LUMEN ET VIRTUS
ISSN: 2177-2789

CERTIFICAÇÃO E RELATÓRIO DIRECTO NAS ISSAI: DESMISTIFICAR OS TRABALHOS DE AUDITORIA E REDUZIR O GAP DE EXPECTATIVAS

ATTESTATION AND DIRECT REPORTING ENGAGEMENTS UNDER THE ISSAIS: DEMYSTIFYING AUDIT WORK AND REDUCING THE EXPECTATION GAP

TRABAJOS DE CERTIFICACIÓN E INFORME DIRECTO EN LAS ISSAI: DESMITIFICAR LA AUDITORÍA Y REDUCIR LA BRECHA DE EXPECTATIVAS

https://doi.org/10.56238/levv17n64-065

Data de submissão: 15/08/2026 **Data de publicação:** 15/09/2026

Mário Munto Ndala
Doutor em Gestão
Instituição: Faculdade de Economia da Universidade Agostinho Neto (UAN)
E-mail: mariondala77@gmail.com
Orcid: https://orcid.org/0009-0002-0960-3206

RESUMO

Este artigo analisa criticamente a distinção, estabelecida pelas ISSAI, entre trabalhos de certificação e trabalhos de relatório directo, com o propósito de demonstrar a sua relevância para a redução do gap de expectativas dos utilizadores dos relatórios de auditoria. A investigação adopta uma revisão integrativa, normativa e doutrinária, baseada nas ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000 e 4000, em documentos do INTOSAI Framework of Professional Pronouncements e em estudos publicados em revistas científicas indexadas sobre expectativas, responsabilidades, evidência, materialidade, auditoria de desempenho e auditoria pública. O argumento central é que o gap não resulta apenas de utilizadores que esperam demasiado do auditor. Ele também pode ser agravado por relatórios que não explicam quem mediu a matéria, qual foi o critério, que nível de assurance foi obtido, que informação foi apresentada pela entidade responsável e quais conclusões pertencem ao auditor. Nos trabalhos de certificação, a entidade responsável mede a matéria contra os critérios e apresenta a informação sobre a matéria; o auditor examina essa informação e expressa uma conclusão. Nos trabalhos de relatório directo, o auditor mede ou avalia directamente a matéria contra os critérios e apresenta achados, conclusões, recomendações ou opinião. A diferença não é meramente formal: altera a arquitectura da responsabilidade, a natureza da evidência, a redacção do relatório e o modo como o utilizador deve interpretar a assurance. A revisão mostra que a simples ampliação do relatório não elimina necessariamente o gap. A redução exige uma linguagem de classificação do trabalho, uma descrição explícita de objecto, critérios, partes, evidência, limitações e nível de assurance, além de educação dos utilizadores e seguimento institucional. Como contribuição, propõe-se um protocolo de transparência em cinco perguntas e uma matriz de leitura aplicável às instituições superiores de controlo, aos auditores e aos destinatários dos relatórios.

Palavras-chave: ISSAI. Trabalho de Certificação. Relatório Directo. Auditoria Pública. Gap de Expectativas.

ABSTRACT
This article critically examines the distinction established by the ISSAIs between attestation engagements and direct reporting engagements, with the aim of demonstrating their relevance for reducing audit expectation gaps among users of audit reports. The study adopts an integrative, normative and doctrinal review based on ISSAIs 100, 200, 300, 400, 3000 and 4000, documents from the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, and studies published in indexed scientific journals on expectations, responsibilities, evidence, materiality, performance auditing and public auditing. The central argument is that the expectation gap is not caused only by users expecting too much from auditors. It may also be widened by reports that fail to explain who measured the subject matter, which criteria were used, what level of assurance was obtained, what subject matter information was presented by the responsible party and which conclusions belong to the auditor. In attestation engagements, the responsible party measures the subject matter against criteria and presents subject matter information; the auditor examines that information and expresses a conclusion. In direct reporting engagements, the auditor directly measures or evaluates the subject matter against criteria and presents findings, conclusions, recommendations or an opinion. The distinction is not merely formal: it changes the architecture of responsibility, the nature of evidence, report wording and the way intended users should interpret assurance. The review shows that simply expanding audit reports does not necessarily eliminate the gap. Reduction requires clear classification of the engagement, explicit description of subject matter, criteria, parties, evidence, limitations and assurance level, together with user education and institutional follow-up. The article proposes a five-question transparency protocol and a reading matrix for supreme audit institutions, auditors and report users.

Keywords: ISSAIs. Attestation Engagement. Direct Reporting. Public Auditing. Expectation Gap.

RESUMEN
Este artículo analiza críticamente la distinción establecida por las ISSAI entre trabajos de certificación y trabajos de informe directo, con el objetivo de demostrar su relevancia para reducir la brecha de expectativas de los usuarios de los informes de auditoría. La investigación adopta una revisión integradora, normativa y doctrinal, basada en las ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000 y 4000, en documentos del Marco de Pronunciamientos Profesionales de INTOSAI y en estudios publicados en revistas científicas indexadas sobre expectativas, responsabilidades, evidencia, materialidad, auditoría de desempeño y auditoría pública. El argumento central sostiene que la brecha no se debe únicamente a que los usuarios esperen demasiado del auditor. También puede ampliarse cuando los informes no explican quién midió la materia, qué criterios fueron utilizados, qué nivel de aseguramiento se obtuvo, qué información fue presentada por la parte responsable y cuáles conclusiones pertenecen al auditor. En los trabajos de certificación, la parte responsable mide la materia frente a los criterios y presenta la información sobre la materia; el auditor examina esa información y expresa una conclusión. En los trabajos de informe directo, el auditor mide o evalúa directamente la materia frente a los criterios y presenta hallazgos, conclusiones, recomendaciones u opinión. La diferencia altera la arquitectura de responsabilidades, la evidencia, la redacción del informe y la interpretación del aseguramiento. Como contribución, se propone un protocolo de transparencia de cinco preguntas y una matriz de lectura aplicable a las entidades fiscalizadoras superiores, auditores y usuarios.

Palabras clave: ISSAI. Trabajo de Certificación. Informe Directo. Auditoría Pública. Brecha de Expectativas.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria pública procura produzir confiança sobre informação, condutas, resultados e utilização de recursos. Essa confiança, porém, não nasce apenas da competência do auditor. Depende de os utilizadores compreenderem o que foi examinado, que tipo de trabalho foi realizado, quem tinha a responsabilidade primária sobre a matéria e qual a força da conclusão. Quando o utilizador espera que o auditor tenha feito mais do que as normas exigem, surge o gap de expectativas. Quando o auditor comunica menos do que o trabalho permite compreender, a diferença também se pode ampliar. A questão, por isso, não é apenas o que o auditor fez, mas a forma como a arquitectura do trabalho é tornada inteligível.

O INTOSAI Framework of Professional Pronouncements distingue dois tipos fundamentais de trabalhos de auditoria pública: o trabalho de certificação e o trabalho de relatório directo. No primeiro, a parte responsável mede a matéria face a critérios e apresenta informação sobre essa matéria; o auditor reúne evidência suficiente e apropriada para formar uma conclusão sobre a informação apresentada. No segundo, é o próprio auditor que mede ou avalia a matéria face aos critérios, seleccionando objecto e critérios de acordo com risco e materialidade, e apresenta no relatório os achados, as conclusões, as recomendações ou uma opinião. A distinção está no centro da ISSAI 100 e articula-se com os modelos de auditoria financeira, de desempenho e de conformidade.

Na prática, os dois trabalhos podem produzir documentos que os leitores chamam simplesmente "relatório de auditoria". Essa designação genérica esconde diferenças decisivas. Um relatório financeiro com opinião sobre demonstrações apresentadas pela administração não tem a mesma arquitectura que um relatório de desempenho no qual a equipa auditora seleccionou o tema, definiu os critérios, construiu a análise e comunicou achados sobre economia, eficiência ou eficácia. Uma auditoria de conformidade pode assumir a forma de certificação, de relatório directo ou de trabalho combinado. Se o relatório não indicar a modalidade, o leitor pode atribuir ao auditor responsabilidades que pertencem à entidade auditada, ou considerar que uma conclusão directa equivale a uma certificação absoluta da realidade.

A literatura sobre o gap de expectativas mostra que a linguagem dos relatórios desempenha papel relevante, mas não suficiente. Porter (1993) decompôs o gap em expectativas não razoáveis, *standards* deficientes e desempenho deficiente. Humphrey, Moizer e Turley (1993), Monroe e Woodliff (1994), Koh e Woo (1998) e Chowdhury e Innes (1998) identificaram diferenças persistentes entre auditores e utilizadores quanto à responsabilidade por fraude, fiabilidade, prevenção, detecção, continuidade e utilidade do relatório. Gold, Gronewold e Pott (2012) verificaram que explicações acrescentadas ao relatório não eliminaram, por si só, a diferença de expectativas. Litjens, van Buuren e Vergoossen (2015) encontraram resultado semelhante em relação a alterações de formato, embora

algumas informações sobre o processo pudessem melhorar a compreensão de determinados utilizadores.

O problema que orienta este estudo é a confusão entre a natureza do trabalho e a força da conclusão. Muitos leitores interpretam "auditoria" como uma actividade única, com finalidade ilimitada e resultado conclusivo sobre a gestão, a legalidade, a fraude, o desempenho e a sustentabilidade. Essa percepção é especialmente problemática na auditoria pública, porque os relatórios das instituições superiores de controlo são utilizados por parlamentos, tribunais, governos, órgãos de comunicação, gestores, cidadãos e entidades fiscalizadas. O mesmo documento pode ser lido como certificação financeira, julgamento de legalidade, avaliação de desempenho ou prova de responsabilidade, embora o mandato e o desenho do trabalho sejam diferentes.

A pergunta de investigação é: de que modo a distinção entre trabalho de certificação e trabalho de relatório directo, tal como estruturada nas ISSAI, pode reduzir o gap de expectativas dos utilizadores dos relatórios de auditoria? O objectivo geral consiste em analisar as duas modalidades, explicar as suas consequências técnicas e comunicacionais e propor uma forma de relato que reduza interpretações indevidas. Os objectivos específicos são: a) identificar a arquitectura normativa dos dois trabalhos; b) distinguir matéria, informação sobre a matéria, critérios, responsabilidade e conclusão; c) confrontar a norma com a doutrina e os estudos empíricos sobre expectativas; d) identificar fontes de confusão nos relatórios; e) propor uma matriz de transparência e um protocolo de cinco perguntas para leitores e auditores.

