne de uma investigação são proposições definidas tendo em conta as relações existentes entre diferentes variáveis, que se apoiam em conhecimentos organizados e sistematizados, numa tentativa de explicar o fenómeno pesquisado. Deste modo, as hipóteses constituem afirmações sobre parâmetros ou relação entre os mesmos, que pressupomos serem verdadeiras. Quivy e Campenhoudt (1992) referem-se ainda às hipóteses como um espírito de descoberta que caracteriza qualquer trabalho científico, fornecendo à investigação um fio condutor, eficaz, a partir do momento em que é formulada.

Apesar da inexistência de estudos sobre a relação direta entre a auditoria e a promoção de *accountability* nas IES Portuguesas, foram encontrados alguns estudos de literatura bem como legislação, que permitem fundamentar os relacionamentos assumidos. Foi dado um maior enfoque à relação existente entre a auditoria desenvolvida pelos auditores internos, uma vez que esta depende diretamente dos órgãos de gestão.

QUADRO 9: Hipóteses formuladas

Questões de Investigação		Hipóteses	Justificação	Sinal Esperado			
Auditoria	Q1	Qual a importância da auditoria em geral nas IES?	-----	-----			
				Bovens (2005, 2006); (Costa <i>et al.</i> (2006); Speijcken e Bakker (2011); IIA (2012)			
Auditoria Interna	Q2	A auditoria Interna constitui uma ferramenta de controlo na <b>avaliação</b> da aplicação dos recursos públicos, tendo em conta os princípios dos 3E's?	Resultados	H1	Há uma relação positiva entre a auditoria interna e a performance das IES	A auditoria interna contribui para a melhoria da performance das IES, constituindo uma ferramenta de controlo na avaliação imparcial e objetiva da utilização dos recursos públicos, tendo em conta os objetivos propostos e os resultados alcançados.	+
				Morais e Martins (2013); IFAC (2009;2014); Pinheiro (2010); Saraiva (2010)			
	Q3	A auditoria Interna contribui para a promoção da <b>transparência</b> na prestação da informação sobre a responsabilidade dos órgãos de gestão de cada IES?	Transparência	H2	Há uma relação positiva entre a auditoria e a transparência na prestação da informação por parte das IES	A auditoria Interna reforça a transparência na prestação de informação, uma vez que inclui ações de monitorização e revisão da informação disponibilizada, contribuindo assim para uma melhoria da imagem da instituição perante os diferentes <i>stakeholders</i> .	+
						Carvalho (2009); Silva (2000); INTOSAI (2010a; 2013); IIA (2012); IFAC e CIFCA (2014)	
				H3	Há uma relação positiva entre a auditoria e o grau de confiança que os utilizadores têm sobre a informação prestada pelas IES	A auditoria interna reforça a credibilidade e relevância da informação contida nos documentos de prestação da informação, contribuindo assim para um aumento da eficácia e do grau de confiança da comunicação entre as IES e os <i>stakeholders</i> .	+
			Morais e Martins (2013); IIA (2012); INTOSAI (2013)				
Q4	A auditoria Interna contribui para a promoção da <b>responsabilização</b> nas IES?	Responsabilização	H4	Há uma relação positiva entre a auditoria interna e a responsabilização na governação das IES	A auditoria interna contribui para a promoção da responsabilização nas IES, tendo em conta a ética e valores, o desempenho e eventuais desvios que possam ocorrer tendo em conta as competências delegadas ou os objetivos previstos.	+	
						Gonçalves (2011); INTOSAI (2013); IFAC e CIFCA (2014); Gomes et. al. (2015)	
			H5	Há uma relação positiva entre a auditoria interna e a gestão do risco inerente à governação das IES	A auditoria interna contribui para o controlo e diminuição do risco inerente à tomada de decisão, prevenindo eventuais abusos de poder e outras formas de comportamento inadequado.	+	
			Morais e Martins (2013); IFAC (2009; 2014); IIA (2012)				

Questões de Investigação		Hipóteses	Justificação	Sinal Esperado	
Auditoria externa	Q5a	Têm sido implementados mecanismos de controlo para monitorizam as recomendações dadas pelos auditores internos?	-----	-----	-----
	Q6a	As recomendações dadas nos relatórios de Auditoria Interna conduzem à promoção da <i>accountability</i> nas IES?	-----	A implementação de mecanismos de controlo que permitam monitorizar ou acompanhar as recomendações dadas nos relatórios de auditoria interna contribuem para uma melhoria dos princípios subjacentes à <i>accountability</i> . IIA (2012)	-----
	Q5b	Têm sido implementados mecanismos de controlo para monitorizam as recomendações dadas pelos auditores externos?	-----	-----	-----
	Q6b	As recomendações dadas nos relatórios de Auditoria Externa conduzem à promoção da <i>accountability</i> nas IES?	-----	-----	-----



Salienta-se ainda que, não foram definidas hipóteses para todas as questões de investigação, uma vez que algumas não assumem um relacionamento entre variáveis (como são o caso da Q1, Q5 e Q6, no Quadro 9).

Para testar as hipóteses formuladas, foi realizada uma análise bi-variada, tendo para o efeito sido definida como variável dependente a *accountability* ( $y_i$ ), operacionalizada através dos princípios subjacentes a este conceito, nomeadamente: resultados / performance (H1), transparência na prestação de informação (H2), grau de confiança (H3), responsabilização (H4), e controlo e diminuição do risco (H5). No que concerne às variáveis que poderão exercer influência sobre estes princípios (variáveis independentes), foi considerado o papel da auditoria interna, representado pelos vários itens da questão 13 do questionário.

O modelo finalmente estimado foi o que a seguir se apresenta:

$$y_i = \alpha + \beta_i x_i + \mu$$

em que:

$y_i$	Valor observado para cada Índice da <i>accountability</i> no i-ésimo nível da variável Independente X
$x_i$	Variável independente - Papel da auditoria (em que i=item 1,...,14)
$\alpha$	Constante de regressão
$\beta_i$	Coefficiente de regressão
$\mu$	Fator erro

Neste modelo foram então construídos índices de *accountability* associados a cada uma das hipóteses referidas, considerando para o efeito a média das respostas indicadas para os objetivos estabelecidos nas questões 14, 15 e 16 do questionário remetido aos órgãos de gestão das IES portuguesas, conforme se encontra definido no Quadro 10. Cada um dos índices constitui assim a variável dependente a utilizar para testar cada uma das hipóteses formuladas.

**QUADRO 10:** Fundamentação das hipóteses e definição das respectivas variáveis dependentes

Hipótese	Variável dependente	Pontos das questões do questionário considerados para a definição de cada um dos índices	
H1	Índice <i>Accountability</i> - Resultados	Q14	[1] Avaliar o grau de execução do plano de ação e eventuais desvios que possam existir [2] Avaliar se a gestão dos recursos públicos se enquadra nos objetivos estabelecidos para a instituição [3] Efetuar o controlo económico, financeiro e orçamental, tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência [4] Garantir que a gestão de desempenho organizacional tem em conta a otimização da gestão dos recursos públicos, bem como o binómio do custo – benefício da decisão tomada [5] Avaliar o grau de cumprimento dos objetivos definidos no plano de ação [6] Identificar e mitigar situações de irregularidade e fraude, bem como o risco associado às mesmas.
H2	Índice <i>Accountability</i> - Transparência	Q15	[2] Avaliar a qualidade dos serviços prestados [3] Avaliar o grau de cumprimento dos objetivos definidos no plano de ação [4].Avaliar se o sistema de controlo interno implementado é adequado, eficaz e eficiente [6] Melhorar a imagem da instituição perante os <i>stakeholders</i> [7] Assegurar o cumprimento da legislação existente, bem como dos regulamentos e normas internas
H3	Índice <i>Accountability</i> – Grau de Confiança		[1] Assegurar a credibilidade, confiabilidade e relevância dos documentos relativos à prestação de contas [5] Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos
H4	Índice <i>Accountability</i> - Responsabilização	Q16	[1] Promover a ética e assumir um papel pedagógico [2] Avaliar e propor ações de melhoria relativas ao desempenho da IES [4] Identificar desvios no plano de ação, bem como as situações que se encontram na origem dos mesmos [7] Promover a definição das responsabilidades por função na realização de cada tarefa, conferência e/ou controlo orçamental [8] Responsabilizar eventuais desvios que possam ocorrer, tendo em conta as competências delegadas
H5	Índice <i>Accountability</i> – Risco		[3] Controlo e responsabilização pelas decisões tomadas e ações implementadas [5] Identificar situações de risco e tomar medidas concretas que permitam mitigá-las, bem como imputar responsabilidades em situações de falhas [6] Prevenção de abusos de poder e outras formas de comportamento inadequado

Com o intuito de analisar a confiabilidade dos valores obtidos para cada um dos índices de *accountability* foi efetuado o Teste de Cronbach, cujos resultados se apresentam no Quadro 11. Os resultados do teste permitem concluir que a consistência

de todos os índices é muito boa (uma vez que se verificam valores de  $\alpha$  acima de 0,9), com exceção do Índice de *Accountability* – Resultados, para o qual o valor de  $\alpha$  se encontra compreendido entre 0,8 e 0,9, pelo que ainda assim é considerada boa a respetiva consistência (Pestana e Gageiro, 2008). No Quadro 11 constata-se ainda que a média das respostas varia entre 4,15 e 4,32 (numa escala de *Likert* definida de 1 a 5).

**QUADRO 11:** Índices de *Accountability*

Hipótese	Índice <i>Accountability</i>	Média	Desvio Padrão	Teste de Cronbach
H1	Resultados	4,15	0,558	0,874
H2	Transparência	4,27	0,601	0,906
H3	Grau de Confiança	4,19	0,584	0,901
H4	Responsabilização	4,32	0,560	0,922
H5	Risco	4,26	0,655	0,929

## **Capítulo 5**

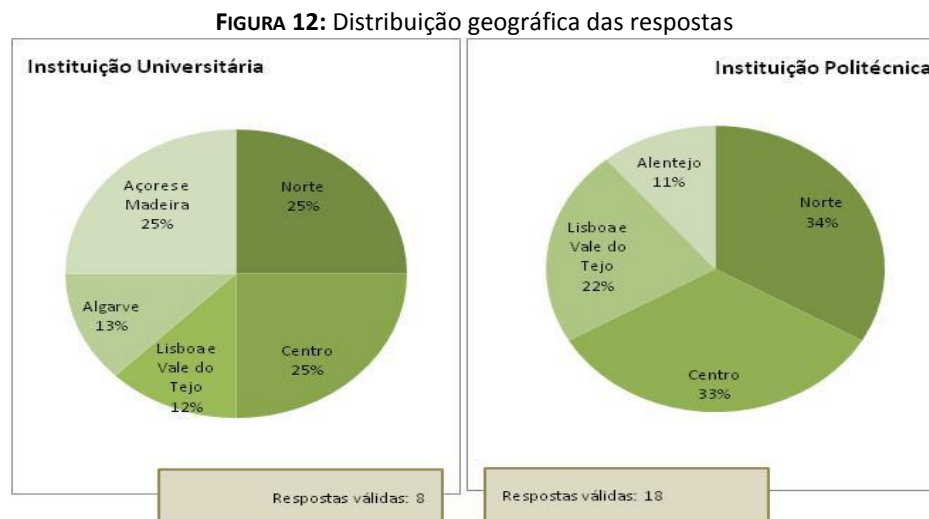
Apresentação e  
Análise dos  
Resultados

---

No presente capítulo serão apresentados e discutidos os resultados obtidos, tendo por base os resultados estatísticos. Antes de iniciar a apresentação dos resultados, devemos reforçar a dificuldade a obtenção de respostas por parte das diferentes instituições, nomeadamente das universidades, onde se verificou uma taxa de resposta mais baixa. Contudo, tendo em conta que a taxa de resposta global foi de 76%, consideramos que o número de respostas obtidas permitirá responder cabalmente às questões formuladas inicialmente.

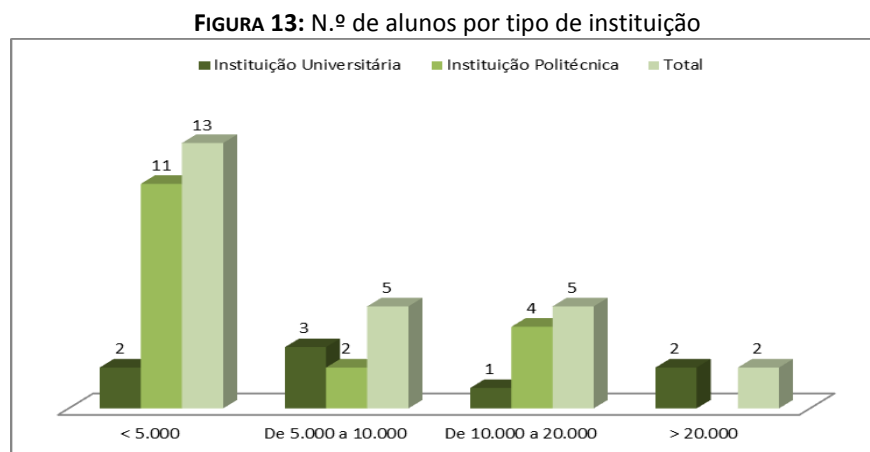
### 5.1. Caracterização geral das IES

No que respeita à natureza dual do ensino superior português, conforme apresentado na Figura 10 (na seção 4.3,1), verifica-se que a taxa de resposta se concentra maioritariamente nas instituições politécnicas, com cerca de 69% das 26 respostas válidas (n=18). Pese embora estas instituições tenham sido mais recetivas à participação ativa na presente investigação, há que considerar ainda que, no universo, o número de instituições universitárias (n=14) é inferior ao número de instituições politécnicas (n=24).



Na Figura 12, relativamente à distribuição geográfica, verifica-se que, em termos globais, as regiões que apresentam maior taxa de participação são o Norte e o Centro (com 8 respostas cada), seguindo-se a região de Lisboa e Vale do Tejo (com 5). Salienta-se ainda que, nas três regiões referidas, encontram-se cerca de 82% das IES portuguesas.

Por sua vez, a Figura 13 mostra os resultados no que respeita à dimensão das instituições, tendo em conta o número total de alunos inscritos (em todos os ciclos) no ano letivo 2014/15. Para facilitar a análise, foram definidos quatro intervalos de dimensão, sendo contudo o valor médio de alunos das universidades respondentes de 12.401 (n=8) e dos institutos politécnicos, de 5.521 (n=17, uma vez que uma das IES não respondeu a esta questão), variando nos intervalos [2.800; 31.111] e [1.673; 17.638], respetivamente. Observa-se ainda que, na amostra, existem apenas duas instituições universitárias (localizadas no Norte e no Centro) com mais de 20.000 alunos, e que cerca de 65% dos institutos politécnicos tem menos de 5.000 alunos (n=11), sendo este o intervalo com maior número de entidades (das quais 4 são da região Centro). No intervalo entre 10.000 e 20.000 alunos, encontram-se 5 instituições, das quais 4 são politécnicos (1 localizado no Norte, 2 no Centro, e 1 na região de Lisboa e Vale do Tejo).



## 5.2. Análise descritiva

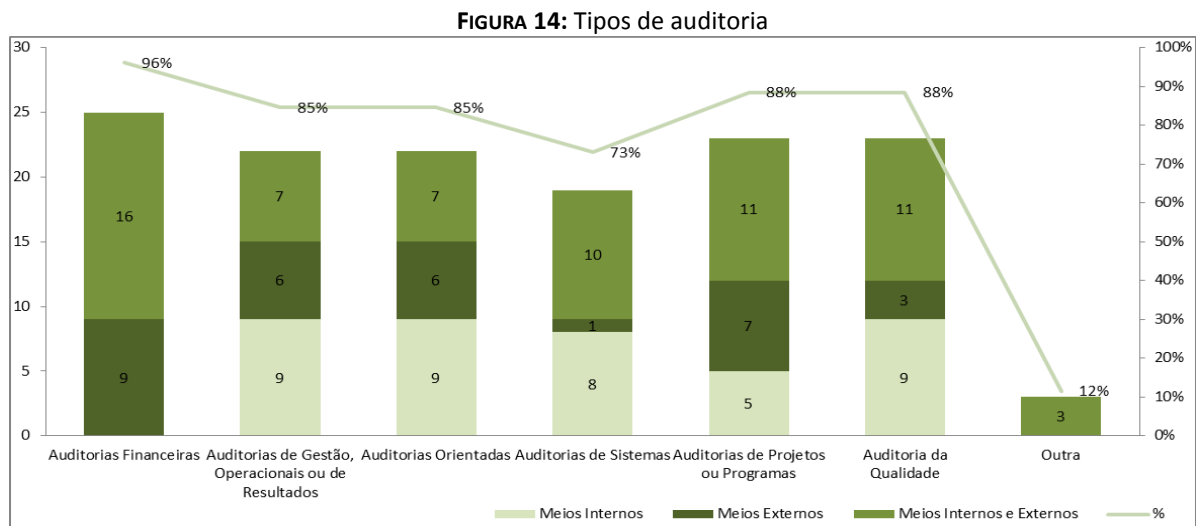
### 5.2.1. A auditoria nas IES

A fim de responder ao primeiro objetivo estabelecido para o presente trabalho, na segunda parte do questionário pretendeu-se aferir qual o papel da auditoria interna e externa em cada uma das instituições. Nesse sentido, foram apresentados às instituições diferentes tipos de auditoria tendo em conta os objetivos subjacentes à sua realização, assim como os meios utilizados na realização da mesma, considerando para o efeito a

distinção prevista no Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas (Tribunal de Contas, 1999).

A Figura 14 mostra que o tipo de auditoria que obteve maior número de respostas (n=25) foi a auditoria financeira, sendo desenvolvida por meios externos, em cerca de 36% das instituições, e por meios internos e externos, em 64% (existindo apenas uma IES que não desenvolve este tipo de auditoria). Tendo em conta os resultados obtidos, poder-se-á afirmar que a conformidade das DF constitui a principal preocupação das IES, contribuindo para o efeito as obrigações impostas legalmente no que respeita à prestação de contas, pelos diferentes normativos em vigor, nomeadamente o POC-E.

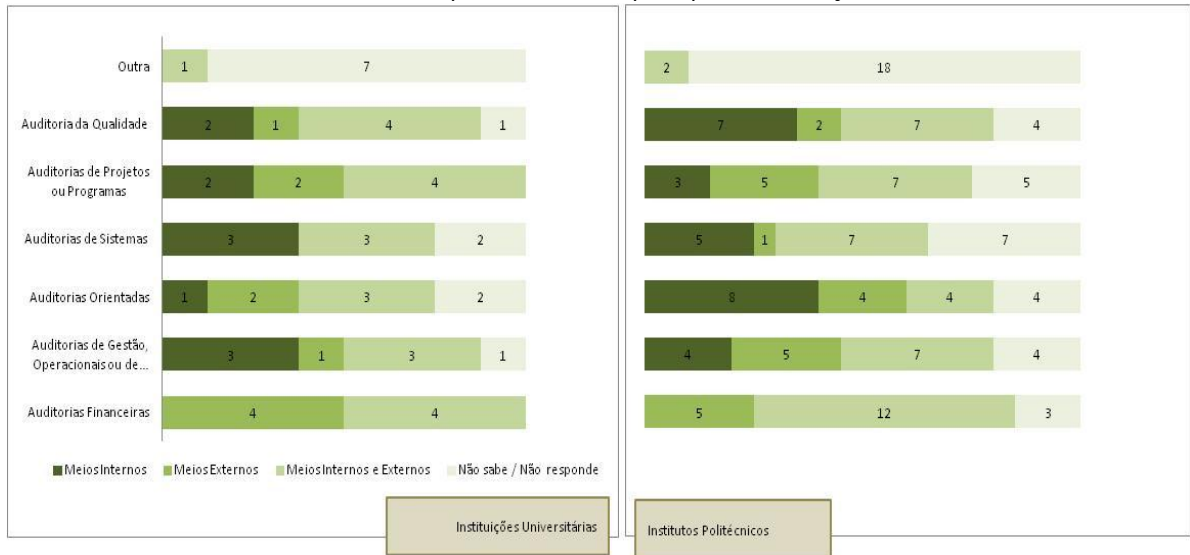
Em seguida, com 23 respostas obtidas (representando 88,5% das IES), apresentam-se as auditorias de projetos ou programas e as auditorias da qualidade, sendo desenvolvidas em 47,8% dos casos, por meios internos e externos, em simultâneo. Por sua vez, a taxa de resposta mais baixa diz respeito às auditorias de sistemas, que foram realizadas por 19 instituições a que correspondem 73,1% das entidades respondentes.



Considerando o tipo de instituição, conforme a Figura 15, verifica-se que o número de entidades que não respondeu a esta questão é superior nos institutos politécnicos, sendo as auditorias financeiras as que apresentam uma maior taxa de resposta (n=17, em 18 instituições), sendo desenvolvida por meios internos e externos

em 60% dos casos. No caso das universidades, constata-se que as auditorias financeiras e as de projetos ou programas apresentam a mesma taxa de resposta, sendo realizadas pela totalidade dos respondentes (n=8); em 50% das instituições são desenvolvidas simultaneamente por meios internos e externos.

**FIGURA 15:** Tipos de auditoria por tipo de instituição

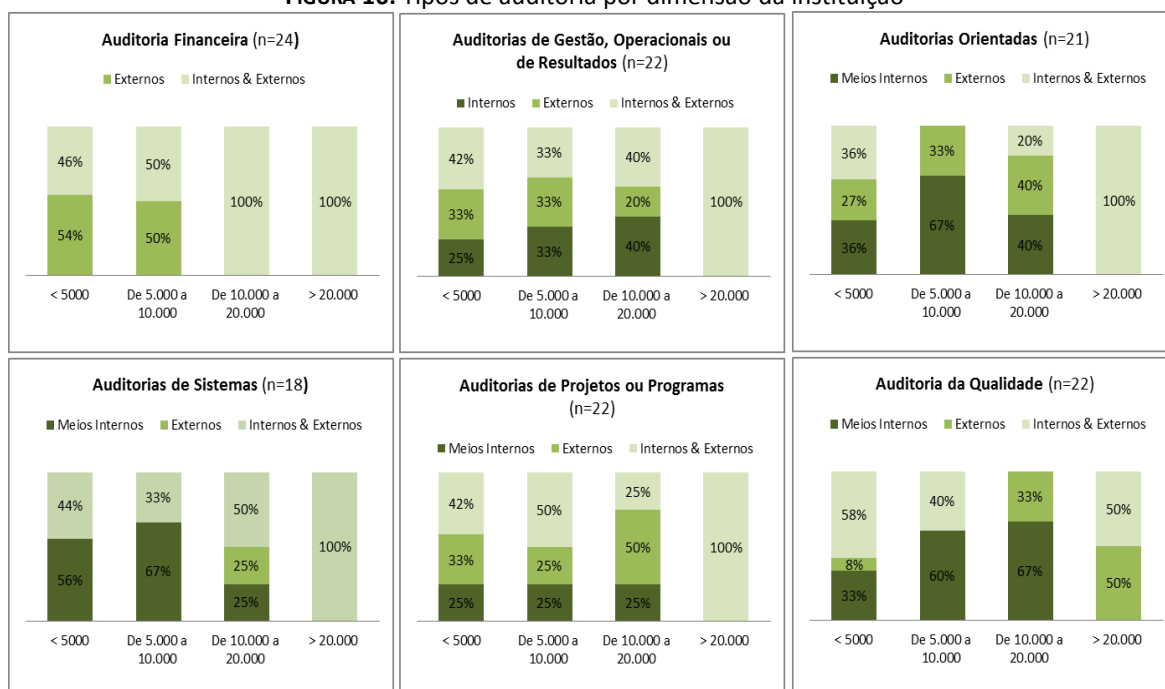


Os resultados obtidos vão ao encontro do referido por Carvalho (2009) que refere a prevalência do exame às contas e situação financeira, que poderá ter origem as imposições legais existentes (e.g. POC-E e/ou normas de financiamento associadas aos projetos).

