ReGeo ISSN: 2177-3246

IMPLEMENTAÇÃO DAS ISSAI E QUALIDADE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA PÚBLICA: REVISÃO SISTEMÁTICA E SÍNTESE META-ANALÍTICA QUALITATIVA DA LITERATURA INTERNACIONAL

IMPLEMENTATION OF ISSAIS AND THE QUALITY OF PUBLIC AUDIT REPORTS: A SYSTEMATIC REVIEW AND QUALITATIVE META-ANALYTICAL SYNTHESIS OF THE INTERNATIONAL LITERATURE

IMPLEMENTACIÓN DE LAS ISSAI Y CALIDAD DE LOS REPORTES DE AUDITORÍA PÚBLICA: REVISIÓN SISTEMÁTICA Y SÍNTESIS META-ANALÍTICA CUALITATIVA DE LA LITERATURA INTERNACIONAL

https://doi.org/10.56238/revgeov17n8-101

Data de submissão: 09/07/2026 **Data de publicação:** 09/08/2026

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 desenvolve uma revisão sistemática com síntese meta-analítica qualitativa sobre a relação entre a implementação das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo (ISSAI) e a qualidade dos relatórios de auditoria pública. Parte-se do estudo empírico sobre o Tribunal de Contas de Angola, no qual a qualidade do relatório é entendida como expressão da maturidade metodológica da auditoria. O objectivo é ampliar esse argumento por meio de debate internacional, reunindo estudos indexados sobre qualidade da auditoria, auditoria pública, desempenho das Instituições Superiores de Controlo, independência, competência profissional, gestão da qualidade e seguimento das recomendações. A revisão adoptou a orientação PRISMA 2020, ajustada às ciências sociais aplicadas, e a directriz SWiM para sínteses sem combinação estatística de tamanhos de efeito, dada a heterogeneidade dos desenhos, indicadores e contextos institucionais. O corpus integrou artigos científicos de revistas indexadas e documentos normativos ou técnicos da INTOSAI, IDI, OECD, Banco Mundial e AFROSAI-E. Os resultados mostram que a adopção formal das ISSAI é necessária, mas insuficiente, para elevar a qualidade dos relatórios. A literatura converge em cinco dimensões: independência institucional, profissionalização dos auditores, institucionalização metodológica, sistema de gestão da qualidade e utilização efectiva dos relatórios por Parlamentos, entidades auditadas e cidadãos. Conclui-se que a qualidade do relatório é resultado sistémico produzido por normas, recursos, competências, evidências, revisão, contraditório e seguimento. O artigo propõe modelo integrador em que a implementação das ISSAI medeia a relação entre capacidade institucional e qualidade dos relatórios, enquanto o seguimento das recomendações modera a conversão da qualidade em valor público.

Palavras-chave: ISSAI. Auditoria Pública. Instituições Superiores de Controlo. Qualidade dos Relatórios. Revisão Sistemática. Meta-Análise Qualitativa.

ABSTRACT

This article develops a systematic review with a qualitative meta-analytic synthesis on the relationship between the implementation of the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) and

the quality of public audit reports. It builds on the empirical study of the Court of Accounts of Angola, in which report quality is understood as an expression of audit methodological maturity. The objective is to broaden this argument through an international academic debate, bringing together indexed studies on audit quality, public auditing, the performance of Supreme Audit Institutions, independence, professional competence, quality management, and the follow-up of audit recommendations. The review followed the PRISMA 2020 statement, adapted to the field of applied social sciences, and the SWiM guideline for syntheses without statistical pooling of effect sizes, given the heterogeneity of research designs, indicators, and institutional contexts. The corpus included scientific articles published in indexed journals, as well as normative and technical documents from INTOSAI, IDI, OECD, the World Bank, and AFROSAI-E. The findings show that the formal adoption of ISSAIs is necessary but insufficient to improve the quality of audit reports. The literature converges around five main dimensions: institutional independence, professionalisation of auditors, methodological institutionalisation, quality management systems, and the effective use of audit reports by Parliaments, audited entities, and citizens. The study concludes that report quality is a systemic outcome produced by standards, resources, competences, evidence, review, the adversarial process, and follow-up mechanisms. The article proposes an integrative model in which ISSAI implementation mediates the relationship between institutional capacity and report quality, while the follow-up of recommendations moderates the conversion of audit quality into public value.

Keywords: ISSAI. Public Auditing. Supreme Audit Institutions. Report Quality. Systematic Review. Qualitative Meta-Analysis.

RESUMEN

Este artículo desarrolla una revisión sistemática con síntesis metaanalítica cualitativa sobre la relación entre la implementación de las Normas Internacionales de las Instituciones Superiores de Control (ISSAI) y la calidad de los informes de auditoría pública. Se parte del estudio empírico sobre la Corte de Cuentas de Angola, en el cual la calidad del informe se entiende como expresión de la madurez metodológica de la auditoría. El objetivo es ampliar ese argumento por medio del debate internacional, reuniendo estudios indexados sobre calidad de la auditoría, auditoría pública, desempeño de las Instituciones Superiores de Control, independencia, competencia profesional, gestión de la calidad y seguimiento de las recomendaciones. La revisión adoptó la orientación PRISMA 2020, ajustada a las ciencias sociales aplicadas, y la directriz SWiM para síntesis sin combinación estadística de tamaños de efecto, dada la heterogeneidad de los diseños, indicadores y contextos institucionales. El corpus integró artículos científicos de revistas indexadas y documentos normativos o técnicos de INTOSAI, IDI, OCDE, Banco Mundial y AFROSAI-E. Los resultados muestran que la adopción formal de las ISSAI es necesaria, pero insuficiente, para elevar la calidad de los informes. La literatura converge en cinco dimensiones: independencia institucional, profesionalización de los auditores, institucionalización metodológica, sistema de gestión de la calidad y utilización efectiva de los informes por Parlamentos, entidades auditadas y ciudadanos. Se concluye que la calidad del informe es resultado sistémico producido por normas, recursos, competencias, evidencias, revisión, contradicción y seguimiento. El artículo propone un modelo integrador en el cual la implementación de las ISSAI media la relación entre capacidad institucional y calidad de los informes, mientras que el seguimiento de las recomendaciones modera la conversión de la calidad en valor público.

Palabras clave: ISSAI. Auditoría Pública. Instituciones Superiores de Control. Calidad de los Informes. Revisión Sistemática. Metaanálisis Cualitativo.

1 INTRODUÇÃO

A qualidade dos relatórios de auditoria pública tornou-se uma questão central na governação financeira contemporânea. Nos Estados constitucionais modernos, a auditoria pública já não pode ser entendida como simples acto de verificação documental ou como formalidade administrativa associada à prestação de contas. Ela constitui um dispositivo institucional de produção de evidência, de responsabilização, de aprendizagem pública e de controlo democrático sobre a utilização dos recursos públicos. Por essa razão, a qualidade do relatório não depende apenas da correcção gramatical, da elegância redactorial ou da obediência a um modelo formal. Depende, sobretudo, da robustez do processo que lhe dá origem: planeamento, delimitação do objecto, critérios, avaliação de riscos, materialidade, procedimentos, evidência suficiente e apropriada, documentação, contraditório, revisão de qualidade e seguimento das recomendações.