A contribuição do artigo é dupla. No plano académico, aproxima a literatura do gap de expectativas da arquitectura das ISSAI, que nem sempre é incorporada nos estudos sobre percepção dos relatórios. No plano profissional, oferece uma ferramenta de leitura que pode apoiar a formação de auditores, a revisão de relatórios, a comunicação com entidades auditadas e a educação dos utilizadores. O artigo sustenta que explicar a modalidade do trabalho não é uma formalidade. É uma condição para atribuir correctamente responsabilidades e interpretar a assurance dentro dos seus limites.

Quadro 1. Elementos mínimos para interpretar um relatório de auditoria pública

Elemento	Pergunta de transparência	Risco de confusão
Tipo de trabalho	É certificação, relatório directo ou trabalho combinado?	Tratar todo relatório como opinião financeira
Matéria	O que foi examinado?	Atribuir ao auditor exame de tudo
Critérios	Contra que padrão foi feita a avaliação?	Confundir objectivo político com critério
Responsabilidade	Quem preparou, mediu ou avaliou a informação?	Transferir gestão para auditor

Elemento	Pergunta de transparência	Risco de confusão
Assurance	Qual o nível e limite da confiança obtida?	Interpretar assurance razoável como garantia absoluta
Conclusão	É opinião, achado, conclusão ou recomendação?	Ler recomendação como decisão vinculativa

Fonte: Elaboração própria, com base em INTOSAI (2019a, 2019b, 2019c, 2019d) e na literatura sobre audit expectation gap.

O Quadro 1 apresenta a chave de leitura que orienta o artigo. Cada pergunta corresponde a um ponto em que a comunicação pode aumentar ou reduzir o gap. A classificação do trabalho ocupa o primeiro lugar porque condiciona as perguntas seguintes. Sem saber se o auditor verifica uma informação produzida pela entidade ou se constrói directamente uma avaliação, o utilizador não consegue atribuir de modo correcto a responsabilidade pela matéria e pela conclusão.

2 METODOLOGIA

O artigo adopta uma revisão integrativa, normativa e crítica. A revisão integrativa foi escolhida porque o problema combina normas profissionais, doutrina, estudos experimentais, inquéritos de percepção, estudos qualitativos e literatura sobre auditoria pública. A síntese não pretende produzir uma meta-análise estatística, pois os estudos apresentam unidades de análise, amostras, escalas e contextos muito diferentes. O objectivo é reconstruir conceitos, confrontar resultados e identificar mecanismos pelos quais a modalidade do trabalho pode alterar as expectativas dos utilizadores.

A pesquisa documental normativa incidiu sobre o IFPP e, em particular, a ISSAI 100, que apresenta os elementos da auditoria pública, os tipos de trabalho e os conceitos de assurance; a ISSAI 200, relativa aos princípios de auditoria financeira; a ISSAI 300 e a ISSAI 3000, relativas à auditoria de desempenho; a ISSAI 400 e a ISSAI 4000, relativas à auditoria de conformidade; a GUID 3910, sobre conceitos centrais da auditoria de desempenho; e a INTOSAI-P 20, sobre transparência e accountability. Foram ainda considerados os padrões financeiros da IAASB incorporados na série ISSAI 2200–2899, especialmente as ISA 700 e 705, quando a análise incidiu sobre a forma de opinião financeira.

A revisão científica considerou estudos publicados entre 1993 e 2025 em Accounting and Business Research, Accounting & Finance, International Journal of Auditing, Accounting Horizons, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Public Money & Management, Financial Accountability & Management, Administration & Society, Evaluation, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Managerial Auditing Journal, SAGE Open e outras revistas indexadas. As bases e plataformas consultadas incluíram Web of Science, Scopus, Wiley Online Library, Taylor & Francis, SAGE, ScienceDirect, Emerald, DOAJ, Crossref e repositórios institucionais.

Os descritores combinaram attestation engagement, direct reporting, direct engagement, public sector auditing, audit expectation gap, audit report, auditor responsibility, audit assurance, performance audit, compliance audit, financial audit, audit user perceptions, public accountability e Supreme Audit Institutions. Foram incluídos estudos empíricos, revisões, artigos conceptuais e livros científicos que contribuíssem para o entendimento da modalidade do trabalho, das expectativas ou da comunicação da auditoria. Foram excluídos textos promocionais, páginas sem autoria verificável e referências que apenas mencionassem auditoria sem discutir o seu objecto, resultado ou utilização.

A análise foi organizada em cinco categorias: a) natureza do trabalho; b) distribuição de responsabilidades; c) objecto, critérios e evidência; d) forma da conclusão; e) percepção dos utilizadores. Para cada fonte foram registados autor, ano, publicação, método ou estatuto normativo, resultado principal, relação com o gap de expectativas e limitação. A crítica diferenciou três níveis de afirmação: requisito normativo, resultado empírico e interpretação do autor. Esta distinção impede que uma recomendação seja apresentada como se fosse uma exigência ISSAI, ou que um resultado de um país seja generalizado para todas as instituições superiores de controlo.

A validade da síntese foi reforçada pela triangulação entre a fonte normativa e a literatura. Quando a ISSAI 100 estabelece que auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, essa afirmação foi analisada à luz da responsabilidade da administração sobre as demonstrações e dos estudos sobre a interpretação da opinião. Quando a ISSAI 3000 enquadra a auditoria de desempenho como trabalho de relatório directo, a consequência foi confrontada com estudos sobre critérios, conflitos de papel, utilidade e accountability. O estudo não afirma que a simples menção à modalidade elimine o gap; investiga em que condições essa explicação pode contribuir para reduzi-lo.

Quadro 2. Protocolo metodológico da revisão integrativa

Etapa	Procedimento	Resultado de controlo
Delimitação	Identificação de ISSAI e standards relacionados com os dois tipos de trabalho	Corpus normativo central
Pesquisa	Descritores em bases indexadas e repositórios institucionais	Estudos sobre expectativas, responsabilidade e relato
Selecção	Critérios de pertinência, autoria e método identificáveis	Literatura científica e doutrinária credível
Codificação	Natureza, responsabilidade, assurance, conclusão e gap	Matriz comparável de argumentos
Crítica	Separação entre norma, facto empírico e proposta	Redução de extrapolações indevidas
Síntese	Confronto entre ISSAI e literatura de utilizadores	Protocolo de comunicação e matriz de leitura

Fonte: Elaboração própria, com base em Page et al. (2021), Higgins et al. (2022) e no IFPP da INTOSAI.

O Quadro 2 mostra que a revisão não trata as ISSAI como simples bibliografia. Elas funcionam como arquitectura normativa, enquanto os estudos científicos ajudam a avaliar como essa arquitectura é percebida, compreendida e utilizada. A combinação é importante: a norma define o que o trabalho deve ser; a investigação empírica mostra o que os utilizadores pensam que ele é; e a análise crítica procura explicar a diferença sem culpar automaticamente uma das partes.

3 A ARQUITECTURA NORMATIVA DAS ISSAI

3.1 OS ELEMENTOS DA AUDITORIA PÚBLICA

A ISSAI 100 apresenta a auditoria pública como uma relação entre três partes: o auditor, a parte responsável e os utilizadores previstos. Essa estrutura é mais do que uma descrição institucional. Ela distribui deveres e impede que a conclusão do auditor seja lida como substituição da responsabilidade de quem administra, mede, regista ou apresenta a matéria. A parte responsável é a entidade ou pessoa incumbida de gerir a matéria, preparar a informação ou cumprir os critérios. O auditor obtém e avalia evidência para formar uma conclusão. Os utilizadores são aqueles para quem o relatório é produzido ou que possuem interesse legítimo na informação.

A matéria é aquilo que será examinado; os critérios são os padrões usados para avaliar essa matéria; e a informação sobre a matéria é a representação elaborada pela parte responsável nos trabalhos de certificação. O auditor precisa de estabelecer uma relação inteligível entre esses elementos. Uma auditoria financeira pode ter como matéria a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa, enquanto as demonstrações financeiras constituem a informação sobre a matéria. Numa auditoria de desempenho, a matéria pode ser um programa, uma política, um processo ou uma actividade; a informação pode ser construída directamente no relatório do auditor a partir de indicadores, documentos, entrevistas, observação e análise.

A relação entre matéria e informação sobre a matéria explica uma diferença que frequentemente passa despercebida. Na certificação, o utilizador recebe uma informação já apresentada pela entidade e uma conclusão do auditor sobre a sua conformidade com critérios. No relatório directo, o utilizador recebe uma avaliação produzida directamente pelo auditor. Isso não significa que o auditor seja responsável pela gestão ou pela matéria. Significa que assume responsabilidade pela medição ou avaliação que fundamenta o relatório, dentro do objectivo, escopo, critérios e evidência definidos.

Os conceitos de assurance e confiança também precisam de ser separados. A auditoria procura reduzir o risco de uma conclusão inadequada, mas não oferece certeza absoluta. O nível de assurance pode ser razoável ou limitado, conforme a natureza dos procedimentos, a suficiência e adequação da evidência e a forma da conclusão. A ISSAI 100 afirma que a assurance deve ser comunicada de modo transparente, pois os utilizadores precisam de saber o grau de confiança que podem atribuir ao resultado. Um relatório que omite o nível de assurance abre espaço para a leitura de garantia total.

3.2 TRABALHO DE CERTIFICAÇÃO: ESTRUTURA E RESPONSABILIDADES

No trabalho de certificação, a parte responsável mede a matéria contra os critérios e apresenta informação sobre o resultado. O auditor planeia e executa procedimentos para obter evidência suficiente e apropriada, avalia se a informação está materialmente correcta e expressa uma conclusão. A certificação pode assumir a forma de opinião sobre demonstrações financeiras, conclusão sobre conformidade ou outra forma de assurance, conforme o mandato, o referencial e o objecto.

A característica decisiva é a separação entre a produção da informação e a conclusão sobre essa informação. A administração continua responsável por preparar demonstrações financeiras, manter controlos, escolher políticas contabilísticas, cumprir a lei, gerir riscos e fornecer documentos. O auditor não prepara a informação que certifica, não garante a gestão e não transfere para si a responsabilidade da entidade. O seu trabalho acrescenta credibilidade por meio de procedimentos independentes e de uma conclusão profissional.

Na auditoria financeira, a ISSAI 200 enquadra a auditoria de demonstrações financeiras e a série ISSAI 2200–2899 utiliza as ISA como standards de auditoria financeira. A ISA 700 estrutura a formação da opinião e o relatório; a ISA 705 trata das modificações por distorção material ou impossibilidade de obter evidência suficiente e apropriada. A opinião não modificada significa que as demonstrações estão apresentadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial aplicável. A opinião com reservas, adversa ou a escusa possuem fundamentos diferentes e não devem ser confundidas com uma certificação geral da gestão.

