

Controlo público dos governos municipais

Novos horizontes

CARLOS BONNY DIAS E CLÁUDIA S. SARRICO

RESUMO: Os municípios portugueses tendem a assumir um importante papel no seio do sector público, detendo mais atribuições e responsabilidades acrescidas na gestão de recursos públicos, na sequência de um processo de redistribuição de funções pelo Estado, a que se associa uma reforma da gestão pública em geral. Nesta evolução, o controlo público detém um papel de relevo, visando este artigo contextualizar a auditoria pública aos municípios no movimento de mudança de uma «administração de procedimentos» para uma «administração de resultados», decorrente de acentuadas pressões para que os gestores públicos passem a prestar contas dos recursos que gerem.

Palavras-chave: Sector Público, Autarquias, Gestão Pública, Controlo Público, Auditoria Pública

TITLE: Public control of local government: New horizons

ABSTRACT: Municipalities tend to assume an important role in the midst of the Portuguese public sector. They now possess more attributions and have increasing responsibilities in the management of public resources, following a process of redistribution of state functions, within a larger sector reform programme. In this evolution, public control has a relevant role. This work aims to contextualize the public audit to municipalities in a change movement from an «administration of procedures» to an «administration of results», resulting from increased pressures for public managers accountability.

Palavras-chave: Public Sector, Local Government, Public Management, Public Control, Public Audit

CARLOS JUSTINO BONNY DIAS

bonnydias@gmail.com

Licenciado em Economia, pós-graduado em Estudos Europeus e mestre em Gestão Pública. Inspector da Inspeção-Geral de Finanças.

Holds a degree in Economics, a postgraduate degree in European Studies, and a master's degree in Public Management. Inspector with the General Finance Inspectorate.

CLÁUDIA S. SARRICO

c.s.sarrico@ua.pt

Doutorada pela Warwick Business School. Professora Auxiliar da Secção Autónoma de Ciências Sociais, Jurídicas e Políticas da Universidade de Aveiro. Investigadora do Centro de Investigação de Políticas do Ensino Superior.

Holds a PhD from Warwick Business School. She is an Assistant Professor at the University of Aveiro, Portugal, and a researcher with the Centre for Research into Higher Education Policies.

Artigo realizado no âmbito do projecto «Economics of Corruption in Contemporary Portugal» no Centro de Estudos da População, Economia e Sociedade (CEPESE).

«Los municipios gestionan e arriesgan el dinero de todos, y todos tenemos derecho, en democracia, a una gestión no sólo legal, sino transparente y eficaz.»

Pérez (1999, p. 10)

O Estado tem vindo a transferir para os governos locais – em especial, os municípios – uma dada provisão pública que se admite ser provida de forma mais eficiente e eficaz à escala local, ampliando-se, assim, o seu campo de intervenção.

Mercê do regime jurídico que entrou em vigor em 1999¹, não só se ampliou o leque de atribuições municipais, mas também se fixou «um novo regime de transferência de poderes para os municípios, baseado num processo de *descentralização contratualizada*» (Montalvo, 2003, p. 247).

As tendências descentralizadoras dirigidas àquele nível local, por um lado, decorrem de um movimento reformista da gestão pública que acentua a eficiência no uso dos recursos (*inputs*) e a eficácia na obtenção dos resultados (*outputs*) e, por outro, estão em sintonia com o princípio da subsidiariedade² (vide «Carta Europeia de Autonomia Local»), que defende que o exercício de responsabilidades públicas deve incumbir preferencialmente às autoridades mais próximas dos cidadãos³.

Ora, os poderes dos municípios – previstos no texto constitucional e noutros normativos – são exercidos, face ao Estado, com autonomia que se caracteriza pela existência de atribuições próprias, de órgãos representativos eleitos (e não nomeados) e, ainda, pela faculdade de gerirem livremente os seus interesses.

Mas, conquanto os municípios sejam detentores dessa autonomia, a sua acção encontra-se limitada, tanto pela lei, como pelo controlo exercido por órgãos internos (e.g., Ministério das Finanças, através da Inspecção-Geral de Finanças) e externos (vide Tribunal de Contas) ao aparelho do Estado.

Existe, a este propósito, uma corrente jurídica dominante em torno da «... mal definida y peor entendida *autonomia local* [de que resulta um] estado de confusión ... cuando se comentan las fórmulas de control jurídico o económico sobre los entes locales, denunciándolas siempre como graves agresiones a la [dita] autonomía» (Bosquet, 2002, pp. 29-30).

Porém, o exercício do controlo público nos municípios – inclusive o exercido por órgãos governamentais – não deverá ser visto como *contra natura* à sua autonomia, já que, como salienta o Conseil de l'Europe (1999), desde logo «la notion d'autonomie fait référence à un pouvoir limité et non absolu. Les systèmes de contrôle sont là pour

éviter que les limites soient dépassés et pour garantir que soit respecté l'équilibre établi par le législateur constitutionnel et par le législateur ordinaire entre l'intérêt général, l'intérêt de la collectivité et les droits individuels» (p. 16).

O controlo público exercido ao nível dos governos municipais desdobra-se, em termos gerais, desta forma:

- **Controlo interno** (ou governamental), circunscrito à forma prevista na Constituição da República Portuguesa (CRP) e noutros diplomas, traduzindo uma auditoria de legalidade, à qual, de algum modo, se associa a premissa de que o cumprimento da lei corresponde a uma adequada gestão; e
- **Controlo externo**, levado a cabo por um órgão de soberania (Tribunal de Contas), cuja actuação tende a extravasar os limites impostos por uma concepção jurídica da gestão pública, aliás, em sintonia com aquilo que se passa noutros países onde: «... aunque no todos los textos constitucionales y legislativos han atribuido, originariamente, competencias a sus respectivos órganos de control externo para que sus informes de fiscalización contengan posicionamientos sobre la racionalidad económica en la gestión del erario público, en la práctica, los propios órganos han ido asumiendo de facto aquellas competencias, a pesar de reconocer sus propias limitaciones para ejércelas correctamente.» (Vives, 2001, p. 166).

Com efeito, a evolução no *modus operandi* do controlo público que se vislumbra no panorama internacional – a que Portugal não poderá ficar alheio – é no sentido do auditor, pese embora o facto de continuar a ter o quadro normativo como referência, passe a atender à distorção entre a lei e a realidade, devendo, para que do seu trabalho resulte um acréscimo de valor⁴, sair da esfera da exclusiva apreciação da legalidade, passando a contemplar no seu exame, entre outros aspectos, a economia, eficiência e eficácia (os «três Es») da acção pública municipal.

Noutros termos, dir-se-á que, ao invés de centrarem a sua análise apenas nas formalidades, os órgãos de controlo público – sobretudo externo – deverão orientar o seu trabalho mais para o exame dos resultados (*outputs*) alcançados pela gestão municipal, tarefa que, à partida, não se afigura fácil de executar pois, além de ser condição *sine qua non* a definição prévia e inequívoca (pelos municípios) dos objectivos e metas que se almejam atingir, muitas vezes não é clara a relação de causa-efeito entre a gestão municipal e os seus resultados.