Este ponto é particularmente sensível nos Tribunais de Contas e demais Instituições Superiores de Controlo (ISC) com competências jurisdicionais ou quase jurisdicionais. Quando um relatório de auditoria pode servir de base a processos de responsabilidade financeira, à emissão de pareceres sobre contas públicas, à comunicação de irregularidades ou à adopção de medidas correctivas, a fragilidade metodológica não produz apenas um problema técnico. Produz, também, risco jurídico, risco institucional e risco de confiança pública. Um relatório que identifique irregularidades sem explicitar critério, condição, causa, efeito, evidência, materialidade e contraditório pode ser aparentemente convincente, mas vulnerável em sede de responsabilização.

As Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controlo, conhecidas pela sigla ISSAI, oferecem um referencial internacional para qualificar a auditoria pública. A ISSAI 100 estabelece princípios fundamentais aplicáveis às auditorias do sector público; a ISSAI 4000 densifica os requisitos da auditoria de conformidade; a ISSAI 150 trata da competência profissional dos auditores; e a ISSAI 140, aplicável a partir de 2025 na sua versão revista, desloca a qualidade de uma lógica de controlo final para uma lógica sistémica de gestão da qualidade (INTOSAI, 2019a, 2019b, 2022, 2025). Esta arquitectura normativa é especialmente relevante para países que procuram consolidar o controlo externo, pois permite transformar expectativas genéricas de boa auditoria em procedimentos observáveis e auditáveis.

O artigo de base sobre o Tribunal de Contas de Angola demonstrou que a implementação das ISSAI se encontra, no caso estudado, em fase predominantemente inicial, enquanto a qualidade dos relatórios tende a ser classificada como intermédia (Ndala, 2026). Essa conclusão, embora empiricamente situada, levanta uma pergunta de alcance internacional: até que ponto a qualidade dos relatórios das ISC depende da passagem das normas internacionais de referência formal para prática

institucional documentada, revista e monitorável? A presente revisão parte dessa pergunta e procura colocá-la em diálogo com a literatura internacional sobre auditoria pública, qualidade da auditoria, desempenho das ISC e valor público dos relatórios.

A literatura oferece perspectivas diversas. DeAngelo (1981) definiu a qualidade da auditoria a partir da probabilidade de o auditor detectar e reportar distorções. Francis (2011) e Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik e Velury (2013) alargaram a discussão ao reconhecer que a qualidade resulta de múltiplos factores, incluindo competência, independência, julgamento, processo, regulação e contexto institucional. No sector público, Hay e Cordery (2018) defendem que a auditoria gera valor por reforçar credibilidade, confiança e governação, enquanto Mattei, Grossi e Guthrie (2021) mostram que a investigação em auditoria pública evoluiu de uma preocupação centrada na regularidade para uma agenda mais ampla de desempenho, impacto, transparência e accountability.

Esta revisão adopta a expressão síntese meta-analítica qualitativa para indicar que os estudos são comparados de forma sistemática e estruturada, com extracção de dimensões, direcção dos achados e convergências temáticas, mas sem estimação de efeito agregado. A opção decorre da heterogeneidade dos desenhos de investigação encontrados: estudos quantitativos transnacionais, revisões de literatura, estudos de caso, inquéritos a auditados, análises documentais, estudos institucionais e relatórios técnicos. A combinação estatística de efeitos seria metodologicamente imprópria, porque as variáveis, métricas e contextos não são directamente comparáveis. A directriz SWiM recomenda precisamente que, em tais situações, a síntese sem meta-análise estatística seja transparente quanto aos critérios de agrupamento, métodos de comparação e limitações (Campbell *et al.*, 2020).

O contributo do artigo é triplo. Em primeiro lugar, sistematiza a literatura internacional sobre ISSAI, ISC e qualidade dos relatórios, relacionando-a com a problemática dos Tribunais de Contas de matriz jurisdicional. Em segundo lugar, reconstrói o debate académico entre autores que concebem a auditoria pública como garantia de conformidade, como instrumento de gestão, como prática de accountability, como ritual de legitimação ou como mecanismo de valor público. Em terceiro lugar, propõe um modelo integrador no qual a implementação efectiva das ISSAI medeia a relação entre factores institucionais e qualidade dos relatórios, sendo o seguimento das recomendações o mecanismo que transforma qualidade técnica em impacto público.

2 PROBLEMA, OBJECTIVO E HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

O problema científico que orienta este artigo é formulado nos seguintes termos: em que medida a implementação efectiva das ISSAI se relaciona com a qualidade dos relatórios de auditoria pública produzidos pelas Instituições Superiores de Controlo?

A variável central independente é a implementação das ISSAI. Esta não se confunde com a mera adopção formal das normas nem com a sua citação nos manuais ou relatórios. A implementação efectiva pressupõe que a ISC converta normas internacionais em procedimentos internos, modelos de planeamento, matrizes de risco, critérios de materialidade, papéis de trabalho, mecanismos de revisão, sistemas de qualidade, formação profissional e seguimento das recomendações. A variável dependente é a qualidade dos relatórios, entendida como a capacidade do relatório comunicar achados, conclusões e recomendações de forma clara, suficiente, rastreável, proporcional, útil e sustentada em evidência.

O objectivo geral consiste em analisar, por meio de revisão sistemática e síntese meta-analítica qualitativa, como a literatura internacional explica a relação entre implementação das ISSAI, capacidade institucional das ISC e qualidade dos relatórios de auditoria pública. Como objectivos específicos, o estudo procura: identificar os principais modelos teóricos usados para explicar a qualidade da auditoria pública; mapear os factores institucionais associados à implementação das normas internacionais; examinar o papel da independência, da competência, dos recursos e dos sistemas de qualidade; discutir a influência do seguimento das recomendações no valor público da auditoria; e propor um modelo analítico aplicável aos Tribunais de Contas de matriz jurisdicional.

A partir dos dados empírico da pesquisa de base e da literatura internacional, foi possível formular cinco hipóteses orientadoras. A primeira hipótese sustenta que a adopção formal das ISSAI não é suficiente para melhorar a qualidade dos relatórios quando não existem mecanismos institucionais internos capazes de operacionalizar as normas. A segunda hipótese afirma que a competência profissional dos auditores e a experiência supervisionada estão positivamente associadas à implementação metodológica das ISSAI. A terceira hipótese defende que a independência institucional e financeira condiciona a possibilidade de executar auditorias com profundidade, tempestividade e qualidade. A quarta hipótese propõe que a implementação efectiva das ISSAI medeia a relação entre capacidade institucional e qualidade dos relatórios. A quinta hipótese sustenta que o seguimento das recomendações modera a relação entre qualidade técnica do relatório e impacto público.

Tais hipóteses não são testadas por regressão estatística neste artigo, porque o objecto é uma revisão da literatura. Funcionam como proposições analíticas para ordenar a leitura dos estudos incluídos e para construir uma síntese coerente. Ao final, a força de cada hipótese é apreciada segundo a convergência, a consistência e a plausibilidade dos achados encontrados nos estudos revistos.

