



Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas

## Século XXI - Administração Pública e Controlo

E agora, o que se segue?

Maria Rosa Tobias Sá

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Administração Pública

Orientador:

Doutor João Salis Gomes, Professor Auxiliar e Investigador Integrado  
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

outubro, 2019



## RESUMO E PALAVRAS-CHAVE

Estudos recentes indicam que o futuro da Administração Pública será mais influenciado por fatores tecnológicos, demográficos, políticos, do que por Reformas anteriores ou teorias emergentes sobre novas Reformas. Com base nos estudos de diversos autores, procurámos identificar desafios e impactos para as Administrações e para os controladores públicos resultantes, entre outros, de *Governança, revolução tecnológica, sustentabilidade ambiental, descentralização, sistemas de informação integrados*.

Pensamos poder concluir que, num futuro próximo, o uso de ferramentas tecnológicas inovadoras permitirá aos auditores públicos concentrar-se na interpretação e julgamento profissional. *O controlo proactivo substituirá o controlo reativo*. Uma melhor coordenação entre os vários níveis de controle, graças a sistemas integrados de informação e análise de riscos, permitirá aumentar a coerência e a eficácia global do sistema de controlo. As recomendações ganharão tempestividade e pertinência, por via duma colaboração mais aberta com os auditados, maior atenção às expectativas dos *stakeholders* e ao *controlo de qualidade*.

Investimento em meios técnicos, competências, formação e, claro, vontade política para derrubar barreiras culturais, serão imprescindíveis. A política de comunicação assume-se, em todos as áreas analisadas, como um elemento indissociável da capacidade de influência dos controladores ao nível das mudanças pretendidas.

Tudo leva a crer que os auditores públicos se adaptarão aos desafios impostos por uma gestão pública cada vez mais complexa, fazendo prova, da flexibilidade, criatividade e agilidade exigidas por estes novos tempos, assim continuando a contribuir para a democratização da sociedade e a defesa do interesse público.

Palavras-chave: Administração Pública, auditorias públicas, *Governance, accountability, Big Data*, Inteligência Artificial, *Cloud*, auditorias ambientais, sistemas de informação integrados, análise de riscos

## ABSTRACT AND KEYWORDS

Recent studies indicate that the future of Public Administrations will be influenced mostly by technology, demography, politics, rather than by past Reforms or emerging theories on new Reforms. Based on the studies of a wide range of authors, we tried to identify foreseeable challenges and impacts for Public Administrations and public control entities, of subjects like: *Governance*, decentralization, technological revolution, integrated information systems, risk analysis, environmental sustainability.

Findings indicate that, in near future, the use of technological innovations will enable public auditors to be focused on interpretation and professional judgment. Proactive controls will replace reactive controls. Better coordination between various levels of control through the use of integrated risk analysis and information systems will enhance the overall coherence of the control system. Recommendations will gain timeliness and relevance through a more open collaboration *with* the auditees, attention to stakeholders' expectations and *quality control*.

Investments in technical means, new skills, training, etc. will be needed. Political will to overcome certain cultural barriers is also fundamental. Communication policy is an inseparable element of control entities' ability to influence intended changes and also fundamental to put pressure on *accountability*.

Just as in the past public auditors have adapted to the challenges posed by an increasingly complex public management, everything leads to believe that they will be capable to demonstrate the flexibility, creativity and agility demanded by these new times, thus contributing for the democratization of society and the utmost promotion of public interest.

Keywords: Public Administration, public audits, Governance, accountability, Big Data, Artificial Intelligence, Cloud, environmental audits, integrated information systems, risk analysis

## ÍNDICE

<b>RESUMO E PALAVRAS-CHAVE</b>	<b>i</b>
<b>ABSTRACT AND KEYWORDS</b>	<b>ii</b>
<b>GLOSSÁRIO DE SIGLAS</b>	<b>v</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
1. Enquadramento	1
2. Delimitação do Objeto de Análise	2
3. Questões de Pesquisa	4
4. Metodologia	6
<b>CAPÍTULO 1. ESTADO, INTERESSE PÚBLICO, SERVIÇO PÚBLICO, CONTROLO</b>	<b>8</b>
1.1 Estado Moderno, soberania do povo, primado do direito, controlo de poderes	8
1.2 Interesse público, esfera pública, serviço público e seus valores	10
1.3 Controlo da Administração Pública: na defesa da legalidade e do bem comum	12
<b>CAPÍTULO 2. COMO OS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO MODELAM O CONTROLO</b>	<b>15</b>
2.1 Controlo ou auditoria públicos: das origens ao NPM	15
2.2 Nos dias de hoje: tipos de auditorias, fases, propósito	16
2.3 Burocracia e Controlo: <i>conformidade e senso comum</i>	17
2.4 <i>New Public Management</i> e Controlo: a <i>Sociedade da Auditoria</i>	18
<b>CAPÍTULO 3. Século XXI – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA e CONTROLO: e agora, o que se segue?</b>	<b>21</b>
3.1 Administração Pública XXI – o que pensam, de modo geral, os académicos	21
3.2 O caso particular da União Europeia - Administrações Públicas Digitais	23
3.3 Controlo XXI - o que pensam, de modo geral, os académicos	24
3.4 Afinal, o futuro já está aí	28
3.4.1 <i>Governance</i> , Redes, Transparência, Accountability: uma difícil relação?	28
3.4.2 Os desafios da Era Digital	32
3.4.2.1 <i>BIG DATA</i> , Robótica, Inteligência Artificial	33
3.4.2.2 Queda de paradigmas: Amostragem, Materialidade. E os Standards?	35
3.4.2.3 “ <i>Olhar o Futuro e não o Passado</i> ”: Auditorias Contínuas, Auditorias Preventivas	36
3.4.2.4 <i>Cloud</i> , Interoperabilidade: privacidade e segurança ainda sem solução	38

3.4.3	Os desafios da Sustentabilidade – o que se espera dos controladores	41
3.4.3.1	O caso particular da Sustentabilidade Ambiental.	
	Auditorias Ambientais - uma novidade para os controladores?	42
3.4.3.2	Controladores públicos: agentes de mudança em prol da sustentabilidade	45
3.4.4	Outros desafios: desconcentração, descentralização, autonomia vs Coordenação	46
3.4.4.1	Em defesa da coordenação	47
3.4.4.2	Integração de sistemas de informação: entre administrações e entre entidades de controlo	48
3.4.4.3	Pelo menos, integre-se a análise de riscos	50
3.5	Críticas, Autocríticas, Novos Rumos	51
3.5.1	As auditorias públicas vistas pelos académicos: afinal, elas também comportam riscos	52
3.5.2	As auditorias públicas vistas pelos auditados	55
3.5.3	As auditorias públicas vistas pelos controladores: Novos Rumos	60
	<b>CAPÍTULO 4. DISCUSSÃO e CONCLUSÕES</b>	<b>63</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>69</b>
	<b>CURRÍCULO</b>	<b>77</b>

## GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AP – Administração Pública / Administrações Públicas  
ARS – Administração Regional de Saúde  
CAFE – Controlo da Administração Financeira do Estado  
CC – Computação Cognitiva  
CE – Comissão Europeia  
CGD – Caixa Geral de Depósitos  
DEG – Digital Era Governance  
DGAEP - Direção-Geral da Administração e do Emprego Público  
DGO – Direção-Geral do Orçamento  
DL – Decreto-Lei  
EBIDTA - Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization  
Eds. – Editores  
EHCI - Euro Health Consumer Index  
eIDAS - electronic Identification, Authentication and trust Services  
EPE – Entidade Pública Empresarial  
EUROSAI - European Organisation of Supreme Audit Institutions  
EUA – Estados Unidos da América  
GOP – Grandes Opções do Plano  
IA – Inteligência Artificial  
IAS - International Accounting Standards  
IFRS - International Financial Reporting Standards  
IGF – Inspeção-Geral de Finanças  
IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social  
IIA - Institute of Internal Auditors  
INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions  
IPSAS - International Public Sector Accounting Standards  
ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions  
ISC – Instituições Superiores de Controlo  
ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa  
IUL – Instituto Universitário de Lisboa  
LEO – Lei de Enquadramento Orçamental  
MCDT - Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica  
MS – Ministério da Saúde  
MUD – Mercado Único Digital  
NPG – New Public Governance  
NPM – New Public Management  
OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico

ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

OE – Orçamento de Estado

ONU – Organização das Nações Unidas

PA – Plano de Atividade

PE – Parlamento Europeu

PGETIC - Plano Estratégico Global para a Racionalização de Custos com as TIC

QUAR - Quadro de Avaliação e Responsabilização

RCM - Resolução do Conselho de Ministros

RGDP - Regulamento Geral de Proteção de Dados

RPA - Robotic Process Automation

SAI – Supreme Audit Institutions

SCI – Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

SIADAP - Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública

TC – Tribunal de Contas

TCE – Tribunal de Contas Europeu

TIC – Tecnologias de Informação e de Comunicação

UE – União Europeia



“A auditoria do sector público dá conforto (Power, 1997) e desconforto (Justensen e Skærbæk, 2010). Conforto, na medida em que permite saber que os responsáveis pela gestão de fundos públicos estão a ser monitorizados e que as melhorias necessárias são propostas. Desconforto, quando se detecta que os fundos são usados de forma ineficiente e ineficaz, revelação que permite exigir contas e responsabilizar os gestores” (Thomas Carrington, 2017)

## INTRODUÇÃO

### 1. Enquadramento

Após longas décadas de uma Administração Pública hierarquizada, estável, previsível, começa a assistir-se, a partir dos anos 1970-80, a uma rápida sucessão de propostas de novos modelos de gestão (cuja qualificação como *Reformas* não é consensual), todas pretendendo reinventar e melhorar a Administração.

As *Reformas* iniciais, que Hood apelidou de *New Public Management* (NPM, 1991), visavam, alegadamente, tornar as administrações públicas mais económicas, eficientes e eficazes. Para tal, importavam-se as práticas de gestão por objetivos e de avaliação de performance usadas no sector privado, defendia-se a concorrência entre serviços, a regulação através dos mercados, a descentralização ou desconcentração de serviços, a *agencificação* da Administração Pública (AP). A evolução negativa da despesa e da dívida públicas, as crises do *subprime* e das dívidas soberanas - com um apelo sistemático à intervenção do Estado para salvar as economias - acabariam por minar a legitimidade dos mecanismos de mercado na gestão da coisa pública, revelando que os impactos do NPM eram bastante controversos face aos seus propósitos iniciais.

Subsequentemente, outros modelos de *Reforma* da AP se tornaram discerníveis, embora “cada um pareça tão escorregadio e potencialmente inconsistente como o NPM” (Pollitt, 2011) - *New Public Administration* (Frederickson, 1996), *New Public Service* (Denhardt e Denhardt, 2000), *New Weberian State* (Gay, 2005), *New Public Governance* (Osborne, 2006) - todos eles procurando corrigir as lacunas postas a descoberto por cada um dos modelos anteriores. A ideia de *Governance* (cujo conceito continua em evolução), introduzida em 1996 por Rhodes, generalizou-se entretanto.

Porém, como afirma Pollitt, após muitas toneladas de papel produzidas sobre modelos puros, “endeusando-os e depois destruindo-os”, o que estas décadas de *Reformas* da Administração Pública nos ensinam é que, não obstante as muitas “modas”, não se consegue identificar uma sequência lógica, coerente e sistemática na aplicação daqueles modelos (Pollitt, 2011). Os contextos culturais de aplicação são distintos, os pontos de partida diversos, as condições sociopolíticas específicas e a verdade é que acabamos por assistir a uma

coexistência de ferramentas de vários modelos que tornam a gestão das Administrações cada dia mais complexa (Christensen e Lægreid, 2008).

Tal como as Administrações se têm modelado a estes novos *ideais*, também o controlo exercido sobre as entidades públicas se tem adaptado às sucessivas arquiteturas e modos de funcionamento daquelas e, com ele, também os controladores se têm ajustado a essas transformações.

As mudanças não param. Processam-se, ademais, de forma cada vez mais veloz. As Administrações veem-se confrontadas com complexos desafios, resultado de fenómenos que ainda não compreendemos em toda a sua extensão, mas que exigem reflexão face ao que já sabemos (ou julgamos saber). De que forma alguns desses fenómenos poderão impactar o futuro das administrações públicas, o exercício da função controlo e o *perfil dos controladores públicos no Século XXI?*

Longe vão os tempos da longa *serenidade burocrática*. Hoje é preciso antecipar tendências, inovar, ser flexível. Pese embora a sua demonstrada capacidade adaptativa, estas não são características às quais os controladores estejam habituados. Vamos tentar perceber se e como poderão adaptar-se a estes novos e complexos tempos.

## 2. Delimitação do Objeto de análise

O *controlo*<sup>1</sup> da(s) administração(ões)<sup>2</sup> que nos vai ocupar é o de tipo administrativo. O controlo político (competência dos Parlamentos), o controlo jurisdicional (na componente “*judgar*”, competência dos Tribunais de Contas, Administrativos e Fiscais ou Judiciais), o controlo social (aqui entendido como o controlo que a sociedade exerce sobre as ações do Estado), não constituem objeto deste trabalho.

Entende-se por *controlo administrativo* aquele que pretende verificar se as entidades públicas:

---

<sup>1</sup> Embora a prática do controlo seja certamente tão antiga quanto o momento em que alguém deu algo a outrem para que o administrasse em seu nome, a palavra *Controlo* derivará do francês “Contrôle” ou “Contre-Role” (contra rol), na sua origem, latino medieval (“*contrarotulus*”), significando que a atividade controlada deveria ser sempre registada num segundo livro, cujos registos poderiam ser confrontados com os registos originais do primeiro. Já se encontra o conceito em 1367, a propósito das receitas e despesas de Carlos II, rei de Navarra (Centre National de Ressources Textuelles et Lexicales - França).

<sup>2</sup> Aqui no sentido do conjunto de entidades públicas que integram a *Administração Central* (sejam elas Serviços Integrados ou Serviços e Fundos Autónomos), o subsector da *Segurança Social*, o subsector da *Administração Regional* e o subsector da *Administração Local*. Contudo, a expressão *Administração Pública* é usada para designar, tanto “um conjunto de atividades, essencialmente de execução das deliberações políticas e legislativas, visando garantir várias tarefas”; como “um conjunto de serviços e entidades responsáveis por executar as atividades administrativas” (Sá, 2000:37-39).

- i) concretizam os objetivos que lhes foram definidos<sup>3</sup>,
- ii) gerem de forma económica, eficiente, eficaz (3 Es) e também ética (4º E), minimizando os riscos de corrupção ou de outras infrações conexas<sup>4</sup>,
- iii) praticam uma gestão transparente (prestação de contas fidedigna e responsabilização pelo uso dos dinheiros públicos) e
- iv) possuem mecanismos de controlo interno que reduzam os riscos.

Uma parte do controlo é realizada internamente pelas próprias entidades gestoras (chamemos-lhe *autocontrolo*), mas a parte que aqui nos vai interessar mais particularmente é a desenvolvida por entidades controladoras com competências próprias, sem qualquer vínculo à entidade controlada (por vezes até independentes da própria Administração Pública, como é o caso dos Tribunais de Contas).

O controlo administrativo pode ser classificado de acordo com o posicionamento do órgão que o executa. Assim, o controlo pode ser *externo* - em Portugal, a cargo do Tribunal de Contas - ou *interno* - feito no seio da própria Administração por entidades com competências de controlo transversais (IGF, p.e.), competências no âmbito de ação de cada Ministério (Inspeções sectoriais) ou competências específicas numa dada área (agências de Fundos Comunitários, Medicamento, Ambiente, etc.)<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> No caso português, p.e., Grandes Opções do Plano (GOP), políticas públicas, Cartas de Missão dos dirigentes, Quadros de Avaliação e Responsabilização (QUAR), Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP), etc.

<sup>4</sup> Aos tradicionais “3 Es” (economia, eficiência e eficácia), juntou-se, recentemente, a componente ética, o “4º E” (“*Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*”, Institute of Internal Auditors). Enquanto a *economia* está associada ao custo dos inputs usados para atingir os objetivos (Yamamoto & Watanabe, 1989, *apud* Nath, 2005), a *eficiência* pretende a maximização do output para um dado nível de input (McCrae & Vada, 1997, *apud* Nath, 2005) e a *eficácia* pretende dar a medida em que o output atingiu os objetivos desejados (Funnell & Cooper, 1998, *apud* Nath, 2005). Quanto à dimensão ética, tem a ver com a conduta moral dos que trabalham na AP: privilegiar o interesse público, agir com lealdade, justiça, equidade, cortesia, correção e integridade de carácter.

<sup>5</sup> Em Portugal, por exemplo, o *sistema de controlo interno* da administração financeira do Estado (SCI), instituído pelo DL n.º 166/98, de 25 de Junho, está estruturado em três níveis de controlo (*operacional, sectorial e estratégico*), definidos em razão da natureza e âmbito de intervenção dos serviços que o integram. O *controlo operacional* centra-se nas decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução das ações e é constituído pelos órgãos e serviços de auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade. O *controlo sectorial* centra-se sobretudo na avaliação do controlo operacional e na adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno. O *controlo estratégico* incide sobretudo na avaliação do controlo operacional e do controlo sectorial, bem como na realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente, o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado. O

Quando, no quadro do presente trabalho, falarmos em *controladores públicos*, quer lhes chamemos controladores, auditores ou inspetores (as designações variam conforme os países e as jurisdições), estamos a referir-nos aos profissionais que executam controlos administrativos: *i*) independentes (não trabalham para / e não são pagos pelos auditados), *ii*) objetivos (garantia dada pelo uso de padrões) e *iii*) íntegros (atentos os valores essenciais do serviço público)<sup>6</sup>.

No caso português, por exemplo, integraríamos aqui os auditores do Tribunal de Contas, os inspetores da Inspeção-geral de Finanças e das Inspeções Sectoriais dos Ministérios e outros que, *trabalhando em instituições públicas, têm poderes para executar auditorias de tipo administrativo sobre serviços das administrações públicas*. Os auditores privados, mesmo que realizem auditorias sobre entidades públicas, não são considerados “controladores públicos”.

Note-se que alguns controladores públicos também podem auditar entidades privadas quando, por hipótese, estas são beneficiárias de fundos públicos (sistemas de incentivos, fundos comunitários, etc.) ou quando tal se revele necessário para confirmar a boa gestão dos dinheiros públicos (p.e. controlos a fornecedores ou clientes de entidades públicas).

O controlo administrativo pode ser realizado em diferentes momentos, distinguindo-se, neste caso, *controlo prévio / a priori* (antes da atividade / ação ser desenvolvida), *concomitante* (efetuado durante a execução da atividade / ação) ou *subsequente / a posteriori* (realizado depois da atividade / ação ser executada).

### 3. Questões de Pesquisa

“Qualquer abordagem para prever o futuro é vulnerável ao erro, por vezes mesmo, a erros grosseiros... A primeira qualidade que devemos trazer a este exercício é, pois, a da humildade”  
(Pollitt, 2014)

---

*controlo estratégico*, de carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças, pela Direção-Geral do Orçamento e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, de acordo com suas atribuições e competências.

<sup>6</sup> Na literatura anglo-saxónica o termo *auditing* é usado para todo o tipo de auditorias: tanto as dos controladores públicos como as dos auditores privados, tanto as internas (autocontrolo) como as das inspeções /agências ou as externas (Tribunais de Contas). Na literatura francófona continua difundida a ideia de que os auditores públicos *controlam / inspeccionam* (são chamados *controladores / inspetores*, embora usem métodos de auditoria), estando o termo *auditores* mais associado aos auditores privados. Usaremos os termos *auditor* ou *controlador*, *auditoria* ou *controlo* indiferentemente, embora, como já referido, nos cinjamos exclusivamente a funcionários e ou agentes da própria administração pública ou das entidades tipo Tribunal de Contas quando no exercício de funções de auditoria.

Estamos conscientes de que tentar prever o futuro da Administração e do seu controlo é um exercício temerário, ainda mais, quando diversos estudos indicam a inexistência de uma linha condutora coerente na evolução dos modelos de Reforma, sendo, sobretudo, fatores externos - crises económicas, questões demográficas, evolução tecnológica - a determinar as mudanças da Administração, mais do que os impactos das anteriores *Reformas* ou das reflexões teóricas sobre o que deverá ser a Administração Pública do futuro (Pollitt, 2014, Blijleven e Curry, 2014).

Acreditamos que alguns desses fatores de mudança, mesmo se ainda não percecionados em toda a sua plenitude, se encontram já hoje parcialmente instalados na sociedade, ou já se vislumbram no seu horizonte, e que eles irão impactar a breve prazo o futuro das Administrações. Temos igualmente presentes as recomendações da Organização Europeia das Instituições Superiores de Controlo (EUROSAI)<sup>7</sup> quanto à imprescindibilidade, *se o controlo se quiser manter pertinente e relevante*, de reagir de forma ágil e eficaz aos temas emergentes, nomeadamente através da criação de novas ferramentas de auditoria que correspondam às necessidades da sociedade.

Pese embora a modéstia deste contributo, limitado, entre outros, pelo nosso conhecimento e pela própria natureza de uma dissertação de Mestrado, quisemos arriscar, tentando identificar alguns dos temas que poderão influenciar proximamente o futuro das Administrações, o exercício do controlo e *o perfil dos controladores*.

Eis, entre outras, algumas das questões que nos pareceram incontornáveis:

A) *Redes, Governance, Transparência, Accountability* – Assiste-se hoje ao esbatimento das relações institucionais tradicionais. O processo de tomada de decisão *democratizou-se*, tornou-se mais aberto e participativo. Hoje, não são só os níveis de poder central, regional, local que intervêm nas decisões, mas também burocratas, empresas, terceiro sector, organizações da sociedade civil. O Estado perde poder de comando. Perderá também poder de controlo? Como determinar quem é *accountable* se os processos de tomada de decisão são hoje partilhados pelos vários tipos de agentes presentes nas Redes<sup>8</sup>? A transparência e

---

<sup>7</sup> A EUROSAI é o Grupo Regional Europeu da INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*), organização Internacional que agrupa as Instituições Superiores de Controlo (ISC) e que tem contribuído nos últimos 50 anos, através da institucionalização de molduras teóricas, standards profissionais, manuais de boas práticas, etc., para a melhoria das auditorias públicas a nível mundial.

<sup>8</sup> A organização em *Rede* não é nova, mas, no passado, circunscrevia-se ao domínio privado. A produção, o poder, a guerra eram do domínio das organizações verticais e hierarquizadas. A microeletrónica veio mudar tudo conferindo às redes novas capacidades. A comunicação pôde transcender fronteiras, a sociedade em rede difundiu-se por todo o mundo, há redes globais de capital, bens, serviços, informação, ciência, tecnologia, etc. (CASTELLS, 2008).

a *accountability* tornaram-se uma exigência dos cidadãos. Na era das redes sociais, a publicitação dos relatórios de controlo é uma vantagem ou um risco?

B) *Era Digital, Administração Pública Digital, Cloud, Privacidade* – A obrigação imposta às administrações de serem *digital by default*, a adesão a ferramentas tecnológicas cada vez mais potentes e *inteligentes*, a substituição dos arquivos físicos pela *Cloud*, sugerem importantes mudanças também para o controlo público: como controlar os arquivos armazenados na *nuvem*? A que parte da *nuvem* podem os controladores aceder no quadro de uma auditoria de âmbito limitado? Em vez de *andar atrás dos prevaricadores*, vai o controlo finalmente ser proactivo, prevenir em vez de detetar?

C) *Sustentabilidade, Ambiente, Controladores como Agentes de Mudança* - Satisfazer as necessidades presentes sem pôr em causa o futuro das próximas gerações é uma obrigação do Estado e da sociedade. Conseguirão os controladores ser agentes das necessárias mudanças, designadamente ao nível do ambiente? Irão as *auditorias financeiras* ceder o seu longo reinado às *auditorias de sustentabilidade* e às *auditorias ambientais*? Que novas competências vão ser exigidas aos controladores públicos?

D) *Auditoria ou Consultoria, Coação ou Pedagogia?* – A utilidade do controlo enquanto instrumento de apoio à introdução de melhorias nas entidades auditadas é hoje questionada. Os auditados queixam-se do distanciamento dos auditores face às circunstâncias concretas em que os gestores exercem a sua atividade, invocam a falta de diálogo durante as inspeções, argumentam com a insensatez ou inexequibilidade das recomendações formuladas. Devem os controladores rever procedimentos e atitudes? Se o fizerem, porão em risco a sua *imparcialidade*? E a *accountability*?

#### 4. Metodologia

Antes de refletir para onde se vai, pareceu-nos importante perceber de onde se vem. Assim, e com o propósito de contextualizar a função do controlo público dentro da gestão pública, uma gestão de carácter único, distinta de todas as outras, abordaremos, em cascata, algumas das características associadas ao Estado Moderno, à Administração Pública e ao seu Controlo (funções do Estado, *interesse público, esfera pública, serviço público, defesa da legalidade e do bem comum*). De forma um pouco mais aturada, analisaremos, seguidamente, as características dos modelos de Administração *Burocrático* e *New Public Management* e os seus correspondentes *modelos* de Controlo. Esperamos, com isto, estar em condições de demonstrar que o controlo se tornou cada vez mais abrangente, mais complexo, acompanhando o que se passava com as práticas de gestão dentro da própria Administração. Passaremos, depois, às questões de pesquisa propriamente ditas e, finalmente, às conclusões.

Muito se tem escrito sobre Administração Pública e suas Reformas. Contudo, a função *controlo* da dita Administração, pareceu-nos pouco valorizada pelos académicos. Encontrámos poucos estudos académicos sobre o tema, tanto no panorama português como a nível internacional, inclusive na literatura anglo-saxónica, sempre tão profícua a avançar reflexões e novas tendências. A bibliografia internacional aborda a temática do *controlo* / *auditoria* predominantemente numa perspetiva de auditoria privada (*Big Four*<sup>9</sup>). Procurámos, por isso, aproveitar o conhecimento resultante da nossa experiência nesta área para proceder às adaptações que nos pareceram adequadas. Deparámo-nos, igualmente, com uma ausência de séries estatísticas sobre a evolução do número de controladores públicos, tanto a nível internacional como nacional, que nos impediu de concretizar, de forma mais objetiva, algumas das afirmações que fazemos, por exemplo, ao nível do crescimento do número de controladores e da maior diversidade das suas competências<sup>10</sup>.

Pese embora as limitações assinaladas, procurámos proceder a uma revisão, tão exhaustiva quanto possível, da literatura científica disponível, socorrendo-nos tanto de autores *de referência* como de outros com os quais não estamos normalmente tão familiarizados, como será o caso, por exemplo, de vários académicos asiáticos quando falarmos de temas de cariz predominantemente tecnológico (*Inteligência Artificial, Cloud, etc.*).

Em todos os temas que iremos abordar houve sempre a preocupação de contemplar artigos que expusessem o atual *estado da arte*. Por isso, para além das bases de dados de artigos científicos, outros artigos foram tidos em consideração (Internet, Media), sempre que sugerissem pistas de reflexão, invocassem iniciativas, alertassem para riscos.