«Como puede un organismo auditor navegar entre una imagen caricaturizada y ennegrecida de la auditoría de legalidad y la extensión sin límites del análisis sobre la gestión...?»

Walsh (1999, p. 269)

O CONTEXTO INTERNACIONAL DA AUDITORIA PÚBLICA

Por tradição, a auditoria ao sector público – doravante referida por auditoria pública – cinge-se à legalidade das contas, sendo esta a sua função clássica, assente numa opinião sobre factos passados, ou seja, não fazendo uso de análises prospectivas.

Trata-se de um controlo jurídico-formal, limitado aos aspectos orçamentais e financeiros, ou, segundo Aliende e Álvarez (1999), um controlo formalista e rotineiro, suportado na mera comprovação das normas e procedimentos e, ainda, na detecção de possíveis erros, fraudes e delitos.

No IX Congresso da «International Organisation of Supreme Audit Institutions» (INTOSAI), que teve lugar, em 1977, na cidade de Lima (Peru), foi aprovada «The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts», documento que estabeleceu certos princípios para o exercício da auditoria pública, sendo considerado a sua *carta magna*.

Mas, o conceito de auditoria pública, no contexto dessa organização internacional, inicialmente surgiu mais voltado para o controlo das finanças públicas, o qual visava garantir a integridade do orçamento e das contas, designando-se, então, por auditoria de regularidade (*regulatory audit*) que integra, além da auditoria de cumprimento legal, a tão conhecida auditoria financeira (*financial audit*).

Esquemáticamente temos:

FIGURA 1
Características da auditoria de regularidade

AUDITORIA DE REGULARIDADE		
	DE CUMPRIMENTO LEGAL	FINANCEIRA
OBJECTO	- verificação da confirmação legal dos processos **	- exame das conta - verificação da situação financeira - análise da regularidade e legalidade das operações
PADRÃO *	- «norma» (e.g., código da contratação pública)	- «norma» (e.g., POCAL ***) - princípios contabilísticos geralmente aceites
* Termo de referência.		
** Conjunto de tarefas que através de «inputs» criam «outpiuts» com um dado valor para o cidadão (municípe).		
*** Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.		

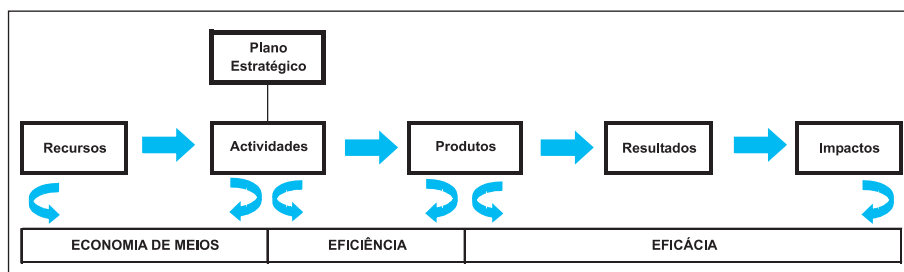
Entretanto, como destaca Glynn (1999): «El deseo de que, además, las Administraciones hagan un buen uso de los fondos públicos ha llevado a numerosos países a ampliar a función clásica de auditoria a la auditoria de gestión. Algunos (...) han visto en esta evolución (...) una prolongación de la función natural de la auditoria. Otros la han interpretado como una orientación completamente nueva» (p. 140).

Assim, em 1986, no XII Congresso Internacional da INTOSAI, que ocorreu na cidade de Sidney (Austrália), foram adicionadas novas dimensões à auditoria pública, formalizando-se uma nova abordagem para esta actividade de controlo, que passou a ser conhecida por auditoria de desempenho (*performance audit*), desde logo entendida como o exame centrado nas questões inerentes à economia, eficiência e eficácia – daí chamar-se também auditoria dos «três Es»⁵ – do uso feito pelo ente público, no quadro das suas atribuições, dos recursos que gere.

Todavia, Malaxechevarria (1998) sustenta que a INTOSAI mais não fez do que apropriar-se de uma prática já corrente, desde a década de 1970, em países de influência anglo-saxónica (e.g., Reino Unido, EUA e Canadá) onde a auditoria pública já demonstrava uma preocupação em obter respostas para os anseios do cidadão-contribuinte, nomeadamente quando deseja conhecer o que recebe do Estado por contrapartida dos impostos que paga.

Neste preciso domínio, recorre-se frequentemente a uma representação abstracta do *modus operandi* da Administração Pública⁶ – vide Figura 2 – em que, sob a forma de um processo de produção, *inputs* se transformam em *outputs*, os quais, por seu turno, através de relações de causa-efeito contribuem para a efectivação dos *outcomes*.

FIGURA 2
Modus operandi da Administração Pública



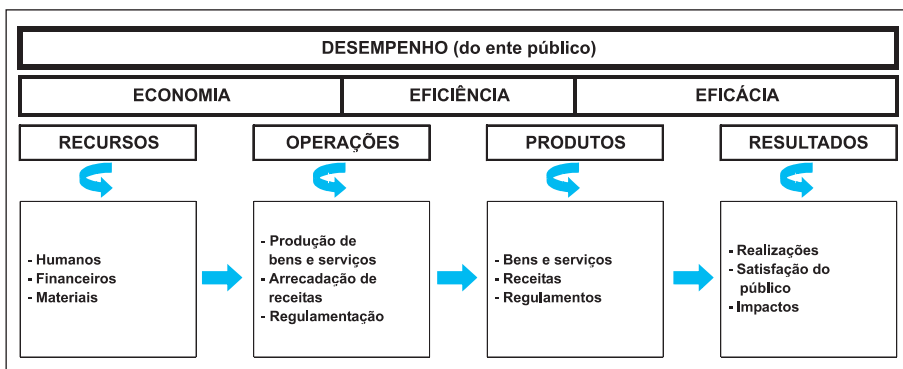
Fonte: OCDE, citada por Glynn (1999, p. 147)

Face à trilogia implícita na Figura 2 – já reposicionada ao nível de (pelo menos) «seis Es», com a inclusão de novas dimensões: ética, equidade e ecologia –, há que atender a que, por um lado, dada a forte interdependência entre economia e eficiên-

cia, alguns países (e.g., Austrália) procederam, na prática, à integração destes conceitos e, por outro lado, como nos ensina Pollitt (2003), é perfeitamente possível ser eficiente sem ser eficaz (e vice-versa).

As relações entre aqueles «três Es», conhecidos também por atributos básicos da auditoria de desempenho, podem ainda ser expressas da forma evidenciada pela Figura 3.

FIGURA 3
Relação entre economia, eficiência e eficácia



Fonte: Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil (1985)

No entanto, não obstante o trabalho meritório já desenvolvido, a noção de auditoria de desempenho ainda não está universalmente apreendida, pelo facto de a maioria dos estudos terem sido até agora elaborados por Instituições Superiores de Controlo (ISC) e, por conseguinte, o seu quadro conceptual estará influenciado «tanto por factores institucionales como por preocupaciones tácticas en el nivel del discurso» (Barzelay, 1999, p. 10).