3 QUADRO TEÓRICO-CONCEPTUAL

3.1 QUALIDADE DA AUDITORIA: DA DETECÇÃO DE ERROS À PRODUÇÃO DE CONFIANÇA PÚBLICA

A discussão contemporânea sobre qualidade da auditoria tem origem relevante na definição clássica de DeAngelo (1981), segundo a qual a qualidade corresponde à probabilidade conjunta de o auditor detectar uma distorção e reportá-la. A definição é elegante pela sua simplicidade, mas apresenta limites quando transposta para a auditoria pública. No sector privado, o foco recai frequentemente sobre demonstrações financeiras, risco de distorção material e independência do auditor perante o cliente. No sector público, a auditoria envolve, além da fiabilidade financeira, a conformidade legal, a regularidade, a economicidade, a eficiência, a efectividade, a integridade administrativa e o valor público.

Francis (2011) avançou ao propor que a qualidade deve ser compreendida como resultado de múltiplos níveis: o auditor individual, a equipa, o gabinete ou firma, a entidade auditada, o mercado, a regulação e o contexto institucional. Knechel *et al.* (2013) reforçam a mesma perspectiva ao tratar a qualidade como combinação de inputs, processo, outputs e contexto. Estes contributos são úteis para as ISC porque afastam a ideia de que a qualidade nasce apenas no momento de redigir o relatório. Na verdade, o relatório é a face final de uma cadeia decisória muito mais longa.

No campo da auditoria pública, Hay e Cordery (2018) argumentam que o valor da auditoria não se limita à detecção de erros. A auditoria pública reforça credibilidade, confirma informação, disciplina a gestão, apoia a supervisão parlamentar e contribui para a confiança dos cidadãos. A perspectiva é compatível com a abordagem da OECD (2016), que descreve as ISC como instituições capazes de oferecer oversight, insight e foresight. A primeira função fiscaliza; a segunda interpreta riscos e padrões; a terceira antecipa desafios de governação. A qualidade do relatório deve, portanto, ser avaliada não apenas pela correcção técnica, mas pela sua capacidade de ser compreendido, usado e seguido.

Power (1997), por sua vez, introduz uma advertência crítica. A expansão da auditoria pode gerar rituais de verificação em que a existência de procedimentos formais substitui a substância da análise. Esta crítica é indispensável para a leitura das ISSAI. A mera referência às normas internacionais pode converter-se num acto simbólico de legitimação, se não houver evidência de que os requisitos foram incorporados na prática. A qualidade, nesse sentido, exige evitar tanto a informalidade artesanal como o formalismo vazio.

3.2 ISSAI, INSTITUCIONALIZAÇÃO METODOLÓGICA E TRIBUNAIS DE CONTAS

As ISSAI constituem o núcleo técnico-normativo da auditoria pública internacional. A ISSAI 100 define os princípios fundamentais da auditoria do sector público, incluindo os elementos de objecto, critérios, parte responsável, utilizadores previstos, evidência, documentação, comunicação e seguimento. A ISSAI 4000 estabelece requisitos para auditoria de conformidade, com especial relevo para objectividade, julgamento profissional, risco, fraude, materialidade, nível de asseguração, procedimentos de auditoria, relatório e seguimento. A ISSAI 150 introduz a competência profissional como responsabilidade partilhada entre auditor e instituição, enquanto a ISSAI 140 organiza a qualidade como sistema institucional dinâmico e baseado em risco (INTOSAI, 2019a, 2019b, 2022, 2025).

Nos Tribunais de Contas de matriz jurisdicional, as ISSAI não substituem o direito interno. A Constituição, a lei orgânica, as leis financeiras e os códigos processuais definem competências, poderes, procedimentos e efeitos jurídicos. As ISSAI qualificam o método de auditoria. A lei confere mandato; as normas internacionais densificam a forma profissional de exercer esse mandato. A tensão entre direito interno e normas internacionais deve ser resolvida por integração prudente: a auditoria deve respeitar o regime jurídico nacional, mas deve ser tecnicamente estruturada segundo padrões reconhecidos de evidência, documentação e qualidade.

Este ponto é central para países africanos e para Estados de língua portuguesa que possuem Tribunais de Contas com funções de fiscalização prévia, concomitante, sucessiva e jurisdicional. O desafio não é copiar modelos externos, mas traduzir princípios internacionais em instrumentos internos compatíveis com o mandato nacional. A implementação efectiva das ISSAI exige deliberações formais, manuais, matrizes, programas de formação, revisão de qualidade, sistemas de informação e mecanismos de seguimento. Sem esses instrumentos, a norma permanece no plano declarativo.

A teoria institucional ajuda a compreender esse processo. North (1990) define instituições como regras do jogo que estruturam incentivos e reduzem incerteza. Scott (2014) distingue pilares regulativos, normativos e cognitivo-culturais das instituições. Aplicada à auditoria pública, esta perspectiva mostra que a implementação das ISSAI não depende apenas de auditores competentes. Depende da transformação de conhecimento individual em rotina organizacional. Quando a norma passa a fazer parte de manuais, modelos, papéis de trabalho, fluxos de aprovação e revisão, a instituição reduz a variabilidade das práticas e aumenta a comparabilidade dos relatórios.

3.3 ACCOUNTABILITY, IMPACTO E VALOR PÚBLICO DOS RELATÓRIOS

Bovens (2007) concebe accountability como uma relação social em que um actor deve explicar e justificar a sua conduta perante um fórum, podendo este formular juízos e impor consequências. Os relatórios das ISC situam-se precisamente nesse espaço. Eles traduzem a gestão pública em informação verificável e permitem que Parlamentos, governos, entidades auditadas, Ministério Público, imprensa, organizações civis e cidadãos avaliem a actuação dos gestores públicos.

A literatura sobre impacto das ISC mostra, todavia, que a publicação do relatório não garante mudança. Morin (2001) demonstrou que as auditorias de valor por dinheiro podem exercer influência sobre administrações públicas, mas essa influência nem sempre é linear nem imediata. Raudla, Taro, Agu e Douglas (2016), em estudo sobre a Estónia, observaram que os auditados podem considerar auditorias de desempenho úteis mesmo quando elas não geram mudanças específicas de política ou gestão. Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017) sustentam que a auditoria de desempenho pode contribuir para mudança e melhoria, mas o efeito depende de interacções entre auditores, auditados e ambiente político-administrativo.

Bonollo (2019) alerta que a medição de resultados das ISC ainda é um campo em consolidação, com predominância de estudos sobre auditoria de desempenho e menos atenção à qualidade dos relatórios de auditoria financeira e de conformidade. Esta lacuna é relevante para Tribunais de Contas jurisdicionais, nos quais a auditoria de conformidade tem peso institucional elevado. A qualidade do relatório, nesses contextos, não pode ser avaliada apenas pelo número de recomendações aceites ou pelo volume financeiro de achados. Deve incluir a robustez probatória, a clareza dos critérios, a adequação da materialidade e a segurança jurídica das conclusões.

A comunicação também é parte do valor público. González-Díaz, García-Fernández e López-Díaz (2013) defendem que as ISC devem estruturar estratégias de comunicação orientadas por público-alvo, mensagem e canais. Um relatório tecnicamente correcto, mas inacessível, pouco contribui para accountability democrática. Por outro lado, um relatório mediaticamente apelativo, mas metodologicamente frágil, pode prejudicar a confiança institucional. A qualidade exige equilíbrio entre rigor técnico, clareza comunicacional e utilidade para a decisão pública.

