

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria no Setor Público: O caso do Ensino Superior Universitário Público em Portugal

Sérgio Ferreira Santos

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes, Professor Auxiliar,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

outubro, 2020



**BUSINESS
SCHOOL**

Departamento de Contabilidade

**Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria no Setor Público:
O caso do Ensino Superior Universitário Público em Portugal**

Sérgio Ferreira Santos

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes, Professor Auxiliar,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

outubro, 2020

“All a dream needs to be fulfilled is someone who believes it can be realized”

Roberto Shinyashik

Agradecimentos

Todo o meu percurso académico foi desafiante onde fui posto à prova inúmeras vezes.

Esta Dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho durante as diversas etapas que a constituem. É igualmente o culminar de um objetivo académico e o início de uma nova etapa. Contudo, é importante referir que não seria possível cumprir este objetivo sem ter a meu lado diversas pessoas às quais presto o meu sincero obrigado.

Aos meus pais que se dedicaram, por vezes com alguma dificuldade, para que esta fase da minha vida tivesse sido possível e por serem os “investidores” no meu futuro. Aos meus irmãos pelo constante apoio e suporte quando mais precisava. A eles, as pessoas mais importantes na minha vida, por nunca duvidarem das minhas capacidades enquanto estudante e pessoa, obrigado.

A todos os professores que tive ao longo deste percurso, pelos ensinamentos que me transmitiram e que foram cruciais para a realização desta dissertação. Em especial ao meu Orientador, Ilídio Tomás Lopes, pela disponibilidade, entrega, auxílio e paciência e ajuda ao longo de todas as fases de desenvolvimento da presente dissertação.

A todos os meus colegas de turma, pela união e companheirismo, por terem tornado este percurso académico mais rico e por contribuírem para as minhas tão boas memórias nesta instituição e cidade.

Aos meus colegas (e amigos) da Unidade Patrimonial e Compras, em especial à Dra. Eunice Paredes e à Lígia Sales, e da Unidade Financeira do ISCTE pelo constante apoio durante estes dois últimos anos e que me ajudaram a conciliar as aulas de mestrado com o meu primeiro emprego. À Maria João Amante pela exigência e pela constante generosidade e amizade.

E, por fim, ao ISCTE-IUL. Sou grato por tudo o que passei nesta instituição. Fiz amigos para a vida, estreei-me na minha vida profissional com um grande desafio e cresci como pessoa.

Resumo

A qualidade da auditoria é uma preocupação crescente no sentido de credibilizar as demonstrações financeiras, pelo que muitos estudos têm sido desenvolvidos nos últimos tempos com vista a avaliar quais serão os fatores que maior influência poderão ter na qualidade de uma auditoria. Pelo exposto, esta investigação tem como objetivo analisar quais os determinantes da opinião de auditoria modificada nas Instituições de Ensino Superior Universitário. Teve por base uma amostra de 29 CLC's referentes a 10 IES (população ajustada), emitidas entre 2016 e 2018.

Para o estudo em causa foi utilizado um modelo de regressão logística que pressupõe que a probabilidade de se poder obter uma opinião modificada está relacionada com a combinação linear de várias variáveis independentes. Desta forma, foi possível concluir que o Grau de Execução Orçamental da Despesa e o Regime Jurídico são as principais variáveis determinantes de uma emissão, pela da empresa auditora, de uma opinião modificada. O presente estudo inclui diversas variáveis relacionadas com as Instituições de Ensino Superior Universitário e com fatores relacionados com as empresas auditoras.

Este estudo pretende contribuir para a literatura existente e daí se terem incluído novas variáveis, principalmente variáveis orçamentais.

Palavras-chave: Instituições de Ensino Superior Universitário, Auditoria, Entidades Públicas, Contabilidade Pública e Orçamental, Opinião Modificada.

JEL Classification System:

M40: Contabilidade e Auditoria (Geral)

M70: Governo Estatal e Governo Local | Relações Intergovernamentais (Geral)

Abstract

The quality of the audit is a growing concern in the sense of giving credibility to financial statement and that is why so many studies have been developed in recent times with the objective of assessing which factors will have the greatest influence on the quality of an audit. Thus, this research aims to analyse which are the determinants of the modified audit opinion in Higher Education Institutions (HEI). The sample has 29 CLC's from 10 HEI (adjusted population), issued in 2016, 2017 and 2018.

For this research, a logistic regression model was used which assumes that the probability of obtaining a modified opinion is related to the linear combination of several independent variables. In this way, it was possible to conclude that the Degree of budgetary execution of the expenditure and the legal regime are the main variables determining a modified opinion issued by the auditing company.

This study includes several variables related to HEI and factors related to auditing firms.

This research aims to contribute for the existing literature and hence to include new variables, mainly fiscal variables.

Keywords: Higher Education Institutions, Auditing, Public Entities, Public and Budgetary Accounting, Modified Opinion.

JEL Classification System:

M40: Accounting and Auditing (General)

M70: State and Local Government | Intergovernmental Relations (General)

Índice

Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	v
Abstract.....	vii
Índice.....	ix
Siglas.....	xiii
1. Introdução.....	1
1.1. Introdução ao Tema.....	1
1.2. Questões de Investigação.....	3
2. Revisão da Literatura.....	4
2.1. Enquadramento do Setor Público.....	4
2.1.1 Auditoria e Controlo Interno.....	6
2.1.2 Normas de Contabilidade e Auditoria Aplicáveis.....	8
2.1.3 Consequências da Opinião Modificada.....	14
2.2. O Ensino Superior Universitário Público.....	15
2.2.1 Procedimentos de Controlo Interno adotados pelas IES.....	17
2.2.2 Determinantes da Opinião de Auditoria às IES.....	19
3. Metodologia.....	27
3.1. Caracterização da População.....	28
3.1.1. Recolha de Dados.....	28
3.1.2. População Ajustada.....	29
3.2. Definição de Variáveis.....	29
3.3. Definição do Modelo Estatístico.....	31
3.4. Formulação das Hipóteses.....	32
4. Análise e Discussão de Resultados.....	35
4.1. Análise Descritiva das Variáveis.....	35

Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria

4.2.	Medidas de Associação	42	
4.2.1	Análise Bivariada de Variáveis Qualitativas	43	
4.2.2	Análise Bivariada de Variáveis Quantitativas	44	
4.2.3	Análise Bivariada de Variáveis Qualitativas vs. Quantitativas	45	
4.3.	Modelo de Regressão Logístico	46	
4.4.	Validação do Modelo de Regressão Logístico	48	
4.5.	Análise de Hipóteses	49	
4.6.	Opinião Modificada – Principais Temas de Reservas e Ênfases	52	
5.	Conclusões e Considerações Finais	54	
6.	Referências Bibliográficas	56	
Apêndice			
Apêndice 1 – População Ajustada – Lista das Instituições de Ensino Superior Universitário 64			
Apêndice 2 – Análise de Variáveis Financeiras			65
Apêndice 3 – O modelo de Regressão Logística (SPSS)			66
Anexos			
Anexo 1 – Lista das Instituições de Ensino Superior Universitário.....			67

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Variáveis de Estudo	30
Tabela 2 – Variáveis Dependentes - Frequências	36
Tabela 3 – Estatísticas Descritivas de Variáveis Financeiras das IES	38
Tabela 4 – Estatísticas Descritiva de Honorários de Auditoria.....	41
Tabela 5 - Análise Bivariada Qualitativa – V de Crammer	43
Tabela 6 – Análise Bivariada Quantitativa – R de Pearson	44
Tabela 7 – Análise Bivariada Quantitativa vs. Qualitativa - Eta	46
Tabela 8 – Modelo de Regressão Logística (SPSS).....	47
Tabela 9 – Tabela de Análise de hipóteses formuladas	51

Tabela 10 - Média das Variáveis Financeiras por Tipo de Opinião.....	65
Tabela 11 - Média das Variáveis Financeiras por Ano	65
Tabela 12 – Tabela de Contingência para teste de Hosmer e Lemeshow	66

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Tipo de Opinião por ano	36
Gráfico 2 - Tipo de Opinião por região.....	37
Gráfico 3 - Tipo de Opinião por regime jurídico	37
Gráfico 5 - Endividamento por Regime Jurídico	39
Gráfico 4 – Endividamento por Tipo de Opinião.....	39
Gráfico 6 – ROE por Instituição de Ensino Superior.....	40
Gráfico 7 – GEOD por Regime Jurídico	41
Gráfico 8 – GEOR por Regime Jurídico	41
Gráfico 9 – Tipo de Opinião por Dimensão da Empresa Auditora.....	42
Gráfico 10 – Curva ROC.....	66

Siglas

A3ES - Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior

CCP - Código dos Contratos Públicos

CLC – Certificação Legal de Contas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGES - Direção-Geral do Ensino Superior

DL – Decreto-Lei

ECTS - *European Credit Transfer System*

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

EUA - Associação Europeia de Universidades

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAS - *International Accounting Standard*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IES - Instituições de Ensino Superior

IESBA - *International Ethics Standards Board of Accountants*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IGEC - Inspeção-Geral da Educação e Ciência

IGF - Inspeção-Geral de Finanças

IIA - *Institute of Internal Auditors*

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

ISA - *International Standard on Auditing*

NPM - *New Public Management*

Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Regime da Administração Financeira do Estado

RJIES - Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior

ROC – Revisor Oficial de Contas

ROE – *Return on Equity*

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema Normalização Contabilística - Administrações Públicas

SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*

TC – Tribunal de Contas

UniLEO – Unidade de Implementação da Lei do Enquadramento Orçamental

1. Introdução

1.1. Introdução ao Tema

Num mundo cada vez mais competitivo, complexo e globalizado e com a necessidade crescente e mais exigente as organizações atingem elevados níveis de complexidade organizacional, de estrutura e informação. Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE, 2006), todas as nações enfrentam desafios na mobilização de mais recursos e na forma mais eficaz de os usar com a máxima eficiência na consecução dos objetivos estratégicos da sociedade.

Neste sentido, com o objetivo de se atingir metas de rendibilidade e competitividade as organizações, públicas e privadas, estão a modernizar os seus métodos de gestão, de forma a atingir objetivos de economia, eficiência e eficácia. É com o incremento do número de transações ocorridas no seio das entidades que as mesmas se encontram vulneráveis a uma multiplicidade de riscos que colocam em causa as estratégias organizacional e daí torna-se essencial para os utilizadores da informação financeira obter informações claras e fidedignas acerca da credibilidade das demonstrações financeiras.

Jeppesen, em 2018, afirma que a corrupção cria problemas de performance e distorções, materialmente relevante, nas demonstrações financeiras e as mesmas são consideradas fraude.

A necessidade de uma Administração Pública transparente, eficiente e eficaz, depois de sucessivas reformas traz uma nova visibilidade à auditoria interna, através da aplicação de controlos internos, que se tornam fundamentais para a melhoria da qualidade dos serviços prestados e da informação prestada. Deste modo, a prática de auditoria no setor público avalia a aplicação criteriosa dos recursos públicos pelo que é necessário analisar a credibilidade da informação financeira das instituições públicas com recurso aos instrumentos de controlo interno utilizados uma vez que o principal objetivo das organizações públicas não é o lucro, que possuem custos de agência normalmente negativos e estão na procura da *accountability* (Cohen & Leventis, 2013).

Com as crescentes pressões para conter gastos públicos, o ensino superior público subsidiado está fortemente dependente das receitas fiscais. Embora haja outras prioridades que também impõem pressão sobre o orçamento atribuído à educação pública.

Neste sentido, instituições, sistemas e *stakeholders* devem procurar garantir que a

qualidade, a equidade e a eficiência sejam características de todos os aspetos relacionados com o ensino superior (OCDE, 2006).

A presente dissertação pretende contribuir para a literatura existente no que diz respeito à auditoria no setor público e ao tipo de opinião emitida pelo auditor, nomeadamente, através da identificação dos determinantes da emissão de opinião na Certificação Legal das Contas. Assim, constituem objetivos específicos do presente trabalho (i) enquadrar o setor público português e as contantes reformas a que este tem sido sujeito; (ii) perceber a adequabilidade do sistema de controlo interno das instituições de ensino superior e perceber o seu funcionamento; (iii) analisar as determinantes da opinião do auditor e as consequências de uma opinião modificada; (iv) salientar os principais reservas e ênfases na certificação legal de contas e (v) perceber quais as principais características que diferenciam as diversas instituições de ensino superior público universitário.

A população de pesquisa é composta por 13 instituições universitárias do ensino superior público e os dados foram recolhidos a partir dos seguintes documentos de cada uma das instituições: Manual de Qualidade e Relatório e Contas. Igualmente foi usada a informação financeira disponível nos *sites* institucionais, no Portal BaseGOV (portal dos contratos públicos), na Inspeção-Geral para a Educação e Ciência e no site do Tribunal de Contas. O tratamento e análise de dados recolhidos fez-se com recurso ao *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

Da revisão de literatura efetuada, apesar de muitas dissertações e estudos se debruçarem sobre a importância da implementação de controlo interno e sobre o papel da auditoria, quer externa quer interna, no Ensino Superior Público Universitário, nenhuma estabelece uma correlação entre diversos determinantes dessas instituições e de auditoria que influenciam a opinião do auditor emitida na CLC. Existe ainda uma clara lacuna do que diz respeito aos fatores que influenciam a opinião modificada em auditoria no que diz respeito as entidades públicas.

Após a presente introdução, o estudo encontra-se estruturado em diversos capítulos. Após a introdução e a formulação das questões de investigação apresenta-se a Revisão de Literatura, onde se faz um enquadramento do setor público e das contantes reformas que tem sido sujeito e, posteriormente, um enquadramento das instituições de ensino superior universitário e quais os determinantes das opiniões modificadas. Seguidamente é explicitada a Metodologia e os métodos estatísticos utilizados com a discussão dos resultados apresentados

e a sua análise e interpretação. Por último, são apresentadas as conclusões, limitações e sugestões para investigações futuras.

1.2. Questões de Investigação

Segundo Quivy (1992, p.111), as hipóteses de investigação são “respostas provisórias e relativamente sumárias que guiarão o trabalho de recolha e análise dos dados e que terão, por sua vez, de ser testadas, corrigidas e aprofundadas”. A definição das hipóteses de investigação constituiu as linhas orientadoras do estudo e permite evitar a dispensar de um trabalho científico. Face ao principal objetivo proposto, desta dissertação, foram definidas duas questões de investigação:

H1: Existe uma relação estatisticamente significativa entre diversos fatores das Instituições de Ensino Superior Universitário Públicas e da auditoria e a opinião emitida pelo auditor na CLC?

H2: Quais são as características diferenciadoras das Instituições de Ensino Superior Público Universitário?

Ao longo da presente dissertação, serão aprofundados diversos temas e questões de investigação que permitam ir ao encontro de estudos já realizados, e contribuir para novas conclusões.

2. Revisão da Literatura

2.1. Enquadramento do Setor Público

As bases e orientações que regulam o setor privado são crescentemente transpostas para o setor público, em virtude das consequências da *New Public Management (NPM)*. Esta tem como principal objetivo maximizar o desempenho dos gestores públicos em benefício dos cidadãos, minimizando os níveis de consumo dos recursos disponíveis, baseando-se, assim, em critérios como economia, eficácia e eficiência. (Gray & Jenkins, 1995; Costa *et al.*, 2006).

A implementação da avaliação do desempenho no setor público ocorreu também no setor empresarial (Hood, 1991), com a aplicação de práticas de *accountability*, que visam uma melhoria no binómio qualidade/preço, e com a introdução de gestão nos serviços públicos (Sarrico, 2010).

Segundo o Tribunal de Contas (1999), o Estado deve assegurar uma gestão eficaz e eficiente dos dinheiros públicos e garantir que os mesmos são devidamente aplicados para o fim a que foram destinados. Como referido no nº1 do artigo 266.º da *Constituição da República Portuguesa (CRP)*, a Administração Pública tem como objetivo “a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”. Assim, a *accountability* visa procurar aperfeiçoar os serviços públicos e capacitá-los com meios capazes de ir ao encontro das necessidades e exigências dos cidadãos.

Hood (2010), define *accountability* como “o dever de um indivíduo ou organização responder pela forma sobre como têm conduzido os seus negócios” (p. 989) e transparência como a condução do negócio de forma a que todas as decisões, regras e informações sejam visíveis perante todos.

Com a *NPM*, Marques & Almeida (2004) afirmam que o cidadão adquire um novo papel tornando-se um elemento fulcral para a gestão pública. Estes têm o direito a ter acesso a informação que lhes permita ter uma visão de como os governadores gerem os recursos público. Ao ter acesso a toda informação promove-se um clima de confiança. As ferramentas da *NPM* no setor das organizações públicas defendem que “o governo devia ser orientado para os resultados e movido pelo intuito de servir os clientes” (Giauque, 2003, p. 567). A *New Public Management* assume que os gestores têm direito a autonomia no desempenho das suas tarefas sem necessidade de uma estrutura hierarquizada e formal assentado, por isso, o seu trabalho no desempenho da organização é focalizada nos resultados. Deste modo, passa a existir maior

flexibilidade na gestão do capital humano, cujos vínculos institucionais passam a ser definidos em termos semelhantes aos do setor privado, existindo uma maior monitorização do desempenho das organizações. (Meek, 2003).

Segundo Santiago, Magalhães & Carvalho (2005), a adoção de práticas de gestão identificadas numa lógica de mercado foi impulsionada pela pressão da economia, dominada pelos fatores relacionados com as políticas de privatização e com a globalização, assim como pela separação do financiamento público da prestação de serviços, cuja responsabilidade passa para os organismos privados.

Esta reforma na Administração Pública, segundo Hood (1995), permitiu uma desagregação do serviço público em unidades especializadas e centro de custos; o uso de práticas de gestão provenientes da administração privada; a atenção à disciplina e parcimónia; administradores empreendedores com a autonomia para a tomada de decisão e a avaliação de desempenho centrada nos *outputs*.

No âmbito desta reforma nas Instituições Públicas, também as Instituições de Ensino Superior Público foram alvo de alterações por força dos princípios da *NPM*. Existe um consenso relativamente ao facto de as mudanças nas relações entre o Estado e as Instituições de Ensino Superior se caracterizarem por uma tendência comum onde os Governos diminuem o controlo detalhado do sistema administrativo público. O ensino superior, com a *NPM*, tornou-se institucionalmente mais autónomo em troca da implementação de uma cultura de prestação de contas favorecida pela criação de mecanismos de financiamento e de instrumentos de garantia de qualidade (OCDE, 2008), e monitorização e auditoria do desempenho (Braun, 1999). Este novo paradigma de gestão conduziu a uma reorientação dos valores, práticas e objetivos.