Na auditoria de conformidade de atestação, a entidade pode apresentar informação sobre o cumprimento da matéria face às autoridades aplicáveis. O auditor avalia essa informação e conclui. Em auditorias de conformidade, as autoridades podem incluir Constituição, leis, regulamentos, contratos, decisões orçamentais, políticas, códigos ou princípios de boa gestão financeira. A conclusão deve indicar a relação entre a regra, o comportamento e a evidência. Uma certificação de conformidade não transforma automaticamente o auditor em órgão sancionador; ela informa se a informação apresentada corresponde aos critérios dentro do alcance do trabalho.

O risco de gap surge quando o utilizador entende “certificação” como uma declaração de que a entidade é correcta em todos os aspectos. A certificação é sempre relativa à matéria, aos critérios, ao período, ao nível de assurance e à materialidade. A responsabilidade do auditor é formar uma conclusão adequada; a responsabilidade da administração é produzir a informação e gerir a entidade. Uma comunicação clara deve apresentar essas responsabilidades lado a lado.

3.3 TRABALHO DE RELATÓRIO DIRECTO: AVALIAÇÃO PRODUZIDA PELO AUDITOR

No trabalho de relatório directo, é o auditor que mede ou avalia a matéria face aos critérios. O auditor pode seleccionar o objecto e os critérios tendo em conta risco e materialidade. O resultado da

avaliação é apresentado no relatório através de achados, conclusões, recomendações ou opinião. O relatório pode criar novas informações, análises ou conhecimentos sobre a matéria, mas não substitui a responsabilidade da administração por governar, executar e corrigir.

A auditoria de desempenho é normalmente um trabalho de relatório directo. A ISSAI 300 e a ISSAI 3000 orientam a avaliação de economia, eficiência e eficácia, embora os objectivos possam incluir aspectos de boa governação, equidade, qualidade, impacto e sustentabilidade, conforme o mandato e a concepção do trabalho. O auditor define a questão, selecciona o tema, identifica critérios, escolhe métodos e interpreta evidência. A conclusão pode dizer que uma política apresenta deficiências, que um processo é ineficiente ou que os resultados não correspondem aos objectivos, mas não constitui uma opinião financeira sobre as contas da entidade.

A flexibilidade do relatório directo é a sua força e o seu risco. É uma força porque permite investigar problemas públicos complexos, responder a riscos emergentes e produzir análise que a entidade ainda não preparou. É um risco porque a selecção de objecto, critérios, indicadores e método pode ser lida como preferência do auditor se o relatório não demonstrar a sua pertinência. Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2011) mostram que a compreensão dos critérios e da evidência influencia a forma como os auditores desenvolvem auditorias de desempenho. Alwardat (2015) identifica conflitos de papel e dificuldades de institucionalização dos resultados da auditoria de value for money.

A auditoria de conformidade também pode ser directa. Nessa modalidade, o auditor avalia directamente se a actividade, transacção ou informação cumpre as autoridades aplicáveis. A ISSAI 4000 estabelece requisitos sobre planeamento, avaliação de risco, evidência, conclusão e relato. A modalidade directa é útil quando não existe uma informação de conformidade preparada pela entidade, ou quando o auditor precisa de testar ele próprio a matéria. O relatório deve indicar claramente que a conclusão resulta da avaliação directa e não da certificação de uma declaração produzida pela entidade.

O gap de expectativas pode ser maior no relatório directo porque o utilizador tende a atribuir ao auditor a responsabilidade por todos os resultados da política ou programa. A linguagem "o auditor concluiu que o programa falhou" pode ser interpretada como julgamento total sobre a política, quando a auditoria analisou apenas um período, um componente, um conjunto de indicadores ou determinados critérios. Para reduzir o risco, o relatório deve explicar a pergunta de auditoria, a unidade de análise, os critérios, a evidência, as limitações e as razões que ligam achados a conclusões.

Quadro 3. Diferenças estruturais entre certificação e relatório directo

Dimensão	Certificação	Relatório directo	Implicação para o leitor
Quem mede a matéria?	Parte responsável	Auditor	Identificar quem produziu a informação avaliada
O que recebe o utilizador?	Informação da matéria + conclusão	Avaliação do auditor + conclusão/achados	Não confundir declaração da entidade com juízo do auditor

Dimensão	Certificação	Relatório directo	Implicação para o leitor
Selecção do objecto	Geralmente definida pelo mandato e informação apresentada	Auditor pode seleccionar matéria, tema e critérios	Ler escopo e fundamento da selecção
Forma do resultado	Opinião ou conclusão sobre informação	Achados, conclusões, recomendações ou opinião	Recomendação não é decisão nem sanção
Auditoria financeira	Sempre certificação	Não é o modelo normal	Opinião refere-se às demonstrações financeiras
Auditoria de desempenho	Excepcional ou combinada	Normalmente directa	Conclusão refere-se a economia, eficiência e eficácia
Auditoria de conformidade	Pode existir	Pode existir	O relatório deve declarar a modalidade

Fonte: Elaboração própria, com base em INTOSAI (2019a, 2019b, 2019c, 2019d, 2019e).

O Quadro 3 sintetiza a distinção nuclear. A diferença não está em o auditor utilizar ou não evidência, nem em um trabalho ser "mais sério" do que o outro. Ambos exigem independência, competência, julgamento profissional, cepticismo, controlo de qualidade, documentação e comunicação. O que muda é a posição do auditor perante a informação sobre a matéria e a forma como a conclusão é construída. Um relatório directo pode ser tão rigoroso quanto uma certificação, mas não pode ser lido com as mesmas expectativas.

3.4 A MODALIDADE DO TRABALHO E A FORMA DE RELATO

Nos trabalhos de certificação, o relatório tende a adoptar uma forma mais padronizada. O auditor identifica a informação sobre a matéria, o referencial, a responsabilidade da administração, a responsabilidade do auditor, a base da conclusão e o nível de assurance. A padronização pode facilitar a comparação entre entidades, mas cria o risco de leitura automática. Um relatório que apenas reproduz fórmulas pode cumprir formalmente a estrutura e continuar a ser pouco compreensível para utilizadores não especialistas.

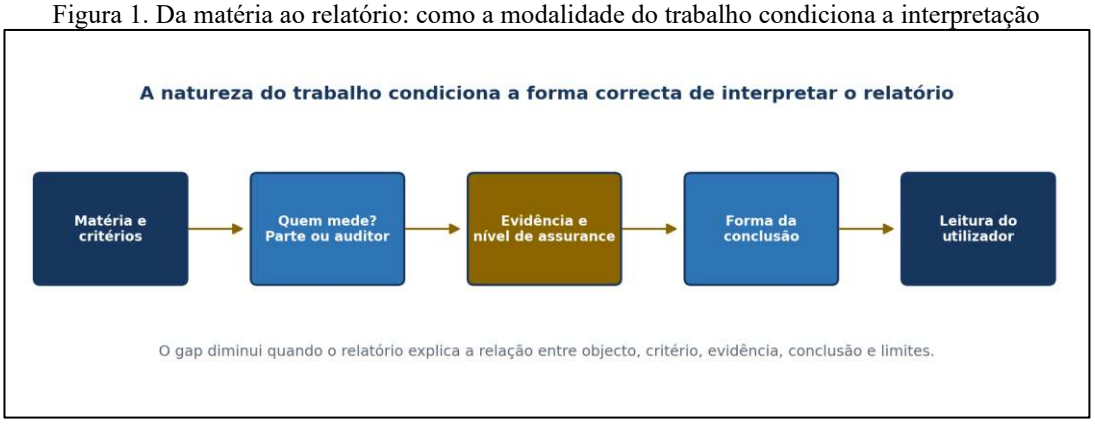
Nos trabalhos directos, a ISSAI 100 exige que o relatório indique os objectivos e explique como foram abordados. O relatório inclui achados e conclusões sobre a matéria, podendo conter recomendações. Deve apresentar os critérios, a metodologia, as fontes de dados e as limitações quando esses elementos forem necessários para a compreensão. A forma mais aberta não permite conclusões vagas. A maior liberdade na selecção e análise exige maior transparência sobre as escolhas.

Uma das confusões mais frequentes consiste em utilizar "opinião" como se fosse a única forma legítima de conclusão. A opinião é adequada quando o trabalho foi concebido para expressar uma conclusão padronizada sobre informação ou matéria contra critérios. Nos relatórios directos, conclusões e recomendações podem transmitir melhor o resultado da avaliação, desde que o relatório

explique a assurance. A ausência da palavra “opinião” não significa ausência de rigor; a presença da palavra não significa que o trabalho tenha sido uma auditoria financeira.

Outra confusão consiste em interpretar recomendações como prova de que o auditor assume a gestão. A recomendação é uma resposta construtiva a uma causa ou deficiência identificada. A administração decide se a implementa, como a implementa e com que recursos. O auditor pode acompanhar a execução, mas não deve desenhar e operar o controlo que depois avaliará. O relatório deve separar achado, causa, efeito, conclusão e recomendação para que a cadeia de responsabilidade permaneça clara.

Figura 1. Da matéria ao relatório: como a modalidade do trabalho condiciona a interpretação



Fonte: Elaboração própria, com base em INTOSAI (2019a), ISSAI 3000, ISSAI 4000 e IAASB (2016, 2019).

A Figura 1 apresenta uma cadeia interpretativa. O utilizador deve começar pela matéria e pelos critérios, identificar quem mediu ou preparou a informação, observar a evidência e o nível de assurance, e só depois interpretar a forma da conclusão. Se iniciar pela frase final sem reconstruir a cadeia, pode transformar uma conclusão limitada em garantia global. A figura é uma proposta de leitura, não uma representação de que todos os relatórios actuais sigam integralmente essa sequência comunicacional.

3.5 TRABALHOS COMBINADOS E FRONTEIRAS ENTRE MODALIDADES

A realidade da auditoria pública nem sempre cabe numa modalidade isolada. A ISSAI 100 admite auditorias que combinam aspectos financeiros, de conformidade e de desempenho. Uma fiscalização de uma empresa pública pode examinar a fiabilidade das demonstrações, a legalidade da contratação e a eficiência do investimento. O trabalho pode conter uma componente de certificação das contas e uma componente directa sobre o projecto ou o processo. A existência de uma opinião financeira não cobre automaticamente as outras componentes.