No que respeita ao tipo de auditorias tendo em conta a dimensão das IES (Figura 16), constata-se que, com exceção da auditoria financeira e auditoria de projetos e programas, o peso dos meios internos é superior aos meios externos na maioria dos tipos de auditoria, independentemente da dimensão da organização. Nas exceções referidas verifica-se que à medida que aumenta a dimensão, aumenta o peso dos meios externos e/ou da combinação de ambos os meios. Observa-se ainda que, nas IES com maior número de alunos (n=2 universidades), todas as auditorias, com exceção da auditoria da qualidade, são efetuadas simultaneamente por meios internos e externos.

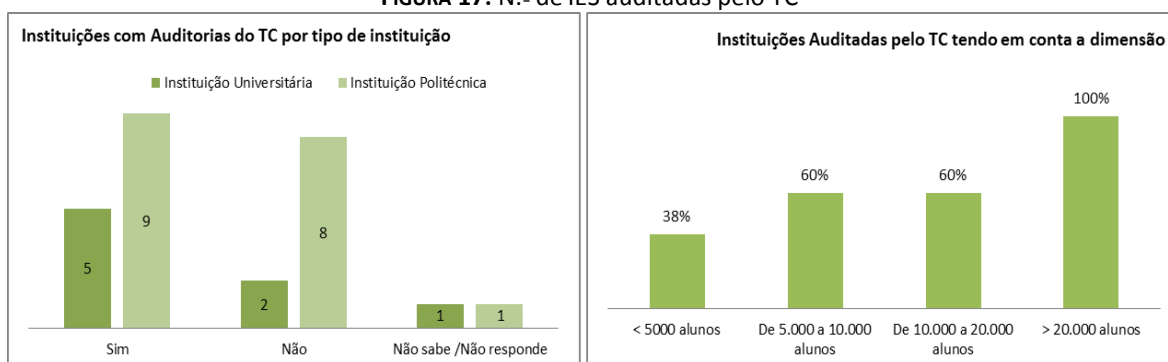


**FIGURA 16:** Tipos de auditoria por dimensão da instituição



Quanto às entidades que foram auditadas pelo TC nos últimos 5 anos, a Figura 17 mostra que 53,8% das IES respondentes foram alvo de auditorias externas pelo referido órgão, das quais 35,7% são instituições universitárias e 64,3% politécnicas. Estes resultados parecem contrariar os dados apresentados anteriormente, na Figura 12 sobre o número de relatórios de auditoria efetuados pelo TC (entre 2010 e 2015). Contudo, salienta-se que existem situações em que foi efetuada mais do que uma auditoria à mesma IES e que a taxa de resposta ao questionário foi mais baixa nas instituições universitárias.

**FIGURA 17:** N.º de IES auditadas pelo TC

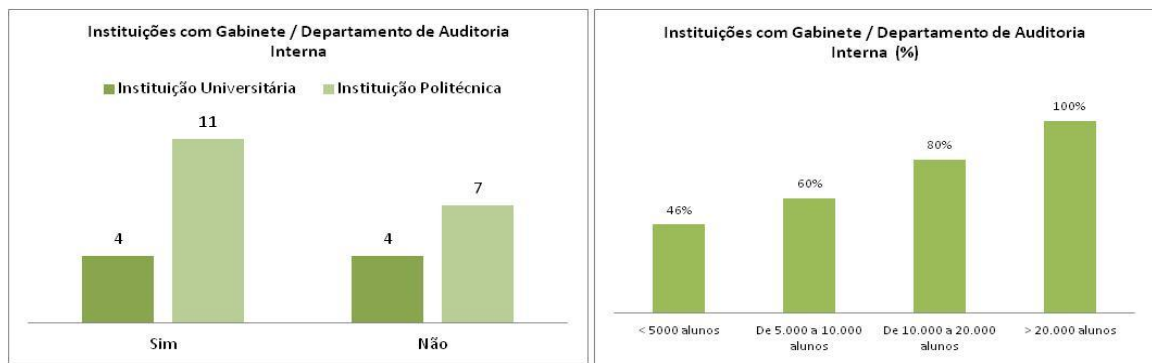


Por sua vez, se tivermos em conta a dimensão das organizações medida pelo número de alunos inscritos nos diferentes ciclos de estudos, constata-se que as duas universidades, que correspondem às instituições de maior dimensão da amostra, foram auditadas pelo TC no último quinquénio. Por outro lado, apenas 38% das IES com menos de 5.000 alunos foram alvo de auditorias pelo referido organismo, no mesmo período de tempo.

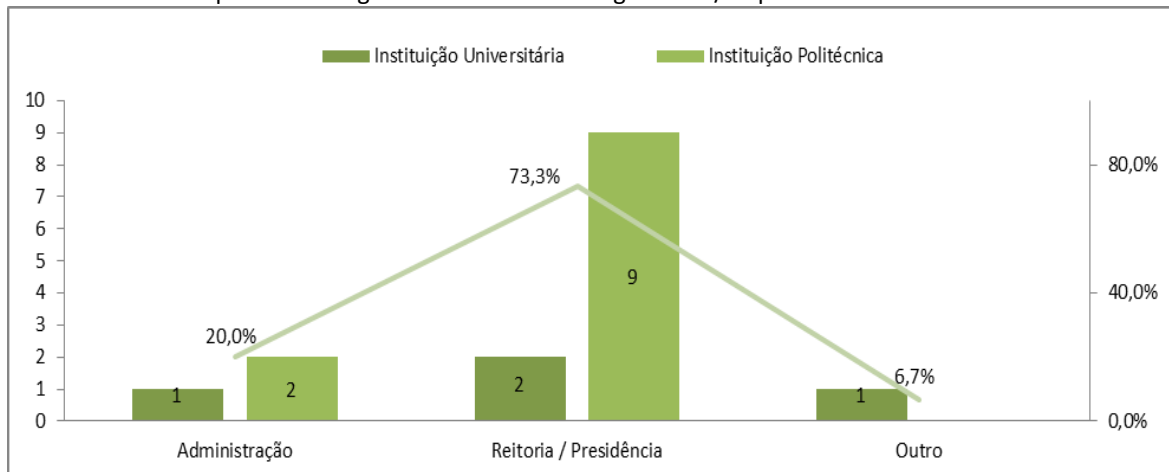
À semelhança das conclusões de Carvalho (2009) para os municípios, verifica-se que o número de IES sujeitas ao controlo do TC foi reduzida, não se verificando uma fiscalização externa plena deste tipo de instituições.

Quanto à existência ou não de um gabinete/departamento responsável pela auditoria interna, a Figura 18 mostra que este existe em cerca de 58% das instituições (n=15) em termos globais, e se tivermos em consideração o tipo de instituição, em 50% das universidades e 61% dos institutos politécnicos. Tendo em consideração a dimensão das entidades, parece constatar-se uma relação direta com a existência daquele gabinete ou departamento, na medida em que predomina nas maiores IES, pelo que todas as instituições com mais de 20.000 alunos e 80% das que têm entre 10.000 e 20.000 alunos possuem um gabinete de auditoria interna.

**FIGURA 18:** Gabinete / departamento de auditoria interna



Em termos de estrutura orgânica, pela Figura 19 observa-se que em 73,3% das entidades (n=11) o referido gabinete depende da reitoria ou presidência, conforme se trate de uma instituição universitária ou politécnica, e em 20% dos casos, da administração.

**FIGURA 19:** Dependência orgânica da existência do gabinete / departamento de auditoria interna

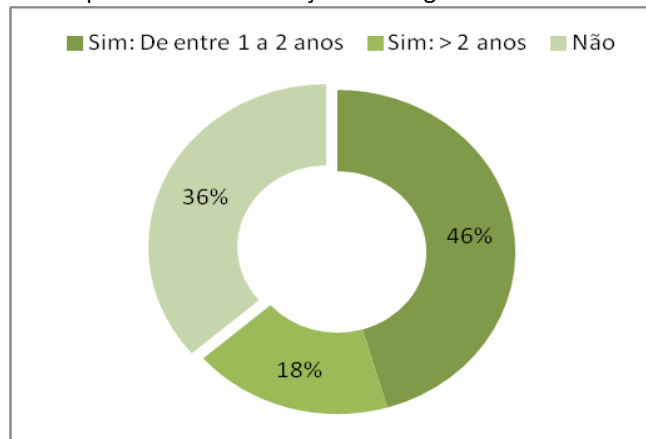
Subsequentemente verifica-se a inexistência de um gabinete / departamento de auditoria interna em 11 IES (7 politécnicos e 4 universidades), tendo sido assinalados pelos respondentes vários motivos para este fato, classificando-se os mesmos numa escala de 1 a 5 quanto à sua importância (em que 1 corresponde a muito reduzida e 5 a muito elevada):

- inexistência de recursos humanos adequados (8 entidades atribuíram importância muito elevada);
- inexistência de recursos financeiros disponíveis (8 entidades atribuíram importância elevada e muito elevada);
- não foi diagnosticada necessidade da sua existência (as 11 entidades referiram este aspeto, ainda que atribuindo importância muito reduzida ou baixa);
- inexistência de imposição legal (9 entidades referiram este aspeto, ainda que atribuindo importância muito reduzida ou baixa).

Pode, portanto, concluir-se que as razões mais importantes para a não existência de um gabinete ou departamento de auditoria interna prendem-se com restrições em termos de recursos humanos e financeiros, sendo que o facto de não ser uma obrigação legal não parece ser um fator crítico na perspetiva dos respondentes.

Por fim, tendo em conta as perspetivas futuras relativamente à criação de um serviço responsável pela realização de auditorias internas, pela Figura 20 verifica-se que 64% das instituições preveem a sua criação, sendo expetável que em 46% dos casos a mesma se verifique num espaço temporal de curto prazo (entre 1 a 2 anos).

FIGURA 20: Perspetiva futura de criação de um gabinete de auditoria interna.



### 5.2.2. A auditoria interna e a *accountability*

Nesta secção apresentam-se os resultados da terceira parte do questionário, dedicada à perceção que os órgãos de gestão das instituições de ensino académico têm sobre o papel da auditoria interna na promoção da *accountability*, contribuindo assim para as boas práticas na administração pública. Deste modo, foi solicitado aos inquiridos que procedessem à classificação de diferentes afirmações, considerando uma escala de importância de 1 a 5 (sendo 1 muito reduzido e 5 muito elevado).

#### 5.2.2.1. O papel da auditoria interna nas IES

Tendo presente a revisão de literatura efetuada no Capítulo 2, a questão 13 do questionário incluiu um conjunto de afirmações que pretendiam definir o papel da auditoria interna nas IES, nas diferentes vertentes da auditoria pública enumeradas pela INTOSAI (2007), ou seja, auditorias financeiras, de conformidade e de desempenho.

Com base nas respostas obtidas, o Quadro 12 apresenta as frequências e principais estatísticas descritivas (média e desvio padrão).

**QUADRO 12:** Papel da Auditoria Interna numa IES

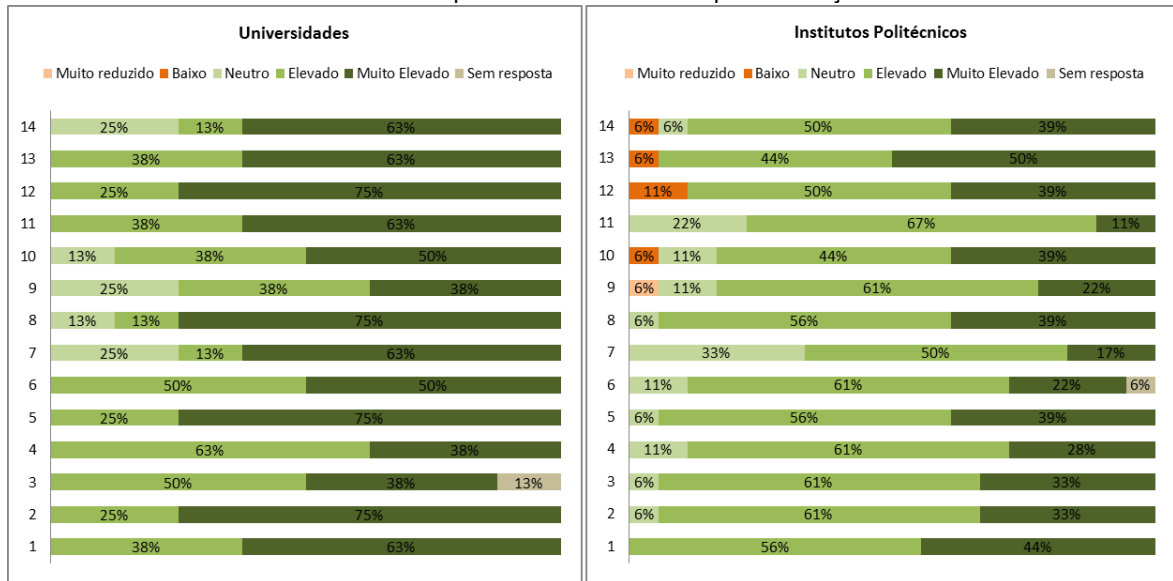
	Estatística Descritiva			Frequência					Sem Resposta
	Média	Desvio Padrão	N	Muito reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado	
[1] Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	4,50	,510	26				13	13	
[2] Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	4,42	,578	26			1	13	12	
[3] Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	4,32	,557	25			1	15	9	1
[4] Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	4,23	,587	26			2	16	8	
[5] Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	4,46	,582	26			1	12	13	
[6] Avaliar o processo de gestão global	4,24	,597	25			2	15	8	1
[7] Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	4,00	,800	26			8	10	8	
[8] Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	4,42	,643	26			2	11	13	
[9] Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	4,00	,894	26	1		4	14	7	
[10] Promover a ética e assumir um papel pedagógico	4,23	,815	26		1	3	11	11	
[11] Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	4,12	,653	26			4	15	7	
[12] Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	4,35	,846	26		2		11	13	
[13] Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	4,46	,706	26		1		11	14	
[14] Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	4,27	,827	26		1	3	10	12	

Verifica-se que todos os itens apresentam um valor médio de importância superior ou igual a 4, ou seja, todos têm um papel elevado na auditoria interna numa IES. Tais resultados comprovam, em termos globais, que existe uma evolução do conceito de auditoria, em que a mesma não se limita a examinar a legalidade e conformidade das operações realizadas. Não obstante, ao item 1 é atribuído um papel elevado ou muito elevado (níveis 4 e 5 da escala) por todas as entidades respondentes (n=26), verificando-se uma predominância da importância das auditorias de conformidade. No entanto, proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral (item 14) é o aspeto ao qual é atribuído um papel muito elevado (nível 5 da escala) pelo maior número de instituições (n=14). Por outro lado, existem apenas cinco itens (cerca de 36%)

aos quais é atribuído um papel muito reduzido (item 9) e baixo (itens 10, 12, 13 e 14) na auditoria interna, por uma ou duas instituições politécnicas.

No sentido de apurar se existem diferenças expressivas entre a perceção dos representantes dos dois tipos de instituições, efetuou-se a análise por tipo de instituição.

**FIGURA 21:** Papel da auditoria interna por instituição



Legenda:

- [1] Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existente
- [2] Assessorar e apoiar os órgãos de gestão
- [3] Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos
- [4] Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência
- [5] Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência
- [6] Avaliar o processo de gestão global
- [7] Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos
- [8] Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas
- [9] Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno
- [10] Promover a ética e assumir um papel pedagógico
- [11] Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho
- [12] Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades
- [13] Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral
- [14] Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

Na Figura 21 verifica-se que os órgãos de gestão das universidades atribuem um papel elevado ou muito elevado na auditoria interna (níveis 4 e 5 da escala) a 64% dos itens apresentados e que em 79% dos casos (11 itens) são considerados com papel muito elevado por mais de 50% das instituições. Verifica-se ainda que em 36% dos itens (5) a percentagem populacional (que não ultrapassa, em cada caso, os 25%) assume uma posição neutra, não sendo atribuída a nenhum item um papel muito reduzido ou baixo.

Relativamente aos institutos politécnicos, verifica-se uma maior diversificação das respostas obtidas, sendo o nível 4 da escala (elevada), o que apresenta uma maior frequência em todos os itens, com exceção do 13 (proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral), ao qual é atribuído um papel muito elevado por 50% destas instituições. Salienta-se ainda que o cumprimento dos normativos legais (item 1) prevalece sobre os restantes aspetos, uma vez que é o único item concordância que é atribuído um papel elevado ou muito elevado (níveis 4 e 5) por parte de 100% dos institutos politécnicos. Verifica-se ainda um acréscimo, em termos percentuais, do número de respostas neutras (nível 3), comparativamente às instituições universitárias, assim como da atribuição de importância baixa (nível 2) a 28,6% dos itens apresentados por 1 ou 2 instituições. Existe apenas uma instituição que atribui uma importância muito reduzida à prestação de serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno (item 9).

#### 5.2.2.2. Recomendações e oportunidades de melhoria

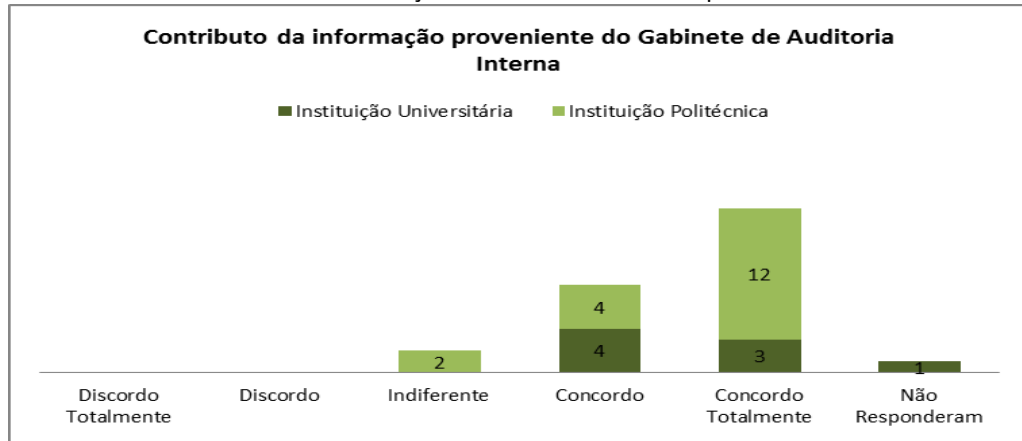
Na sequência do descrito na secção anterior, e com o intuito de avaliar a influência na tomada de decisão dos resultados obtidos nas ações de auditoria interna (relatórios, pareceres, informações, etc.), foi solicitado aos órgãos de gestão das IES que expressassem a sua opinião sobre este assunto, novamente considerando para o efeito uma escala de 1 a 5, sendo 1 “discordo totalmente” e 5 “concordo totalmente” (questão 10.1).

Pela análise dos resultados obtidos (Figura 22), constata-se que no caso das universidades, os respondentes a esta questão (n=7) consideram que a informação disponibilizada influencia a tomada de decisão (verificando-se nas respostas obtidas, um grau de concordância igual a 4 e 5, em 57,1% e 42,9% dos casos, respetivamente). No caso dos institutos politécnicos, 11,1% consideram indiferente esta relação, enquanto os restantes concordam (22,2%) ou concordam totalmente (66,7%) com a mesma.

Este resultado vai ao encontro das conclusões obtidas por Teixeira (2006), segundo as quais a informação disponibilizada no âmbito das auditorias internas

desenvolvidas contribuem para uma melhoria da eficácia da gestão e auxilia na tomada de decisão.

**FIGURA 22:** Contributo da informação dos auditores internos para a tomada de decisão



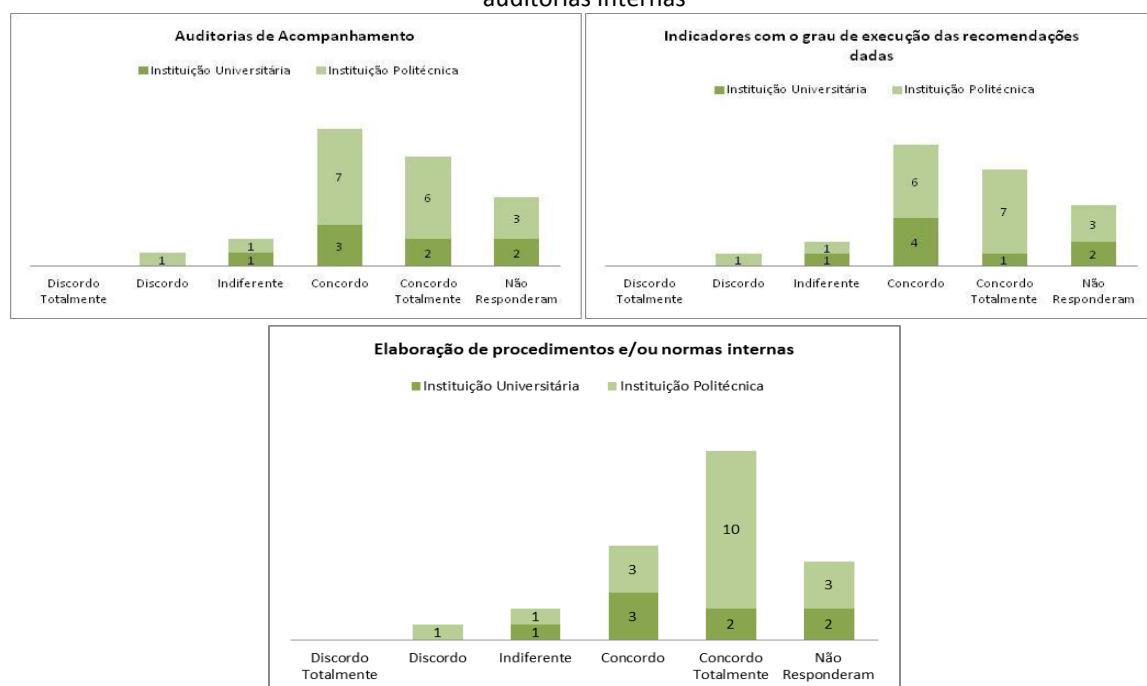
Refira-se ainda que 93% das IES que concordam ou concordam totalmente com o contributo referido, têm gabinete ou departamento de auditoria interna na sua estrutura orgânica, sendo no entanto indiferente para um instituto politécnico o contributo da informação proveniente do referido órgão.