Todos os autores serão referenciados a par-e-passo.

Os conceitos necessários à compreensão de cada um dos temas, irão sendo introduzidos à medida que tratarmos os próprios temas.

---

<sup>9</sup> *Big Four*: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernest & Young e KPMG.

<sup>10</sup> No caso português, p.e., as consultas às bases de dados públicas – *DGAEP, PORDATA* - não respondem a esta questão. A consulta efetuada, caso a caso, aos sites das várias inspeções-gerais (IGF e inspeções sectoriais) também não ofereceu melhores resultados. Os dados apresentados (balanços sociais) são recentes, não permitindo compreender a evolução dos efetivos, e não estão distribuídos por qualificações académicas, por exemplo.

## Capítulo 1. ESTADO, INTERESSE PÚBLICO, SERVIÇO PÚBLICO e CONTROLO

O Estado é “uma realidade historicamente situada” (Miranda, 2004: 8 *apud* Gomes, 2010)

A evolução da Administração Pública está intimamente ligada à reforma e evolução do Estado, podendo dizer-se que é do modelo de Estado que decorre o modelo de Administração (Mozzicafreddo, 2001)

### 1.1 Estado Moderno, soberania do povo, primado do direito, controlo de poderes

Estudar a evolução do conceito de Estado ao longo da História é analisar as opções que a sociedade definiu em cada momento quanto aos seus valores, modelos de organização e práticas de gestão, designadamente no que toca ao papel das instituições afetas à Administração Pública.

Segundo Bobbio (1990, p.67), é possível situar o designado Estado Moderno (separando-o das formas de organização mais antigas - gregas, romanas, feudais), a partir de finais do séc. XV - inícios do séc. XVI.

O Estado Moderno nasce associado à ideia de *soberania*, acompanhando as mudanças que, nas sociedades europeias da época, ditaram o fim do feudalismo e da secularização da política. Pese embora, no seu início (período *Absolutista*), o Estado ainda se confundisse com a *figura* do próprio monarca (“*L’Etat c’est moi*” – afirmação atribuída a Luís XIV), e mesmo se as normas não passavam, então, da expressão da vontade do soberano, não são mais homens que imperam sobre outros homens, mas, sim, poderes públicos que passam a imperar sobre o arbítrio das pessoas privadas. Ao definir *soberania* como o “poder absoluto e perpétuo que é próprio do Estado” e ao identificar a sua essência com “o poder de fazer e anular as leis”, o Estado legislativo fica delineado (Gomes, 2010, referindo-se ao tratado de governação que Bodin elaborou na segunda metade do Século XVI e que forneceria uma base teórica ao absolutismo). Muitos dos traços caracterizadores deste Estado permaneceram até aos nossos dias: burocracias administrativas, forças militares, unidade das leis, justiça pública, serviços tributários.

Rousseau dará nova essência à *soberania*, ao considerá-la um atributo do Povo no seu conjunto. A *vontade geral* – que difere da soma das vontades particulares – é uma vontade superior e indivisível, a qual, ao exprimir o *interesse comum*, conduz à utilidade pública. E esta vontade geral, que vem do povo, que vem da nação (uma comunidade que partilha um território, uma língua, tradições comuns, interesses comuns), expressa-se através da lei: uma lei igual para todos e perante a qual todos são iguais. A relação do cidadão com o poder passa a ser a da *obediência à lei*: é através da lei, que estabelece limites aos direitos individuais de



cada homem, que se consegue garantir o respeito pelos direitos individuais de todos os homens<sup>11</sup>.

Mas o que acontece se, entre os membros da comunidade nacional, deixar de existir consenso quanto ao Estado que os representa, sentirem que a legitimidade deste está ferida, sentirem que ele os oprime? Como garantir que tais riscos não ocorrem? O princípio de *separação de poderes* (e seus *controles recíprocos*), fornecer-nos-á o *mecanismo de autorregulação* necessário e constituir-se-á como elemento essencial à construção do Estado de direito.

Montesquieu (1689-1755) defenderá que o Estado moderno exerce diferentes funções no interesse da sociedade, distribuídas entre diferentes tipos de instituições: função legislativa (produzir as leis e o ordenamento jurídico necessários à vida em sociedade), função executiva (fazer cumprir as leis) e função judiciária (julgar da adequação dos atos particulares na execução das leis existentes)<sup>12</sup>. A liberdade, valor essencial para Montesquieu, determinava a necessidade de limitação do poder e era no equilíbrio entre *separação e interdependência dos poderes* que residia a chave para um governo moderado, fonte de toda a liberdade. Os três poderes (Legislativo, Executivo e Judicial) irão, assim, desempenhar as suas funções e cooperar no sentido de evitar que os outros poderes exorbitem das suas - *controles recíprocos* (Corrêa, 2014).

A evolução do Estado de direito “levará ao aparecimento do *Estado social* que, sob formas e designações várias (Estado Providência e *Welfare State*, entre outras), se assume em plenitude como Estado democrático, tanto no plano político... como através da criação ou promoção de uma rede de serviços e prestações com vista a garantir à população em geral um vasto rol de direitos económicos, sociais e culturais” (Gomes, 2010: 364).

Novas *grandes questões* se colocam hoje quanto ao papel do Estado na sociedade atual: “...o Estado social e democrático de direito atravessa uma fase de profundas transformações, ligadas, nomeadamente, aos processos de globalização, de integração supranacional e de fragmentação social.”... “a globalização faz ela própria emergir, fundado numa nova *lex mercatoria*, um soberano privado supra-estatal de carácter difuso” (Capella, 1997:258 *apud* Gomes, 2010: 364-365)... “É como se a globalização interrompesse o capítulo

---

<sup>11</sup> “O exercício dos direitos individuais de cada homem não tem mais limites do que os que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos” (art. 4 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, 1789)

<sup>12</sup> Antes dele, Locke (1632-1704) já havia trabalhado o princípio da separação de poderes. As funções por ele apresentadas - poder legislativo, poder executivo (aplicação das leis através da Administração, mas também dos Tribunais) e poder federativo (condução das relações internacionais e defesa da comunidade) (Gomes, 2010, p. 361) – não coincidem ainda totalmente com as que nos são familiares.

da história europeia marcado pela centralidade dos Estados, impondo uma nova forma de imperialismo guiado pelas forças económicas” (Ferrarese, 2000: 12 *apud* Gomes, 2010: 375).

Mas o nosso propósito, como dissemos, é ir descendo, em cascata, até ao controlo da Administração. Vamos, por isso, concentrar-nos numa das funções do Estado acima referidas, a função executiva, para descermos à Administração e aos controladores públicos.

## 1.2 Interesse Público, Esfera Pública, Serviço Público e seus valores

“A noção de interesse público é uma construção social da modernidade que necessariamente reflete modelos de Estado e de sociedade”

“...na Europa continental, o Estado de direito faz emergir com muita clareza a distinção entre uma esfera privada e uma esfera pública, submetidas cada uma delas a sistemas de valores e dispositivos normativos diferentes.” (Gomes, 2010: 353 e Gomes, 2010: 363)

A noção de *interesse público* encontra-se sujeita ao entendimento que, em cada contexto temporal e espacial, se faz da relação entre Estado, Administração e sociedade. Tal noção deverá refletir a visão partilhada pela sociedade no seu conjunto, uma gestão adequada da conflitualidade e do diálogo social, permitindo, ao mesmo tempo, a atualização e a reelaboração do próprio conceito (Mozzicafreddo, 2007, p.22-23).

Cabe ao Estado definir o que é o interesse público, procurando concretizar uma *visão da boa sociedade* aceite em cada período, hoje abarcando a definição do nosso património coletivo e de como devemos afetá-lo, geri-lo, equilibrando os princípios de equidade e de justiça social e de desenvolvimento económico da sociedade.

Integra a *esfera pública* tudo aquilo que o conjunto da coletividade, do povo, define, num dado momento, ser de interesse ou propriedade comum a toda essa coletividade. A esfera pública é a esfera de ação do Estado, enquanto a esfera privada é a de ação da sociedade civil (onde indivíduos ou associações parciais procuram satisfazer interesses particulares).

E, se ao Estado coube definir *interesse público*, é também ele que detém a competência para definir o que é *serviço público* e as suas características: acessibilidade, suporte financeiro, normas e procedimentos de aplicação, regularidade e qualidade dos serviços, etc. (Mozzicafreddo, 2007, p. 10-11 e 33-34).

Enquanto na esfera privada os indivíduos e as suas associações podem fazer tudo o que a lei não proibir ou deixar de fazer aquilo a que a lei não obrigar, *o Estado e os seus atores estão obrigados a agir dentro da legalidade e em benefício público*: “Para os atores públicos, o bem comum releva como interesse público e é, portanto, não só uma exigência

ética como um imperativo político e jurídico que decorre da essência do Estado de direito (Gomes, 2010: 374).

Quando sucessivas crises exigiram maior equilíbrio entre a concessão de apoios sociais e o esforço fiscal exigido aos contribuintes, e se assistiu à redução do papel do Estado, à privatização de sectores económicos, à redução das Administrações e à adoção, por parte destas, de valores e de técnicas de gestão privada, Sousa Franco defendeu, o *carácter distintivo, único, da gestão pública face à gestão privada* (sem prejuízo que aquela pudesse usar ferramentas desta):

“Em primeiro lugar, Administração é um complemento da política: ou seja, é atividade pública, que significa, até etimologicamente (administrar: *ad minus, trahere*), trazer ao pormenor, à prática, objetivos e estratégias definidas pela política....

Em segundo lugar, a Administração Pública constitui um mega-sistema: as empresas (privadas), mesmo quando grandes, nascem com uma certa lógica de microssistema...

Em terceiro lugar, a Administração Pública tem as características de um sistema legislativo-burocrático, para usar a qualificação de Max Weber. A organização legislativa democrática está dominada pelo princípio da legalidade, assenta na lei executada ou aplicada, em regra segundo princípios de hierarquia... o administrador público não pode fazer nada senão com base na lei, enquanto que o gestor privado pode fazer tudo que a lei não proíbe... temos aqui claramente dois mundos, dois tipos de atuação, e uma Administração que pode importar elementos de gestão, mas que nunca chegará a ser, no seu conjunto, gestora ela própria” (Franco, 1992, p. 76-77).

Assiste-se hoje à intervenção de entidades supranacionais, de entidades de direito privado e até de entidades privadas na realização de tarefas destinadas à satisfação do interesse público. Multiplicaram-se centros de decisão, adotou-se uma diversidade de padrões de procedimento. E tudo isto nos suscita, naturalmente, novas interrogações, designadamente, quanto às relações e equilíbrios entre interesse público, interesse do Estado<sup>13</sup>, interesses dos indivíduos, interesses de grupos e sua ponderação (Mozzicafreddo, 2007, Gomes, 2007, Tavares, 2007).

Estes novos desafios ao Estado de direito, que podem levar-nos a questionar se não estaremos a assistir à prevalência de certos interesses económicos sobre os valores

---

<sup>13</sup> O interesse público nem sempre coincide com o interesse do Estado. Casos há em que o Estado se apresenta em igualdade de circunstâncias com os particulares, estando até, desde a aprovação do Código de Procedimento Administrativo, e em nome da transparência e da equidade, sujeito a obrigações que os particulares não têm (Mozzicafreddo, 2007, p 35)

associados ao interesse público, estão longe de estar cabalmente percebidos, institucionalizados na sociedade e corporizados na lei, mas vão necessariamente impactar a Administração, o tipo de serviços públicos prestados, a base da tomada de decisões.

“Hoje, a abertura das fronteiras e a submissão dos Estados a uma ordem comercial mundial, dando primazia aos direitos exercidos sobre os mercados no plano global, subordinou a tais direitos e ao sistema de poder económico que lhes está subjacente, a prestação de serviços à comunidade feita pelo sector público a nível nacional e local.”

“... o discurso oficial em nome do interesse público não desapareceu, mas, por força da desestatização em curso, surge diluído na sociedade, definido por uma rede de atores públicos e privados com intervenção nos vários níveis da governação, protagonistas de lógicas distintas e, frequentemente, contraditórias.”

“A complexidade impõe-se também na teoria do direito. Em vez de um conjunto de normas sobrepostas de tal forma que cada norma ou conjunto de normas encontra fundamento justificativo num nível normativo considerado superior, constata-se a existência de normas num sistema em rede onde todos os nós se relacionam diretamente numa pluralidade de linhas e direções.” (Gomes, 2010: respetivamente, p. 353, 354, 370)

### **1.3 Controlo da Administração Pública: na defesa da legalidade e do bem comum**

Se a Administração Pública tem um carácter único, distintivo, assente na defesa do interesse público e no princípio da legalidade, imperativos políticos e jurídicos que decorrem do próprio Estado de direito, o trabalho dos controladores públicos inscrever-se-á, naturalmente, na verificação do cumprimento daqueles pressupostos por parte das entidades públicas, e dos gestores públicos, que, em nome do Povo, gerem os interesses (património, fundos públicos, etc.) de que este é o legítimo titular (Lopes, 2009).

Como afirma Gomes (2007), *nas suas relações com o Estado, o cidadão evoluiu de administrado para utente, daí para cliente/consumidor e, mais recentemente, para parceiro. É ele o detentor, o proprietário dos dinheiros públicos que os gestores administram em seu nome, logo, o maior interessado em saber o que é feito com o dinheiro dos seus impostos.*

As prestações públicas de bens e serviços são hoje asseguradas por uma multiplicidade de entidades de diversa natureza (públicas, privadas, privadas de direito público, etc.). Os dinheiros públicos alimentam orçamentos nacionais, regionais, locais, supranacionais. Os gestores públicos, chamados a administrar tais fundos, constituem-se na obrigação de boa gestão, transparente prestação de contas e consequente assunção de responsabilidades perante aos contribuintes.

Às entidades públicas de controlo que em cada Estado exercem, nos termos da lei, o controlo das Administrações compete assegurar a legalidade, contribuir para uma melhor gestão dos recursos públicos e promover a *accountability* (que, no plano público, dá a garantia da realização do interesse público), assim exercendo um papel determinante na defesa do bem comum e do Estado de direito democrático. O resultado da sua ação é corporizado nas *recomendações* que formulam e que se destinam àqueles que gerem os dinheiros públicos (gestores e respetivas tutelas).

A propósito da importância das *recomendações*, importa citar José Tavares (2000), em trabalho sobre o conceito, a natureza e o regime das recomendações do Tribunal de Contas português, quando afirma que, não obstante estas “*não configurarem atos de natureza jurisdicional, representam o corolário do exercício de uma função de controlo com igual dignidade e, porventura, com exigências acrescidas*”, envolvendo responsabilidade de todos os intervenientes. Quem não cumpre recomendações é responsável por, apesar de alertado, não adotar as melhores práticas<sup>14</sup>.

À medida que na cultura administrativa se introduziram, crescentemente, características de natureza empresarial, podendo pôr em causa os valores de serviço público, exige-se uma atenção redobrada em torno dos comportamentos éticos (Pitschas, 2007). Na mesma linha, Tavares afirma:

“As sociedades modernas e desenvolvidas devem, ao nível da gestão pública, dispor, em cada momento, de um conjunto de valores, princípios e de árbitros que garantam o equilíbrio, a justiça e a proporcionalidade na ponderação da prossecução do interesse público com os demais interesses dignos de proteção “(Tavares, 2000)

Ao produzirem um trabalho em que os cidadãos podem confiar, e na base do qual podem e devem exercer o seu juízo e a sua ação responsabilizadora, as entidades de controlo exercem uma função democrática e impulsionadora da participação cívica ativa dos cidadãos na defesa do interesse público (Lopes, 2009).

Para que as entidades de controlo continuem a desempenhar uma função insubstituível no Estado de Direito moderno, têm que evoluir, que adaptar-se.

Trata-se hoje, entre outros desafios, de demonstrar que são capazes de dominar tecnologias inovadoras e de pô-las ao serviço de uma intervenção mais tempestiva, mais

---

<sup>14</sup> As atividades desenvolvidas dentro da Administração em que se defendam valores ou interesses que não estão relacionados com a prossecução do interesse público devem sofrer as necessárias consequências. No caso do Tribunal de Contas português, ele tem poderes para, em caso de deteção de infrações financeiras, ordenar a reposição das verbas indevidamente gastas e/ou aplicar multas.

enriquecedora, que são detentoras de competências que lhes permitem ter um juízo crítico efetivo em áreas do conhecimento onde se é urgentemente chamado a intervir (por exemplo, o cumprimento das metas ambientais), mas também que são capazes de abrir-se culturalmente, promovendo uma articulação crescente com as entidades auditadas, e a sociedade em geral, num quadro de democratização das sociedades e dos seus interesses, reforçando a relação legitimadora do Estado e dos cidadãos contribuintes no sentido da promoção última do *interesse público*.

Este é o caminho que vamos tentar trilhar a partir daqui.

## Capítulo 2. COMO OS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO MODELAM O CONTROLO

“... *duma sociedade que confia em tudo e não controla nada, a uma sociedade que não confia em nada e controla tudo...*” (Pentland, 2000)

### 2.1 Controlo ou auditoria públicos: das origens ao NPM

As origens do controlo ou da auditoria públicos remontarão, segundo alguns autores, ao antigo Egipto que já disporia de um sistema administrativo com pessoal próprio para assegurar que as diretivas relativas à gestão da água para irrigação eram cumpridas. Também nos Antigos Impérios de Atenas e de Roma já existiriam agentes responsáveis pelo controlo dos direitos nas importações sobre os navios que aportavam às cidades. Na Idade Média, à medida que o poder central crescia, apareceram “*inspeções estatais*” para controlar as corporações de artesãos, as quais, por sua vez, controlavam a qualidade da produção dos seus membros. O maior desenvolvimento das funções de inspeção dar-se-ia, porém, por volta de 1850, com a Era Industrial. Embora possamos apelidar todas estas funções de controlo ou inspeção, assemelham-se pouco àquilo que nos habituámos a considerar, nos nossos dias, como *funções de controlo* (Blanc, 2012).

Importante no exercício das funções de controlo foi sempre, também, assegurar que os funcionários públicos não abusavam da sua autoridade nem enriqueciam indevidamente graças ao exercício dos seus deveres (Tremblay, 2012).

Com Taylor e Fayol, o controlo passou a ser encarado como uma das cinco funções primordiais da gestão - juntamente com *Planear, Organizar, Dirigir e Coordenar* (Esteves, 2011) - continuando depois a desenvolver-se até se transformar numa ferramenta dos Estados modernos.

Depois de se ter assumido, durante décadas, como um *controlo de regularidade* (conformidade das ações administrativas com as normas da ordem jurídica), o NPM transformou o controlo público em *controlo de gestão*. Emagrecimento do Estado (efetivos, custos, desperdícios), externalização de funções, concorrência, autonomia dos gestores, *accountability* perante políticos e *clientes* dos serviços públicos, exigiram novas formas de controlo assentes na produção, recolha e tratamento de dados que permitissem acompanhar a atividade das entidades públicas, nomeadamente por via da fixação de objetivos, medições de performance, standards de qualidade, etc., levando alguns autores a falar em excessiva *tecnocratização dos sistemas de gestão* e de *hiper-racionalismo* das atividades (Bezès, 2005, citando um relatório do Senado francês)<sup>15</sup>. A ideia de que os burocratas estavam a impor os

---

<sup>15</sup> Rapport d'information n° 220, (2004-2005) de M. Jean Arthuis, Sénat (France).

seus próprios interesses aos eleitos políticos reforçava também o ideal do controlo político.

Assiste-se à multiplicação de órgãos de controlo, à criação de um campo especializado de controlo administrativo, aquilo a que alguns chamarão *paradoxo* e outros *lógicas complementares*, isto é, à fragmentação do Estado contrapôs-se o reforço das capacidades de controlo dentro do mesmo Estado (Hood e Scott, 2005).

## 2.2 Nos dias de hoje: tipos de auditorias, fases, propósito

O controlo administrativo da AP assume hoje diversas formas, sendo as mais comuns: i) *auditorias às contas* (ou financeiras), que avaliam a fidedignidade dos documentos de prestação de contas ou quaisquer outros correlacionados; ii) *auditorias de gestão* (ou do *desempenho*) que apreciam a economia, eficiência e eficácia, o respeito pelas normas de concorrência, transparência, responsabilidade social, etc., iii) auditorias aos sistemas informáticos, iv) *auditorias temáticas*, quando se analisa, de forma transversal a várias entidades, um dado tema (endividamento das administrações, aplicação do SIADAP, etc.). Longe de serem estáticos, os objetivos e os procedimentos utilizados têm-se adaptado aos contextos envolventes: as auditorias baseadas na análise de riscos<sup>16</sup> tornaram-se comuns, a generalização do uso de tecnologias informáticas levou às auditorias de sistemas informáticos, fala-se cada vez mais de auditorias ambientais (Tremblay, 2012).

As auditorias podem ser de *rotina* (inseridas na programação normal da entidade de controlo) ou resultarem de situações excecionais, imprevistas, que determinam uma atuação imediata (p.e. denúncias sobre o desvio de fundos públicos).

O trabalho de auditoria desenvolve-se em várias fases. De forma sintética: i) planeamento / preparação da auditoria a realizar (recolha e tratamento de elementos de informação que permitam o prévio conhecimento da entidade a auditar e auxiliem no direcionamento dos trabalhos na fase de campo, eventualmente poder-se-á já aqui perceber quais as áreas ou operações em que a auditoria se irá focar); ii) realização de trabalho de campo junto das auditadas (recolha de novos materiais, entrevistas a dirigentes, funcionários, esclarecimentos, etc.); iii) análise de toda a informação, elaboração do relatório de auditoria e discussão (revisão crítica com dirigentes tanto da auditada como da entidade de controlo); iv) acompanhamento (follow-up).

Espera-se dos auditores que, caso existam, consigam identificar deficiências na gestão dos organismos públicos (por forma a que se proponham estratégias de melhoria), e que avaliem os sistemas de controlo interno (por forma a torná-los menos permeáveis a essas deficiências, a desperdícios, a fraudes, etc.).

---

<sup>16</sup> Concentrando os recursos do controlo em áreas que oferecem maiores riscos: financeiros, reputacionais, fraude, etc.



O auditor público forma uma opinião sobre aquilo que observou, a qual, como mencionado, é transposta num relatório, com recomendações que serão submetidas a quem tem o direito / dever de decidir sobre a introdução das melhorias sugeridas nos relatórios de auditoria ou a quem tem o direito / dever de tomar decisões sobre a responsabilização dos gestores que administraram os fundos públicos.

Hoje em dia, o trabalho dos auditores já não costuma terminar com o relatório de auditoria (como se fazia no passado). Cada vez mais, são realizadas ações de “*follow-up*” com o propósito de verificar se as recomendações efetuadas foram adotadas pelas entidades controladas (Pendlebury & Shriem, 1991 *apud* Nath, 2005).

Mas, como evoluiu o tipo de controlo realizado e o perfil dos controladores públicos em alguns dos mais conhecidos modelos de Administração Pública?

### **2.3 Burocracia e Controlo: *conformidade e senso comum***

Vejamos, mais detalhadamente, o modelo de funcionamento *burocrático* da Administração e a forma como o controlo das administrações era então feito.

O funcionamento das organizações burocráticas encontra a sua legitimidade na lei (normas gerais e abstratas, racionalmente definidas). Não é de estranhar que tanto dirigentes, como funcionários de nível superior, fossem predominantemente juristas. Prevalece o princípio da hierarquia: a supervisão (cargos de direção e chefia,) a ordem e a subordinação (cargos subalternos) são definidas e plenamente assimiladas. A precisão com que cada função é definida proporciona o conhecimento exato de cada responsabilidade. As atividades, organizadas em rotinas e realizadas metodicamente, tornam-se previsíveis, aumentando a confiabilidade. A rapidez nas decisões é obtida pela tramitação de ordens, pela uniformidade de rotinas e regulamentos que colaboram para a redução de erros e custos. A avaliação e a seleção são feitas em função da competência técnica.

O controlo administrativo, realizado *a posteriori* (por vezes vários anos após a prática dos atos) é um *controlo de regularidade*, em que se aprecia a conformidade dos atos administrativos com as normas da ordem jurídica. Entre os controladores, predominam os juristas, quase exclusivamente homens<sup>17</sup>.

As auditorias de natureza mais técnica eram maioritariamente efetuadas pela autoridade máxima de controlo do Ministério das Finanças (no caso português, a Inspeção-Geral de Finanças), detendo esta quadros técnicos de nível superior<sup>18</sup>. Às inspeções sectoriais,

---

<sup>17</sup> As carreiras de inspeção, consideradas de *risco*, estiveram durante anos vedadas às mulheres.

<sup>18</sup> A partir de 1986, graças à visão de Sousa Franco, entretanto nomeado Presidente do Tribunal de Contas português, esta instituição vai conhecer uma verdadeira revolução: renova-se, moderniza-se, dota-se de quadros técnicos altamente qualificados, afirma-se como *Instituição Superior de Controlo*.

escassamente dotadas de variedade de quadros com formação superior, reservam-se os processos disciplinares a funcionários dentro da área de cada Ministério, realizados por juristas com o apoio de pessoal *administrativo*.

A contabilidade e a informação financeira públicas baseavam-se exclusivamente no sistema de *Caixa*, útil à gestão das dotações e dos compromissos orçamentais e pouco mais. O controlo financeiro preocupava-se, pois, sobretudo, com as diferenças entre o previsto (Orçamento) e o realizado (Conta de Gerência).

Para além da análise da conformidade legal e dos desvios orçamentais, e na ausência de critérios de auditoria estabelecidos, a ferramenta mais comumente utilizada consistia no *uso do senso comum* (Ehren, Chapman e Watson, 2017), aquilo que muitos designavam, então, o *feeling* do controlador ou, de forma mais prosaica, o *cheirinho do inspetor*.

Não havia *standardização* de metodologias, de procedimentos ou de relatórios, nem critérios comumente aceites, nem meios tecnológicos que permitissem o tratamento de grandes massas de dados. De resto, as próprias administrações não conheciam o uso generalizado das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC). As análises eram feitas através de amostragem e incidiam sobre os documentos originais em formato papel.

As entidades auditadas não tinham direito ao *exercício do contraditório*<sup>19</sup> (as suas observações não eram integradas nos relatórios) e os relatórios não eram divulgados publicamente.

#### **2.4 New Public Management e Controlo: a Sociedade da Auditoria**

As transformações que o NPM operou nas administrações públicas - fragmentação, privatização, descentralização, desconcentração - determinaram, como vimos, um reforço das organizações de controlo dentro do Estado, multiplicando-se as entidades, as agências, os departamentos de controlo (*a armada dos inspetores e auditores*, Hood *et al.*, 1999). As inspeções sectoriais conhecem, por exemplo, nesta altura, um importante reforço de meios humanos, com distintas formações académicas, ao mesmo tempo que a abordagem centrada nos processos disciplinares perde preponderância.