O Ensino Superior começou a ser fortemente questionado sendo notória a pressão sobre o mesmo no sentido de alinhar a investigação com a economia e de valorizar as áreas de formação mais próximas dos interesses do atual mercado de trabalho. As pressões externas empurram o ensino superior, para as “receitas da eficiência e da qualidade, para o empreendedorismo e para o jogo da competição interinstitucional” (Subotzky, 1999)

Deste modo, a auditoria no setor público tem-se relevado uma prática recorrente no setor público assumindo importância acrescida a opinião do auditor emitida na Certificação Legal de Contas tem vindo a aumentar ao longo dos tempos (Tahinakis & Samarinas, 2016). Para a gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos deve ser implementado um sistema de controlo interno adequado às suas necessidades.

2.1.1 Auditoria e Controlo Interno

A atribuição de bens e fundos públicos requer o cumprimento de requisitos legais exigentes, sendo incumbido as instituições de controlo essa verificação. Deste modo, o controlo assume um papel importante na garantia do uso devido dos fundos públicos quando motivado por fatores económicos. Existem diversos tipos e formas de controlo na administração financeira pública, para além do tipo de controlo financeiro.

Para que a gestão dos recursos públicos seja assegurada de forma eficaz, eficiente, económica e equitativa é necessário complementar o regime legal com controlos sobre a atuação dos gestores para avaliar se a gestão económica dos recursos está a ser efetuada de uma forma correta e eficaz. Em Portugal, o Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas é constituído por controlo externo e controlo interno. O controlo externo é assegurado por profissionais alheios à instituição em análise. O controlo interno é assegurado pela organização.

Como referido no *site* da Assembleia da República, o controlo externo é, assim, exercido pela Assembleia da República e pelo Tribunal de Contas. O controlo político é exercido pela Assembleia da República no âmbito das suas funções de fiscalização e incide em dois aspetos: o controlo de execução do Orçamento de Estado e a concretização das responsabilidades políticas dos órgãos do poder político com poder de intervenção. De acordo com o artigo 214.º da *Constituição da República* o “Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, competindo-lhe, nomeadamente: dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, (...); efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei; e exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei.” Este controlo financeiro exercido pelo Tribunal de Contas é constituído pelo controlo técnico e pelo controlo jurisdicional.

Em 1999, o Tribunal de Contas define controlo interno como “uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere” (Tribunal de Contas, v. 1, 1999). O *Decreto-Lei n.º 166/98*, de 25 de junho dividiu o Sistema de Controlo Interno (SCI) em três níveis de controlo: controlo operacional (primeiro nível), o controlo setorial (segundo nível) e controlo estratégico (terceiro nível).

Segundo o artigo 4º do mesmo decreto, “o Controlo Operacional consiste na verificação,

acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução. É constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade; o Controlo Setorial consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferencialmente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno; e o Controlo Estratégico consiste na verificação, acompanhamento e informação, perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo setorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento de Estado.” (*Decreto-Lei n° 166/98, de 25 de junho*)

Tomando em consideração as necessidades da organização podem ser aplicados vários tipos de procedimentos de controlo interno, preventivos e detetivos. Enquanto os procedimentos preventivos ocorrem *à priori* e tendem a evitar a ocorrência de acontecimentos indesejáveis os detetivos ocorrem *à posteriori* e têm como função a deteção e correção de acontecimentos que já ocorreram não desejáveis. O controlo orçamental numa instituição pública é um instrumento de excelência que permite a gestão eficaz do controlo de gestão. (Tribunal de Contas, v. 1, 1999).

De acordo com Marçal & Marques (2011) a segregação de funções, o controlo de operações, a competência do pessoal, a definição de autoridade e de responsabilidade e os registos dos dados são os princípios essenciais para assegurar o funcionamento mínimo do controlo interno, de forma a que os objetivos sejam atingidos com sucesso.

A *International Federation of Accounts* define auditoria como “uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”. O Tribunal de Contas, por sua vez, utiliza a auditoria como um dos meios para efetivar o controlo financeiro das entidades sujeitas à sua ação (Tribunal de Contas, v. 1, 1999, p. 22).

A auditoria pública revela-se uma ferramenta facilitadora e coadjuvante da comunicação e do alinhamento, na implementação da estratégia, ligando a estratégia com as decisões táticas e com as decisões operacionais. O Tribunal de Contas tem responsabilidade de promover a

transparência das finanças públicas e respetiva prestações de contas, dando garantias de credibilidade aos diversos *Stakeholders* (Tribunal de Contas, 2016).

Segundo Rodrigues (2013), a existência de um auditor eficiente e atuante, em qualquer organização, é considerado como um ponto forte para efeitos de controlo interno. A auditoria assume uma função de supervisão de controlo interno, enquanto este assume uma função de carácter preventivo. Deste modo, a controlo interno fornece os meios necessários à execução dos trabalhos de auditoria.

2.1.2 Normas de Contabilidade e Auditoria Aplicáveis

Na opinião de Marques & Almeida (2004), desde finais do século XIX que os especialistas em Contabilidade e Auditoria, nos países mais avançados, procuram regulamentar a sua profissão e harmonizar as normas, práticas e relatórios apresentados. O setor público esteve presente, desde o início, nas preocupações dos auditores, o que indicia o grau de importância que representa este setor público para o desempenho de funções de auditoria.

A Contabilidade em Portugal, até ao ano de 1977, era realizada sem existência de nenhum normativo que definissem a maneira como os documentos e a sua informação deviam ser tratadas, havendo assim pouco veracidade e fiabilidade da informação apresentada sendo a contabilidade realizada de uma forma muito arcaica e sem rigor. A contabilidade em Portugal, tem sofrido diversas mudanças, devido a fatores como a globalização, a internacionalização, a harmonização e a normalização contabilística.

Em Portugal, o processo de normalização contabilística iniciou-se em 1977 com a publicação do *Decreto-Lei 47/77*, de 7 de fevereiro com a aprovação do POC – Plano Oficial de Contas e a constituição da CNC – Comissão da Normalização Contabilística.

Com a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, em 1986, previa-se uma reforma na contabilidade pública portuguesa. Contudo, não existiram alterações imediatas na contabilidade pública. Assim, Portugal passou a estar abrangido pelas Diretivas Comunitárias, tendo sido a CNC a responsável de transpor para o cenário português as que tratassem de matérias relacionadas com a contabilidade. Em 1989, verificou-se um impulsionamento da contabilidade do setor privado, com a alteração do Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo *Decreto-lei n. º410/89*, de 21 de novembro, da necessidade

de adaptação da legislação nacional à comunitária (Santos & Saraiva, 2016).

Com a *New Public Management (NPM)*, nos anos 90, iniciou-se em Portugal o processo de reforma da Contabilidade Pública, com o intuito de aproximar o sistema de contabilidade pública utilizado pelo setor privado. Esta reforma conta, também, com a revisão da *Constituição da República Portuguesa*, especialmente as alterações dos artigos 108º a 110º (Sistemas Financiamento e Fiscal), que passou a estabelecer os princípios gerais relativos à estrutura do Orçamento de Estado e a metodologia de gestão orçamental. Com aprovação da *Lei das Bases da Contabilidade Pública* e com a publicação do *Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)* passou-se a verificar requisitos de economia, eficiência e eficácia no setor público. Contudo, era necessário complementar o sistema existente e definir uma estrutura base de referência para toda a contabilidade das entidades que integram a administração pública (Fernandes, 2009). Deste modo e para colmatar a falta de informação existente foi publicado, em 1997, o POCP (*Decreto-Lei n.º 232/97*, de 3 de setembro) que teve como principal objetivo a integração num único sistema contabilístico, da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica de forma a constituir um instrumento útil de apoio à gestão das entidades públicas.

Na sequência do POCP, foram ainda publicados vários planos setoriais que seguem uma estrutura, mas apresentam alguns ajustamentos e diferenças relativas ao tipo de atividade onde se aplicam como a Educação, a Saúde, Instituições de Solidariedade e de Autarquias Locais. Os Planos Setoriais estabelecem um conjunto de requisitos para a elaboração de documentos desta natureza, como *Planos de Atividades* e *Planos Plurianuais de Investimentos, Orçamentos por Programas*. Além disso, o POCP não previa a consolidação de contas o que já está previsto nos Planos Setoriais (Jesus, 2010).

Sendo o POCP baseado mais em regras do que em princípios, encontrava-se desatualizado, fragmentado e inconsistente. Para além de colmatar lacunas existentes na contabilidade pública, e obrigou à implementação de um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Teixeira, 2016).

Assim, em 2019, foi aprovado e publicado o SNC – Sistema de Normalização Contabilística que revogou o POC em vigor até então. O SNC era caracterizado por ser um modelo baseado em princípios e não em regras, aproximando-se o mais possível das normas adotadas pela União Europeia, as normas do IASB, as IAS e as IFRS. Assim, este diploma vai ao encontro às exigências da EU e, conseqüentemente, das tendências de harmonização internacional.

A aprovação do SNC-AP, pelo Comité do Setor Público da CNC (*Decreto-Lei n.º*

192/2015, de 11 de setembro), defende que a mudança é indispensável para a melhoria dos procedimentos contabilísticos. Assim, o objetivo passou por ajustar os normativos atualmente aplicados tanto setor público e empresarial.

Esta reforma, materializada pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), resolve a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e eficaz e mais convergente com os sistemas que atualmente são adotados a nível internacional. A aprovação do SNC-AP permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro, articulando com a atual base de caixa modificada, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, fomentar a harmonização contabilística, estabelecer os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, aumentar o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas (Marques, 2018).

De acordo com a consultora iNOBEST, o SNC-AP visa também permitir o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; proporcionar informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais; permitir o cumprimento de objetivos de gestão, de controlo, de análise, e de informação sendo que pretende evidenciar a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental e proporcionar informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão (*Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro*). Este diploma obriga, ainda, à implementação de um sistema de controlo interno.

É importante referir que compete à CNC interpretar e dar resposta às questões apresentadas pelas Entidades Públicas relacionadas com o SNC-AP. Além disso, e de acordo com o normativo aprovado (decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de novembro), se o SNC-AP não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação ou evento, atividade ou circunstância, aplicam-se subsidiariamente pela ordem seguinte: i) Normas Internacionais de Contabilidade Pública que se encontram em vigor; ii) SNC (Sistema utilizado no setor empresarial); iii) Normas Internacionais de Contabilidade adotadas na UE; iv) Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IAS/IFRS).

Segundo o *Institute of Internal Auditors (IIA)* (2012) a auditoria é um dos “pilares da boa governação” do setor público. A auditoria pública procura assegurar o interesse coletivo de todos os cidadãos avaliando, assim, de forma objetiva e independente se os recursos públicos são geridos de forma eficaz para alcançar os objetivos pretendidos e espectáveis. Assim., a auditoria no setor público “proporciona transparência e credibilidade na governação, assegurando que as suas ações são éticas e legais e que as contas do Estado refletem de forma fidedigna os resultados das operações” (Alves, 2003, p. 81).

A *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)* define auditoria como um “exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”, sendo esta definição mais voltada para as finanças públicas. Assim, esta tem como objetivo avaliar a eficiência, eficácia, economia, legalidade, regularidade das atividades e dos programas orçamentais e das políticas públicas desenvolvidas pelos serviços (Silva, 2000), permitindo avaliar a transparência da informação e de desempenho (Conde, 2011). Preocupa-se com a prevenção quanto aos erros, fraudes, omissões e abusos e a sua correção referente às recomendações do auditor e, por isso, a auditoria no setor público assume-se como um instrumento de controlo e avaliação da forma como são geridos os recursos públicos, permitindo a melhoria contínua da qualidade da questão financeira pública e na identificação dos principais riscos inerentes ao nível das irregularidades (Conde, 2011).

A credibilidade e transparência na gestão dos recursos públicos a analisar, se os mesmo são aplicados de forma eficaz e eficiente para alcançar os objetivos pretendidos, permite instalar confiança nos cidadãos e demais interessados nas instituições estatais.

Desta forma, todo o trabalho realizado pelo auditor deve guiar-se por princípios éticos, regras ou normas que governam a conduta moral da profissão de auditoria serviço dos guias para o exercício das suas funções. Conforme opinião de Figueiredo (2013, p. 2), “os profissionais de auditoria são vistos como uma garantia de que o interesse público é protegido”. Sendo este o principal objetivo dos auditores é necessário que estes profissionais adquiram um conjunto de competências técnicas e características pessoais. Assim, e de forma a que o trabalho dos auditores seja o mais correto e verdadeiro, os seus comportamentos são conduzidos por princípios éticos fundamentais que se encontram explanados no *Código de Ética da International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA)*.

Pina & Torres (2001) referem que as dificuldades no estabelecimento de normas de auditoria técnicas que garantam a qualidade do trabalho teve como consequência a consideração de princípios e procedimentos básicos do trabalho de auditoria, de aceitação geral para toda a profissão, que viriam a ser designadas por normas de auditoria geralmente aceites.

Os principais organismos internacionais que emitem normas de auditoria são a *International Organizational of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)* e a *International Federation of Accountants (IFAC)*.

O *INTOSAI* é um organismo filiado da organização das Nações Unidas com o objetivo de encorajar o intercâmbio de ideias e de experiências entre as Instituições Superiores de Controlo. O empenho desta entidade na elaboração de Normas de Fiscalização ou Auditoria, que são aplicadas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores, de carácter orientador foi notável (Marques & Almeida, 2004). As normas por ela produzidas constituem um meio de referência para as entidades que realizam auditoria a serviços públicos, mais concretamente utilizados para os órgãos supremos de auditoria, também designadas como Entidades Fiscalizadores Superiores.

A necessidade de existir uma maior eficiência e nos organismos público levou a que houvesse uma maior aproximação das normas da auditoria pública às normas e procedimentos de auditoria do setor privado criados por instituições e organismos profissionais internacionais. Neste sentido, o *INTOSAI* estabelece as normas internacionais de auditoria aplicadas ao setor público juntamente com a *IFAC*. Este organismo, por sua vez, tem como missão servir e orientar o interesse público: contribuindo para o desenvolvimento de normas e orientações de alta qualidade; facilitando a adoção e implementação de normas e orientações; contribuindo para o desenvolvimento de fortes organizações de contabilidade profissionais e empresas de contabilidade e de práticas de alta qualidade por profissionais contabilistas; e promover o valor de profissionais contabilistas em todo o mundo e falar sobre questões de interesse público.

As normas de auditoria da *IFAC*, mais conhecidas pelas *ISA's*, são produzidas e emanadas pela *IAASB* e incluem todas as Normas Internacionais de Auditoria e a Normas Internacionais de Controlo de Qualidade. Como referido pelo *IFAC* (2010), as normas da *IAASB* orientam o trabalho de auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que sejam conduzidos de acordo com as normas internacionais.

As normas de auditoria nacionais são as Diretrizes de Revisão/Auditoria (*DRA*), sendo

a Ordem dos Revisores de Contas quem define estas diretrizes, publicadas em *Diário da República II série*, nº 295/97, de 23 de dezembro de 1997, sendo também o organismo que traduz e divulga as ISA's em Portugal.

Em 1985, foi publicado pela OROC, o Manual do Revisor Oficial de Contas que contém a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adotadas no nosso país, com base em normativo emitido por diversas entidades internacionais. Além disso, este manual disponibiliza vários conteúdos relativos a Regulamentação profissional, Controlo de Qualidade, Diretivas da União Europeia, Contabilidade, Auditoria, Organização profissional e conteúdos relativos ao sector público.

A auditoria do setor público exerce funções ligadas à supervisão, à deteção, à dissuasão e ao aconselhamento, de acordo com a *IIA* (2006). Na vertente da supervisão, a auditoria ajuda na avaliação de como as entidades aplicam os fundos em conformidade com leis e regulamentos, se implementam controlos para mitigar riscos e na avaliação dos programas de execução financeira. O contexto da deteção a auditoria identifica atos inadequados, ilegais, fraudulentos ou abusivos e recolhe evidências para o apoio em decisões de processos criminais. A auditoria é utilizada principalmente para identificar e reduzir condições que permitem a corrupção, através da avaliação dos controlos e de riscos e também na mitigação de potenciais conflitos de interesse. A auditoria exerce, também, uma função de consultoria, assistência ou serviços de investigação.

Segundo o *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC)* publicado através do *Decreto-lei n.º 224/2008*, de 20 de Novembro, em substituição do *Decreto-lei n.º 487/99*, de 16 de Novembro, constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas a revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades e o exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados atos ou fatos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

Em Portugal, o Tribunal de Contas é considerado como “o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei definir submeter-lhe” (Tribunal de Contas, 1999, p.7). Este aprecia a economia, a eficiência e a eficácia, exercendo um controlo externo e independente. (Carvalho & Casal, 2011). Contudo, existem outras instituições que são igualmente responsáveis por auditorias às diversas entidades públicas. A Inspeção-Geral de Finanças é um serviço do Ministério das Finanças cuja missão é

assegurar o controlo estratégico da administração financeira do Estado, compreendendo o controlo da legalidade e a auditoria financeira e de gestão (IGF, 2018). A Inspeção-Geral da Educação e Ciência é outra entidade que tem como objetivo analisar várias dimensões que vão “estrutura orgânica à constituição dos órgãos de gestão e exercício das suas competências, passando pelo funcionamento dos serviços de apoio e pela análise dos sistemas de informação ou dos diversos procedimentos instituídos, tendo por referência o quadro legal aplicável, em cada um dos casos, e as obrigações daí decorrentes.” (IGEC)

2.1.3 Consequências da Opinião Modificada

Uma administração pública moderna exige informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, maior transparência e rigor na utilização dos dinheiros públicos e procedimentos que facilite a consolidação de contas do estado. Segundo Castro (2015), a qualidade da gestão adotada é fulcral para o sucesso de uma entidade.

O principal objetivo da informação contabilística divulgada nos relatórios financeiros, é a satisfação das necessidades dos utilizadores e o auxílio os mesmos na tomada de decisão (Nogueira, Tomé, Cordeiro & Dias, 2013). Esta responsabilidade consiste no dever e obrigação de agir no interesse público sendo que *accountability* consiste na obrigação de prestar constas pelas ações pelas quais se é responsável.

Com a finalidade de verificar procedimentos, a auditoria desenvolvida é um aconselhamento à Administração garantindo a precisão e segurança na tomada de decisão após a análise e avaliação do sistema de controlo interno, à revisão analítica das contas e avaliar a fiabilidade das demonstrações financeiras. De acordo com a *International Standard on Auditing (ISA) 701*, o objetivo do auditor é “expressar claramente uma opinião apropriadamente modificada sobre as demonstrações financeiras”, nomeadamente quando estas não estão isentas de distorção material ou quando o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente para fazer conclusões. Assim, o auditor ao emitir o seu parecer de acordo com os regulamentos, poderá influenciar de uma forma muito negativa ou positiva uma entidade. O parecer emitido pelo auditor, deverá ser transmitido, de forma muito cuidada, devido a um conjunto de razões, sendo a principal o facto de o seu parecer influenciar a decisão de vários utilizadores da informação financeira de uma entidade.