Não obstante a relevância que a informação possa ter a nível da tomada de decisão, é necessário proceder à implementação de sistemas de controlo e monitorização das recomendações dadas pela equipa auditora. Na perspetiva de aferir quais os mecanismos mais utilizados foram então consideradas na questão 12.1 as seguintes opções: auditorias de acompanhamento, elaboração de indicadores com o grau de execução e elaboração de procedimentos e/ou normas internas. A Figura 23 apresenta a frequência das respostas obtidas, em que se verifica que apenas 81% das IES responderam a esta questão (n=21), das quais 85,7% (n=18) concordam ou concordam totalmente (níveis 4 e 5 da escala) com a implementação dos três mecanismos apresentados. A elaboração de procedimentos e normas internas é o mecanismo que apresenta a maior taxa de resposta no nível 5, com 40% das IES, contribuindo para este facto a importância atribuída pelas instituições politécnicas. Atenta-se ainda que as IES



que não responderam (n=5) não têm gabinete de auditoria na sua estrutura orgânica, assim como a instituição politécnica que discorda dos mecanismos apresentados.

**FIGURA 23:** Mecanismos de controlo de monitorização da implementação das recomendações dadas nas auditorias internas

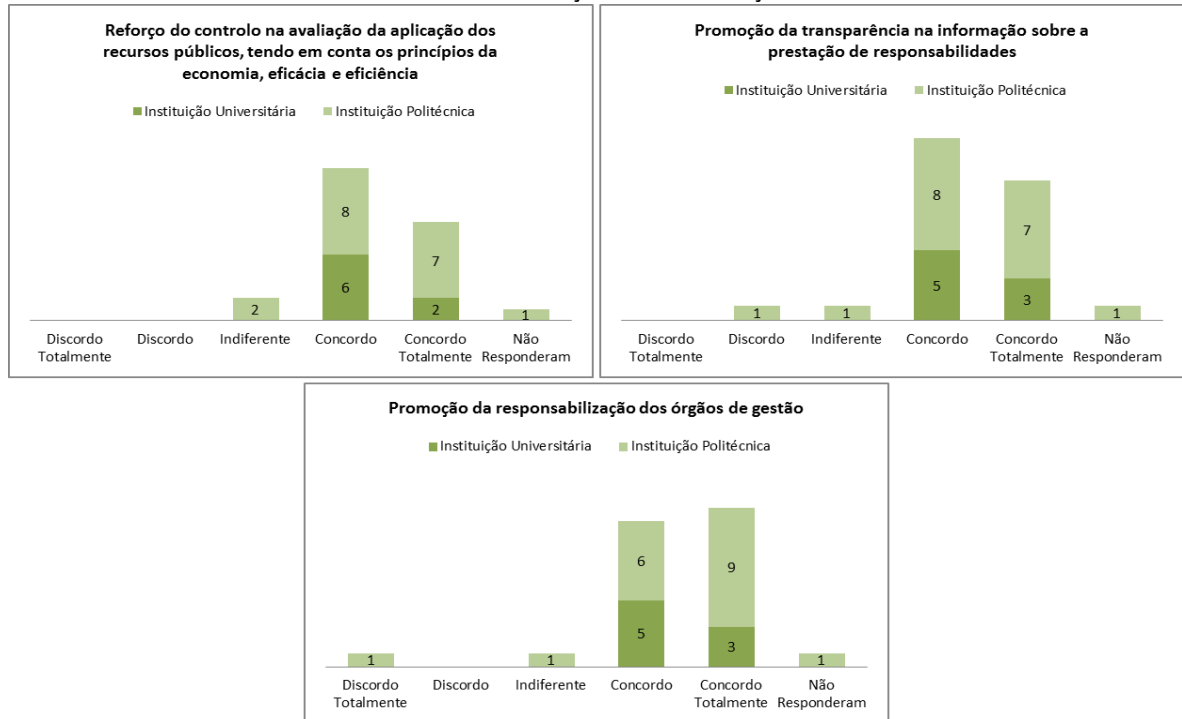


Sequencialmente, partindo do pressuposto, como referido no Capítulo 2, que a auditoria interna representa um dos princípios da boa governação do setor público (IFAC e CIPFA, 2014), a questão 11.1 pretende apurar qual o posicionamento destas instituições sobre o contributo das recomendações dadas pelos auditores internos na promoção e reforço dos princípios subjacentes à *accountability*. Neste sentido, foram considerados os traços distintivos deste conceito, descritos no Capítulo 1, apresentando-se os resultados na Figura 24.

Observa-se, deste modo, que os órgãos de gestão das universidades concordam ou concordam totalmente (níveis 4 e 5 da escala) com as afirmações apresentadas, ou seja, que a implementação das recomendações dadas nas ações de auditoria interna reforça o controlo na avaliação dos recursos públicos, tendo em conta os princípios dos 3E's, a promoção da transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades e a promoção da responsabilização. No que respeita aos institutos politécnicos, pese embora 92% das entidades respondentes nesta questão (n=17) apresente uma opinião

igual à das universidades (concorda ou concorda totalmente), constata-se que existe em cada um dos casos, duas instituições com opinião divergente ou indiferente.

**FIGURA 24:** Contributo das recomendações dadas nas ações de auditoria interna



Contudo a média da concordância para cada um dos princípios é superior a 4, verificando-se que a promoção da responsabilização dos órgãos de gestão é o princípio com o valor médio mais elevado, cifrando-se o mesmo em 4,32, facto inerente ao número de instituições politécnicas que concordam totalmente com este princípio (36% das IES e 50% dos IP).

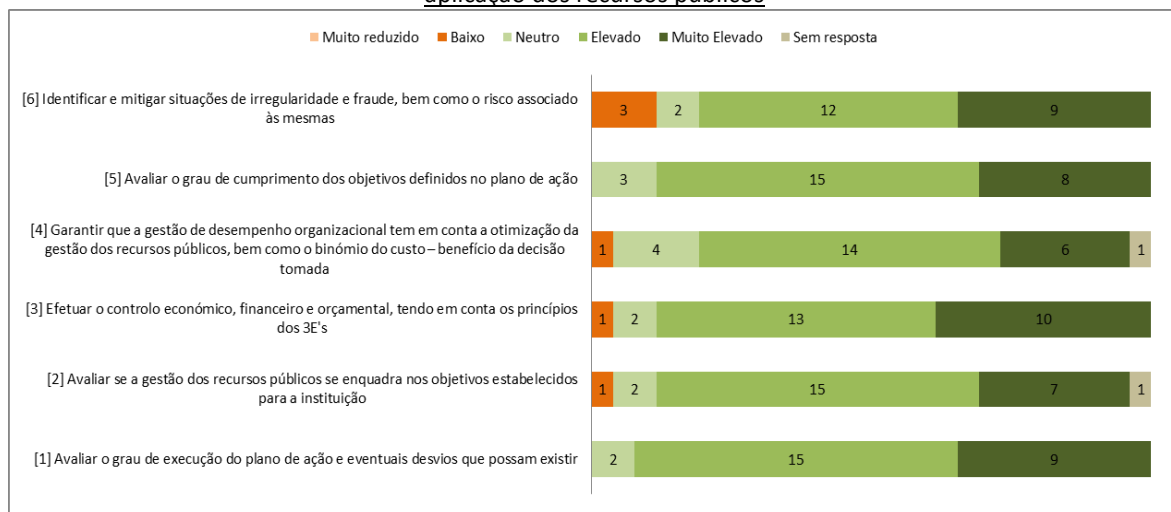
### 5.2.2.3. A relação entre a auditoria interna e a *accountability*

Face ao exposto na secção anterior, e no sentido de determinar o papel da auditoria na promoção dos princípios subjacentes à *accountability*, foi solicitado aos órgãos de gestão das IES que manifestassem o seu entendimento sobre o papel da auditoria enquanto ferramenta de controlo na avaliação da aplicação de recursos públicos, de transparência na prestação de informação e de responsabilização, conforme em seguida se descreve.

**Avaliação da aplicação dos recursos públicos**

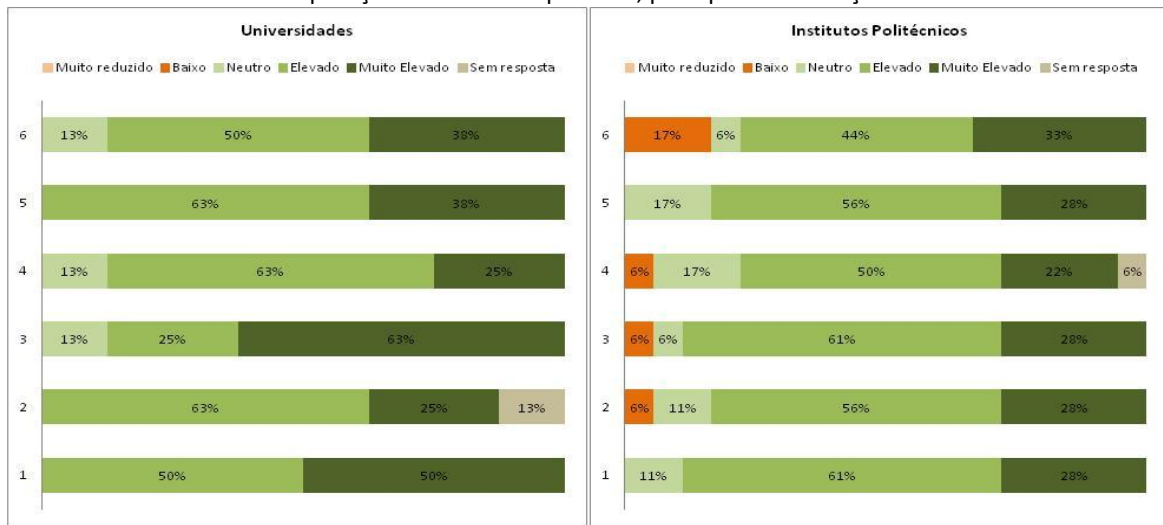
O primeiro aspeto a ser analisado residia no papel da auditoria interna como instrumento de controlo na prestação de contas sobre os atos praticados na gestão do erário público, tendo em consideração os resultados alcançados e respetivos desvios. No sentido de apurar qual a perceção dos órgãos de gestão das IES sobre este assunto, foram selecionados seis objetivos da auditoria interna que contribuem para a premissa em análise, constantes da questão 14 do questionário.

**FIGURA 25:** Contributo dos objetivos da auditoria interna para o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos



De acordo com as respostas obtidas, pela Figura 25 observa-se que a maioria dos inquiridos atribui uma importância elevada ou muito elevada (níveis 4 e 5 da escala) a todos os itens propostos, sendo contudo o primeiro valor que aparece com mais frequência. Verifica-se assim, que o grau de concordância para todas as afirmações é superior a 4, variando entre 4 e 4,27, correspondendo o primeiro valor ao objetivo 4 e o segundo ao objetivo 1. Neste sentido, à avaliação do grau de execução do plano de ação e eventuais desvios que possam existir (objetivo 1), é atribuída uma importância elevada e muito elevada por 92% das entidades respondentes (n=24), seguido dos objetivos 3 e 5 (com 88% das IES). Por sua vez, a identificação e mitigação de situações de irregularidade e fraude (objetivo 6), é o objetivo que apresenta uma maior frequência de discordância, uma vez que lhe é atribuído um grau de concordância baixo (nível 2) por 12% das IES (n=3).

**FIGURA 26:** Contributo dos objetivos da auditoria interna para o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, por tipo de instituição



Legenda:

- [1] Avaliar o grau de execução do plano de ação e eventuais desvios que possam existir
- [2] Avaliar se a gestão dos recursos públicos se enquadra nos objetivos estabelecidos para a instituição
- [3] Efetuar o controlo económico, financeiro e orçamental, tendo em conta os princípios dos 3E's
- [4] Garantir que a gestão de desempenho organizacional tem em conta a otimização da gestão dos recursos públicos, bem como o binómio do custo – benefício da decisão tomada
- [5] Avaliar o grau de cumprimento dos objetivos definidos no plano de ação
- [6] Identificar e mitigar situações de irregularidade e fraude, bem como o risco associado às mesmas.

Para complementar, procedeu-se à análise desta questão por tipo de instituição respondente (Figura 26). No caso das universidades, verifica-se que as respostas se centram maioritariamente nos níveis 4 e 5 da escala (ou seja, elevado e muito elevado), observando-se ainda que 63% dos inquiridos (n= 5) considera que o controlo económico, financeiro e orçamental, tendo em conta os princípios dos 3E's (item 3), contribui de uma forma muito elevada para este princípio da *accountability*. Apenas uma instituição universitária assume uma posição neutra (nível 3) relativamente aos objetivos 3, 4 e 6, sendo esta uma universidade com menos de 5.000 alunos e que não possui um gabinete ou departamento de auditoria interna, o que pode ter levado a uma resposta de “indiferença”.

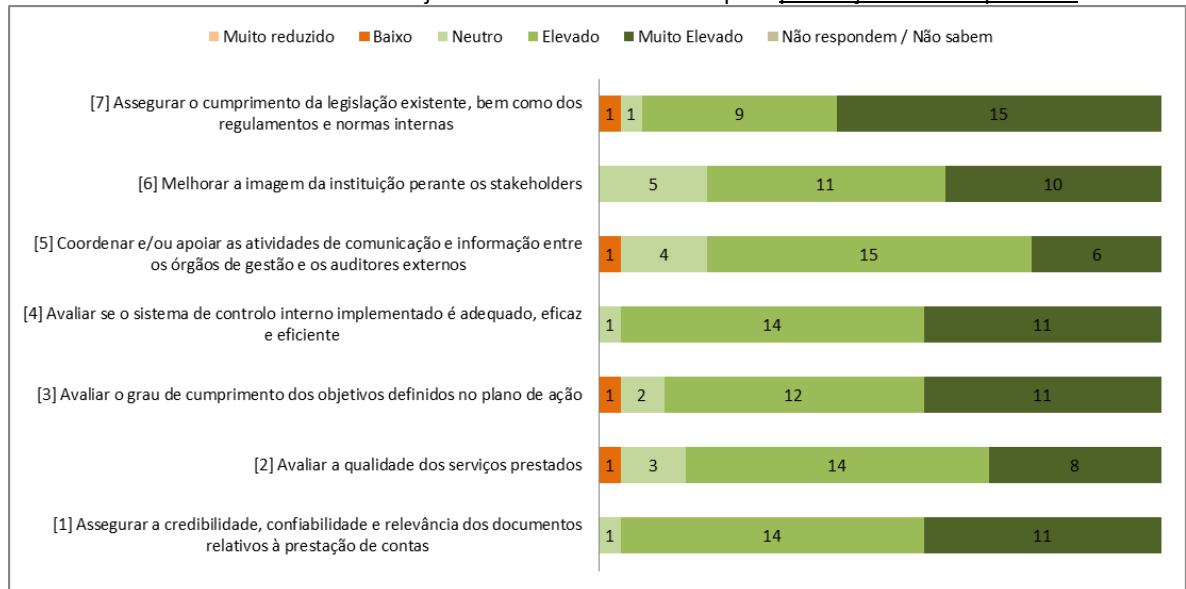
No que respeita aos institutos politécnicos, constata-se que as respostas são mais pessimistas e mais dispersas, uma vez que variam entre os níveis 2 e 5 da escala de importância (ou seja, baixo e muito elevado), verificando-se que mais de 50% dos inquiridos consideram elevado, com exceção do objetivo 6 (44%), o contributo dos objetivos relacionados com a avaliação dos resultados para princípio da *accountability*.

No sentido oposto constata-se a existência de três IES politécnicas (17% dos IP e 12% do total das IES), que atribuem uma importância baixa à identificação e mitigação de situações de irregularidade e fraude, bem como do risco associado às mesmas.

**Transparência na prestação de informação**

Após a análise do contributo da auditoria interna para a melhoria da avaliação dos resultados (performance), a questão 15 do questionário pretendia aferir qual o contributo deste tipo de auditoria na promoção da transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades.

**FIGURA 27: Contributo dos objetivos da auditoria interna para promoção da transparência**



Com base nas respostas obtidas, pela Figura 27 constata-se que a todos os objetivos foi atribuída uma importância elevada ou muito elevada (níveis 4 e 5 da escala) por mais de 81% das IES, sendo contudo o primeiro valor que aparece com maior frequência em todos os objetivos propostos, com exceção do sétimo (que é considerado por 58% dos inquiridos com uma importância muito elevada).

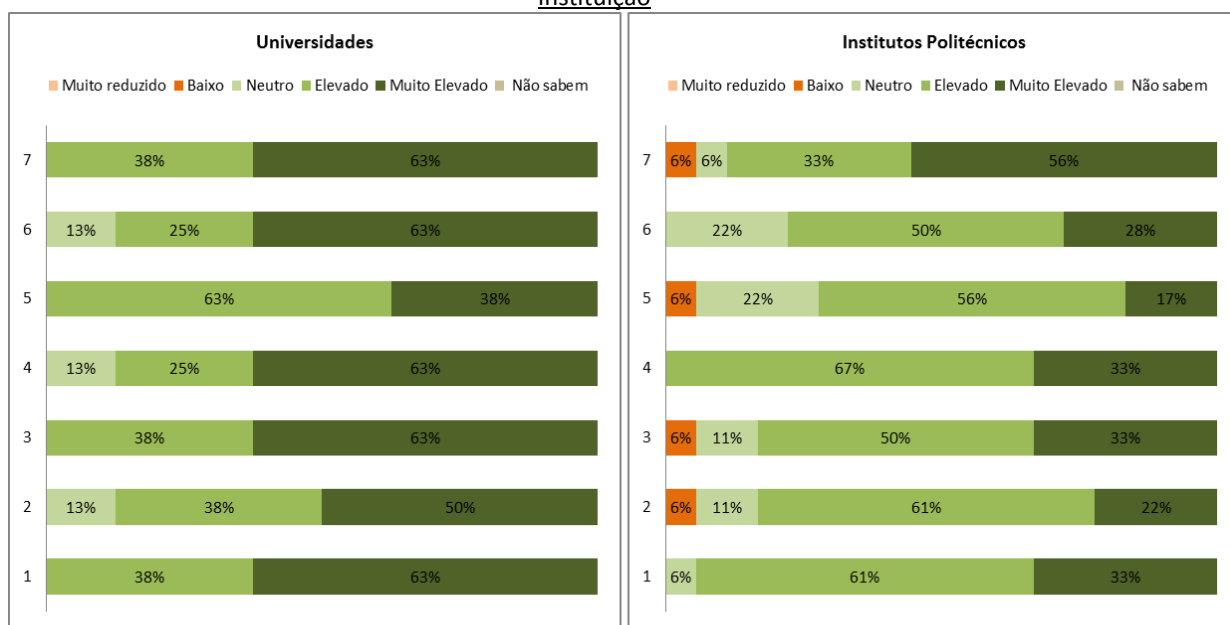
À semelhança do princípio da *accountability* apresentado anteriormente, o valor médio é superior a 4, variando entre 4 e 4,46, correspondendo o primeiro valor ao objetivo 5 e o segundo ao objetivo 7. Assegurar a credibilidade, confiabilidade e

relevância dos documentos relativos à prestação de contas (objetivo 1) e avaliar se o sistema de controlo interno implementado é adequado, eficaz e eficiente (objetivo 4) obtêm a mesma frequência de respostas, existindo apenas uma instituição que assume uma posição neutra, sendo considerado para as restantes (n=25) um grau de concordância elevado e muito elevado. No sentido inverso, existe apenas uma instituição que classifica como baixo (nível 2 da escala) o contributo dado pelos objetivos 2, 3, 5 e 7. Deve ainda realçar-se que a posição neutra assume uma maior importância face ao princípio anterior, uma vez que em todos os objetivos apresentados existe pelo menos uma instituição que assume esta posição, atingindo o seu valor máximo no objetivo 6 (com n=5, 19% das IES). Relativamente a este facto, poderá assumir-se que, tendo em conta que a informação emanada nos relatórios de auditoria Interna tem como principais destinatários os *stakeholders* internos à instituição, nomeadamente órgãos de gestão e serviços auditados, o campo de atuação na promoção da transparência encontra-se desta forma limitado.

Ao ter em consideração o contributo da auditoria interna para promoção da transparência por tipo de instituição, na Figura 28 observa-se que todas as universidades respondentes atribuem à maioria dos objetivos apresentados uma importância elevada ou muito elevada, com exceção dos objetivos 2, 4 e 6 em relação aos quais é atribuída uma importância neutra por uma entidade (13%). Salienta-se ainda que, excetuando a coordenação e/ou apoio das atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos (objetivo 5), a todos os outros itens é atribuída a importância máxima (escala 5) por mais de 50% das instituições universitárias.

No que respeita aos institutos politécnicos, à semelhança da questão anterior, verifica-se um cenário de respostas mais dispersas e prudentes face às universidades, em que o grau de concordância das respostas varia entre os níveis 2 e 5 da escala, ou seja, baixo e muito elevado. Observa-se ainda que todos os objetivos apresentam um contributo elevado ou muito elevado (níveis 4 e 5 da escala), superior a 72%, sendo atribuído ao objetivo 4 tal classificação por 100% dos politécnicos. Inversamente, os objetivos 2, 3, 5 e 7 são considerados pela mesma entidade como tendo importância baixa, entidade esta que não tem gabinete de auditoria interna na sua estrutura orgânica.