O NPM vai assentar num modelo racional do controlo, baseado na produção e tratamento da informação (que beneficia do uso crescente das novas tecnologias), que permita *avaliar o desempenho de todos* - organizações, dirigentes, funcionários – em todas as fases e áreas do “negócio”, avaliar a qualidade dos serviços prestados aos clientes-

---

<sup>19</sup> Da expressão latina *audiatur et altera pars*, “ouça-se também a outra parte”.

cidadãos, etc. Multiplicam-se os indicadores de performance para aumentar os aspetos controláveis dentro das organizações<sup>20</sup> e introduz-se o *Benchmarking*.

Após décadas de contabilidade e informação financeira públicas baseadas no *Sistema de Caixa*, reformulam-se os sistemas contabilísticos (aumentos e diminuições patrimoniais, custos e proveitos das atividades<sup>21</sup>). A diversidade internacional de sistemas de informação financeira pública determinará a necessidade da sua harmonização, o que se fará através das IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*<sup>22</sup> (Christiaens e al., 2014).

Os controlos de regularidade, os processos disciplinares e as próprias auditorias financeiras não desapareceram, mas cederam o lugar preponderante às auditorias de gestão onde se avaliava a economia, a eficácia e a eficiência, a boa gestão dos dinheiros públicos.

O *léxico* do controlo público é ampliado nesta fase: auditoria interna, sistema de controlo interno, análise de riscos, etc<sup>23</sup>.

Tudo é agora *normalizado*: normas de auditoria, manuais de procedimentos, *check-lists*, *templates* de relatórios, etc. Tudo passa a ter que ser *auditável*, *rastreável* (*audit trail*), levando Power a falar de *Explosão da Auditoria* e de *Sociedade da Auditoria* (Power, 1994). Ironiza-se sobre estes desenvolvimentos apelidando-os de “*accountization*” e “*tick box mentality*” (Power, 1992 e Lapsey, 2009 *apud* Almqvist, 2012).

---

<sup>20</sup> Entre outros, o EBIDTA, rácios de solvabilidade e de liquidez, prazo de pagamentos a fornecedores, nº de dias para cirurgias, nº de dias para uma primeira consulta, nº de recorrências ao hospital, etc.

<sup>21</sup> Em Portugal, alterações à Lei de Enquadramento Orçamental e aos Sistemas de Normalização Contabilística preveem tais mudanças, embora a sua implementação vá frequentemente *deslizando*.

<sup>22</sup> A CEE começou por emitir diretivas comunitárias com vista à harmonização contabilística entre Estados-membros, mas a necessidade de informação harmonizada a nível internacional levou, no início dos anos 90', à adaptação das diretivas comunitárias às International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS), sem ligações políticas, percurso que culminou, mais tarde, com a sua adoção, abdicando-se de criar normas próprias (Rodrigues, 2015).

<sup>23</sup> Note-se que estas expressões, usadas muitas vezes como sinónimos, não têm o mesmo significado: *Sistema de controlo interno* (cuja responsabilidade de implementação cabe aos gestores) é um sistema orgânico, em que as várias unidades atuam de forma concertada sob uma orientação normativa e a supervisão de uma entidade central. O ambiente de controlo (se uma organização tem uma cultura de controlo e assume esses valores de forma natural), o tipo de sistema contabilístico (contabilidade orçamental, patrimonial, analítica, etc.), os procedimentos de controlo, a análise de riscos, fazem parte deste todo. Veja-se, como exemplo, o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado português a que nos referimos na nota de rodapé 5, a páginas 3.

*Controlo Interno* é a aplicação de um conjunto de regras e procedimentos para aferir da realidade e regularidade das operações, da economia, eficiência e eficácia e evitar erros e fraudes.

*Auditoria Interna* (ou o Auditor Interno) é uma função / unidade orgânica que existe em muitas organizações. É uma componente do Sistema de Controlo Interno, mas o Sistema pode integrar outras unidades orgânicas (*Compliance*, *Análise de Riscos*, etc., obrigatórias p.e. nos Bancos).

O momento do controlo desloca-se também. O recurso às tecnologias informáticas abre novas possibilidades às *análises de risco*, permitindo a focagem em áreas problemáticas e reduzindo o *gap* entre o momento do controlo e as operações sobre as quais este incide (ação e deteção aproximam-se um pouco).

O trabalho em equipa, de cariz *multidisciplinar*, impôs-se igualmente, o que exigiu o recrutamento de controladores em novas áreas de competência (engenheiros, médicos, farmacêuticos, veterinários, etc.). O número de mulheres nas carreiras de inspeção cresce exponencialmente. A contratação de consultores e auditores externos explode por via da aquisição, pelas administrações, de sistemas informáticos de grande escala e softwares de gestão integrada - fornecidos por grandes multinacionais IBM, Microsoft, Accenture, CapGemini (Pollitt, 2011) – mas também devido à difusão da nova *filosofia* e novas práticas de auditoria.

Embora as ferramentas informáticas acelerem decisivamente a execução de tarefas de auditoria rotineiras e repetitivas e a análise de riscos permita um melhor direcionamento das ações, o controlo continua a assentar nos documentos originais, em suporte papel. E continua, ainda, a ser feito por amostragem.

O *exercício do contraditório* afirma-se, passando as entidades auditadas a poder contraditar as conclusões preliminares das auditorias. Assiste-se à publicitação das conclusões dos relatórios.

Não diríamos, como Pentland, que *passámos duma sociedade que confiava em tudo e não controlava nada, a uma sociedade que não confia em nada e controla tudo* (Pentland, 2000), mas esperamos ter conseguido demonstrar, ainda que sumariamente, que, nas últimas três, quatro décadas, a gestão pública se tornou muito mais complexa e que, para poder continuar a assegurar a utilidade da sua função na defesa do interesse público, o controlo teve que assimilar essa complexidade, passando, tal como as próprias administrações, a ocupar-se dos temas que já se ocupava antes e de mais uma vasta panóplia de novas exigências trazidas pelo NPM (como diziam, em 2008, Christensen e Lægreid, a coexistência de ferramentas de vários modelos tornam a gestão das Administrações cada dia mais complexa).

Mas o Mundo continuou a girar e vivem-se, hoje, novos tempos de mudança (desestatização, governança, revolução tecnológica, mudanças climáticas, poder das redes sociais), por isso, impõe-se perguntar para onde vão agora a Administração Pública e o controlo público?

### **CAPÍTULO 3. Século XXI – ADMINISTRAÇÃO e CONTROLO: e agora, o que se segue?**

“No começo do Séc. XXI, as administrações públicas movem-se através de um fascinante, mas também desorientado período... existem várias trajetórias de reforma, que têm levado a uma modernização de estruturas, processos, condições de emprego, mas isto põe em evidência a existência de modelos alternativos e não uma mudança em direção a um modelo de reforma comum” (Demmke, 2015)

#### **3.1 Administração Pública XXI – o que pensam, de modo geral, os académicos**

Interrogando-se sobre se estaríamos a caminho de uma *Nova Era de Reformas Administrativas pós-NPM*, Lodge e Gill concluíam, em 2011, que, longe de um novo modelo de reforma, os padrões confusos que emergiam sugeriam antes a continuação de entendimentos tradicionais coexistindo com ajustamentos *ad hoc* politicamente orientados, levando à diversificação. Segundo eles, o que unia as várias tentativas de reforma pós-NPM eram justamente as críticas ao próprio NPM, a que se juntavam agora o reconhecimento da existência de novas ferramentas tecnológicas e os novos instrumentos de participação em sociedade. Em resposta à fragmentação e mercantilização do NPM, o pós-NPM respondia agora com a centralização, a reintegração, o reconhecimento da identidade do sector público, a ênfase nas regras, o uso da tecnologia digital para apoiar a administração.

Em 2014, em resultado de um estudo cofinanciado pela UE sobre o futuro da administração pública europeia (*Future Trends in European Public Administration and Management: an Outside-in perspective*), envolvendo académicos, consultores, sindicatos e dirigentes, Pollitt afirmava que as reformas da administração pública europeia tinham sido modeladas, mais do que por qualquer outra coisa, por fatores externos – crises económicas, questões demográficas, temas políticos – e antecipava que a administração pública do futuro continuaria a moldar-se mais por fatores como *desenvolvimento tecnológico, mudanças climáticas, alterações demográficas*, mudanças do *ambiente político*, do que pelos impactos das mudanças já introduzidas.

No mesmo ano, e também no quadro de um estudo cofinanciado pela EU (*The Future of Public Administration Sector Reform in Europe*), Blijleven e Curry, após auscultarem académicos, consultores, gestores públicos e sindicatos de dez países, concluíam que a maioria considerava que no período 2008-2013, as administrações públicas tinham melhorado no que toca à redução de custos, eficiência, eficácia, transparência, abertura, qualidade do serviço prestado, mas também prevalecia a opinião que a confiança nos governos e a coesão social se tinham deteriorado e admitiam que as novas *Reformas* se fariam em função de novas contingências e não daquilo que se considerava dever ser a *Administração do Futuro*.

Pollitt, Blijleven e Curry foram unânimes em considerar o desenvolvimento tecnológico como um elemento incontornável na evolução da administração.

Dunleavy e Margetts vêm, por sua vez, defendendo há anos a emergência de uma nova Era – a *Era da Governança Digital (Digital Era Governance - DEG)* – admitindo até que já estamos a atravessar uma *segunda vaga da DEG*, resultante dos novos desenvolvimentos operados ao nível das redes sociais (*Facebook, WhatsApp, Instagram, etc.*). Embora as mudanças digitais sejam um elemento essencial da DEG, os autores consideram que esta não se concretiza se não se verificarem outros requisitos, a saber (Dunleavy *et al.*, 2007 e Margetts *et al.*, 2013):

- *reintegração* – retorno ao Estado de funções que tinham sido dispersadas por outras entidades (eliminando duplicações); simplificação das organizações e dos processos (evitando que diferentes serviços façam a mesma coisa); centralização do apuramento de necessidades e das decisões estratégicas (apoiada por recolhas em tempo real) e prestação de serviços descentralizada (junto dos cidadãos);
- *orientação para as necessidades* – criação de estruturas orientadas para os *clientes* e que forneçam respostas em tempo real; centralização num só ponto, físico ou num portal, de vários serviços públicos (registos, administração fiscal, segurança social, saúde, emprego); atribuição aos cidadãos de uma conta *online* que lhes permita gerir todas as relações com a administração;
- *digitalização* – o sector público assume, *by default*, que o modelo de prestação de serviços aos cidadãos e às empresas é eletrónico, eliminando camadas redundantes de processos que não acrescentam valor e tornando os cidadãos capazes de lidar com a administração online, com o “*do-it-yourself*”<sup>24</sup>.

Claro que estes desenvolvimentos terão que ser sempre moderados pela capacidade de resolver desafios como a proteção da privacidade dos cidadãos e a segurança dos dados armazenados.

Margetts e Dunleavy (2013) defendem que, a prosseguir-se esta via, devemos esperar Administrações mais capital-intensivas, incremento do uso de abordagens baseadas na análise de riscos, utilização dos media sociais e de aplicações Web, sempre com o intuito de aumentar a produtividade, diminuir os custos e favorecer a interação com a sociedade civil.

---

<sup>24</sup> Segundo Margetts e Dunleavy (2013), um estudo realizado, em 2009, no Reino Unido concluiu que o atendimento: i) pessoal custava à administração, em média, 9 libras; ii) por telefone custava 3,5 libras; e iii) online custava 0,40 libras.

No que toca, pois, à administração pública do futuro, e pese embora a reconhecida dificuldade “*neste desorientado período*” de antecipar para onde ela evoluirá, há uma opinião que parece reunir consenso generalizado: as mudanças tecnológicas vão continuar a impactar decisivamente as administrações. E alguns encaram mesmo as mudanças tecnológicas nas administrações como o motor necessário à evolução económica e social. É o caso da União Europeia.

### **3.2 O caso particular da União Europeia - Administrações Públicas Digitais**

A *Estratégia de Lisboa* fixou, em Março de 2000, o objetivo de converter a União Europeia “na economia do conhecimento mais competitiva e dinâmica do mundo, capaz de um crescimento económico duradouro, acompanhado por uma melhoria quantitativa e qualitativa do emprego e uma maior coesão social”. Para a consecução deste objetivo, reconhecia-se a necessidade de transição para uma sociedade e economia fundadas no conhecimento e de políticas que respondessem às exigências da sociedade da informação, da investigação e do conhecimento, acelerando reformas estruturais que reforçassem a produtividade e a cooperação<sup>25</sup>.

A transformação digital das administrações públicas dos Estados-Membros foi vista como o *motor* que permitiria a concretização das pretendidas mudanças, um fator essencial para o sucesso do Mercado Único.

Vários foram, entretanto, os Planos de Ação da UE para atingir a Administração Pública Digital, face ao sucessivo deslizamento dos prazos para a sua implementação<sup>26</sup>. Muitos dos atrasos observados na concretização destes Planos prendem-se com a falta de resposta a questões essenciais, tais como, a privacidade e a segurança dos dados pessoais.

O último desses Planos (2016-2020) prevê que até 2020 (com os atrasos, já passou para 2022) as administrações públicas e as instituições públicas da União Europeia deverão ser abertas, eficientes e inclusivas, prestando serviços em linha, integrais, sem fronteiras, personalizados e de fácil utilização por todos os cidadãos e empresas da UE. As

---

<sup>25</sup> Os estudos demonstravam que a UE estava a perder a batalha da competitividade face aos EUA e à Ásia (nomeadamente, devido à baixa produtividade), além da Europa se confrontar com uma óbvia crise dos modelos políticos (crise de representatividade, abstenção, etc.)

<sup>26</sup> Plano de Ação 2006-2010, Plano de Ação 2011-2015, Plano de Ação 2016-2020. No dia 6 de Outubro de 2017 foi assinada a “Declaração de Tallinn”, na qual os países da UE e da EFTA acordaram para o período 2018-2022 num conjunto de ações concretas, como: i) acelerar a implementação da regulamentação eIDAS, incluindo a notificação de identificação eletrónica; ii) identificar (segurança) os serviços públicos digitais através da aposição de uma certificação de qualidade eIDAS; iii) introduzir opções “uma única vez” na interação dos cidadãos e empresas com os serviços públicos, através da cooperação e partilha de dados, designadamente, com outros países.

administrações públicas utilizam... [o] novo ambiente digital para facilitar a interação entre si e com as partes interessadas”<sup>27</sup>.

As questões da segurança da informação, nomeadamente na partilha de dados entre administrações, a possibilidade de manipulação digital dos documentos, a usurpação de identidades, a garantia de autenticidade dos documentos assinados digitalmente, etc., têm-se revelado um dos principais desafios à capacidade reguladora das Instituições Europeias e dos Estados-Membros na implementação da estratégia conducente à Administração Pública Digital<sup>28</sup>.

O exercício da função controlo não deixará também de se ver confrontado com estes novos riscos e novos desafios.

### 3.3 Controlo XXI - o que pensam, de modo geral, os académicos

*“Nem tudo o que é contável conta, nem tudo o que conta é contável...”* (Albert Einstein)

Apesar de não existirem avaliações que provem a maior eficiência ou eficácia do NPM, *ele ainda não morreu*, continuando as suas práticas a ser aplicadas nas Administrações, um pouco por todo o lado. Não foi só o *Businesslike que se apoderou das mentes dos gestores*, foram as *práticas do sector privado que se instalaram nos procedimentos operacionais do*

---

<sup>27</sup> COM(2016) 179 final - Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões. As iniciativas a lançar pelos Estados-Membros, devem conduzir as administrações públicas a cumprir os princípios:

- i) *Digital por definição*: a prestação de serviços faz-se via eletrónica e um só contacto;
- ii) *Declaração única*: os cidadãos e as empresas fornecem as mesmas informações uma única vez; se permitido pelas regras de proteção de dados, reutilizam-se os dados;
- iii) *Inclusividade e acessibilidade*: os serviços públicos digitais são inclusivos por definição, no respeito pelas diferentes necessidades (idosos, portadores de deficiência, etc.);
- iv) *Abertura e transparência*: os cidadãos e as empresas acedem, controlam e corrigem os próprios dados, e acompanham os seus processos administrativos;
- v) *Transfronteiriço por definição*: os serviços públicos digitais são disponibilizados a nível internacional, evitando maior fragmentação e facilitando a mobilidade no Mercado Único;
- vi) *Interoperabilidade por definição*: os serviços públicos trabalham uniformemente no Mercado Único, com base na livre circulação de dados e serviços digitais na UE;
- vii) *Credibilidade e segurança*: a conformidade com o quadro jurídico relativo à proteção de dados, privacidade e segurança tem que estar logo prevista na fase de conceção dos sistemas.

<sup>28</sup> Solove afirmava, já em 2004, que esta seria uma das questões fundamentais a que o direito teria que dar resposta na nova Sociedade que se estava a criar.



sector público, nomeadamente ao nível orçamental e das normas contabilísticas (Pollitt, 2011, 2013, Lodge e Gill, 2011, Vries, 2009).

A mentalidade *Businesslike* apoderou-se também, acrescentaríamos nós, do controlo. As auditorias implantaram-se de forma consistente nas administrações públicas, tornando-se a ferramenta fundamental do controlo. Por um lado, por força da *necessidade de tudo medir* e pela tomada de consciência, pela Administração e pelos governos, dos *riscos crescentes* da sua atividade (saúde pública, segurança, endividamento). Mas, também, pelo *conforto* que vieram dar aos governantes e pela *imagem de reforço do controlo público* que transmitem<sup>29</sup>.

Muitos questionam os benefícios das auditorias alegando que não passam de *rituais de verificação*, que só se ocupam dos *sistemas de controlo* e não da substância das atividades das auditadas, que *não têm um efeito neutro* nos serviços controlados, moldando-os àquilo que se sabe que os auditores querem ver, etc. (Power, 1992, 1997). Aprofundaremos estes aspetos mais adiante.

Para tentar minimizar estes problemas, alguns autores têm sugerido redesenhar as entidades de forma a torná-las mais resilientes e aptas a fazer o seu próprio autocontrolo, fomentando o diálogo com os *stakeholders* dos novos quadros da *Governance*, relegando para segundo plano instrumentos *standardizados* que operam à distância sem ter em conta as especificidades contextuais e que oferecem *soluções standard para problemas particulares*.

Baltaci e Yilmaz (2006), pegando na ideia de era preciso repensar a filosofia de controlo e tornar as entidades internamente mais resilientes, propuseram o *reforço do controlo interno* nas organizações “abaixo” do poder central, defendendo que esta vertente fora descurada (a ênfase tinha sido sempre aumentar o número de entidades de controlo e reforçar os mecanismos de controlo ao nível central), ora que o controlo interno e a função de auditoria interna deveriam estar alinhadas com as reformas da administração, em termos de planeamento estratégico, contabilidade, orçamentos, contratação, *reporting*, etc. Reconheciam, não obstante, tal como viriam a reconhecer Goddard e Mannion (2014), que o controlo *top-down* não podia, pura e simplesmente, desaparecer<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> É hoje frequente, numa situação de crise, vermos os governantes invocarem que já mandaram proceder a uma auditoria para avaliar o assunto. Os cidadãos tranquilizam-se e... esquecem-se.

<sup>30</sup> Segundo os autores, os governos passaram, nos últimos anos, para os níveis locais, maiores responsabilidades na prestação de serviços (antes asseguradas pela administração central) e mais recursos financeiros (nomeadamente, através da possibilidade de imporem taxas e impostos a nível local). A falta de mecanismos efetivos de controlo, tanto top-down como locais, levou, muitas vezes, a desequilíbrios financeiros graves, ao agigantar das dívidas públicas e a ameaças às economias nacionais. As dívidas das autarquias são um bom exemplo.

Margetts e Dunleavy (2013), que também se pronunciaram sobre o futuro do controlo das Administrações na Era da Governança Digital, consideram que ele se fará, sobretudo, através dos próprios cidadãos. A política de abertura e transparência a que os serviços públicos serão progressivamente obrigados permitirá aos cidadãos, segundo eles, exercer uma vigilância permanente. Na educação, saúde, segurança social, emprego, os cidadãos terão um papel determinante na avaliação dos serviços, através da denúncia de eventuais irregularidades e lançamento de alertas, intervenção que os autores consideram muito mais acutilante e profícua que o *controlo tradicional*. A *armada dos cidadãos-audidores* substituirá os controladores do Estado. Não resistimos a tecer aqui um comentário à posição dos autores, que nos parece revelar algum desconhecimento daquilo em que consiste o trabalho dos auditores públicos. É certo que os cidadãos devem desempenhar um papel determinante na avaliação da qualidade dos serviços públicos que lhes são prestados e na denúncia de situações incorretas, mas o controlo das administrações públicas não se esgota neste tipo de *denúncias*, muitas vezes anónimas, muitas delas pouco esclarecidas (isto já para não mencionar as anónimas e simultaneamente mal-intencionadas). Controlar é analisar com ponderação, apreciar os aspetos contextuais envolventes (legais, económicos, financeiros, de ambiente, etc.) e, acima de tudo, ajudar a melhorar. Exige-se capacidade e rigor profissional para o fazer<sup>31</sup>.

Num estudo sobre o futuro da auditoria /controlo, no qual se recorreu ao método Delphi para desenvolver previsões<sup>32</sup>, concluía-se que (Lombardi *et al.*, 2014):

- i) um dos principais desafios futuros tinha a ver com o *desfasamento persistente entre a produção da informação e a sua análise para efeitos de tomada de decisão*; a sociedade e a economia globais funcionam em “*real-time*”, a auditoria precisa, para se manter

---

<sup>31</sup> A propósito de denúncias, refira-se que muitas entidades se recusam a iniciar qualquer investigação/ auditoria se os denunciantes não se identificarem (podendo, contudo, posteriormente à denúncia, garantir o anonimato da fonte perante terceiros). E há boas razões para isso. O Organismo Europeu de Luta Antifraude da Comissão Europeia (OLAF) estimulou durante largos anos as denúncias anónimas, feitas através de um *freephone* (e, posteriormente, *online* com proteção do anonimato). Após vários anos desta prática concluía-se que apenas em cerca de 1% as investigações tinham conduzido à confirmação da denúncia original. Fácil é perceber os tremendos custos inerentes a tais mecanismos.

<sup>32</sup> Considerado rigoroso nas áreas de auditoria e dos sistemas de informação e contabilísticos por fornecer previsões fiáveis sobre eventos e tendências futuras. Baseia-se num processo estruturado de recolha e síntese de conhecimentos de um grupo de especialistas por meio de uma série de questionários (procedimento de consulta anónima e iterativa), acompanhados de um feedback organizado de opiniões. Neste caso, recorreu-se a *experts* (*auditores e auditados*) que foram entrevistados duas vezes, com 6 meses de diferença.

relevante, explorar as potencialidades oferecidas pelas novas tecnologias e fornecer opiniões tempestivas sobre as situações observadas;

- ii) os *tradicionais métodos de amostragem* só permitem tecer uma opinião sobre o resultado, mas não sobre o processo (o resultado pode ser bom, mas não a forma de o obter);
- iii) finalmente, questionava-se se as *auditorias externas seriam suplantadas pelas auditorias internas* (leia-se, pelo *autocontrolo*), relegando o controlo tradicional para um segundo plano.

Estas eram as opiniões sobre o futuro da auditoria de alguns reputados especialistas internacionais. E no caso português? O que pensavam os nossos especialistas?

Guilherme d'Oliveira Martins, na qualidade de Presidente do Tribunal de Contas, já afirmava em 2009<sup>33</sup> que, embora muito já se tivesse evoluído em matéria de controlo desde os anos 80-90, era preciso continuar a abraçar novos conceitos como *Governança* ou *sustentabilidade financeira e ambiental*. Dizia ainda, que "... a intervenção do Tribunal devia ser encarada mais numa *perspetiva preventiva, corretiva e pedagógica do que propriamente sancionatória...*"<sup>34</sup>.

Parece-nos, em suma, existir alguma sintonia entre as questões que elegemos para este trabalho e os desafios que muitos autores consideram ir colocar-se no futuro ao controlo público, às entidades de controlo e aos próprios controladores, a saber:

- i) *governar em governança* exige que repensemos a noção de *accountability*?
- ii) com potentes ferramentas tecnológicas, *quem vai auditar o quê*, afinal?
- iii) como evitar o *desfasamento* entre a prática dos atos e o seu controlo?
- iv) pode o controlo adotar uma atitude mais *pedagógica, menos coerciva*?
- v) podem os controladores ser *agentes de mudança* em prol da *sustentabilidade*?
- vi) *devemos repensar os sistemas de controlo tornando-os mais inclusivos e integrados (diferentes níveis de controlo, auditoria interna, etc.)*?
- vii) devem os controlos obedecer a um critério standard "*one size fits all*" ou devemos ser capazes de olhar *cada entidade como algo único*, que exige soluções diferenciadas?

Trata-se, em síntese, de retomar as preocupações da Organização Europeia das Instituições Superiores de Controlo (EUROSAI) quanto à obrigatoriedade, *se o controlo se quiser manter pertinente e relevante*, de reagir de forma ágil e eficaz aos temas emergentes.

---

<sup>33</sup> Intervenção no Colóquio Internacional "A Moderna Gestão Financeira Pública: uma resposta à crise económica?" inserido nas celebrações dos 160 anos do Tribunal Contas, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 19 Junho 2009

<sup>34</sup> Não se incluindo aqui, claro, o julgamento das contas, mas sim, as auditorias que o TC realiza.

### 3.4 Afinal, o futuro já está aí

#### 3.4.1 Governance, Redes, Transparência, Accountability: uma difícil relação?

“Os equívocos de governar em governança geram a impressão difusa e tenaz de mal-estar que paradoxalmente acompanhou o aparecimento de uma sociedade civil mais ativa, melhor informada e com maior intervenção na vida da cidade” (Rosanvallon, 2008 *apud* Gomes, 2010: 365)

A definição de *Governance* parece, ainda hoje, longe de estar estabilizada. Rhodes definiu-a como sendo um modelo de “redes auto-organizadas que complementavam os mercados e as hierarquias como estruturas governativas para alocação de recursos e exercício do controlo e coordenação, caracterizadas pela confiança e por ajustamentos mútuos” (Rhodes, 1996).

Peters e Pierre falaram em *Governance sem Governo*, uma teoria, predominantemente europeia, que realçava a importância das redes, das parcerias e dos mercados, em que o Estado tinha perdido *capacidade de controlo* direto (substituída por *capacidade de influência*), e se via obrigado a negociar como *par* face a outros intervenientes, numa conjugação de recursos públicos e privados para benefício mútuo (Peters e Pierre, 1998).

Procurando condensar contributos de várias instituições internacionais, a Instituição Superior de Controlo Húngara viria a definir *good governance* como “a atividade governativa responsável, transparente, eficiente, eficaz e de confiança, em que entidades públicas, em cooperação com outros *stakeholders* da sociedade, procuram soluções para os desafios económicos, sociais e ambientais tendo o interesse público como orientador” (Domokos *et al.*, 2016)<sup>35</sup>.