O trabalho combinado exige uma arquitectura de relato segmentada. O relatório deve indicar qual a matéria e a conclusão de cada componente, quais critérios foram usados e que evidência sustenta cada resultado. Uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras pode coexistir com uma

conclusão de que o programa apresenta falhas de desempenho ou com achados de incumprimento contratual. A coexistência não é contradição. As conclusões respondem a perguntas diferentes e possuem critérios diferentes.

O risco de gap aumenta quando o relatório utiliza uma única conclusão global para matérias heterogéneas. O leitor pode entender que a aprovação financeira valida a legalidade, ou que um achado de conformidade torna as contas inteiramente incorrectas. A solução é apresentar uma matriz de conclusões por objectivo e por matéria. Quando as componentes se influenciam, o relatório deve explicar a relação sem apagar a autonomia de cada conclusão.

A auditoria combinada também afecta a competência da equipa. A auditoria financeira exige conhecimentos de relato financeiro, estimativas, materialidade e evidência; a auditoria de conformidade exige interpretação de autoridades e prova de conduta; a auditoria de desempenho exige análise de políticas, indicadores, causalidade e resultados. A ISSAI 100 destaca a necessidade de competências adequadas e de gestão da equipa. A combinação não deve ser uma soma nominal de especialidades, mas uma integração controlada dos métodos.

Nos termos de referência, a instituição deve indicar se pretende uma certificação, um relatório directo ou ambos. Deve ainda definir se a conclusão será com assurance razoável, limitada ou descritiva, e se haverá recomendações. A entidade auditada precisa de saber que informação deve apresentar e quais actividades serão avaliadas directamente. Os utilizadores precisam de conhecer a fronteira para interpretar a conclusão. Uma descrição antecipada reduz litígios sobre escopo e evita que a auditoria seja julgada por uma finalidade que não lhe foi atribuída.

A fronteira entre auditoria e avaliação também merece cuidado. Um trabalho directo pode fornecer análise, informação e recomendações sem emitir assurance nos mesmos termos de uma auditoria. Se o relatório usa dados, entrevistas e análise comparativa para produzir conhecimento, deve dizer se a conclusão oferece assurance ou se constitui informação analítica. A confiança do utilizador depende de não apresentar uma avaliação exploratória como se fosse uma certificação.

A mesma prudência vale para trabalhos de consultoria. Uma equipa pode apoiar a entidade na construção de indicadores ou procedimentos, mas não deve assumir a responsabilidade por um controlo que depois será objecto de auditoria. O conflito de papéis pode afectar independência e credibilidade. Os relatórios devem distinguir auditoria, avaliação, investigação, consultoria e acompanhamento. A modalidade é, por isso, uma categoria de governação profissional e não apenas de classificação estatística.

Quadro 4. Estrutura recomendável para trabalhos combinados

Componente combinada	Pergunta de auditoria	Forma adequada de conclusão	Perigo de mistura
Financeira	A informação financeira está apresentada conforme o referencial?	Opinião ou conclusão de certificação	Ler como validação de gestão integral
Conformidade	A conduta respeitou as autoridades aplicáveis?	Conclusão sobre conformidade e achados	Converter não conformidade em fraude automática
Desempenho	A actividade foi económica, eficiente e eficaz?	Conclusões directas e recomendações	Confundir meta não atingida com ilegalidade
Informação/avaliação	Os dados e análises ajudam a responder à questão?	Conclusão informativa, com limites declarados	Apresentar avaliação como assurance

Fonte: Elaboração própria, com base em INTOSAI (2019a, 2019b, 2019c, 2019d) e GUID 3910.

O Quadro 4 reforça que um trabalho combinado deve preservar a identidade de cada componente. A clareza não exige relatórios separados em todos os casos, mas exige conclusões separáveis. O leitor deve conseguir identificar qual evidência responde a cada pergunta e qual consequência decorre de cada resultado. Essa separação é particularmente importante em auditorias públicas de grande visibilidade, nas quais uma conclusão pode ser utilizada em debates jurídicos, políticos e financeiros.

4 DOUTRINA E ESTUDOS SOBRE O GAP DE EXPECTATIVAS

4.1 CONCEITO E COMPONENTES DO GAP

O audit expectation gap descreve a diferença entre aquilo que os utilizadores esperam que os auditores façam e aquilo que os auditores entendem que lhes compete fazer ou efectivamente fazem. Porter (1993) ofereceu uma decomposição particularmente útil: gap de razoabilidade, gap de standards deficientes e gap de desempenho deficiente. O primeiro envolve expectativas sociais que não são razoáveis perante a natureza da auditoria. O segundo ocorre quando os standards não respondem às expectativas legítimas. O terceiro surge quando o auditor não cumpre adequadamente standards aplicáveis ou não executa o trabalho com qualidade.

A decomposição impede explicações simplistas. Nem toda a crítica ao auditor é irrazoável; nem toda a divergência revela mau desempenho. Pode existir uma norma insuficiente, uma comunicação ambígua, um relatório incompleto ou uma falha profissional. Frank, Lowe e Smith (2001) mostram que o debate sobre o gap não é apenas semântico. Ele envolve substância sobre responsabilidades, expectativa de detecção de fraude, fiabilidade, independência e utilidade. Humphrey et al. (1993) demonstraram diferenças de percepção na Grã-Bretanha sobre o papel, as proibições e as decisões esperadas do auditor.

Monroe e Woodliff (1994) encontraram diferenças entre auditores, contabilistas, directores, credores, accionistas e estudantes sobre a natureza da auditoria e as responsabilidades relativas do auditor e da administração. Koh e Woo (1998) sistematizaram a literatura e defenderam que a redução do gap exige mudanças no comportamento dos auditores, nos standards e no conhecimento dos utilizadores. Chowdhury e Innes (1998) demonstraram que o gap também existe no sector público e envolve accountability, independência, competência, verdade e justiça da informação e desempenho.

A doutrina mais recente trata o gap como fenómeno persistente e multidimensional. Mock et al. (2013) mostram que a reforma do relatório procura responder a utilizadores que desejam informação mais útil, mas a utilidade depende do conteúdo, da compreensão e das decisões que o relatório apoia. Gray et al. (2011) observaram percepções e interpretações erradas sobre relatórios sem modificação. Boterenbrood (2017) acrescentou a dimensão da materialidade, mostrando que preparadores podem considerar níveis de materialidade mais baixos do que os aplicados pelos auditores. A diferença altera a percepção sobre o que foi efectivamente verificado.

No sector público, o gap possui uma dimensão adicional. O auditor público é frequentemente visto como guardião geral dos recursos, detector de corrupção, avaliador de políticas e garante de bons resultados. Algumas dessas expectativas podem ser legítimas como aspiração institucional, mas não correspondem necessariamente ao escopo de cada auditoria. Ellul e Scicluna (2022), ao estudarem o governo central de Malta, encontraram diferenças sobre responsabilidade, materialidade, detecção de fraude, relatórios e julgamento. Alwardat (2015) verificou conflitos de papel e sobrecarga na auditoria de value for money. A modalidade do trabalho ajuda a delimitar essas expectativas.

4.2 O RELATÓRIO COMO COMUNICAÇÃO E NÃO APENAS COMO PRODUTO FINAL

A auditoria é uma prática de comunicação. A evidência recolhida só produz valor público quando é convertida em informação que os destinatários conseguem relacionar com decisões. Coram, Mock, Turner e Gray (2011) estudaram o valor comunicacional do relatório; Gold et al. (2012) testaram explicações ligadas à ISA 700; Coram e Wang (2021) analisaram assuntos-chave de auditoria e precisão normativa. Os resultados sugerem que acrescentar informação ao relatório não garante compreensão. O conteúdo precisa de responder às dúvidas reais do utilizador e de ser apresentado dentro de uma estrutura inteligível.

Litjens et al. (2015) concluíram, com base em banqueiros, preparadores e auditores, que alterações de formato não reduziram necessariamente o gap. Informações sobre o processo de auditoria, em particular continuidade e comunicação de erros, podiam ser relevantes para alguns utilizadores. A conclusão é importante para as ISSAI: a transparência exigida no relatório directo deve ser substantiva, não uma acumulação de secções. Explicar mais não é sempre explicar melhor.

Goicoechea, Gómez-Bezares e Ugarte (2021) encontraram consensos e divergências entre auditores e utilizadores sobre o conteúdo que deveria ser comunicado. Iwanowicz e Iwanowicz (2019) discutiram materialidade e assuntos de auditoria como mecanismos de aproximação, embora a divulgação não elimine o gap por si só. A comunicação eficaz precisa de distinguir o que o auditor sabe, o que concluiu, o que não examinou e o que depende da administração ou de decisões políticas.

No relatório directo, a comunicação deve incluir a lógica da avaliação. O leitor precisa de perceber como a questão de auditoria foi transformada em critérios, como os dados foram seleccionados, que limitações existiram, qual a diferença entre condição e critério, como se estabeleceu a causa e por que razão o efeito é relevante. A recomendação deve ser ligada a um achado e a uma causa sob responsabilidade da entidade. Quando o relatório omite essa cadeia, o utilizador pode considerar que a conclusão é uma opinião pessoal do auditor, e não um resultado derivado de critérios e evidência.

4.3 MATERIALIDADE, ASSURANCE E EXPECTATIVAS

A materialidade é uma das fontes mais persistentes de gap. O auditor não examina tudo com a mesma profundidade; concentra procedimentos nas matérias cuja distorção ou desconformidade pode influenciar decisões dos utilizadores. A materialidade pode ser quantitativa ou qualitativa e depende de natureza, contexto, risco e consequências. O utilizador, por outro lado, pode esperar uma verificação total de cada transacção, de cada irregularidade e de cada acto de gestão. A modalidade do trabalho não elimina essa tensão, mas ajuda a explicar o que foi seleccionado e por que razão.

Nos trabalhos de certificação, a materialidade afecta a avaliação da informação apresentada e a formação da opinião. Nos trabalhos directos, afecta a selecção do tema, o desenho dos procedimentos, a extensão da evidência e a relevância dos achados. Uma auditoria directa de desempenho pode identificar falhas importantes mesmo quando não existe uma distorção financeira. Uma auditoria financeira pode emitir opinião não modificada apesar de existirem deficiências de desempenho não abrangidas pelo referencial de relato. Confundir materialidade financeira com importância pública gera interpretações erradas.

A assurance razoável não significa probabilidade de certeza absoluta. Significa uma redução significativa do risco de conclusão inadequada, alcançada por procedimentos mais extensos do que os de assurance limitada. A linguagem do relatório deve indicar o nível aplicável. Uma conclusão directa com assurance limitada não possui o mesmo fundamento de uma conclusão com assurance razoável. O utilizador que não conhece essa diferença pode considerar que toda conclusão positiva possui a mesma força, agravando o gap.