4 METODOLOGIA

4.1 TIPO DE ESTUDO E ORIENTAÇÃO METODOLÓGICA

O estudo adopta desenho de revisão sistemática com síntese meta-analítica qualitativa. A expressão revisão sistemática indica que a selecção, leitura e organização das fontes seguiram critérios explícitos e replicáveis. A expressão meta-analítica qualitativa indica que os estudos foram comparados

de modo estruturado, por dimensões analíticas, direcção dos achados e qualidade metodológica, sem cálculo de efeito estatístico agregado. Esta escolha segue a recomendação de Page *et al.* (2021) quanto à transparência de revisões sistemáticas e a orientação de Campbell *et al.* (2020) para sínteses sem meta-análise quando os dados não são compatíveis com combinação estatística.

O campo de investigação apresenta elevada heterogeneidade. Parte dos estudos é quantitativa e transnacional, como Blume e Voigt (2011) e Bostan *et al.* (2021). Outra parte é qualitativa, baseada em estudos de caso, entrevistas, análise documental ou observação, como Morin (2001), Funnell e Wade (2012) e Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2018). Há ainda revisões de literatura, como Bonollo (2019) e Mattei *et al.* (2021), e documentos normativos ou técnicos, como os da INTOSAI, IDI, OECD, Banco Mundial e AFROSAI-E. Em face dessa diversidade, a combinação estatística de coeficientes seria artificial e poderia produzir conclusões enganosas.

Foram, por isso, adoptados cinco procedimentos: delimitação de perguntas de revisão; definição de critérios de inclusão e exclusão; extracção padronizada dos achados; classificação dos estudos por dimensão teórica; e síntese interpretativa orientada por convergência, divergência e lacunas. A metodologia aproxima-se das recomendações MOOSE para revisões de estudos observacionais no que respeita à explicitação do problema, estratégia de pesquisa, critérios de selecção, qualidade das fontes e limites de generalização (Stroup *et al.*, 2000).

4.2 PERGUNTAS DE REVISÃO

A revisão foi orientada por quatro perguntas. Primeira: que factores a literatura associa à qualidade da auditoria pública e dos relatórios produzidos pelas ISC? Segunda: de que modo a implementação das ISSAI é tratada nos estudos académicos e documentos técnicos? Terceira: quais dimensões institucionais explicam a passagem da adopção formal das normas para a sua prática efectiva? Quarta: como a qualidade dos relatórios se converte, ou deixa de se converter, em valor público, responsabilização e melhoria da gestão?

Estas perguntas foram formuladas para manter continuidade com o artigo empírico de partida sobre o Tribunal de Contas de Angola, mas sem limitar a revisão ao caso angolano. A intenção foi construir uma ponte entre evidência local e debate internacional. Assim, os achados do caso angolano foram tratados como ponto de problematização e não como objecto exclusivo da revisão.

4.3 ESTRATÉGIA DE PESQUISA, FONTES E CRITÉRIOS DE SELECÇÃO

A pesquisa bibliográfica incidiu sobre estudos publicados em revistas académicas indexadas, livros científicos relevantes, relatórios técnicos de organizações internacionais e normas profissionais

indispensáveis ao tema. As expressões de busca combinaram os seguintes termos em português e inglês: ISSAI implementation; Supreme Audit Institutions; public sector audit quality; audit report quality; compliance audit; performance audit impact; SAI independence; audit quality management; public accountability; audit follow-up; Tribunal de Contas; auditoria pública; qualidade dos relatórios; Instituições Superiores de Controlo.

Foram privilegiadas bases e fontes de circulação académica internacional, incluindo páginas de editores científicos, repositórios bibliográficos, bases abertas de metadados, repositórios institucionais e documentos oficiais de organizações internacionais. A inclusão de literatura institucional justifica-se porque as ISSAI e os instrumentos de avaliação das ISC são produzidos por organismos profissionais e multilaterais, e não apenas por revistas académicas. Ignorar esse material reduziria a validade normativa do artigo.

Quadro 1. Critérios de inclusão e exclusão

Critério	Incluído	Excluído
Tema	Estudos sobre ISSAI, ISC, auditoria pública, qualidade da auditoria, relatórios, independência, impacto e accountability.	Textos sem relação directa com auditoria pública, controlo externo ou qualidade dos relatórios.
Tipo de fonte	Artigos indexados, livros científicos, normas INTOSAI, relatórios técnicos de organizações internacionais e documentos de referência profissional.	Opiniões sem autoria clara, textos jornalísticos não especializados e materiais sem rastreabilidade institucional.
Período	Preferência por estudos de 2000 a 2026, mantendo obras clássicas indispensáveis anteriores ou próximas desse período.	Fontes antigas sem relevância conceptual ou sem citação actual na literatura.
Desenho	Quantitativo, qualitativo, misto, revisão de literatura, estudo comparado, estudo institucional e documento normativo.	Estudos sem método identificável ou com conclusões não sustentadas.
Idioma	Português, inglês, espanhol e francês, com predominância de inglês pela centralidade das bases indexadas internacionais.	Fontes inacessíveis em termos de identificação bibliográfica mínima.
Pertinência	Fontes que contribuem para explicar qualidade dos relatórios, implementação normativa, competência, independência, qualidade ou seguimento.	Fontes sobre auditoria privada sem possibilidade de transposição conceptual para o sector público.

Fonte: elaboração própria, com base em Page *et al.* (2021), Campbell *et al.* (2020) e Stroup *et al.* (2000).

4.4 EXTRACÇÃO, CODIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DA QUALIDADE

A extracção dos dados foi organizada em seis campos: identificação da fonte; natureza do estudo; contexto geográfico ou institucional; método; dimensão principal; e achado relevante para a relação entre implementação normativa e qualidade dos relatórios. Em seguida, os estudos foram codificados em cinco dimensões: qualidade da auditoria; implementação das ISSAI e normalização; independência e capacidade institucional; comunicação, seguimento e impacto; e contexto africano ou de países em desenvolvimento.

A avaliação da qualidade das fontes considerou quatro critérios: clareza do objectivo, adequação do método, relevância para a pergunta de revisão e robustez das conclusões. Nos estudos empíricos, foi observada a consistência entre método, dados e inferências. Nas revisões de literatura, avaliou-se a amplitude da cobertura e a clareza da síntese. Nos documentos institucionais, valorizou-se a autoridade normativa ou técnica da organização produtora, especialmente quando se tratou de INTOSAI, IDI, OECD, Banco Mundial, SIGMA e AFROSAI-E.

A síntese dos resultados seguiu a lógica de convergência ponderada. Achados repetidos por estudos de natureza diferente foram considerados mais fortes. Por exemplo, quando estudos académicos, normas INTOSAI e relatórios de avaliação institucional apontam simultaneamente para a relevância da qualidade, da competência e do seguimento, a inferência ganha maior plausibilidade. Divergências foram tratadas como oportunidade de debate e não como erro a eliminar.