Em 2008, Papadopoulos reconhecia que os estilos de fazer política e de aplicar as políticas, convergiam para a cooperação entre diferentes atores, com instrumentos regulatórios tradicionais a coexistirem com novos instrumentos cooperativos e voluntários, implicando uma maior participação da sociedade civil. As políticas tinham passado a ser formuladas e implementadas através de redes, envolvendo representantes de vários interesses: políticos, gestores públicos, empresas, consultores. “Deliberar, negociar, procurar

<sup>35</sup> Domokos citava as definições /tópicos privilegiados pelo Banco Mundial, OCDE e União Europeia:

Banco Mundial	OCDE	União Europeia
publicidade e <i>accountability</i>	abertura, transparência, <i>accountability</i> , instituições democráticas	abertura
<i>Rule of Law</i>	respeito pela <i>Rule of Law</i>	
estabilidade política e ausência de violência	tratamento igual e correto dos cidadãos, incluindo o sistema de intervenção e participação	participação
eficácia	governo eficaz	eficácia
qualidade das normas	leis e regulamentos claros, transparentes e exequíveis	coerência
controlo da corrupção	importância das normas de conduta ética	

compromissos é o *modus operandi* das formas de governança em rede” (Papadopoulos, 2008)<sup>36</sup>.

As questões relacionadas com a transparência e com a *accountability* parecem reunir consenso entre alguns académicos como sendo um dos grandes desafios com que os controladores públicos se verão (veem) confrontados no modelo de *Governance*.

A transparência<sup>37</sup> nos atos do Governo e da Administração contribui para reduzir a incerteza e ajuda a evitar práticas irregulares ou ilegais. Tornou-se, além do mais, uma exigência dos cidadãos, hoje conscientes que aqueles que gerem, em seu nome, a coisa pública têm a obrigação de prestar-lhes contas. Como corolário lógico da política de transparência, os cidadãos esperam que, aqueles que gerem em seu nome a coisa pública e que atraíram os princípios que juraram assegurar, sejam sancionados, o que conduz à questão da *accountability*<sup>38</sup>.

Papadopoulos realçou os *riscos* que a *Governance* pode colocar ao nível da *accountability*: para facilitar a obtenção de compromissos, as redes tendem a funcionar de forma informal, o que *dificulta a identificação dos responsáveis pelas decisões*. Complexidade institucional, interdependência organizacional e necessidade de auscultar um vasto conjunto de *stakeholders* tornam *obscuro quem é accountable perante quem e pelo quê* (Papadopoulos, 2008). Outros, argumentaram até que a *Governance* tinha por principal efeito *privar as lideranças política e administrativa de capacidade de controlo, influência e informação* (Rhodes, 1997 e Bovens, 2009, *apud* Almqvist, 2012). Curiosamente, Rhodes,

---

<sup>36</sup> Hoje fala-se de governanças *multinível* e *multi-agência*, onde poderes de nível nacional, regional, local e até transnacional (UE e outros) cooperam, simultaneamente em linha horizontal, vertical e em *zigzag* (Torfing et al. 2012).

<sup>37</sup> A transparência refere-se à disponibilização de informação ao público em geral e à clareza das regras, regulamentos e decisões tomadas pelo Governo e pela Administração. A informação deve estar disponível, ser clara e passível de ser compreendida pelos cidadãos. A transparência não deve confundir-se com *bombardear* os cidadãos com uma inextrincável profusão de dados, de *digestão* impossível, como lamentavelmente por vezes se observa.

<sup>38</sup> A *accountability* pode ter diferentes significados, mas, basicamente, é uma relação entre um indivíduo A e um Fórum B, na qual A é *accountable* perante B se tiver que i) informar B das suas decisões e justificá-las e ii) aceitar as consequências da (in)satisfação de B com o que (não) foi feito. Se a *accountability* não existisse, “A” poderia fazer o que quisesse, sem respeito por aqueles que afetava com as suas ações, em última instância, o Povo, que delegou nos seus governantes, os quais por sua vez, delegaram nos gestores públicos (Papadopoulos, 2008). Alguns autores têm uma visão mais restrita, enfatizando a necessidade de sanção e recompensa para operacionalizar o conceito, argumentando que, caso contrário, este seria apenas um conceito retórico vago, reconduzido à mera transparência (Almqvist, 2012). Sobre a relação entre transparência e *accountability*, ver, p.e., Fox, 2007.

que afirmara, em 1997, que à medida que as redes se impunham cresciam as dúvidas sobre a capacidade central para as dirigir (“*um desafio à governabilidade por serem autónomas e resistirem à orientação do poder central*”) tinha, dez anos mais tarde, mudado de opinião e admitia que “*a auto-coordenação entre unidades se dava à “sombra da hierarquia”, aceitando a existência de uma “persistente assimetria” entre um nível superior e outros níveis subordinados ... dado que o poder central pode “mudar as regras do jogo”*” (Rhodes, 2007). A *Governance* não comportava, afinal, mudanças tão disruptivas quanto ao princípio ele admitira.

Outros autores, em sentido contrário, manifestaram sérias reservas quanto aos *benefícios da accountability*, alertando que aquela pode ser *uma faca de dois gumes*: excesso de *accountability* e de *sobre-exposição* (permanente necessidade de se justificar<sup>39</sup>) podem levar a uma atitude defensiva, em que os auditados se escudam atrás de procedimentos excessivamente cautelosos que inibem o pensamento crítico, a vontade de inovar, a assunção de riscos (March e Olsen, 1995, Papadopoulos, 2008). Existia, até, o risco de *expulsar* ou *acorrentar* os bons gestores e de ficar apenas com burocratas, zelosos em demonstrar que cumpriam os manuais de procedimentos, mas desinteressados do resultado final, isto é, se o seu desempenho trouxera benefícios substantivos aos serviços e à sociedade.

Será que precisamos rever a forma como o controlo encara a *accountability*?

Em 2016, é o próprio Tribunal de Contas Europeu (TCE) que vem reconhecer que, no exercício do controlo, para que as auditorias sejam pertinentes e *possam acrescentar valor*, é tempo de reequilibrar a relação “*accountability / valor-acrescentado*”, promovendo uma relação aberta, um leal compromisso e uma cooperação constante entre auditores e auditados. Afinal, são estes que conhecem bem a organização (Sweeney, 2016). Note-se a coincidência de pontos de vista com o que o presidente do TC português já defendia em 2009 (ver ponto 3.3, página 27).

Em 2017, Carrington (baseando-se num estudo de Bringselius, 2015) concluía - a propósito do Tribunal de Contas da Suécia, logo, sob reserva das conclusões poderem variar de país para país face ao tipo de cultura, enquadramento legal, etc. - que as auditorias públicas tinham passado de uma abordagem focada na compliance com as normas, para uma lógica centrada nos 3Es, para se focarem, agora, no suporte às entidades auditadas, numa relação *de tipo consultoria*, na qual os auditados reagiam muito favoravelmente à introdução de mudanças nas suas organizações.

---

<sup>39</sup> Não era invulgar, há alguns anos, três ou quatro entidades de controlo coincidirem num serviço: TC (apreciando p.e., obras públicas), IGF (apreciando p.e. SIADAP), Inspeção Setorial Y (verificando o respeito pela Lei de Compromissos, p.e.), Auditores da UE (apreciando a realidade e regularidade de projetos cofinanciados).

Este tipo de abordagem parece, com efeito, adaptar-se melhor aos *tempos da Governance* no sentido em que minimiza o tradicional *conflito* entre auditores e auditados quanto à (in)consistência das recomendações formuladas (que, adiante, abordaremos detalhadamente) e reduz a resistência à sua adoção.

Trabalhar em parceria, prosseguindo um objetivo comum, na defesa do interesse geral, afigura-se, de facto, um caminho mais sedutor, mesmo se exige investimento em formação técnica e mudanças culturais, questões que nos parecem superáveis. O problema, quanto a nós, vai colocar-se quanto a uma questão bem mais delicada e difícil de resolver: se os auditores públicos se posicionarem *como consultores ou especialistas da gestão*, com que independência avaliarão as opções de gestão que ajudaram a tomar? Além de alegações de um potencial conflito de interesses, tal pode ser até ser interpretado como uma incursão do controlo na política (Reichborn-Jennerud, 2015). O equilíbrio nesta relação de *parceria* vai exigir judiciosa ponderação que não ponha em causa a independência dos auditores.

Em jeito de síntese, diremos que, pese embora a lógica argumentativa de alguns académicos quanto aos perigos que a *Governance* acarreta para a governabilidade, o controlo e a *accountability* e, em última instância, para a própria democracia, parece-nos que, em devido tempo, todos acabaremos por encontrar formas adequadas de lidar com esta nova realidade. As entidades de controlo não serão exceção. As dificuldades ao nível da *accountability*, alegadamente associadas ao modelo de *Governance*, parecem-nos, mais facilmente defensáveis de um ponto de vista teórico do que prático. Nada nos leva a crer que os quadros de parceria impossibilitem a adequada prestação de contas e a consequente atribuição de responsabilidades.

Também nada nos leva a crer que a transparência possa sair prejudicada nos modelos de *Governance*. Preocupa-nos mais que a transparência possa esbarrar no muro da iliteracia dos cidadãos, incapazes de compreender a informação posta ao seu dispor, ou conduzidos a leituras erradas da mesma, graças à explosão de desinformação a que hoje se assiste nas redes sociais.

Os relatórios de auditoria prestam-se a este tipo de situações se não houver o cuidado aquando, da sua divulgação pública, de facultar a informação numa forma inteligível ao cidadão comum. A política de comunicação, tanto através dos Media como diretamente com o grande público (p.e., através dos sites dos controladores), parece-nos, conseqüentemente, uma área de desenvolvimento futuro incontornável para as entidades de controlo a fim de que o contributo que aquelas prestam à sociedade possa ser compreendido pela opinião pública e os cidadãos possam usar o seu juízo e discernimento para promover a necessária *accountability* dos gestores públicos.

Como afirma Gomes, "a responsabilização por via do controle social e da informação torna-se um ponto crítico a todos os níveis da governança democrática..." (Gomes, 2010: 365).

### 3.4.2 Os desafios da Era Digital

*“O progresso tecnológico é, frequentemente, a derradeira força por detrás do desenvolvimento de novas leis... são quase sempre as novas tecnologias que criam novas ideias. A tecnologia perpassa de tal forma a nossa ordem social que, num sentido muito concreto, acaba por definir-nos. Uma mudança fundamental na tecnologia é mais do que uma mudança nos equipamentos que usamos, é uma mudança daquilo que nós somos, que nós fazemos, e como nós fazemos.”*  
(Cavazos e Morin, 1996)

A Era da Informação (ou Era Digital ou Era Tecnológica) está associada ao período que se segue à década de 1980, embora assente em invenções fundamentais produzidas na década de 1970 (microprocessador, computador pessoal, rede de computadores, fibra ótica). Peter Drucker (1989) foi pioneiro no uso desta designação.

Quando atualmente pensamos em Administração Pública não conseguimos imaginá-la sem o recurso às Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC). Elas tornaram-se um fator-chave da *simplificação e modernização administrativas*, através da sua combinação com os procedimentos administrativos (desmaterialização de documentos e processos, etc.) e, mais tarde, através do uso generalizado da Internet<sup>40</sup>.

Um conceito mais alargado e inovador das TIC leva hoje a pensar na aplicação da *Robótica* e da *Inteligência Artificial* não só na organização e gestão da Administração Pública, mas também como forma de oferecer aos cidadãos, às empresas e ao sector social serviços que vão ao encontro das suas necessidades. Queremos encontrar tudo o que precisamos num único ponto (físico ou virtual), informação integrada (Administração Central, Regional, Local), queremos uma identificação pessoal única, ser notificados de direitos e obrigações, pagar impostos através do *smartphone*, monitorizar procedimentos a qualquer hora e em qualquer lugar.

O uso das TIC não é, por si só, como sabemos, um instrumento de mudança. Desenhar novos serviços implica uma estratégia colaborativa com os utilizadores (dentro e fora da AP), desenvolver competências digitais, equilibrar custos, dar garantias que o armazenamento e transmissão de dados se fazem em segurança<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> “Estratégia Digital para a Transformação da Administração Pública” (2018) <https://tic.gov.pt/>

<sup>41</sup> No caso português, a procura desta Estratégia Comum, levou à criação do *Conselho para as Tecnologias de Informação e Comunicação na Administração Pública (CTIC)* - Resolução do Conselho de Ministros 33/2016, de 3 de Junho - tendo o grupo elaborado a *Estratégia TIC 2020*, assente em três eixos – integração e interoperabilidade, inovação e competitividade e partilha de recursos e investimento em competências digitais – a partir dos quais se definiram doze medidas concretas de intervenção - RCM 108/2017 de 2 de Março de 2017. Por outro lado, cortar custos com as TIC na AP, quando se tem por objetivo inovar, desenvolver serviços digitais e plataformas interoperáveis, não é



Algo parece inexorável: o futuro das administrações e o futuro das auditorias públicas passarão por um recurso crescente a poderosas ferramentas tecnológicas, pelo recrutamento de novas competências, pela adaptação a novos métodos de trabalho e novas atitudes. A seguir procurámos explorar algumas dessas mudanças.

### **3.4.2.1 BIG DATA, Robótica, Inteligência Artificial**

“A tecnologia continua a mudar a sociedade rapidamente e a auditoria não está imune a isso. As novas tecnologias estão cada vez mais a ser capazes de imitar a atividade humana...”  
(Vasarhelyi e Rozario, 2018)

Num estudo realizado em 2009, afirmava-se que as TIC estavam a reformular o papel dos auditores e o seu output, bem como as suas próprias estruturas organizacionais. Projetava-se que a *inteligência artificial* e a *auditoria contínua* iam ganhar proeminência, o que obrigaria as entidades de controlo a investir na aquisição de novas competências e a desenvolver novos softwares para ajudar os auditores a lidar com a complexidade dos sistemas das auditadas (Omoteso *et al.*, 2010).

Se as tecnologias mais convencionais já se tinham revelado capitais para o controlo público (extraindo informação, descobrindo tendências, indiciando anomalias, reduzindo custos e dando respostas mais rápidas), uma tendência, ainda não tão visível, mas tão ou mais transformadora, irá residir no uso, entre outros, da *BIG DATA*, do *Processamento Robótico Automático* e da *Inteligência Artificial*.

*BIG DATA* pode definir-se como uma *compilação rápida de enormes volumes de dados, complexos e variados, não estruturados*, retirados da Web, de bases de dados de entidades ou até mesmo das redes sociais. O seu valor acrescentado revela-se quando se lhe associam ferramentas analíticas, que estruturam esses dados através de algoritmos, técnicas analíticas ou tecnologias de software, que permitem antecipar dinâmicas de sistemas, comportamentos, interações complexas.

O *Processamento Robótico Automático* fornece recursos analíticos para examinar e *correlacionar dados em sistemas de dados distintos*, sendo, pois, uma ferramenta ainda mais elaborada que também permite acrescentar valor aos dados.

---

tarefa fácil. O Governo Português, com o apoio da Comissão Europeia, do Banco Central Europeu e do Fundo Monetário Internacional comprometeu-se num Plano Estratégico Global para a Racionalização de Custos com as TIC na Administração Pública conhecido por PGETIC. A Agência para a Modernização Administrativa (AMA) ficou como responsável pela implementação deste Plano. <https://pgetic.tic.gov.pt/ticgov/pgetic>

A Inteligência Artificial, por sua vez, vai além da automação dos processos de identificação e análise de dados. Pressupõe um processo de *machine learning* constante, em que a máquina possui capacidade de autoaprendizagem. Usa o raciocínio lógico e a criatividade para criar novas alternativas com o objetivo de obter resultados cada vez mais assertivos e específicos. Para chegar perto das variações que a mente humana é capaz de processar de forma intuitiva sobre enormes volumes de dados, também as máquinas precisam de aceder a grandes quantidades de dados, normalmente não estruturados, contínuos, sendo a *Big Data* considerada a *fonte de combustível* da Inteligência Artificial (IA)<sup>42</sup>.

Tornar-se-á possível passar a compreender, a partir de vastos conjuntos de dados (as próprias *populações estatísticas*), coisas que a mera amostragem não permitia (Cukier e Mayer-Schoenberger, 2013) e poder-se-ão fazer *monitorizações contínuas ou controlos contínuos* de processos, libertando os controladores para um trabalho de interpretação e de sugestão de melhorias (Applebaum *et al.*, 2017, Verver, 2018, Vasarhelyi e Rozario, 2018). Ou seja, o papel do auditor deixará de ser o de um coletor e processador de dados, de um analista e disseminador de conclusões, para se focar na avaliação, na interpretação.

Em boa verdade, afigura-se que não será só o papel dos auditores que irá mudar no sentido mencionado, mas, de forma geral, o papel dos agentes que trabalham nas administrações<sup>43</sup>.

Já se fala, inclusive, que os auditores se devem familiarizar com o Processo de Automação Inteligente (*Intelligent Automation Process – IPA*), ferramenta que, para além de

---

<sup>42</sup> Alguns autores defendem que, quando falamos hoje em Inteligência Artificial estamos, na verdade, a falar em Inteligência Aumentada (*em inglês, AI - Artificial Intelligence versus IA - Intelligence Augmentation*). Estes conceitos operam de forma distinta. A Inteligência Artificial assenta num sistema que reproduz a cognição humana e funciona de forma autónoma. Já a Inteligência Aumentada assume que os sistemas com tecnologia cognitiva apoiam o ser humano, conduzindo ao desenvolvimento constante das suas capacidades. O ser humano é e sempre será, essencial para tomar decisões. As máquinas não são capazes de captar e interpretar todas as nuances e necessidades das nossas relações, ou mesmo ter algo próximo à nossa inexplicável *intuição*, algo inerente e exclusivo da espécie humana (Marques, 2019).

<sup>43</sup> Veja-se a este propósito, o que o Governo português já está a fazer. Em 24 de Outubro de 2018, o Governo apresentou 19 projetos que recorrem à Inteligência Artificial e que juntam autoridades públicas, universidades, o Instituto Nacional de Estatística, etc. A partir de dados recolhidos pela AP (previamente protegidos), tenta-se “prevenir em vez de remediar” certos problemas: p.e., identificar: padrões anormais de prescrição de antibióticos no SNS, pontos críticos de sinistralidade automóvel, padrões de adição aos jogos online, procura de urgências hospitalares, etc. Foi afirmado, pela então Ministra da Presidência e da Modernização Administrativa, Doutora Maria Manuel Leitão Marques, que os mecanismos de decisão serão sempre humanos, mas que estes se podem basear nas conclusões tiradas do tratamento dos dados através de Inteligência Artificial (Diário de Notícias de 24 de outubro de 2018, em colaboração com a Agência Noticiosa Lusa).

incorporar o processamento robótico automático e a Inteligência Artificial, inclui a *Computação Cognitiva*<sup>44</sup>. A IPA consegue “*sentir, pensar e agir*”. Ou seja, para além de eliminar erros em tarefas repetitivas, fazer testes em populações e não em amostras e tratar exceções aos processos, o IPA consegue ainda reagir a mudanças, o que significa que *fornece suporte à tomada de decisões em tempo real*, o que vem, mais uma vez, reforçar a possibilidade de os auditores se focarem no julgamento profissional, na interpretação e na elaboração de recomendações cada vez mais pertinentes (Zhang, 2018).

A forma revolucionária como as ferramentas tecnológicas de que acabámos de falar operam irá provavelmente destronar alguns dos conceitos tradicionais associados às auditorias, como *amostragem, materialidade, trabalho de campo, reporte, auditoria a posteriori*, etc. Como em tudo na vida, também comportará riscos com os quais teremos que aprender a lidar.

#### **3.4.2.2 Queda de paradigmas: Amostragem, Materialidade. E os Standards?**

O recurso aos métodos de amostragem é unanimemente considerado como um dos riscos das auditorias. Ao longo da história, os controladores viram-se sempre obrigados a trabalhar com amostras uma vez que só a recolha, tratamento e análise de pequenos volumes de dados permitia produzir opiniões em tempo útil e manter os custos sob controlo. A amostra era escolhida à partida em função do tema que se queria abordar.

Com as novas ferramentas tecnológicas deixa de ser preciso escolher, *a priori*, o tema sobre o qual se vai trabalhar: pode aguardar-se o resultado do tratamento global dos dados e só depois decidir o que se vai analisar.

Num interessante artigo em que se questionava a pertinência, nestes novos tempos, de alguns dos standards de auditoria fixados antes da explosão destas novas ferramentas tecnológicas, Kuenkaikaew e Vasarhelyi davam, precisamente, o exemplo do recurso aos métodos de amostragem, historicamente justificado, mas agora *anacrónico* e, por arrastamento, também do próprio conceito de *materialidade* (que antes permitia falar de justa representatividade por oposição à medição exata da população), agora também ele obsoleto (Kuenkaikaew e Vasarhelyi, 2013).

Se é certo que as novas ferramentas mudaram totalmente a pertinência destes conceitos e métodos, não é menos verdade que os standards de auditoria permanecem

---

<sup>44</sup> A Computação Cognitiva (CC) caracteriza-se por capacidades não supervisionadas de aprendizagem e interação em tempo real para apoio à tomada de decisões humanas. Apoia-se na Inteligência Artificial e no processamento de sinais. Os sistemas de CC implicam aprendizagem pela própria máquina, processamento de linguagem, reconhecimento da fala, reconhecimento de objetos, extração de conclusões automatizada, etc.

aparentemente *cristalizados*. Isto mesmo se reconhecia em 2018, no *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, quando se afirmava que, na prática, o mundo da auditoria continuava a ser dominado por Manuais de Procedimentos, Planos de Auditoria standard e software convencional, num processo algo artesanal, subjugado por standards anacrónicos e julgamentos *ad hoc*, sendo urgente repensar processos e abordagens<sup>45</sup>.

#### **3.4.2.3 “Olhar o futuro e não o passado”: Auditorias Contínuas, Auditorias Preventivas**

A monitorização de complexos sistemas de informação vai, como já vimos, permitir aos auditores identificar cada vez melhor e mais rapidamente os problemas. Alguns consideram, até, que vai permitir detetar os problemas antes que eles ocorram: “a deteção manual dará lugar à prevenção baseada na tecnologia” (Stanton, 2012).

A *BIG DATA* e o *Processamento Robótico Automático*, embora ainda longe de serem um lugar comum no controlo público, permitirão, no futuro, aos controladores, realizar *auditorias contínuas* (ou monitorizações contínuas) das entidades públicas<sup>46</sup>.

O conceito de *auditoria contínua* - introduzido em 1991 por Vasarhelyi e Harper, numa altura em que ainda não existia Internet - parte do princípio que é possível *detetar anomalias remotamente, em simultâneo ou num curto espaço de tempo após a ocorrência dos factos*, gerando alertas imediatos que permitem desencadear uma investigação mais detalhada, permitindo corrigir a situação antes de uma próxima auditoria (Alles *et al.*, 2008). Estas possibilidades permitirão aos auditores focar-se nos riscos e apreciar continuamente, ou pelo menos com mais regularidade, vastos conjuntos de operações, ou a sua totalidade, sendo a deteção de erros mais tempestiva e a eficácia das auditorias aumentada.

À semelhança de qualquer outra metodologia, a auditoria contínua comporta vantagens e inconvenientes. Para além das vantagens acima apontadas e da previsível redução de custos que permitirá, pode aliviar as entidades auditadas de visitas recorrentes dos controladores (*sobre-exposição*) sempre perturbadoras do seu normal funcionamento. Do lado dos inconvenientes, argumenta-se que pode resultar em sobrevalorização dos procedimentos automatizados em detrimento do diálogo com as entidades auditadas, afastar os auditores do ambiente físico que envolve as operações, prejudicar a flexibilidade que as abordagens de auditoria requerem. Um bom resultado só será, pois, possível se houver uma boa combinação entre sistemas de monitorização contínua, bem desenhados, competências profissionais apropriadas, diálogo com os auditados e aprimoramentos permanentes que permitam adicionar valor às tecnologias (Omoteso *et al.*, 2008).

---

<sup>45</sup> Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 15, nº 1, Spring 2018, pp 1-10

<sup>46</sup> Alguns autores consideram que a auditoria contínua é feita por auditores externos enquanto a monitorização contínua é uma ferramenta interna dos gestores para apreciarem e apoiarem a sua própria gestão (Kuenkaikaew e Vasarhelyi, 2013). Aqui, vamos usar ambos indiferentemente.

Mas, a realização de *auditorias contínuas (ou monitorização em tempo real)* é apenas mais um passo em direção ao que muitos já consideram ser o novo paradigma da auditoria: “o olhar do auditor deve voltar-se para o futuro”<sup>47</sup>.

O controlo sempre trabalhou com o passado. Meses, por vezes anos, mediavam entre a execução dos controlos e os factos objeto dos mesmos. Este desfasamento, pode, segundo alguns, justificar parte do desinteresse das entidades auditadas quanto aos resultados das auditorias. A *BIG DATA*, o processamento robótico automático e a Inteligência Artificial podem alterar substancialmente este estado de coisas.

Kuenkaikaew e Vasarhelyi introduziram, em 2013, o conceito de *auditoria preditiva*. Neste tipo de auditorias, cada operação é comparada proactivamente com um determinado modelo normativo, permitindo, assim, identificar potenciais anomalias. As auditorias preditivas podem, por sua vez, transformar-se em *auditorias preventivas*, isto é, auditorias que permitem bloquear certas operações suspeitas antes de as mesmas serem executadas (Kuenkaikaew e Vasarhelyi, 2013). A auditoria mudaria, assim, de paradigma: da *deteção* (reação) para a prevenção (pro-atividade).

O Serviço Nacional de Saúde, a Segurança Social e a Administração Fiscal são possíveis campos de aplicação destas ferramentas. A comparação permanente entre os dados destes sistemas de informação e os modelos normativos existentes, bem como o cruzamento sistemático de dados entre entidades gestoras, permitiria certamente identificar potenciais irregularidades ou mesmo ilegalidades, evitando que as mesmas chegassem a consubstanciar-se. Claro que tais cruzamentos de informação só seriam possíveis com adequada cobertura da lei.

Chegados aqui, é legítimo perguntar se, com todas estas possibilidades, a profissão dos controladores está condenada à *extinção*.

Zhang, bem como vários outros teóricos consultados para este trabalho, são unânimes em considerar que não, reconhecendo, isso sim, que os controladores vão ser confrontados com importantes mudanças. Apoiado nas poderosas ferramentas tecnológicas abordadas e baseado na análise do conjunto das populações (e não mais das amostras), o trabalho dos controladores será mais criativo, mais focado no julgamento profissional, com maior valor-acrescentado, e apoiará muito melhor a tomada de decisões, tornando as auditorias um fator de efetiva mudança junto das organizações (Zhang, 2018). Mas um bom resultado só será possível se houver uma boa combinação entre sistemas de monitorização contínua, bem

---

<sup>47</sup> A Deloitte realizou uma pesquisa nos EUA com consulta a mais de 250 auditores, consultores e auditados tendo as conclusões apontado nesta direção. Artigo consultado em dezembro 2018 - <http://assae.com.br/mostra.php?id=16>

desenhados, competências profissionais apropriadas, diálogo com os auditados e aprimoramentos permanentes que permitam adicionar valor às tecnologias.