A auditoria também possui limitações inerentes: amostragem, estimativas, julgamento, documentação incompleta, fraude sofisticada, conluio, ocultação e informação produzida depois dos

factos. Explicar limitações não é enfraquecer o relatório. É oferecer aos utilizadores uma base para interpretar o resultado. A ISSAI 100 liga evidência, risco, materialidade, documentação e comunicação. A prática que omite as limitações pode produzir confiança inicial, mas aumenta a decepção quando surge um problema que o utilizador julgava coberto.

Quadro 5. Componentes do gap de expectativas e respostas possíveis

Componente do gap	Como aparece no relatório	Causa possível	Resposta comunicacional
Razoabilidade	Leitor espera garantir ausência total de fraude	Confusão entre auditoria e investigação integral	Explicar assurance, risco, materialidade e responsabilidade da gestão
Standards deficientes	Critério não cobre questão relevante	Mandato ou norma não acompanha expectativa legítima	Rever mandato, escopo ou trabalho complementar
Desempenho deficiente	Conclusão não sustentada ou evidência insuficiente	Falha profissional, documentação ou julgamento	Revisão de qualidade, correcção e responsabilização profissional
Modalidade confusa	Relatório directo lido como certificação	Ausência de identificação do tipo de trabalho	Declarar modalidade, partes, matéria e informação avaliada
Assurance confusa	Conclusão positiva lida como garantia absoluta	Nível e limitações omitidos	Indicar assurance e limitações relevantes

Fonte: Elaboração própria, com base em Porter (1993), Koh e Woo (1998), Gold et al. (2012), Litjens et al. (2015) e Ellul e Scicluna (2022).

O Quadro 4 demonstra que reduzir o gap exige diagnóstico. Se a causa é uma expectativa irrazoável, a resposta principal é educação e comunicação. Se a norma não cobre uma expectativa legítima, pode ser necessário alterar o mandato ou realizar trabalho complementar. Se existe desempenho deficiente, a solução não é apenas explicar melhor, mas corrigir a prática. Se a modalidade está confusa, o relatório deve tornar explícita a sua arquitectura.

5 DESMISTIFICAÇÃO CRÍTICA: O QUE A DIFERENÇA NÃO SIGNIFICA

A primeira desmistificação é que o trabalho directo não é uma auditoria “menos formal”. Ele pode exigir mais julgamento, maior transparência sobre critérios e uma descrição mais detalhada do percurso da evidência. A certificação beneficia de um objecto informacional mais estruturado; o trabalho directo precisa de demonstrar como o próprio auditor construiu a informação avaliada. A complexidade não deve ser medida pelo tamanho do relatório, mas pela qualidade da ligação entre pergunta, critério, evidência e conclusão.

A segunda é que o trabalho de certificação não transfere para o auditor a responsabilidade pela matéria. Mesmo quando o auditor emite uma opinião, a administração permanece responsável por

preparar contas, cumprir a lei, manter controlos e gerir recursos. A opinião aumenta credibilidade, mas não substitui governo, supervisão ou fiscalização. Quando surge fraude, erro ou falha de gestão, deve perguntar-se se o problema se encontrava dentro do objecto, critério, período e risco cobertos pelo trabalho e se o auditor cumpriu os procedimentos aplicáveis.

A terceira é que o relatório directo não autoriza o auditor a emitir juízos ilimitados. O auditor selecciona tema e critérios, mas deve justificar a sua pertinência, clareza, comparabilidade e relação com a questão de auditoria. O facto de uma política não atingir uma meta não prova, por si, que tenha sido ilegal ou ineficiente. O auditor precisa de demonstrar que a meta era válida, que os dados eram fiáveis, que outros factores foram considerados e que o resultado permite uma conclusão equilibrada. A ISSAI 3000 exige rigor precisamente porque a flexibilidade do desempenho não pode transformar preferência em critério.

A quarta é que uma opinião e uma conclusão directa não são simplesmente duas palavras para o mesmo resultado. A opinião é uma forma de comunicação padronizada, normalmente associada à certificação de informação. A conclusão directa é o resultado de uma avaliação construída pelo auditor e pode ser acompanhada de achados e recomendações. Alguns trabalhos directos utilizam opinião quando o mandato ou o standard o permite, mas a palavra não elimina a necessidade de explicar a natureza directa do trabalho. O que importa é a arquitectura substantiva, não o rótulo isolado.

A quinta é que uma recomendação não equivale a uma ordem, sentença ou prova de responsabilidade. Ela apresenta uma resposta sugerida para uma deficiência identificada. O órgão competente pode exigir medidas no âmbito do seu mandato, mas a recomendação em si não substitui decisão jurídica. A clareza evita que a entidade auditada considere que o auditor está a administrar por ela, ou que o cidadão considere que toda recomendação prova um ilícito.

A sexta é que a referência às ISSAI não torna o relatório automaticamente conforme. A INTOSAI explica que uma instituição superior de controlo só deve declarar que os seus standards são baseados ou consistentes com as ISSAI quando cumpre os princípios relevantes. A referência precisa ser compatível com o tipo de auditoria, com o standard aplicável, com o sistema de controlo de qualidade, com o código de ética e com o mandato nacional. A citação nominal de uma ISSAI não substitui a demonstração da sua aplicação.

A sétima é que reduzir o gap não implica prometer que os utilizadores aceitarão todas as conclusões. Auditoria e controlo público devem permitir crítica, contraditório e debate. O objectivo é reduzir divergências produzidas por informação ambígua, não eliminar o desacordo legítimo sobre critérios, prioridades e consequências. Um relatório transparente pode ser contestado; um relatório opaco pode ser aceite sem que os seus limites sejam compreendidos.

Quadro 6. Desmistificação de leituras frequentes sobre relatórios de auditoria

Afirmação simplificada	Correcção técnica	Efeito para o utilizador
"Auditoria certifica a boa gestão."	Certificação conclui sobre matéria e critérios definidos.	Separar contas, legalidade, desempenho e gestão.
"Relatório directo é opinião pessoal."	A avaliação directa deve basear-se em critérios e evidência.	Ler metodologia, achados e fundamentos.
"Opinião limpa significa ausência de fraude."	Significa conclusão sobre distorção material no referencial aplicável.	Não ampliar o alcance da opinião.
"Reserva prova corrupção."	Reserva indica distorção ou limitação material dentro do trabalho.	Investigar causas sem antecipar culpa.
"Recomendação é sanção."	Recomendação é resposta proposta a um achado.	Distinguir melhoria, decisão e responsabilidade.
"ISSAI no cabeçalho prova conformidade."	É necessária aplicação dos princípios e standards relevantes.	Verificar escopo, qualidade e documentação.

Fonte: Elaboração própria, com base em ISSAI 100, ISSAI 3000, ISSAI 4000, IAASB (2016, 2019) e literatura revista.

O Quadro 5 não pretende desvalorizar as expectativas dos utilizadores. Ele mostra que uma expectativa precisa de ser ligada à natureza do trabalho. A crítica pública à auditoria é legítima quando questiona a qualidade, a independência, a suficiência da evidência ou a utilidade do relatório. Torna-se imprecisa quando exige ao auditor uma garantia que não decorre do objecto, dos critérios e do nível de assurance.

6 RELEVÂNCIA PARA A AUDITORIA PÚBLICA E PARA AS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO

As instituições superiores de controlo possuem mandatos que combinam fiscalização financeira, de conformidade e de desempenho, embora a distribuição varie entre países. A ISSAI 100 reconhece que as instituições podem realizar trabalhos diferentes, combinados ou outros trabalhos relevantes para as suas responsabilidades. A opção pelo tipo de trabalho deve resultar do mandato, do risco, da materialidade, da natureza da matéria e das necessidades dos utilizadores. Não é suficiente denominar um trabalho como auditoria pública; é necessário definir qual assurance se pretende produzir e como o relatório será utilizado.

No trabalho de certificação, a instituição pode oferecer uma opinião ou conclusão sobre informação apresentada por uma entidade. A principal preocupação é a fiabilidade dessa informação e a conformidade com critérios. No relatório directo, a instituição pode seleccionar um programa, contrato, política ou processo e avaliar directamente economia, eficiência, eficácia ou conformidade. A principal preocupação é a qualidade da avaliação e a justificabilidade dos critérios. Os dois trabalhos servem accountability, mas fazem-no por vias diferentes.

A literatura sobre auditoria pública mostra que a utilidade depende da relevância, da independência, da comunicação e do seguimento. Pollitt et al. (1999), Lonsdale (1999), Morin (2001) e English (2007) analisaram tensões entre performance, compliance, legitimidade e gestão pública. Power (1996, 1997, 2003) mostrou que a auditoria produz verificabilidade e legitimidade. Cordery e Hay (2019) ligaram instituições superiores de controlo e valor público; Torres, Yetano e Pina (2019) discutiram condições de utilidade das auditorias de desempenho; Caruana e Kowalczyk (2020) analisaram a qualidade da auditoria no sector público.

Para o cidadão, a diferença entre os trabalhos possui consequência prática. Um relatório de certificação pode dizer se a conta apresenta adequadamente a situação financeira segundo um referencial. Um relatório directo pode mostrar se um programa de água, energia, saúde ou educação alcançou resultados com economia, eficiência e eficácia. Se o cidadão considera que a opinião financeira cobre desempenho do serviço, ficará desiludido quando surgirem problemas que o trabalho não examinou. Se considerar que uma auditoria directa constitui sentença definitiva sobre toda a política, pode interpretar uma conclusão prudente como falta de firmeza. A modalidade protege contra ambas as leituras.

O planeamento baseado em risco também beneficia da distinção. Uma opinião modificada pode indicar risco financeiro; uma conclusão directa pode indicar risco de desempenho ou de conformidade; uma limitação de escopo pode revelar falta de informação; uma recomendação repetida pode revelar falha de seguimento. A instituição deve registar como cada sinal afecta a escolha do trabalho. O relatório de planeamento pode justificar por que razão uma entidade com opinião não modificada foi seleccionada para auditoria de desempenho, ou por que razão uma reserva limitada não conduziu a um trabalho directo imediato.