Como o auditor se baseia numa amostragem, não é possível oferecer uma segurança

exata de que sejam detetadas todas as distorções materiais na informação financeira disponibilizada, pelo que a emissão de parecer deve ser cuidada. As questões ligadas à conduta e ao modo de atuação do auditor representam, segundo Melo (2014), aspetos de extrema importância, pelo que é exigido ao auditor o cumprimento de um conjunto de requisitos éticos fundamentais, como garantia da sua salvaguarda.

É importante referir e ter em conta que todo o enquadramento do setor público é diferente do setor privado. Os *stakeholders* das certificações legais de contas são diferentes e enquanto no setor privado uma opinião modificada tem impacto, por exemplo, na cotação das ações da empresa e nas retribuições dos gestores (Chow & Rice, 1982), estes impactos não se verificam no setor público uma vez que o que está em causa é a gestão dos dinheiros públicos. Marques & Almeida (2004) defendem que os cidadãos podem agir em conformidade, depois de obterem informação sobre a atuação dos responsáveis pela gestão pública.

No setor público a auditoria centra-se mais na verificação do *value for money*, isto é, na verificação da adequada gestão dos dinheiros públicos, passando também pela averiguação adequada do cumprimento das leis e normas em vigor.

2.2. O Ensino Superior Universitário Público

De acordo com Elena & Sánchez (2013, p. 48) na atualidade, as “Instituições de Ensino Superior são atores críticos numa economia baseada no conhecimento”. Segundo a Direção-Geral do Ensino Superior (DGES) são essenciais para a produção, transmissão e difusão do conhecimento e estão na vanguarda da agenda política. A mesma instituição refere que o sistema educativo português se encontra regulado pela *Lei de Bases do Sistema Educativo (Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro)* estando estruturado em três níveis: Ensino Básico, Ensino Secundário e Ensino Superior. Este último, por sua vez, organiza-se num sistema binário integrando assim o Ensino Superior Universitário e o Ensino Superior Politécnico.

O n.º 2 do artigo 3.º da *Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro* refere que “a organização do sistema binário deve corresponder às exigências de uma procura crescentemente diversificada de ensino superior orientada para a resposta às necessidades dos que terminam o ensino secundário e dos que procuram cursos vocacionais e profissionais e aprendizagem ao longo da vida”. Ao Ensino Universitário incumbe realizar uma sólida formação científica, com uma forte componente de investigação enquanto o Ensino Politécnico se direciona para a oferta de

formação vocacional e técnica orientada para o mercado de trabalho imediato.

De modo a implementar o Processo de Bolonha foi introduzido o *European Credit Transfer System (ECTS)* nos ciclos de ensino, sendo eles conducentes aos graus académicos de licenciado, mestre e doutor aprovados pelo *Decreto-Lei n.º 74/2006*, de 24 de março, alterado pelo *Decreto-Lei n.º 107/2008*, de 25 de junho, e pelo *Decreto-Lei n.º 230/2009*, de 14 de setembro. Para Arroiteia (2008), este processo revelou-se fundamental de forma a alinhar os sistemas nacionais mais fortes no contexto europeu, no qual se encontram as escolhas que se pretendem, com a estruturação dos graus académicos, a especificidade de cada uma e o sistema de acreditação e certificação da qualidade. A adaptação à nova oferta formativa como consequência da reforma de Bolonha e dada a verificação da qualidade implementada pelos critérios da *Agência de Avaliação e Acreditação do Ensino Superior (A3ES)*, teve como consequência o encerramento de algumas ofertas formativas por não cumprirem os critérios exigidos.

Cabe à A3ES garantir a promoção de uma cultura institucional interna de garantia da qualidade, avaliando as instituições e os seus ciclos de ensino. Esta Agência é um organismo independente face ao estado e às instituições sendo os critérios de avaliação e creditação ficados nos regimes jurídicos dos graus e diplomas de ensino superior e de avaliação. Neste momento o setor do ensino universitário público é composto por 13 Instituições de Ensino Superior, localizadas um pouco por todo o país.

Mano & Marques (2012) defende que “um dos elementos-chave na legislação do ensino superior é a definição do estatuto jurídico das universidades públicas”. Este regime jurídico define todas as implicações legais e os diversos reportes a serem realizados posteriormente. Segundo a alínea 1), do artigo 9º, do *Lei n.º 62/2007*, de 10 de setembro “as instituições de ensino superior públicas são pessoas coletivas de direito público, podendo, porém, revestir também a forma de fundações públicas com regime de direito privado”, sendo que este regime jurídico deve ser adequado à missão e ao contexto do modelo de organização institucional.

O *Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES)* consolida as condições de governabilidade das instituições universitárias, na medida em que permite distinguir o grau de responsabilidade na gestão (Marques, 2012). Da aplicação do *RJIES*, resultam as seguintes vantagens identificadas por Pires (2008): (i) Maior distinção do sistema universitário, uma vez que contempla a subsistência de escolas universitárias e de institutos universitários, para além das próprias universidades prevendo ainda a existência de consórcios a par de instituições

isoladas o que permite que cada instituição se possa especializar nas suas áreas de competências principais; (ii) Maior articulação entre ensino e investigação sendo assim possível aumentar a qualidade dos segundo e terceiro ciclos do ensino universitário; (iii) Fortalecimento das condições de governabilidade das instituições universitárias, na medida em que concretiza a distinção do grau de responsabilidade dos diferentes corpos na sua gestão (docentes, estudantes e funcionários). (iv) Maior qualificação por parte do corpo docente; e (v) Maior autonomia das instituições universitárias concedendo a possibilidade de adoção, através de acordo com o Governo, do estatuto de fundação, mantendo, contudo, a orientação pública da sua missão.

Com a aprovação deste regime, em Portugal, observaram-se algumas alterações no modelo de governação das Instituições de Ensino Superior, das quais constituem exemplos a reestruturação da estrutura orgânica e do poder interno.

O *Relatório Eurydice* (2012) considera que “o ensino universitário visa assegurar uma sólida preparação científica e cultural e proporcionar uma formação técnica que o habilite para o exercício de atividades profissionais e culturais, fomentando o desenvolvimento das capacidades de conceção, de inovação e de análise crítica.”.

Importa igualmente salientar que as IES, como hoje as conhecemos, são consequência das crescentes abordagens da *New Public Management (NPM)*. A evolução do financiamento público do ensino superior, as novas formas de governação e os sistemas de certificação da qualidade inserem-se na integração dos instrumentos na *NPM* que o Ensino Superior Público Português tem vindo a realizar.

2.2.1 Procedimentos de Controlo Interno adotados pelas IES

Como referido anteriormente, a Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (*SNC-AP*) foi aprovada pelo *Decreto-lei n.º 192/2015*, de 11 de setembro, sendo a sua aplicação obrigatória por todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza.

Com sua adoção, constituem-se como utilizadores da informação financeira os utilizadores dos serviços e seus representantes e os fornecedores de recursos. Esta informação financeira proporcionará informação útil a terceiros, a saber, como autoridades estatísticas, analistas e consultores financeiros assim como organismos de regulação e supervisão, organismos de auditoria, fiscalização e controlo e comissões parlamentares. Esta análise e

informação permite avaliar se as “entidades públicas estão a utilizar de forma económica, eficiente e eficaz, se o conjunto, a quantidade e o custo dos serviços prestados durante o período de relato são apropriados, assim como se os níveis atuais de impostos e outros recursos obtidos são suficientes para manter o volume e qualidade dos serviços prestados.” (Marques, 2018, p.90).

Segundo a mesma autora, o sistema de controlo interno adotado pelas entidades públicas engloba um conjunto de informação não financeira, como o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, de forma a assegurar o desenvolvimento de atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo salvaguardas (Marques, 2018)

O sistema de controlo interno tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, bem como um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção, segundo o Decreto-Lei n.º 233/2005 de 29 de dezembro. Segundo Teixeira & Correia (2000), o Sistema de Controlo Interno (SCI) apresenta-se como um instrumento de apoio à realização do trabalho de auditoria e só após a análise do mesmo se estabelece a extensão dos trabalhos a realizar de forma a atingir os objetivos pretendidos. Pelo exposto, o Sistema de Controlo Interno é que constitui a base de partida para a realização de uma auditoria.

Nos serviços públicos, o *SCI* deve atuar em duas vertentes: a vertente administrativa, que identifica os procedimentos e registos relacionados com o processo de decisão que conduzem às autorizações das transações e operações; a vertente financeira ou contabilística que define a proteção dos ativos e a fidedignidade dos registos contabilista.

Para uma boa prática de um sistema de controlo interno é necessário ter em atenção diversas áreas relevantes de que são exemplos a área das disponibilidades, a da aquisição de bens e serviços e a de recursos humanos. Do mesmo modo importa estabelecer uma clara definição dos fluxos de procedimentos.

Terrell, em 1974, afirma que a eficácia do Sistema de Controlo Interno é vista como um pré-requisito no processo de auditoria, pois a avaliação que o auditor externo faz a esse sistema irá condicionar o planeamento de programa de auditoria. Neste sentido, o processo de planeamento em auditoria envolve a preparação do programa de auditoria depois de avaliada a estrutura do controlo interno, nível de confiança e o risco do mesmo. Assim, a qualidade de auditoria e da opinião não depende exclusivamente dos auditores e do seu trabalho, mas também do investimento pelos gestores no SCI e de outros determinantes (Pae & Yoo, 2001).

Para a eficiência do *SCI* é necessário indispensável proceder ao seu ajustamento às características e necessidades de cada IES Universitário tomando em consideração aspetos como dimensão, regime jurídico, entre outros analisando igualmente a influência que os mesmos têm no parecer do auditor.

2.2.2 Determinantes da Opinião de Auditoria às IES

O parecer emitido pela empresa auditora resulta de decisões sobre a adequação e suficiência da prova e das interpretações dos resultados obtidos nos seus procedimentos de auditoria. Contudo, essas decisões podem ser influenciadas por fatores externos relacionados com ameaças à sua independência e relacionados com a organização a ser auditada. Deste modo, a análise alguns fatores que determinam e influenciam a opinião do auditor nos relatórios que emite é principal objetivo desta investigação.

Considerando a existência de uma falha na literatura no que diz respeito aos fatores da opinião modificada no setor público, pelo que a presente revisão incidirá, maioritariamente, em investigações no setor privado. Contudo, é importante referir que existe diversas características como a propriedade, metas, estruturas, processo, objetivos (Paananen, 2016), que diferem entre as organizações públicas e privadas.

Boyne (2002), defende que os organismos públicos possuem processos mais burocráticos talvez pela influência do governo em instituições públicas. Contudo, a principal diferença entre o setor público e privado é a satisfação nas necessidades públicas e não a obtenção do lucro (Paananen, 2016). Para Marques & Almeida (2004) o mais importante é verificar, analisar e avaliar a gestão financeira e de recursos da entidade.

A gestão financeira entre o setor público e privado é, também, diferente pois enquanto o objetivo das entidades privadas é a obtenção do lucro a gestão das entidades públicas não teme a falência. Deste modo, e dado a gestão financeira diferente, os procedimentos de contabilidade e do seu registo são, igualmente, diferentes.

O impacto e as consequências de uma opinião modificada também diferem entre o setor público e privado e sendo, por isso, é importante analisar quais os determinantes de opinião modificada (através de fatores relacionados com as Instituições de Ensino Superior e com a auditoria) e concluir se o controlo interno tem influência na opinião.

De acordo com o artigo 11º, da *Lei 37/2003*, de 22 de agosto, o órgão de fiscalização do Ensino Superior Público é um Fiscal Único, sendo que o mesmo emite e assina o seu parecer na Certificação Legal de Contas, como Revisor Oficial de Contas.

Fatores relacionados com as Instituições de Ensino Superior

✓ Localização

As Instituições de Ensino Superior (IES) contribuem de forma clara para os processos de desenvolvimento económico, cultura e social de uma região ou país (Charles, 2006). Devido às diferentes características culturais, económicas e sociais cada região podem ter acesso condições mais favoráveis em função da sua localização (Cohen, 2008) Apesar de as Instituições de Ensino Superior estarem localizadas ao longo de todo o território nacional, a maior concentração de estabelecimentos de ensino superior situa-se no litoral e nos locais de maior aglomeração populacional facto que, de acordo com a *Associação Europeia de Universidades (EUA, 2013)* contribui, de certa forma, para o desequilíbrio regional. Na mesma linha de pensamento, diversos autores afirmam que as características macroeconómicas das regiões influencia a performance financeira.

Em Portugal, a análise da localização dos estabelecimentos de Ensino Superior concluí que as instituições se dispersam por todo o país, mas o ‘litoral’, onde se concentra a maioria da população e da atividade económica, é também a região onde se concentra a maior oferta de Ensino Superior. (Rego, 2012).

✓ Dimensão

Os clientes de grande dimensão criam uma dependência económica por parte dos auditores (Farinha & Viana, 2009).

Hope & Langli (2010) concluíram que a inclusão do Ativo em modelos que estudam o tipo de opinião emitida nos relatórios de auditoria é realizada para analisar o efeito que a dimensão da empresa pode provocar na tendência dos auditores de emitirem pareceres de auditoria modificados. Em contrapartida, as empresas de maior dimensão estão menos sujeitas a pareceres e relatórios de auditoria modificados (Monroe & Teh, 1993). As conclusões apresentadas por Segura & Molina, 2001; Paananen, (2016), apontam que entidades maiores têm maior probabilidade de obter opiniões modificadas, mas também há quem tenha concluído

que uma entidade pequena tinha maior probabilidade de opinião qualificada (Gallizo & Saladrighes, 2016). Paananen, ainda afirma que em organizações públicas, a dimensão da entidade auditada aumenta a probabilidade de ser emitida uma opinião modificação.

Segundo diversos autores Reynolds & Francis (2001) e DeFond, Raghunandan & Subramanyan (2002) poderá existir uma relação causal negativa entre a dimensão da empresa auditada e a receção de um relatório de auditoria modificado. Para estes autores as empresas com maiores dimensões dispostas a pagar valores de os honorários mais elevados, pelo que, a probabilidade de o auditor emitir um relatório que apresente distorções materiais de auditoria é menor, uma vez que poderá perder um cliente importante. Contudo, tratando-se do setor público, e dados os critérios utilizados para a aquisição destes serviços de auditoria, esta relação entre dimensão das empresas e o valor dos honorários não é válida.

O crescimento dos sistemas de ensino superior (em dimensão e em complexidade), tendo em conta o atual contexto económico e social, traduziu-se num reforço da autonomia dos órgãos de gestão das IES. Genericamente, as instituições de ensino superior universitário público são de dimensão considerável motivo pelo qual a variável dimensão se torna importante para a análise se esta determinante da opinião do auditor.

✓ **Regime Jurídico**

Com a aprovação do RJIES podemos afirmar que há um novo sistema de Ensino Superior que em matéria de governação contempla alterações significativas ao nível da IES (Marques, 2012). Este novo modelo de governação, definido na Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, tem como preocupação assegurar que as IES tomam decisões estratégicas, tendo por base a racionalidade e eficiência do funcionamento e superar debilidades resultantes da aplicação lei que vigorava anteriormente de autonomia universitária (Pedrosa et al., 2012). Ao introduzir mudanças profundas na gestão universitária, esta lei consagra a possibilidade destas instituições “adotarem um modelo de organização institucional e de gestão que considerem mais adequado à concretização da sua missão, bem como à especificidade do contexto em que se inserem”, sem prejuízo do cumprimento da lei. De acordo com Canotilho et al. (1993), a autonomia científica “traduz-se no direito de autodeterminação e auto-organização das universidades em matérias de índole científica, como seja a seleção de áreas de investigação, organização da investigação”.

O RJIES introduz a possibilidade de as universidades se candidatarem a um regime jurídico diferenciado, o regime fundacional. Este permite às universidades públicas terem um regime de direito privado¹, garantindo-lhes, maior autonomia na gestão financeira e um novo tipo de configuração institucional, com a eleição, entre o Conselho Geral, de um novo órgão máximo da instituição, o Conselho de Curadores, constituído por membros externos à universidade, e que assumem algumas das funções que nas restantes universidades estão alocadas ao governo, como é possível ler-se na Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro.

A massificação do ensino e a diminuição do financiamento das IES e o aumento da autonomia institucional, segundo Marques (2012), força as universidades a adotar novas formas de gestão. Assim, o RJIES procurou promover a alteração de um paradigma de governação das universidades e por isso, é uma variável a ter em consideração enquanto determinante de opinião em auditoria.

✓ **Financiamento**

A Lei n.º 37/2003 de 22 de agosto estabelece as bases e objetivos do financiamento do ensino superior, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 49/2005, de 30 de agosto.

O Estado, de acordo com a *Constituição da República Portuguesa*, exerce uma responsabilidade direta sobre a Educação. Segundo o artigo 74º da CRP “*incumbe ao Estado: (...) d) garantir a todos os cidadãos, segundo as suas capacidades, o acesso aos graus mais elevados do ensino, da investigação científica e da criação artística; e) estabelecer progressivamente a gratuitidade de todos os graus de ensino*”.

O financiamento nacional do ensino superior público tem uma importância fulcral na difusão e no fomento do conhecimento e da investigação de qualidade, na promoção da igualdade de oportunidades e de uma cultura de mérito académico (Federação Académica do Porto, 2012). São fontes de financiamento a dotação orçamental, propinas e as diversas receitas próprias. Uma política de financiamento do ensino superior não pode deixar de ter como fio condutor central o fomento da acessibilidade do mesmo, no que diz respeito à participação e à capacidade financeira de o frequentar (Cerdeira, 2008). Segundo o *Eurydice*, são fontes de

¹ Atualmente, são consideradas **Fundações Públicas de Direito Privado** o ISCTE-IUL, a Universidade do Porto, Universidade de Aveiro, Universidade do Minho e Universidade Nova de Lisboa.

financiamento o programa Orçamental da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior é financiado principalmente por transferências de Orçamento de Estado, bem como receitas próprias onde se destaca as propinas, os fundos europeus relativos a projetos cofinanciados, doações e serviços prestados.

As IES podem ser financiadas a partir de vários critérios, aquando da discussão do orçamento, como o número de estudantes por docente, o número de estudantes matriculados, o número de diplomados, o custo real de cada oferta educativa, o custo médio e o custo marginal por estudantes, a diversificação disciplinar, os graus académicos atribuídos, diversificação e qualidade da investigação científica ou a qualidade do seu desempenho (Darling *et al.*, 1989; Kaizer *et al.*, 1992, cit. por Cabrito, 1999), e daí é necessário ter em consideração outros fatores, como a dimensão das Instituições de Ensino Superior e de como os mesmos tem influência na opinião em auditoria. Assim, o processo de financiamento, visa o cumprimento de determinados objetivos predefinidos, pode influenciar decisivamente o funcionamento da instituição alvo do financiamento (Cabrito, 1999).