**FIGURA 28:** Contributo dos objetivos da auditoria interna para promoção da transparência, por tipo de instituição



Legenda:

- [1] Assegurar a credibilidade, confiabilidade e relevância dos documentos relativos à prestação de contas
- [2] Avaliar a qualidade dos serviços prestados
- [3] Avaliar o grau de cumprimento dos objetivos definidos no plano de ação
- [4].Avaliar se o sistema de controlo interno implementado é adequado, eficaz e eficiente
- [5] Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos
- [6] Melhorar a imagem da instituição perante os *stakeholders*
- [7] Assegurar o cumprimento da legislação existente, bem como dos regulamentos e normas internas

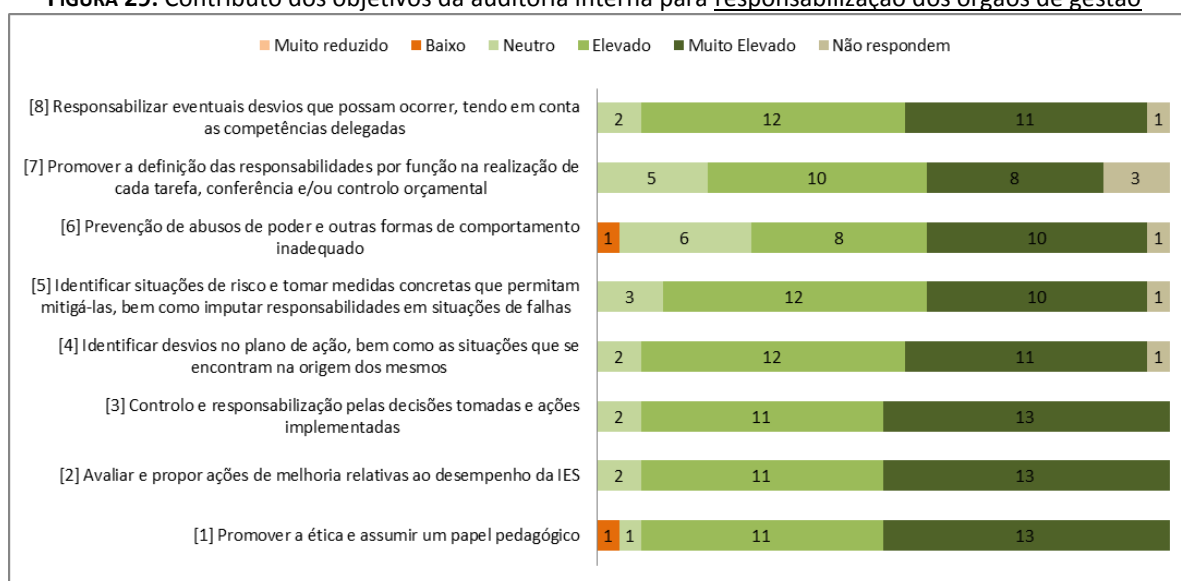
### Responsabilização

Relativamente à última premissa em análise, que consiste na responsabilização dos órgãos de gestão, foram considerados os objetivos da auditoria interna da questão 16 do questionário.

Na Figura 29 observa-se que a todos os itens apresentados é atribuída uma importância elevada ou muito elevada (níveis 4 e 5 da escala), no mínimo por 69% das IES, com o valor mais baixo a verificar-se nos objetivos 6 e 7. Relativamente a estes últimos, é-lhes atribuída uma importância neutra na responsabilização (nível 3) por 23% e 19% das entidades respondentes, respetivamente.

Por sua vez, a avaliação e proposta de ações de melhoria relativas ao desempenho (objetivo 2) e o controlo e responsabilização pelas decisões tomadas e ações implementadas (objetivo 3) são considerados por 92% das entidades como tendo uma importância elevada ou muito elevada.

**FIGURA 29:** Contributo dos objetivos da auditoria interna para responsabilização dos órgãos de gestão



No sentido contrário, existe apenas uma entidade que atribui uma importância baixa (nível 2 da escala) aos itens 1 e 6, salientando-se ainda que a mais baixa taxa de resposta foi obtida no objetivo 7 (promover a definição das responsabilidades por função na realização de cada tarefa, conferência e/ou controlo orçamental) que ainda assim atingiu 88% (n=23). Em síntese verifica-se que o valor médio das respostas varia entre 4,08 e 4,42, correspondendo o primeiro valor ao objetivo 6 e o segundo aos objetivos 2 e 3.

Efetuada a presente análise por tipo de instituição (Figura 30) verifica-se que, no caso das universidades, as entidades respondentes (n=8 para todas os objetivos, com exceção do sétimo, em que n=7) atribuem uma relevância muito elevada (nível 5 da escala) numa percentagem igual ou superior a 50%, a todos os objetivos apresentados, verificando-se inclusive que, à responsabilização por eventuais desvios que possam ocorrer (objetivo 8), é atribuída um grau de concordância muito elevado por 63% das universidades e elevado pelas restantes. Assim, deve referir-se que os valores obtidos variam entre os níveis 3 e 5 da escala (neutro e muito elevado), existindo apenas uma instituição que considera neutro o contributo dos objetivos 1, 2, 6 e 7 da auditoria interna para a responsabilização dos órgãos de gestão.



**FIGURA 30:** Contributo dos objetivos da auditoria interna para responsabilização dos órgãos de gestão, por tipo de instituição



Legenda:

- [1] Promover a ética e assumir um papel pedagógico
- [2] Avaliar e propor ações de melhoria relativas ao desempenho da IES
- [3] Controlo e responsabilização pelas decisões tomadas e ações implementadas
- [4] Identificar desvios no plano de ação, bem como as situações que se encontram na origem dos mesmos
- [5] Identificar situações de risco e tomar medidas concretas que permitam mitigá-las, bem como imputar responsabilidades em situações de falhas
- [6] Prevenção de abusos de poder e outras formas de comportamento inadequado
- [7] Promover a definição das responsabilidades por função na realização de cada tarefa, conferência e/ou controlo orçamental
- [8] Responsabilizar eventuais desvios que possam ocorrer, tendo em conta as competências delegadas

No que respeita aos institutos politécnicos, pode concluir-se que o entendimento é bem menos homogéneo, dado que o grau de concordância é menor para a maioria dos objetivos, apresentando uma maior variabilidade (entre os níveis 2 e 5 da escala). Ainda assim, as respostas dividem-se maioritariamente entre as escalas 4 e 5, constatando-se que um maior número de instituições atribui primordialmente uma importância elevada aos diversos objetivos, com exceção dos objetivos 1 e 3, aos quais é atribuída uma idêntica relevância (elevada ou muito elevada) pelo mesmo número de institutos politécnicos (n=8). Por sua vez, os objetivos 1 e 6 são considerados pela mesma instituição como tendo uma importância baixa, sendo ainda atribuído ao objetivo 6 uma importância neutra (nível 3) por 28% das entidades respondentes (n=8). A prevenção de abusos de poder e outras formas de comportamento inadequado (objetivo 6) é assim o objetivo da auditoria interna que menos contribui para a responsabilização, uma vez que assume um papel preponderante de prevenção para que situações como as descritas não ocorram.

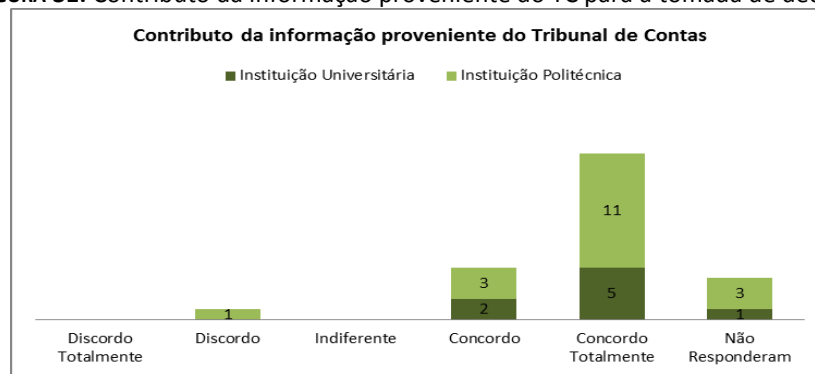
### 5.2.3. A auditoria externa e a *accountability*

#### 5.2.3.1. Questionário

No que respeita ao controlo externo exercido pelo TC (auditoria externa), foi efetuada uma análise similar à descrita na secção 5.1.2.2., tendo para esse efeito sido incluídas no questionário três questões sobre o assunto em apreço semelhantes às da auditoria interna.

No sentido de aferir qual o grau de concordância sobre a influência dos resultados obtidos nas ações de auditoria desenvolvidas pelo TC na tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão, foi solicitada a classificação, numa escala de 1 a 5 (em que o valor 1 é “discordo totalmente” e o valor 5 “concordo totalmente”) da relação existente entre estas duas variáveis (Questão 10.2). Os resultados obtidos por tipo de instituição apresentam-se na Figura 31, onde se observa que os responsáveis das universidades respondentes a esta questão (n=7) consideram que a informação proveniente do TC influencia a tomada de decisão, sendo que 71% deste tipo de instituições concorda totalmente com a afirmação. Já no que respeita aos institutos politécnicos, obtiveram-se 15 respostas, das quais 73% concordam totalmente e 20% apenas concordam, existindo ainda uma entidade que discorda da referida afirmação.

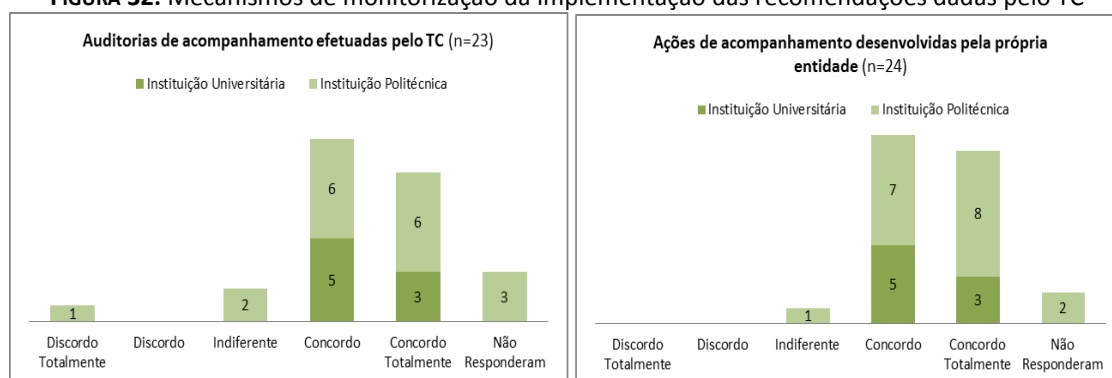
**FIGURA 31:** Contributo da informação proveniente do TC para a tomada de decisão



Em termos globais constata-se que 95% das IES concorda ou concorda totalmente com o contributo da informação do TC para a tomada de decisão (n=21), verificando-se que 67% destas entidades já foram auditadas pelo referido órgão.

Quanto aos mecanismos de controlo e monitorização de implementação das recomendações do TC, na questão 12.2 foram considerados os mecanismos mais utilizados – auditorias de acompanhamento pelo TC e ações de acompanhamento desenvolvidas pela própria entidade – encontrando-se os resultados obtidos, por tipo de instituição, apresentados na Figura 32. Observa-se que os resultados obtidos para as ações de controlo desenvolvidas pela própria instituição registam melhores resultados face às ações de acompanhamento desenvolvidas pelo TC, tendo obtido uma taxa de resposta de 92% (n=24), em que cerca de 46% das entidades respondentes indicam um grau de concordância correspondente ao nível 5 da escala e 50% correspondente ao nível 4. No que respeita às ações de acompanhamento desenvolvidas pelo TC, 87% das entidades respondentes atribui, de igual modo, um grau de concordância elevado ou muito elevado, existindo no entanto, uma entidade que discorda totalmente, mas à qual não foi efetuada, nos últimos cinco anos, nenhuma auditoria externa pelo TC.

**FIGURA 32:** Mecanismos de monitorização da implementação das recomendações dadas pelo TC

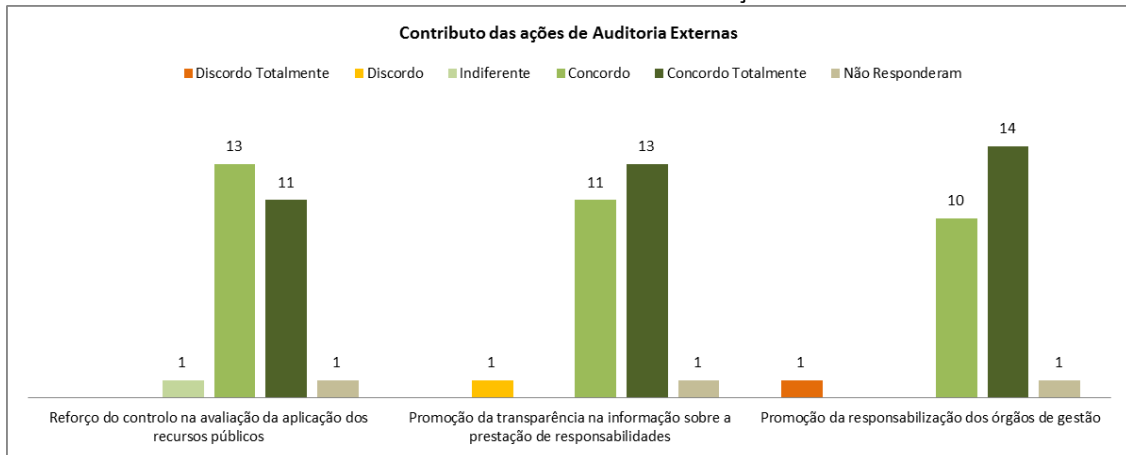


No sentido de apurar o posicionamento das IES quanto ao contributo das recomendações nas ações de avaliação efetuados pelo TC, para a promoção e reforço dos princípios subjacentes à *accountability*, foram considerados na questão 11.2., os traços distintivos deste conceito.

Na Figura 33 observa-se que 96% das entidades respondentes (n=25) concordam (nível 4) ou concordam totalmente (nível 5) com as afirmações apresentadas. Deve salientar-se que existe apenas uma instituição que não respondeu e uma outra que assume uma posição diferente da referida em cada um dos casos apresentados. A

promoção da responsabilização dos órgãos de gestão é a premissa que obtém um maior número de respostas, com grau de concordância igual a 5 (n=14) e apresenta uma maior amplitude no intervalo de resultados (níveis 1 a 5), em que o instituto politécnico que discorda totalmente da relação em apreço já foi auditado pelo TC.

**FIGURA 33:** Contributo das recomendações do TC



### 5.2.3.2. Breve análise dos relatórios de auditoria

Uma vez analisada a perceção dos órgãos de gestão das IES sobre o contributo das auditorias efetuadas pelo TC na tomada de decisão e para promoção da *accountability*, como referido na secção 4.3.2, considerou-se relevante integrar ainda no presente estudo uma avaliação qualitativa das auditorias efetuadas pelo referido órgão, considerando para o efeito o tipo de auditoria e os objetivos definidos.

Tendo por base os relatórios de auditoria divulgados e relativos ao período compreendido entre 2010 e 2015 (referidos no Anexo VI, verificou-se que no período considerado foram efetuadas 19 auditorias, das quais 53% são auditorias financeiras, 21% auditorias integradas, 16% auditorias de seguimento e 10% outras auditorias específicas (vide Figura 12, secção 4.3.2).

Neste contexto, tendo em conta a distinção efetuada pela INTOSAI (2013) quanto aos tipos de auditoria desenvolvidos no setor público, verifica-se que existe ainda, por parte da principal entidade fiscalizadora portuguesa, uma predominante realização de auditorias financeiras e de conformidade, ao mesmo tempo que não fazem parte dos objetivos estabelecidos pelas auditorias efetuadas os aspetos relacionados com o

desempenho, nomeadamente com a avaliação dos princípios dos 3E's dos atos praticados.

No que diz respeito aos objetivos das auditorias constantes nos relatórios, de forma a efetuar uma análise comparativa, tendo em conta o previsto no POC-E, foram definidos os seguintes oito grupos, procedendo-se *a posteriori* à classificação individual dos mesmos em cada um dos objetivos apresentados:

- [1] Aferir a fiabilidade do SCI
- [2] Salvaguarda dos ativos (Aferir o grau de elaboração do CIBE)
- [3] Aferir o grau de implementação do POC-E
- [4] Verificar os documentos relativos à prestação de contas
- [5] Conformidade legal e regulamentar
- [6] Terceiros, dívidas de clientes / a fornecedores
- [7] Grau de acolhimento das recomendações
- [8] Outros

Os resultados da análise de conteúdo dos relatórios das auditorias, tendo em conta a classificação dos itens referidos, encontra-se resumida no Quadro 13, no qual se verifica que a conformidade legal e regulamentar das operações (objetivo 5) está presente em 95% das auditorias realizadas, seguindo-se os objetivos 1 e 4 (ou seja, aferir a fiabilidade do SCI e verificar os documentos relativos à prestação de contas) que foram observados em 79% dos casos em questão.

**QUADRO 13:** Objetivos das auditorias do TC

Relatório / Tipo de Auditoria			Objetivos da Auditoria							
			1	2	3	4	5	6	7	8
9/10	Auditoria aos SAS da Universidade de Aveiro - Exercício 2008	Auditoria Financeira	●	●	●	●	●	●		●
10/10	Auditoria à UP - Reitoria - Exercícios de 2007 e 2008	Auditoria Financeira	●	●		●	●			●
15/10	Auditoria de Seguimento à FCT UC - Gerência de 2007	Auditoria de Seguimento							●	
23/10	Auditoria à UL - Reitoria - Exercício 2008	Auditoria Financeira	●	●		●	●			●
25/10	Auditoria do IPCA - Exercício 2008	Auditoria Financeira	●	●	●	●	●	●		●

Relatório / Tipo de Auditoria			Objetivos da Auditoria							
			1	2	3	4	5	6	7	8
5/11	Auditoria ao ISCTE - Exercícios de 2008 e 2009	Auditoria Financeira	●	●		●	●			●
10/11	Auditoria ao Instituto Politécnico de Beja - Gerência de 2009	Auditoria Financeira	●	●	●	●	●	●		
14/11	Auditoria ao IPP - Serviços Centrais - Gerência de 2008	Auditoria Financeira	●	●	●	●	●			
10/12	Auditoria à Universidade de Aveiro - Reitoria - Exercícios de 2008 e 2009	Auditoria Financeira	●	●		●	●			
7/13	Auditoria de Seguimento à Faculdade de Arquitetura da UTL - Exercício de 2010	Auditoria de Seguimento	●			●	●	●	●	
20/13	Auditoria ao IPV - Exercício de 2011	Auditoria Financeira	●	●		●	●	●		
2/14	Ação de Fiscalização Concomitante à UALG - Atos de gestão de pessoal relativos a remunerações e acumulações de funções em IES - Anos de 2012 e 2013	Outras					●			
10/14	Auditoria Integrada à FCT da UNL e à Fundação da FCT da UNL - Exercício de 2010	Auditoria Integrada	●	●			●			●
14/14	Auditoria às relações técnicas, institucionais e financeiras da UP, UM e IPP entidades de direito privado	Auditoria Orientada <sup>36</sup>				●	●		●	●
15/14	Auditoria à Faculdade de Medicina Dentária da UL - Exercício de 2011	Auditoria Financeira	●	●		●	●	●		
20/14	Auditoria de Seguimento ao IST - Exercício de 2011	Auditoria de Seguimento					●		●	
21/14	Auditoria Integrada ao IPVC e à Fundação Fernão de Magalhães para o Desenvolvimento - Exercício de 2012	Auditoria Integrada	●	●		●	●	●		●
4/15	Auditoria Integrada à FC da UL e à Fundação da FC da UL - Ano 2012	Auditoria Integrada	●	●		●	●			●
16/15	Auditoria Integrada à UALG e à Fundação para o Desenvolvimento da UALG	Auditoria Integrada	●	●		●	●	●		●
Nº auditorias			15	14	4	15	18	8	4	10

Fonte: Relatórios auditorias efetuadas pelo TC às IES, 2010-2015

Desta forma, conclui-se que os resultados em questão contribuem para reforçar a ideia anteriormente exposta acerca da predominância das auditorias financeiras e de conformidade. Esta conclusão aponta no mesmo sentido do estudo efetuado por Carvalho (2009) para os municípios.

Outro dos aspetos analisados nos relatórios em apreço está relacionado com o grau de acolhimento das recomendações apresentadas em auditorias anteriores, tendo-se verificado que, relativamente às quatro auditorias realizadas (Quadro 14), a maioria das recomendações dadas foi totalmente acolhida ou acolhida parcialmente.

<sup>36</sup> Tendo em conta o objetivo 6, foi efetuada a verificação do acatamento das recomendações relevantes para a presente ação pela UP, UM e IPP constantes nos relatórios n.º 10/10, n.º 25/09 e n.º 14/10, respetivamente.

Apesar dos dados apresentados, deve salientar-se que constitui parte da decisão do relatório do TC a obrigatoriedade da unidade auditada remeter, num prazo estabelecido, qual o seguimento dado às recomendações formuladas, assim como a divulgação do documento nos órgãos de comunicação social e *internet*, promovendo assim a transparência, a responsabilização por infrações que possam ter sido cometidas e a prestação de contas sobre a gestão do erário público.

**QUADRO 14:** Grau de acolhimento das auditorias do TC

	Pto. Situação	Nº Recomendações	%	% Cumulativa	
Relatório de Auditoria n.º 15/10 - Auditoria de Seguimento à Faculdade de Ciências da Universidade de Coimbra - Gerência de 2007	●	2	18%	18%	
	●	9	82%	100%	
Relatório de Auditoria n.º 7/13 - Auditoria de Seguimento à Faculdade de Arquitectura da Universidade Técnica de Lisboa - Exercício de 2010	●	5	63%	63%	
	●	1	13%	75%	
	●	2	25%	100%	
Auditoria às relações técnicas, institucionais e financeiras da UP, UM e IPP entidades de direito privado	UP	●	6	60%	60%
		●	4	40%	100%
	UM	●	4	31%	31%
		●	9	69%	100%
	IPP	●	7	47%	47%
		●	8	53%	100%
Relatório de auditoria n.º 20/14 - Auditoria de Seguimento ao Instituto Superior Técnico - Exercício de 2012	●	6	60%	60%	
	●	4	40%	100%	

Legenda:

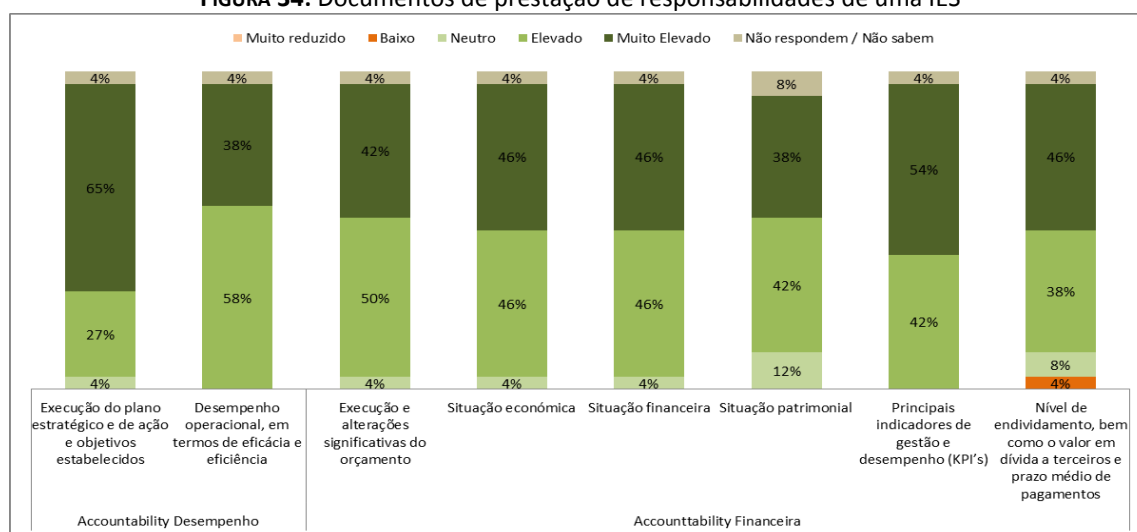
- Recomendação acolhida
- Recomendação acolhida parcialmente
- Recomendação não acolhida

#### 5.2.1.4. Principais elementos da *accountability* nas IES

Para concluir a análise descritiva dos dados do questionário, deve salientar-se que foram ainda incluídas duas questões que pretendiam aferir o entendimento dos órgãos de gestão sobre os elementos da *accountability* referidos na secção 1.2.3. do presente trabalho, relativamente ao tipo de informação que deve constar na prestação de responsabilidades e quem são os seus principais destinatários.