Também não é consensual o seu posicionamento no quadro das actividades de controlo, já que, se para uns (Gomes, 2001) surge demasiado associada à avaliação, especialmente a avaliação de programas (*program evaluation*), para outros (Karlsson, 2000) situar-se-á algures entre a auditoria e a consultadoria.

Por seu turno, neste enfoque de controlo público, os auditores – a quem interessa o desempenho das organizações (actividades, serviços, programas, projectos, etc.) – têm de desenhar cada trabalho como se de um produto único se tratasse (Gomes, 2001), não se verificando, da parte das várias ISC, uma prática uniforme ao nível da metodologia adoptada, a par da existência de uma diversidade de modalidades (típicas e atípicas) de auditoria de desempenho.

Na verdade, o campo metodológico é muito amplo, abarcando, quer os métodos quantitativos, quer (no campo da pesquisa social) as mais sofisticadas técnicas de recolha e análise de dados⁷ (Bastos, 2002), ao mesmo tempo que são desenvolvidos procedimentos específicos para estas auditorias⁸ (Bittencourt, s/d).

Na literatura sobre auditoria pública, frequentemente surgem referenciadas as ISC de países de cultura anglo-saxónica⁹ como tendo sido as pioneiras no estudo e desenvolvimento da auditoria de desempenho (Grateron, 1999) e, ainda, na utilização de «sistemas de indicadores para la medición y presentación de datos de gestión en las instituciones públicas» (Azua e Laguna, 2002, p. 529).

No espaço da União Europeia, embora a generalidade das ISC realizem auditorias financeiras, apenas algumas delas executam auditorias de desempenho (e.g., *Rigsrevision* da Dinamarca, *Algemene Rekenkamer* da Holanda e *Riksrevisionsverket* da Suécia), existindo, neste caso, uma ampla gama de produtos, atentos os objectivos e métodos do controlo.

Recentemente, através do *Canadian Comprehensive Auditing Foundation*, surgiu uma nova abordagem para a auditoria pública, designada por auditoria integrada (*comprehensive audit*), a qual, para o reputado especialista Malaxechevaria (1998), traduz uma amálgama da auditoria de regularidade mais auditoria de gestão (os «três Es»), entendimento igualmente perfilhado pelo Tribunal de Contas português no seu **Manual de Auditoria e de Procedimentos**.

No que concerne ao controlo público dos governos locais no espaço europeu, Puigdemogolas (2003) sublinha o facto de não se poder falar de um único modelo de controlo externo, porquanto «en algunos países de la Europa los órganos estatales de control se encargan también de la fiscalización de los niveles regional y local (...). En otros países existen organismos de control dedicados unicamente al control externo de ámbito subestatal (...). Finalmente existen casos en los que los organismos locales son los que tienen sus propios auditores externos» (pp. 3-4).

De igual modo, «(...) les différences de culture et de tradition juridique ont une grande importance au moment de définir les systèmes de contrôle (...)» (Conseil de l'Europe, 1999, p. 52), não sendo fácil fixar uma tipologia simples em matéria de organização do controlo externo dos governos locais, já que o seu universo é bastante diversificado, mesmo num espaço com tantos elementos comuns como é o caso do europeu (Puigdemogolas, 2003).

De qualquer modo, Carassus e Rigal (1999) admitem, no domínio do controlo das finanças públicas locais, a existência de dois modelos principais ou originários¹⁰, a saber:

o modelo continental (ou francês), ainda muito centrado nas auditorias de legalidade, e o modelo anglo-saxónico que privilegia já a realização de auditorias de desempenho.

Assim, com este quadro referencial, temos os seguintes dois casos emblemáticos:

- França, onde o controlo externo sobre as *collectivités locales* é, desde a década de 1980 (Séc. XX), realizado (em cada região) pelas *Chambres Regionales de Comptes*, cuja actividade tem sido «marquée d’abord par un renforcement considérable du contrôle de la régularité des actes et des opérations ayant une incidence financière, ensuite par l’apparition et le développement d’une démarche d’audit dont contours se cherchent encore» (Levallois, 2002, p. 115).
- Reino Unido, país que, não dispondo de uma fórmula de governo local aplicável uniformemente a todo o território, criou, no caso de Inglaterra e País de Gales, um órgão independente, conhecido por *Audit Commission*, responsável pelas auditorias aos governos locais, e que, para Kelly (2003): «Since its creation ... its role has expanded considerably. In addition to its regulatory role, it acts as an independent expert and opinion former as well as a mediator» (p. 474).

E, no âmbito de um dado quadro normativo (*Local Government Act*), a este organismo foi atribuída a responsabilidade pela concepção (e monitorização) de indicadores de desempenho (e.g., indicadores de custo, indicadores de eficiência e eficácia, indicadores de qualidade dos serviços) para os serviços dos governos locais, instrumentos de análise que «(...) inundan desde los años 80, la gestión en los países europeos, siendo además, la causa principal de la implementación de métodos control, tanto interno como externo, por parte de los gobiernos centrales» (Bosquet, 2002, p. 30).

Há um «enorme défice cultural dos cidadãos portugueses (...) em relação a tudo o que respeita à Auditoria Pública, ao seu papel, à sua missão e às suas obrigações sociais (...).»

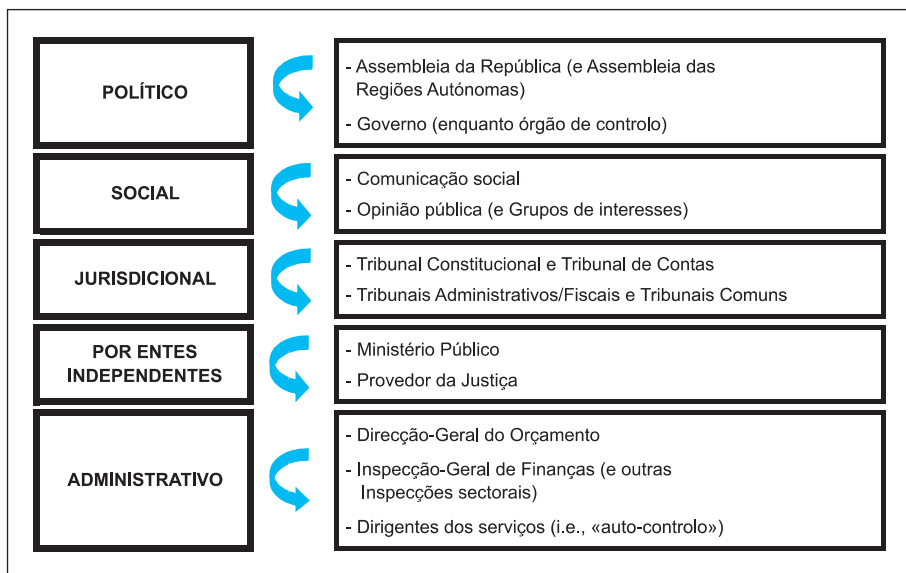
Moreno (2002, p. 18)

O CONTEXTO PORTUGUÊS DA AUDITORIA PÚBLICA

A Administração Pública portuguesa comporta, desde logo, a dicotomia administração central *versus* administração local, caracterizando-se aquela pelo facto dos seus órgãos e serviços exercerem competências exclusivas em todo o espaço nacional, ao passo que a actuação desta (e.g., municípios) se encontra limitada à área territorial que representa (e.g., concelho).