Claro que tal exigirá, das entidades de controlo, investimento na formação dos controladores, habilitando-os não só a trabalhar com as novas ferramentas, mas também a lidar com os novos riscos que as mesmas podem acarretar (Verver, 2018).

#### **3.4.2.4 Cloud, interoperabilidade: privacidade e segurança ainda sem solução**

“Os dados pessoais são o novo petróleo da Economia” (Young Sohn, presidente da Samsung, Web Summit 2018<sup>48</sup>)

A sociedade americana, precursora na utilização das TIC, foi também aquela que mais cedo se confrontou com os problemas colocados pela Era Digital e pela criação de dossiês que capturavam uma espécie de *pessoa digital* (“*Digital Person*”, Solove, 2004) - uma personalidade traduzida em formato digital, composta de registos, fragmentos de dados e pedaços de informação que se revelavam perigosos, ao comportarem, entre outros, risco de roubo de identidades, atentados à privacidade ou, no mínimo, de tratamentos descuidados.

Os problemas emergentes destes *dossiês digitais* passaram a ser encarados com preocupação visto serem capazes de afetar o poder dos indivíduos, das instituições e dos Governos, invadindo todo o tipo de relações que formam a sociedade moderna, podendo, no limite, afetar a própria liberdade. Proteger a privacidade na Era da Informação transformou-se numa questão essencial, que continua, após duas décadas, a ser atual.

A contínua proliferação de dispositivos móveis, de aplicações e de sistemas operativos mudou a *forma como trabalhamos, sobre o que trabalhamos, onde trabalhamos e com aquilo que trabalhamos*. Com a *Internet das Coisas*, o próprio mundo físico está a mudar, transformando-se num gigantesco sistema de informação em que todas as coisas estão conectadas com toda a gente. Estima-se que os dados produzidos globalmente duplicam a cada 18 meses e o volume de dados processado por cada organização se expande 35 a 50% em cada ano. As mudanças na fonte e no tipo de colheita de dados estão a provocar mudanças nos canais, na transferência de informação, no armazenamento (Bhimani e Willcocks, 2014). Agora, tudo está na *Cloud*.

---

<sup>48</sup> "Estamos num ponto de viragem", anunciou o presidente da Samsung, Young Sohn. "Até agora, foram as petrolíferas a liderar a economia mundial. Agora, só uma mantém a relevância, e está rodeada de "empresas de dados" como a Apple ou a Microsoft. Se os dados são o novo petróleo, a inteligência artificial é o motor". (Web Summit, Lisboa, 2018)

<https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/web-summit/detalhe/samsung-dados-sao-o-novo-petroleo-a-inteligencia-artificial-o-motor>

A designação *Cloud* (Cloud Computing) refere-se à partilha e utilização de memória e capacidade de armazenamento e cálculo de computadores e servidores interligados por meio da Internet (*nuvem* de computadores). Basta um computador com ligação à Internet para que qualquer um possa aceder à informação pretendida em qualquer lugar do mundo, a qualquer hora.

Os fornecedores de serviços de *Cloud* garantem oferecer um ambiente seguro e a baixo custo, mas a sua adoção tem sido objeto de ceticismos vários, nomeadamente por parte das Administrações Públicas, face à possibilidade de os operadores acederem a dados muito sensíveis, à hipótese de corrupção desses dados, às falhas de hardware, à perda de privacidade dos indivíduos objeto dos dados, etc. Tais preocupações têm levado os académicos a procurar soluções, que passam, por exemplo, pela rastreabilidade (Yang *et al.*, 2016), por técnicas de criptografia ou similares (Li *et al.* 2016), etc.

O armazenamento de dados na *Cloud* e a partilha desses dados entre múltiplos utilizadores coloca ainda outros desafios às entidades de controlo.

A intervalos regulares vai ser preciso, por exemplo, verificar a correção de dados armazenados na *Cloud*. Face à sua extrema complexidade técnica, quem vai fazer este trabalho? Controladores públicos ou especialistas privados com poderosas ferramentas computacionais e maior *expertise*? Vários autores defendem a segunda hipótese, invocando, sobretudo, critérios *técnico-económicos* (Wang *et al.*, 2016), outros, bem pelo contrário, alertam para os perigos advenientes do facto de entidades externas acederem a informações que lhes deveriam estar vedadas. Num artigo recente concluía-se, de forma preocupante, que na maior parte dos processos de auditoria realizados por especialistas privados a dados armazenados na *Cloud*, a privacidade e a integridade dos dados não estavam asseguradas, avançando-se, porém, com propostas de métodos que procuravam garantir esses importantes atributos (Kolhar *et al.*, 2017).

Se as administrações públicas abdicarem de possuir as competências para realizar o tipo de controlos mencionado, e este for feito em exclusivo por especialistas externos, devemos perguntar-nos quem definirá *a priori* as especificações do trabalho a realizar e quem controlará *a posteriori* a qualidade do produto apresentado. A este propósito, é importante relembrar que, há uma década atrás, alguns académicos alertaram para os perigos dos sistemas de informação das administrações e dos governos se encontrarem nas mãos das grandes multinacionais de tecnologia (IBM, Microsoft, etc.), as quais tinham tornado esta uma das suas principais áreas de negócio<sup>49</sup>. Os autores afirmavam que era essencial que as administrações detivessem e desenvolvessem *expertise* própria neste domínio se queriam obter valor nos contratos com a poderosa indústria das TIC (Dunleavy *et al.*, 2007).

---

<sup>49</sup> Estimava-se que este tipo de contratos custava aos Estados, por ano, mais de 1% do PIB.

Mas outras questões se suscitam como, por hipótese, saber como garantir que os controlos sobre os dados disponíveis na *Cloud* incidem apenas sobre aqueles que os auditores têm direito a conhecer no âmbito do trabalho de natureza limitada que executam e não sobre outros aí armazenados e que deveriam permanecer invioláveis. Também aqui já foram propostas algumas soluções, que passam, por exemplo, pela partição dos dados em vários domínios com direitos de acesso diferenciados, todas elas de elevada complexidade técnica e que escapam ao nosso domínio de apreciação (Wang *et al.*, 2016, Yang *et al.*, 2016, Kolhar *et al.*, 2017).

Como evitar, afinal, que todas estes novos instrumentos, tão cheios de fabulosas potencialidades, possam pôr em causa, no limite, a própria democracia? Muitos são os estudos que abordam os desafios que a disseminação das TIC colocam aos Estados e ao Direito, em especial, ao Direito das Administrações (Cavazos e Morin, 1996, Solove, 2004, Hespanha, 2009, Gonçalves, 2013). A lei, que contribuiu ativamente para a criação destes dossiês digitais, obrigando as pessoas a fornecer os seus dados pessoais, tenta agora proteger esses dados.

A União Europeia aprovou, em 2016, a mais exaustiva revisão de leis sobre privacidade dos últimos 20 anos: o *Regulamento Geral de Proteção de Dados* (RGPD)<sup>50</sup>. Segundo Mayer-Shönberg e Padova, pese embora se lhe aponte, ainda, uma natureza “lamacenta, complicada e confusa” e “falta de orientação clara, coerência e consistência” (Shönberg e Padova, 2016: 335), o RGPD pode abrir oportunidades, a uma escala nunca antes vista, para o uso por parte dos Estados-Membros de aplicações de *Big Data*. Relembremos, conforme já abordámos no ponto 3.2, a páginas 24, que os Estados-Membros da EU estão obrigados a garantir, em quaisquer iniciativas das suas administrações públicas que, logo *na fase da conceção dos sistemas*, se assegura o princípio da *Credibilidade e Segurança* (conformidade com o quadro jurídico relativo à proteção de dados, privacidade e segurança).

---

<sup>50</sup> Regulamento (UE) n.º 2016/679 que, juntamente com a Diretiva (UE) 2016/680, visa assegurar um acesso mais fácil dos cidadãos aos seus próprios dados e informações, à forma como estes são tratados, o direito de portabilidade dos dados, o «direito a ser esquecido» e o direito de saber se os seus dados foram pirateados. Considerandos 1 e 2:

- i) “A proteção das pessoas singulares relativamente ao tratamento de dados pessoais é um direito fundamental. O artigo 8.º, n.º 1, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia («Carta») e o artigo 16.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) estabelecem que todas as pessoas têm direito à proteção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito.”
- ii) “Os princípios e as regras em matéria de proteção das pessoas singulares relativamente ao tratamento dos seus dados pessoais deverão respeitar... os seus direitos e liberdades fundamentais, nomeadamente o direito à proteção dos dados pessoais. O presente regulamento tem como objetivo contribuir para a realização de um espaço de liberdade, segurança e justiça ...”

O RGPD tornou-se aplicável em Portugal a partir de 25 de maio de 2018.



As soluções que, neste âmbito, forem sendo construídas irão moldar o tipo de controlos que os controladores públicos poderão realizar e a forma como realizá-los. A possibilidade de recurso a *Big Data*, Inteligência Artificial, cruzamento de informações, bases de dados únicas para múltiplos serviços (administração fiscal, segurança social, emprego, saúde), partilha de dados entre sistemas europeus, etc., depende de tais instrumentos serem considerados (ou não) *em rota de colisão* com os princípios subjacentes às leis sobre proteção de dados. De qualquer forma, estes novos desafios apelam, desde já, à reflexão das entidades de controlo.

### **3.4.3 Os Desafios da Sustentabilidade – o que se espera dos controladores**

Outra área em que muito se espera dos controladores públicos tem a ver com os desafios da Sustentabilidade.

Os *Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)*, fixados em 2015 numa cimeira da Organização das Nações Unidas (ONU), também conhecidos por *Agenda 2030*, são uma das mais recentes tentativas internacionais de transformar a sociedade<sup>51</sup>. A Agenda 2030 concretiza-se através de objetivos, metas e indicadores que abarcam diversas áreas: acesso equitativo à educação e a serviços de saúde, combate às desigualdades de todos os tipos, criação de emprego, sustentabilidade energética e ambiental, promoção de instituições eficazes e sociedades estáveis, etc.

O processo envolve os Governos de todos os países representados na ONU e exige um forte compromisso multinível por parte de governos, Administrações, sector privado, sociedade civil, ONU e outras organizações transnacionais, como a UE<sup>52</sup>. Cada País adaptou às suas especificidades a estratégia de desenvolvimento sustentável que melhor se lhe adequava<sup>53</sup>.

Um dos grupos de atores especificamente chamado pela ONU a contribuir para os ODS foram as Instituições Superiores de Controlo (ISC), como é o caso do Tribunal de Contas

---

<sup>51</sup> Resolução nº 70/1 da Assembleia Geral da ONU, de 25 de Setembro de 2015, “*Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*”. Surge na sequência de idêntica iniciativa, de 2000, em que se tinham aprovado os “Objetivos de Desenvolvimento do Milénio” (a cumprir até 2015). Algumas metas foram atingidas, outras não. Novos desafios se vieram adicionar (clima, crises, migrações), logo, foi preciso rever e assumir uma nova agenda (2030).

<sup>52</sup> O Parlamento Europeu, vê nos ODS um compromisso renovado de erradicação da pobreza e de redefinição e modernização das estratégias da UE para os próximos 15 anos. Monitoriza o grau de implementação efetiva da Agenda 2030, a partir dos dados transmitidos pelos EM, exigindo, da parte da Comissão, a apresentação de uma posição concertada da UE.

<http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/summary.do?id=1436985&t=e&l=en>

<sup>53</sup> No caso português, foram selecionados os objetivos 4, 5, 9, 10, 13 e 14, respetivamente: i) Educação de qualidade, ii) Igualdade de Género, iii) Indústria, Inovação e Infraestruturas, iv) Redução das desigualdades e v) Ação Climática e Proteção da Vida Marinha.

português, por se admitir que, através da pressão que exercem sobre a *accountability*, podem *forçar* à obtenção de resultados nos vários domínios da sustentabilidade. A INTOSAI sintetizou o papel das ISC em quatro grandes linhas:

- i) auditar os sistemas nacionais de acompanhamento;
- ii) realizar auditorias de desempenho a programas que contribuem para os ODS;
- iii) avaliar e apoiar o Objetivo *paz, justiça e Instituições fortes* e
- iv) serem organizações-modelo no que toca à transparência e à *accountability*.

Salvo melhor opinião, cremos que independentemente do posicionamento da entidade de controlo pública, seja ela a ISC ou outra qualquer, todas podem e devem colaborar, dentro dos limites da sua natureza legal e mandato, para este grande desígnio.

A grande questão que se nos afigura merecer reflexão é outra: têm as entidades de controlo condições para se assumirem como *agentes influenciadores da mudança* como delas se espera? Mais adiante aprofundaremos esta questão.

#### **3.4.3.1 O caso particular da Sustentabilidade Ambiental. Auditorias Ambientais – uma novidade?**

“Não herdámos a Terra dos nossos pais, recebemo-la de empréstimo dos nossos filhos”  
(provérbio indio)

O assunto não é novo, como veremos, mesmo se só agora, aparentemente, acordámos para a urgência da nossa intervenção<sup>54</sup>. A preservação do ambiente é hoje encarada como uma obrigação do Estado, objeto de políticas públicas e, como tal, também de auditorias públicas.

Mas o que se entende por *gestão ambiental* e *auditoria ambiental*?

O Tribunal de Contas da União (TCU - Brasil), que já vinha desde 1995 desenvolvendo intervenções nesta área, aprovou, em 2001, o seu primeiro Manual de Auditoria Ambiental. Nele definiu *gestão ambiental* como a “tarefa de administrar o uso produtivo dos recursos ambientais de maneira que não sejam reduzidas a qualidade ambiental e a produtividade dos recursos renováveis” e clarificou que “as ações necessárias à preservação e restauração ambiental são da responsabilidade do Governo que, como noutras esferas, é compartilhada

---

<sup>54</sup> Como afirmam *Juntti et al.* (2009), pese embora a ênfase posta nas *políticas baseadas em evidências*, a experiência prática dos países da União Europeia e da OCDE mostra que sempre que se pretende equilibrar a defesa do ambiente com outros considerandos de cariz económico e social, o primeiro fica sempre a perder (mesmo com toda a evidência científica a demonstrar os perigos emergentes dessas decisões).

por vários órgãos e entidades que o integram”. No mesmo ano, o TCU definiu os objetivos das *auditorias ambientais* que seriam, entre outros, avaliar:

- i) a aplicação dos recursos afetos aos programas ambientais,
- ii) o *impacto causado ao meio ambiente pelas atividades exercidas pelo Estado,*
- iii) *a eficiência das políticas públicas de ambiente e a*
- iv) *eficácia do poder político como fiscal do ambiente*<sup>55</sup>”.

Mais tarde, definiu *contabilidade ambiental* como o conjunto de procedimentos (registro dos atos e factos relevantes) que permitiam evidenciar tanto a situação como as modificações do património ambiental (Lima, 2005).

Retomemos, desta feita a propósito da *sustentabilidade ambiental*, as palavras de Guilherme d’Oliveira Martins, em 2009, como Presidente do Tribunal de Contas, quando se assinalaram os 160 anos do TC:

*“Trata-se de contribuir para assegurar o desenvolvimento sustentável através do equilíbrio entre o crescimento económico, o progresso social e a proteção do ambiente, apoiando os esforços desenvolvidos com vista à importante mudança estrutural que se projeta nos planos comunitário e nacional no sentido de uma economia de baixo carbono. Uma correta execução de políticas de desenvolvimento sustentável, isto é, de preservação do ambiente na perspectiva de salvaguarda do nosso futuro comum, satisfazendo as necessidades do presente sem comprometer as necessidades das gerações futuras, no respeito pelo princípio da solidariedade inter-geracional, é fundamental”*

*... “no sentido de defender a proteção do ambiente como imperativo da melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, deverá o Tribunal de Contas consagrar a eficácia, a economia e a eficiência ao serviço da defesa do ambiente”* (Guilherme d’Oliveira Martins, 2009)

---

<sup>55</sup> Outros, antes do TCU, tinham já avançado definições para *auditoria ambiental* e/ou integrado ações neste âmbito nos seus planos de atividade (Lima, 2005), por exemplo:

- i) a Comunidade Económica Europeia esclarecia, em 1993, que “auditoria ambiental ...inclui a avaliação sistemática, documentada, periódica e objetiva do funcionamento do sistema de gestão e dos processos de proteção do meio ambiente”;
- ii) o *Office of Auditor General* do Canadá possui, desde 1995, um Comissário para o Ambiente e Desenvolvimento Sustentável e usa em todas as auditorias sobre o desempenho das políticas públicas o critério quatro *Es* (neste caso: *economy, efficiency effectiveness e environment*);
- iii) o Banco Mundial explicitou, em 1999, que “auditoria ambiental é um instrumento para determinar a natureza e a extensão das áreas de impacto ambiental de uma atividade existente”;
- iv) a INTOSAI criou, em 1998, um grupo de trabalho permanente sob o lema *Auditoria Ambiental* para apoiar as ISC na compreensão das questões com este relacionadas.

Essencial neste âmbito, como todos admitem e bem reconhece, em nossa opinião, o Tribunal de Contas português em relatórios de ações recentemente desenvolvidas, é conseguir proceder à *avaliação da eficácia das políticas ambientais, à mensuração dos seus impactos*. E aqui, como o TC constatou, esta avaliação nem sempre é feita pelos serviços públicos aos quais compete promover a gestão ambiental, os quais fazem convergir as suas avaliações, sobretudo, para o grau de utilização dos recursos financeiros<sup>56</sup>.

Se a avaliação dos impactos se revela fundamental à compreensão dos progressos alcançados na área ambiental (ou dos seus insucessos), e esta não for feita pelos gestores ambientais, deverão as entidades de controlo fazê-la? Neste caso, teriam de deter competências em áreas não *tradicionais* (engenheiros ambientais, biólogos, geólogos, etc.). Se é fácil compreender que os órgãos de controlo não podem estar dotados de especialistas em todas as áreas de intervenção do universo crescente de entidades que são chamados a auditar, não deixa também de ser pertinente a *questão da independência dos auditores*, que já atrás colocámos a propósito das tecnologias de informação. Se, no quadro da avaliação dos impactos ambientais, se recorrer exclusivamente à contratação externa, como controlar o produto fornecido pelos especialistas externos? Alguns autores defendem que as entidades de controlo devem dispor de um corpo técnico capaz de abordar de forma regular estas matérias, como é o caso de Lima, do Tribunal de Contas da União – Brasil (Lima, 2009). Esta é, no fundo, mais uma área a exigir reflexão.

Insiste-se que, do nosso ponto de vista, estas preocupações não devem ser prerrogativa, nem responsabilidade exclusiva, das Instituições do tipo do Tribunal de Contas, mas sim de toda e qualquer instituição de controlo, desde que a sua natureza, âmbito de intervenção e competências o permitam.

#### **3.4.3.2 Controladores públicos: agentes de mudança em prol da sustentabilidade?**

Debrucemo-nos, finalmente, sobre a questão, para nós, essencial: conseguirão os controladores públicos ser *agentes de mudança em prol da sustentabilidade*?<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> A situação está espelhada, p.e, nos Relatórios 3 e 25/2017, da 2ª Secção do TC, sobre os seguintes fundos: Fundo Florestal Permanente, Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade, Fundo do Aproveitamento Hidroelétrico do Baixo Sabor, Fundo Português de Carbono, Fundo de Proteção dos Recursos Hídricos e Fundo de Intervenção Ambiental.

<sup>57</sup> Estudos recentes, sobre iniciativas que pretendem reforçar a sustentabilidade, sublinharam a importância dos *agentes de mudança* como catalisadores dessas iniciativas (Grandia, 2015). Um agente de mudança pode ser definido como um indivíduo ou uma equipa, interno ou externo a uma organização, responsável por iniciar, promover, gerir ou aplicar uma iniciativa específica de mudança, um projeto ou um programa total de mudança (Caldwell, 2013).

Procurando determinar o nível de influência numa instituição superior de controlo como *agente de mudança da sustentabilidade ambiental*, Van Winden procedeu a um estudo no qual identificou seis características que, no seu entender, contribuíam para a força ou fraqueza numa instituição e, conseqüentemente, para o seu poder de influência, a saber: independência, transparência, poderes (de acesso à informação, decisão sobre o tipo de auditorias que pode fazer), comunicação, capacidade organizacional e compromisso com a concretização dos ODS (Van Winden, 2017). Depois, atribuiu pontuações a cada uma daquelas qualidades, conforme o seu nível fosse mais ou menos forte.

Em síntese, Van Winden concluía que uma ISC era forte, transparente e impactante quando:

- i) a sua criação, independência e mandato tinham sido claramente definidos pela lei,
- ii) dispunha de autonomia de decisão quanto à execução das auditorias que estimasse adequadas e tinha acesso ilimitado às informações que considerasse pertinentes,
- iii) podia exigir que as suas recomendações fossem implementadas e monitorizá-las,
- iv) dispunha de *sistemas de controlo de qualidade internos* atuantes,
- v) disponibilizava publicamente informação (facilmente acessível ao grande público),
- vi) tinha uma *estratégia de comunicação* e cooperava com os Media para alertar o público para as conclusões dos trabalhos,
- vii) os meios humanos e financeiros eram suficientes, *os auditores eram qualificados e com diferentes backgrounds*, dispondo de constante formação e aperfeiçoamento;
- viii) a *avaliação do cumprimento dos ODS fazia parte integrante da sua estratégia* de médio e curto prazo (refletida no plano de atividades).<sup>58</sup>

Embora à época (Julho 2017), a autora mencionasse ainda não se colher evidência de intervenções operacionais por parte das ISC analisadas ao nível dos ODS, a verdade é que, em Portugal, o Tribunal de Contas já tinha assumido plenamente o tema e até já estava a realizar ações de colaboração, neste âmbito, com outros Tribunais<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Refira-se, como apontamento, que no âmbito do trabalho individual da Unidade Curricular *Controlo da Administração Financeira do Estado* (CAFE), do Mestrado em Administração Pública do ISCTE-IUL, experimentámos aplicar os critérios e as métricas de Van Widen ao Tribunal de Contas português e este comparava muito bem com as instituições suas congéneres que foram analisadas por Van Widen.

<sup>59</sup> No caso particular do Tribunal de Contas português, este assumiu, logo em Novembro de 2016, no seu Plano trienal para o período 2017-2019, o propósito de “*Intensificar a realização de auditorias de resultados tendo em conta o impacto no desenvolvimento sustentável e centrar o exame do impacto das políticas públicas nas áreas e programas de maior relevância e risco apreciando... a pertinência, a solidez e a consistência dos indicadores de gestão adotados*”. E, em Setembro de 2017, o Tribunal de

Em síntese, a qualificação e *diversidade de backgrounds dos auditores*, a sua constante formação e aperfeiçoamento, a existência de uma *comunicação* eficaz por parte das entidades de controlo (que terá que passar não só pelos Websites e pelos Media, mas também por ter uma estratégia definida e em prática), voltam a ser considerados – desta feita, no que toca à sustentabilidade ambiental - elementos essenciais à afirmação e poder de influência das ISC (ou de qualquer entidade de controlo, acrescentaríamos nós), ou seja, à sua capacidade de se constituírem como verdadeiros *agentes de mudança*, qualidade necessária para impactarem positivamente as administrações e defenderem, em última instância, o interesse público. Voltaremos a este tema mais detalhadamente adiante.

#### **3.4.4 Outros desafios: desconcentração, descentralização, autonomia vs coordenação**

Mas não são só os desafios da *Governance* e da sustentabilidade, as novas ferramentas tecnológicas, as questões da privacidade e da segurança e a forma como elas determinam aquilo que se pode ou não auditar e como, a interpelar atualmente os controladores públicos.

Alguns dos atuais problemas do mundo das auditorias públicas já são *velhos*, mantendo-se sem solução à vista, talvez porque, como veremos daqui a pouco, se prendem não só com avultados investimentos, mas acima de tudo, porque requerem mudanças culturais sempre difíceis de concretizar. Estamos a pensar particularmente nas questões que têm a ver com uma colaboração mais estreita entre controladores e com uma maior coordenação de intervenções entre os diversos níveis de controlo, etc., no respeito, claro, pelo mandato que a lei confere a cada um, mas que permita dar maior coerência ao sistema global de controlo.

##### **3.4.4.1 Em defesa da coordenação**

Enquanto num modelo de controlo centralizado, tradicional, de tipo burocrático, a responsabilidade maior reside, normalmente, no Ministério das Finanças, que audita todo o tipo de entidades, o atual paradigma de controlo assume que *toda e qualquer entidade tem que ser accountable* e internalizar as normas e os valores do controlo interno. Todos devem

---

Contas juntamente com as restantes ISC da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (CPLP) que seguem o mesmo modelo organizacional (jurisdicional), acordaram (Declaração do Funchal), sob o lema “*A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável – que papel para os Tribunais de Contas?*”, que era importante promover e obter resultados concretos no quadro do acompanhamento dos ODS, por forma a apoiar o escrutínio por parte dos cidadãos sobre como são utilizados os recursos públicos para esse fim, investindo na capacitação profissional, na avaliação do impacto das políticas públicas, etc. E a verdade é que, em 2018, a ONU incluía Portugal entre os Países que já tinham organização montada para responder aos ODS - “*Working Together: Integration, Institutions and the Sustainable Development Goals – World Public Sector Report 2018*”, United Nations, Economic and Social Affairs.

assegurar que os recursos e os ativos estão registados de forma fidedigna, os resultados das políticas e atividades são apurados, a prestação de serviços é feita de forma económica, eficiente e eficaz, há uma política proactiva de análise de riscos, há uma boa gestão.

Relembremos Baltaci e Yilmaz (2006), já abordados atrás (ponto 3.3, página 25), quando defendem que é preciso repensar a filosofia do controlo, *reforçando o controlo interno e a auditoria interna nas organizações “abaixo” do poder central*, alinhando-os com as reformas da administração, em termos de planeamento estratégico, contabilidade, orçamentos, contratação, *reporting*, etc., em vez de se continuar a criar mais entidades de controlo a nível central (como sempre se fez até aqui). *O controlo top-down não poderia, contudo, reconhecer, deixar de existir.*

Nesta nova filosofia de controlo, e dentro dos sistemas de controlo interno, um papel importante está reservado à *Auditoria Interna*<sup>60</sup>.

Num amplo estudo sobre o futuro da auditoria, concluíam-se que se assistirá a um aumento de intervenção dos *auditores internos*, e que tal conferirá confiança reforçada ao trabalho dos controladores públicos. Os controladores externos podem, com efeito, apoiar-se, em parte, nas opiniões produzidas pelos auditores internos. Os controladores públicos externos nunca serão, todavia, postos em causa já que a independência conferida por uma opinião externa, independente, continuará sempre a prevalecer como uma garantia fundamental do Estado de direito moderno (Lombardi *et al.* 2014).

A regionalização e a descentralização, ao transferirem para o poder regional ou local a autoridade política para planear, decidir e gerir funções anteriormente do Estado, conferiram àqueles o acesso a mais fundos públicos (transferências, criação de novas taxas, etc.), mas atribuíram-lhes, igualmente, novas responsabilidades, designadamente ao nível do controlo.