Neste sentido, foram incluídas na questão 17 oito ferramentas ou documentos de prestação de responsabilidades que contêm informação (financeira e de desempenho) que os diversos *stakeholders* deveriam conhecer. Tendo em conta os resultados obtidos, verifica-se que a taxa de resposta se cifra nos 96% (n=25) para todas as opções apresentadas, com exceção da situação patrimonial, em que houve duas entidades que não responderam (n=24).

**FIGURA 34:** Documentos de prestação de responsabilidades de uma IES



Os resultados obtidos representados na Figura 34 permitem concluir que a maioria das entidades atribuiu uma importância elevada à informação contida nos documentos referenciados, dado que o valor médio varia entre 4,29 e 4,64, sendo o primeiro referente à informação sobre a situação patrimonial e o segundo à execução do plano estratégico e de ação, assim como dos objetivos estabelecidos nos mesmos. Salienta-se ainda que esta última informação, em conjunto com os principais indicadores de gestão e desempenho (KPI's), foram considerados por todas as entidades respondentes como tendo uma importância elevada ou muito elevada (níveis 4 e 5 da escala, assim como o desempenho operacional em termos de eficácia e eficiência. No sentido oposto, apenas foi atribuída por uma IES uma importância baixa (nível 2) à informação relativa ao nível de endividamento<sup>37</sup>, assim como ao valor em dívida.

Pese embora seja de salientar a importância dada pelos órgãos de gestão à disponibilização da informação sobre *accountability* de desempenho e financeira, ao ter em conta o ponto de situação efetuado no Quadro 4 na secção 1.4 constata-se que existe ainda um considerável número de entidades que não disponibilizam este tipo de informação devidamente atualizada, ou seja, à data da consulta efetuada (setembro de 2015) apenas 36% das IES tinha publicado os relatórios de contas e atividades do grupo

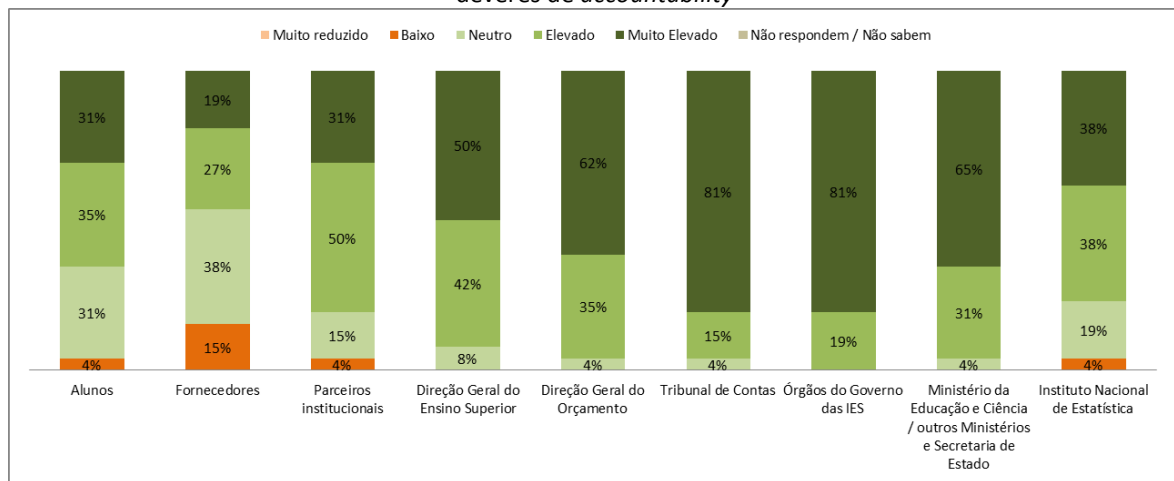
<sup>37</sup> O endividamento encontra-se previsto no RJIES para o caso das Fundações.



relativos ao ano de 2014 e apenas 50% tinha publicado informação sobre o plano estratégico devidamente atualizada.

Por fim, no que respeita aos principais utilizadores dos instrumentos de prestação de responsabilidades relativa às IES e a quem esta tem deveres de *accountability* (questão 18 do questionário), pela Figura 35 verifica-se uma taxa de resposta que se cifra nos 100% (n=26) para todas as opções apresentadas.

**FIGURA 35:** Principais utilizadores sobre a prestação de responsabilidades de uma IES e a quem esta tem deveres de *accountability*



Ao mesmo tempo, a amplitude do valor médio registado nas respostas varia entre 3,50 e 4,81, sendo o primeiro referente aos fornecedores e o segundo aos órgãos de governo das IES<sup>38</sup>. Consta-se ainda que, relativamente a este último, assim como ao TC, é atribuída por 81% das entidades respondentes uma importância muito elevada (nível 5 da escala). De igual modo, existem ainda outros utilizadores que apresentam um valor médio acima dos 4,5 tais como a DGO (4,58), Ministério da Educação e Ciência e/ou outros Ministérios e Secretarias de Estado (4,62) e o Tribunal de Contas (4,77).

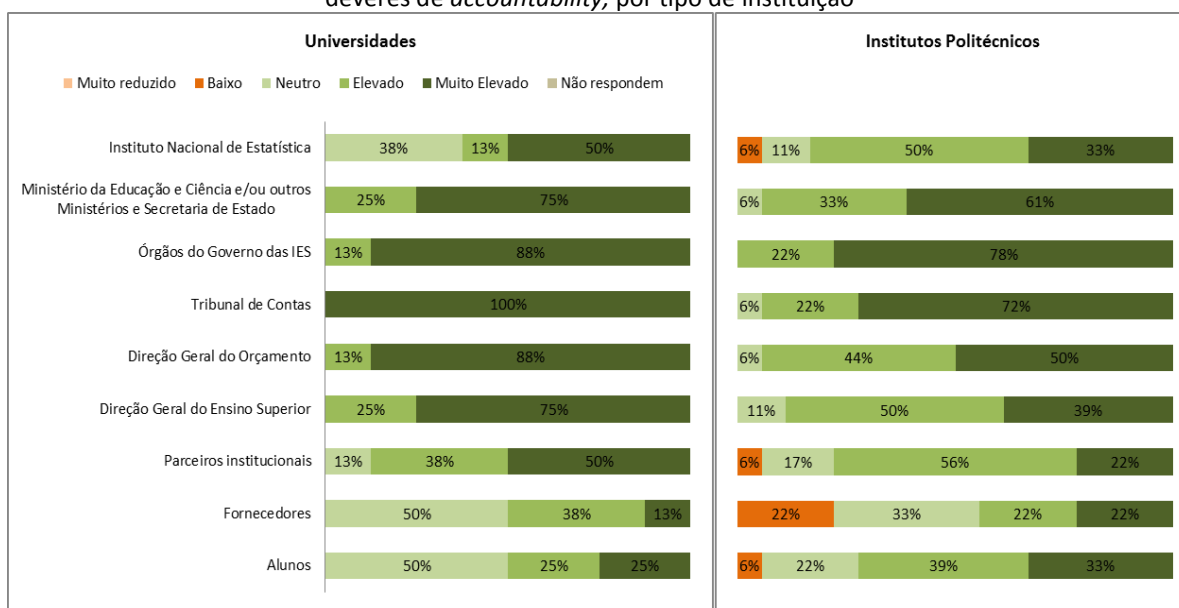
Por outro lado, é curioso verificar que, não obstante constituam os principais beneficiários da aplicação dos recursos por parte das IES, os alunos apresentam um valor médio de apenas 3,92, verificando-se que 31% das entidades respondentes considera

<sup>38</sup> Relativamente aos órgãos de governo salienta-se que neste grupo se encontra incluído o Conselho Geral, conforme se encontra referenciado no Quadro 5.

neutra (nível 3 da escala) a relevância daqueles utilizadores de informação. Além dos alunos, é atribuído um nível de concordância baixo (nível 2 da escala) aos parceiros institucionais e ao INE por uma instituição e por três, aos fornecedores.

Ao efetuar uma análise idêntica à anterior, tendo agora em conta o tipo de instituição, verificam-se algumas diferenças nos resultados obtidos, constantes da Figura 36. Observa-se que, no caso das universidades, é atribuída ao TC uma importância muito elevada (nível 5 da escala) por todas as entidades (n=8), enquanto os fornecedores e os alunos são os utilizadores que apresentam menor importância, seguidos do INE (sendo considerados neutros por 50% e 38% das respondentes, respetivamente).

**FIGURA 36:** Principais utilizadores sobre a prestação de responsabilidades de uma IES e a quem esta tem deveres de *accountability*, por tipo de instituição



No caso dos institutos politécnicos, atenta-se que apenas aos órgãos de governo é atribuída por todas as entidades uma importância elevada ou muito elevada (níveis 4 ou 5 da escala), seguindo-se o TC, a DGO e o Ministério da Educação e Ciência e/ou outros Ministérios com 94%. À semelhança do constatado para as universidades, os fornecedores constituem os utilizadores menos significativos, tendo-lhes sido conferida, por 55% das entidades respondentes, uma importância baixa ou neutra (níveis 2 e 3 da escala, respetivamente).

### 5.3. Análise bi-variada

Tendo em conta os resultados obtidos na análise descritiva efetuada, pode-se considerar que o contributo dos objetivos da auditoria para o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos é elevado. Contudo, no sentido de complementar esta análise e responder às hipóteses formuladas na secção 4.4., foi estimado um modelo de regressão linear múltipla (assim como efetuados testes de correlação e ANOVA) que associam o papel da auditoria interna: ao reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, tendo em conta os princípios dos 3E's [H1], à promoção da transparência [H2] e grau de confiança [H3], à responsabilização [H4], e ainda ao controlo e diminuição do risco [H5] (veja-se o modelo apresentado também na secção 4.4.).

Para avaliar o grau de associação existente entre a variável dependente e cada uma das variáveis independentes, optou-se inicialmente por utilizar o coeficiente de correlação de *Pearson*<sup>39</sup>. Considerando os dados obtidos, apresentados no Anexo VII, verifica-se que todos os valores são positivos, o que significa que um aumento numa das variáveis corresponde necessariamente a um movimento na outra no mesmo sentido, sendo contudo nalguns casos uma relação fraca (uma vez que se encontra muito próximo de zero)<sup>40</sup>.

Para estimar a relação existente entre a variável dependente e todas as variáveis independentes em simultâneo, optou-se pela simplificação do modelo de regressão linear através da automatização *stepwise*<sup>41</sup>. Com base nos resultados obtidos para cada variável dependente conclui-se relativamente a cada hipótese, o que se passa a descrever<sup>42</sup>.

Relativamente à Hipótese 1, que visa aferir o contributo da auditoria interna para a melhoria da performance da IES, tendo em conta os princípios dos 3E's, observa-se que

---

<sup>39</sup> Através do qual se determina a força ou intensidade de uma associação linear entre duas ou mais variáveis quantitativas ou tratadas como tal (escalas tipo Likert) (Pestana e Gageiro, 2008).

<sup>40</sup> Os resultados obtidos respeitam às variáveis transformadas - Índices de *Accountability*.

<sup>41</sup> Foram incluídas no modelo, inicialmente, todas as variáveis independentes, tendo-se verificado que os coeficientes não apresentavam um nível de significância inferior a 5% (num intervalo de confiança de 95%) e que existiam variáveis que apresentavam valores da estatística VIF muito elevados, revelando problemas de multicolinearidade (confirma-se no Anexo VIII).

<sup>42</sup> Os resultados completos dos modelos, incluindo variáveis excluídas e resultados dos testes ANOVA, encontram-se no Anexo VIII.

existe uma relação positiva entre as duas variáveis ao considerar, no modelo de regressão linear, apenas o item 14 – *Tornar visíveis as ações e procedimentos internos*. Todas as restantes variáveis independentes foram excluídas, uma vez que apresentam um nível de significância superior a 5%. De acordo com os resultados do modelo (Quadro 15) verifica-se que 42,8% do Índice de *Accountability* – Resultados é determinado por este item, uma vez que o respetivo  $r^2$  é igual a 0,428.

**QUADRO 15:** Modelo de regressão linear - Índice *Accountability*: Resultados

Variáveis Independentes	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t
Constante	2,356	,458		5,141
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,429	,106	,654	4,056
	R quadrado			,428
	R quadrado ajustado			0,402
	F estatístico			16,454
	Erro padrão da estimativa			0,430

Quanto à Hipótese 2, no que diz respeito ao Índice de *Accountability* – Transparência, a variável independente considerada no modelo foi o item 7 – *Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos* que, de acordo os resultados do modelo (Quadro 16) explica 21,4% da variável dependente, uma vez que  $r^2$  é igual a 0,214, ou seja, apenas neste item o papel da auditoria é relevante para determinar a *accountability*, na perspetiva da transparência.

**QUADRO 16:** Modelo de regressão linear - Índice *Accountability*: Transparência

Variáveis Independentes	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t
Constante	2,857	,597		4,787
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,355	,145	,463	,2448
	R quadrado			0,214
	R quadrado ajustado			0,178
	F estatístico			,994
	Erro padrão da estimativa			0,561

Situação similar à Hipótese 2 ocorre na Hipótese 3, que se referente à relação entre a auditoria e o grau de confiança que os utilizadores têm na informação divulgada pelas IES. Aqui também apenas o item 7 foi considerado, obtendo-se um valor do  $r^2$

melhor que no anterior modelo (Quadro 17). Desta forma, o papel da auditoria na coordenação e/ou apoio das atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos explica 32,9% da confiança que os utilizadores têm na informação das IES.

**QUADRO 17:** Modelo de regressão linear - Índice *Accountability*: Grau de Confiança

Variáveis Independentes	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t
Constante	2,535	,526		4,823
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,128	,128	,574	3,285
	R quadrado			0,329
	R quadrado ajustado			0,299
	F estatístico			10,789
	Erro padrão da estimativa			0,494

Por sua vez, na Hipótese 4, que se refere à relação entre a auditoria interna e a responsabilização na governação das IES, apenas foi considerado o item 14 – *Tornar visíveis as ações e procedimentos internos*, que, por si só, explica 36,9% do índice da *accountability* no que respeita à responsabilização (Quadro 18).

**QUADRO 18:** Modelo de regressão linear - Índice *Accountability*: Responsabilização

Variáveis Independentes	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t
Constante	2,587	,496		5,212
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,411	,115	,608	3,588
	R quadrado			0,369
	R quadrado ajustado			0,341
	F estatístico			12,877
	Erro padrão da estimativa			0,466

Finalmente quanto à relação prevista na Hipótese 5 entre a auditoria interna e o controlo e diminuição do risco, a variável considerada foi o item 8 – *Identificar situações de risco e definição de estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas*. Tendo em consideração os resultados obtidos na estimação do modelo (quadro 19), verifica-se que este item, só por si, explica 22,2% do Índice de *Accountability* Risco, uma vez que  $r^2=0,222$ .

**QUADRO 19:** Modelo de regressão linear - Índice *Accountability*: Risco

Variáveis Independentes	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t
Constante	1,840	,982		1,874
X8 Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,542	,216	,471	2,503
R quadrado				0,222
R quadrado ajustado				0,186
F estatístico				6,263
Erro padrão da estimativa				0,612

Em suma, tendo em conta os resultados obtidos, verifica-se a redução a uma variável independente para cada hipótese da investigação, sendo considerados estatisticamente significativos apenas três dos catorze itens apresentados relativos ao papel da auditoria (Quadro 20).

**QUADRO 20:** Resumo das variáveis independentes consideradas estatisticamente significativas

Hipótese	Variável dependente: Índice <i>Accountability</i>	Variável independente
H1	Resultados	Tornar visíveis as ações e procedimentos internos
H4	Responsabilização	
H2	Transparência	Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos
H3	Grau de Confiança	
H5	Risco	Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas

Assim sendo, verifica-se que pese embora os resultados do questionário apontem, numa análise descritiva, para a existência de uma relação positiva entre a auditoria interna e a promoção da *accountability*, verifica-se que nesta relação apenas são considerados estatisticamente significativos alguns dos aspetos contemplados neste tipo de auditoria. Para a perspetiva dos resultados e responsabilização, a visibilidade das ações e procedimentos internos de auditoria é um fator determinante; enquanto na perspetiva da transparência e confiança nos órgãos de gestão, é a coordenação das atividades de comunicação entre estes e auditores externos. Já na perspetiva do risco, a auditoria, nomeadamente a interna, é crucial na identificação de situações de risco e na definição de mecanismos a redução deste.

## Conclusão e Possíveis Linhas de Investigação Futura

No decurso da presente investigação, foi possível constatar que a auditoria constitui um dos pilares da boa governança do setor público em geral, que deve servir a *accountability*. Tal acontece na medida em que a obrigação de prestar contas sobre a gestão do erário público, tendo em conta os interesses públicos, possa ser efetuada de forma transparente, permitindo assim a responsabilização pelos resultados alcançados (CCFA, 1991; IIA, 2012). Neste sentido, o auditor assume um papel preponderante na responsabilização e monitorização dos objetivos estratégicos, no auxílio à tomada de decisão, no controlo e prevenção de abusos de poder, assim como na identificação de situações de risco, fraude ou erros (IIA, 2012).

Não obstante, para que exista uma relação plena entre aqueles dois pilares da boa governança, um longo caminho deve ainda ser percorrido, uma vez que as reformas implementadas na AP variam de país para país e de instituição para instituição. Com efeito, constatou-se que os mecanismos inerentes a essas reformas se têm centrado essencialmente na prestação de informação financeira e na verificação da conformidade legal, não sendo abrangidas na maioria dos casos métodos e técnicas adequadas à promoção integral de *accountability*, que possibilitem, entre outras coisas, a avaliação do desempenho por parte dos *stakeholders*, tendo em conta os princípios dos 3E's (Rocha, 2007; Carvalho, 2009; IIA, 2012). Tal é patente em Portugal, onde se encontra atualmente a decorrer a implementação do SNC-AP.

No que concerne às alterações observadas nas IES públicas, enquanto entidades sobre as quais incidem os objetivos da presente dissertação, a implementação do RJIES traduziu-se num reforço da respetiva autonomia mediante garantias de prestação de contas, numa relação estreita entre o financiamento público e os resultados alcançados, no estabelecimento de parcerias com diferentes agentes, e ainda na internacionalização e diversificação das fontes de financiamento. A aproximação da gestão destas entidades à das organizações privadas, conduziu à necessidade de desenvolver ações de auditoria (internas e/ou externas) e de monitorização do respetivo desempenho (Neave e Van Vught, 1994; Hauptman, 2007; Santiago e Carvalho, 2008), uma vez que a obrigação de

prestar contas de forma transparente, acessível e rigorosa, passou a constituir um requisito essencial à promoção da *accountability*.

Neste contexto, todas as entidades públicas em Portugal, nas quais se encontram incluídas as IES, estão abrangidas pelo sistema de controlo e fiscalização (SNCI), que tem como objetivo assegurar a garantia do cumprimento dos princípios subjacentes à *accountability* e limitar o poder dos órgãos de gestão. Este sistema contempla a realização de ações de auditoria internas ou externas com vista à fiscalização da utilização do erário público (Tribunal de Contas, 1999), cabendo tal papel aos órgãos de controlo interno e externo (dos quais são exemplo os gabinetes de auditoria interna e o TC, respetivamente).

Quanto à importância relativa de cada um dessas ações, tem-se assistido a uma evolução favorável da auditoria interna, sendo entendimento generalizado que a mesma não pode ser encarada como uma simples extensão da auditoria externa. De acordo com a ISA 610 do IFAC (2009b), as atividades incluídas na auditoria interna são mais abrangentes, destacando-se o dever de assegurar a verificação dos princípios dos 3E's e a avaliação da gestão tendo em conta o desempenho, tal como fornecer informação sobre o risco, constatando-se assim que prestam apoio aos órgãos de gestão e reforçam o controlo e confiança inerentes ao desempenho das suas funções. Quanto à auditoria externa, atenta-se que esta função é assegurada pelas Instituições Supremas de Controlo nas quais se integra o TC português, cujas principais competências se encontram legisladas e, uma vez realizadas, contribuem para potenciar o processo de *accountability*, dado que preveem a responsabilização de quem gere o erário público, tendo em conta a legalidade e o desempenho (Carvalho, 2009).

Tendo presente a crescente relevância destas temáticas, o estudo empírico desta dissertação pretendeu aferir a relação entre a *accountability* e a auditoria (interna e externa), tendo em conta a perceção dos órgãos de gestão das IES portuguesas. A partir das questões de investigação propostas, foi efetuado um questionário ao reitor/presidente de cada uma das universidades/institutos politécnicos, complementado pela análise da informação contida nos relatórios de auditoria efetuados pelo TC no



período de 2005 a 2010, do qual resultaram as conclusões que em seguida se apresentam.

Deve ressaltar-se desde logo que, em relação aos 34 questionários remetidos, se obteve uma taxa de respostas válidas de 76%, distribuídos pelo sistema dual português, com uma maior participação dos institutos politécnicos, ao mesmo tempo que se constatou uma maior dispersão das respostas por parte destas instituições, assim como um maior “pessimismo” quanto à relação existente entre a auditoria e a *accountability*.

No atinente à primeira questão de investigação, que se propunha aferir a importância da auditoria nas IES, a análise das respostas obtidas permite concluir que:

- ❖ A conformidade das DF constitui a principal preocupação das IES, verificando-se que mais de 95% das instituições respondentes realizam auditorias financeiras por meios internos e/ou externos. Os resultados obtidos vão ao encontro da análise de Carvalho (2009), segundo a qual a prevalência destas auditorias poderá ter origem nas imposições legais existentes.

- ❖ No que respeita ao controlo exercido pelo TC, verifica-se que pouco mais de 50% das instituições de ensino respondentes foram alvo de auditorias externas nos últimos 5 anos, o que denota a inexistência de uma fiscalização externa plena. Verifica-se ainda uma maior intervenção por parte deste órgão nas universidades do que nos institutos politécnicos, assim como nas IES de maior dimensão.

- ❖ Quanto à auditoria interna, constata-se a existência de um gabinete/departamento na estrutura orgânica de quase 60% das respondentes, que é dependente, em quase 3/4 dos casos, da reitoria ou presidência, residindo na carência de recursos humanos adequados e de recursos financeiros disponíveis os principais motivos para a inexistência deste serviço.