Deste modo, é necessário analisar se de indicadores financeiros como a autonomia e dependência financeira, o nível de endividamento, a rendibilidade e rácios orçamentais influenciam a opinião em auditoria. É ainda importante salientar e analisar a que percentagem do Orçamento de Estado é destinada à educação e, para o estudo, ao Ensino Superior Universitário.

✓ **Controlo Interno**

O controlo interno é considerado como um elemento crucial para a auditoria, na medida em que aumenta a confiança e credibilidade da informação contabilística, uma vez que a estrutura, funcionalidade, competência técnica e grau de integração do controlo de uma organização funciona como base para o controlo externo (Filho, Lopes, Pederneiras & Ferreira, 2008; Rodrigues, 2005).

O controlo externo é igualmente importante pela extrema importância no desenvolvimento, aperfeiçoamento e qualidade do controlo interno (Filho *et al.* 2008), elaborando um parecer relativo às condições de legalidade e de economia dos atos de gestão colocados em ação através de sistemas de controlo interno (Diniz *et al.* 2004). Attie, em 1998, afirma que apesar de controlo interno ser alvo da responsabilidade dos órgãos de gestão, a

validação do seu funcionamento e existência faz parte do trabalho do auditor externo.

As entidades reguladoras do controlo externo, defendem a cooperação entre os dois controlos. Em Portugal, o Tribunal de Contas prevê que a complementaridade com o objetivo de aumentar a eficiência e a racionalidade de controlo financeiro. Esta complementaridade é efetuada através da comunicação ao Tribunal de Contas de planos de atividades e relatórios associados e do envio de relatórios de fiscalização.

A identificação e a avaliação dos sistemas de controlo interno são, assim, um dos passos fundamentais para qualquer auditoria, evidenciando mais uma vez a importância que o controlo interno tem no planeamento do controlo externo.

Fatores relacionados com a auditoria

✓ Tipo de SROC

O tamanho da empresa de auditoria é uma das variáveis mais estudadas pela literatura existente como representante da qualidade da mesma (Hope & Langli, 2010). É clara a associação entre a dimensão da empresa e a detenção de mais recursos financeiros e humanos e melhores recursos físicos, como meios tecnológicos avançados (Rodríguez & Torres, 2005). As grandes empresas de auditoria atribuem grande importância à reputação (Schelker, 2013) e são consideradas auditoras de alta qualidade. Muitos estudos têm vindo a demonstrar que a reputação do auditor tem uma relação direta com a qualidade da auditoria.

Rodríguez (2007) afirma, em alguns estudos, que a qualidade do serviço prestado pelas grandes auditoras é mais visível quando o risco de incorrer em litígios e quando perdas de reputação é elevado. Nestas situações, as empresas de auditoria tendem a realizar um maior controlo, com vista à prestação de um serviço de maior qualidade.

É importante mencionar que os estudos que evidenciam que as empresas cuja auditora é de grande dimensão tendem a ter menos probabilidade de obterem uma opinião modificada. Na presença de uma auditora de pequena dimensão, a probabilidade de receber uma opinião relacionada com a continuidade (Gallizo & Saladríguez, 2016). Por sua vez, Caramanis & Spathis (2006) concluíram que o tipo de empresa auditora não influencia a probabilidade da emissão de uma opinião modificada a determinada entidade.

De acordo com o artigo 117º, da *Lei n.º 62/2007* de 10 de setembro, “ a gestão patrimonial e financeira das instituições de Ensino Superior Públicas é controlada por um fiscal

único, designado, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas, por despacho conjunto do ministro responsável pela área das finanças e do ministro da tutela, ouvido o reitor ou presidente, e com as competências fixadas na lei quadro dos institutos públicos”.

✓ **Honorários de Auditoria**

Os honorários de auditoria devem refletir o nível de trabalho de auditoria medido através de diversos indicadores. O valor dos honorários de auditoria é uma questão muito sensível uma vez que coloca em causa a liberdade e capacidade de emitir uma opinião isenta pois não deve influenciar a dedicação do auditor ao longo de todo o processo de auditoria e pode pôr em causa situações de dependência.

Segundo Gul *et al.* (1992), quando os honorários assumem um peso importante na receita totais do auditor, a perceção de independência por parte de terceiros da capacidade de estes resistirem ao poder dos gestores, sugerindo uma ligação de reputação.

Segundo o novo *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EROOC)*, aprovado pela *Lei 140/2015*, de 7 de setembro e de acordo com o art.º 59.º, “os honorários são fixados entre as partes, tendo em conta critérios de razoabilidade que atendam, em especial, à natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas de auditoria em vigor”. O novo *Código de Ética da OROC* tece algumas considerações importantes sobre os honorários faturados, clarificando alguns dos aspetos que poderão constituir ameaças à independência do auditor. Assim, cabe ao auditor avaliar a importância de qualquer ameaça e aplicar as salvaguardas necessárias para reduzir a um nível aceitável. Deste modo, o auditor deverá sempre cumprir os princípios fundamentais, presentes nesse código, como a integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional. É também importante salientar que o critério mais utilizado para aquisição de serviços do Fiscal Único, no caso do Ensino Superior Universitário Público, é o baixo preço, o que coloca em causa os honorários de auditoria e a qualidade da mesma. Este critério é escolhido por imposição do *Código dos Contratos Públicos (CCP)*.

✓ **Especialidade e experiência do Auditor**

Mahdavi & Houshmand (2012) afirmam que as principais determinantes da qualidade de auditoria são os atributos e qualidades pessoais dos seus auditores, como o nível de formação e os padrões éticos, e não as normas de auditoria. A capacidade de análise dos auditores especializados permite avaliar a existência de dúvidas hipotéticas sobre a capacidade de continuidade de determinado cliente (Habib, 2013). Assim, tanto as qualidades pessoais dos colaboradores das empresas de auditoria como a sua formação, são fatores determinantes na qualidade do serviço prestado. Carcello (2000) afirma que características dos membros da equipa de auditoria como a experiência, o conhecimento do setor, a capacidade de resposta às necessidades e ainda a atuação em conformidade com as normas de auditoria, são fatores importantes para a qualidade da mesma.

Diversos autores referem que a especialização do auditor em determinado setor de atividade é um fator de extrema importância pela destreza para avaliar, analisar e identificar problemas nas demonstrações financeiras. Deste modo, Carcello (2000) considera que a especialização do auditor aumenta a qualidade e credibilidade da informação financeiras e mitiga a probabilidade de demonstrações fraudulentas e distorcidas da realidade.

Contudo, Zhang (2018) entende que para a execução de um melhor planeamento e processo de auditoria o cliente deve ter um certo grau de comparabilidade em termos de experiências, fundamentos económicos e similitude de reporte.

Na opinião de Libby & Frederick (1990), os auditores menos experientes tendem a detetar um menor número de erros do que os auditores com mais experiência profissional. No entendimento dos mesmos, o conhecimento baseado na experiência potencia a qualidade dos serviços prestados, devido ao desempenho de uma variedade de tarefas, podendo garantir uma auditoria de qualidade. A independência dos auditores está associada à liberdade de julgamento sobre a análise de factos e à sua capacidade para formular uma opinião isenta e justa.

Desta forma, as tomadas de decisão mais apropriadas advêm da maior competência dos auditores, sendo mais provável a deteção de erros no reporte financeiro o que confere maior a credibilidade da informação. Para a proteção da sua reputação os auditores especializados são conservadores nas suas opiniões (Reichelt & Wang, 2010).

3. Metodologia

A metodologia, segundo Fortin (1999, p. 32) é muito importante pois é esta que “assegura a fiabilidade e qualidade dos resultados da investigação”. Para este autor, o estilo de pesquisa adotado e os métodos de recolha de informação selecionados, dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. Reinoite (2014, p.22) afirma que a metodologia “consiste no estudo dos diversos caminhos, instrumentos, métodos e técnicas utilizados para se fazer uma pesquisa científica, de modo a atingir os objetivos definidos”.

Tradicionalmente, a pesquisa académica e científica é estruturada em torno de três dimensões: a ontológica, associada às crenças humanas e à sua perceção da realidade; a epistemológica, associada à forma como é adquirido o conhecimento; e a metodológica, associada ao método utilizado para a condução do estudo e da recolha empírica. (Lopes, 2015). A presente dissertação de mestrado recorre ao paradigma de investigação Positivista. Esta corrente positivista assume que a realidade é objetiva e independente do observador e que a validação do conhecimento é realizada através da construção de teorias que, possivelmente, são validadas recorrendo-se a testes estruturados. Este paradigma centra-se na regularidade de fenómenos, nas relações de causa-efeito, raciocínio dedutivo, tendo por base a observação direta e a mensuração objetiva (Fraser, 2014).

Neste paradigma, diversos autores salientam que a natureza da pesquisa é, preferencialmente, quantitativa, recorrendo à utilização de diversa informação pública para a recolha de informação. O objeto do presente estudo está inserido num setor fortemente regulado, em que o reporte de informação é obrigatório por lei, pelo que a investigação e a recolha de informação incidirá sobre a análise de relatórios e contas, relatórios de controlo interno e diversos manuais de qualidade, informação disponível em várias plataformas como no site do Tribunal de Contas, em Portugal e no site de todas as instituições de ensino da população.

Para Fernandes (1991), o aspeto chave de uma investigação quantitativa é determinar até que ponto os resultados obtidos são generalizáveis à população. Deste modo, o desenvolvimento do presente estudo, recorre-se à análise da população das instituições de ensino superior universitário público em Portugal. (ver Anexo 1)

Esta investigação tem como principal objetivo identificar os determinantes das opiniões modificadas emitidas no setor público e também, analisar a influência do sistema de controlo

interno na opinião emitida pelo auditor. Através de uma formulação de um modelo estatístico será possível analisar a relação causa-efeito existente entre as diversas variáveis em tudo. Para o tratamento de dados, irá ser utilizado o modelo de regressão logística que é uma técnica para modelar a ocorrência uma vez que “a variável dependente é do tipo nominal dicotómico” (Marôco, 2014, p.814).

3.1. Caraterização da População

O desenvolvimento do presente estudo incide à análise da população das 13 instituições de ensino universitário público, localizadas em diversos distritos do país e nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira. (ver Anexo 1 – Lista das Instituições de Ensino Superior Universitário).

A escolha das IES como população de análise advém de diversos fatores e caraterísticas semelhantes como a estrutura institucional, o gozo de autonomia científica e por possuírem grande interesse por parte da população e do futuro do ensino em Portugal.

A análise temporal do presente estudo rege-se pelos anos mais recentes e do acesso aos últimos Relatório de gestão e contas. A inclusão do ano de 2018, e com a obrigatoriedade de as Instituições de Ensino Superior aplicarem o SNC-AP, é uma variável importante de forma a analisar se esta obrigatoriedade teve impacto na opinião emitida pelo auditor.

3.1.1. Recolha de Dados

Para o estudo em causa, tanto os dados financeiros como não financeiros foram recolhidos através de inúmeras fontes, nomeadamente, os relatórios de gestão apresentados e respetivas CLC's, no site do BASEgov e de diversas bases de dados das Instituições de Ensino Superior Universitário.

Segundo a Lei n.º 37/2003 de 22 de agosto, e como já referido anteriormente, a Certificação Legal de Contas das IES dever ser apresentada como parte integrante da prestação de contas de casa instituição.

Para a recolha do principal objeto de estudo da presente dissertação, procedeu-se à recolha das Certificações Legais de Contas através dos sites das instituições de ensino superior.

No caso da falta desses documentos e não sendo possível a aquisição das CLC's, procedeu-se o contacto via e-mail para os departamentos financeiros e do gabinete de reitoria.

3.1.2. População Ajustada

Segundo Carmo e Ferreira (1998, p.191) “a técnica designada por amostragem (processo de seleção de uma amostra) conduz à seleção de uma parte ou subconjunto de uma dada população ou universo que se denomina amostra, de tal maneira que os elementos que constituem a amostra representam a população a partir da qual foram selecionados”.

Deste modo, e em função da disponibilidade da recolha de dados, a população ajustada é constituída por 28 observações (certificações legais de contas), referentes aos anos de 2016 e 2018 com 10 observações cada, e 2017 com 9 observações. Em 13 Instituições de Ensino Superior Universitário Público, são analisadas 11 IES, sendo a amostra pode incluir um, duas ou três observações. (ver Apêndice 1).

3.2. Definição de Variáveis

Após a revisão de literatura realizada e tendo em conta os objetivos da presente investigação e das questões de investigação, será necessário a definição das variáveis de estudo.

Para Hungler & Polit (1995, p.46), a variável dependente (também designada de variável de critério, é aquela “em que o investigador tem interesse em compreender, estudar, explicar e prever”. Esta variável “é a que sofre o efeito esperado da variável independente: é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da variável independente” (Fortin, 2000, p.37). A variáveis dependentes é aquela que é afetada ou explicada pela variável independente.

Polit & Hungler (1995, p.373) definem variável independente como “a variável que, segundo a crença, causa ou influencia a variável dependente; (...) é aquela que é manipulada”. Ela influencia a variável dependente permitindo o seu relacionamento na formulação de questões de investigação. Assim, as variáveis independentes são aquelas que o investigador manipula, voluntariamente, com o fim de observar o seu efeito noutra, variável dependente, afeta outras variáveis, podendo não estar relacionadas.

Deste modo, e para o presente estudo, definem-se as seguintes variáveis:

Tabela 1 – Variáveis de Estudo

Variáveis	Sigla	Medida da Variável
Variável Dependente		
Opinião Modificada	OM	Variável dummy, que assume o valor 1 se a opinião for modificada e 0 se não for modificada
Variáveis Independentes		
Localização	Loc	NUTS II
Dimensão da IES	DimIES	Logaritmo Natural do nº de estudantes
Regime Jurídico	RJIES	Variável dummy, que assume o valor 1 se Fundação Pública com Regime de Direto Privado e 0 caso contrário
Dependência financeira	DepF	Transferências/Receitas Totais (1)
<i>Return on Equity</i>	ROE	Resultado Líquido/ Fundos Próprios (2)
Endividamento	End	Passivo/Ativo (3)
Liquidez Imediata	LI	(Caixa + Equivalentes de Caixa)/ Passivo Corrente (4)
Grau de Execução Orçamental da Despesa	GEOD	Pagamentos/(Dotações disponíveis - Cabimentos) (5)
Grau de Execução Orçamental da Receita	GEOR	Recebimentos/Previsões Corrigidas (6)
Honorários de Auditoria	HonA	Logaritmo Natural dos Honorários
Especialização do Auditor	EspAudit	Variável dummy, que assume o valor 1 caso o nº de IES auditadas pela auditora esteja acima da média da população ajustada, e 0 caso contrário
Dimensão da Empresa de Auditora	DimenEmpAudit	Variável dummy, que assume o valor 1 caso a auditora seja uma auditora de "segundo nível" ou uma Big Four, e 0 caso contrário
Ano 2016	A2016	Variável dummy, que assume o valor 1 se 2016 e 0 se contrário
Ano 2017	A2017	Variável dummy, que assume o valor 1 se 2017 e 0 se contrário
Ano 2018	A2018	Variável dummy, que assume o valor 1 se 2018 e 0 se contrário

3.3. Definição do Modelo Estatístico

O modelo de regressão logística é utilizado por diversos investigadores de modo a perceber se determinado evento ocorre ou não (Ge & Whitmore, 2010). Este modelo é um modelo linear generalizado para situações em que as variáveis são discretas e os erros não são normalmente distribuídos, permitindo, a partir de um dado conjunto de variáveis explicativas, analisar uma variável dependente de natureza discreta com resultados como a presença de uma característica, ou a ausência de mesma (Agresti, 1996; Balakrishnan, 1991). É por esse motivo adequado em muitos estudos, porque permite que seja analisado o efeito de uma ou mais variáveis independentes sobre uma variável dependente dicotómica (Hosmer & Lemeshow, 1980). Assim, a regressão logística, através de uma função de distribuição logística cumulativa e não linear, assume se a probabilidade de determinado evento ocorrer está relacionada com a combinação linear de variáveis independentes (Ge & Whitmore, 2010).

Matematicamente, pode-se definir o modelo de regressão logística na seguinte equação:

$$\rho = E(OM|X\beta) \leftrightarrow \text{logit}(p) = \ln\left(\frac{1}{1-p}\right) = X\beta \quad (7)$$

$$\begin{aligned} X\beta = & \beta_0 + \beta_1 Loc + \beta_2 DimIES + \beta_3 RJIES + \beta_4 DepF + \beta_5 ROE + \beta_6 End + \beta_7 LI \\ & + \beta_8 GOED + \beta_9 GOER + \beta_{10} HonA + \beta_{11} EspAudit \\ & + \beta_{12} DimenEmpAudit \end{aligned} \quad (8)$$

no qual:

- ✓ ρ representa a probabilidade;
- ✓ E representa o valor esperado;
- ✓ OM refere-se à variável dependente binária – Opinião Modificada;
- ✓ $X\beta$ corresponde à combinação linear entre o valor X , que inclui as variáveis independentes identificadas como relevante e, o vetor β , que é indicador dos coeficientes da regressão estimados.

3.4. Formulação das Hipóteses

Como referido por Fortin (1999, p.102) a componente prática de uma investigação qualquer “assegura a fiabilidade da qualidade dos resultados da investigação”, razão pela qual se procura validar as hipóteses formuladas e as questões em análise, de forma a criar conhecimento (Sousa, 2016). As hipóteses constituem uma afirmação acerca do valor de um determinado parâmetro que pressupomos como verdadeiras. Contudo, é importante salientar que trabalhando com uma amostra, quaisquer que sejam as conclusões dos testes, são sempre baseadas numa evidência amostral.

Assim, e tendo por base a sustentação teórica e empírica do presente estudo, a formulação de diversas hipóteses de investigação de forma a compreender e analisar quais são os determinantes de uma opinião modificada e o seu impacto.

Apesar de a amostra não ser significativa, a localização das Instituições de Ensino Superior pode ser um fator determinante da opinião em auditoria. A localização da Instituição está, também, relacionada com a dimensão da entidade. Assim, é importante verificar e analisar a seguinte hipótese:

H1: Existe uma relação estatisticamente significativa positiva entre a localização das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

Como referido anteriormente, diversos autores defendem que a probabilidade da emissão de uma opinião modificada é maior nas empresas de menor dimensão (Hope & Langl, 2010; Paananen, 2016; Gallizo & Saladríguez, 2016; DeFond, Raghunandan & Subramanyan; 2002) uma vez que clientes de grande dimensão criam dependência económica dos auditores (Farinha & Viana, 2009).

H2: Quanto maior a dimensão da Instituição de Ensino Superior Universitário, menor a probabilidade de obter uma opinião modificada.