Ora, ao nível daquela Administração Central, e recorrendo aos ensinamentos de Franco (1993), podemos identificar a seguinte tipologia do controlo, em função de quem o exerce (cfr. Figura 4, p. 107).

FIGURA 4
Tipologia do controlo público em Portugal



É já um lugar-comum afirmar-se que o «controlo» na Administração Pública portuguesa – em especial, o político, jurisdicional e administrativo – ainda está demasiado centrado nas questões formais (de cariz orçamental e financeiro) das actividades, negligenciando aspectos hoje tidos como importantes no domínio da auditoria pública, como sejam os relacionados com o desempenho não-financeiro dos entes públicos (e.g., nível de satisfação do cidadão-utente).

Com efeito, «o paradigma do sistema de controlo ainda [está] muito arreigado aos aspectos decorrentes da execução orçamental, especialmente quanto à verificação das normas aplicáveis» (Frade, 2003, p. 204), aliás, esse foco tem expressão, desde logo, na Lei do Enquadramento Orçamental¹¹, que prescreve no n.º 1, do art. 55.º, o seguinte: «A execução do Orçamento do Estado fica sujeita ao controlo (...) o qual tem por objecto a verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e despesas públicas, bem como a apreciação da boa gestão dos dinheiros públicos e outros activos públicos (...)».

Ora, interessará – como bem destaca Frade (2003) – que as «(...) normas de boa gestão dos dinheiros e outros activos públicos [assentem] em doutrina financeira consistente, para se poder ajuizar com rigor sobre [a] gestão (...)»(p. 204) dos entes públicos auditados.

Por seu turno, Lopes (2001) sustenta que «a nova Lei de Enquadramento Orçamental (...) [abriu] novos horizontes para a auditoria estatal, uma vez que as suas disposições vêm impor a necessidade de (...) ser efectivamente implementado um novo sistema articulado e integrado de auditorias de desempenho, externas e internas, em complemento das já existentes (...)»(p. 7).

A este propósito, Cadilhe (2005) alerta para o facto de o Relatório da Estrutura de Coordenação da Reforma da Despesa Pública (ECORDEP)¹², não só reconhecer «que não há boa prática de auditorias de gestão no SPA [Sector Público Administrativo] português [mas também] inclui, como recomendação (...) a [sua] realização visando ‘melhorar a gestão dos serviços (...), otimizar a utilização de recursos financeiros’ (...)»(p. 56).

Mas, embora o controlo público português seja ainda, de forma preponderante, do tipo jurídico-formal, menosprezando os aspectos relacionados (por exemplo) com a missão e os objectivos das organizações, Moreno (2002) defende que, no caso do Tribunal de Contas português¹³ e «no tocante à Auditoria Pública, estamos em crer ter havido uma acentuada aproximação ao sistema anglo-saxónico, tanto a nível de textos legislativos [em especial, a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas¹⁴, como da prática pública [razão porque] sistematicamente e cada vez com mais clareza, passa a ser exigível o respeito, na gestão e controlo dos dinheiros públicos, de princípios típicos [do dito sistema], como sejam os da economia, da eficiência e da eficácia (...)»¹⁵ (p. 32).

«(...) à reinvidicação dos autarcas de mais recursos se deve acrescentar a exigência das populações de mais resultados pelo que pagam (...)»
Sá e Santos (1999, p. 110)

PERSPECTIVAS PARA A AUDITORIA AOS GOVERNOS MUNICIPAIS

Para além do controlo de natureza tutelar e do controlo social (exercido, por exemplo, em actos eleitorais¹⁶), existem, no ordenamento jurídico português, outras formas de fiscalização das autarquias locais que expressam um controlo realizado por entidades com existência prevista na CRP, cujos poderes já não representam «(...) um controlo do Estado-Administração, mas do Estado-Colectividade, através de órgãos independentes» (Tavares, 1996, p. 98), nomeadamente Tribunal de Contas, Ministério Público e Provedor da Justiça.

Porém, é ao poder de fiscalização – concomitante e, em especial, sucessiva – do Tribunal de Contas que, em regra, se atribui a designação de auditoria pública exter-

na, tendo esta ISC, no domínio municipal (tanto da gestão directa como da indirecta), vindo a executar apenas auditorias de legalidade (mormente, auditorias financeiras), não tendo ainda conseguido romper com uma tradição secular de fiscalização circunscrita aos aspectos da legalidade da acção pública (neste caso, local).

Na verdade, tradicionalmente o controlo realizado no universo municipal tem tido o significado restrito de verificação da conformidade face a uma dada norma – constituindo esta o termo de comparação – que visa garantir o integral respeito pelos procedimentos (em regra, detalhados) legalmente fixados, os quais regulam as actividades (*vide* processos formalizados) e fundamentam as decisões.

Ora, este controlo tradicional tem merecido críticas diversas, entre outras, as que referem a sua eficácia somente quando o ambiente seja estável e as tarefas sejam rotineiras e previsíveis (Roth, 1999), situação diversa do mundo de hoje que é tão complexo e incerto, com mudanças a sucederem-se a um ritmo vertiginoso, impossibilitando a concepção de regras pormenorizadas e de controlos que contemplem todas as eventualidades.

Ademais, como anota Roth (1999), quando se estabelecem regras detalhadas, as pessoas não pensam, limitam-se simplesmente a cumpri-las, ao mesmo tempo que os dirigentes se conformam em fazê-las respeitar.

Por isso, ainda que seja defensável que a auditoria de legalidade, em especial a financeira, deva manter-se como modalidade de controlo público dos municípios, tanto mais que a contabilidade municipal pode hoje facultar informação relevante para a gestão e o controlo¹⁷, o trabalho dos órgãos de controlo deve evoluir de molde a responder aos anseios dos vários *stakeholders*, sobretudo dos munícipes que, cada vez mais, desejam conhecer o (bom/mau) uso dado ao dinheiro proveniente dos pagamentos obrigatórios que lhes são exigidos, sem que vejam uma contraprestação directa.

E, atento o facto de que os indicadores financeiros tendem a dizer o que a organização fez e não o que terá fazer (Wisniewski e Dickson, 2001), a auditoria pública deve preocupar-se mais com as lições para o futuro do que com os erros do passado.

Assim, o trabalho do auditor público deverá traduzir-se num exame prospectivo que recorra, desde logo, a indicadores económicos (proveitos *vs.* custos), além daqueles que, por tradição, predominam nos municípios, que são os de cariz orçamental e financeiro (recebimentos *vs.* pagamentos).

Contudo, tal exame deverá ainda ser completado por uma análise dos aspectos não-financeiros ou informais (e.g., qualidade dos *outputs*) da organização auditada, permitindo uma medição mais abrangente e realista do seu desempenho global (financeiro e de resultados), enfoque este que tem associadas representações da realidade examinada, quer quantitativas, por isso expressas em números (e.g., €/m² ou número de contentores/1000 habitantes), quer qualitativas (e.g., rapidez com que as reclamações são atendidas).