Tendo em consideração a importância crescente da auditoria interna na boa governança e o papel da mesma na promoção dos pilares da *accountability*, destacam-se

as seguintes conclusões das questões formuladas com vista a detetar a perceção dos órgãos de gestão das IES sobre esta relação:

❖ No que respeita ao papel da auditoria interna, apresentou-se um conjunto de afirmações às quais, em média, foi atribuído um grau de concordância elevado ou muito elevado, verificando-se uma evolução no sentido em que este tipo de auditoria já não se limita a examinar a legalidade e conformidade das operações realizadas, não obstante as auditorias de conformidade continuarem a assumir uma maior predominância.

❖ Relativamente ao papel da auditoria interna como ferramenta de promoção da *accountability*, verificou-se que mais de 90% das entidades respondentes atribui uma importância elevada e muito elevada à avaliação do grau de execução do plano de ação e eventuais desvios que possam existir na aplicação dos recursos públicos. Quanto à transparência na prestação de contas, o item considerado mais importante diz respeito a assegurar o cumprimento da legislação existente. Uma vez que a melhoria da imagem da IES perante os *stakeholders* foi a vertente com maior número de respostas neutras, pode inferir-se que a informação constante nos relatórios de auditoria interna tem como principais destinatários os órgãos de gestão e serviços auditados, sendo desta forma limitado o seu campo de atuação na promoção da transparência. Por último, relativamente ao terceiro pilar, a esmagadora maioria das IES conferem uma importância elevada ou muito elevada às vertentes de avaliação e proposta de ações de melhoria relativas ao desempenho e controlo, assim como à responsabilização pelas decisões tomadas e ações implementadas.

❖ Constatou-se ainda que quase 90% dos órgãos de gestão considera que a informação disponibilizada no âmbito das auditorias internas contribui para a melhoria da eficácia da gestão e auxilia a nível da tomada de decisão. Contudo, para que esta informação surta os efeitos desejados, é necessário proceder à implementação de sistemas de controlo e monitorização das recomendações apresentadas, verificando-se que cerca de 85% dos inquiridos concorda ou concorda totalmente com a implementação de auditorias de acompanhamento, bem como com a definição de indicadores sobre o grau de execução das recomendações dadas. Já no que respeita ao posicionamento

destas instituições sobre o contributo das recomendações emanadas pelos auditores internos com vista à promoção dos princípios subjacentes à *accountability*, constata-se que quase 90% dos inquiridos concorda ou concorda totalmente com essa relação, sendo a promoção da responsabilização dos órgãos de gestão o princípio a que é atribuída importância mais elevada.

❖ Da análise bi-variada, levada a cabo com vista a complementar a análise descritiva relativa ao contributo da auditoria interna como ferramenta de promoção da *accountability*, nomeadamente testando um conjunto hipóteses, conclui-se que os resultados apenas foram significativos para um item da variável independente, para cada uma das hipóteses, pese embora exista uma correlação positiva entre as variáveis da auditoria interna e os índices definidos para a *accountability*. Assim sendo, tendo em conta os diferentes itens da auditoria interna constatou-se que apenas o tornar visíveis as ações e procedimentos internos da *accountability*, a coordenação e/ou apoio às atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos, e a identificação de situações de risco e definição de estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas, assumem uma relação positiva na promoção dos princípios da *accountability*.

No que concerne às auditorias externas efetuadas pelo TC, a análise baseou-se em duas vertentes complementares, que contemplaram as respostas ao questionário e os relatórios de auditoria emanados por aquele órgão no período acima referido.

A partir dos resultados obtidos pelo questionário realizado, verificou-se que:

❖ Cerca de 95% das IES, das quais cerca de 2/3 foram auditadas pelo TC, considera que os resultados obtidos nessas ações de auditoria influenciaram a tomada de decisão dos respetivos órgãos de gestão.

❖ Em relação aos mecanismos de controlo utilizados, constatou-se que os resultados das ações de controlo desenvolvidas pela própria instituição registaram melhores resultados comparativamente às ações de acompanhamento desenvolvidas pelo TC.

❖ Relativamente ao contributo das auditorias efetuadas por este órgão de fiscalização para a promoção da *accountability*, observou-se que 96% das instituições concorda com a relação existente entre a auditoria e os pilares da *accountability* apresentados.

Tendo, por sua vez, em consideração a análise dos relatórios de auditoria, verificou-se uma predominância da realização de auditorias financeiras e de conformidade, não tendo sido incluídos nos objetivos das mesmas as questões relacionadas com o desempenho, nomeadamente com os princípios dos 3E's. Quanto ao grau de acolhimento das recomendações apresentadas nas auditorias de seguimento, atenta-se que a maioria foi acolhida ou acolhida parcialmente. Contudo, salienta-se a obrigatoriedade da unidade auditada remeter ao TC o seguimento das recomendações formuladas, assim como a divulgação dos relatórios efetuados, de forma a promover a transparência e a responsabilização por infrações cometidas.

Da análise das últimas questões formuladas, que eram relativas aos elementos da *accountability*, constatou-se a atribuição de uma importância elevada à disponibilização da informação sobre *accountability* de desempenho e financeira, sendo a informação sobre a execução do plano estratégico e de ação e dos objetivos estabelecidos nos mesmos, os elementos considerados mais importantes. Quanto aos principais utilizadores, verifica-se que é atribuída uma maior importância aos órgãos de fiscalização ou tutela (ou seja, TC, DGO e Ministérios), ao mesmo tempo que se constata uma menor relevância dos alunos enquanto beneficiários daquela informação, o que se revela assaz curioso porquanto constituem os principais beneficiários da aplicação dos recursos por parte das IES.

À luz das principais conclusões obtidas com o trabalho em apreço, existem assim condições para reiterar a afirmação inicial de que a auditoria serve a *accountability*, na medida em que promove os princípios subjacentes a este conceito multifacetado.

Entre as limitações que podemos apontar ao presente trabalho, pode salientarse as dificuldades enfrentadas para a obtenção de um número significativo de respostas numa população, já por si, reduzida, tendo sido efetuados diversos contactos e esperado um período de tempo significativo para a obtenção das mesmas. Outra das dificuldades traduziu-se na definição e tratamento de algumas das variáveis a partir dos dados do questionário; foram detetados alguns problemas de multicolinearidade, o que obrigaram a excluir do modelo estimado as variáveis inicialmente consideradas.

Por último, e ainda que se verifique alguma evolução nos últimos anos, deve reconhecer-se que existe ainda uma elevada margem de progressão nas IES, nomeadamente no que diz respeito ao desenvolvimento das auditorias de desempenho tendo em conta os princípios dos 3E's. Desta forma, quaisquer desenvolvimentos futuros que se observem no contexto desta investigação poderão contemplar a análise da evolução daquele tipo de auditoria, e o seu impacto na *accountability*.

Outro possível desenvolvimento poderá passar por atualizar os objetivos da presente investigação tendo em conta a implementação do novo SNC-AP.

Igualmente interessante e passível de aprofundamento seria a extensão da amostra a todos os membros do Conselho de Gestão, de forma a aferir a alteração (ou não) daí resultante sobre as ilações obtidas.

- Afonso, Almerindo J. (2009). "Políticas avaliativas e accountability em educação — subsídios para um debate iberoamericano" *Sísifo/ Revista de ciências da educação*. 9, 57-70.
- Amaral, Alberto (2008) "Transforming High Education" in Amaral, Alberto; Bleiklie, Ivar; Musselin, Christine (eds) *From Governance to Identity: High Education Dynamics*, 24. The Netherlands: Springer, 81-84.
- Ball, Stephen J. (1998) "*Big Policies / Small World: an introduction to international perspectives in education policy*", *Comparative Education*. 34(2), 119-130.
- Barberis, Peter (1998) "*The New Public Management and the New Accountability*", *Public Administration*. 76, 451-470.
- Barrio Tato, Luis (1998). *Auditoría Interna en Universidades: Situación Actual Y Perspectivas de Futuro de La Función de Auditoria Interna en La Universidad Española*. Madrid: Instituto de Auditores Internos de España.
- Barton, Allan D. (2006) "*Public sector accountability and commercial-in-confidence outsourcing contracts*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 19(2), 256-271.
- Behn, Robert D. (1998) "*O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática*". *Revista do Serviço Público*, 4, 8-45.
- Bovens, Mark (2005) "Public Accountability" in Ferlie, Ewan; Lynn Jr., Laurence E.; Pollitt Christopher (eds) *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: 182-208.
- Bovens, Mark (2006) *Analysing and Assessing Public Accountability. A Conceptual Framework*. European Governance Papers (EUROGOV), C-06-01.
- Burke, Joseph C. (2004) "The Many Faces of Accountability" in Burke, Joseph C. (ed) *Achieving Accountability in Higher Education. Balancing Public, Academic, and Market Demands*. Wiley & Sons Ltd, 1:24.
- Cameron, Wayne (2004) "*Public accountability: Effectiveness, equity, ethics*". *Australian Journal of Public Administration*, 63(4), 59-67.
- Campos, Anna M. (1990) "*Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?*" *Revista de Administração Pública*. 24(2), 30-50.
- Carvalho, Alexandra C. (2009) *O Papel da Informação Contabilística e do Controlo Externo no Processo de Accountability: O caso dos Municípios Portugueses*. Tese de Doutoramento, Universidade de Vigo.
- Carvalho, João; Fernandes, Maria J.; Camões, Pedro; Jorge, Susana (2010) *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas: Lisboa.

- Canadian Comprehensive Auditing Foundation (1991) *Comprehensive Audit Reporting - Concept, Issues and Practice*. Ottawa, 1992, 32.
- Christopher, Joe (2012) "The adoption of internal audit as a governance control mechanism in Australian public universities – views from the CEOs", *Journal of Higher Education Policy and Management*. 34(5), 529–541.
- Conceição, Sandra M. F. (2012) *Estudo do controlo interno nas Instituições de Ensino Superior - contributo para a credibilidade da informação financeira*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Costa, Armindo F.; Pereira, José M.; Blanco, Sílvia R. (2006) "Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública", *Revista de Estudos Politécnicos*. III(5/6), 201-225.
- Costa, Anabela C. (2008) *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação do Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Costa, Carlos B. (2010) *Auditoria Financeira: Teoria e Prática, 9ª Edição*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Costa, João V. (2001) *A Universidade no seu Labirinto*. Lisboa: Editorial Caminho.
- Costa, João V. (2004) *A Autonomia Universitária*, <http://jvcosta.net/artigos.html> [13 de julho de 2015]
- Coy, David; Fischer, Mary; Gordon, Teresa (2001) "Public Accountability: A New Paradigm for College and University Annual Reports", *Critical Perspectives on Accounting*. 12, 1-31.
- Davis, Stephen; Lukomnik, John; Pitt-watson, David (2006) *The New Capitalists: How Citizen Investors Are Reshaping the Corporate Agenda*. USA: Harvard Business Press.
- De Boer, Harry; Enders, Jurgen; Leisyte, Liudvika (2007) "Public Sector Reform in Dutch Higher Education: The Organizational Transformation of the University", *Public Administration*. 85(1), 27-46.
- Denhardt, Janet V.; Denhardt, Robert. B. (2007) *The New Public Service: serving, not steering. Expanded Edition*. USA: M. E. Sharp, Inc.
- Dias, Carlos B.; Sarrico, Cláudia S. (2008) "Controlo público dos governos municipais: Novos Horizontes" *Economia Global e Gestão*. 13(3), 99-118.
- El-Khawas, E. (2007) "Accountability and quality assurance: New issues for academic inquiry" in Forest, James J.; Altbach, Philip (eds) *International Handbook of Higher Education Part 1*, The Netherlands: Springer, 23-37.

- EUROSTAT (2012) *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*. Ernst and Young.
- Franco, Hilário; Marra, Ernesto (2000) *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas.
- Franco, Hilário; Marra, Ernesto (2001) *Auditoria Contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho – programas de auditoria – relatórios de auditoria*. 4. São Paulo: Atlas.
- Freixo, Manuel V. (2009) *Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas*. Lisboa : Instituto Piaget.
- Gellert, Claudius (1993) "Structures and Functional Differentiation - Remarks on Changing paradigms of Tertiary Education in Europe" in Gellert, Claudius (ed) *Higher Education in Europe. Higher Education Policy Series 16*, London: Jessica Kingsley Publisher.
- Gete Lima, Blanca O. (2001) *La Nueva Gestión Pública*. Pearson Educación, S.A. Madrid.
- Ghiglione, R.; Matalon, B. (2001) *O Inquérito: Teoria e Prática*. Oeiras: Celta Editora.
- Gomes, Leonor M. (2010) *Auditoria e a Informação Financeira Relevante num contexto de Crise Financeira Mundial*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Gomes, Patrícia S.; Fernandes, Maria J.; Carvalho, João B. (2015) "O Processo de Harmonização Internacional da Contabilidade Pública em Portugal: A Perspetiva de Diferentes Stakeholders", in *Congresso dos TOC 20 anos: Uma ambição, um compromisso, um rumo*. Lisboa 17 e 18 de setembro 2015. OTOC, 1-31.
- Gonçalves, Cristina M. (2011) *A Accountability nos Serviços Autónomos*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Gray, Andrew; Jenkins, Bill (1995) "From Public Administration to Public Management: Reassessing a Revolution?", *Public Administration*. 73, 75-99.
- Guri-Rosenblit, Sarah; Sebkova, Helena (2004) "Diversification of Higher Education Systems: Patterns, Trends and Impacts". *Diversification of Higher Education and the Changing Role of Knowledge and Research, UNESCO Forum Occasional Paper Series, 6*. UNESCO,. 40-69.
- Harvey, Lee; Green, Diana (1993) "Defining quality", *Assessment and Evaluation in Higher*. 18(1), 9-34.
- Hauptman, Arthur M. (2007) "Higher education finance: trends and issues" in Forest, James J.; Altbach, Philip (eds) *International Handbook of Higher Education Part 1*, The Netherlands: Springer, 83-106.
- Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Batista Lucio, Maria (2006) *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill.



- Hood, Christopher (1991) "A Public Management for all Seasons?", *Public Administration*. 69,3-19.
- Huisman, Jeroen; Currie, Jan (2004) "Accountability in Higher Education: Bridge over Troubled Water?" *Higher Education*. 48(4), 529-551.
- Huisman, Jeroen; Stensaker, Bjorn; Kehm, Barbara M. (2009) "Bologna, Quo Vadis?" in Kehm, Barbara M.; Huisman, Jeroen; Stensaker, Bjorn (eds) *The European Higher Area: Perspectives on a Moving Target*. The Netherlands: Sense Publishes, xiii-xx.
- Humphrey, Christopher (1991) "Audit Expectations" in Sherer, Michael; Turley, Stuart (eds) *Current Issues of Auditing*. London: Paul Chapman Publishing, 3-30  
<https://books.google.pt/books> [28 de junho 2015]
- IFAC (2001) *Study 13: Governance in Public Sector: A Governing Body Perspective - International Public Sector Study*. New York: IFAC.
- IFAC (2009a) ISA 240: The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf> 17 de julho de 2015]
- IFAC (2009b) ISA 610: Using the Work of Internal Auditors. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf> [17 de julho de 2015]
- IFAC (2014) *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: Volume I*. New York: IFAC.
- IFAC; CIPFA (2014) *International Framework: Good Governance in the Public Sector*. EUA: IFAC; CIPFA.
- IIA (2012) *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*. IIA. Global.
- INTOSAI (2007) *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Sector Público*. Bahia: TCE, 13.
- INTOSAI (2010a) *ISSAI 20: Principles of transparency and accountability*. Vienna: INTOSAI, [http://www.issai.org/media/12930/issai\\_20\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/12930/issai_20_e_.pdf) [20 de junho de 2016].
- INTOSAI (2010b) *ISSAI 1003: Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines*. Vienna: INTOSAI, [http://www.issai.org/media/13208/issai\\_1003\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf) [17 de julho de 2015]
- INTOSAI (2013) *ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Vienna: INTOSAI, <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf> [17 de setembro de 2015]
- Kagermann, Henning; Kinney William; Kutting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter (2008) *Internal Audit Handbook*. Berlin: Springer.
- Krippendorff, K. (2004) *Content analysis. An introduction to its methodology*. London: Sage.

- Larbi, George A. (1999) *The New Public Management Approach and Crisis States*. United Nations Research Institute for Social Development, 112.
- Leung, Philomena; Cooper, Barry; Perera, Luckmika (2011) "Accountability structures and management relationships of internal audit : an Australian study", *Managerial Auditing Journal*. 26(9), 794-816.
- Levy, Evelyn (1999) "Controle social e controle de resultados: um balanço de argumentos e da experiência recente" in Pereira, Luiz C.; Grau, Nuria C. (eds) *O público não-estatal na reforma do Estado*, Rio de Janeiro: FGV.
- Lindberg, Steffan (2013) "Mapping accountability: core concept and subtypes", *International Review of Administrative Sciences*. 79(2), 202-226.
- Marçal-Grilo, Eduardo (2003) "European higher education society", *Tertiary Education and Management*. 9(1), 3-11.
- Marques, Madeira (1997) *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.
- Marques, Maria C. (2012) "Modelos de Governo e Gestão Universitária: Uma visão sobre o contexto atual Português", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* X( 19), 1-17.
- Marques, Maria C. (2014) *Os Indicadores de Gestão nas Universidades Públicas Portuguesas: Uma Metodologia para Análise da sua Eficiência, Volume I*. Faro: Sílabas & Desafios.
- Marques, Maria C. ; Almeida, José M. (2004) "Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública", *Revista Contabilidade & Finanças*. 15(35), 84-95.
- Melchor, Oscar H. (2008) *Managing Change in OECD Governments: An Introductory Framework*. Working Papers on Public Governance: OCDE, 12.
- Miller, Henry D. (1995) *The Management of Change in Universities: Universities, State and Economy in Australia*. Canada and the UK: Society for Research into Higher Education, Ltd.
- Morais, Georgina; Martins, Isabel (2013) *Auditoria Interna - Função e Processo, 4ª Edição*. Áreas Editora.
- Moreira, Nuno (2014) "A Auditoria (Forense) e a Fraude", in Gonçalves, Nuno; Pimenta, Carlos (eds) *As Facetas da Fraude - Cinco Anos de Crónicas na Visão*, V. N. Famalicão: OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude, 90-92.
- Mulgan, Richard (2000) "Accountability: an ever-expanding concept?", *Public Administration*. 78(3), 555-573.
- Musselin, Christine (2007) "France" in Forest, James J.; Altbach, Philip (eds) *International Handbook of Higher Education Part 1*, The Netherlands: Springer, 711-728.

- Nakagawa, Miba N.; Relvas, Tânia R.; Filho, José M. (2007) "*Accountability: A razão de ser da contabilidade*", *REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. V1(3), 83-100.
- Neave, Guy; Van Vught, Frans A. (1994) "Government and Higher Education in Developing Nations: A Conceptual Framework" in Neave, Guy; Van Vught, Frans A. (eds) *Government and higher Education Relationships across three continents: the winds of change. Issue in Higher Education Series, Volume 2*. Oxford: Pergamon Press.
- Nicholson, Karen (2011) "Quality Assurance in Higher Education: A review of the literature", in Council of Ontario Universities Degree Level Expectations Project. McMaster University: January 3, 2011.
- O'Donnell, Guillermo (1994) "*Delegative Democracy*", *Journal of Democracy*. 5(1), 55-69.
- O'Donnell, Guillermo (1998) "Horizontal accountability and new polyarchies". *Kellogg Institute Working Paper nº 253*
- OCDE (2003) "Changing Patters of Governance in Higher Education" in OCDE (ed) *Education Policy Analysis*, OCDE: 59:78.
- Oliveira, Lúcia S. (2011) *O Impacto da Nova Gestão Pública nos Profissionais Académicos*. Dissertação de Mestrado. Universidade de Aveiro.
- Olssen, Mark; Peters, Michael (2005) "*Neoliberalism, higher education and the knowledge economy: from the free market to knowledge capitalism*", *Journal of Education Policy*. 20(3), 313-345.
- Parker, Lee (2011) "*University corporatisation: Driving redefinition*", *Critical Perspectives on Accounting*. 22, 434-450.
- Pestana, Maria H.; Gageiro, J. Nunes (2008) *Análise de Dados para Ciências Sociais. A complementaridade do SPSS*. Lisboa: E. Sílabo.
- Pimenta, Carlos (2014) "Brandos Costumes, Fraudes Ardentes" in Gonçalves, Nuno; Pimenta, Carlos (eds) *As Facetas da Fraude - Cinco Anos de Crónicas na Visão*, V. N. Famalicão: OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude, 26-29.
- Pinheiro, Joaquim L. (2010) *Auditoria Interna*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pinho, José A.; Sacramento, Ana R. (2009) "*Accountability: já podemos traduzi-la para o Português?*", *RAP - Revista de Administração Pública*. 43(6), 1343-1368.
- Quivy, Raymond; Campenhoudt, Luc V. (1992) *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Rocha, Arlindo C. (2007) "Auditoria de Gestão - Uma Forma Eficaz de Promoção da Accountability" in *XXXI Encontro da ANPAD*. Brasil: 22 a 26 de setembro de 2007.

- Rocha, Arlindo C. (2008) "O Processo Orçamentário Brasileiro como Instrumento de Accountability" in *APG - Encontro de Administração Pública e Governança*. Brasil: 12 a 14 de novembro de 2008.
- Rocha, Arlindo C. (2011) "Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. Contabilidade", *Gestão e Governança*. 14(2), 82-97.
- Rocha, José O.; Araújo, Joaquim E. (2007) "Administrative reform in Portugal: problems and prospects", *International Review of Administrative Sciences*. 73(4), 583-596.
- Santiago, Rui; Carvalho, Teresa (2008) "Academics in a new work environment: the impact of NPM on work conditions", *Higher Education Quarterly*. 62(3), 204–223.
- Santos, Boaventura S. (2011) *A Universidade do Século XX: Para uma reforma democrática e emancipatória da Universidade*. São Paulo: Cortez Editora.
- Saraiva, Elsa M. (2010) *A Auditoria Interna em Instituições de Ensino Superior - O Caso do Ensino Público Politécnico*. Dissertação de Mestrado em Finanças Empresariais. Instituto Politécnico de Viseu.
- Sarrico, Cláudia S. (2010) "On Performance in Higher Education: Towards performance governance", *Tertiary Education and Management*. 16(2), 145-158.
- Schedler, Andreas (1999) "Conceptualizing Accountability" in Schedler, Andreas; Diamond, Larry; Plattner, Marc (eds) *The Self-Restraining State. Power and Accountability in New Democracies*, London: Lynne Rienner Pub, 13-28.
- Silva, António M. (2000) *Auditoria do Management Público*. Lisboa: EDIUAL.
- Sinclair, Amanda (1995) "The chameleon of accountability, Accounting Organizations and Society", in *Accounting Organizations and Society*. 20(2/3), 219-237.
- Slaughter, Sheila; Leslie, Larry L. (1997) *Academic Capitalism: Politics, Policies, and the Entrepreneurial University*. USA: The Johns Hopkins University Press.
- Speijcken, Renée; Bakker, Wieger (2011) *The elusive quest for the golden standard: Concepts, policies and practices of accountability in development cooperation*. UNU-MERIT Working Paper Series, 2011-018. ISSN 1871-9872.
- Steccolini, Ileana (2004) "Is the annual report an accountability medium? An Empirical investigation into Italian Local Governments", *Financial Accountability & Management*. 20(3), 327-350.
- Tahar, Sadri; Boutellier, Roman (2013) "Resource Allocation in Higher Education in the Context of Public Management" *Public Management Review*. 15(5), 687-711.