É de salientar que as Instituições de Ensino Superior podem gozar de regimes jurídicos diferentes, pelo que este fator pode ser determinante na opinião do auditor devido à sua complexidade uma vez que há IES que gozam de uma maior autonomia de gestão financeira.

H3: Existe uma relação estatisticamente significativa positiva entre a regime jurídico das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

Apesar do principal objetivo das instituições do setor público não ser o lucro, mas sim a

satisfação das necessidades públicas (Paananen, 2016) é importante a análise de indicadores financeiros uma vez que se trata de fundos públicos provenientes do Orçamento de Estado. Deste modo, Cohen & Leventis (2013) afirma que as Instituições mais dependentes de receita sejam sujeitos a um maior controlo por parte do governo. Apesar da rendibilidade das instituições do setor público não ser o principal objetivo, este indicador é também importante para o estudo em causa. Definem-se, assim, as seguintes hipóteses de investigação:

H4: Existe uma relação estatisticamente significativa entre a dependência financeira das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

H5: Existe uma relação positiva estatisticamente significativa entre a rendibilidade da IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada na Certificação Legal de Contas.

Diversos autores como Krishnan, Krishnan & Stephens (1996) e Keasey *et al.* (1988) encontraram evidência de existir uma relação positiva entre a propensão a receber uma opinião qualificada por parte do auditor e o nível de endividamento das empresas. Desta forma, para testar se o nível de endividamento está associado com a opinião expressa pelo auditor, definimos as seguintes hipóteses:

H6: Existe uma correlação significativa entre o nível de endividamento do e a probabilidade de obter uma opinião modificada.

H6.1: Quanto maior o rácio Passivo/Ativo da IES, maior a probabilidade ser emitida uma opinião modificada.

H7: Existe uma relação negativa entre a dimensão do rácio de liquidez imediata da Instituição de Ensino Superior Universitário, e a probabilidade de o mesmo obter uma opinião modificada.

A contabilidade orçamental e patrimonial é um dos principais subsistemas contabilísticos obrigatórios no SNC-AP, pelo que é importante a análise de diversos rácios orçamentais, para a presente dissertação, formulando-se assim as seguintes hipóteses:

H8.1: Existe uma relação estatisticamente significativa entre o Grau de Execução Orçamental da Receita e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

H8.2: Existe uma relação estatisticamente significativa entre o Grau de Execução Orçamental da Despesa e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

Como foi possível verificar na revisão de literatura, diversos estudos relacionam os honorários de auditoria com a tendência para emissão de uma opinião modificada (Gissel *et al.*, 2010), contudo esta opinião é controversa pelo que é definida a seguinte hipótese de investigação:

H9: Existe uma correlação estatisticamente significativa entre o montante de honorários de auditoria e a probabilidade de ser emitida uma opinião de auditoria modificada.

Diversos autores como Mahdavi & Houshmand (2012), Carcello *et al.* (1992) e Duff (2004), sugerem e afirmam que atributos pessoais dos auditores e a especialização do auditor diminui a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada (Paananen, 2016):

H10: Existe uma correlação estatisticamente significativa entre a especialização do auditor e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

A dimensão da auditoria e da empresa auditada é outra variável a ter em consideração como determinante de opinião modificada, (Gallizo & Saladríguez, 2016; Caramanis & Spathis, 2006), pelo que se define como hipótese de investigação:

H11: A dimensão da empresa auditada aumenta a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.

4. Análise e Discussão de Resultados

Após a recolha de dados e análise dos mesmos, a definição de variáveis e a formulação de hipóteses, sustentadas na revisão de literatura inicialmente apresentada, é necessário e importante a análise descritiva das variáveis definidas e à avaliação das medidas de correlação. Por fim, procede-se a análise dos resultados propostos da Regressão Logística efetuada e à comparação das características semelhantes e diferentes entre os grupos independentes das IES, através da análise de variáveis específicas.

Ao longo da análise de resultados, as variáveis serão caracterizadas por regime jurídico das Instituições de Ensino superior e pela existência ou não de emissão de uma opinião de auditoria modificada. É importante ressaltar, mais uma vez, que se deve ter em consideração a População Ajustada. Como anteriormente analisado, a amostra é constituída por 10 Instituições de Ensino Superior, que representa 76,92% da população.

Para a apresentação adequada dos dados obtidos, recorreu-se ao uso de tabelas e quadros com os respetivos dados estatísticos obtidos, utilizando a estatística descritiva e inferencial, os quais serão antecidos da respetiva análise. Como todas as tabelas e quadros resultaram do processo de pesquisa levado a efeito.

4.1. Análise Descritiva das Variáveis

“A estatística descritiva consiste na recolha, análise e interpretação de dados numéricos através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráficos e indicadores numéricos” (Reis, 1996, p.15). Huot (2002, p.60) define estatística descritiva como “o conjunto das técnicas e das regras que resumem a informação recolhida sobre uma amostra ou uma população, e isso sem distorção nem perda de informação”. A análise descritiva das variáveis permite possibilitar uma maior compreensão sobre as principais características das IES, analisando assim diversas medidas de tendência central, as medidas de dispersão e medidas de achatamento e assimetria.

Esta análise pretende proporcionar relatórios que apresentam informações necessárias quanto à sua frequência, dispersão e forma de distribuição das diversas observações (Marôco, 2018), utilizando medidas como a média, valor mínimo, valor máximo, variância e desvio padrão.

Analisando a variável dependente (opinião modificada), é importante referir que, do total das 29 observações, cerca de 72,42% apresentam uma opinião modificada (vide tabela 2).

Tabela 2 – Variáveis Dependentes - Frequências

Variável	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não Modificada	8	27,59%
Opinião Modificada	21	72,41%
Total	29	100,00%

Analisando a variável dependente pelos anos de estudo, a proporção de opiniões modificadas no total de opiniões emitidas existe uma clara diferença do tipo de opinião entre o ano de 2016 com os restantes dois anos. Nos anos de 2017 e 2018, a opinião modificada representa 80% e 90% das observações desses anos. Em 2016, a opinião não modificada predomina em 55,56% da amostra. Uma das razões que justifica que a opinião emitida pelo auditor seja modificada, nos anos de 2017 e 2018, prende-se com a obrigatoriedade da adoção do SNC-AP a 1 de janeiro de 2018 (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

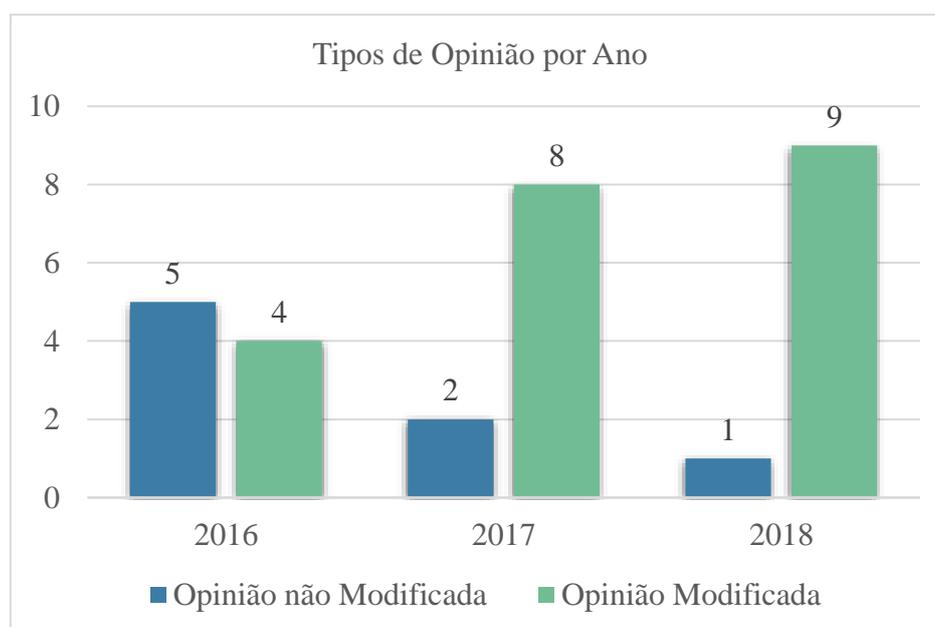


Gráfico 1 – Tipo de Opinião por ano

Fatores relacionados com as Instituições de Ensino Superior

As Instituições de Ensino Superior Universitário estão, regra geral, situadas nas capitais de distrito, daí existir uma grande dispersão geográfica. Apesar desta variável ser menos relevante, é importante analisar se existe uma correlação entre o tipo de opinião com a localização da IES.

Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria

Da população ajustada só apenas a Região do Norte e da Área Metropolitana de Lisboa apresenta 2 Instituições de Ensino Superior e a Região do Centro apresenta 3 IES.

Analisando o gráfico 2, é possível verificar que apenas na Área Metropolitana de Lisboa a opinião modificada é superior à opinião não modificada. Na região do Algarve, na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores não há observações de opiniões modificadas. Tanto na Região do Norte como na Região do Centro o número de observações de opinião modificada é igual à opinião não modificada.

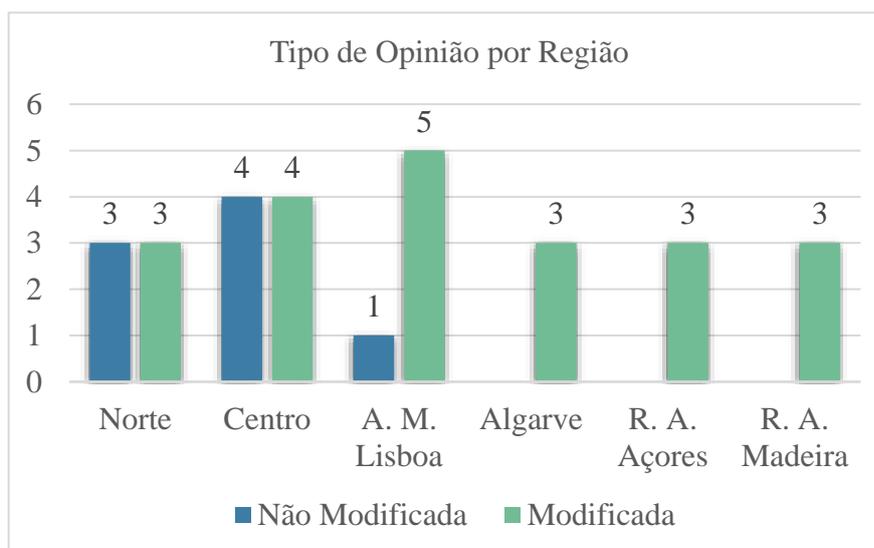


Gráfico 2 - Tipo de Opinião por região

No que diz respeito ao “Regime Jurídico (RJIES)”, é importante analisar se esta variável é determinante para a emissão de uma opinião por parte do auditor. Dado que o regime fundacional, tal como referido anteriormente na revisão de literatura, garante uma maior autonomia na gestão financeira.

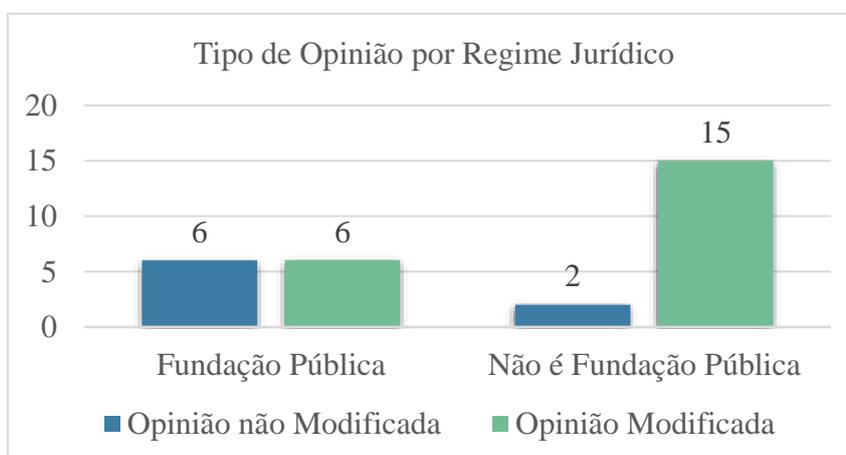


Gráfico 3 - Tipo de Opinião por regime jurídico

Assim, e tendo em conta à observação², existe uma clara diferença entre o tipo de opinião entre as Instituições de Ensino Superior Universitário com regime fundacional e as restantes. Deste modo, de regime fundacional a opinião modificada e a opinião não modificada têm o mesmo número de observações enquanto que nas restantes existe uma clara discrepância entre opinião modificada e opinião não modificada, respetivamente com 88,24% e 11,76%.

Relativamente às variáveis representativas de características económico-financeiras como a dependência financeira, liquidez e a rácios orçamentais, podemos tirar as seguintes conclusões.

Tabela 3 – Estatísticas Descritivas de Variáveis Financeiras das IES

Variável	Média	Desvio Padrão	Variância	Assimetria	Curtose
Dimensão	4,181900728	4,152835%	8,30566926	0,22763	0,302331
Dependência Financeira	66,28%	10,95%	119,93	-0,90	0,21
Endividamento	50,67%	26,89%	722,85	0,89	0,49
ROE	0,90%	12,15%	146,79	1,76	5,85
Liquidez	31,85%	22,48%	505,44	1,32	2,52
GEOD	89,56%	14,69%	215,87	-0,22	-1,27
GEOR	92,08%	9,49%	89,98	-1,11	0,14

Uma das variáveis a ter atenção é, também, a Dimensão das Instituições de Ensino Superior Universitário. Esta variável é calculada com base no logaritmo natural de número de estudantes, é possível estimar o número médio de estudantes da população ajustada que é de 15.202 estudantes, existindo uma grande dispersão em torno da média uma vez que a Universidade de Coimbra conta com 50.500 estudantes. É importante ainda constatar que, de seguida, as universidades com maior número de estudantes apresentam um regime jurídico de Fundação Pública de Direito Privado.

No que diz respeito à Dependência Financeira, e tenho em conta que a média da população ajustada é de 66,28%, é possível afirmar que as IES Universitário são dependentes de transferências externas (de fundos do Estado e da União Europeia). É importante salientar que a tendência tem vindo a aumentar de ano para ano, existindo um aumento de 3,5 pontos

² É importante referir que a população ajustada inclui todas as Fundações Públicas de Direito Privado.

percentuais entre as médias de 2016, 2017 e 2018 (62,40%, 66,49% e 69,55%, respetivamente). No total das 29 observações, apenas 4 são dependentes financeiramente (inferiores a 50%).

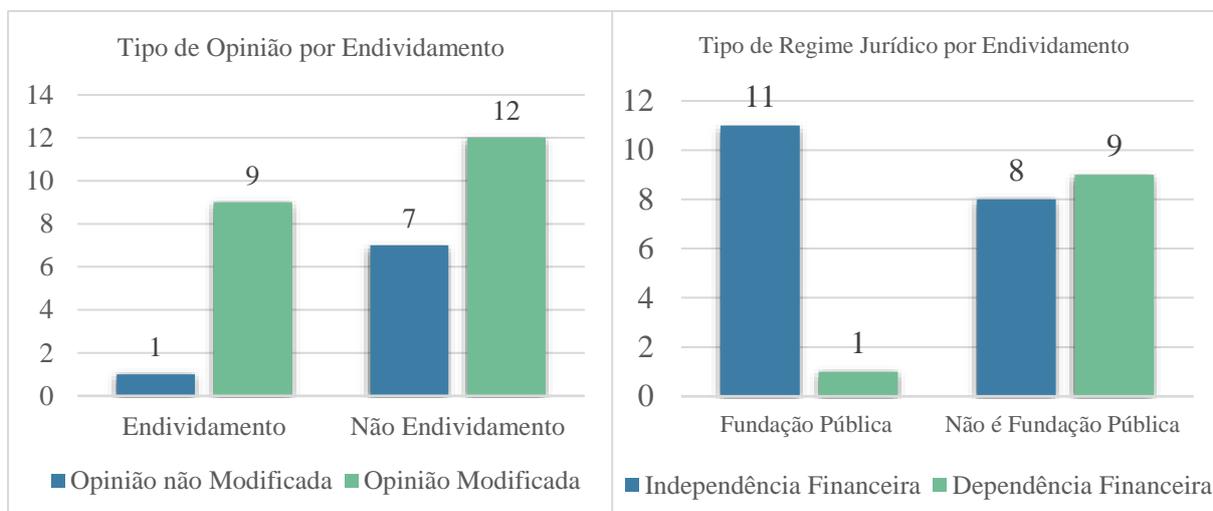


Gráfico 5 – Endividamento por Tipo de Opinião

Gráfico 4 - Endividamento por Regime Jurídico

Relativamente ao rácio de Endividamento, a média da observação de estudo é de 50,67%, o que significa que cerca 51% do ativo é representado pelo passivo e os restantes 49% pelos fundos próprios. É de salientar que em 2018 este valor era inferior à média da observação total, sendo que o ativo era apenas representado pelo 41% do passivo. As instituições de regime fundacional, só apenas a Universidade de Aveiro é que apresenta um grau de endividamento superior a 50% apenas no ano de 2016. É ainda importante salientar que as IES com um maior nível de endividamento são a Universidade da Madeira, dos Açores e do Algarve. Da população ajustada, 10 observações apresentam um grau de endividamento superior à média.

Como é possível observar, no gráfico 4, 90% da população ajustada que tem um grau de endividamento superior a 50% obtém uma opinião modificada. Das observações em que as IES têm regime jurídico, apenas uma é dependente financeiramente (8,33%).

O rácio *return on Equity* (ROE), nas Instituições de Ensino Superior Universitário analisadas apresenta uma rendibilidade, em média, positiva, embora muito baixa (0,90%). Esta variável dependente tem vindo a diminuir de ano para ano, apresentado, em média, rendibilidade no ano de 2016 de 6,16%, no ano de 2017 de 0,24% e em 2018 um valor negativo de -3,18%. A Universidade da Madeira, mais uma vez, é a IES que apresenta um maior grau de rendibilidade negativo, uma vez que apresenta resultados líquidos negativos muito elevados. É ainda importante referir que, da amostra, as Universidades Públicas com regime fundacional

apresentam uma média de rentabilidade dos fundos próprios de 1% enquanto as restantes apresentam uma média de 0,83%.