E, no âmbito de uma gestão autárquica mais eficiente e comprometida com os resultados, aos municípios é exigida uma inequívoca formulação de objectivos (orientadores da sua actuação a curto, médio e longo prazos) e a correspondente fixação de metas¹⁸, a par da existência de um sistema de informação com qualidade¹⁹ – questão-chave para a auditoria pública – que não se limite ao orçamento²⁰ e à contabilidade, e que, de acordo com Silva (2000), responda às seguintes questões: Como foi aplicado o dinheiro público?; O que foi obtido com essa aplicação?; E a que custo unitário?; Os padrões de aplicação do dinheiro público foram os normais?

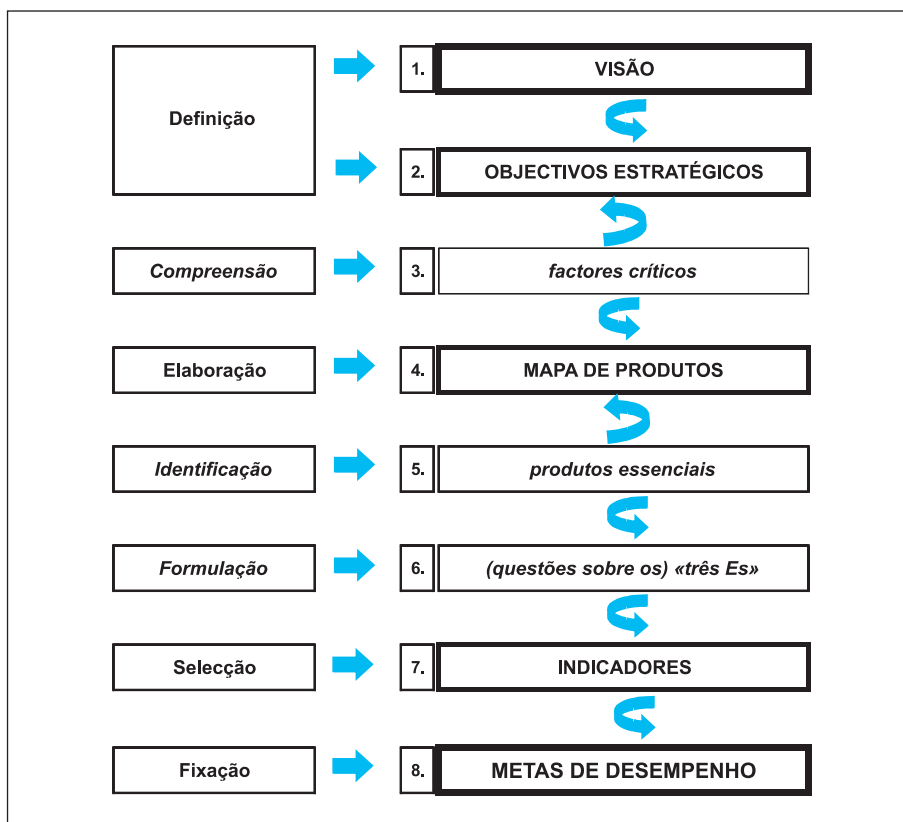
Apesar de outros métodos possíveis, é através de indicadores de desempenho (*performance indicators*) que, como nos diz Bittencourt (s/d), «(...) o auditor busca identificar variáveis usualmente relacionadas com custo, tempo, qualidade do processo produtivo de bens e serviços da entidade auditada (...) [e ainda construir um] raciocínio comparativo segundo padrões clássicos de séries temporais (desempenho anterior *vs.* desempenho corrente) ou de *cross-section* (desempenho corrente *vs.* padrão de comparação), seja este último um valor planejado, fixado normativamente ou verificado noutra organização» (p. 12).

No mesmo sentido se refere Ghisi (2000), a propósito da necessidade da existência prévia de padrões, ao destacar que de nada adianta dispor-se de um conjunto de dados isolados, mostrando os resultados atingidos, se esses dados não são comparados com aqueles apresentados por instituições de natureza semelhante (*benchmarking*) no mesmo período de tempo, com uma série histórica de dados da mesma instituição e/ou com metas previamente traçadas.

Se, para Grateron (1999), a adequada utilização de indicadores supõe uma prévia resposta a questões do tipo: O que é que vai ser objecto de medição?; Que tipo de informação é necessária e como irá ser obtida?; Quais os termos de comparação?

Ghisi (2000), por seu turno, apresenta um dado faseamento na selecção de indicadores de desempenho²¹, o qual pode ser ilustrado da seguinte forma (*vide* Figura 5, p. 111):

FIGURA 5
Concepção de indicadores e desempenho



Fonte: elaborado a partir de Ghisi (2000)

À guisa de conclusão do presente ponto – e sendo relativamente consensual que o controlo «del subsector público local debe concebir-se como auditoria integrada [não bastando] solo con auditorias de regularidad (...) [é] necesario avanzar en el desarrollo de la auditoría operativa» (Notari, 2000, p. 788) – apelamos aos ensinamentos de Bittencourt (s/d) para quem: «A informação sobre o desempenho (que é exactamente o objecto da auditoria operacional), descrevendo a realização de um objectivo, uma tarefa ou uma função específica, tem que tomar em conta os elementos principais do programa, organização ou órgão que está sendo analisado: os recursos que usa (*inputs*), o que é feito (processos), o que é produzido (*outputs*) e quais impactos são atingidos (efeitos). A informação sobre o desempenho virá a relatar a condição (observada ou esperada) dessas dimensões e – especialmente – o relacionamento entre elas» (p. 14).

«What performance audit exactly is, remains difficult to ascertain.»

Johnsen *et al.* (2001, p. 585)

CONCLUSÕES

Intervindo o sector público num ambiente de crescente complexidade e instabilidade, a gestão pública não pode ser obstaculizada por uma patologia formal-legalista (Karlsson, 2000), sendo amiúde difícil para os gestores – em termos de uma actuação relacionada com os atributos da economia, eficiência, eficácia, qualidade e equidade – seguir cegamente os procedimentos regulamentados (Pereira, 1997).

Neste contexto, os governos de muitos países da OCDE passaram a preocupar-se com uma gestão orientada para o cidadão-cliente, a eficiência na afectação dos recursos públicos, a eficácia na concretização dos objectivos e metas, para além da legalidade.

Por isso, o sector público começou a actuar de molde a serem atingidas as metas fixadas, muitas delas representadas por indicadores, os quais, além de serem um instrumento de medição do desempenho da actuação pública, consubstanciam ainda quer referências para acções futuras (dando uma maior consistência à função de planeamento) quer métodos a utilizar no domínio do controlo público.

Em muitos dos aludidos países da OCDE, em consequência do movimento reformista em curso naquele sector, traduzido numa maior autonomia e responsabilização dos gestores, a função controlo deixou de se limitar à verificação da conformidade legal e da regularidade financeira, passando também a incidir sobre a *performance* da gestão, pois, «Cada vez se percibe más la necesidad de que la información contable y presupuestaria debe complementarse con otra distinta, de carácter no financiero, que permita una evaluación más realista de la actividad y los logros de la administración, esto es, sobre la asignación y utilización eficiente de los recursos públicos» (Donadeu, 2000, p. 48).