5 RESULTADOS DA REVISÃO

5.1 CARACTERIZAÇÃO GERAL DO CORPUS

O corpus final integrou estudos clássicos, revisões recentes, investigações empíricas sobre ISC, documentos normativos e relatórios técnicos internacionais. A sua distribuição confirma uma característica já observada por Bonollo (2019) e Mattei *et al.* (2021): a literatura sobre auditoria pública é ampla, mas desigual. Há forte concentração de estudos sobre auditoria de desempenho, impacto e accountability em países europeus, anglo-saxónicos e nórdicos. Em contrapartida, há menor presença de estudos sobre auditoria de conformidade, qualidade dos relatórios e Tribunais de Contas de matriz jurisdicional em África e nos países de língua portuguesa.

Esta assimetria tem implicações importantes. A literatura internacional fornece modelos conceptuais robustos, mas nem sempre responde directamente às necessidades de instituições jurisdicionais que lidam com responsabilidade financeira, julgamento de contas e prova de não conformidade. Por isso, a revisão exigiu dupla leitura: uma leitura geral, voltada para teorias de qualidade, independência e impacto; e uma leitura específica, voltada para os requisitos da ISSAI 4000 e para a qualidade dos relatórios de conformidade.

Os estudos incluídos também revelam a passagem de uma concepção estreita de auditoria pública, centrada na legalidade, para uma concepção sistémica, na qual as ISC são chamadas a produzir conhecimento sobre riscos, desempenho, sustentabilidade, digitalização, integridade, crise fiscal e uso das políticas públicas. Essa ampliação aumenta a exigência sobre os relatórios. Quanto mais complexos os objectos auditados, maior a necessidade de método, evidência, equipas multidisciplinares e gestão da qualidade.

Quadro 2. Estudos e documentos centrais incluídos na síntese

Fonte	Natureza	Achado central	Utilidade para a revisão
DeAngelo (1981)	Artigo teórico-empírico em auditoria	Define qualidade da auditoria pela probabilidade de detectar e reportar distorções.	Base conceptual para competência e independência.
Power (1997)	Livro científico	Analisa a expansão da auditoria como prática social e alerta para o risco de ritualização.	Crítica ao uso meramente formal das normas.
Bovens (2007)	Artigo conceptual	Define accountability como relação de prestação de contas perante um fórum.	Fundamenta o valor público do relatório.
Francis (2011)	Artigo teórico em revista indexada	Propõe estrutura multinível para compreender a qualidade da auditoria.	Mostra que qualidade depende de actores, processo e contexto.
Knechel et al. (2013)	Revisão académica	Sistematiza indicadores de qualidade por inputs, processo, outputs e contexto.	Apoia a leitura sistémica da qualidade.
Hay e Cordery (2018)	Artigo de revisão	Discute o valor da auditoria do sector público para credibilidade e governação.	Desloca a discussão para confiança pública.
Mattei et al. (2021)	Revisão de literatura	Mapeia tendências da investigação em auditoria pública.	Evidencia expansão temática e lacunas futuras.
Ferry et al. (2022)	Artigo conceptual/agenda	Discute desafios futuros da auditoria pública em democracias complexas.	Reforça a importância de adaptação institucional.
INTOSAI (2019a)	Norma profissional	ISSAI 100 define princípios fundamentais da auditoria do sector público.	Base para objecto, critérios, evidência e seguimento.
INTOSAI (2019b)	Norma profissional	ISSAI 4000 estabelece requisitos da auditoria de conformidade.	Fonte central para qualidade dos relatórios de conformidade.
INTOSAI (2022)	Norma profissional	ISSAI 150 trata da competência profissional dos auditores.	Liga qualidade à profissionalização.
INTOSAI (2025)	Norma profissional	ISSAI 140 organiza a qualidade como sistema institucional baseado em risco.	Muda foco de controlo final para gestão da qualidade.
Blume e Voigt (2011)	Estudo transnacional	Avalia efeitos do desenho institucional das ISC em variáveis económicas e de governação.	Evidencia relevância do desenho institucional.
Bostan et al. (2021)	Estudo quantitativo	Relaciona características das ISC com sustentabilidade das finanças públicas na União Europeia.	Liga ISC a resultados macroinstitucionais.
Bonollo (2019)	Revisão de literatura	Analisa como medir	Mostra lacunas na

		resultados das ISC.	mensuração de impacto.
Morin (2001)	Estudo empírico	Analisa influência da auditoria de valor por dinheiro em administrações públicas.	Mostra impacto condicionado por contexto.
Funnell e Wade (2012)	Estudo de caso longitudinal	Examina a negociação da credibilidade entre auditores e auditados.	Evidencia que credibilidade se constrói no processo.
Raudla et al. (2016)	Inquérito a auditados	Estuda impacto da auditoria de desempenho em organizações públicas na Estónia.	Mostra utilidade percebida sem mudança automática.
Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017)	Estudo empírico	Analisa auditoria de desempenho como contributo para mudança e melhoria.	Reforça papel do contexto e da recepção do relatório.
Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2018)	Estudo de caso	Examina impacto da ISC norueguesa na administração pública.	Mostra relação entre auditoria, melhoria e accountability.
Torres et al. (2019)	Estudo comparado	Compara utilidade das auditorias de desempenho em ISC europeias.	Destaca o problema da implementação das recomendações.
González-Díaz et al. (2013)	Artigo em revista indexada	Propõe comunicação como estratégia de transparência das ISC.	Liga qualidade do relatório à inteligibilidade pública.
Hancu-Budui e Zorio-Grima (2023)	Estudo comparado europeu	Classifica ISC segundo atributos de transparência, sustentabilidade e igualdade.	Reforça o peso do desenho institucional e da transparência.
World Bank (2020)	Relatório técnico	Avalia qualidade de auditorias de ISC por conformidade com ISSAI em projectos financiados.	Mostra lacunas práticas de implementação.
World Bank (2021)	Índice global	Mede independência das ISC em múltiplas dimensões.	Reforça independência como condição de qualidade.
IDI (2023)	Relatório global	Apresenta panorama mundial do desempenho das ISC.	Evidencia desafios de capacidade e profissionalização.
IDI (2025)	Quadro SAI PMF	Actualiza estrutura de avaliação de desempenho das ISC.	Relaciona qualidade, independência, recursos e resultados.
OECD (2016)	Relatório de governação	Descreve ISC como produtoras de oversight, insight e foresight.	Amplia a função dos relatórios para governação.
OECD/IDI (2026)	Relatório internacional	Discute factores formais e informais da independência das ISC.	Actualiza debate sobre autonomia e ecossistema de accountability.
AFROSAI-E (2025)	Relatório/região	Acompanha capacidade institucional das ISC africanas por domínios.	Contextualiza desafios de África e profissionalização.
SIGMA/OECD (2024)	Relatório técnico	Discute envolvimento externo das ISC para aumentar impacto.	Liga comunicação, stakeholders e utilização dos relatórios.
Volodina (2025)	Artigo empírico	Analisa transformação digital na auditoria pública e criação de valor público.	Introduz tecnologia como dimensão emergente da qualidade.

Fonte: elaboração própria a partir da literatura revista.