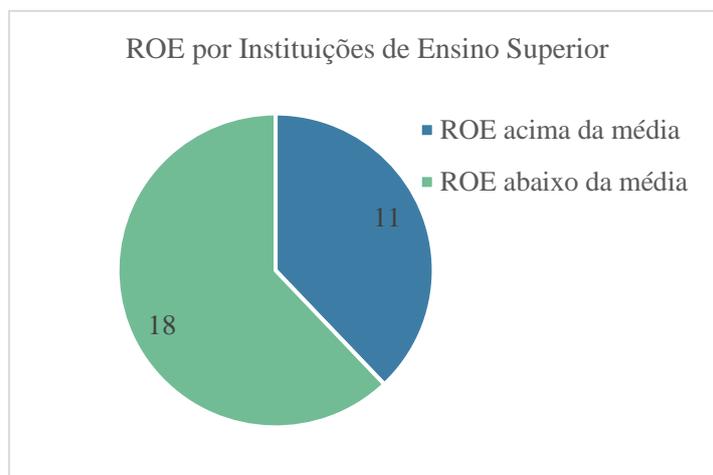


Gráfico 6 – ROE por Instituição de Ensino Superior

Em termos de *return on Equity* (ROE), considerando uma média de 0,90% verificada na amostra recolhida, cerca de 62% das Instituições de Ensino Superior Universitário em análise, se encontra abaixo deste valor, conforme se pode verificar no gráfico 6 apresentado supra.

No que diz respeito à variável Liquidez Imediata, e analisando a média desta variável, conclui-se que as IES em análise apresentam reduzida capacidade de cumprir as suas obrigações de curto prazo. Importa referir que, da amostra recolhida, as instituições de ensino superior universidade apresentam uma média superior de Liquidez Imediata face às restantes. Esta variável apresenta assimetria positiva e platucúrtica.

Em termos de rácios orçamentais, o Grau de Execução Orçamental da Receita (GEOR) e o Grau de Execução Orçamental da Despesa (GEOD), destacam-se valores positivos, apresentando uma média de 92,08% de execução da receita e de 89,86% de execução da despesa. Analisando esta média, por anos, é importante salientar que no ano de 2017 apresentando valores de 88,32% e 82,11%, respetivamente para o GEOR e GEOD. Por outro lado, o ano de 2018 apresenta os valores mais elevados, sendo os seus valores do Grau de Execução Orçamental da Receita de 95,37% e de Grau de Execução Orçamental da Despesa de 94,57%.

Se se proceder à análise de regime fundacional com estas variáveis, através dos gráficos 7 e 8, salienta-se a existência de médias superiores, em 2018, são das Instituições de Ensino Superior Universitário em regime de Fundação Pública. Contudo esta tendência em 2017 inverte-se sendo as Universidades que não apresentam regime fundacional têm média superior de Grau de Execução Orçamental da Receita e de Grau de Execução Orçamental da Despesa.

Tanto o GEOR como o GOED apresentam distribuições assimétricas negativas e leptocúrticas apesar de, no caso da curtose um valor ser negativo e outro positivo.

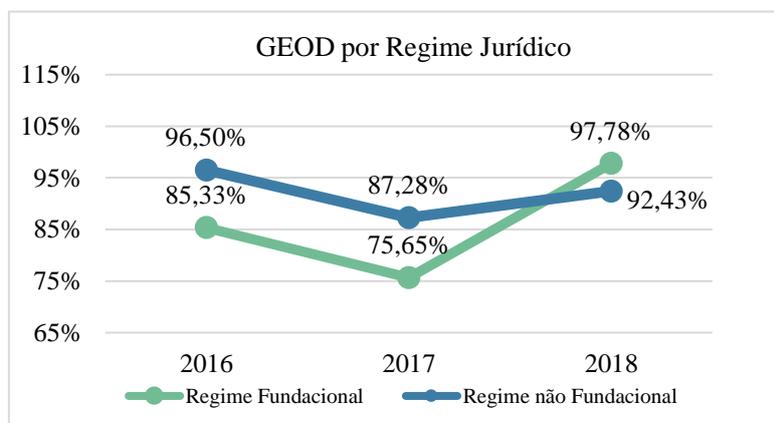


Gráfico 7 – GEOD por Regime Jurídico

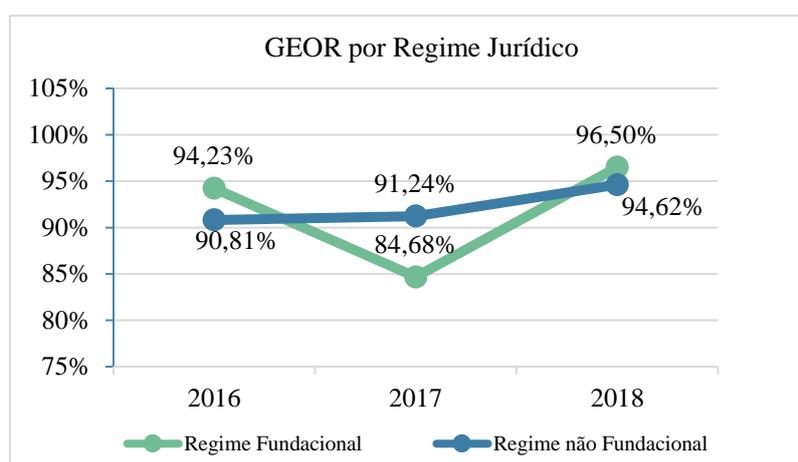


Gráfico 8 – GEOR por Regime Jurídico

Fatores relacionados com a auditoria

Após a análise descritivas de diversas variáveis relacionadas com as Instituições de Ensino Superior Universitário é também necessário analisar e descrever variáveis relacionadas com o emissor do tipo de opinião na Certificação Legal de Contas.

Tabela 4 – Estatísticas Descritiva de Honorários de Auditoria

Variável	Média	Desvio Padrão	Variância	Assimetria	Curtose
Honorários de Auditoria	4,248622	4,089977	8,179953	0,334051	0,638589

Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria

Relativamente à variável Honorários de Auditoria, salienta-se uma média de 17.726,42€ cobrados pelas auditoras. Esta variável apresenta uma grande discrepância uma vez que a Universidade do Porto apresenta um valor de Honorários de 54.840€ e a empresa de auditoria da Universidade Nova de Lisboa cobra 32.265€. Estes valores são bastante superiores face à média.

Tal como a variável Honorários de Auditoria, a variável Dimensão da Empresa de Auditoria, os dados assentes destes foram retidos do Portal BASE.gov, portal esse que serve de reporte de todos os contratos públicos, o que condiciona bastante estas duas variáveis dado as restrições do CCP (Código dos Contratos Públicos).

Cerca de 34,48% das IES são auditadas por empresas de auditoria de “segundo nível” ou Big4, sendo que 90% destas emite uma opinião modificada. As restantes empresas auditoras apresentam opiniões não modificadas.

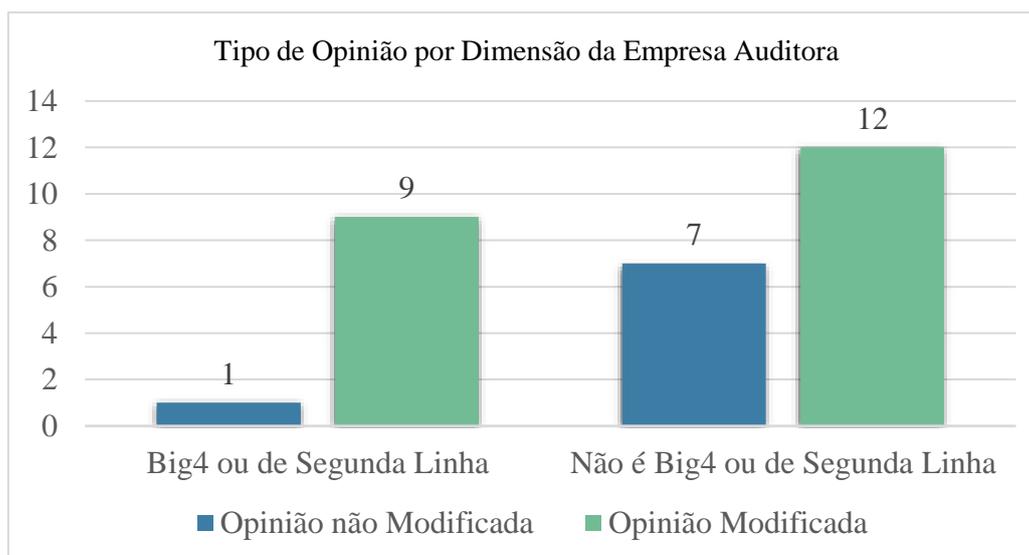


Gráfico 9 – Tipo de Opinião por Dimensão da Empresa Auditora

4.2. Medidas de Associação

As medidas de associação permitem analisar as relações existentes, tanto em termos de intensidade como de direção, entre diversas variáveis.

Uma vez que a presente dissertação analisa diversas variáveis nominais e quantitativas, procede-se à análise bivariada de variáveis qualitativas, análise bivariada de variáveis qualitativas vs quantitativas e análise bivariada de variáveis quantitativas.

4.2.1 Análise Bivariada de Variáveis Qualitativas

De acordo com Laureano (2011), a análise da medida de associação V de *Crammer* permite avaliar a magnitude e a direção da associação ou correlação existente entre duas variáveis tratadas como qualitativas nominais. Este coeficiente de contingência, toma valores entre 0 e 1. O valor 0 corresponde à ausência total de associação entre as variáveis, valores aproximados de zero correspondem a uma fraca associação e valores mais próximos de 1 equivale a uma associação mais forte (Laureano, 2011).

Tabela 5 - Análise Bivariada Qualitativa – V de *Crammer*

Variável Qualitativa	OM	Ano	Loc	RJIES	DimenEmpAudit	EspAudit
OM	1	0,43	0,502	0,421	0,285	0,164
Loc	-	-	1	0,233	0,4	0,25
RJIES	-	-	-	1	0,61	0,512
DimEmpAudit	-	-	-	-	1	0,779
EspAudit	-	-	-	-	-	1

Através da análise da tabela 5, verifica-se a existência de uma relação fraca entre a maioria das variáveis (V de *Crammer* próximo de 0). As duas relações fortes verificadas ocorrem entre a variável Regime Jurídico e variável Dimensão da Empresa Auditora (V=0,61) e entre as variáveis Especialização do Auditor e Dimensão da Empresa Auditora (V=0,779). De facto, a análise Bivariada RJIES*DimenEmpAudit é possível verificar que de toda a amostra, o regime jurídico das IES auditadas por *Big4* ou empresas de segunda linha não apresentam regime fundacional.

4.2.2 Análise Bivariada de Variáveis Quantitativas

Após a análise da correlação existente entre duas variáveis qualitativas nominais, é também importante proceder à análise das relações existentes entre as diversas variáveis quantitativas. Segundo Marôco (2018), para esta análise recorre-se ao coeficiente de correlação de *Pearson* (R de *Pearson*) e, deste modo, aferir a intensidade e direção entre as variáveis quantitativas do presente estudo.

Tabela 6 – Análise Bivariada Quantitativa – R de *Pearson*

Variáveis Quantitativas		DepF	End	ROE	GEOD	GEOR	DimIES	LI	HonA
DepF	Coeficiente de Pearson	1	,376*	0,129	0,358	-0,142	-,447*	0,015	-,557**
	Sig. (2 extrem)		0,045	0,506	0,056	0,462	0,015	0,939	0,002
End	Coeficiente de Pearson	-	1	0,340	0,074	-0,028	-0,205	-0,157	-0,267
	Sig. (2 extrem)	-	-	0,071	0,703	0,884	0,286	0,415	0,161
ROE	Coeficiente de Pearson	-	-	1	-0,142	-0,125	-0,020	0,239	-0,025
	Sig. (2 extrem)	-	-	-	0,461	0,518	0,918	0,212	0,897
GEOD	Coeficiente de Pearson	-	-	-	1	0,020	-,717**	0,362	-,525**
	Sig. (2 extrem)	-	-	-	-	0,916	0,000	0,053	0,003
GEOR	Coeficiente de Pearson	-	-	-	-	1	0,153	0,157	0,138
	Sig. (2 extrem)	-	-	-	-	-	0,427	0,417	0,474
DimIES	Coeficiente de Pearson	-	-	-	-	-	1	-0,349	0,301
	Sig. (2 extrem)	-	-	-	-	-	-	0,064	0,113
LI	Coeficiente de Pearson	-	-	-	-	-	-	1	0,058
	Sig. (2 extrem)	-	-	-	-	-	-	-	0,766
HonA	Coeficiente de Pearson	-	-	-	-	-	-	-	1
	Sig. (2 extrem)	-	-	-	-	-	-	-	-

* A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

** A correlação é significativa no nível 0,01 (2 extremidades).

Após o cálculo do coeficiente de correlação R de *Pearson*, é possível concluir que, para um nível de significância de 5% foram detetadas diversas correlações significativa.

A variável Dependência Financeira correlaciona-se com a variável Endividamento ($r=0,376$) o que significa que existe uma relação significativamente positiva entre estas variáveis, isto é, quando maior for a dependência financeira da IES, maior o seu endividamento. A variável Dependência Financeira também se correlaciona, embora negativamente, com a variável Dimensão das IES ($r=-0,447$), o que indica que quando maior a dimensão de determina IES, menos a sua dependência financeira.

Com nível de significância de 1%, também há diversas variáveis que se correlacionam significativamente. A variável Grau de Execução Orçamental da Despesa correlaciona-se com as variáveis Honorários de Auditoria ($r=-0,525$) e Dimensão da Instituições das IES ($r=-0,717$). Isto significa que se verifica uma relação significativamente negativa entre Grau de Execução Orçamental da Despesa e Honorários de Auditoria, o que indica que quanto maior o grau de execução orçamental da despesa menos é o valor cobrado pelos honorários da empresa auditora. Enquanto à correlação Grau de Execução Orçamental da Despesa e Dimensão das IES, realça-se uma relação significativamente entre estas variáveis, significando que quando maior o número de estudantes da Instituições de Ensino Superior Universitário menos o Grau de Execução Orçamental da Despesa.

4.2.3 Análise Bivariada de Variáveis Qualitativas vs. Quantitativas

Uma vez analisada as correlações entre variáveis qualitativas vs qualitativas e quantitativas vs quantitativas, analisa-se de seguida as relações existentes entre as variáveis qualitativas nominais e as variáveis quantitativas. Para esta análise, ocorre-se ao *Eta*, que permite medir a intensidade da relação numa escala de 0 a 1. Esta medida de associação também permite assumir uma relação causa-efeito, pressupondo que as variáveis nominais influenciam as variáveis quantitativas.

Tabela 7 – Análise Bivariada Quantitativa vs. Qualitativa - *Eta*

Quantitativa vs. Qualitativa	OM	Loc	RegJurid	DimEmpAudit	EspAudit
DepF	0,329	0,23	0,607	0,568	0,345
End	0,279	0,4	0,413	0,433	0,395
ROE	0,033	0,01	0,007	0,007	0,04
GEOD	0,107	0,055	0,206	0,143	0,055
GEOR	0,203	0,4	0,025	0,067	0,049
DimIES	0,242	0,23	0,125	0,248	0,168
LI	0,067	0,04	0,208	0,125	0,08
HonA	0,241	0,25	0,467	0,318	0,093

Na tabela 7, é possível analisar a existência de relações muito fracas em todas as variáveis com exceção do cruzamento das variáveis Regime Jurídico e Dimensão da Empresa de Auditoria com a variável Dependência Financeira ($Eta=0,607$ e $Eta=0,568$, respectivamente). Nestes casos, as variáveis Regime Jurídico e Dimensão da Empresa de Auditoria influenciam moderadamente a dependência financeira das Instituições de Ensino Superior Universitário.

4.3. Modelo de Regressão Logístico

Após a análise descritiva de todas as variáveis que integram o presente estudo, é importante analisar, de seguida, o modelo utilizado. O modelo de regressão logística permite modelar e estimar a probabilidade de ocorrer um determinado evento advém de determinadas variáveis dependentes (Ge & Whitmore, 2010). Assim, e tendo em conta o principal objetivo da presente desta dissertação, levanta-se a seguinte questão: É possível dizer que a ocorrência de emissão de uma opinião modificada advém de fatores relacionados com as Instituições de Ensino Superior Universitário e de fatores relacionados com a auditoria?

O modelo obtido e os resultados do mesmo têm por base a análise de outputs de *SPSS*, quer através da inserção e exclusão de diversas variáveis, através da experimentação.

Assim, apresentam-se de seguida a equação do modelo obtido (ver Tabela 8 – Modelo de Regressão Logística,):

$$\rho = E(OM|X\beta) \leftrightarrow \text{logit}(p) = \ln\left(\frac{p}{1-p}\right) = X\beta$$

(9)

$$\begin{aligned} X\beta = & 27,423 - 8,067Loc_1 - 10,98Loc_2 - 13,54Loc_3 - 9,137Loc_4 + 14,752Loc_5 \\ & + 0,00DimIES - 8,336RJIES + 4,076DepF - 0,030LI \\ & + 0,401ROE + 0,024End + 0,163GOED - 0,107GOER \\ & + 0,00HonA - 2,978EspAudit - 3,404DimenEmpAudit \end{aligned}$$

(10)

Ao descreverem as principais características e suposições da regressão logística, Hair *et al.* (1998) e Garson (2000) afirmam que a medida a mais correta para se aferir a contribuição para o resultado de cada variável independente é a medida de *Wald*, exceto para situações em que os coeficientes sejam extremamente elevados. Analisando a tabela 8 – Modelo de Regressão Logística é possível verificar que, segundo este modelo, apenas as variáveis GEOD e Regime Jurídico são significativas, para um, nível de significância de 0,05. As restantes variáveis independentes não apresentam um efeito estatisticamente significativo para o estudo em causa.

Tabela 8 – Modelo de Regressão Logística (SPSS)

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa I ^a	Localização			2,842	5	0,724	
	Localização(1)	-8,067	21056,965	0,000	1	1,000	0,000
	Localização(2)	-10,980	21056,965	0,000	1	1,000	0,000
	Localização(3)	-13,540	21056,964	0,000	1	0,999	0,000
	Localização(4)	9,137	25702,514	0,000	1	1,000	9290,183
	Localização(5)	14,752	30924,639	0,000	1	1,000	2551320,046
	Dimensão	0,000	0,000	1,008	1	0,315	1,000
	Regime Jurídico	8,336	6,195	1,810	1	0,178	0,000
	Endividamento	0,024	0,088	0,073	1	0,787	1,024
	Dependência Financeira	4,076	468,842	0,000	1	0,993	58,920
	ROE	0,401	0,551	0,529	1	0,467	1,493

Grau de Execução Orçamental da Despesa	0,169	0,163	1,081	1	0,298	0,844
Grau de Execução Orçamental da Receita	-0,107	0,131	0,670	1	0,413	1,113
DimEmpAudit	-3,404	4,621	0,543	1	0,461	0,033
Honorários	0,000	0,000	0,079	1	0,779	1,000
Especialidade/Experiência do Auditor	2,978	3,780	0,023	1	0,431	0,051
Liquidez	-0,030	0,106	0,081	1	0,776	0,970
Constante	27,423	21056,968	0,000	1	0,999	812431642326,341

a. Variável(is) inserida(s) na etapa 1: Localização, Dimensão, Regime Jurídico, Dependência Financeira, Endividamento, ROE, Grau de Execução Orçamental da Despesa, Grau de Execução Orçamental da Receita, Dimensão da Empresa de Auditoria, Honorários, Especialidade/Experiência do Auditor, Liquidez.