Assim, revelando-se o controlo público tradicional insuficiente para fazer face à necessidade de contenção de gastos e de optimização de fundos, muitas ISC incorporaram nos portefólios dos seus trabalhos as auditorias de desempenho, introduzidas não há muito tempo «na agenda da pesquisa teórica» (Bittencourt, s/d, p. 4), relativamente às quais não existe uniformidade da prática observada nos vários países que a adoptaram (Freitas, 2001).

Porém, como destaca Hernández (2001), não se deve encarar as diferentes acepções do controlo público «como compartimentos estanques y totalmente independientes unas de

otras, pues el objeto y la finalidad perseguida por las mismas se entrecruza» (p. 17), asserção também presente em Barzelay (1999) ao afirmar que as auditorias financeiras podem ser consideradas uma modalidade de auditoria de desempenho, em que a «economia» (*vide* foco nos *inputs*) seja o principal critério de medição da *performance* da organização.

Assim, a auditoria pública, tal como defende (Catelli e Santos, 2001), exige cada vez mais uma medição dos resultados face ao proposto e aos custos despendidos, inclusive com vista a uma legitimação de mandatos políticos por via eleitoral, aliás, a este nível, comungamos da opinião perfilhada por Carvalho (2001) no sentido de que: «(...) as vicissitudes dos actos eleitorais, a par do enviesamento da informação a que os eleitores têm acesso, aconselha ou exige mesmo (...), a existência de entidades de fiscalização e controlo que actuem com plena isenção e grande autonomia relativamente aos governos instituídos» (p. 125).

Por seu turno, Kelly (2003) afirma que as auditorias aos governos locais «by central government signal that they believe that political accountability through regular elections is inadequate and necessitates additional forms of answerability to protect the interests of all local electors and stakeholders» (p. 462).

Idêntico entendimento encontramos em Pérez (1999) quando afirma que «hay quien inmediatamente (...) responderá, no sin cierto papanatismo, que cada cuatro años, el tamiz de las urnas supone un examen para los gestores públicos. Déjenme que les diga que, sin dudar del sistema democrático electoral, la experiencia nos demuestra que se pueden ganar elecciones sin haber rendido cuentas financieras y de gestión fiables y honestas» (p. 10).

Ora, no mundo local português, antevê-se uma crescente intervenção dos municípios²² nas áreas reservadas ao sector público, na sequência de uma descentralização territorial encetada pelo governo central, com vista a uma maior eficiência e eficácia da acção pública, a uma melhor adequação do nível de provisão pública face às expectativas dos municípios, apesar das desvantagens que daí possam decorrer, designadamente com a perda de economias de escala.

De facto, para além das atribuições legalmente fixadas, com a aprovação anual do Orçamento de Estado, novas atribuições (*e.g.*, no domínio da educação, saúde e acção social) se perspectivam que sejam transferidas para o subsector autárquico (em especial, os municípios), através da «cooperação», «contratualização» e «delegação de competências».

Trata-se de um movimento idêntico ao que acontece à escala internacional onde, em regra, se observa o ressurgimento dos governos locais que têm vindo a assumir um

número crescente de funções, a adoptar novos modelos de gestão, e, em muitos casos, a constituírem-se como pioneiros da reforma do Estado (Iturburu, s/d).

Embora salvaguardada a autonomia do poder local, sobre os municípios impende, desde logo, um controlo governamental (controlo interno) que assume a natureza de tutela da legalidade, a par de um controlo assegurado pelo Tribunal de Contas (controlo externo), órgão que detém poderes de jurisdição e de controlo financeiro, podendo, neste último caso, assumir a forma de um exame de *value for money*.

No entanto, da análise aos relatórios daquele órgão de soberania, publicitados *on line* (até 31 de Dezembro de 2003), concluímos que, atentos os seus objectivos e conclusões, aqueles *outputs* devem classificar-se como sendo «auditorias financeiras» *tout court*.

Ora, para que os órgãos de controlo público sejam verdadeiros protagonistas da mudança no *modus operandi* dos governos locais – contribuindo para uma Administração mais próxima dos cidadãos, detentora de uma organização mais flexível e de um modelo de gestão assente em critérios de eficiência e eficácia – deverão orientar os seus exames para a optimização dos recursos e os aspectos informais ou do desempenho não-financeiro daqueles entes públicos.

Noutros termos, dir-se-á que a acção dos auditores públicos – profissionais cuja actividade, por tradição, tem tido um foco contabilístico – deverá privilegiar um foco centrado em indicadores que exprimam resultados (*outputs*) e impactos (*outcomes*), tolerando, ao mesmo tempo, as irregularidades nos limites do risco aceitável de uma análise de custo-benefício.

Mas, não sendo esta nova abordagem do controlo público fácil de operacionalizar, devido, entre outras razões, à ausência de sistemas de informação fiáveis e acessíveis para a medição dos resultados, Julve (1999) advoga que se deve avançar para as auditorias de desempenho a partir da informação disponível, muito embora o seu alcance seja naturalmente mais limitado, bem como de mais difícil realização.

Aliás, as dificuldades em operacionalizar as auditorias de desempenho estão muito bem sintetizadas em comentários de Bittencourt (s/d), destacando este reputado especialista os seguintes aspectos:

- o exame do auditor, que trabalha com o desempenho de organizações, exige que este formule, equacione e resolva da melhor forma uma variedade de problemas condicionados por regras, as quais não são precisas nem iguais para todos os intervenientes (inclusive o próprio auditor, que também é actor no processo social de interacção com o auditado);

- a actuação do ente auditado é contínua, por isso, os diagnósticos e prescrições do auditor, para a solução dos problemas, desencadeiam outros problemas conexos, a que acresce a circunstância da eficácia das soluções encontradas ser relativa aos novos problemas que entretanto emergem;
- por fim, nem todas as variáveis dos problemas são um dado que se conheça à partida, além de nelas se combinarem inseparavelmente quantidade e qualidade.

Perante o cenário ora descrito, há pois que seguir o lema de Richardson (2001), no sentido de que o auditor deverá «aprender fazendo».

NOTAS

1. A saber: Lei n.º 159/99, de 14 de Agosto (estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais) e Lei n.º 169/99, de 18 de Agosto (fixa o quadro de competências e o regime jurídico dos órgãos autárquicos).

2. Iturburu (s/d) defende que o princípio da subsidiariedade se converteu num verdadeiro *leit motiv* de toda a reflexão sobre o âmbito de intervenção dos governos locais, tendo sido adoptado no seio da União Europeia de molde a permitir que as decisões sejam tomadas pelo nível mais próximo possível do cidadão, potenciando, deste modo, a transparência e eficácia da acção dos poderes públicos.

3. Há quem se interogue se não estaremos a assistir «a processos descentralizadores para os governos locais, e mesmo transferências para o sector privado, sem que se perceba muito bem a razão para o Estado ceder de forma tão voluntária os seus poderes» (Antunes, 2003, p. 377).