- Teixeira, Maria F. (2006) *O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*. Dissertação de Mestrado Contabilidade e Auditoria. Universidade Aberta.
- Teixeira, Vânia M. (2012) *Impacto da auditoria interna na externa: ótica do auditor externo*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade - Ramo de Fiscalidade. Universidade de Aveiro.
- Tribunal de Contas (1999) *Manual de Auditoria e Procedimentos - Volume I*. Lisboa: TC.
- Tribunal de Contas (2013) "Auditoria: Desafio e Confiança" in *XI Congresso da OROC Revisores fundamentais para relançamento da economia*. Açores 13 de setembro de 2013 <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/XICongresso/Guilherme%20Oliveira%20Martins.pdf> [20 de junho de 2016].
- Wilson, W. (1887) "*The study of Administration. First Principles Series*". *Political Science Quarterly*. XXX. 1-16.

**Normativos Legais:**

Constituição da República Portuguesa.

Decreto-Lei n.º 155/1992, publicado no DR, 1ª Série, n.º 172, de 28 de julho.

Decreto-Lei n.º 166/1998, publicado no DR, 1ª Série, n.º 144, de 25 de junho.

Decreto-Lei n.º 232/1997, publicado no DR, 1ª Série, n.º 232, de 3 de setembro.

Decreto-Lei n.º 192/2015, publicado no DR, 1ª Série, n.º 178, de 11 de setembro.

Lei n.º 8/1990, publicada no DR, 1ª Série, n.º 43, de 20 de fevereiro.

Lei n.º 98/1997, publicada no DR, 1ª Série, n.º 43, de 26 de agosto.

Lei n.º 91/2001 de 20 de agosto, republicada em anexo à Lei n.º 41/2014, publicada no DR, 1ª Série, n.º 131, de 10 de julho.

Lei n.º 49/2005, publicado no DR, 1ª Série, n.º 166, de 30 de agosto.

Lei n.º 62/2007, publicada na 1.ª Série do DR n.º 174, de 10 de setembro.

Lei n.º 151/2015, publicada na 1.ª Série do DR n.º 178, de 11 de setembro.

Portaria n.º 794/2000, publicado no DR n.º 218, de 20 de setembro.



## Anexo I

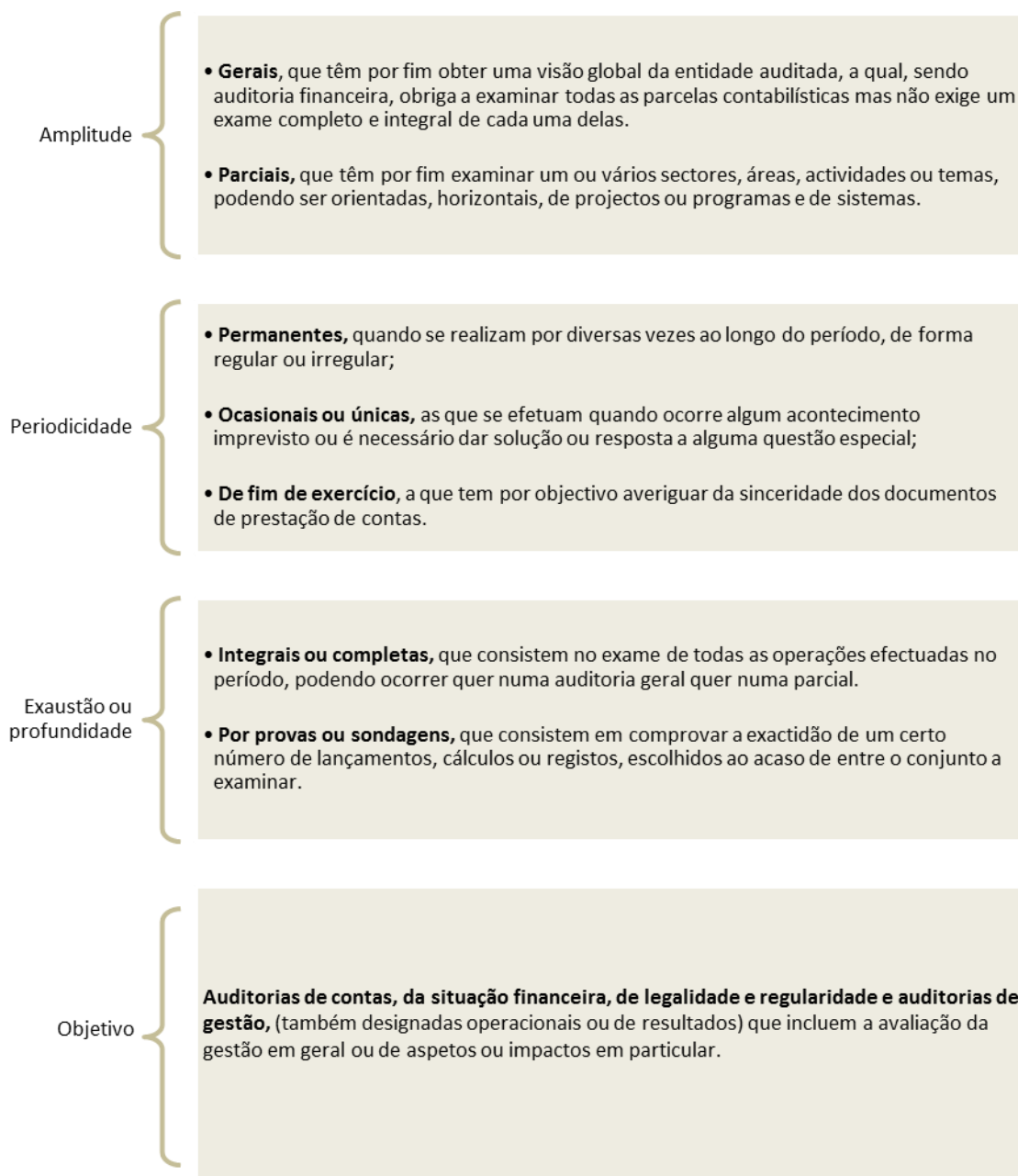
## Análise comparativa entre Modelos de Gestão das IES

	Modelo baseado na gestão empresarial	Modelo baseado na gestão tradicional
Modo operacional	Privado	Público
Tipo de controlo	Gestão “hard”; especificações contratuais entre o principal e o agente; controlo autocrático.	Gestão “soft”; votação colegial – democrática; consenso profissional; controlo difuso.
Função da gestão	Gestores; gestão em linha; gestão por centros de custo.	Líderes; comunidade académica; faculdades.
Objetivos	Maximizar os resultados; o lucro; a eficiência; a massificação; a privatização.	Conhecimento; investigação; questionar a realidade; verdade; razão; elitismo; sem fins lucrativos.
Relações de trabalho	Competitivo; existência de hierarquias; horário de trabalho indexado ao mercado; lealdade corporativa; sem críticas adversas da universidade.	Confiança, em virtude da ética; normas profissionais; liberdade de expressão e criticismo; serviço público intelectual
Accountability	Auditorias; monitorização; gestão do consumidor; indicadores de desempenho; baseado em resultados.	Gestão “soft”; profissional – burocrática; revisão por pares e facilitadores; baseado em regras.
Marketing	Centros de excelência; competição ( <i>rankings</i> ); imagem corporativa; marca; relações públicas.	Especialização; comunicação; verdade; democracia.
Ensino	Unidades curriculares semestrais; seleção de cursos; módulos; aprendizagem à distância; cursos de verão; vocacional; modelo de aprendizagem.	Unidades curriculares anuais; métodos académicos tradicionais; métodos de avaliação do curso; conhecimento para o seu próprio bem; modelo de conhecimento.
Investigação	Financiamento externo; desenvolvida em consórcio; separada do ensino; controlado pelo governo ou por agência externa.	Integralmente ligada ao ensino; controlada dentro da universidade; iniciada e desenvolvida por personalidades académicas individuais.

Fonte: Olssen e Peters, 2005, *apud* Oliveira, 2011

## Anexo II

## Tipos de auditoria, conforme diversas classificações



Fonte: Tribunal de Contas (1999)



## Anexo III

## Principais diferenças entre auditor interno / externo

Auditor Interno	Auditor Externo
Normas profissionais, incluindo as normas éticas e técnicas;	Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas, definidas para a profissão;
Quadro da entidade;	Profissional externo à entidade auditada;
É atender às necessidades do Órgão de Gestão, contribuindo para o fortalecimento do Sistema de Controlo Interno, gestão de risco e <i>governance</i> da entidade;	É atender às necessidades de terceiros, no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para determinar a extensão, profundidade e caracterização dos exames a efetuar às contas;
O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa;	O trabalho é executado tendo em conta os elementos das DF;
Deve ser independente no exercício da sua função;	Deve ser independente em relação à Administração, havendo na lei incompatibilidades gerais, específicas, absolutas, relativas e impedimentos;
O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos da entidade;	A opinião do controlo interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas DF em detrimento da eficácia e eficiência dos recursos;
O exame das atividades é contínuo;	O exame das DF é descontínuo;
A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade;	São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais (...). É uma responsabilidade única e indivisível;
Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com objetividade e detalhe adequado aos destinatários;	Os relatórios podem ser dotados de “fé pública”, caso da “certificação legal de contas”, só podendo ser impugnada judicialmente;
Não pode fazer parte do conselho fiscal (...), tem de conduzir a sua atividade com diplomacia, objetividade e independência. Tem de ser hábil nas relações humanas e na forma de comunicação. Tem de impor-se, sobretudo, pela sua competência e pelos seus conhecimentos;	Caso se trate de um Revisor Oficial de Contas é nomeado pela Assembleia Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal. Emite um tipo de relatório que acompanha as contas, obrigatoriamente;
Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade.	O acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado, conhece pior cada entidade auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.

Fonte: Morais e Martins (2013:49)

## Anexo IV

## Questionário aos Órgãos de Gestão das Instituições Portuguesas de Ensino Superior

Público

## Informação institucional:

1. Indique o tipo de Instituição de Ensino Superior (IES) a que pertence:

Instituição Universitária  
 Instituição Politécnica


2. Em que região portuguesa se encontra a IES a que pertence:

Norte  
 Centro  
 Lisboa e Vale do Tejo  
 Alentejo  
 Algarve  
 Açores e Madeira


3. Indique o número total de alunos inscritos em todos os ciclos, no corrente ano letivo (valor aproximado)?

## Papel da Auditoria na IES:

4. Quais os tipos de Auditoria que são desenvolvidos na sua instituição por:

	Meios Internos	Meios Externos	Meios Internos e Externos	Não sabe / Não responde
<b>Auditorias Financeiras</b> (de legalidade, regularidade e de contas)				
<b>Auditorias de Gestão, Operacionais ou de Resultados</b> (avaliação dos resultados face aos objetivos fixados)				
<b>Auditorias Orientadas</b> (analisam, de forma direcionada, um setor, área ou atividade particular ou um procedimento em concreto)				
<b>Auditorias de Sistemas</b> (visam estudar os sistemas implantados, com principal enfoco no Sistema de Controlo Interno)				
<b>Auditorias de Projetos ou Programas</b> (acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projetos específicos)				
<b>Auditoria da Qualidade</b> (apreciação dos procedimentos de qualidade instruídos)				
<b>Outra</b>				

5. Foi efetuada, nos últimos cinco (5) anos, alguma Auditoria Externa pelo Tribunal de Contas à sua IES:

Sim  
 Não  
 Não sabe / Não responde


6. Existe um gabinete / departamento responsável pela realização de Auditorias Internas na estrutura orgânica da sua IES:

Sim  
 Não  
 Não sabe / Não responde


*No caso de ter respondido "Não" ou "Não sabe/ Não responde", por favor passar à Questão 8.*

7. Em termos de estrutura orgânica qual a dependência hierárquica do gabinete / departamento de Auditoria Interna:

Reitoria / Presidência  
 Administração  
 Outro


*No caso de ter respondido à Questão 7, por favor passar à Questão 10.*

8. Classifique, numa escala de 1 a 5, a importância, na sua opinião, de cada um dos motivos apresentados para a inexistência de um gabinete / departamento de Auditoria Interna na sua IES:

Inexistência de recursos humanos adequados  
 Inexistência de recursos financeiros disponíveis  
 Não foi diagnosticada necessidade da sua existência  
 Inexistência de imposição legal  
 Outro

Muito Reduzida	Baixa	Neutra	Elevada	Muito Elevada
1	2	3	4	5

9. Em termos de perspectivas futuras, encontra-se prevista a criação de um gabinete / departamento responsável pelas ações de Auditoria Interna na sua IES?

Sim			Não	Não sabe / Não responde
Até 1 ano	De entre 1 a 2 anos	< 2 anos		

10. Indique, numa escala de 1 a 5, se os resultados obtidos nas ações de Auditoria constantes de relatórios, pareceres, informações, etc., efetuados pelos organismos abaixo citados, têm influência na tomada de decisão:

Gabinete / Departamento de Auditoria Interna  
 Tribunal de Contas

Discordo Totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente
1	2	3	4	5

11.1. Indique, numa escala de 1 a 5, em que medida as recomendações dadas nas ações de Auditoria Interna desenvolvidas na IES, contribuem para:

	Discordo Totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente
	1	2	3	4	5
Reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência					
Promoção da transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades					
Promoção da responsabilização dos órgãos de gestão					

11.2. Indique, numa escala de 1 a 5, em que medida as recomendações dadas nas ações de Auditoria Externa desenvolvidas na IES, contribuem para:

	Discordo Totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente
	1	2	3	4	5
Reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência					
Promoção da transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades					
Promoção da responsabilização dos órgãos de gestão					

12.1. Indique, numa escala de 1 a 5, se têm sido implementados mecanismos de controlo que permitam monitorizar as recomendações dadas nas Auditorias Internas, nomeadamente através de:

	Discordo Totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente
	1	2	3	4	5
Auditorias de acompanhamento					
Indicadores com o grau de execução das recomendações dadas					
Elaboração de procedimentos e/ou normas internas					
Outras ações					

12.2. Indique, numa escala de 1 a 5, se têm sido implementados mecanismos de controlo que permitam monitorizar as recomendações dadas nas Auditorias Externas, nomeadamente através de:

	Discordo Totalmente	Discordo	Indiferente	Concordo	Concordo Totalmente
	1	2	3	4	5
Auditorias de acompanhamento efetuadas pelo TC					
Ações de acompanhamento desenvolvidas pela própria entidade					
Outras ações					

## Papel da Auditoria Interna para os Órgãos de Gestão:

13. Classifique, numa escala de 1 a 5, o que considera ser o papel da Auditoria Interna numa IES:

	Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
	1	2	3	4	5
Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes					
Assessorar e apoiar os órgãos de gestão					
Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos					
Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência					
Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência					
Avaliar o processo de gestão global					
Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos					
Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas					
Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno					
Promover a ética e assumir um papel pedagógico					
Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho					
Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades					
Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral					
Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral					
Tornar visíveis as ações e procedimentos internos					

14. Indique, numa escala de 1 a 5, quais os objetivos da Auditoria Interna que considera contribuir para o reforço do controlo na avaliação da aplicação dos recursos públicos, tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência:

	Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
	1	2	3	4	5
Avaliar o grau de execução do plano de ação e eventuais desvios que possam existir					

Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
1	2	3	4	5
Avaliar se a gestão dos recursos públicos se enquadra nos objetivos estabelecidos para a instituição				
Efetuar o controlo económico, financeiro e orçamental, tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência				
Garantir que a gestão de desempenho organizacional tem em conta a otimização da gestão dos recursos públicos, bem como o binómio do custo – benefício da decisão tomada				
Avaliar o grau de cumprimento dos objetivos definidos no plano de ação				
Identificar e mitigar situações de irregularidade e fraude, bem como o risco associado às mesmas				

15. Indique, numa escala de 1 a 5, quais os objetivos da Auditoria Interna que considera contribuir para a promoção da transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades:

Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
1	2	3	4	5
Assegurar a credibilidade, confiabilidade e relevância dos documentos relativos à prestação de contas				
Avaliar a qualidade dos serviços prestados				
Avaliar o grau de cumprimento dos objetivos definidos no plano de ação				
Avaliar se o sistema de controlo interno implementado é adequado, eficaz e eficiente				
Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos				
Melhorar a imagem da instituição perante os <i>stakeholders</i>				
Assegurar o cumprimento da legislação existente, bem como dos regulamentos e normas internas				

16. Indique, numa escala de 1 a 5, quais os objetivos da Auditoria Interna que considera contribuir para a promoção da responsabilização dos órgãos de gestão:

Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
1	2	3	4	5
Promover a ética e assumir um papel pedagógico				
Avaliar e propor ações de melhoria relativas ao desempenho da IES				

	Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
	1	2	3	4	5
Controlo e responsabilização pelas decisões tomadas e ações implementadas					
Identificar desvios no plano de ação, bem como as situações que se encontram na origem dos mesmos					
Identificar situações de risco e tomar medidas concretas que permitam mitigá-las, bem como imputar responsabilidades em situações de falhas					
Prevenção de abusos de poder e outras formas de comportamento inadequado					
Promover a definição das responsabilidades por função na realização de cada tarefa, conferência e/ou controlo orçamental					
Responsabilizar eventuais desvios que possam ocorrer, tendo em conta as competências delegadas					

17. No seu entendimento, qual a informação que os diversos utilizadores deveriam conhecer através dos documentos de prestação de responsabilidades de uma IES:

	Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
	1	2	3	4	5
Execução e alterações significativas do orçamento					
Execução do plano estratégico e de ação e objetivos estabelecidos					
Situação económica					
Situação financeira					
Situação patrimonial					
Principais indicadores de gestão e desempenho (KPI's)					
Nível de endividamento, bem como o valor em dívida a terceiros e prazo médio de pagamentos					
Desempenho operacional, em termos de eficácia e eficiência					

18. Quais os principais utilizadores da informação sobre a prestação de responsabilidades relativa às IES e a quem esta tem deveres de *accountability*:

	Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
	1	2	3	4	5
Alunos					
Fornecedores					

	Muito Reduzido	Baixo	Neutro	Elevado	Muito Elevado
	1	2	3	4	5
Parceiros institucionais					
Direção Geral do Ensino Superior					
Direção Geral do Orçamento					
Tribunal de Contas					
Órgãos do Governo das IES					
Ministério da Educação e Ciência e/ou outros Ministérios e Secretaria de Estado					
Instituto Nacional de Estatística					
Outros					

**Muito obrigada pela colaboração!**

Indique o seu endereço de e-mail, caso tenha interesse que, quando terminado o estudo, lhe seja enviado um exemplar do mesmo.

Email: \_\_\_\_\_



**Anexo V**

## Carta de apresentação do questionário

Ex.mo Senhor Magnífico Reitor / Presidente / Diretor,

Considerando que as reformas implementadas na Administração Pública nas últimas décadas se traduziram na alteração do modelo tradicional de gestão para um modelo mais flexível e dinâmico, aspetos como a delegação e descentralização, reengenharia e equilíbrio financeiro, procura da qualidade na prestação dos serviços, transparência, participação, prestação de contas e responsabilização, ganharam consistência na gestão das entidades públicas.

Neste contexto, as ações de auditoria desenvolvidas quer por órgãos internos, quer por entidades externas, afiguram-se como instrumentos relevantes para o apuramento, de uma forma transparente, de responsabilidades na avaliação do desempenho dos órgãos de gestão, permitindo assim a identificação de eventuais desvios face aos objetivos planeados, erros ou irregularidades, tendo em conta os princípios de economia, eficácia e eficiência.

O presente questionário insere-se assim na dissertação intitulada “**O papel da Auditoria na promoção da Accountability – o caso das Instituições Portuguesas de Ensino Superior Público**”, a desenvolver no âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (sob orientação da Professora Doutora Susana Jorge), cujo principal objetivo consiste em aferir qual a importância da auditoria (interna e externa) para os responsáveis pela gestão das instituições de ensino superior no desempenho das suas funções, tendo em consideração os aspetos referidos anteriormente e subjacentes à *Accountability*.

Desta forma, solicito a colaboração de V. Exa, para o preenchimento do referido questionário, ou a delegação desta tarefa, caso o entenda, em quem na Instituição lhe pareça mais apropriado para o fazer. Apelo ainda para que as respostas sejam dadas da forma mais rigorosa possível, assegurando, desde já, a confidencialidade dos dados recolhidos, uma vez que os questionários são anónimos.

Estou certa de que as respostas dadas por V. Exa são fundamentais para a presente investigação, com a qual se espera contribuir para a melhoria da investigação científica na área da gestão do ensino superior em Portugal.

No caso de existir alguma dúvida ou sugestão, por favor não hesite em contactar-me através do e-mail [ab.barbosa74@gmail.com](mailto:ab.barbosa74@gmail.com).

Desde já agradeço a atenção e tempo dispensados por V. Exa. a este assunto, solicitando uma resposta com a maior brevidade possível.