4.4. Validação do Modelo de Regressão Logística

Tendo em conta as condições impostas anteriormente (vide capítulo 3.3) na criação do modelo de regressão logística, e uma vez que se recorre à utilização de um modelo de regressão logística, importa validar os pressupostos teóricos do modelo.

Marôco, (2018), afirma que o modelo de regressão logística se resume em 5 pressupostos tais como a Linearidade e Aditividade, Proporcionalidade, Constância de efeito, erros independentes e com distribuição binomial e Preditores não multilíneares. Assim, e analisando o modelo em causa, a escala *Logit* é aditiva e linear, a contribuição de cada X_j , ($j = 1, 2, \dots, k$), é proporcional ao seu valor com um fator β_i , a contribuição de uma variável independente é constante e independente da contribuição das outras variáveis independentes e os resíduos e erros são independentes e binomialmente distribuídos.

Relativamente ao último pressuposto, a multicolinearidade, esta é possível verificar através da análise de regressão entre cada uma variável independente, sendo que esta análise já foi verificada no subcapítulo 4.2.. Marôco (2018), afirma que que variáveis independentes com correlações bivariadas elevadas conduz a problemas de multicolinearidade, pelo que este pressuposto se encontra verificado.

O ajustamento do modelo é testado através do modelo de Hosmer e Lemeshow, onde se propõe duas estratégias de agrupamento destas variáveis tendo por base as probabilidades estimadas (Hosmer & Lemeshow, 2013). Neste ajustamento, a hipótese nula representa o ajustamento do modelo (Marôco, 2018). Assim, $X^2_{HL}(8) = 6,108, p = 0,635$, (Tabela 12 - Tabela de contingência para teste de Hosmer e Lemeshow), pelo que não se rejeitar H_0 .

Por fim, é importante a análise e medir a capacidade do modelo para discriminar sujeitos com a atribuição de opinião modificada (Marôco, 2018), através da curva ROC (*Receiver Operating Characteristic*), em que permite evidenciar os valores para os quais existe otimização da Sensibilidade em função da e Especificidade correspondente ao ponto que se encontra mais próximo do canto superior esquerdo do diagrama (Braga, 2020). Sendo a curva ROC ($c = 0,652$; $p = 0,001$), o modelo apresentado tem uma boa capacidade discriminante uma vez que, segundo Marôco (2018), quando é superior a 0,5. (ver Apêndice 3).

4.5. Análise de Hipóteses

Para atingir o objetivo da presente dissertação, e de acordo com o modelo obtido (ver equação 10) e com as hipóteses de investigação anteriormente formuladas (vide sub capítulo 3.4.) é possível retirar as seguintes conclusões.

Relativamente à primeira hipótese de investigação (**H1**: *Existe uma relação positiva estatisticamente significativa entre a localização das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.*), e uma vez que a média de todos os coeficientes de correlação relacionados com a localização é negativa, é possível concluir que se deve rejeitar **H1**.

No que diz respeito à Dimensão das Instituições de Ensino Superior Universitário, (**H2**: *Quanto maior a dimensão da Instituição de Ensino Superior Universitário, menor a probabilidade de obter uma opinião modificada.*) esta variável em nada influencia ($\beta_{DimIES} = 0$) a opinião emitida pelo auditor na CLC pelo que se deve rejeitar **H2**. Esta conclusão converge com diversos estudos de Hope e Langl (2010), Paananen, (2016), Gallizo e Saladrighes, (2016), DeFond, Raghunandan e Subramanyan (2002).

A **H3** afirma que “*Existe uma relação positiva estatisticamente significativa entre a regime jurídico das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.*” não é rejeitada pelo modelo apresentado, uma vez que esta variável é significativa RJIES pelo que não se deve rejeitar **H3**.

Quanto à dependência financeira, (**H4**: *Existe uma relação estatisticamente significativa entre a dependência financeira das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.*), apesar desta variável não ser significativa, a mesma aumenta a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada. Quanto à variável de rentabilidade, medida pela *Return on Equity* (ROE), a 5ª hipótese (**H5**) de investigação afirma que “*Existe uma relação positiva estatisticamente significativa entre a rentabilidade da IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada na Certificação Legal de Contas.*”. Apesar do ROE aumentar a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada, a mesma não é significativa. A rejeição destas duas variáveis vai de encontro ao pensamento de Paanane (2016), em que afirma que o principal objetivo das instituições do setor público não é o lucro, mas sim a satisfação das necessidades públicas e de Cohen & Leventis (2013) em que afirma que as IES mais dependentes de receita sejam sujeitos a um maior controlo por parte do governo.

Por outro lado, e em linha com as conclusões de Krishnan, Krishnan & Stephens (1996) e Keasey *et al.* (1988), existe uma relação positiva entre o nível de endividamento e a chance de ser emitida uma opinião modificativa e apesar desta não ser significativa não se rejeita a **H6.1** (*Quanto maior o rácio Passivo/Ativo da IES, maior a probabilidade ser emitida uma opinião modificada.*).

Quanto à variável de Liquidez Imediata, formulada na **H7**, (*Existe uma relação negativa entre a dimensão do rácio de liquidez imediata da Instituição de Ensino Superior Universitário, e a probabilidade de o mesmo obter uma opinião modificada.*), a coeficiente de correlação relacionada com a Liquidez Imediata apresenta um sinal negativo, o que vai em concordância com a questão de investigação proposta. Apesar disso, esta variável não é estatisticamente significativa.

A contabilidade orçamental é um dos principais subsistemas contabilísticos e daí analisar variáveis relacionadas com o orçamental (Grau de Execução Orçamental da Despesa e Grau de Execução Orçamental da Receita). Analisando esta duas variáveis salienta-se um comportamento inverso entre ambas e a possibilidade de ser emitida uma opinião modificada. Enquanto o Grau de Execução Orçamental da Despesa aumenta a chance de ser emitida uma opinião modificada, o Grau de Execução Orçamental da Receita apresenta o sentido inverso. Contudo, apenas o GEOD verifica uma correlação significativa entre o variável dependente pelo que não se deve rejeitar **H8.2** (*Existe uma relação estatisticamente significativa entre o Grau de Execução Orçamental da Despesa e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.*) e deve rejeitar-se a **H8.1** (*Existe uma relação estatisticamente significativa entre*

o Grau de Execução Orçamental da Receita e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.).

Após analisar as questões de investigação relacionadas com diversas características das Instituições de Ensino Superior Universitário, será analisada as questões relacionadas com a auditoria.

No que diz respeito à variável Honorários em Auditoria, (**H9**:*Existe uma correlação estatisticamente significativa entre o montante de honorários de auditoria e a probabilidade de ser emitida uma opinião de auditoria modificada*), diversos autores afirmam que estas duas variáveis estão correlacionadas (Gissel *et al.*, 2010), contudo no modelo apresentado esta variável não tem qualquer impacto no opinião emitida pelo auditor ($\beta_{HonA} = 0$), e a mesma variável também não é significativa para o estudo, o que se leva a rejeitar **H9**. Pelo CCP, o critério imposto para aquisição destes serviços é o baixo preço, o que coloca em causa a qualidade da auditoria.

Quanto à **H10** (*Existe uma correlação estatisticamente significativa entre a especialização do auditor e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.*), também se rejeita uma vez que não existe relação entre esta variável e a variável dependente.

Por fim, a última questão de investigação (**H11**) afirma que “*A dimensão da empresa auditada aumenta a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada.*”, não é rejeitada pelo modelo, contudo a mesma não é significativa.

Após a análise de cada hipótese de investigação é possível compilar todas conclusões na seguinte tabela resumo.

Tabela 9 – Tabela de Análise de hipóteses formuladas

	Hipóteses de Investigação	Conclusões
H1	Existe uma relação positiva estatisticamente significativa entre a localização das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Rejeitar
H2	Quanto maior a dimensão da Instituição de Ensino Superior Universitário, menor a probabilidade de obter uma opinião modificada	Rejeitar
H3	Existe uma relação estatisticamente significativa entre a regime jurídico das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Não rejeitar
H4	Existe uma relação estatisticamente significativa entre a dependência financeira das IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Não rejeitar*

H5	Existe uma relação positiva estatisticamente significativa entre a rendibilidade da IES e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada na Certificação Legal de Contas	Não rejeitar*
H6	Quanto maior o rácio Passivo/Ativo da IES, maior a probabilidade ser emitida uma opinião modificada	Não rejeitar*
H7	Existe uma relação negativa entre a dimensão do rácio de liquidez imediata da Instituição de Ensino Superior Universitário, e a probabilidade de o mesmo obter uma opinião modificada	Não rejeitar*
H8.1	Existe uma relação estatisticamente significativa entre o Grau de Execução Orçamental da Receita e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Rejeitar**
H8.2	Existe uma relação estatisticamente significativa entre o Grau de Execução Orçamental da Despesa e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Não rejeitar
H9	Existe uma correlação estatisticamente significativa entre o montante de honorários de auditoria e a probabilidade de ser emitida uma opinião de auditoria modificada	Rejeitar
H10	Existe uma correlação estatisticamente significativa entre a especialização do auditor e a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Rejeitar
H11	A dimensão da empresa auditora aumenta a probabilidade de ser emitida uma opinião modificada	Não rejeitar*

*A variável em questão na presente hipótese não é significativa.

**Rejeita-se a existência de uma relação significativa entre as referidas variáveis, no entanto, o sentido desta relação é concordante com a hipótese formulada.

4.6. Opinião Modificada – Principais Temas de Reservas e Ênfases

Após analisar quais são os fatores de determinam a opinião do auditor é, também, importante analisar quais são os principais temas de reservas e ênfases detetados nas CLC's recolhidas da população ajustada. Segundo Chen *at al.* (2005), por vezes as divergências das opiniões de auditoria emitidas, ocorrem devido à falta de diretrizes ocorrendo por isso opiniões modificadas e/ou opiniões não modificadas com ênfases.

As reservas resultam de situações que afetam as demonstrações financeiras e, contrariamente às ênfases, são incluídas na CLC antes do parágrafo da opinião, porque a influenciam. As reservas são por limitação de âmbito ou por desacordo. As primeiras resultam de situações, alheias ao auditor e imputáveis à entidade ou fruto das circunstâncias, que

impedem o ROC de aplicar procedimentos que na sua ótica são indispensáveis, na inadequação de registos contabilísticos (Taborda, 2006).

Através desta análise, e tratando-se de uma amostra pequena, existe inúmeras reservas e ênfases. Como reservas salienta-se que as mais frequentes questões relacionadas com o imobilizado, inventários, os sistemas de contabilidade analítica não estar integrada nas notas explicativas (que em 2016 e 2017, era uma obrigatoriedade exigida pelo POC-Educação), participações financeiras e despesas ocorridas e imputadas de cada projeto subsidiário.

No que diz respeito às ênfases analisadas, a principal ênfase diz respeito ao ano de 2018, onde se tornou obrigatório a aplicação do Sistema de Normalização Contabilístico em Administração Pública, referente à comparabilidade dos dados de 2018 com o ano de 2017, uma vez que os dados de 2017 não foram reexpressos em SNC-AP.

5. Conclusões e Considerações Finais

A prática de auditoria, no setor público é, cada vez mais, uma realidade, de forma a avaliar a correta aplicação dos recursos públicos. Esta maior responsabilização advém das constantes reformas efetuadas na Administração Pública, conhecida como *New Public Management*, que teve como resultado uma nova postura perante o cidadão e das exigências do mesmo. Tal como nas IES Público Universitário, como noutros organismos da Administração Pública, o papel dos gestores públicos assume, cada vez mais, uma maior responsabilidade, sendo a gestão, dos recursos públicos, efetuada de forma eficiente e eficaz.

Assim, o principal objetivo desta dissertação de mestrado prende-se com a contribuição para a literatura existente relativamente à auditoria no setor público, mais concretamente nas Instituições de Ensino Superior Universitário.

Relativamente aos determinantes da opinião modificada, em auditoria, nas Instituições de Ensino Superior Universitário, a investigação conclui que o grau de execução orçamental da despesa e o regime jurídico de cada instituição são os principais determinantes de uma opinião modificada. Estas duas variáveis constituem um contributo original para a dissertação para a presente literatura existente.

Analisou-se, também, as principais características diferenciadoras de diferentes grupos de Instituições de Ensino Superior Público Universitário, nomeadamente IES com opinião modificada *vs* IES com opinião não modificada; IES com regime fundacional *vs* IES sem regime fundacional, dimensão acima da média *vs* abaixo da média.

Assim, os IES que apresentam uma opinião modificada tendem a não ser fundação pública, na grande maioria, tendem em apresentar uma média de endividamento superior e um grau de endividamento igualmente superior.

Por outro lado, Instituições de Ensino Superior Universitário Públicas com opinião modificada apresentam rácios orçamentais mais elevados e são, maioritariamente auditoras por empresas de segunda linha.

Apesar das conclusões obtidas, esta investigação apresentou algumas limitações, que se prenderam com a dificuldade de obtenção das certificações legais de contas e, principalmente dos relatórios do auditor. Só em alguns casos foi possível obter o relatório do auditor. Ainda assim, apesar da boa representatividade das Instituições de Ensino Superior Universitário presente na amostra (29 observações num total de 39 observações possíveis referente a 10 Instituições de Ensino Superior Universitário Público) são necessários mais dados de forma a obter conclusões mais completas e para caracterizar mais detalhadamente a população.

O presente estudo, analisa apenas três anos (2016 a 2018), é possível considerar um maior horizonte temporal na realização de estudos similares no futuro. A inclusão do ano de 2018 prende-se para uma análise mais detalhada do impacto da obrigatoriedade da aplicação do SNC-AP.

As diferenças de expectativas em auditoria são uma realidade presente na sociedade e o setor público não é exceção. As abordagens em relação à temática são diversas (Almeida & Colomina, 2009; Lowenshon et al., 2007; McEnroe & Martens, 2001; Porter, 1993; Cameron, 1993; Humphrey et al., 1993; Chandler et al., 1993) dado que se trata de uma questão sensível que têm vindo a levantar preocupações, uma vez que os utilizadores da informação financeira têm vindo a perder confiança no papel da auditoria, ou seja, descredibilizando a qualidade e integridade da informação financeira. As opiniões reconhecidas por Moreno (2008), Marques & Almeida (2004) e Silva (2000) afirmam que para reduzir as expectativas entre a auditoria e a sociedade torna-se necessário empreender medidas eficazes, nomeadamente através de uma reorientação do seu papel e alargamento do seu campo de atuação, no que respeita ao acompanhamento da envolvente de negócio e estratégia adotada pelos gestores.

Deste modo, o presente estudo pretende contribuir para que as próprias entidades e as diversas entidades reguladoras, na medida em que fornece diretrizes para evitar opiniões modificadas e fornece informações necessárias que poderão influenciar, de futuro, as opiniões emitidas pela empresa auditora.

Como referido no início da presente investigação, são poucos os estudos sobre a opinião do auditor nas Instituições de Ensino Superior Universitário, pelo que há um enorme potencial de trabalho e investigação a desenvolver nesta área.

No caso concreto dos determinantes na opinião modificada do auditor, seria uma mais-valia alargar o espectro de análise. Desde logo, considerar ampliar a população para institutos politécnicos. A introdução de diferentes variáveis também pode ser relevante, nomeadamente para possibilitar a identificação de outros determinantes no relatório modificado ou reforçar os resultados que no estudo indiciam não existir qualquer relação. Outra possível linha de investigação futura será análise do processo de seleção da empresa auditoria e de que forma o Código dos Contratos Públicos influencia a aquisição de serviços de auditoria e, por sua vez, a qualidade da mesma.

É importante perceber quais os impactos que uma CLC com reservas e/ou ênfases tem na administração e na melhoria dos procedimentos de controlo interno para, de futuro, serem evitadas. Esta pesquisa contempla apenas o universo português, pelo que é necessário também o avanço de pesquisa equivalente noutros países e realizar estudos comparativos.

6. Referências Bibliográficas

- Almeida, B. & Colomina, C. (2009). Evidencia de las Diferencias de Expectativas en Auditoria en Mercados Bursatiles de Reducida Dimension: El Caso Portugues, *Revista Universo Connbil, Blumenau*, Vol.5, n. 1, (1).
- Alves, J. J. S. (2013). Auditoria no Sector Público : Uma análise ao Sistema Português. *Revista Lusíada, Economia & Empresa*. Lisboa, n.º 16/2003.
- Arroteia, J. C. (2008). *Educação e desenvolvimento: fundamentos e conceitos*. Universidade de Aveiro, Comissão Editorial.
- Assembleia da República. Disponível em <https://www.parlamento.pt/> . Acedido em 20 de maio de 2020.
- Attie, W. (1998). Auditoria: Conceitos e aplicações (3º ed). *São Paulo: Atlas*.
- Balakrishnan, N. (1992). Handbook of the Logistic Distribution. NY: *Marcel Dekker*.
- Boyne, G. A. (2002). Public and private management: What's the difference. *Journal of Management Studies*.
- Braga, A. (2000). Curva ROC: *Aspectos fundamentais e Analiação* (Tese de Doutoramento, Universidade do Minho).
- Braun, Dietmar. (1999). Changing Governance Models in Higher Education: The Case of the New Managerialism, *Swiss Political Science Review*, vol. 5, n.º 3: 1-24.
- Cabrito, B. G. (1999). *Análise Socioeconómica do Financiamento do Ensino Superior Universitário em Portugal: Contributos para o processo decisional de (re)construção de uma política sócio-educativa para o ensino superior universitário público* (Dissertação de Doutoramento, Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação).
- Canotilho, G. & Vital, M. (1993), *Constituição da República Portuguesa anotada*, Coimbra, *Coimbra Editora*.
- Caramanis, C. & Spathis, C. (2006). Auditee and audit firm characteristics as determinants of audit qualifications: Evidence from the Athens stock exchange. *Managerial Auditing Journal*, 21 (9): 905-920.
- Caramanis, C. & Spathis, C. (2006). Auditee and audit firm characteristics as determinants of audit qualifications: Evidence from the Athens stock exchange. *Managerial Auditing Journal*,v21 (9): 905-920.
- Carcello, J. V. & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75 (4): 453-467.
- Carmo, H., & Ferreira, M. M. (1998). *Metodologia da Investigação - Guia para Auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.