4. De acordo com a tradução portuguesa do glossário elaborado, no seio da OCDE, por um grupo de trabalho em matéria de avaliação e gestão centradas nos resultados, a auditoria é uma «actividade de controlo em matéria de qualidade, realizada de forma objectiva e independente e destinada a melhorar as operações de uma organização e a aumentar o seu valor» (<http://www.icp.mne.gov.pt>).

5. Ainda conhecida por auditoria de gestão, auditoria operacional e auditoria de resultados.

6. Na acepção de sector público administrativo.

7. Entre outros, entrevistas, questionários e observação participante.

8. Tais como: «indicadores de desempenho», «mapa de produtos», «mapa de processos», «análise de fluxos», etc.

9. A saber: *National Audit Office* (Reino Unido), *General Accounting Office* (EUA), *Bureau du Verificateur Général* (Canadá), *Australian Audit Office* (Austrália) e *New Zealand Audit Office* (Nova Zelândia).

10. Porém, tal dicotomia de modelos (i.e., continental *versus* anglo-saxónico) encontra-se hoje esbatida (Martins, 2001).

11. A saber: Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, republicada, após a 3.ª alteração, no Diário da República, I Série-A, n.º 199, de 24 de Agosto de 2004, pp. 5633-5655.

12. *Vide* Ministério das Finanças, Lisboa, 2001.

13. Esta ISC detém, além de poderes jurisdicionais (vide análise da legalidade da despesa e julgamento das contas), poderes de fiscalização, a qual pode ser prévia, concomitante e sucessiva.

14. A saber: Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, ultimamente alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.

15. Da análise aos relatórios do Tribunal de Contas, disponíveis *online* até 31 de Dezembro de 2003, concluímos no sentido de que algumas das acções de controlo realizadas por esta ISC (e.g., auditoria ao Projecto EXPO'98 e auditoria à gestão da RTP, S.A.) poderão qualificar-se já como sendo auditorias de desempenho, atentos os seus objectivos e a metodologia adoptada.

16. Para o Conseil de l'Europe (1999), «L'exercice du droit de vote des élections locales est, dans le cadre d'un système de démocratie représentative, le premier instrument de contrôle politique (...)» (p. 54).

17. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, que entrou em vigor em 2002, teve em vista ultrapassar as limitações da anterior contabilidade das autarquias locais, a qual se traduzia por ser um «regime de caixa», cujo objectivo era, não só o de prevenir que as despesas não excedessem as receitas, como também o de garantir que

as operações se realizassem em obediência à lei, facultando, no entanto, informação insuficiente, desde logo, aos gestores autárquicos; e, com esse «regime de caixa», somente haveria a possibilidade de os municípios disporem de indicadores de natureza orçamental e financeira.

18. A INTOSAI, no âmbito das suas «normas de auditoria», sugere que as ISC recomendem aos entes auditados que estabeleçam objetivos claramente explicitados (i.e., que não sejam genéricos nem ambíguos) aos quais se associem metas que, por definição, quantifiquem o nível de desempenho desejado. Exemplificando, tem-se:

Objetivo – aumentar a superfície reparada da rede viária municipal.

Meta – aumentar em 25% a superfície reparada da rede viária municipal face à meta traçada no ano anterior.

19. *Grosso modo*, em termos de relevância para a auditoria de desempenho, pode citar-se informação do seguinte tipo: contabilística («custos»), operacional («quantidade» dos *outputs*, tempo, clientes, etc.) e de resultados (iniciais, intermédios e finais).

20. A informação que tradicionalmente existe nos municípios resulta da execução anual de um orçamento que constitui a referência para a actuação financeira e, ao mesmo tempo, representa o maior elemento de controlo da sua actividade.

21. A prática aconselha que se deve optar por um número razoável (i.e., não excessivo) de indicadores de molde a evitar-se a paralisação do ente auditado.

22. Exceptuando-se as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, frustrada a instituição das regiões administrativas com o referendo realizado no dia 8 de Novembro de 1988, bem como a fraca capacidade de intervenção das freguesias (atentas as suas área geográfica e atribuições), temos, então, como autarquia local preponderante, o município.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALIENDE, J. M. Canales e ÁLVAREZ, J. M. Rodríguez J. (1999), «Estudio Preliminar». *In Auditoría de Gestión y Modernización de la Administración*. Ministerio de Administraciones Públicas (Secretaría General Técnica) y Ministerio de la Presidencia [M.A.P. (SGT.) y M.P.], Madrid, pp. XVII-XXXV.

ALIJARDE, Isabel Brusca e LÓPEZ, Vicente Condor (1999), «Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas». *Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, n.º 18, Septiembre, pp. 67-76.

ANTUNES, Eugénio (2003), «As autarquias locais e a emergência de novos modelos de gestão». *In Ética e Administração – Como Modernizar os Serviços Públicos?* Oeiras, Celta Editora, pp. 375-387.

AZUA, Jon e LAGUNA, Miguel (2000), «Nuevos contextos de aplicación de las auditorías operativas en las administraciones públicas». *Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, n.º 22, Diciembre, pp. 51-58.

BARZELAY, Michael (1999), «Auditoría de gestión y nueva gestión pública: evolución del papel y de la estrategia de los organismos centrales de auditoría». *In Auditoría de Gestión y Modernización de la Administración*. M.A.P. (SGT.) y M.P., Madrid, pp. 7-57.

BASTOS, Gloria Maria Merola da Costa (2002), «A experiência do Tribunal de Contas da União em auditoria operacional e avaliação de programas governamentais». *Revista do Tribunal de Contas da União*, vol. 33(92), Abril/Junho, pp. 28-37.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho (s/d), «Avaliação metodológica de algumas ferramentas de auditoria operacional». Versão da monografia apresentada no curso de especialização em auditoria da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (Brasil). <http://www.cgu.gov.br/sfc/ideias/ideias/audope.pdf>.

BOSQUET, José P. Viñas (2002), «Fundamentos del control económico sobre el gasto público local». *Auditoría Pública: Revista de los Órganos de Control Externo*, n.º 26, Abril, pp. 29-45.

BRASIL, TCEB/Tribunal de Contas do Estado da Bahia (1995), «Auditoria de Eficiência. Guia de Auditoria 1 – Parte 1, Escritório do Auditor Geral do Canadá». <http://www.tce.ba.gov.br>.

CADILHE, Miguel (2005), *O Sobrepos do Estado em Portugal – Uma Proposta de Reforma Conceitual e Administrativa*. Porto, Fubu Editores S.A.

CARASSUS, David e RIGAL, Jean Jacques (1999), «Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord: vers un modèle hybride?». <http://www.univ-pau.fr/~carassus/Publications/Contcl.pdf>.

CARVALHO, Joaquim dos Santos (2001), «O POCAL como instrumento de mudança da gestão autárquica». *Revista de Administração e Políticas Públicas*, vol. II(1), pp. 120-125.

CATELLI, Armando e SANTOS, Edilene Santana (2001), «Mensurando a criação de valor na gestão pública». Rio de Janeiro, comunicação apresentada na *13th Asian Pacific Conference on International Accounting Issues*. <http://www.gecon.com.br/artigo/artigo21.htm>.