A dotação, destes níveis de poder, de meios e de procedimentos de controlo, assegurando a coerência dos controlos entre todos os níveis e alinhando-os com as reformas da Administração (sistemas contabilísticos, orçamentos, práticas de contratação pública, gestão dos ativos) é apontada como uma necessidade premente, cabendo ao poder central definir os standards e monitorizar a eficácia dos sistemas de controlo interno regionais ou locais (Baltaci e Yilmaz, 2006)<sup>61</sup>. Mas, uma tal coerência dos controlos entre os vários níveis

---

<sup>60</sup> Foi só a partir dos anos 1940 que a Função Auditoria Interna assumiu um papel importante na organização interna e na gestão (Castanheira *et al.* 2009). A profissionalização dos auditores internos desenvolveu-se a partir daí. Em 1941 foi estabelecido o *Institute of Internal Auditors*. O IIA é a autoridade internacional que agrupa os auditores internos e que dita os standards que fornecem orientação formal à profissão. Cada um dos países que integra a organização tem a sua representante nacional, que, no caso português, é o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI).

<sup>61</sup> Embora muito se tenha progredido no caminho que visa a articulação da gestão e do controlo entre os vários níveis de poder (normalização contabilística, leis de enquadramento orçamental, códigos de

de poder, não parece possível de concretizar sem que se proceda, igualmente, a alguma integração dos respetivos sistemas de informação. Proposta que, de resto, acompanha a exigência de integração dos sistemas de informação das próprias administrações apontada por vários autores como indispensável à boa gestão e organização daquelas, mas também como única forma de fornecer aos cidadãos o tipo de serviços que hoje eles querem ver serem prestados (Perri 6 *et al.*, 1997, Peng, 2005, Blanc, 2012). Alguns autores veem, até, na ausência de um sistema integrado de controlo entre os níveis central, regional e local uma possível fonte de desequilíbrios ao nível da *accountability* (Baltaci e Yilmaz, 2006).

#### **3.4.4.2 Integração de sistemas de informação: entre administrações, entre entidades de controlo**

Em todos os temas que temos vindo a abordar ao longo do presente trabalho procurámos sempre apresentar diferentes visões (por vezes chegaram mesmo a ser diametralmente opostas), mas uma ideia reuniu consenso entre a maioria dos autores consultados: *integrar os sistemas de informação das administrações públicas* é um elemento imprescindível tanto à *operacionalização da Governance* como à criação de um *sistema global de controlo das administrações que seja coerente*.

Perri 6 antecipou, em 1997, que a Administração Pública do futuro teria que ser uma e funcionar como um todo, que os problemas teriam que ser prevenidos (em vez de *curados*), que o importante não seria medir atividades, mas sim os seus *outcomes*<sup>62</sup>, que o poder e o comando cederiam lugar à persuasão e à informação. A nova cultura de controlo passava pela *integração dos sistemas de informação da AP*, o reforço do *trabalho preventivo* (auditorias preventivas, sistemas de alerta precoce, análise de riscos), promoção de *auditorias culturais* que avaliassem a dimensão cultural dos problemas, os valores de cada organização e a forma como os cidadãos utilizadores viam os serviços públicos.

Peng, mais tarde, na mesma linha, reconhecia que já se tinham ultrapassado vários estádios na evolução preconizada por Perri 6 – primeiro, os sites públicos só disponibilizavam

---

contratação pública, etc.), reconhece-se que a criação de sistemas de controlo interno mais robustos, designadamente, de unidades orgânicas de auditoria interna, irá esbarrar com limitações de vária ordem: falta de meios humanos e financeiros, falta de competências para definir os controlos e executá-los, falta de dimensão das entidades para promover a segregação de funções que tais sistemas pressupõem, etc. É importante dizer que, nalguns casos, não fará sequer sentido criar esse tipo de estruturas face à reduzida dimensão das entidades. Como em tudo, exige-se ponderação e bom senso.

<sup>62</sup> Recorde-se que os indicadores de *Input* medem a quantidade de recursos afetos a uma dada política ou atividade, dando uma ideia da dimensão do esforço aí colocado para atingir um certo objetivo. Os indicadores de *Output* medem as quantidades (de atividades, p.e.), que são produzidas em ordem a atingir um dado objetivo. Os indicadores de *Outcome*, mais difíceis de definir, são usados para monitorizar a eficácia com que uma dada política está a atingir os objetivos, mostrando se a estratégia original foi bem desenhada ou se carece de redefinição / ajustamentos (Schumann, 2016).



informação (*vitruvas* da Administração); a seguir, tinham conectado serviços dentro e entre Ministérios; depois, conseguiram ligar funcionários, cidadãos, clientes, fornecedores – mas faltava, ainda, uma integração global dos sistemas de informação que permitisse aos cidadãos dispor, por exemplo, de um portal único com um acesso integrado aos vários níveis da administração (central, regional e local), aos diferentes tipos de serviços oferecidos, aos websites de cada entidade (Peng, 2005). Outros autores acompanham este tipo de propostas como é o caso, já abordado, de Dunleavy e Margetts ao defenderem a reintegração de funções e a centralização num só ponto (portal) das relações dos cidadãos com todos os serviços públicos (Dunleavy *et al.*, 2007 e Margetts *et al.*, 2013, ponto 3.1, p:22).

O mesmo se passa quanto aos vários níveis/tipos de controlo da administração (central, regional, local / estratégico, sectorial e operacional / interno, externo). Embora muito se tenha progredido, forçoso é reconhecer que a relação entre controladores dos vários níveis de poder, bem como a colaboração entre auditoria interna e externa, exigirão certamente, no futuro, que se repense a articulação entre os vários sistemas de informação existentes, eventualmente, no sentido da sua integração parcial. Afigura-se que se todos puderem aceder e explorar, em qualquer momento, certos conteúdos que resultam do trabalho de outras entidades de controlo (desde que a informação não esteja protegida por um interesse superior - p.e. transmissão às autoridades judiciais), tal permitiria, entre outros, evitar duplicações, conferir maior rapidez e qualidade ao trabalho de cada entidade, gerar sinergias para o conjunto dos controladores, melhorar a coerência global do sistema de controlo. Evitar-se-iam redundâncias, tão perniciosas para as entidades auditadas (*sobre-exposição*), como para as entidades controladoras (desperdício de meios), colmatar-se-iam intervalos de informação<sup>63</sup>, libertar-se-iam meios para cobrir outras entidades, centrar-se-ia o trabalho crítico nas conclusões, e nas hipóteses de melhoria.

---

<sup>63</sup> Veja-se o caso, detetado há poucos anos, das falsas prescrições de medicamentos vendidos em farmácias de rua, no Serviço Nacional de Saúde em Portugal. À época, cada Administração Regional de Saúde (ARS) tinha o seu próprio sistema de informação, o qual, supostamente, permitiria detetar práticas anómalas. Contudo, só quando o Centro de Conferência de Faturas do SNS centralizou a informação de todo o território nacional sobre prescrições efetuadas, medicamentos vendidos, locais de prescrição e de venda dos medicamentos, consumos por utente, etc., se conseguiu identificar um esquema de fraude amplamente difundido e em vigor há muitos anos. Por outro lado, ao conseguir entender o que se passava ao nível dos medicamentos, assinalando um conjunto de entidades suspeitas da prática de fraudes, o acesso às bases de dados de outras áreas – p.e., prescrição e fornecimento de Meios Complementares de Diagnóstico e Terapêutica, análises clínicas, imagiologia, fisioterapia, etc. – permitiu identificar rapidamente outras práticas fraudulentas.

#### **3.4.4.3 Pelo menos integre-se a análise de riscos**

A ideia de exposição ao risco<sup>64</sup> está hoje associada à maioria das atividades: segurança alimentar, proteção civil, corrupção, segurança dos dados nas redes sociais, segurança do armamento nos paíóis militares, as hipóteses não têm fim.

A *análise de riscos* – processo com o qual se pretende avaliar e acautelar os riscos das atividades e evitar os seus potenciais impactos negativos<sup>65</sup> - tornou-se proeminente a partir de 1995 com o colapso do Banco Barings. As crises e os escândalos internacionais posteriores (crise do subprime, crise das dívidas soberanas, derrame de crude no Mar do Norte, etc.), contribuíram para consolidar a *análise de riscos* como ferramenta indissociável da gestão e do controlo.

O trabalho dos controladores públicos passou a integrar regularmente a *análise de riscos* tanto para a seleção das entidades a controlar, como para a escolha das atividades e das operações que seriam objeto prioritário das suas verificações.

A análise de riscos que nos interessa abordar neste ponto não é, todavia, aquela que é feita, a *nível micro*, por cada entidade ou equipa de controlo para selecionar as áreas ou operações específicas que irá verificar aprofundadamente junto dos auditados. O que se pretende explorar aqui é, isso sim, a *análise de riscos, feita a nível macro, que tem em conta os riscos conhecidos dos vários intervenientes no sistema global de controlo*. Ou seja, no planeamento das suas intervenções, cada entidade de controlo saberia o nível de risco que cada entidade a auditar representou para outros controladores que já a auditaram (frequentemente, uma entidade que revela falhas de compliance, irregularidades, ilegalidades, numa dada área, revela o mesmo tipo de comportamento noutras).

Com ou sem sistema integrado de informação, e enquanto as novas ferramentas tecnológicas que já abordámos ainda prosseguem caminho, afigura-se que a *análise de riscos integrada* – integrada por envolver participantes dos vários níveis de controlo e pretender a coerência do sistema global de controlo - poderia ser uma ferramenta económica, eficiente e eficaz no direcionamento dos controlos a realizar.

De forma sintética, tal abordagem poderia passar por (Blanc, OCDE, 2012):

---

<sup>64</sup> *Risco* - facto cuja probabilidade de ocorrência e gravidade de consequências pode impactar negativamente os objetivos da gestão (TC [https://www.tcontas.pt/pt/plano\\_risco/plano\\_prevencao.pdf](https://www.tcontas.pt/pt/plano_risco/plano_prevencao.pdf))

<sup>65</sup> *Gestão do Risco* - análise regular dos riscos inerentes às atividades. Implica: i) Identificação – reconhecimento e classificação de factos cuja probabilidade de ocorrência e gravidade de consequências configurem riscos; ii) Análise do Risco – classifica-se o risco segundo critérios de probabilidade e de gravidade; iii) Nível de Risco – combina grau de probabilidade e gravidade da consequência, de que resulta a Graduação do Risco (para aprofundamento, consultar informação disponível no website do TC [https://www.tcontas.pt/pt/plano\\_risco/plano\\_prevencao.pdf](https://www.tcontas.pt/pt/plano_risco/plano_prevencao.pdf)).

- listagem de todas as entidades (global, já controladas, por controlar);
- parâmetros relevantes de risco para cada entidade (uns gerais, outros específicos, em função da natureza de cada entidade);
- lista de anteriores auditorias e respetivos indicadores de risco (em função dos resultados revelados pelas auditorias);
- geração automática de um perfil de risco para cada entidade e posicionamento num ranking de risco, atualizado permanentemente em função de novas informações.

Criar um *sistema de informação integrado* ou uma *análise de risco integrada* de que todos os controladores possam beneficiar comporta dificuldades de vária ordem. Terá, porventura, como maior desafio, a necessidade de ultrapassar velhos hábitos, a resistência e a cultura das próprias entidades de controlo (ciosas de manter a sua independência e *status quo*). As questões tecnológicas - interconectar sistemas já existentes ou criar um sistema novo - podem também revelar-se difíceis de ultrapassar (heterogeneidade dos sistemas de base, exigência de compilação dos dados de cada entidade, etc.), pela sua complexidade e/ou onerosidade. Também as questões relacionadas com a confidencialidade (em particular a legislação sobre o direito à privacidade) podem dificultar a interconexão de dados. Os aspetos jurídicos e institucionais de tais soluções teriam, naturalmente, que ser previa e devidamente acautelados. Também a existência de vontade política será determinante.

Ultrapassadas estas barreiras, mesmo que os custos sejam importantes e as necessidades de formação significativas, sobretudo numa primeira fase, parece-nos que no médio / longo prazo os custos seriam certamente ultrapassados pelos benefícios que este tipo de funcionamento geraria para o Estado como um todo<sup>66</sup>.

### 3.5 Críticas, Autocríticas, Novos Rumos

E se, depois de tudo, nos dessemos conta, afinal, que o controlo não tem impacto<sup>67</sup> sobre a melhoria da performance dos serviços auditados, não corresponde às expectativas dos *stakeholders* e não exerce qualquer efeito sobre a *accountability*?

---

<sup>66</sup> Ainda voltando aos exemplos do Ministério da Saúde, passados 6 meses sobre o início das ações que visavam as falsas prescrições de medicamentos, cujo custo, no âmbito que estamos a falar, se cifrou em pouco mais de 100.000 euros, já se tinham detetado casos que rondavam os 100 milhões de euros de potencial prejuízo para o Estado.

<sup>67</sup> Por *Impacto* entende-se primeiramente os efeitos diretos ou indiretos ou a influência que um controlador pode ter sobre as práticas, performance e a cultura da entidade auditada em resultado de uma auditoria de gestão. O impacto pode acontecer por via das recomendações feitas, que resultem no reforço de procedimentos administrativos ou práticas fracas ou conduzir a poupanças. O impacto só

Aos que possam, maliciosamente, admitir que a questão só foi colocada no fim para, independentemente de a resposta ser positiva ou negativa, a mestranda poder discorrer ao longo de 50 páginas e assim quase concluir a sua dissertação, a resposta é: não. A questão ficou para o fim porque, a terminar, quisemos *passar para o outro lado do espelho*, dar voz aos *auditados*, aos *stakeholders*, comparar a sua *visão e expectativas (sobre o controlo)* com a dos controladores. É que elas nem sempre coincidem. E esta *não coincidência* não é coisa de somenos.

Se perguntarmos a um controlador se considera que as auditorias que realizou se traduziram em melhorias no funcionamento das entidades auditadas certamente que a resposta será um convicto “*sim*”. Afinal, ser capaz de impactar positivamente a gestão pública é uma condição essencial para legitimar as entidades controladoras perante os auditados e os cidadãos contribuintes (Lonsdale, 1999).

Mas será que, na prática, estas grandes ambições se concretizam? Será que a perceção dos auditados coincide com a dos controladores? Frequentemente os estudos sobre os impactos, nas administrações públicas, de certas políticas, de certas decisões, baseiam-se na opinião de *especialistas*, partindo do princípio de que estes é que são os peritos na matéria, desprezando a opinião daqueles que são os principais interessados no resultado.

Como em muitas outras profissões, os auditores adotam uma retórica e, até certo ponto, rotinas “científicas”, tais como usar amostras, realizar testes, basearem-se em padrões, tudo para, alegadamente, obterem conclusões objetivas. Mas, contrariamente a um laboratório, em que existe sempre um “grupo de controlo”, aqui não existe. É como se se tratasse duma experiência não controlada, em que nunca se sabe o que teria acontecido se a auditoria não se tivesse realizado. “É como se os auditores tivessem adotado a retórica do método científico sem, contudo, adotarem a substância” (Pentland, 2000: 311).

### **3.5.1 As auditorias públicas vistas pelos académicos: afinal, elas também comportam riscos**

Os *sistemas de controlo interno*, a *gestão dos riscos*, os *ratings*, instalaram-se, como já vimos, no sector público, tornando-se parte importante da vida das organizações. Impuseram a estas que incorporassem novas funções, alocassem claramente responsabilidades, se desdobrassem em manuais de procedimentos, se focassem nos processos, demonstrassem poder rastrear tudo (uma verdadeira *gestão do risco de tudo*, ironizou Power, 2004) e, além disso, que ainda comparassem bem com outras entidades (nem sempre similares).

---

acontece quando implica mudança. O efeito dissuasor, que desencoraja as más práticas, é classificado como um efeito preventivo (Desmedt *et al.*, 2017)

As auditorias aos sistemas de controlo interno das entidades públicas tornaram-se um trabalho regular para os controladores públicos. Acontece que as auditorias aos sistemas de controlo interno não estão, elas próprias, isentas de riscos. Desde logo, os riscos inerentes à eventual fragilidade do sistema de controlo interno da entidade auditada, depois, os riscos resultantes do facto das auditorias serem feitas por amostragem e, mais recentemente, os riscos *reputacionais* para os próprios auditores se algo vier a revelar-se danoso sem que eles o tenham detetado previamente (o escândalo *Enron*, cujas demonstrações financeiras foram auditadas sem reservas pela Arthur Andersen, é um bom exemplo).

A este propósito, alguns autores vêm alertando para a inversão que se tem verificado no mundo da auditoria: os auditores parecem hoje mais preocupados com os *riscos reputacionais* que os podem afetar a eles, do que com os riscos das entidades auditadas, levando-os a questionar se, atualmente, há uma *aversão ao risco ou à responsabilidade* (Power, 1997, 2004, Öhman *et al.* 2006)<sup>68</sup>.

Num estudo levado a cabo na Suécia junto de 82 auditores públicos, concluía-se que estes devotavam a maior parte do seu tempo e energia a coisas que podiam ser facilmente verificadas, mas não aos temas que eram de importância capital para os *stakeholders*. De acordo com as práticas observadas, os auditores mostravam-se relutantes em fazer observações que saíssem do conforto da tradicional esfera da conformidade, cuidando de proteger-se a eles próprios em vez de proteger os interesses que era suposto defenderem, ou seja, concluía o estudo, *fazer as coisas bem, parecia ser mais importante do que fazer as coisas certas. Cumprir procedimentos prevalecia sobre ser um agente de mudança* (Öhman *et al.*, 2006)<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> A adoção generalizada de *comportamentos defensivos* não foi só dos auditores. Muitos outros profissionais acompanharam esta *aversão ao risco*, escudando-se atrás de *disclaimers*, protocolos, etc. que *evitavam o exercício do juízo profissional*: relatórios de revisores de contas *alertando à partida para o risco de poderem sempre verificar-se fraudes*, *protocolos* para tratamento de doentes, assinaturas de *consentimento informado* pré-cirurgia (que a maioria assina sem perceber e sem sequer ter sido informado sobre os riscos inerentes), assinaturas de documentos referindo o Regulamento Geral de Proteção de Dados (que a população não conhece, nem sequer aqueles que os dão a assinar), etc.

<sup>69</sup> O Parlamento Britânico revelava, em abril de 2019, a sua extrema preocupação com a crise de credibilidade da indústria da auditoria e preconizava mudanças radicais para se reganhar confiança na mesma: “*A crisis of trust in the auditing profession: the audit failures at BHS, Carillion and Patisserie Valerie are indicative of a wider crisis of trust in the audit industry... a “continual cycle of high-profile corporate failures” had produced a “palpable crisis in public trust” in the audit profession... The Future of Audit “requires fundamental change if trust was to be regained”.* “The Future of Audit”, 2019, House of Commons, Business, Energy and Industrial Strategy Committee, Nineteenth Report of Session 2017-19, Abril de 2019 <https://publications.parliament.uk/pa/cm201719/cmselect/cmbeis/1718/1718.pdf>

Outro *risco* das auditorias, segundo vários autores a começar por Power (1997), prende-se com a contestação à ideia de que a *auditoria consiste num reporte neutral de factos*. A preocupação em *tornar as coisas auditáveis*, afirmam estes autores, tende a mudar as entidades objeto das auditorias. Segundo eles, as organizações tendem a interiorizar os valores e as práticas *que lhes garantem uma apreciação favorável por parte dos auditores*, passando a preocupar-se mais com *gerar os indicadores certos e demonstrar a conformidade dos procedimentos*, do que com o *produto* produzido, o *core business* da organização. E quando se age assim, acaba por se estreitar a visão.

“O paciente, embora confortável, não está verdadeiramente a melhorar”, diria Sweeney (2016).

Muitos vão ainda mais longe afirmando que a cultura de *auditoria e de rankings*, entre os quais os internacionais - uma das principais características da governação contemporânea, em que países inteiros são medidos internacionalmente - pode, no limite, condicionar a ação política dos próprios governos e arrisca provocar a erosão da democracia (Espeland e Sauder, 2009, e Shore e Wright, 2015).

Ao transformarem complexos processos sociais em números, os *indicadores de performance e os rankings viajam* de área para área (educação, saúde, justiça, etc.), de país para país, arrastando consigo, na opinião de alguns autores, efeitos perversos não despididos: banalização da manipulação de indicadores, expulsão dos bons profissionais por *manipuladores*, objetivos focados no curto-prazo, fraca motivação para inovar, desvio do propósito essencial das organizações, crise da cultura de confiança e lealdade (Power, 1994, O'Neill, 2002)<sup>70</sup>.

Bevan e Hood, que estudaram o uso de *indicadores* para avaliar o desempenho do Serviço Nacional de Saúde Britânico entre 2000 e 2004, dão-nos vários exemplos de manipulação, tais como: fixação de metas pouco exigentes (garantindo que os resultados desejáveis são sempre alcançados), definição de metas sempre a partir das metas de anos

---

<sup>70</sup> Um exemplo, da área da Saúde: num momento em que unanimemente se fala da degradação do SNS, constata-se, paradoxalmente, que Portugal não para de melhorar o seu posicionamento nos ratings internacionais. “De acordo com o Euro Health Consumer Index (EHCI) 2018, Portugal está classificado em 13.º lugar (entre 35 países), imediatamente a seguir à Alemanha. Esta classificação, também já alcançada em 2014, é a melhor de Portugal desde o início deste índice, em 2006” (site do SNS português).

As universidades são outro exemplo. Hoje, são avaliadas internacionalmente, pelo número de *papers* publicados em revistas de referência, projetos em que participam, fundos próprios que granjeiam e talvez menos pela qualidade da sua docência ou da sua investigação. Os ratings são *sinónimo* de qualidade e estatuto. Embora muitos possam repudiar este estado de coisas, todos trabalham laboriosamente a sua posição no rating. Quem não o faz, arrisca sérias *penalizações*. Uma ligeira alteração de indicadores pode fazer escalar ou cair uma entidade, com tudo o que isso implica.

anteriores (sem nunca se avaliar verdadeiramente quanto seria de facto possível fazer), concentração de meios nas áreas medidas (deixando outras totalmente desprovidas, pondo em causa o todo), manipulação de prazos, etc. Reconhece-se que as longas séries estatísticas nos dão indicações fidedignas, mas que, logo que os agentes sabem que os seus comportamentos são observados com um dado fim, alteram-nos para se encaixar naquilo que se espera deles, produzindo uma mudança súbita nos dados da série (*Lei de Goodhart*). No limite, a manipulação de indicadores poderá conduzir, perversamente, à situação em que os maus profissionais expulsam os bons, isentos e íntegros, que produzem bons resultados, mas que, na aparência, ficam abaixo daqueles que foram manipulados. Para contrariar estes riscos, os autores aconselham recorrer, complementarmente, a informação de contexto, independente, *in loco* e *face to face*, com informação de terceiros, vendo, em paralelo, áreas que não se sabe estarem a ser observadas (Bevan e Hood, 2006).

Se dispor de bons sistemas de controlo interno parece de um interesse inquestionável, o modelo de *auditorias sobre o risco* e os *ratings* não parecem, totalmente isentos de riscos, nomeadamente, transmitir-se, erradamente, a ideia que tudo é controlável (criando círculos viciosos em que se *controla o controlo*, numa alocação alucinante de meios não produtivos), adotar-se uma forma defensiva e pouco informativa de reportar (com o intuito de evitar criticismos e responsabilidades futuras), estimular-se, tanto nas entidades auditadas como nos auditores, uma mentalidade de compliance formal com as regras, em vez do discernimento crítico e do necessário julgamento profissional, desmotivar e perder os bons profissionais ou, pelo menos, desperdiçar a sua capacidade criativa e inovadora e, finalmente, confiar cegamente – sem sentido crítico e adequada ponderação - numa *cultura de ratings* que nem sempre se preocupa com a forma como os indicadores foram construídos.

### **3.5.2 As auditorias públicas vistas pelos auditados**

Morin, que se dedica há largos anos a desenvolver estudos com os quais procura avaliar o impacto nas administrações das auditorias de gestão promovidas pelas Instituições Superiores de Controlo (ISC), dizia, em 2001, que já era tempo de deixar de se considerar que estas eram *vacas sagradas*, acima da crítica, inatacáveis quanto à sua própria eficácia (Desmedt *et al.* 2017, *apud* Morin, 2001). Pollitt e Summa já antes tinham questionado *a quem e como prestavam*, as Instituições Superiores de Controlo, *contas da sua ação, perante quem eram accountable?* Aparentemente, as ISC ter-se-iam esquecido de aplicar, dentro de casa, os critérios de avaliação de *performance* e de *qualidade* do NPM, critérios esses, cujo cumprimento verificavam zelosamente nos auditados (Pollitt e Summa, 1997).

Se parece existir consenso no que toca à defesa de que as auditorias públicas, em particular as auditorias de gestão, contribuem decisivamente para avaliar como os dinheiros

públicos são utilizados, muitos insistem que não há evidência dum impacto positivo sobre a performance dos serviços auditados.

Mas, afinal, o que nos dizem os estudos realizados sobre a matéria? Os trabalhos mais exaustivos neste campo parecem-nos ser os de Van Loocke e Put e os de Morin. Sobre eles nos deteremos seguidamente, sem prejuízo de podermos recorrer a mais alguns autores que também estudaram a questão.

Em 2010, Van Loocke e Put fizeram uma revisão extensiva da literatura internacional relativa a estudos empíricos sobre os impactos produzidos pelas Instituições Superiores de Controlo (ISC), tendo conseguido identificar apenas 14 estudos. Depois de 2010, a situação praticamente não se alterou<sup>71</sup>.

Um terço desses estudos *usava exclusivamente como indicador de impacto a percentagem de recomendações implementadas*. O uso isolado de um tal indicador comporta importantes limitações (Morin, 2001, 2004, 2008 e 2014, Van Loocke e Put, 2011), tais como:

- i) só revelar impactos tangíveis, negligenciando outro tipo de impactos;
- ii) não ter em conta a importância relativa das recomendações nem a diferente complexidade da sua implementação;
- iii) não abarcar melhorias implementadas durante a auditoria (que não chegam a ser incluídas nas recomendações);
- iv) implementar recomendações não leva necessariamente a melhorias e não as implementar não é obrigatoriamente uma coisa má.

Morin, baseando-se no trabalho de Pollitt *et al.* (1999), acabaria por propor um modelo alternativo, mais elaborado, para ultrapassar estas limitações<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> Desmedt, em 2017, apurou mais os seguintes: Kells e Hodge, 2011, Morin, 2014, Raudia *et al.* 2015, Van Acker e Bouckaert, 2014

<sup>72</sup> O modelo baseia-se em 10 variáveis (1 a 10 infra), tendo sido complementado com um lote de questões adicionais (11 a 15):

1. *contributo das auditorias de gestão;*
2. *relevância das recomendações;*
3. *efeito preventivo exercido sobre os auditados;*
4. *influência exercida sobre as práticas dos auditados;*
5. *influência exercida na relação entre os auditados e os stakeholders da organização auditada;*
6. *utilidade dos relatórios de auditoria;*
7. *ações concretas tomadas pelos auditados na sequência da auditoria;*
8. *consequências organizacionais das auditorias;*
9. *consequências em termos de accountability pessoal das auditorias;*
10. *perceção do efeito global da auditoria sobre a gestão da organização auditada.*



Nos estudos em que Morin aplicou o referido modelo alternativo para medir os impactos, nomeadamente, em 2008 e 2014, respetivamente no Canadá (com um modelo de ISC tipo Westminster) e, em 2017, na Bélgica (com um modelo de ISC de tipo napoleónico), concluía-se, a partir das poucas evidências existentes, que as ISC tinham um impacto limitado nos serviços auditados, não se observavam mudanças radicais nas organizações controladas (as mudanças operavam-se de forma lenta e subtil) e os impactos eram mais de natureza conceptual do que estratégica ou instrumental.