5.2 DIMENSÕES DE CONVERGÊNCIA

A síntese permitiu identificar cinco dimensões de convergência. A primeira é a independência. Estudos transnacionais e relatórios internacionais convergem ao sustentar que uma ISC sem autonomia legal, financeira, operacional e de comunicação dificilmente produz relatórios robustos e tempestivos. Blume e Voigt (2011) mostram que o desenho institucional das ISC pode relacionar-se com variáveis de governação; o Banco Mundial (2021) operacionaliza a independência em indicadores globais; e a OECD/IDI (2026) acrescenta que factores informais, como reputação, confiança e relações com outros actores, também influenciam a independência real.

A segunda dimensão é a profissionalização. A ISSAI 150 define competência como capacidade de aplicar conhecimentos, habilidades e atitudes profissionais no contexto de auditoria pública. A literatura sobre qualidade da auditoria converge com essa exigência. DeAngelo (1981) e Knechel *et al.* (2013) já haviam associado qualidade a competência e independência; nas ISC, essa competência inclui domínio de direito público, contabilidade, finanças públicas, análise de risco, amostragem, evidência, tecnologia, comunicação e avaliação de políticas públicas. A formação jurídica é necessária em Tribunais de Contas, mas não é suficiente para garantir auditoria pública robusta.

A terceira dimensão é a institucionalização metodológica. A literatura e as normas indicam que a adopção formal de padrões não produz qualidade quando não se converte em manuais, matrizes, papéis de trabalho e sistemas de revisão. A ISSAI 4000 é explícita quanto a objecto, critérios, materialidade, asseguração, evidência e seguimento. O Banco Mundial (2020), ao avaliar auditorias de ISC por conformidade com ISSAI, reforça a distância frequente entre exigências normativas e práticas documentadas. Esta dimensão confirma o argumento do artigo de base: a qualidade dos relatórios depende da maturidade metodológica do processo auditorial.

A quarta dimensão é a gestão da qualidade. A versão revista da ISSAI 140 é particularmente importante porque abandona uma visão centrada apenas em controlo de qualidade e adopta sistema de gestão da qualidade, baseado em objectivos, riscos, respostas, monitoramento, remediação e documentação. Esta abordagem aproxima a auditoria pública das modernas normas internacionais de assurance, mas respeita o mandato das ISC. A qualidade passa a ser responsabilidade da organização e não apenas da equipa de auditoria.

A quinta dimensão é a utilização dos relatórios. Morin (2001), Raudla *et al.* (2016), Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017) e Torres *et al.* (2019) mostram que o impacto dos relatórios depende da recepção pelos auditados, da atenção parlamentar, da comunicação pública e do seguimento das recomendações. Um relatório tecnicamente sólido pode ter baixo impacto se não for lido, debatido ou

monitorado. Em sentido inverso, relatórios frágeis podem produzir ruído político sem melhoria institucional. A qualidade técnica é condição do valor público, mas não o esgota.

Quadro 3. Matriz meta-analítica qualitativa dos achados

Dimensão	Convergência principal	Autores/fontes de suporte	Implicação para relatórios
Independência	Autonomia legal, financeira e operacional condiciona profundidade, tempestividade e credibilidade das auditorias.	Blume & Voigt; Banco Mundial; OECD/IDI; IDI.	Relatórios dependentes de agendas externas perdem força técnica e institucional.
Competência	Formação, experiência supervisionada e especialização multidisciplinar são determinantes da aplicação das normas.	DeAngelo; Francis; Knechel et al.; ISSAI 150.	Sem competência, critérios, evidência e julgamento profissional tornam-se frágeis.
Institucionalização	Normas só produzem qualidade quando convertidas em rotinas, manuais, matrizes e papéis de trabalho.	INTOSAI; World Bank; North; Scott.	Relatórios tornam-se comparáveis, rastreáveis e defensáveis.
Gestão da qualidade	Qualidade deve ser sistema organizacional baseado em risco, monitoramento e remediação.	ISSAI 140; IDI; AFROSAI-E.	Revisão deixa de ser correcção final e passa a ser prevenção institucional.
Comunicação	Relatórios precisam de públicos, mensagens e canais adequados para gerar transparência.	González-Díaz et al.; SIGMA/OECD.	Clareza textual deve acompanhar rigor metodológico.
Seguimento	Recomendações sem acompanhamento reduzem impacto e aprendizagem institucional.	Morin; Raudla et al.; Torres et al.; Bonollo.	A auditoria completa-se quando se verifica correcção das deficiências.
Contexto	Modelos Westminster, jurisdicionais e colegiais enfrentam desafios distintos de mandato e prova.	Hancu-Budui & Zorio-Grima; OECD; INTOSAI.	Tribunais de Contas exigem maior atenção à cadeia probatória.
Digitalização	Tecnologia aumenta capacidade analítica, mas exige competências, ética de dados e governação.	Volodina; Mattei et al.; Ferry et al.	Relatórios devem documentar métodos digitais e limitações dos dados.

Fonte: elaboração própria.

6 DEBATE ACADÉMICO E CIENTÍFICO

6.1 A QUALIDADE DO RELATÓRIO ENTRE TÉCNICA E INSTITUIÇÃO

O primeiro eixo de debate opõe uma concepção técnica e uma concepção institucional da qualidade. A definição de DeAngelo (1981) é fundamental porque vincula qualidade à capacidade de detectar e reportar distorções. Contudo, quando aplicada ao sector público, essa definição precisa ser ampliada. Francis (2011) e Knechel *et al.* (2013) contribuem para essa ampliação ao demonstrar que a qualidade é multinível. A auditoria pública confirma essa tese com intensidade ainda maior, porque a ISC actua num ambiente político, jurídico e administrativo em que o relatório é simultaneamente prova, comunicação e instrumento de governação.

Hay e Cordery (2018) deslocam o debate para o valor público. A qualidade não reside apenas na exactidão do achado, mas na capacidade de o relatório gerar confiança, informar a decisão pública e fortalecer a governação. Esta visão complementa a de Power (1997), que alerta para a ritualização. O diálogo entre esses autores é fecundo: Hay e Cordery mostram por que a auditoria importa; Power mostra por que a auditoria pode falhar mesmo quando aparenta cumprir regras. Daí resulta uma conclusão importante: as ISSAI são necessárias, mas a sua invocação formal não basta.

Nos Tribunais de Contas, esta tensão manifesta-se de forma particular. A tradição jurídico-formal pode garantir rigor normativo, mas pode também reduzir a auditoria a verificação legal desprovida de análise de risco, materialidade e evidência sistemática. A tradição gerencial pode aumentar a atenção ao desempenho, mas pode enfraquecer a dimensão jurídica quando não considera responsabilidade financeira, contraditório e prova. A qualidade do relatório exige articular as duas tradições: legalidade com método de auditoria; prova jurídica com evidência técnica; responsabilização com segurança processual.

A literatura permite, portanto, rejeitar uma leitura estreita da qualidade como problema de redacção. A boa escrita é indispensável, mas é insuficiente. Um relatório pode ser claro e, ainda assim, metodologicamente fraco. Pode ser extenso e, ainda assim, pouco probatório. Pode conter muitas recomendações e, ainda assim, ter baixo impacto. A qualidade nasce antes do texto final: nasce na selecção do objecto, na pergunta de auditoria, no critério, no desenho dos procedimentos, na recolha da evidência e na revisão.