A distinção ainda é importante quando a instituição contrata ou coopera com auditores externos. A ISSAI 100 e a INTOSAI-P 20 exigem atenção à independência, qualidade, transparência e uso de aconselhamento externo. Um auditor contratado para certificação não possui automaticamente mandato para realizar uma auditoria directa de desempenho. O contrato, os termos de referência e o relatório devem indicar o tipo de trabalho, os critérios, os utilizadores, o nível de assurance e a responsabilidade por cada informação. A terceirização da execução não deve obscurecer a responsabilidade institucional da instituição superior de controlo.

6.1 APLICAÇÃO AO CONTEXTO ANGOLANO

No contexto angolano, a distinção entre os dois trabalhos pode melhorar a leitura dos relatórios do Tribunal de Contas, da Inspecção-Geral da Administração do Estado, das auditorias internas, dos auditores independentes e de outras entidades de controlo. O sistema jurídico atribui competências diferentes às instituições e nem todo relatório de auditoria produz a mesma consequência. Uma

certificação financeira de contas de uma empresa pública não substitui auditoria de conformidade da contratação, nem auditoria de desempenho sobre continuidade e qualidade do serviço. Um relatório directo sobre execução de um programa não substitui a opinião sobre demonstrações financeiras.

A formação dos profissionais deve incluir a identificação da modalidade do trabalho antes da aprendizagem das técnicas. O auditor precisa de responder: a entidade apresentou a informação ou a equipa construiu a avaliação? O critério estava previamente definido ou foi desenvolvido para a auditoria? A conclusão é sobre informação ou sobre matéria? O trabalho oferece assurance razoável, limitada ou uma conclusão sem assurance? As respostas definem o desenho de procedimentos, os papéis de trabalho, a revisão, o contraditório e a forma de relato.

A comunicação com a entidade auditada também deve ser adaptada. Em certificação, a entidade precisa de compreender que continua responsável pela informação e pelas demonstrações. Em relatório directo, deve compreender que o auditor seleccionou a matéria e os critérios, mas que a entidade conserva a responsabilidade pela actividade, pelo controlo e pela correcção das deficiências. A falta dessa distinção pode provocar resistência: a entidade pode contestar a própria escolha do tema como se a auditoria directa exigisse a sua aprovação, ou pode aceitar a conclusão como se o auditor tivesse assumido a gestão.

No plano jurisdicional, a conclusão de uma auditoria pode constituir elemento de informação ou indício, mas a responsabilização exige fundamento próprio. Um achado directo de ilegalidade precisa de norma aplicável, facto, prova, autoria, nexo e consequências nos termos do regime competente. Uma opinião de certificação pode orientar a avaliação de risco, mas não determina, sem investigação, que houve dano ou intenção. A distinção protege a imparcialidade e reduz o risco de transformar a linguagem técnica da auditoria em imputação jurídica automática.

A proposta deste artigo é que cada relatório público angolano inclua uma secção inicial denominada “natureza do trabalho”. Essa secção deveria informar se o trabalho é de certificação, de relatório directo ou combinado; quem é a parte responsável; qual é a matéria; quais são os critérios; qual é a informação sobre a matéria; qual o nível de assurance; e quais limitações devem ser consideradas. A medida é simples, mas pode produzir grande efeito pedagógico e institucional.

6.2 PROTOCOLO DE TRANSPARÊNCIA EM CINCO PERGUNTAS

Com base na revisão, propõe-se um protocolo de cinco perguntas para abrir cada relatório. O protocolo não substitui os requisitos das ISSAI nem os standards nacionais. Funciona como camada de comunicação que traduz a arquitectura técnica para utilizadores não especialistas. Deve ser breve, mas suficientemente preciso para impedir a leitura ilimitada da conclusão.

Quadro 7. Protocolo de cinco perguntas para reduzir o gap de expectativas

Pergunta	Resposta que o relatório deve apresentar	Benefício para o utilizador
1. Que trabalho foi realizado?	Certificação, relatório directo ou combinação; nível de assurance.	Define a natureza e a força da conclusão.
2. O que foi examinado?	Matéria, período, unidade de análise, escopo e exclusões.	Evita considerar que tudo foi auditado.
3. Contra que padrão?	Critérios, autoridade, fonte, interpretação e limites.	Permite avaliar a pertinência do juízo.
4. Quem responde por quê?	Responsabilidades da parte responsável, auditor e utilizadores.	Reduz transferência indevida de responsabilidades.
5. O que significa o resultado?	Opinião/conclusão, achados, limitações, recomendações e seguimento.	Transforma a leitura em decisão informada.

Fonte: Proposta do autor, fundamentada nas ISSAI 100, 3000 e 4000 e na literatura de comunicação de auditoria.

O Quadro 6 pode ser incorporado no resumo executivo ou numa nota de abertura. A sua utilidade não está em simplificar o relatório até retirar a complexidade. Está em ordenar a complexidade. Um utilizador pode não dominar a linguagem das normas, mas consegue compreender quem fez o quê, qual foi a matéria, qual foi o padrão, qual a força do resultado e quais são os limites. A redução do gap passa por essa compreensão mínima.

7 CRÍTICA À IDEIA DE QUE MAIS INFORMAÇÃO ELIMINA O GAP

A literatura não sustenta uma conclusão ingénua segundo a qual basta aumentar a extensão do relatório para reduzir o gap. Gold et al. (2012) demonstraram que explicações adicionais no relatório ISA 700 não reduziram a diferença sobre responsabilidades. Coram e Wang (2021) encontraram que a divulgação de assuntos-chave não reduziu necessariamente o gap e pode criar novas interpretações. Litjens et al. (2015) verificaram que mudanças de formato não resolveram as expectativas dos banqueiros. Estes resultados não tornam a transparência irrelevante. Mostram que a informação deve ser pertinente, compreensível, orientada para a decisão e ligada ao tipo de trabalho.

Uma segunda crítica deve dirigir-se à defesa automática da responsabilidade do utilizador. É verdade que o utilizador pode ter expectativas irrazoáveis ou pouco conhecimento. Porém, os relatórios e os profissionais também influenciam a formação dessas expectativas. Termos como “assegurar”, “validar”, “certificar” e “em conformidade” podem ser usados sem delimitação suficiente. A referência a normas internacionais pode produzir uma impressão de garantia superior àquela que o trabalho realmente oferece. A comunicação profissional deve assumir que o destinatário pode interpretar o texto fora do contexto técnico.

Uma terceira crítica incide sobre a homogeneização das auditorias públicas. A linguagem de auditoria financeira é frequentemente utilizada em trabalhos de desempenho e conformidade sem adaptação. Isso facilita a aparência de uniformidade, mas pode ocultar diferenças epistemológicas. A

auditoria de desempenho não procura apenas detectar erro numérico; procura avaliar relações entre recursos, processos e resultados. A auditoria de conformidade não se reduz a uma lista de documentos; avalia conduta contra autoridades. A auditoria financeira não conclui sobre todos os aspectos de gestão. A modalidade deve aparecer na estrutura e não apenas numa nota metodológica.

Uma quarta crítica relaciona-se com o uso das conclusões em processos de decisão. Parlamentos e órgãos executivos podem seleccionar apenas frases fortes do relatório e ignorar limitações ou qualificações. A responsabilidade não é exclusivamente do auditor, mas o relatório pode reduzir esse risco por meio de sumários equilibrados, quadros de cobertura, indicação de matéria não examinada e explicação sobre a força da evidência. A transparência deve incluir o que o trabalho não permite concluir.

A última crítica é metodológica. Estudos sobre gap de expectativas utilizam frequentemente questionários com frases gerais, mas nem sempre descrevem a modalidade do trabalho apresentada aos participantes. Se um questionário pergunta se "o auditor deve detectar fraude" sem indicar se se trata de auditoria financeira, conformidade ou desempenho, mede uma expectativa agregada e pouco diferenciada. Pesquisas futuras devem apresentar cenários com trabalho de certificação e relatório directo, níveis de assurance e formas de conclusão distintas. Só assim será possível testar se a compreensão da modalidade reduz diferenças de percepção.

8 IMPLICAÇÕES PARA A PRÁTICA PROFISSIONAL

Para as instituições superiores de controlo, a primeira implicação é metodológica: o manual e o plano de auditoria devem exigir a classificação do trabalho antes da definição dos procedimentos. A segunda é comunicacional: cada relatório deve declarar a modalidade e apresentar a relação entre partes, matéria, critérios, evidência e conclusão. A terceira é de qualidade: a revisão deve testar se um leitor competente, que não participou no trabalho, consegue reconstruir a lógica da conclusão. A quarta é de seguimento: recomendações de relatórios directos e modificações em trabalhos de certificação precisam de responsáveis, prazos e estado de implementação.

Para os auditores independentes, a distinção é importante nos termos de referência e na carta de contratação. O contrato deve evitar linguagem genérica que misture opinião sobre demonstrações, assurance sobre controlos, conformidade, desempenho e consultoria. A equipa deve informar a administração sobre a sua responsabilidade pela matéria e pela informação apresentada. O relatório deve explicar o nível de assurance, a materialidade, as limitações e as diferenças entre uma opinião não modificada e uma avaliação positiva de desempenho.

Para os órgãos de fiscalização e tutela, a opinião ou conclusão deve ser lida como informação de risco e não como substituto do governo. Uma reserva pode exigir correcção contabilística; uma limitação pode exigir reforço documental; um achado de desempenho pode exigir alteração de

processo; uma não conformidade pode exigir apuramento jurídico. A resposta deve corresponder à natureza do resultado. Aplicar a mesma consequência a modalidades diferentes reduz a utilidade da auditoria e pode produzir decisões desproporcionais.

Para a formação profissional, é recomendável que os cursos de auditoria incluam exercícios em que o mesmo tema seja tratado nas duas modalidades. Por exemplo, a execução de um programa público pode ser apresentada primeiro como informação produzida pela entidade e certificada pelo auditor; depois, como matéria seleccionada e avaliada directamente pela equipa. A comparação mostra como mudam os critérios, a evidência, a responsabilidade, a conclusão e o relatório. O exercício também ajuda a compreender por que razão o relatório directo pode ser mais analítico e menos padronizado.

Para os utilizadores, a recomendação é simples: não começar pela conclusão. Antes de interpretar "opinião", "conforme", "eficiente" ou "recomendação", deve identificar a modalidade, a matéria, os critérios, o nível de assurance e as limitações. Esta disciplina de leitura é particularmente importante em decisões parlamentares, jornalísticas e administrativas, nas quais uma frase fora do contexto pode produzir efeitos sobre reputação, financiamento, continuidade e responsabilização.