É interessante decompor estas conclusões nas opiniões dos auditados relativamente aos indicadores individuais utilizados<sup>73</sup>:

- i) *contributos mais evidentes das auditorias de gestão* – obtenção de uma avaliação por entidade externa e chamada de atenção para inconsistências na arquitetura de certas atividades ou programas; considerava-se impercetível o efeito das auditorias na redefinição pertinente dos controlos internos, na consciencialização para a necessidade de mudança, na melhoria da qualidade da informação para a tomada de decisão, no exemplo para a gestão de outros programas / atividades;
- ii) *utilidade dos relatórios de auditoria* - as opiniões foram muito desfavoráveis: não estimulam a reflexão, não são uma base válida para discussão, não fortalecem os princípios de boa gestão; os relatórios eram vistos, sobretudo, como *arma* ao serviço de certos grupos de interesses ou da oposição política;
- iii) *ações adotadas na sequência das auditorias de gestão* - as mudanças salientadas tinham a ver com o despedimento de certos colaboradores e o recrutamento de outros; a racionalização das operações não era um efeito considerado relevante.
- iv) *consequências para a organização* - as auditorias eram vistas como geradoras de maiores custos operacionais no curto prazo (e sem benefícios no médio prazo que os pudessem compensar), provocavam a paralisia da organização e podiam implicar insatisfação nos clientes / utentes dos serviços face às perdas de eficiência derivadas dos controlos adicionais que a entidade se via obrigada a implementar;
- v) *relevância das recomendações* – eram consideradas demasiado vagas, incongruentes com a política de maior autonomia dos gestores públicos, incompatíveis com a tendência

---

11. *vontade daqueles que estavam na base da organização;*

12. *intervenção de grupos de deputados parlamentares;*

13. *saída de certas pessoas chave da organização auditada;*

14. *vontade das autoridades políticas ou das autoridades centrais;*

15. *timing da auditoria.*

<sup>73</sup> Entidades públicas de vários níveis de poder e com diferentes naturezas, objeto de uma a doze auditorias de gestão, onde foram auscultados colaboradores dos vários níveis da organização.

de descentralização do poder de decisão, desfasadas do ambiente interno e externo da entidade; muitas eram válidas do ponto de vista teórico, mas de difícil aplicação prática, outras não atingiam verdadeiramente a origem dos problemas;

- vi) *relação com os auditores* – reconhecia-se a competência técnica dos auditores, mas criticava-se a sua falta de conhecimento e de visão sobre o domínio auditado, o seu estilo autoritário, a falta de atitude colaborativa; o impacto das auditorias era reduzido já que a falta de empatia gerava desconfiança e má vontade para as sequências futuras;
- vii) *envolvimento dos Media* (após as auditorias) - as opiniões dividiam-se, uns defendendo que provocava a saída dos gestores incompetentes e improdutivos e outros a afirmarem, pelo contrário, que provocava a saída dos competentes e produtivos (recorde-se que os auditados viam os relatórios de auditoria como *armas* usadas por adversários políticos e por grupos de interesses adversos à organização/aos seus responsáveis).

Embora se possa sempre alegar que a realidade analisada (Canadá e Bélgica) é diferente da nossa, as conclusões a que Morin chegou (e que, admitimos, sejam extensíveis às entidades de controlo, em geral, e não apenas às ISC), merecem atenta reflexão, em particular, quanto a nós, as críticas feitas quanto à:

- i) *pouca utilidade das recomendações* (vagas, pouco focadas nos verdadeiros problemas da organização, descontextualizadas, de difícil aplicação prática e excessivamente onerosas) e
- ii) *alegada atitude de superioridade dos controladores* (geradora de falta de empatia e de desinteresse quanto à sequência dada aos resultados da auditoria).

Gustavson chegou, em 2015, a conclusões *menos dramáticas*, mas que, em parte, vêm também ao encontro de algumas das preocupações que acabámos de citar. Na sequência de um estudo internacional que envolveu 122 países, afirmava-se que há uma correlação estatística significativa entre a *boa auditoria do desempenho* e a *melhoria da performance dos serviços públicos*. Contudo, a *boa auditoria* não passava, de acordo com as conclusões, por realizar auditorias e transmitir os seus resultados. Para que o seu impacto fosse positivo era preciso que:

- i) as auditorias fossem realizadas por *auditores independentes* (a auditoria interna, embora de grande utilidade, nem sempre conseguia ultrapassar sérias limitações a este nível);
- ii) os auditores públicos tinham que ser *profissionais experientes, com juízo crítico apurado e humildade* suficiente para ponderar atentamente os argumentos dos auditados;

iii) os resultados das auditorias, mesmo os que são considerados inconvenientes, *tenham que ser dados a conhecer aos cidadãos*, aqueles que, em última instância, são os *principais* da relação de *accountability* (Gustavson, 2015).

No mesmo ano, também Reichborn-Kjenrud realizou um estudo, na Noruega, em que auscultou a opinião de 353 funcionários públicos, de entidades que já tinham sido objeto de uma ou mais auditorias de gestão, sobre a questão de saber se aquelas auditorias tinham sido úteis às organizações e se tinham contribuído para a *responsabilização dos dirigentes / tutela* caso se tivessem verificado disfunções sérias.

Tal como nos estudos de Gustavson e de Morin, os auditados consideraram que as auditorias só geravam melhorias, e eram úteis à mudança, quando as suas recomendações resultavam de um diálogo aturado entre auditores e auditados, e estes reconheciam a sua qualidade, clareza, pertinência e consonância com as suas expectativas (não no sentido de serem concordantes com a opinião dos auditados, mas sim de se debruçarem sobre problemas que eram relevantes para a organização).

Embora admitindo, nestas condições, a utilidade das auditorias públicas, os auditados eram muito menos otimistas quanto à responsabilização dos dirigentes / tutela quando as auditorias revelavam sérios problemas: só 34% acreditava que as auditorias tivessem este tipo de consequência. Admitiam, porém, que a pressão dos media, dos opositores políticos e de outros atores interessados no resultado pudesse acabar por exercer esse tipo de impacto (Reichborn-Kjenrud, 2015).

Breve, enquanto os controladores não duvidam que as auditorias que executam exercem um impacto positivo sobre a gestão pública, os auditados nem sempre se reveem naquela opinião. Os estudos internacionais que se debruçaram sobre o tema dos impactos das auditorias na melhoria dos serviços públicos, não demonstram a existência duma relação causal inequívoca entre *auditoria e melhorias*. O facto de as *recomendações* serem muitas vezes vagas, desfocadas dos verdadeiros problemas da organização, descontextualizadas, de difícil aplicação prática e excessivamente onerosas, para além da alegada *atitude de superioridade dos controladores*, geradora de falta de empatia e de desinteresse dos auditados pela sequência dada às auditorias, parecem ser as críticas mais frequentemente apontadas pelos auditados para justificar a *fraca utilidade das auditorias*. Quanto ao efeito que as auditorias exercem sobre a responsabilização de dirigentes e governantes, os auditados mostram-se bastante hesitantes, admitindo, porém, que a divulgação pública dos resultados das auditorias pode jogar aqui um papel determinante.

### 3.5.3 As auditorias públicas vistas pelos controladores: novos rumos

A mais interessante condensação de reflexões críticas que encontramos, feita por auditores públicos sobre os impactos do seu próprio trabalho, consta de um artigo do *Journal of European Court of Auditors* (Revista do Tribunal de Contas da União Europeia – TCE) e intitula-se “Uma breve história das auditorias de gestão do TCE e os desafios de acrescentar valor” (Sweeney, 2016<sup>74</sup>).

Baseando-se nas conclusões de vários estudos quer do TCE quer de outros Tribunais de Contas Europeus (alguns deles realizados em colaboração), Sweeney descreve algumas das limitações das auditorias de gestão no que toca à criação de valor nos serviços públicos, aborda a reorientação estratégica entretanto promovida e aponta pistas para o futuro.

Concluía-se, por exemplo, que ao focar-se primordialmente nos objetivos, nas metas e nos critérios, *os auditores se tinham afastado dos problemas que, no mundo real, realmente preocupavam a sociedade e os stakeholders*.

Como Öhman já tinha afirmado, em 2006, os auditores mostravam-se relutantes em fazer observações que saíssem do conforto da tradicional esfera da conformidade, cuidando de proteger-se a eles próprios em vez de proteger os interesses que era suposto defenderem, *fazer as coisas bem parecia ser mais importante do que fazer as coisas certas*.

Reconhecia-se que os auditores se tinham *autolimitado às auditorias de sistemas*, que nem sempre compreendiam as especificidades dos organismos e dos processos que auditavam, que apontavam deficiências normais de forma excessivamente dramática, que faziam recomendações desproporcionadamente onerosas para o erário público, que não se focavam nos problemas para os quais os destinatários dos relatórios, gestores e *stakeholders*, queriam respostas (saber como, de facto, podiam melhorar).

Admitia-se que era preciso mais diálogo com os auditados, *mentes mais abertas*, uma *avaliação da real qualidade das recomendações* - p.e., através do recurso a painéis de especialistas que fizessem uma contraprova entre as recomendações das auditorias e a realidade (Van der Knaap, 2011, TC dos Países Baixos).

Salvaguardada a sua independência, natureza e propósito, reconhecia-se que era preciso *trabalhar em colaboração com as entidades auditadas (experts na sua área)*, identificar *boas práticas*, focar no que funcionava bem (não tanto no que funcionava mal). Particular atenção tinha que ser concedida à *qualidade das recomendações*. Havia que contribuir para o *reforço do potencial transformador positivo dos dirigentes e das tutelas*. Já não bastava “*nomear e envergonha*”<sup>75</sup>. Agora era preciso “*nomear, envergonhar e aclamar*”.

---

<sup>74</sup> John Sweeney, Principal Manager da IV Câmara do Tribunal de Contas Europeu.

<sup>75</sup> Alusão ao NPM e ao conhecido “name and shame”.

Trata-se, em boa verdade, de reconhecer que os mesmos métodos de apreciação não podem ser aplicados a todos os contextos, a todas as entidades, que *não podem continuar a oferecer-se soluções standard para problemas particulares*. Há que perceber a questão básica: *para que serve esta organização?*

A título de um quase corolário de tudo o que se foi dizendo sobre Administração e Controlo, não resistimos a trazer aqui, o exemplo dado pelo Governo Escocês. Em 2011, o Governo definiu os eixos em torno dos quais ia centrar a Reforma da sua Administração Pública (*Report of the Future Delivery of Public Services*, Christie Commission, 2011), a saber, os serviços públicos:

- i) são construídos em torno das pessoas e das comunidades, promovem a sua autonomia;*
- ii) trabalham em conjunto para atingirem eficazmente os *outcomes* pretendidos (p.e., *com sistemas e serviços integrados* que favorecem a qualidade de vida dos cidadãos e o seu bem-estar);*
- iii) dão prioridade à prevenção, à redução das desigualdades e promovem a igualdade;*
- iv) procuram, em permanência, melhorar a sua performance, reduzir os seus custos e são abertos, transparentes e *accountable*.*

O Governo encarregou depois um *think tank* que trabalha para o Executivo Escocês na procura de evidências daquilo que funciona ou não funciona na AP para auxiliar a tomada de decisões (*What Works Scotland*<sup>76</sup>), de apresentar propostas sobre o modelo de Controlo Público que deveria acompanhar aquela Reforma. Em 2017, o referido *think tank* recomendou que:

- i) as inspeções flexibilizassem as suas metodologias de interpretação e avaliação de resultados de forma a atenderem às especificidades de contexto e às características de cada organização / rede de inserção, propondo soluções adaptadas a cada caso;*
- ii) a definição de indicadores de performance não fosse igual para todos os serviços, devendo ter em consideração as necessidades de cada um;*
- iii) os fornecedores e clientes dos serviços públicos fossem motivados a participar na melhoria dos próprios serviços, através duma avaliação judiciosa do serviço em questão.*

Reconhecia-se, não obstante, que uma tarefas-chave do controlo continuava a ser melhorar a performance e reduzir os custos.

Pollitt e Summa questionaram *a quem e como prestavam*, as Instituições Superiores de Controlo, *contas da sua ação, perante quem eram accountable?*

---

<sup>76</sup> Associação de vários parceiros, nomeadamente Universidades: <http://whatworksscotland.ac.uk>

Morin, por sua vez, afirmava que já era tempo de deixar de se considerar que as ISC *eram vacas sagradas*, acima da crítica, inatacáveis quanto à sua própria eficácia.

O exercício de humildade desenvolvido pelo TCE e pelos Tribunais de Contas Europeus faz-nos acreditar que o mundo da auditoria pública está a mudar. E é para melhor.

#### 4. DISCUSSÃO E CONCLUSÕES

*“Creativity is the most important factor in future. Learning and development is getting more and more important in the public sector. Today we are faced with unpredictability, flexibility, the need to learn...”* (Carotti, R, 2005)

Confrontamo-nos hoje com fenómenos de mudança que, pela sua rapidez e carácter fraturante, estão longe de estar cabalmente percebidos, institucionalizados na sociedade e corporizados na lei. Os Estados veem-se submetidos a uma ordem comercial global, os vários níveis da governação adaptam-se à intervenção de redes de atores públicos e privados, o interesse público arrisca diluir-se, o direito dispara normas em diferentes linhas e direcções, os cidadãos exigem participar da tomada de decisões, a desinformação nas redes sociais prospera, as tecnologias de informação e comunicação de última geração transformam o mundo físico num gigantesco sistema de informação (*internet das coisas*).

A Administração Pública, depois da longa serenidade burocrática, vive *tempos desorientados*. Para onde caminham a Administração Pública e as entidades públicas que, na defesa do interesse público, a controlam, promovendo a boa gestão e garantindo a *accountability* dos que gerem os dinheiros de que o Povo é legítimo proprietário?

Mesmo se tentar prever o futuro é um exercício temerário, é urgente refletir sobre os possíveis impactos daquilo que já sabemos, ou julgamos saber. Afinal, o futuro já está aí.

O que apresentamos aqui são os resultados dessa reflexão, feita a partir de estudos de diversos autores, sobre os desafios que já estão, ou estarão a breve trecho, a impactar as administrações e o seu controlo: *Governance*, transparência, *accountability*, vantagens e riscos da integração de poderosas ferramentas tecnológicas, implementação de sistemas de informação integrados, capacidade de influenciar as metas da sustentabilidade, mudanças de paradigmas no exercício das auditorias públicas, são alguns dos temas que nos ocuparam.

*Se o controlo se quiser manter pertinente e relevante, terá de reagir de forma ágil e eficaz aos temas emergentes*, afirma a EUROSAI (grupo regional europeu da Organização Internacional de Instituições Superiores de Controlo INTOSAI).

Os controladores sempre revelaram ser capazes de lidar com a *complexidade de épocas passadas*. Para que possam continuar a desempenhar uma função insubstituível no Estado de Direito moderno, terão agora que demonstrar flexibilidade, criatividade, capacidade de aprendizagem permanente. Pensamos ter identificado aqui elementos que nos levam a admitir que serão capazes de continuar a adaptar-se a quadros cada vez mais complexos.

*Entidades de controlo público – guardiãs do interesse público, do bem comum*

As noções de Estado e de Administração Pública estão indissociavelmente ligadas à noção de interesse público, a qual procura concretizar uma *visão da boa sociedade* aceite em cada período, hoje abrangendo a definição do nosso património coletivo e de como devemos geri-lo, equilibrando princípios de equidade e de justiça social e de desenvolvimento económico da sociedade. O bem comum releva como interesse público, sendo, pois, não só uma exigência ética como um imperativo político e jurídico que decorre da essência do próprio Estado de direito (Gomes, 2010).

As entidades públicas de controlo - que em cada Estado exercem, nos termos da lei, o controlo das Administrações – são guardiãs do interesse público na medida em que o objetivo último da sua ação é contribuir para a boa gestão das administrações públicas, a regular gestão dos fundos públicos e a *accountability* daqueles que, em nome do Povo, administram os dinheiros públicos de que os cidadãos são os legítimos titulares. A *accountability* é, no plano público, uma garantia de realização do interesse público.

*Como os Modelos de Administração modelam o Controlo Público*

Tal como os modelos de Administração Pública têm procurado acompanhar as mudanças sociais, políticas e económicas de cada época, assim o controlo exercido sobre as administrações se tem modelado às arquiteturas e modos de funcionamento daquelas e à crescente complexidade da gestão pública.

Durante largas décadas, o controlo focou-se nos valores da burocracia, isto é, na *compliance* com as regras. Não havia *standardização* de metodologias, de procedimentos ou de relatórios, nem critérios comumente aceites ou meios tecnológicos que permitissem o tratamento de grandes massas de dados. As análises, feitas por amostragem, faziam-se *a posteriori* sobre documentos originais em formato papel. Prevalcia o *uso do senso comum*.

O *New Public Management*, com os seus ideais de privatização, descentralização, concorrência, determinou a insuficiência da abordagem clássica. O controlo, tal como a gestão pública, tornou-se mais complexo e passou a abarcar novas exigências: economia, eficiência, eficácia, grau de desempenho face a objetivos pré-fixados. Os ratings ganharam preponderância. O recurso às tecnologias de informação (recolha e tratamento de dados) generalizou-se. Os órgãos de controlo multiplicaram-se e tornaram-se multidisciplinares.

*Governance, Redes, Transparência, Accountability: uma difícil relação?*

Os estilos de fazer política e de aplicar as políticas convergem hoje para a cooperação entre representantes de vários interesses: políticos, gestores públicos, empresas, sociedade civil, entidades supranacionais. “Deliberar, negociar, procurar compromissos é o *modus operandi* das formas de governança em rede” (Papadopoulos, 2008).



Não obstante os alertas de alguns académicos quanto aos perigos que a *Governance* acarreta para a governabilidade, o controlo e a *accountability*, afigura-se que tais dificuldades são mais defensáveis do ponto de vista teórico, do que em resultado de uma constatação prática. Nada leva a crer que os quadros de parceria inviabilizem uma adequada prestação de contas e a consequente atribuição de responsabilidades, nem que a transparência saia prejudicada. A transparência pode, porém, esbarrar na ininteligibilidade de alguma da informação posta ao dispor dos cidadãos, na condução a leituras erradas em virtude da intoxicação informativa que hoje prolifera.

A *política de comunicação* é, pois, uma área incontornável para as entidades de controlo sob pena de o contributo que estas prestam à sociedade não ser cabalmente compreendido pelos cidadãos e a *accountability* não ser exercida. A divulgação pública dos relatórios de auditoria é essencial ao exercício da *accountability*, mas não chega. A informação tem que chegar ao cidadão numa forma que este entenda. Uma cooperação criteriosa com os Media pode ser uma mais-valia, um estímulo à *accountability*.

#### *Descentralização, desconcentração, autonomia dos gestores, sistemas de informação*

Os desafios da *Governance*, da desconcentração, da descentralização e da maior autonomia dos gestores, aconselham, cada vez mais, a uma *coordenação de intervenções entre entidades de controlo* de diversos níveis e à inclusão dos próprios auditores internos, cada um, naturalmente, dentro da sua esfera de atribuições. Cabe ao poder central definir os standards e monitorizar globalmente a eficácia do sistema de controlo. Esta coordenação não parece possível de concretizar sem a *integração parcial dos sistemas de informação*. Aceder e explorar, em qualquer momento, conteúdos que resultam do trabalho de outras entidades de controlo (desde que a informação não esteja protegida por um *interesse superior*), permitiria gerar sinergias para o conjunto dos controladores evitando duplicações, obter maior rapidez e qualidade, melhorar a coerência global do sistema de controlo.

Enquanto as novas ferramentas tecnológicas prosseguem caminho, a *análise de riscos integrada* – entre diferentes níveis e entidades de controlo - pode ser uma ferramenta económica, eficiente e eficaz no direcionamento dos controlos a realizar.

Estes desideratos implicam, obviamente, investimento, resolver questões tecnológicas, ultrapassar problemas culturais e solucionar *velhos* problemas ligados à privacidade e segurança dos dados (que continuam a impedir a instalação de um clima de *confiança*). Embora os custos sejam importantes e as necessidades de formação significativas, afigura-se que os benefícios no médio/longo prazo os compensariam largamente.

*Os desafios da Era Digital – Big Data, Inteligência Artificial, Cloud*

O uso, num futuro próximo, de ferramentas tecnológicas mais avançadas - *BIG DATA*, *Processamento Robótico Automático*, Inteligência Artificial, etc. – permitirá aos controladores analisar populações inteiras (não mais amostras), decidir *em tempo real* que áreas analisar, realizar *auditorias contínuas*, *auditorias preditivas* – comparando proativamente operações com um determinado modelo – ou *auditorias preventivas* – bloqueando operações suspeitas antes da sua execução. *A auditoria poderá mudar de paradigma: da deteção (reação) para a prevenção (pro-atividade)*. Velhos conceitos, como *amostragem* ou *materialidade*, por exemplo, poderão estar em vias de se tornar obsoletos.

Estas abordagens não têm só vantagens (redução de custos, fim de visitas recorrentes às entidades auditadas, libertação dos controladores para um trabalho focado no juízo profissional e na qualidade das suas recomendações, etc.), também podem comportar riscos (sobrevvalorização dos automatismos em detrimento do diálogo com os auditados, perda de flexibilidade). Exige-se, conseqüentemente, equilíbrio entre sistemas de monitorização contínua, competências profissionais apropriadas, diálogo com os auditados e, claro, aprimoramento permanente do desenho dos sistemas.

As potencialidades que os novos meios tecnológicos oferecem só poderão beneficiar as administrações e o seu controlo quando não forem considerados *em rota de colisão* com os princípios de proteção da privacidade e segurança dos dados, temas ainda não totalmente estabilizados.

O ceticismo quanto ao uso da *Cloud* – justamente devido às questões de segurança e privacidade dos dados - poderá ser ultrapassado caso se confirmem as garantias dadas pelas soluções correntemente propostas pelos académicos (partição dos dados na *Cloud* em diferentes áreas de acesso, rastreabilidade, criptografia ou uso de técnicas similares).

Tanto pelas suas potencialidades, como pelos riscos que podem comportar, as entidades de controlo devem deter um nível apropriado de competências nestes domínios tecnicamente complexos a fim de garantir que não ficam *na mão* de terceiros ou incapazes de controlar o produto por estes fornecido, o que poria em risco a sua própria independência.

*Sustentabilidade e Sustentabilidade ambiental – o que se espera dos controladores*

Uma das áreas em que muito se espera dos controladores públicos é a dos desafios da Sustentabilidade. As Instituições Superiores de Controlo foram chamadas pela ONU a colaborar ativamente na concretização dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável por via da influência que podem exercer sobre as entidades auditadas. Dentro daqueles objetivos inclui-se o da sustentabilidade ambiental, o que nos leva às *auditorias ambientais*.

O assunto não é novo. Várias instituições internacionais vêm, há anos, definindo e executando auditorias ambientais. *A grande nova questão* é saber se as entidades de controlo

– não só as ISC, mas todas as que executam o controlo público – têm capacidade para, de facto, influenciar este tipo de mudança, quando é certo que as entidades gestoras das ações ambientais tardam em fazer avaliações do impacto das suas próprias ações, preocupando-se, tão só, com o grau de execução dos recursos financeiros que lhes foram adstritos.

Também aqui, e pese embora a consciência de que as entidades de controlo não podem dispor de competências em todas as áreas em que são crescentemente chamadas a intervir, haverá que ponderar a aquisição de competências não tradicionais – engenharia do ambiente e biologia, por exemplo – face aos riscos, já apontados, de ficarem *na mão* de entidades externas, em particular privadas, pondo em causa a sua independência.

A existência de uma sólida estratégia de comunicação continua a revelar-se indispensável como fator favorecedor da *accountability* e garantia de que os controladores conseguem exercer o seu papel como *agentes de mudança*.

#### *Críticas, autocríticas, novos rumos*

Muitos são os que criticam o controlo hoje realizado, dizendo que este se afastou da *substância* e se deixou prender no *vicioso círculo do controlo do controlo* (auditorias aos sistemas de controlo interno). Os onerosos encargos em que as entidades auditadas se viram obrigadas a incorrer ao criarem sucessivas camadas de controlos e de procedimentos podem não passar de *meros rituais de verificação* (Power, 1997). Os auditados, percebendo o que *agrada aos controladores*, trabalham para a *compliance*, desviando-se das suas funções estratégicas, não arriscando inovar. Também a *atitude defensiva* e a excessiva preocupação dos controladores com a sua própria *reputação é, hoje, objeto de críticas*.

E se os controladores não duvidam que as auditorias exercem um impacto positivo sobre as administrações, vários estudos internacionais sobre os seus impactos, não demonstram a existência duma relação causal inequívoca entre auditoria e melhoria dos serviços públicos. Recomendações muitas vezes vagas, descontextualizadas, desfocadas dos verdadeiros problemas das organizações, excessivamente onerosas, de difícil aplicação prática, parecem ser, a par da alegada atitude de superioridade dos controladores, as críticas mais frequentemente apontadas para justificar a diferença de opinião entre auditores e auditados sobre a utilidade das auditorias. Quanto ao efeito que as auditorias públicas exercem sobre a *accountability* de dirigentes e governantes, os estudos demonstram, lamentavelmente, existir uma fraca relação. Admite-se, não obstante, que uma boa estratégia de comunicação pode jogar aqui, mais uma vez, um papel determinante.

Vários são os Tribunais de Contas da União Europeia (inclusive o próprio Tribunal de Contas Europeu), a confirmar a pertinência de algumas das críticas acima apontadas, reconhecendo que é preciso, entre outras, reforçar a colaboração com as entidades auditadas (*experts* na sua área) e controlar a qualidade das recomendações produzidas (p.e., através

de painéis de especialistas que julguem a sua pertinência e exequibilidade prática), para melhor se responder às expectativas dos *stakeholders* e reforçar o potencial transformador positivo dos dirigentes e das tutelas. Trata-se, afinal, de reconhecer que não podem continuar a oferecer-se soluções standard para problemas particulares. Há que atender ao carácter *único* de cada entidade.