- Carvalho, A., & Casal, R. (2011). *El papel del tribunal de cuentas en el proceso de "accountability": un estudio empírico aplicado a los municipios portugueses*. Artigo apresentado no XVI Congreso AECA, Granada.
- Castro, J. (2015). *Princípios da Boa Administração, Eficiência e Economicidade*. (Dissertação de Mestrado em Direito Administrativo, Universidade do Minho).
- Cerdeira, M. M. (2008). *O Financiamento do Ensino Superior Português: A Partilha de Custos* (Tese de Doutoramento, Universidade de Lisboa).
- Chandler, R. 4., Edwards, J. R. & Anderson, M. (1993). Changing perceptions of the role of the company auditor: 1840-1940, *Accounting and Business Research*, Vol.23, N.o 92, London: 443-459.
- Charles, D. (2006). Universities as Key Knowledge Infrastructures in Regional Innovation, Systems. *Innovation*, 19(1), 117–130.
- Chen, S., Su, X. & Wang, Z. (2005). An analysis of auditing environment and modified audit opinions in China: Underlying reasons and lessons. *International Journal of Auditing*, 9: 165-185.
- Chow, C., & Rice, S. (1982). Qualified audit opinions and share prices - an investigation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(winter): 35-53.
- Cohen, S. & Leventis, S. (2013). An empirical investigation of audit pricing in the public sector: The case of Greek LGOs. *Financial Accountability & Management*, 29 (1): 74-98.
- Cohen, S. (2008). Identifying the moderator factors of financial performance in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*, 24 (3): 265-294.
- Conde Paula Dias Camacho (2011). *A Gestão e Avaliação do Risco: Perspectiva das organizações e da Auditoria no Sector Público* (Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa).
- Costa, Armindo F.; Pereira, José M.; Blanco, Sílvia R. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública, *Revista de Estudos Politécnicos*. III(5/6): 201-225.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho. *Diário da República n.º 144/98 – I Série-A*. Presidência do Conselho de Ministros. Lisboa.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. *Diário da República n.º 178/15 – I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.
- Defond, M., Raghunandan, K., & K, S. (2002). Do non-audit services fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, (40), 1247 – 1274.
- Diniz, J., Filho, J., Libonati, J., & Fragoso, A. (2004). Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. *Comunicação apresentada no 4º Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo*, São Paulo.

- Direção-Geral de Ensino Superior. Disponível em <https://www.dges.gov.pt> t. Acedido em 24 de novembro de 2019.
- Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*. Endinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Elena, S. & Sánchez, P. M. (2013). Autonomy and governance models: emerging paradoxes in Spanish universities. *Perspectives: Policy and Practice in Higher Education*, 17(2): 48–56.
- Eurydice (2012). O Espaço Europeu de Ensino Superior em 2012 - Relatório sobre a Implementação do Processo de Bolonha. Bruxelas: Agência de Execução relativa à Educação, ao Audiovisual e à Cultura (EACEA P9 Eurydice).
- Farinha, J. & Viana, L. F. (2009). Board structure and modified audit opinions: Evidence from the Portuguese stock exchange. *International Journal of Auditing*, 13: 237-258.
- Fernandes, D. (1991). Notas sobre os paradigmas de investigação em educação. *Noesis*.
- Fernandes, J. M. (2009). *O Impacto Económico das Instituições de Ensino Superior no Desenvolvimento Regional: O caso do Instituto Politécnico de Bragança*. Minho (Tese de Doutoramento, Universidade do Minho)
- Figueiredo, J.D. (2011). *A independência dos auditores* (Dissertação do Mestrado em Ciências Empresariais, Instituto Superior de Economia e Gestão).
- Filho, J., Lopes, J., Pederneiras, M., & Ferreira, J. (2008). Controle interno, controle externo e controle social: Análise comparativa da perceção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, 4: 48-63.
- Fortin, M. F. (1999). O processo de Investigação: da condição à realização. Loures: *Lusociência*, 2º Edição.
- Fraser, K. (2014). Defeating the ‘paradigm wars’ in accounting: A mixed-methods approach is needed in the education of PhD scholars. *International Journal of Multiple Research Approaches*, 8 (1): 49-62.
- Gallizo, J. L. & Saladrigues, R. (2016). An analysis of determinants of going concern audit opinion: Evidence from Spain stock exchange. *Intangible Capital*, 12 (1): 1-16.
- Ge, W. & Whitmore, G. A. (2010). Binary response and logistic regression in recent accounting research publications: A methodological note. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 34: 81-93.
- Giauque, David. (2003), *La bureaucratie libérale: Nouvelle gestion public et regulation organizationnelle*, em Jean-Claudias et Alain Max Guénette, *Conception et dynamique des organizations*, Paris, *L'Harmattan*.
- Gissel, J., Robertson, J. C. & Stefaniak, C. M. (2010). Formation and consequences of going concern opinions: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 29: 59-141.

- Gray, Andrew; Jenkins, Bill. (1995). From Public Administration to Public Management: Reassessing a Revolution?, *Public Administration*. 73: 75-99.
- Gul, F., Lee, D. e Lynn, (1992). A Note on Audit Qualifications and Switches: Some Further Evidence from a Small Sample Study. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*: 111-120.
- Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28 (3): 184-216.
- Hair, J. F. (1998). Multivariate data analysis. 5. ed. New Jersey: *Prentice-Hall*.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?, *Public Administration*
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3): 93-109.
- Hood, C. (2010). Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple?, *West European Politics*.
- Hope, O. K., & Langli, J. C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 573 – 605.
- Hosmer, D. & Lemeshow, S. (1980). A goodness-of-fit test for the multiple logistic regression model. *Communications in Statistics*. A10. 1043-1069.
- Hosmer, D. & Lemeshow, S. (2013). Applied Logistic Regression (3rd ed). Hoboken, New Jersey: *John Wiley & Sons, Inc.*.
- Hout, R. (2002). *Métodos Quantitativos para as Ciências Humanas* (tradução de Maria Luísa Figueiredo). Lisboa: Instituto Piaget.
- Humphrey, C. Moizer, P. & Turley, S. (1993). The audit expectation gap in Britain: na empirical investigation, *Accounting and Business Research*, Yol.23, Summer.:359-411.
- Hungler D. & Polit, B. (1995). *Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem* (3ª Edição). Porto Alegre: *Artes Médicas*.
- IFAC – International Federation of Accountants (2001). Governance in Public Sector: a governing body perspective. *International Public Sector Studies*, Study 13.
- IFAC. (1999). *Technical Pronouncements*. IFAC.
- IIA. (1999). A vision for the future: professional practices framework for internal auditing: report of the guidance task force to the IIA’s *Board of directors*, *Institute of Internal Auditors*.
- IIA. (2008). Definition of Internal Auditing, *Institute of Internal Auditors*
- Inspeção Geral de Educação. Disponível em <https://www.igec.mec.pt/> . Acedido em 05 de junho de 2020.
- Inspeção-Geral de Finanças. (2018). Apresentação. Disponível em <http://www.igf.gov.pt/>

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). ISA 700 (Revista) - Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras, in Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Nova Iorque: *International Federation of Accountants*. II: 767-825.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados. Lisboa: *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*.
- Jeppesen, K. K. (2018). In press. The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*: 1-11, forthcoming.
- Jesus, M. A. (2010). A contabilidade pública e a contabilidade nacional: Principais divergências e implicações no défice público em Portugal. *Fundação Calouste Gulbenkian*. Lisboa.
- Keasey, K., Watson, R. & Wynarczyk, P. (1988). The Small Company Audit Qualification: A Preliminary Investigation, *Accounting and Business Research*, 72 (18), 323-333.
- Krishnan, J., Krishnan J., & Stephens R. (1996). The simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: an empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 26(3): 224-236.
- Laureano, R. (2011). Testes de Hipóteses com o SPSS – O meu manual de consulta rápida. Lisboa: *Edições Sílabo, Lda*.
- Lei 140/2015, de 7 de setembro. *Diário da República n.º 174/15 – I Série*. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Lisboa.
- Lei 37/2003, de 22 de agosto. *Diário da República n.º 193/2003 – I Série-A*. Bases do Financiamento do Ensino Superior. Lisboa.
- Lei n.º 49/2005, de 30 de agosto. *Diário da República n.º 166/05 – I Série-A*. Lei de Bases do Financiamento do Ensino Superior. Lisboa.
- Lei nº 62/2007, de 10 de setembro. *Diário da República n.º 174/07 – I Série*. Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior. Lisboa.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348–36.
- Lopes, I. T. (2015). Research methods and methodology towards knowledge creation in accounting. *Contaduría y Administración*, 60: 9-30.
- Mahdavi, G., & Houshmand, A. (2012). The Impact of national auditing standards on the quality of auditors ' opinions : Iranian experience. *African Journal of Business Management*, 6(29), 8620 8629.
- Mano, M. & Marques, M. (2012). Novos modelos de governo na universidade pública em Portugal e competitividade. *Revista de Administração Pública*. n.º 46, 721-736.

- Marçal, N & Marques, F. (2011). Manual de auditoria e controlo interno no sector público. *Edições Sílabo*, Lisboa.
- Marôco, J. (2018). Análise Estatística Com o SPSS Statistics, 7ª Edição. *Gráfica Manuel Barbosa & Filhos*: ReportNumber. 5, 7, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 21, 28, 33, 34, 37, 42, 45, 47.
- Marques, M. C. C. (2018). O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e o impacto da sua adoção no Ensino Superior. *Cepese*, 30: 74-94.
- Marques, M., & Almeida, J. (2004). Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade e Finanças da Universidade de S. Paulo Brasil*, 35: 84- 95.
- Marques, W. L. (2012). Contabilidade Pública e Orçamento, 1ª Edição. Brasil
- Mcenrof, J. & Martens, S. (2001). Auditor's and Investor's Perceptions of the Expectation Gap, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 4, December, Sarasota.
- Meek, V.L. (2003). Introduction in Alberto Amaral, V.L. Meek e M. I. Larsen (eds.), *The Higher Education Managerial Revolution?*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers.
- Melo, A.G.P. (2014). *A rotação das sociedades de auditoria: estudo dos pareceres do PSI geral* (Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa).
- Monroe, G., & Teh, S. (1993). Predicting Uncertainty Audit Qualifications in Australia Using Publicly Available Information. *Accounting Finance*, 33 (2), 79 – 106.
- Moreno, C. (2002). *Auditoria e auditores públicos em Portugal, Subsídios para Modernizar a auditoria pública em Portugal* (Dissertação de Mestrado, Universidade Autónoma).
- Nogueira, S., Tomé, M., Cordeiro, M., & Dias, A. (2013). *A Divulgação da Informação Contabilística na Campanha Eleitoral Autárquica: Estudo Exploratório*: 19.
- OCDE, (2006). Higher Education: Quality, Equity and Efficiency. *Programme on Institutional Management in Higher Education*, (7)
- OECD. (2008). Handbook on Constructing Composite Indicators: Methodology and User Guide. Methodology (Vol. 3), *OECD PUBLICATIONS*.
- Paananen, M. (2016). Modified audit reports in the case of joint municipal authorities: Empirical evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20: 149-157.
- Pae, S., & Yoo, S. (2001). Strategic interaction in auditing: an analysis of auditors' legal liability, internal control system quality, and audit effort. *The Accounting Review*, 76 (3): 333-356.
- Pedrosa, J., Santos, H., Mano, M., & Gaspar, T. (2012). *Novo Modelo de Governança e Gestão das Instituições de Ensino Superior em Portugal: Análise dos Usos do Modelo em Instituições Públicas*. Universidade de Aveiro.

- Pina, V., Torres, L., & Royo, S. (2007). Are ICT's improving transparency and accountability in the EU Regional and local governments? An empirical study. *Public Administration*, 85(2): 449-472.
- Pires, R. P. (2008). Uma oportunidade de mudança das universidades. *Revista autor*.
- Porte & B. (1993). An empirical study of the audit expectation - performance. *Accounting and Business Research*, Vol. 3, n.o 1, June: 49-68.
- Quivy; R. & Campenhoudt, L. (1992). Manual de investigação em ciências sociais. Lisboa: *Gradiva*: 966-111.
- Rego, Conceição; Baltazar, Maria da Saudade & Caleiro, António (2012), Higher Education and Social Cohesion, *Higher Education of Social Science*, 2, 2(3):17-24.
- Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647–686.
- Reinoite, A. R. D. (2014). *Proposta de implementação da função de auditoria interna no agrupamento de escolas José Saraiva*, (Dissertação de Mestrado em Auditoria, Universidade de Coimbra).
- Reis, E. (1996). Estatística descritiva. Lisboa: *Edições Sílabo*.
- Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, (30), 375 – 400.
- Rodrigues, C. (2005). A Colaboração entre o ROC e o Auditor Interno. *Revisores e Empresas*, 30.
- Rodrigues, S.C.S. (2013). *O processo de implementação da auditoria interna numa Autarquia Local. Estudo de caso: câmara municipal de Porto Novo*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais).
- Rodríguez, M., Castaño, C., Osorio, V., & Duque, V. (2006). La auditoría ética: herramienta para fortalecer la integridad del carácter organizacional. *Revista Innovar/contabilidad Y Finanzas*, 16: 25–46.
- Santos, R. J. S.; Saraiva, H. I. B. (2016). Contabilidade pública versus Contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais. *Revista de Contabilidade*: 55-61.
- Santiago, R; Magalhães, A.; Carvalho, T. (2005). O Surgimento do Managerialismo no Sistema de Ensino Superior Português, Lisboa: *Cipes*.
- Schelker, M. (2013). Auditors and Corporate Governance: Evidence from the Public Sector. *Kyklos*, 66(2): 275–300.
- Segura, A. S. & Molina, G. S. (2001). El informe de auditoria y su relación con las características corporativas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*: 108, 349-391.

Os determinantes da Opinião Modificada em Auditoria

- Silva, A. (2000). *Auditoria do Management Público* (Dissertação de Mestrado, Universidade Autónoma de Lisboa).
- Sousa, N. (2016). *A importância da Auditoria na deteção e prevenção da fraude*. (Dissertação de Mestrado de Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).
- Taborda, D. (2006). *Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas*. Lisboa: *Edições Sílabo*.
- Tahinakis, P. & Samarinas, M. (2016). The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting*.
- Teixeira, A. B. (2016). *A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, Uma Evolução Sustentada* (Instituto Politécnico de Setúbal).
- Teixeira, F. & Correia, J. (2000). *POCAL: O Sistema de Controlo Interno*. Coimbra: *Ediliber, Editor de Publicações, Lda*
- Teixeira, M.F. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz* (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta).
- Terrell, J. H. (1974). A Conceptual Auditing Methodology-Interrelationships Between the Financial Statements, Internal Controls, and the Audit Program. *The Accounting Review*, 176–180.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de procedimentos*. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mapf/mapf_20161107.pdf . Acedido 4 de novembro de 2019.
- Tribunal de Contas. (2016). *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais*. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mapf/mapf_20161107.pdf . Acedido a 15 de abril de 2020.
- Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35 (1): 245-276.

Apêndice

Apêndice 1 – População Ajustada – Lista das Instituições de Ensino Superior Universitário

- ✓ ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade dos Açores (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade do Algarve (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade de Aveiro (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade da Beira Interior (2016 e 2018);
- ✓ Universidade de Coimbra (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade da Madeira (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade do Minho (2018);
- ✓ Universidade Nova de Lisboa (2016, 2017 e 2018);
- ✓ Universidade do Porto (2016 e 2017); e
- ✓ Universidade de Trás-os-Montes (2016, 2017 e 2018).

Apêndice 2 – Análise de Variáveis Financeiras

Tabela 10 - Média das Variáveis Financeiras por Tipo de Opinião

Variável	Opinião Não Modificada	Opinião Modificada
DepF	0,6054	0,6846
End	0,3872	0,5522
ROE	0,0027	0,0114
GEOD	0,8735	0,9081
GEOR	0,8901	0,9325
LI	0,3424	0,3094

Tabela 11 - Média das Variáveis Financeiras por Ano

Variável	2016	2017	2018
DepF	67,96%	66,32%	64,55%
End	46,57%	50,04%	55,40%
ROE	-0,60%	0,29%	3,05%
GEOD	88,68%	93,34%	87,37%
GEOR	92,03%	93,77%	90,35%
LI	33,18%	32,89%	29,44%

Apêndice 3 – O modelo de Regressão Logística (SPSS)

Tabela 12 – Tabela de Contingência para teste de Hosmer e Lemeshow

		Opinião não modificada		Opinião Modificada		Total
		Observado	Esperado	Observado	Esperado	
Etapa 1	1	3	2,893	0	0,107	3
	2	3	2,145	0	0,855	3
	3	1	1,469	2	1,531	3
	4	0	0,862	3	2,138	3
	5	0	0,453	3	2,547	3
	6	1	0,170	2	2,830	3
	7	0	0,008	3	2,992	3
	8	0	0,000	3	3,000	3
	9	0	0,000	3	3,000	3
	10	0	0,000	2	2,000	2

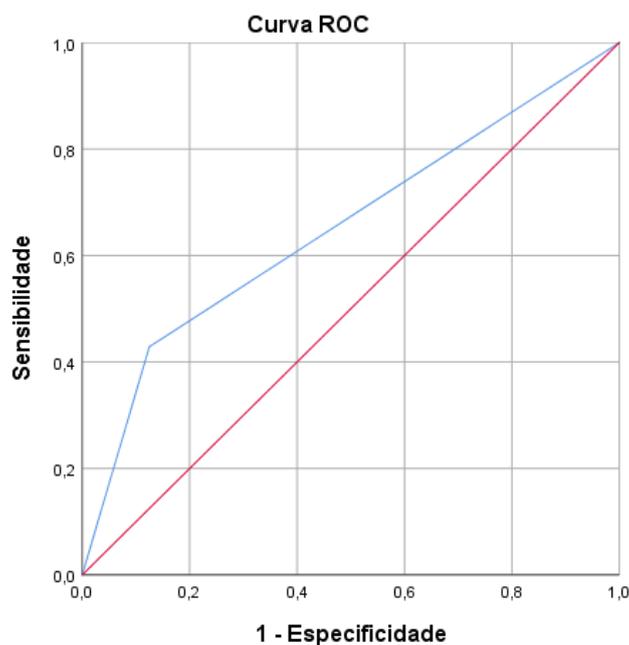


Gráfico 10 – Curva ROC

Anexos

Anexo 1 – Lista das Instituições de Ensino Superior Universitário

- ✓ ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa;
- ✓ Universidade dos Açores;
- ✓ Universidade do Algarve;
- ✓ Universidade de Aveiro;
- ✓ Universidade da Beira Interior;
- ✓ Universidade de Coimbra;
- ✓ Universidade de Évora;
- ✓ Universidade de Lisboa;
- ✓ Universidade da Madeira;
- ✓ Universidade do Minho;
- ✓ Universidade Nova de Lisboa;
- ✓ Universidade do Porto; e
- ✓ Universidade de Trás-os-Montes.

(fonte: Direção Geral de Ensino Superior)