6.2 ADOPÇÃO FORMAL DAS ISSAI VERSUS IMPLEMENTAÇÃO EFECTIVA

O segundo eixo de debate diz respeito à diferença entre adopção e implementação. A adopção formal pode ocorrer por deliberação, manual, despacho ou referência normativa. A implementação efectiva exige prática documentada. A ISSAI 100 afirma princípios gerais; a ISSAI 4000 transforma esses princípios em requisitos concretos para auditoria de conformidade; a ISSAI 140 exige sistema de qualidade; a ISSAI 150 exige competência. Juntas, elas formam uma cadeia institucional. Se um elo falha, o relatório final reflecte essa falha.

A teoria institucional de North (1990) e Scott (2014) ajuda a explicar por que a adopção formal é insuficiente. Regras escritas não se convertem automaticamente em comportamentos. Elas precisam ser internalizadas por rotinas, incentivos, supervisão e cultura profissional. Em muitas ISC, a adopção das ISSAI pode ocorrer para responder a pressões internacionais, projectos de cooperação ou expectativas de modernização. Todavia, sem recursos, formação e sistemas internos, a adopção permanece simbólica.

Esta conclusão converge com o estudo de base sobre o Tribunal de Contas de Angola, no qual a referência às ISSAI não apareceu como implementação avançada. As fragilidades identificadas em materialidade, asseguração, amostragem, indagações formais, documentação, revisão de qualidade e seguimento das recomendações são precisamente requisitos que distinguem adopção formal de implementação efectiva. Em termos práticos, a pergunta não deve ser apenas se a ISC adoptou as ISSAI, mas onde, como, por quem, com que instrumentos e com que evidência documental elas são aplicadas.

O Banco Mundial (2020) reforça esta leitura ao avaliar auditorias de ISC por conformidade com ISSAI e ao identificar a necessidade de melhorar qualidade, documentação e práticas de auditoria. A IDI, por meio do SAI PMF, também trata a implementação como desempenho institucional mensurável, abrangendo independência, estratégia, ética, recursos, metodologia, qualidade, comunicação e resultados. A literatura aponta, portanto, para uma visão sistémica: a norma internacional deve ser convertida em capacidade institucional.

6.3 INDEPENDÊNCIA, RECURSOS E CAPACIDADE DE AUDITAR

O terceiro eixo de debate envolve independência e recursos. Blume e Voigt (2011) demonstram que o desenho institucional das ISC importa. Embora estudos transnacionais tenham limitações de mensuração, eles chamam atenção para a relação entre autonomia, desenho institucional e resultados de governação. O Banco Mundial (2021), ao propor um índice global de independência das ISC, reforça que a autonomia deve ser avaliada em múltiplas dimensões: estrutura constitucional, mandato, acesso à informação, liberdade de publicar relatórios, gestão de recursos humanos e autonomia financeira.

A OECD/IDI (2026) acrescenta elemento decisivo: a independência formal pode ser afectada por factores informais. Reputação, confiança, relações com o Parlamento, atitude do Executivo, imprensa e sociedade civil influenciam o espaço real de actuação da ISC. Esta perspectiva é especialmente importante para países em desenvolvimento, onde a independência legal pode existir no texto constitucional, mas ser limitada por insuficiência orçamental, dependência administrativa, atrasos na aprovação de planos, resistência das entidades auditadas ou ausência de seguimento parlamentar.

A literatura sobre qualidade da auditoria também mostra que independência sem capacidade é insuficiente. A ISC pode ter autonomia formal, mas não dispor de auditores, tecnologia, deslocações, acesso a bases de dados, especialistas ou sistemas de qualidade. O inverso também é verdadeiro:

recursos sem independência podem produzir auditorias tecnicamente boas, mas institucionalmente condicionadas. Qualidade exige a convergência entre mandato, autonomia e meios.

No contexto dos Tribunais de Contas jurisdicionais, a independência tem ainda uma dimensão probatória. A entidade deve ter poder efectivo para aceder a documentos, solicitar informações, ouvir responsáveis, efectuar diligências, proteger auditores e publicar conclusões. Quando o acesso à informação é bloqueado ou retardado, a qualidade do relatório fica comprometida. Não há evidência suficiente sem acesso tempestivo aos dados; não há conclusão robusta sem possibilidade de contrastar versões e documentos; não há recomendação útil sem conhecimento adequado do objecto.

6.4 COMPETÊNCIA PROFISSIONAL E EQUIPAS MULTIDISCIPLINARES

O quarto eixo de debate incide sobre competência. A ISSAI 150 é clara ao afirmar que a ISC deve determinar, desenvolver e avaliar as competências necessárias para cumprir o seu mandato. Esta exigência amplia a responsabilidade individual do auditor. A competência deixa de ser atributo pessoal isolado e passa a ser política institucional. A instituição deve saber que competências possui, que competências faltam e como as desenvolver.

Na literatura sobre qualidade, a competência aparece desde a definição clássica de DeAngelo (1981). Detectar uma distorção, uma ilegalidade ou uma deficiência de controlo exige capacidade técnica. Reportar adequadamente exige independência e julgamento. No sector público, a competência é necessariamente multidisciplinar. Auditorias financeiras exigem contabilidade, normas de relato, sistemas de informação e avaliação de controlos. Auditorias de conformidade exigem direito público, finanças públicas, contratação, património, subvenções e prova documental. Auditorias de desempenho exigem economia, administração pública, avaliação de políticas, estatística, indicadores e análise de impacto.

A formação jurídica, predominante em muitos Tribunais de Contas, é valiosa para interpretar normas, responsabilidade financeira e contraditório. Contudo, ela não substitui a metodologia de auditoria. A ausência de formação específica em materialidade, asseguração, amostragem, evidência e documentação limita a aplicação das ISSAI. De modo semelhante, a experiência prática é valiosa, mas pode cristalizar rotinas antigas quando não é acompanhada por formação contínua, revisão por pares e actualização metodológica.

A literatura aponta, assim, para a necessidade de equipas multidisciplinares. A complexidade dos objectos auditados cresceu: contratos públicos digitais, parcerias público-privadas, dívida pública, programas sociais, sustentabilidade, alterações climáticas, tecnologia de informação, inteligência artificial e riscos de fraude. Nenhuma formação isolada responde a todos esses desafios. A qualidade do

relatório depende da capacidade de combinar competências e de documentar como essas competências foram aplicadas no processo de auditoria.

6.5 EVIDÊNCIA, MATERIALIDADE E ASSEGURAÇÃO COMO NÚCLEO DO RELATÓRIO

O quinto eixo de debate é o núcleo técnico do relatório: evidência, materialidade e asseguração. A ISSAI 4000 estabelece que os achados e conclusões devem ser sustentados por evidência suficiente e apropriada. A suficiência refere-se à quantidade; a apropriação refere-se à qualidade, relevância e fiabilidade. Sem esta base, o relatório perde robustez. A materialidade permite distinguir o relevante do acessório, enquanto o nível de asseguração comunica ao utilizador o grau de confiança que pode depositar na conclusão.

Nos relatórios de conformidade, a ausência de materialidade e asseguração é particularmente grave. Uma não conformidade pode ser formalmente existente, mas pouco relevante para o objectivo da auditoria; outra pode parecer pequena em valor monetário, mas revelar risco sistémico, fraude, violação de princípios ou dano institucional. A materialidade em auditoria pública inclui dimensões quantitativas e qualitativas. A lei pode atribuir relevância a actos que não possuem grande expressão financeira, mas que afectam igualdade, transparência, legalidade ou probidade.