O futuro vai, como vimos, trazer importantes desafios às entidades de controlo. Não basta demonstrar que serão capazes de dominar tecnologias inovadoras e de pô-las ao serviço de uma intervenção mais tempestiva, mais enriquecedora. Não basta demonstrar que vão adquirir novas competências em áreas do conhecimento onde são urgentemente chamadas a intervir. Não basta demonstrar que podem exercer maior discernimento e juízo crítico. Não basta apostar em apropriadas estratégias de comunicação que *confrontem* os cidadãos com o resultado das auditorias e, assim, favoreçam a *accountability* de dirigentes e políticos. É preciso demonstrar que são capazes de abrir-se culturalmente, promovendo uma colaboração aberta, sem preconceitos, com as entidades auditadas e a sociedade em geral, num quadro de democratização das sociedades e dos seus interesses, reforçando a relação legitimadora do Estado e dos cidadãos contribuintes no sentido da promoção última do *interesse público*.

À semelhança de outras épocas, crê-se que as entidades públicas de controlo demonstrarão estar à altura da complexidade destes novos tempos.

O exercício de humildade desenvolvido pelo TCE e pelos Tribunais de Contas Europeus faz-nos acreditar que o mundo do *controlo público* está a mudar. Julgamos que para melhor.

## BIBLIOGRAFIA

- ALLES, Michael, Alexander Kogan and Miklos Vasarhelyi, 2008, "Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations", *Journal of Information Systems*, Vol. 22, nº 2, Fall 2008, pp 195-214.
- ALMQVIST, Roland, Giuseppe Grossi, G. Jan van Helden & Christoph Reichard, 2012, "Public Sector Governance and Accountability", *Critical Perspectives on Accounting*, pp 1-9, *Journal Homepage*: [www.elsevier.com/locate/cpa](http://www.elsevier.com/locate/cpa).
- APPELBAUM, Deniz, Alexander Kogan and Miklos Vasarhelyi, 2017, "Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs", *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, November 2017, Vol. 36, nº 4 pp 1-27.
- BALTACI, Mustafa. and YILMAZ, Serdar, 2006, "Keeping an Eye on Subnational Governments: Internal Control and Audit at Local Levels", *World Bank Publications*, pp. 7-15.
- BEVAN, Gwyn e Christopher Hood, 2006, "What's measured is what matters: Targets and Gaming in the English Public Health Care System", *Public Administration*, Vol. 84, nº 3, 2006 (517-538), Blackwell Publishing Ltd.
- BEZES, Philippe, 2005, "Le Renouveau du Contrôle des Bureaucraties – L'impact du New Public Management", Caisse Nationale d'Allocations Familiales / Informations Sociales, nº 126, p. 26- 37.
- BHIMANI, Alnoor & Leslie Willcocks, 2014, "Digitalisation, Big Data and the Transformation of Accounting Information", *Accounting and Business Research*, vol. 44, nº 4. pp 469-490.
- BLANC Florentin, 2012, "Inspection Reforms: Why, How, and With What Results?", *OCDE Publications*.
- BLIJLEVEN, Wieke and Dion Curry, 2014, *The future of Public Administration Sector Reform in Europe – COCOPS - European Policy Brief*. Coordenado por Stephen Van de Walle, Universidade de Rotterdam, Dep. Administração Pública.
- BRINGSÆLIUS, L., 2015, "In the Absence of Public Accounts Committee: the Swedish Experience", in Hoque, Z. (eds.), *Making Governments Accountable*, London, Routledge.
- BOBBIO, Norberto, 1999, *Teoria generale della politica*, Turim, Einaudi.
- BOVENS, M., 2009, "Public accountability". Ewan F, Lawrence Jr L, Pollitt C, editors. *The Oxford handbook of public management*. Oxford: Oxford Handbooks.
- CALDWELL, Raymond, 2003, "Models of Change Agency: a Fourfold Classification", *British Journal of Management*, Vol. 14, Issue 2, pp 139-140.
- CAPELLA, Juan Ramón, *Fruta prohibida: una aproximación historico-teorica al estudio del derecho y del Estado*, trd. Port. *Fruto proibido: uma aproximação histórico-teórica ao estudo do Direito e do Estado*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002.
- CAROTTI, R., 2005, Performance Audit Seminar, *The Journal*, Edition June 2005.
- CARRINGTON, Thomas, 2017, "Consulting or Holding to Account? Riksrevisionen as an Agent of Change in the Swedish Public Administration", *Innheal*, 2017/1, *The Swedish Journal of Political Science*, pp. 91-110.
- CASTELLS, Manuel, 2008, "A Sociedade em Rede: do Conhecimento à Ação Política", coletânea de textos organizada por Manuel Castells e Gustavo Cardoso, Conferência promovida pelo Presidente da República, 4 e 5 de Março de 2005, Centro Cultural de Belém.

- CAVAZOS, Edward A. e Gavino Morin, 1996, "A New Legal Paradigm from Cyberspace? The effect of the Information Age on the Law", *Technology and Society*, Vol. 18, nº 3, Elsevier Science Ltd., pp 357-371.
- CHRISTIAENS, Johan, Christophe Vanhee, Francesca Manes-Rossi, Natalia Aversano e Philippe van Cauwenberge, 2014, "The Effects of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison", *International Review of Administrative Sciences*, 0 (0), p.1-20.
- CHRISTENSEN, Tom and Per Lægheid, 2008, "Transcending New Public Management – the Increasing Complexity of Balancing Control and Autonomy" - Paper presented at The Third International Conference on *Public Management in 21st century: Opportunities and Challenges*, Macao, China Oct 14-15.
- CORRÊA, Ricardo Coelho, 2014, "Administração Pública e Contexto Internacional Contemporâneo", Coletânea de textos organizada pela *Fundação Escola Nacional de Administração Pública*, Directoria de Comunicação e Pesquisa, Brasília, Módulo I, p. 9-22.
- [CUKIER, Kenneth Neil, and Viktor Mayer-Schoenberger, 2013, "The Rise of Big Data – How it's Changing The Way We Think About The World", artigo consultado em 18 janeiro 2019, https://www.foreignaffairs.com/articles/2013-04-03/rise-big-data](https://www.foreignaffairs.com/articles/2013-04-03/rise-big-data)
- DEMMKE, Christoph, 2015, "Austerity and Public Administration Reform in the OECD", *Revista de Administração e Emprego Público*, nº 01, DGAEP.
- DEMMKE, Christoph and Timo Moilaanen, 2013, *Government Transformation and the Future of Public Employment: the impact of restructuring on status development in the Central Administration on the EU-27* / Christoph Demmke, Timo Moilanen - New York: Peter Lang, 2013. - VIII, p. 137-142.
- DENHARDT Robert B. e Janet Vinzant Denhardt, 2000, "The New Public Service: Serving rather than Steering", *Public Administration Review*, Vol. 60, nº 6 pp. 549-559.
- DESMEDT, Ella, Danielle Morin, Valérie Pattyn and Marleen Brans, 2017, "Impact of performance audit on the Administration: a Belgian study (2005-2010)". *Managerial Auditing Journal* 2017 32:3, p. 251-275.
- DOMOKOS, Pulay, Pályi, Németh e Mészáros, 2016, "Supreme Audit Institutions Contribution to Good Governance", em *Pillars of Good Governance - Focus on State Audit Office of Hungary as a Supreme Audit Institution*, *State Audit Office of Hungary, Study Series, nº 1*.
- DRUCKER, P. F., 1989, *The new realities: In government and politics, in economics and business, in society and world view*. New York: Harper & Row.
- DUNLEAVY, Patrick, Helen Margetts, Simon Bastow and Jane Tinkler, 2007, *Digital Era Governance: IT Corporations, the State and e-Government*, 2007, Oxford University Press.
- EHREN, Melanie, Christopher Chapman and Nick Watson, 2017, "Public Service Reform, Scrutiny and Inspection: Where to next? – The Role of Scrutiny and Inspection in Improving Performance of Public Services", artigo consultado em dezembro 2018 no site do think tank What Works Scotland, <http://whatworksscotland.ac.uk/events/public-service-reform-scrutiny-and-inspection-where-to-next/>
- EPELAND, Wendy & Michael Sauder, 2009, "Rating the Rankings", *Contexts, American Sociological Association*, Vol. 8, Nº 2, p. 16-21, <https://contexts.org/articles/files/2009/05/contexts-spring09-rating-the-rankings.pdf>.
- ESTEVES, Luz do Céu, 2011, *Controlo de Qualidade na Administração Pública*, Dissertação de Mestrado em Administração Pública Empresarial, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 12.

- FERRARESE, Maria Rosaria (2000), *Le istituzioni della globalizzazione - diritto e diritti nella società transnazionale*, Bolonha, Il Mulino.
- FOX Jonathan, 2007, "The uncertain relationship between transparency and accountability". *Development in Practice*, Vol. 17, nº 4-5, pp 663-671.
- FREDERICKSON, H. George, 1996, *The Spirit of Public Administration*, Published by John Wiley & Sons Inc, United States.
- GAY, Paul du, 2005, "Bureaucracy and Liberty: State, Authority and Freedom", *The Values of Bureaucracy*, edited by Paul du Gay, Oxford University Press, pp 41-61.
- GRANDIA, Jolien, 2015, "The Role of Change Agents in Sustainable Public Procurement Projects", *Public Money and Management*, March 2015.
- GODDARD, Maria e Russel Mannion, 2004, "The Role of Horizontal and Vertical Approaches to Performance Measurement in the UK Public Sector", Taylor and Francis online, pp. 75-95.
- GOMES, João Salis, 2010, "Interesse Público, Controle Democrático do Estado e Cidadania", *Em Homenagem ao Professor Doutor Diogo Freitas do Amaral*, Comissão Organizadora: Augusto de Athayde, Maria da Glória F. P. D. Garcia, João Caupers, Coimbra, Almedina, p. 353-380.
- GOMES, João Salis, 2007, "O conceito de interesse público no contexto da gestão pública contemporânea", *Interesse Público, Estado e Administração*, Celta Editora, Oeiras.
- GONÇALVES, Maria Eduarda, 2013, "Informação e Direito na Era Digital: um Novo Paradigma Jurídico?".
- GUSTAVSON, Maria, 2015, "Does Good Auditing Generate Quality of Government?" *QoG Working Papers Series* 2015:15, August 2015.
- GUSTAVSSON, Karlson e Person, 2009 "Examining the illusion of accountability" – *The Illusion of Accountability in the European Union*, Routledge, Taylor & Francis Group.
- HESPANHA, António Manuel, 2009, "Estado e Direito. As mutações do Estado na era da globalização", *Caleidoscópio do Direito, O Direito na Vida: uma Abordagem Tópica, O Direito e a Justiça na Vida e no Mundo de Hoje*, Almedina, p. 427-446.
- HOOD, Christopher, 1991, "A Public Management for All Seasons", *Public Administration*, 69, p13-19.
- HOOD, Christopher, Oliver James, George Jones, Colin Scott and Tony Travers, 1999, "Regulation Inside Government: Waste-Watchers, Quality Police and Sleaze busters", *Oxford Scholarship Online* (November 2003).
- HOOD, Christopher and Colin Scott, 2005, "Bureaucratic Regulation and New Public Management in the United Kingdom: Mirror-Image Developments?", *Journal of Law and Society*, Vo. 23, nº3, p. 321-345.
- JUNTTI, Meri, Duncan Russel and John Turnenny, 2009, "Evidence, politics and power in public policy for the environment", *Environmental Science & Policy* nº 12 (2009) pp. 207-215.
- JUSTESEN, Lise & Peter SKÆRBÆK, 2010, "Performance Auditing and the Narrating of a New Auditee Identity", *Financial Accountability & Management*, Vol. 26, Issue 3, pp. 325-343, Posted: 19 Jul 2010.
- KOLHAR, Manjur, Saied M. Abd El-atty, Mosleh M. Abu-Alhaj, 2017, "Cloud Data Auditing Techniques with a Focus on Privacy and Security", Published in: *IEEE Security & Privacy*, Volume: 15, Issue: 1, Jan.-Feb. 2017.
- KUENKAIKEAW, Siripan and Miklos A. Vasarhelyi, 2013, "The Predictive Audit Framework", *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 13, pp 37-71.

- LAPSLEY, I., 2009, "New Public Management: the Cruellest Invention of the Human Spirit?", *ABACUS* 45, 1-21.
- LI, Yibin, Keke Gai, Longfei Qiu, Meikang Qiu and Hui Zhao, 2016, "Intelligent cryptography approach for secure distributed big storage in cloud computing", *Information Sciences*, Elsevier, 1-13.
- LIMA, Luiz H.M., 2009, *O Tribunal de Contas da União e o Controle Externo da Gestão Ambiental*, Tese de Doutorado, Orientador: Alessandra Magrini, Rio de Janeiro, setembro de 2009.
- LIMA, Luiz H.M., 2005, "O Tribunal de Contas da União (TCU) e a gestão ambiental brasileira", *Cadernos EBAPE.BR* - Edição Temática 2005, p. 1-13.
- LODGE, Martin & Derek GILL, 2011, "Towards a New Era of Administrative Reform? The Myth of Post-NPM in New Zealand", *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, Vol. 24, nº 1, January 2011, pp 141-166.
- LOMBARDI, Danielle, Rebecca Bloch e Miklos Vasarhelyi, 2014, "The Future of Audit", *Journal of Information Systems and Technology Management*, Vol. 11, nº 1, Jan/Apr pp 21-32.
- LONSDALE J., 1999, Impact. In Christopher Pollitt, X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa & M. Waerness (Red.), "Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries" (pp. 171-193). Oxford: Oxford University Press.
- LOPES, Helena Maria M. V. A., 2009, "O controle financeiro num contexto de democratização e desestatização do interesse público", *XIV Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Salvador da Bahia, Brasil, 27-30 de Outubro de 2009.
- MARCH J. G. and J. P. Olsen, 1995, *Democratic Governance*, New York: Free Press.
- MARGETTS, H & P. Dunleavy, 2013, "The Second Wave of Digital-Era Governance: a Quasi-Paradigm for Government on the Web", *Royal Society Publishing, Informing Society for the Future*, A 371:20120382.
- MAYER-SHÖNBERG, Viktor e Yann Padova, 2016, "Regime Change? Enabling Big Data through Europe's New Data Protection Regulation", *The Columbia Science and Technology Law Review*, Vol. XVII, p 315-335.
- MIRANDA, Jorge, 2004, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo III, Coimbra, Coimbra Editora.
- MORIN, Danielle, 2014, "Auditors General 's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 Issue: 5, pp.395-426, <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2013-0948>.
- MORIN, Danielle, 2008, "Auditors General's Universe Revisited: an Exploratory Study of the Influence they Exert on Public Administration through their Value for Money Audits", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, Issue: 7 pp 697-720.
- MORIN, Danielle, 2004, "Measuring the Impact of Value-for-Money Audits: a model for surveying Audited Managers", *Canadian Public Administration*, 47(2), pp 141-164.
- MORIN, Danielle, 2001 "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances". *Financial Accountability & Management in Governments, Public Services and Charities*, 17 (2), pp. 115-116.
- MOZZICAFREDDO, Juan, 2007, "Interesse Público e Funções do Estado, Dinâmica conflitual de mudança", *Interesse Público, Estado e Administração*, Celta Editora, Oeiras.
- MOZZICAFREDDO, Juan e João Salis Gomes (2001), *Administração e Política - Perspectivas de Reforma da Administração Pública na Europa e nos Estado Unidos*, CELTA EDITORA, pg. 12.



- NATH, Nirmala, Karen Van Peurseem and Alan Lowe, 2005, "Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning", The *University of WAIKATO, Department of Accounting, Working Paper Series*, Number 81, February 2005.
- ÖHMAN, P., E. Häckner, A-M. Jansson & F. Tschudi, 2006, "Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right things", *European Accounting Review*, 15, 89-114.
- OMOTESO, Kamil, Ashok Patel and Peter Scott, 2010, "Information and Communication Technology and Auditing: Current Implications and Futures Directions", *International Journal of Auditing*, 14, pp 147-162.
- OMOTESO, Kamil, Ashok Patel and Peter Scott, 2008, "An Investigation into the Application of Continuous Online Auditing in the U.K.", *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 8, nº 14, pp 23-44.
- O'NEILL, Onora, 2002, "A question of Trust", *Reith Lectures*, BBC Radio 4, [www.bbc.co.uk/radio4/reith2002/](http://www.bbc.co.uk/radio4/reith2002/) 27 May 2006.
- OSBORNE, Stephen P., 2006, "The New Public Governance" – *Public Management Review*, Vol. 8, Issue 3, Taylor and Francis Editors, DOI: 10.1080/14719030600853022.
- PAPADOPOULOS, Yannis, 2008, "Accountability and Multi-level Governance: More Accountability, Less Democracy?", Revised version of a paper presented at the « Connex » workshop on Accountability, European University Institute, Florence, 21st April, 2008 (with comments from Christopher Hood and Peter Mair).
- PENDLEBURY, M. & D. Shrien, 1991, "Attitudes to Effectiveness Auditing: Some Further Evidence", *Financial Accountability and Management*, vol. 7, issue 1, pp 57-63.
- PENG, Thomas Ching-peng, 2005, "Strategies to Build Up Holistic Governance", *The Role of Public Administration in Building up a Harmonious Society*, Institute of European and American Studies, pp 1-14.
- PENTLAND Brian T., 2000, "Will Auditors take over the world? Program, Technique and the Verification of Everything", *Accounting, Organizations and Society*, 25, (2000), pp 307-312.
- PERRI 6, Diana Leat, Kimberly Seltzer e Gerry Stoker, 2002 (first ed. 1997), *Holistic Governance, Towards Holistic Governance - The New Reform Agenda*, Palgrave Macmillan.
- PETERS, Guy e John Pierre, 1998, "Governance Without Government? Rethinking Public Administration", *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(2), pp 223-243.
- PITSCHAS, Rainier, 2007, "Gestão do Valor Público, Um conceito de governação pública baseado no valor entre a economização e o bem comum?", in Mozzicafreddo, Juan et al. (2007), *Interesse Público, Estado e Administração*, Oeiras, Celta Editora.
- POLLITT, Christopher, 2014, "Future Trends in European Public Administration and Management: an Outside-in perspective", COCOPS - Coordination for Cohesion in the Public Sector of the Future – 7th EU Framework Program.
- POLLITT, Christopher, 2013, "What do we know about Public Management Reform? Concepts, Models and some approximate Guidelines", Paper supporting a presentation to the conference and workshop *Towards a comprehensive reform of Public governance*, Lisbon, 28-30 January 2013.
- POLLITT, Christopher, 2011, "30 years of Public Management Reforms: Has there been a Pattern?", a *Background Paper for the World Bank Consultation Exercise*.

- POLLITT, Christopher and Hilka Summa, 1997, "Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves", *Public Administration*, Volume 75, Issue 2, Summer 1997, pp 313-336.
- POWER, Michael, 2005, "The Theory of the Audit Explosion", DEMOS, Paper 7, ISBN 1 898309302, *White Dove Press*, pp 1-53, first ed. in E. Ferlie, L.E. Lynn and J.R. and C. Pollitt (eds.), *Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford University Press.
- POWER, Michael, 2004, "The Risk Management of Everything", Briefing based on the 6th P D Lecture at Chartered Accountants' Hall, 23 June 2004, pp 1-10.
- POWER, Michael, 1997, *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press.
- POWER, Michael, 1994, *The Audit Society*, Anthony Hopwood and Peter Miller Editors, Cambridge, Cambridge University Press.
- POWER, Michael, 1992, "From Common Sense to Expertise: Reflections on the Pre-history of Audit Sampling", *Accounting, Organisations and Society*, pp. 37-62.
- REICHBORN-KJENNERUD, K., 2015, "Resistance to Control - Norwegian Ministries' Agencies' Reactions to Performance Audit", *Public Organization Review*, 15(1), pp 17-32, Institutional Repository of the University of Bergen, <https://bora.uib.no/>.
- RHODES, R. A. W., 2007, "Understanding Governance: Ten Years On", *Peripheral Vision, Organization Studies* 28(8): 1243-1264, SAGE Publications.
- RHODES, R. A. W., 1996, "The New Governance: Governing without Government", *Political Studies*, XLIV. 652-667.
- RODRIGUES, Carla, 2015, "A adopção das IPSAS pela 1a vez no sector público português. Estudo de caso – Distrito de Lisboa", Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico de Setúbal.
- ROSANVALLON, Pierre, 2008, *La contre-démocratie - la politique à l'âge de la défiance*, Paris, Éditions du Seuil.
- SCHUMANN, A., 2016, "Using Outcome Indicators to improve Policies: Methods, Design Strategies and Implementation", *OCDE Regional Development Working Papers*, 2016/02, OCDE Publishing, Paris.
- SHORE, Chris & Susan Wright, 2015, "Governing by Numbers: Audit Culture, Rankings and the New World Order", *Wiley online Library*, <https://doi.org/10.1111/1469-8676.12098>.
- SOLOVE, Daniel J., 2008, *Understanding Privacy*, Harvard University Press, May 2008.
- SOLOVE, Daniel J., 2004, *Digital Person: Technology and Privacy in the Information Age* (October 1, 2004), NYU Press; GWU Law School Public Law Research Paper 2017-5;
- STANTON, Gabriella, 2012, "Detecting Fraud: Utilizing New Technology to Advance the Audit Profession", Honour Theses and Capstones, 18, University of New Hampshire Scholars' Repository
- SOUSA FRANCO, António L. de, 1992, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Livraria Almedina, Coimbra.
- SWEENEY, John, 2016, "A Short History of Performance Audit at the ECA and the Challenge of Adding Value", *Journal of European Court of Auditors*, March 2016, nº 3, p. 6-10.
- TAVARES, José, F.F., 2006, "A ponderação de interesses na gestão pública versus gestão privada", *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, p.677-696.

- TAVARES José F. F., 2000, "As responsabilidades na Gestão Pública, seu Enquadramento", *Administração Pública e Direito Administrativo*, Almedina, Coimbra (3ª ed.).
- TAVARES, José F.F., 2000, "Reflexões sobre o Conceito, a Natureza e o Regime das Recomendações do Tribunal de Contas", *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada, Lisboa.
- TAYLOR, F.W., 1967, *The principles of Scientific Management*, New York: Norton.
- TORFING, Jacob, B. Guy Peters, Jon Pierre e Eva Sørensen, "Interactive governance - Advancing the paradigm", *Oxford University Press*, ISBN 978-0-19-959675-1.
- TREMBLAY, M. S., 2012, "Audit/Auditing", in L. Côté and J. F. Savard (eds.), *Encyclopedic Dictionary of Public Administration*, École Nationale d'Administration Publique (France).
- VAN ACKER, Wouter e Geert Bouckaert, 2014, "Mapping and Analyzing the Recommendations of Ombudsmen, Audit offices and Emerging Accountability Mechanisms", *Research Report n° 3 of the LIPSE Project*.
- VAN DER KNAAP, P., 2011, "Sense and Complexity: Initiatives in Responsive Performance Audits", *Evaluation*, 17(4) pp 351-363, DOI: 1177/1356389011423551.
- VAN LOOCKE, Eddy and Vital Put, 2010, "The Impact of Performance Audits: A review of the Existing Evidence" in J. Lonsdale, P. Wilkins & T. Ling Eds., *Performance Auditing: Contribution to Accountability in Democratic Government*, pp 175-208, Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- VAN WINDEN, Evalinde, 2017, *Auditors of Sustainability: Exploring the Role of Supreme Audit Institutions in the Implementation of the Sustainable Development Goals*, Master Thesis, Utrecht University.
- VASARHELYI, Miklos A. e Andrea M. Rozario, 2018, "How Robotic Process Automation is Transforming Auditing", *Feature Articles, Featured Technology*.
- VERVER, John, 2018, "Robotic process automation for auditors and financial control specialists", consultado online 10 Nov 2018: <https://www.acl.com/audit/robotic-process-automation-an-opportunity-for-auditors-and-financial-control-specialists/>.
- De VRIES, J., 2009, "Is Public Management Really Dead? Public Administration after New Public Management", *Keynote Speech at OECD Meeting*, Working Party of Senior Budget Officials, Paris, France, 3 June 2009.
- WANG, Boyand, Baochunn Li e Hui Li, 2016, "Oruta: Privacy - Preserving Public Auditing for Shared Data in the Cloud", Institute of Electric and Electronic Engineers, *Information Sciences* 000 (2016) 1–13, journal homepage: [www.elsevier.com/locate/ins](http://www.elsevier.com/locate/ins).
- YANG, Guangyang, Jia Yu, Wenting Shen, Qianqian Su, Zhangjie Fu e Rong Hao, 2016, "Enabling public accounting for shared data in cloud storage supporting identity privacy and traceability", *Journal of Systems and Software*, Vol. 113, March 2016, pp 130-139.
- ZHANG, Abigail, 2018, "Beyond Robotics: How AI can help improve the Audit Process", *Automation, Disruption, Guest Blog*, posted on Aug 01, 2018, acedido Dez 2018.

#### **Bibliografia on-line**

- ["Estratégia Digital para a Transformação da Administração Pública" \(versão 2018\)](https://tic.gov.pt/)

- Plano Estratégico Global para a Racionalização de Custos com as TIC na Administração Pública conhecido por PGETIC. <https://pgetic.tic.gov.pt/ticgov/pgetic>
- [Site especializado – “RPA and Big Data: The perfect match?” - Publicado 19 de abril 2017 ; visualizado 8 janeiro 2019: https://www.uipath.com/blog/rpa-and-big-data](https://www.uipath.com/blog/rpa-and-big-data)
- Christie Commission, 2011, Report of the Future Delivery of Public Services <http://whatworksscotland.ac.uk/>

## Outras Fontes

### IIA

- “Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance”, 2nd Edition, Jan. 2012, The Institute of Internal Auditors

### INTOSAI:

- Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector
- Enhancing Good Governance for Public Assets - Guiding Principles for Implementation”, Warsaw, 23, May, 2013

### NAÇÕES UNIDAS:

- Resolução nº 70/1 da Assembleia Geral da ONU, de 25 de Setembro, “Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development”.
- “Working Together: Integration, Institutions and the Sustainable Development Goals – World Public Sector Report 2018”, United Nations, Economic and Social Affairs, p.ix
- “Citizen Engagement Practices by Supreme Audit Institutions – Compendium of Innovative Practices of Citizen Engagement by Supreme Audit Institutions for Public Accountability”, Economic & Social Affairs, United Nations, 2014, 15 janeiro.

### União Europeia

- Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados
- Diretiva (UE) 2016/680
- Declaração de Tallinn, na qual os países da UE e da EFTA acordaram para o período 2018-2022, de 6 de Outubro 2017
- Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões – COM(2016) 179 final – Plano de Ação Europeu (2016-2020) para a administração pública em linha – Acelerar a transformação digital da administração pública

### Portugal

- Resolução do Conselho de Ministros nº 108/2017, DR 1ª série nº 143, de 26 de Julho de 2017
- DL n.º 166/98, de 25 de Junho,
- Intervenção de Guilherme d'Oliveira Martins no Colóquio Internacional “A Moderna Gestão Financeira Pública: uma resposta à crise económica?” inserido nas celebrações dos 160 anos do Tribunal Contas, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 19 Junho 2009

### Outros:

- Rapport d'information nº 220, (2004-2005) de M. Jean Arthuis fait au nom de la commission des finances, déposé le 2 mars 2005, Sénat (France).