Atenciosamente,

(Anabela Torre Barbosa Reis Fonseca)

## Anexo VI

## Auditorias efetuadas pelo TC às IES (2010-2015)

Ano	Relatório de Auditoria		Instituição de Ensino Superior	Auditoria Financeira	Auditoria de Seguimento	Auditoria Orientada	Auditoria Integrada	Outras
2010	Relatório de Auditoria n.º 15/10 - Auditoria de Seguimento à Faculdade de Ciências da Universidade de Coimbra - Gerência de 2007	U	Universidade de Coimbra		●			
	Relatório de Auditoria n.º 25/10 - Relatório de Auditoria do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Exercício 2008	IP	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	●				
	Relatório de Auditoria n.º 9/10 - Relatório de Auditoria aos Serviços de Ação Social da Universidade de Aveiro - Exercício 2008	U	Universidade de Aveiro	●				
	Relatório de Auditoria n.º 23/10 - Auditoria à Universidade de Lisboa - Reitoria - Exercício 2008	U	Universidade de Lisboa	●				
	Relatório de Auditoria n.º 10/10 - Auditoria à Universidade do Porto - Reitoria - Exercícios de 2007 e 2008	U	Universidade do Porto	●				
2011	Relatório de Auditoria n.º 10/11 - Auditoria ao Instituto Politécnico de Beja - Gerência de 2009	IP	Instituto Politécnico de Beja	●				
	Relatório de Auditoria n.º 14/11 - Auditoria ao Instituto Politécnico do Porto - Serviços Centrais - Gerência de 2008	IP	Instituto Politécnico do Porto	●				
	Relatório de Auditoria n.º 5/11 - Auditoria ao Instituto Superior de Ciências de Trabalho e da Empresa - Instituto Universitário de Lisboa - Exercícios de 2008 e 2009	U	ISCTE - Instituto Superior de Ciências de Trabalho e da Empresa	●				
2012	Relatório de Auditoria n.º 10/12 - Auditoria à Universidade de Aveiro - Reitoria - Exercícios de 2008 e 2009	U	Universidade de Aveiro	●				
2013	Relatório de Auditoria n.º 7/13 - Auditoria de Seguimento à Faculdade de Arquitectura da Universidade Técnica de Lisboa - Exercício de 2010	U	Universidade Técnica de Lisboa		●			
	Relatório de Auditoria n.º 20/13 - Auditoria ao Instituto Politécnico de Viseu - Exercício de 2011	IP	Instituto Politécnico de Viseu	●				
	Relatório de Auditoria n.º 14/14 - Auditoria às relações técnicas, institucionais e financeiras da Universidade do Porto, Universidade do Minho e Politécnico do Porto com entidades de direito privado	U/IP	Universidade do Porto, Universidade do Minho e Politécnico do Porto			●		
2014	Relatório de Auditoria n.º 10/14 - Auditoria Integrada à Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa e à Fundação da Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa - Exercício de 2010	U	Universidade Nova de Lisboa				●	
	Relatório de Auditoria n.º 15/14 - Auditoria à Faculdade de Medicina Dentária da Universidade de Lisboa - Exercício de 2011	U	Universidade de Lisboa	●				
	Relatório de Auditoria n.º 21/14 - Auditoria Integrada ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo e à Fundação Fernão de Magalhães para o Desenvolvimento - Exercício de 2012	IP	Instituto Politécnico de Viana do Castelo				●	
	Relatório de auditoria n.º 20/14 - Auditoria de Seguimento ao Instituto Superior Técnico - Exercício de 2011	IP	Instituto Superior Técnico		●			
	Relatório de Auditoria n.º 2/14 - Ação de Fiscalização Concomitante à Universidade do Algarve - Atos de gestão de pessoal relativos a remunerações e acumulações de funções em IES - Anos de 2012 e 2013	U	Universidade do Algarve					●
2015	Relatório de Auditoria n.º 16/15 - Auditoria Integrada à Universidade do Algarve e à Fundação para o Desenvolvimento da UALG - Ano 2012	U	Universidade do Algarve				●	
	Relatório de Auditoria n.º 4/15 - Auditoria Integrada à Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa e à Fundação da Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa - Ano 2012	U	Universidade de Lisboa				●	
Total ...				10	3	1	4	1

## Anexo VII

Teste de correlação *Pearson*

Índice	Teste de Correlação	Questão 13													
		[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]	[8]	[9]	[10]	[11]	[12]	[13]	[14]
Resultados	Pearson	,457*	,460*	,415*	,380	,398*	,417*	,478*	,580**	,467*	,493*	,555**	,636**	,480*	,560**
	Sig.	,019	,018	,039	,055	,044	,038	,014	,002	,016	,100	,003	,000	,013	,003
Transparência	Pearson	,170	,442*	,345	,452*	,271	,423*	,449*	,397*	,238	0,211	,325	,313	,204	,363
	Sig.	,407	,024	,092	,021	,181	,035	,021	,045	,242	,301	,105	,120	,316	,068
Grau de Confiança	Pearson	,201	,460*	,365	,332	,258	,383	,556**	,467*	,306	0,323	,516**	,548**	,213	,344
	Sig.	,324	,018	,073	,098	,203	,059	,003	,016	,128	,108	,007	,004	,297	,086
Responsabilização	Pearson	,354	,360	,326	,346	,361	,363	,370	,506**	,335	0,206	,421*	,540**	,368	,551**
	Sig.	,076	,071	,112	,083	,070	,074	,062	,008	,094	,314	,032	,004	,064	,004
Risco	Pearson	,319	,195	,247	,291	,447*	,181	,356	,460*	,159	,234	,427*	,459*	,253	,261
	Sig.	,112	,340	,234	,150	,022	,386	,074	,018	,437	,249	,030	,018	,213	,198

\*\* . A correlação é significativa no nível 0,01(bilateral).

\* . A correlação é significativa no nível 0,05 (bilateral).

## Legenda:

- [1] Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existente
- [2] Assessorar e apoiar os órgãos de gestão
- [3] Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos
- [4] Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência
- [5] Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência
- [6] Avaliar o processo de gestão global
- [7] Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos
- [8] Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas
- [9] Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno
- [10] Promover a ética e assumir um papel pedagógico
- [11] Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho
- [12] Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades
- [13] Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral
- [14] Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

## Anexo VIII

## Modelo de Regressão Múltipla

Variáveis Independentes	Índice da <i>Accountability</i> – Resultados					
	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t	Estat. de colinearidade	
					Tolerância	VIF
Constante	,917	1,432		,640		
x1 Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,407	,719	,372	,566	,106	9,396
x2 Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	-,008	,499	-,008	-,016	,220	4,554
x3 Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	-,149	,746	-,152	-,200	,080	12,466
x4 Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	-,221	,746	-,242	-,296	,069	14,447
x5 Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,000	,365	,000	,000	,309	3,236
x6 Avaliar o processo de gestão global	,304	,729	,321	,417	,078	12,889
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,197	,506	,286	,389	,086	11,664
x8 Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	-,191	,662	-,202	-,288	,093	10,695
x9 Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,082	,253	-,138	-,326	,257	3,892
x10 Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,021	,345	-,028	-,060	,207	4,830
x11 Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	-,113	,550	-,130	-,206	,116	8,623
x12 Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,259	,332	,408	,781	,169	5,933
x13 Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,218	,454	,282	,481	,134	7,441
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,145	,381	,221	,381	,137	7,291
R quadrado	0,585					
R quadrado ajustado	-0,610					
F estatístico	0,906					
Erro padrão da estimativa	0,573					

Variáveis Independentes	Índice da <i>Accountability</i> - Transparência					
	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t	Estat. de colinearidade	
					Tolerância	VIF
Constante	2,230	1,785		1,250		
x1 Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	-,722	,896	-,594	-,806	,106	9,396
x2 Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	,199	,622	,164	,320	,220	4,554
x3 Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	-,288	,930	-,263	-,309	,080	12,466
x4 Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	,526	,930	,517	,566	,069	14,447
x5 Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	-,227	,455	-,216	-,500	,309	3,236
x6 Avaliar o processo de gestão global	,415	,908	,394	,457	,078	12,889
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	-,031	,630	-,041	-,049	,086	11,664
x8 Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	1,123	,825	1,071	1,361	,093	10,695
x9 Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,065	,315	-,098	-,207	,257	3,892
x10 Promover a ética e assumir um papel pedagógico	,111	,429	,137	,259	,207	4,830
x11 Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	-,195	,686	-,201	-,284	,116	8,623
x12 Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	-,013	,414	-,018	-,031	,169	5,933
x13 Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	-,230	,566	-,267	-,407	,134	7,441
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	-,126	,474	-,173	-,266	,137	7,291

R quadrado	0,479
R quadrado ajustado	-0,331
F estatístico	0,592
Erro padrão da estimativa	0,713

Variáveis Independentes	Índice da <i>Accountability</i> - Grau Confiança					
	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t	Estat. de colinearidade	
					Tolerância	VIF
Constante	1,658	1,437		1,153		
x1 Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	-,324	,722	-,280	-,449	,106	9,396
x2 Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	,166	,501	,143	,331	,220	4,554
x3 Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	,414	,749	,397	,553	,080	12,466
x4 Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	-,923	,749	-,952	-1,232	,069	14,447
x5 Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	-,023	,366	-,023	-,063	,309	3,236
x6 Avaliar o processo de gestão global	,737	,731	,735	1,007	,078	12,889
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,414	,507	,567	,817	,086	11,664
x8 Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,962	,664	,962	1,448	,093	10,695
x9 Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,083	,253	-,132	-,329	,257	3,892
x10 Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,084	,346	-,108	-,243	,207	4,830
x11 Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	-,324	,552	-,350	-,586	,116	8,623
x12 Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,316	,333	,469	,948	,169	5,933
x13 Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	-,284	,456	-,345	-,623	,134	7,441
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	-,390	,382	-,561	-1,022	,137	7,291
R quadrado	0,628					
R quadrado ajustado	0,050					
F estatístico	1,086					
Erro padrão da estimativa	0,575					

Variáveis Independentes	Índice <i>Accountability</i> – Responsabilização					
	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t	Estat. de colinearidade	
					Tolerância	VIF
Constante	1,806	1,476		1,223		
x1 Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,692	,741	,614	,934	,106	9,396
x2 Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	-,273	,514	-,243	-,531	,220	4,554
x3 Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	-,338	,769	-,333	-,439	,080	12,466
x4 Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	-,243	,769	-,257	-,315	,069	14,447
x5 Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,124	,376	,127	,330	,309	3,236
x6 Avaliar o processo de gestão global	,463	,751	,475	,616	,078	12,889
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,312	,521	,439	,599	,086	11,664
x8 Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,387	,682	,398	,567	,093	10,695
x9 Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,270	,260	-,439	-1,036	,257	3,892
x10 Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,483	,355	-,641	-1,360	,207	4,830
x11 Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	-,419	,567	-,466	-,739	,116	8,623
x12 Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,367	,342	,560	1,071	,169	5,933
x13 Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,067	,468	,084	,143	,134	7,441
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,148	,392	,219	,378	,137	7,291

R quadrado 0,586

R quadrado ajustado -0,059

F estatístico 0,908

Erro padrão da estimativa 0,590



Variáveis Independentes	Índice <i>Accountability</i> – Risco					
	$\beta$	Erro Padrão	$\beta$ Standardizado	t	Estat. de colinearidade	
					Tolerância	VIF
Constante	1,716	1,832		,937		
x1 Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,861	,919	,646	,937	,106	9,396
x2 Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	-,568	,638	-,428	-,891	,220	4,554
x3 Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	-,373	,955	-,310	-,391	,080	12,466
x4 Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	-,411	,954	-,368	-,431	,069	14,447
x5 Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,484	,467	,420	1,038	,309	3,236
x6 Avaliar o processo de gestão global	,468	,932	,406	,502	,078	12,889
x7 Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,678	,647	,805	1,048	,086	11,664
x8 Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,717	,847	,623	,847	,093	10,695
x9 Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,387	,323	-,531	-1,197	,257	3,892
x10 Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,628	,441	-,704	-1,425	,207	4,830
x11 Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	-,544	,704	-,511	-,773	,116	8,623
x12 Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,504	,425	,650	1,186	,169	5,933
x13 Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,093	,581	,098	,160	,134	7,441
x14 Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	-,377	,487	-,471	-,775	,137	7,291

R quadrado 0,545

R quadrado ajustado -0,164

F estatístico 0,769

Erro padrão da estimativa 0,732

**H1: Há uma relação positiva entre a auditoria interna e a performance das IES****Variáveis Inseridas/Removidas<sup>a</sup>**

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos		Stepwise (Critérios: Probabilidade de F a ser inserido <= ,050, Probabilidade de F a ser removido >= ,100).

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Resultados

**Sumarização do modelo**

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,654 <sup>a</sup>	,428	,402	,430

a. Preditores: (Constante), 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modelo	Soma dos Quadrados	gl	Quadrado Médio	F	Sig.
1 Regressão	3,041	1	3,041	16,454	,001 <sup>b</sup>
Resíduo	4,066	22	,185		
Total	7,106	23			

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Resultados

b. Preditores: (Constante), 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

**Coefficientes<sup>a</sup>**

Modelo	Coefficientes não padronizados		Coefficientes padronizados	t	Sig.	95,0% Intervalo de Confiança para B	
	B	Erro Padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior
(Constante)	2,356	,458		5,141	,000	1,406	3,306
1 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,429	,106	,654	4,056	,001	,210	,649

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Resultados

**Variáveis excluídas<sup>a</sup>**

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estadísticas de colinearidade
					Tolerância
13.1. Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,273 <sup>b</sup>	1,693	,105	,347	,923
13.2. Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	,204 <sup>b</sup>	1,221	,236	,257	,909
13.3. Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	,130 <sup>b</sup>	,708	,487	,153	,793
13.4. Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	,091 <sup>b</sup>	,492	,628	,107	,784
13.5. Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,158 <sup>b</sup>	,904	,376	,194	,862
13.6. Avaliar o processo de gestão global	,141 <sup>b</sup>	,751	,461	,162	,748
13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,129 <sup>b</sup>	,572	,573	,124	,532

Variáveis excluídas<sup>a</sup>

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estadísticas de colinearidade
					Tolerância
13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,360 <sup>b</sup>	1,667	,110	,342	,515
13.9. Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	,101 <sup>b</sup>	,464	,648	,101	,564
13.10. Promover a ética e assumir um papel pedagógico	,243 <sup>b</sup>	1,410	,173	,294	,836
13.11. Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	,288 <sup>b</sup>	1,704	,103	,348	,838
13.12. Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,368 <sup>b</sup>	1,728	,099	,353	,525
13.13. Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,268 <sup>b</sup>	1,340	,194	,281	,630

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_ Resultados

b. Preditores no Modelo: (Constante), 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

## H2: Há uma relação positiva entre a auditoria e a transparência na prestação da informação por parte das IES

Variáveis Inseridas/Removidas<sup>a</sup>

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos		Stepwise (Critérios: Probabilidade de F a ser inserido <= ,050, Probabilidade de F a ser removido >= ,100).

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Transparencia

## Sumarização do modelo

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,463 <sup>a</sup>	,214	,178	,561

a. Preditores: (Constante), 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos

ANOVA<sup>a</sup>

Modelo	Soma dos Quadrados	gl	Quadrado Médio	F	Sig.
1 Regressão	1,884	1	1,884	,994	,023 <sup>b</sup>
1 Resíduo	6,915	22	,314		
Total	8,798	23			

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Transparencia

b. Preditores: (Constante), 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos

Coeficientes<sup>a</sup>

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	95,0% Intervalo de Confiança para B	
	B	Erro Padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior
(Constante)	2,857	,597		,787	,000	,619	4,095
1 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,355	,145	,463	,448	,023	,054	,655

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Transparencia

Variáveis excluídas<sup>a</sup>

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estadísticas de colinearidade
					Tolerância
1 13.1. Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,069 <sup>b</sup>	,356	,726	,077	,976
13.2. Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	,296 <sup>b</sup>	1,496	,149	,310	,864
13.3. Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	,063 <sup>b</sup>	,251	,804	,055	,595
13.4. Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	,241 <sup>b</sup>	,923	,366	,197	,528
13.5. Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,036 <sup>b</sup>	,162	,873	,035	,742
13.6. Avaliar o processo de gestão global	,260 <sup>b</sup>	1,080	,293	,229	,613
13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,247 <sup>b</sup>	1,137	,268	,241	,747
13.9. Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	,035 <sup>b</sup>	,159	,875	,035	,786
13.10. Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,016 <sup>b</sup>	-,075	,941	-,016	,839
13.11. Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	,035 <sup>b</sup>	,146	,885	,032	,666
13.12. Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,044 <sup>b</sup>	,185	,855	,040	,649
13.13. Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,095 <sup>b</sup>	,465	,647	,101	,881
13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,162 <sup>b</sup>	,614	,546	,133	,532

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Transparencia

b. Preditores no Modelo: (Constante), 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos

### **H3: Há uma relação positiva entre a auditoria e o grau de confiança que os utilizadores têm sobre a informação prestada pelas IES utilizadores têm sobre a informação prestada pelas IES**

Variáveis Inseridas/Removidas<sup>a</sup>

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos		Stepwise (Critérios: Probabilidade de F a ser inserido <= ,050, Probabilidade de F a ser removido >= ,100).

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_GrauConfiança

## Sumarização do modelo

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,574 <sup>a</sup>	,329	,299	,494

a. Preditores: (Constante), 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos

ANOVA<sup>a</sup>

Modelo	Soma dos Quadrados	gl	Quadrado Médio	F	Sig.	
1	Regressão	2,629	1	2,629	10,789	,003 <sup>b</sup>
	Resíduo	5,361	22	,244		
	Total	7,990	23			

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_GrauConfiança

b. Preditores: (Constante), 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos

Coeficientes<sup>a</sup>

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	95,0% Intervalo de Confiança para B	
	B	Erro Padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior
(Constante)	2,535	,526		4,823	,000	1,445	3,625
1 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,419	,128	,574	3,285	,003	,155	,684

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_GrauConfiança

Variáveis excluídas<sup>a</sup>

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estadísticas de colinearidade
					Tolerância
1 13.1. Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,061 <sup>b</sup>	,337	,739	,073	,976
13.2. Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	,215 <sup>b</sup>	1,150	,263	,243	,864
13.3. Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	-,028 <sup>b</sup>	-,121	,904	-,026	,595
13.4. Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	-,144 <sup>b</sup>	-,588	,563	-,127	,528
13.5. Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	-,058 <sup>b</sup>	-,281	,782	-,061	,742
13.6. Avaliar o processo de gestão global	,104 <sup>b</sup>	,457	,653	,099	,613
13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,242 <sup>b</sup>	1,209	,240	,255	,747
13.9. Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	,065 <sup>b</sup>	,323	,750	,070	,786
13.10. Promover a ética e assumir um papel pedagógico	,034 <sup>b</sup>	,172	,865	,038	,839
13.11. Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	,212 <sup>b</sup>	,990	,333	,211	,666

Variáveis excluídas<sup>a</sup>

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estatísticas de colinearidade	
					Tolerância	
13.12. Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,312 <sup>b</sup>	1,478	,154	,307	,649	
13.13. Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,092 <sup>b</sup>	,485	,633	,105	,881	
13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,019 <sup>b</sup>	,079	,938	,017	,532	

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_GrauConfiança

b. Preditores no Modelo: (Constante), 13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos

**H4: Há uma relação positiva entre a auditoria interna e a responsabilização na governação das IES**Variáveis Inseridas/Removidas<sup>a</sup>

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos		Stepwise (Critérios: Probabilidade de F a ser inserido <= ,050, Probabilidade de F a ser removido >= ,100).

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Responsabilização

## Sumarização do modelo

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,608 <sup>a</sup>	,369	,341	,466

a. Preditores: (Constante), 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

ANOVA<sup>a</sup>

Modelo	Soma dos Quadrados	Gl	Quadrado Médio	F	Sig.
1 Regressão	2,792	1	2,792	12,877	,002 <sup>b</sup>
Resíduo	4,770	22	,217		
Total	7,562	23			

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Responsabilização

b. Preditores: (Constante), 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	95,0% Intervalo de Confiança para B	
	B	Erro Padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior
1 (Constante)	2,587	,496		5,212	,000	1,558	3,617
13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	,411	,115	,608	3,588	,002	,174	,649

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Responsabilização

Variáveis excluídas<sup>a</sup>

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estat-colinearidade	
					Tolerância	
1	13.1. Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	,187 <sup>b</sup>	1,064	,299	,226	,923
	13.2. Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	,154 <sup>b</sup>	,860	,399	,184	,909
	13.3. Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	,044 <sup>b</sup>	,226	,823	,049	,793
	13.4. Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	,076 <sup>b</sup>	,387	,702	,084	,784
	13.5. Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,136 <sup>b</sup>	,740	,468	,159	,862
	13.6. Avaliar o processo de gestão global	,087 <sup>b</sup>	,438	,666	,095	,748
	13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	-,037 <sup>b</sup>	-,155	,879	-,034	,532
	13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,283 <sup>b</sup>	1,212	,239	,256	,515
	13.9. Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,106 <sup>b</sup>	-,463	,648	-,100	,564
	13.10. Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,084 <sup>b</sup>	-,443	,662	-,096	,836
	13.11. Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	,171 <sup>b</sup>	,920	,368	,197	,838
	13.12. Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,230 <sup>b</sup>	,986	,335	,210	,525
	13.13. Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	,067 <sup>b</sup>	,307	,761	,067	,630

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Responsabilização

b. Preditores no Modelo: (Constante), 13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos

## H5: Há uma relação positiva entre a auditoria interna e a gestão do risco inerente à governação das IES

Variáveis Inseridas/Removidas<sup>a</sup>

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas		Stepwise (Critérios: Probabilidade de F a ser inserido $\leq$ ,050, Probabilidade de F a ser removido $\geq$ ,100).

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Risco

## Sumarização do modelo

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,471 <sup>a</sup>	,222	,186	,612

a. Preditores: (Constante), 13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas

ANOVA<sup>a</sup>

Modelo	Soma dos Quadrados	gl	Quadrado Médio	F	Sig.
1 Regressão	2,347	1	2,347	6,263	,020 <sup>b</sup>
Resíduo	8,245	22	,375		
Total	10,593	23			

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Risco

b. Preditores: (Constante), 13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas

Coeficientes<sup>a</sup>

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	95,0% Intervalo de Confiança para B	
	B	Erro Padrão	Beta			Limite inferior	Limite superior
1 (Constante)	1,840	,982		1,874	,074	-,196	3,877
13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas	,542	,216	,471	2,503	,020	,093	,991

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Risco

Variáveis excluídas<sup>a</sup>

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Estatísticas de colinearidade
					Tolerância
1 13.1. Assegurar o cumprimento dos normativos legais e regulamentos internos existentes	-,011 <sup>b</sup>	-,042	,967	-,009	,575
13.2. Assessorar e apoiar os órgãos de gestão	-,045 <sup>b</sup>	-,211	,835	-,046	,813
13.3. Avaliar a otimização da gestão dos recursos públicos	,065 <sup>b</sup>	,312	,758	,068	,847
13.4. Avaliar a performance da entidade tendo em conta os princípios da economia, eficácia e eficiência	,127 <sup>b</sup>	,618	,543	,134	,868
13.5. Avaliar e monitorizar o sistema de controlo interno implementado, quanto ao seu grau de eficácia e eficiência	,321 <sup>b</sup>	1,587	,128	,327	,808
13.6. Avaliar o processo de gestão global	,071 <sup>b</sup>	,353	,728	,077	,902
13.7. Coordenar e/ou apoiar as atividades de comunicação e informação entre os órgãos de gestão e os auditores externos	,150 <sup>b</sup>	,680	,504	,147	,747
13.9. Prestar serviços de consultoria, fornecendo informação útil e credível para a tomada de decisão em tempo oportuno	-,144 <sup>b</sup>	-,631	,535	-,136	,694
13.10. Promover a ética e assumir um papel pedagógico	-,210 <sup>b</sup>	-,813	,425	-,175	,541
13.11. Promover a gestão baseada nos resultados inerentes ao desempenho	,229 <sup>b</sup>	,992	,332	,212	,665
13.12. Promover a transparência na informação sobre a prestação de responsabilidades	,235 <sup>b</sup>	,866	,396	,186	,488
13.13. Proporcionar uma imagem da instituição mais credível perante o público em geral	-,306 <sup>b</sup>	-,924	,366	-,198	,324
13.14. Tornar visíveis as ações e procedimentos internos	-,098 <sup>b</sup>	-,366	,718	-,080	,515

a. Variável Dependente: ÍndAccount\_Risco

b. Preditores no Modelo: (Constante), 13.8. Identificar situações de risco e definir estratégias eficazes para o seu controlo ou mitigação das mesmas