Quadro 8. Responsabilidades para a redução institucional do gap de expectativas

Actor	Acção recomendada	Resultado esperado
Instituição superior de controlo	Classificar trabalho e tornar visível a cadeia de avaliação	Relatórios comparáveis e menos ambíguos
Auditor independente	Separar responsabilidade da administração e conclusão do auditor	Menor transferência indevida de funções
Entidade auditada	Preparar informação, fornecer evidência e responder a achados	Melhoria de accountability e controlo
Órgão de tutela	Relacionar resultado com plano correctivo e risco	Seguimento proporcional
Tribunal/órgão decisor	Distinguir indício, prova, recomendação e decisão	Responsabilização com garantias
Utilizador	Ler modalidade, escopo, critérios e assurance	Expectativas mais razoáveis e decisões melhores

Fonte: Elaboração própria, com base em INTOSAI-P 20, ISSAI 100 e literatura revista.

O Quadro 7 demonstra que a redução do gap não é tarefa exclusiva do auditor. A comunicação pode melhorar, mas o utilizador também precisa de instrumentos de leitura; a entidade precisa de assumir a responsabilidade pela matéria; e os órgãos de decisão precisam de utilizar o relatório de acordo com o seu alcance. A auditoria funciona como sistema, não como acto isolado.

8.1 LISTA DE VERIFICAÇÃO PARA REVISÃO DE QUALIDADE DO RELATÓRIO

A revisão de qualidade deve testar mais do que a presença de secções obrigatórias. Deve perguntar se um leitor competente consegue compreender a modalidade do trabalho e reproduzir a lógica da conclusão. A lista seguinte pode ser aplicada antes da aprovação do relatório, durante a revisão interna ou na avaliação externa da qualidade. O seu propósito não é criar uma nova norma, mas operacionalizar princípios já presentes nas ISSAI sobre comunicação, documentação, julgamento, evidência e relato.

O primeiro teste é de identidade: o relatório denomina correctamente o trabalho e declara se é de certificação, directo ou combinado? O segundo é de responsabilidade: identifica a parte responsável e explica o que lhe compete? O terceiro é de escopo: indica matéria, período, unidade de análise, exclusões e limitações? O quarto é de critérios: apresenta a fonte e demonstra a sua pertinência? O quinto é de assurance: informa o nível, a base e os limites da confiança?

O sexto teste é de evidência: o relatório liga os dados aos achados e as conclusões aos critérios? O sétimo é de equilíbrio: considera explicações alternativas, limitações e respostas da entidade? O oitavo é de linguagem: distingue opinião, conclusão, achado, recomendação, indício e decisão? O nono é de utilidade: o utilizador sabe que decisão pode tomar com o relatório e que decisão não pode tomar? O décimo é de seguimento: existem responsáveis, prazos e indicadores de implementação?

Um relatório pode cumprir a estrutura formal e falhar estes testes substantivos. A revisão precisa de incluir um leitor que não tenha participado no trabalho, porque a familiaridade da equipa tende a esconder frases ambíguas e saltos de raciocínio. A revisão independente também ajuda a identificar quando uma recomendação ultrapassa o mandato, quando uma conclusão não corresponde ao critério ou quando uma limitação foi mencionada, mas não foi reflectida na força da conclusão.

Quadro 9. Lista de verificação de qualidade comunicacional e metodológica

Teste	Questão de revisão	Classificação possível
Identidade	A modalidade está expressamente identificada?	Conforme / parcial / ausente
Responsabilidade	As partes sabem o que lhes compete?	Clara / ambígua / transferida
Escopo	A matéria e os limites estão delimitados?	Completo / incompleto / contraditório
Critérios	O padrão é autoritativo, pertinente e compreensível?	Adequado / frágil / não demonstrado
Assurance	O nível de confiança está explicado?	Razoável / limitada / não declarado
Evidência	A conclusão é rastreável aos dados e procedimentos?	Rastreável / parcial / não demonstrada
Conclusão	A forma corresponde ao tipo de trabalho?	Adequada / desproporcional / confusa
Seguimento	Há resposta, responsável e prazo?	Definido / genérico / inexistente

Fonte: Proposta do autor, com base em ISSAI 100, ISSAI 3000, ISSAI 4000, INTOSAI-P 20 e IAASB (2016, 2019).

O Quadro 8 transforma a ideia de transparência numa rotina de revisão. A classificação "parcial" é importante, porque muitos relatórios contêm a informação, mas de modo insuficiente para o utilizador. O objectivo não é atribuir uma nota mecânica ao relatório, mas identificar pontos que podem produzir gap, melhorar a redacção e orientar a formação da equipa.

9 LIMITAÇÕES E AGENDA DE INVESTIGAÇÃO

A primeira limitação do estudo é a heterogeneidade da literatura. Os trabalhos sobre gap de expectativas concentram-se sobretudo na auditoria financeira e utilizam amostras de auditores, estudantes, investidores, banqueiros, preparadores, deputados e cidadãos. Há menos estudos que apresentem aos participantes a diferença entre certificação e relatório directo de modo experimental. A conclusão sobre o potencial da modalidade para reduzir o gap é, por isso, teórica e inferencial, embora apoiada por normas e por evidência sobre comunicação e responsabilidades.

A segunda limitação é a diversidade dos mandatos das instituições superiores de controlo. A ISSAI fornece princípios e standards, mas a legislação nacional pode definir competências, procedimentos, efeitos dos relatórios e relações com parlamentos e tribunais. Não se deve transferir automaticamente uma prática de Malta, Bangladesh, Reino Unido, Austrália ou Alemanha para Angola. A aplicação exige estudo do mandato, do sistema jurídico, da cultura institucional, da capacidade profissional e do nível de informação dos utilizadores.

A terceira limitação é que a análise não realizou uma codificação estatística de relatórios de uma instituição específica. Um estudo futuro pode seleccionar relatórios do Tribunal de Contas de Angola, do Tribunal de Contas de Portugal, do TCU ou de outras instituições e codificar: modalidade, objecto, critérios, partes, nível de assurance, conclusão, recomendações, limitações e referências às ISSAI. Depois, pode comparar a completude do relato com a compreensão de utilizadores por meio de experiências ou entrevistas.

A quarta limitação é a necessidade de distinguir o gap conceptual do gap de desempenho. Um utilizador pode compreender correctamente que a auditoria não garante ausência total de fraude e, ainda assim, considerar que o auditor falhou ao não detectar uma fraude que deveria ter identificado. O desenho empírico deve separar expectativa irrazoável, standard insuficiente e execução deficiente. A modalidade do trabalho pode reduzir a primeira, mas não resolve a segunda ou a terceira sem reforma normativa e garantia de qualidade.

A agenda futura deve testar um protocolo de relatório com e sem identificação explícita da modalidade. Participantes poderiam receber o mesmo resultado, apresentado como certificação ou como relatório directo, e responder sobre responsabilidade, confiança, qualidade, utilidade, fraude, legalidade e desempenho. A pesquisa poderia usar modelos de regressão ou análise de variância para

estimar o efeito da modalidade, do nível de assurance e da clareza dos critérios. O resultado ajudaria a transformar uma proposta doutrinária em evidência sobre comunicação.

9.1 PROPOSTA DE INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA PARA ANGOLA

A revisão permite formular uma agenda empírica aplicada a Angola. O primeiro estudo poderia construir uma amostra de relatórios do Tribunal de Contas, do IGAPE, de auditores independentes e de unidades de auditoria interna, classificando cada documento segundo a modalidade do trabalho. A grelha deveria registar se o relatório identifica as três partes, a matéria, a informação sobre a matéria, os critérios, o nível de assurance, a evidência, as limitações, a forma da conclusão e o seguimento. O resultado permitiria medir a transparência observável sem afirmar, apenas pela presença de palavras, que a auditoria foi efectivamente executada conforme as ISSAI.

O segundo estudo poderia utilizar um desenho experimental com quatro grupos de utilizadores: auditores, gestores, juristas e cidadãos com experiência de leitura de documentos públicos. Cada participante receberia um relatório financeiro de certificação ou um relatório directo de desempenho, com diferentes níveis de explicação sobre modalidade, critérios e assurance. As variáveis dependentes poderiam incluir compreensão da responsabilidade, percepção de credibilidade, confiança, utilidade, expectativa sobre fraude e intenção de utilizar o relatório. A análise poderia recorrer a testes de diferença de médias, modelos de regressão e análise de mediação para verificar se a compreensão da modalidade influencia a confiança através da clareza percebida.

O terceiro estudo poderia examinar o gap institucional. Entrevistas com auditores, membros de órgãos de fiscalização, gestores públicos, deputados e magistrados permitiriam identificar como cada grupo interpreta opinião, conclusão, achado, recomendação, indício e prova. O estudo deveria apresentar casos distintos, evitando perguntas abstractas. A mesma matéria poderia ser apresentada como certificação das contas, conformidade directa e auditoria de desempenho. A comparação revelaria se os conflitos decorrem da modalidade, do vocabulário, da materialidade ou da expectativa de responsabilização.

A investigação teria utilidade prática se produzisse uma taxonomia de erros de interpretação e um modelo nacional de relatório. O modelo não deveria substituir as ISSAI nem impor linguagem incompatível com a legislação angolana. Deveria, antes, harmonizar a terminologia, declarar a modalidade, delimitar a responsabilidade e criar uma nota de leitura para utilizadores. A publicação dos resultados permitiria às instituições aperfeiçoar formação, revisão de qualidade, manuais, termos de referência e mecanismos de seguimento.

A proposta é compatível com uma investigação de métodos mistos. A análise documental mede o estado dos relatórios; o experimento mede efeitos da comunicação; as entrevistas explicam mecanismos; e a análise normativa verifica a compatibilidade jurídica. A triangulação evitaria que se

concluísse, com base apenas na percepção, que os auditores são incompetentes ou que os utilizadores são irrazoáveis. O objectivo científico seria identificar onde a comunicação e a arquitectura do trabalho falham e quais mudanças produzem compreensão mais fiel.

Quadro 10. Agenda de investigação empírica sobre modalidade e gap de expectativas em Angola

Estudo	Unidade de análise	Método	Resultado esperado
Transparência dos relatórios	Relatórios públicos de auditoria	Análise de conteúdo e conformidade ISSAI	Índice de identificação da modalidade
Compreensão dos utilizadores	Auditores, gestores, juristas e cidadãos	Experimento com cenários	Efeito da modalidade e da clareza
Gap institucional	Entrevistas a actores do controlo	Análise temática comparada	Mapa de expectativas e conflitos
Modelo nacional	Normas, manuais e relatórios	Investigação jurídica e metodológica	Proposta de linguagem e estrutura

Fonte: Proposta do autor, derivada da revisão normativa e da literatura científica analisada.