CONSEIL DE L'EUROPE (1999), «Le contrôle et l'audit des collectivités locales». In **Communes et Régions d'Europe**. Strasbourg, n.º 66.

DONADEU, Antoni Clapés (2000), «Condiciones para el establecimiento de un modelo de control de gestión en las administraciones públicas». *Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*, n.º 22, Setembro, pp. 45-50.

FRADE, Carlos (2003), **Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado**. Lisboa, Áreas Editora.

FRANCO, António de Sousa (1993), «O controlo da Administração Pública em Portugal». *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 19/20.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de (2001), «Performance Audit: uma proposta de definição». *Revista do Tribunal de Contas da União*, n.º 90, Outubro/Dezembro, pp. 13-21.

GHISI, Adhemar Paladini (2000), «Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores e indicadores de rendimento». <http://www.olacefs.gov.br/html/Palestras/PalestraMinGhisi2.pdf>.

GOMES, Marcelo Barros (2001), «Auditoria de desempenho: uma análise de política de gerenciamento público acerca do papel de entidades fiscalizadoras superiores». *VI Congreso Internacional del CLAD sobre Reforma del Estado y de la Administración Pública*, Argentina. <http://www.clad.org.ve/fulltext/0042428.pdf>.

GLYNN, John J. (1999), «La reforma de la gestión del sector público, las nuevas responsabilidades y la función de las auditorías de gestión». In **Auditoría de Gestión y Modernización de la Administración**. M.A.P. (SGT.) y M.P., Madrid, pp. 139-153.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara (1999), «Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público». Brasil. http://www.eac.fra.usp.br/eac/revista/revista_fip.asp?edicao=21.

HERNÁNDEZ, Cecilia Milanés (2001), «Control y auditoría en la Administración Local». *Auditoría Pública: Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*, n.º 25, Dezembro, pp. 17-24.

ITURBURU, Mónica Silvana (s/d), «Municipios Argentinos. Postetades y restricciones constitucionales para un nuevo modelo de gestión local». Instituto Nacional de la Administración Pública, Argentina. http://www.inap.gov.ar/publicaciones/publ_activ_elect/publ_estudios/municipiosarg.pdf.

JOHNSEN, Age; MEKLIN, Pentti; OULASVIRTA, Lasse e VAKKURI, Jarmo (2001), «Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway». *The European Accounting Review*, vol. 10(3), pp. 583-599.

JULVE, Vicente Montesinos (1999), «Nuevos retos para la fiscalización de las entidades públicas». *Auditoría Pública: Revista de los Órganos de Control Externo*, n.º 18, Setembro, pp. 16-23.

KARLSSON, Jan O. (2000), «Un nuevo estilo de control financiero en sector público». Conferencia dictada en el marco del Master de Gerencia Pública de la Universidad Politécnica de Valencia. <http://www.pv.ccoo.es/fsap/dipulvalencia/gestip.htm>.

KELLY, Josie (2003), «The Audit Commission: guiding, steering and regulating local government». *Public Administration*, vol. 81(3), pp. 459-476.

LEVALLOIS, Bernard (2002), «L'évolution du contrôle financier des administrations locales». *Revue Française de Finances Publiques*, n.º 79, Setembro, pp. 111-119.

LOPES, Carlos Alberto Mendes (2001), «Inovações na auditoria estatal». *Revista do Instituto Português de Auditores Internos – Auditoria Interna*, ano 3, n.º 9, pp. 7-11.

MALACHEVARRIA, Angel Gonzalez Sousa (1998), «Da auditoria integrada à auditoria global no sector público: análise dos objectivos e conteúdo da informação nacional produzida pelo Estado moderno». *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 29, Janeiro/Junho, pp. 45-81.

MARTINS, Mário Rui (2001), **As Autarquias Locais na União Europeia**. Porto, ASA Editores.

MORENO, Carlos (2002), «Auditoria e auditores públicos em Portugal». In **Subsídios para Modernizar a Auditoria Pública em Portugal**. Lisboa, Universidade Autónoma, pp. 13-53.

MONTALVO, António Rebordão (2003), «Tendências e perspectivas do novo modelo de gestão pública municipal». In **Ética e Administração – Como Modernizar os Serviços Públicos?**. Oeiras, Celta Editora, pp. 245-268.

NOTARI, Manuel Cervera (2000), «La auditoría en las entidades locales». *Revista de Hacienda Local*, n.º 90, Septiembre/Diciembre, pp. 775-792.

PEREIRA, Luís Carlos Bresser (1997), «A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle».

Cadernos MARE – Caderno 1. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), Brasília.

PÉREZ, Miguel Ángel Cabezas de Herrera (1999), «El sector local desde el punto de vista del control». *Auditoria Pública: Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*, n.º 17, Junio, pp. 6-10.

POLLITT, Christopher (2003), **The Essential Public Manager**. Philadelphia, Open University Press.

PUIGDENGOLAS, Joseph M. Carreras (2003), «Control Externo de las Corporaciones Locales Españolas». *VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – Estabilidad presupuestaria, reforma y control externo de las corporaciones locales*, Departament d'Economia de l'Empresa – Universitat Autònoma de Barcelona. http://selene.uab.es/dep-economia-empresa/Jornada_Comp_Publica/cd/Documentos.

RICHARDSON, Ruth (2001), «Responsabilización política y gerencia del desempeño del sector público: examinando vínculos y lecciones». <http://www.clad.org.ve/rev19/richares.pdf>.

ROTH, David (1999), «Encontrar el equilibrio: alcanzar una síntesis entre la mejora de los resultados y el reforzamiento de la responsabilidad». In **Auditoría de Gestión y Modernización de la Administración**. M.A.P. (SGT.) y M.P. Madrid, pp. 291-303.

SÁ, J. Vasconcellos e SANTOS, Ana Bela (1999), «A reforma das finanças locais na óptica da nova gestão pública». *Estudos de Economia*, vol. XIX(1), pp. 109-136.

SILVA, António Manuel Barbosa da (2000), **Auditoria do Management Público**. Lisboa, Universidade Autónoma.

TAVARES, José (1996), «O quadro legal da tutela administrativa sobre as autarquias locais – necessidade de mudança?». *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 25, Tomo I.

WALSH, Annmarie H. (1999), «Auditoría de gestión y control parlamentario en el contexto de la reforma de la gestión pública: la experiencia de Estados Unidos». In **Auditoría de Gestión y Modernización de la Administración**. M.A.P. (SGT.) y M.P. Madrid, pp. 263-279.

WISNIEWSKI, M. e DICKSON, A. (2001), «Measuring performance in Dumfries and Galloway Constabulary with the Balanced Scorecard». *Journal of the Operational Research Society*, vol. 52(10), pp. 1057-1066.

VIVES, Francesc Vallès (2001), «Control Externo del Gasto Público y Estado Constitucional». Tesis Doctoral per optar al títol de Doctor en Pret, Universitat Autònoma de Barcelona – Departament de Ciència Política i Pret Públic. <http://www.tdx.cesca.es/TDX-1118102-184233/index.html>.