O Quadro 9 apresenta uma agenda que transforma a revisão em investigação verificável. A distinção entre certificação e relatório directo pode ser estudada como variável explicativa da compreensão e da confiança, sem pressupor que seja a única causa do gap. Esta abordagem permite produzir conhecimento situado e evitar a importação automática de conclusões de outros sistemas jurídicos e administrativos.

10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A distinção entre trabalho de certificação e trabalho de relatório directo é uma das chaves da arquitectura das ISSAI. Ela determina quem mede a matéria, que informação é apresentada, como a evidência é reunida, como a conclusão é formada e que responsabilidade permanece com a entidade auditada. A certificação parte de informação sobre a matéria apresentada pela parte responsável; o relatório directo parte da avaliação realizada pelo auditor. Ambos os trabalhos podem produzir assurance de elevada qualidade, mas não produzem a mesma mensagem nem autorizam as mesmas expectativas.

A revisão da doutrina e dos estudos científicos mostra que o gap de expectativas é persistente porque resulta de múltiplas fontes: expectativas irrazoáveis, standards insuficientes, desempenho deficiente, ambiguidade da linguagem, desconhecimento da materialidade, confusão entre assurance e garantia e atribuição ao auditor de responsabilidades de gestão ou de investigação integral. A distinção normativa oferece uma ferramenta para reduzir a confusão, mas não opera automaticamente. Precisa de ser visível no relatório e compreendida pelos utilizadores.

O trabalho de certificação deve explicar que a entidade responsável prepara, mede e apresenta a informação, enquanto o auditor examina e conclui dentro de critérios, materialidade, evidência e assurance. O relatório directo deve explicar que o auditor mede ou avalia directamente a matéria, mas que a administração continua responsável pela actividade, pelo programa, pelo processo ou pela conduta examinada. A conclusão directa precisa de tornar auditável a escolha dos critérios, os métodos, os dados, as limitações, os achados e a ligação às recomendações.

A principal conclusão prática é que os relatórios devem indicar expressamente: qual é o tipo de trabalho; qual é a matéria; quais são os critérios; quem responde por cada elemento; qual é o nível de assurance; e o que a conclusão permite ou não permite afirmar. O protocolo de cinco perguntas e as matrizes propostas oferecem um instrumento simples para revisão de qualidade, formação e comunicação. A medida não elimina o desacordo legítimo, mas reduz o espaço de interpretações produzidas por silêncio ou ambiguidade.

No contexto angolano, essa clarificação pode fortalecer a utilidade dos relatórios do Tribunal de Contas, dos auditores independentes, das auditorias internas e de outras instituições de controlo. A classificação da modalidade ajuda a separar auditoria financeira, conformidade, desempenho, consultoria, investigação e responsabilização. Permite que os decisores utilizem o relatório como informação adequada ao seu mandato, sem transformar uma opinião em julgamento universal nem uma recomendação em sanção automática.

A auditoria pública ganha legitimidade quando é rigorosa e compreensível. Rigor sem comunicação produz distância; comunicação sem rigor produz confiança frágil. A diferença entre certificação e relatório directo liga os dois requisitos. Quando a matéria, os critérios, a responsabilidade, a evidência e a conclusão são apresentados como uma cadeia coerente, o utilizador consegue confiar sem exigir o impossível e questionar sem atribuir ao auditor funções que não lhe pertencem.

REFERÊNCIAS

Alwardat, Y. A. Value for money and audit practice in the UK public sector. International Journal of Auditing, 19(3), 206–217. https://doi.org/10.1111/ijau.12037

Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S. Auditor independence and the expectations gap: Some evidence of changing user perceptions. Journal of Financial Regulation and Compliance, 6(2), 159–170. https://eprints.lancs.ac.uk/id/eprint/66460/

Boterenbrood, R. The audit expectation gap between companies and their auditors: An exploratory study. SAGE Open, 7(3), 1–14. https://doi.org/10.1177/0972150917710331

Caruana, J., & Kowalczyk, W. The quest for audit quality in the public sector. Accounting in Europe, 18(1), 1–25. https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1757731

Chowdhury, R., & Innes, J. A qualitative analysis of the audit expectations gap in the public sector of Bangladesh. International Journal of Auditing, 2(3), 247–261. https://doi.org/10.1111/1099-1123.00043

Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. Accounting Horizons, 22(1), 69–90. https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69

Coram, P. J., Mock, T. J., Turner, J. L., & Gray, G. L. The communicative value of the auditor's report. Australian Accounting Review, 21(3), 235–252. https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00140.x

Coram, P. J., & Wang, L. The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. International Journal of Auditing, 25(2), 270–282. https://doi.org/10.1111/ijau.12203

Cordery, C. J., & Hay, D. Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. Financial Accountability & Management, 35(2), 128–142. https://doi.org/10.1111/faam.12185

DeFond, M., & Zhang, J. A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, 58(2–3), 275–326. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002

Ellul, L., & Scicluna, A. An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government. Public Money & Management, 42(4), 262–273. https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769351

English, L. Performance audit of Australian public-private partnerships: Legitimacy, process and politics. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 20(7), 1015–1037.

Francis, J. R. A framework for understanding and researching audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30(2), 125–152. https://doi.org/10.2308/ajpt-50006

Frank, K. E., Lowe, D. J., & Smith, J. K. The expectation gap: Semantics or substance? Managerial Auditing Journal, 16(3), 145–150. https://doi.org/10.1108/02686900110385588

Gay, G., Schelluch, P., & Reid, I. Users' perceptions of the auditing responsibilities for the prevention, detection and reporting of fraud, other illegal acts and error. Australian Accounting Review, 7(1), 3–16. https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00028.x

Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F., & Ugarte, J. V. Improving audit reports: A consensus between auditors and users. International Journal of Financial Studies, 9(2), 25. https://doi.org/10.3390/ijfs9020025

Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap: Do explanations matter? International Journal of Auditing, 16(3), 286–307. https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00452.x

Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report. Accounting Horizons, 25(4), 659–684. https://doi.org/10.2308/acch-50060

Higgins, J. P. T., Thomas, J., Chandler, J., Cumpston, M., Li, T., Page, M. J., & Welch, V. A. (Eds.). Cochrane handbook for systematic reviews of interventions (Version 6.4). Cochrane. https://training.cochrane.org/handbook

Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. Accounting and Business Research, 23(Suppl. 1), 395–411. https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729907

Institute of Internal Auditors. Global internal audit standards. The Institute of Internal Auditors. https://www.theiia.org/en/standards/

International Auditing and Assurance Standards Board. International Standard on Auditing 700 (Revised): Forming an opinion and reporting on financial statements. IFAC. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-700-revised-forming-opinion-and-reporting-financial-statements

International Auditing and Assurance Standards Board. International Standard on Auditing 705 (Revised): Modifications to the opinion in the independent auditor's report. IFAC. https://www.iaasb.org/publications/isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditor-report

International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 100: Fundamental principles of public-sector auditing. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/

International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 200: Financial audit principles. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-principles/

International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 300: Performance audit principles. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/

International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 400: Compliance audit principles. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/

International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 3000: Performance audit standard. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/issai-3000-performance-audit-standard/
International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 4000: Compliance audit standard. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard/

International Organization of Supreme Audit Institutions. GUID 3910: Central concepts for performance auditing. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/guid-3910-central-concepts-for-performance-auditing/

International Organization of Supreme Audit Institutions. INTOSAI-P 20: Principles of transparency and accountability. INTOSAI. https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability/

Iwanowicz, T., & Iwanowicz, M. ISA 701 and materiality disclosure to minimize the audit expectation gap. Journal of Risk and Financial Management, 12(4), 161. https://doi.org/10.3390/jrfm12040161

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. Audit quality: Insights from the academic literature. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(Suppl. 1), 385–421. https://doi.org/10.2308/ajpt-50350

Koh, H. C., & Woo, E.-S. The expectation gap in auditing. Managerial Auditing Journal, 13(3), 147–154. https://doi.org/10.1108/02686909810208038

Litjens, R., van Buuren, J., & Vergoossen, R. Addressing information needs to reduce the audit expectation gap: Evidence from Dutch bankers, audited companies and auditors. International Journal of Auditing, 19(3), 267–281. https://doi.org/10.1111/ijau.12042

Lonsdale, J. Effectiveness auditing for central government: Reappraising the evidence. Financial Accountability & Management, 15(3–4), 301–314.

Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. The audit reporting model: Current research synthesis and implications. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(Suppl. 1), 323–351. https://doi.org/10.2308/ajpt-50294

Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. Accounting & Finance, 34(1), 47–74. https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1994.tb00262.x

Morin, D. Influence of value for money audit on public administrations: Looking beyond appearances. Financial Accountability & Management, 17(2), 99–117.

Nelson, M. W., & Tan, H.-T. Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 24(Suppl. 1), 41–71.

Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., et al. The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. BMJ, 372, n71. https://doi.org/10.1136/bmj.n71

Pentland, B. T. Getting comfortable with the numbers: The division of labor in a state audit. Accounting, Organizations and Society, 18(7–8), 605–620. https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90045-8

Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries. Oxford University Press.

Porter, B. An empirical study of the audit expectation-performance gap. Accounting and Business Research, 24(93), 49–68. https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463

Pontones Rosa, C., & Pérez Morote, R. The audit report as an instrument for accountability in local governments: A proposal for Spanish municipalities. International Review of Administrative Sciences, 82(3), 558–576. https://doi.org/10.1177/0020852314566000

Power, M. Making things auditable. Accounting, Organizations and Society, 21(2–3), 289–315. https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00004-6

Power, M. The audit society: Rituals of verification. Oxford University Press.

Power, M. Auditing and the production of legitimacy. Accounting, Organizations and Society, 28(4), 379–394. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00042-4

Reichborn-Kjennerud, K. Political accountability and performance audit: The case of the Auditor General in Norway. Public Administration, 91(3), 680–695. https://doi.org/10.1111/padm.12025

Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. Auditors' understanding of evidence: A study of performance audit in Norway. Evaluation, 17(3), 315–329. https://doi.org/10.1177/1356389011410523

Teo, E.-J., & Cobbin, P. E. A revisitation of the audit expectations gap: Judicial and practitioner views on the role of the auditor in late-Victorian England. Accounting History, 10(2), 57–79. https://doi.org/10.1177/103237320501000203

Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. Are performance audits useful? A comparison of EU practices. Administration & Society, 51(3), 431–463. https://doi.org/10.1177/0095399716658500

Van Loocke, E., & Put, V. The impact of performance audits: A review of the existing evidence. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), Performance auditing (pp. 175–208). Edward Elgar.