A asseguração é igualmente central. Os utilizadores do relatório precisam saber se a conclusão resulta de trabalho de asseguração razoável, limitada ou de outra forma de comunicação. Em Tribunais de Contas, essa clareza é ainda mais necessária porque o relatório pode sustentar processos de responsabilidade financeira. A falta de explicitação do nível de asseguração fragiliza a interpretação do alcance dos procedimentos e a força das conclusões.

Este debate liga-se ao artigo de base sobre Angola, no qual a análise documental identificou fragilidades em materialidade, asseguração, amostragem, indagações formais e documentação. A literatura internacional confirma que essas dimensões não são detalhes técnicos secundários. Elas constituem o coração da qualidade. Um relatório sem cadeia probatória clara não permite reconstruir o raciocínio de auditoria. Se o leitor não consegue perceber o percurso entre critério, condição, evidência, causa, efeito, responsável e recomendação, o relatório não atinge padrão avançado de qualidade.

6.6 COMUNICAÇÃO, INTELIGIBILIDADE E USO PÚBLICO DOS RELATÓRIOS

O sexto eixo de debate desloca-se da produção técnica para a comunicação. González-Díaz *et al.* (2013) defendem que as ISC devem estruturar estratégias de comunicação baseadas em públicos, mensagens e canais. A afirmação é crucial porque os relatórios possuem destinatários múltiplos: gestores auditados, Parlamento, Ministério Público, Governo, imprensa, organizações sociais,

comunidade académica e cidadãos. Nem todos necessitam do mesmo nível de detalhe, mas todos precisam confiar que o relatório é tecnicamente sólido.

A clareza, nesse contexto, é componente da qualidade. Clareza não significa simplificação indevida. Significa organização lógica, linguagem acessível, explicitação dos critérios, apresentação proporcional dos achados e recomendações accionáveis. Relatórios excessivamente técnicos podem dificultar o controlo democrático; relatórios excessivamente simplificados podem perder precisão. A qualidade exige comunicação adequada ao objectivo, sem sacrificar rigor.

O relatório da SIGMA/OECD (2024) sobre envolvimento externo das ISC reforça que o impacto aumenta quando a instituição comunica, coopera e envolve actores externos sem comprometer independência. A auditoria pública não se esgota na relação bilateral entre auditor e auditado. Ela faz parte de um ecossistema de accountability. O relatório deve circular, ser debatido, produzir perguntas, orientar decisões e permitir acompanhamento.

A comunicação também afecta a percepção de legitimidade. Funnell e Wade (2012) mostram que a credibilidade da auditoria de desempenho é negociada no relacionamento entre auditores e auditados. Essa negociação não significa concessão indevida, mas reconhecimento de que a qualidade depende de procedimentos justos, contraditório real, respeito pela evidência e capacidade de justificar as conclusões. A instituição que comunica bem e documenta bem protege simultaneamente o interesse público e os direitos das entidades auditadas.

6.7 SEGUIMENTO DAS RECOMENDAÇÕES E CONVERSÃO DA QUALIDADE EM IMPACTO

O sétimo eixo de debate é o seguimento. A ISSAI 100 e a ISSAI 4000 tratam o seguimento como parte do ciclo de auditoria. A auditoria não termina com a emissão do relatório. Termina, em sentido institucional, quando a ISC verifica se as recomendações foram analisadas, aceites, implementadas ou justificadamente rejeitadas. A ausência de seguimento interrompe a cadeia de valor.

Os estudos de Morin (2001), Raudla *et al.* (2016), Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017), Reichborn-Kjennerud e Johnsen (2018) e Torres *et al.* (2019) mostram que impacto é fenómeno complexo. Auditorias podem influenciar decisões, reforçar accountability, alterar rotinas, produzir aprendizagem ou apenas gerar debates. O relatório é condição necessária, mas não suficiente. Recomendação sem responsável, prazo, prioridade e monitoramento tende a perder força. A instituição auditada pode concordar formalmente e não implementar; pode implementar parcialmente; ou pode adoptar medidas cosméticas sem resolver a causa do problema.

Bonollo (2019) demonstra que medir resultados das ISC continua a ser desafio metodológico. O número de relatórios publicados, recomendações emitidas ou valores recuperados não capta toda a

complexidade do impacto. Em auditoria pública, há efeitos preventivos, simbólicos, pedagógicos e institucionais. Ainda assim, a ausência de mecanismos de seguimento enfraquece qualquer tentativa de demonstrar valor público. A qualidade do relatório deve estar ligada a um sistema de acompanhamento que permita verificar correcções e aprender com os resultados.

No contexto angolano, essa dimensão é decisiva. Se a implementação das ISSAI permanece inicial e o seguimento é frágil, o ciclo de auditoria fica incompleto. A instituição pode produzir relatórios úteis, mas a aprendizagem pública será limitada. A passagem para qualidade avançada exige que cada recomendação tenha base em achado robusto, destinatário claro, prazo, prioridade e mecanismo de verificação.

6.8 ÁFRICA, PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO E TRIBUNAIS DE MATRIZ JURISDICIONAL

O debate internacional sobre ISC ainda apresenta forte concentração em países europeus, nórdicos e anglo-saxónicos. Bonollo (2019) e Mattei *et al.* (2021) assinalam essa assimetria. A investigação sobre África, países lusófonos e Tribunais de Contas jurisdicionais permanece comparativamente menor. Esta lacuna importa porque os desafios de implementação das ISSAI variam conforme história institucional, modelo jurídico, recursos, autonomia, capacidade profissional e relações entre órgãos de soberania.

A experiência africana mostra desafios específicos. As ISC enfrentam, em muitos casos, restrições orçamentais, carência de quadros especializados, necessidade de modernização tecnológica, dificuldades de retenção de talentos, dependência de projectos de cooperação e limitações no seguimento das recomendações. A AFROSAI-E, por meio do seu quadro de capacidade institucional, tem procurado responder a tais desafios com instrumentos de auto-avaliação, formação e apoio técnico. O SAI PMF da IDI oferece quadro complementar, aplicável a diferentes modelos institucionais.

Nos Tribunais de Contas de matriz jurisdicional, há ainda uma característica própria: a auditoria pode alimentar processo de julgamento. Isso exige que a qualidade do relatório seja avaliada também por critérios de segurança jurídica. A cadeia probatória deve permitir identificar facto, norma violada, responsável, dano, nexo causal, contraditório e eventual medida correctiva ou sancionatória. A literatura sobre auditoria de desempenho nem sempre capta essa especificidade, pois muitos estudos analisam ISC sem função jurisdicional.

Daí resulta uma agenda de investigação relevante para Angola e para a Comunidade dos Países de Língua Portuguesa. É necessário produzir estudos comparados sobre a implementação das ISSAI em Tribunais de Contas de matriz jurisdicional, avaliando como materialidade, asseguração, documentação e contraditório são tratados nos relatórios de conformidade. A literatura internacional

oferece fundamentos, mas a produção empírica local deve densificar esses fundamentos em contextos institucionais concretos.

6.9 DIGITALIZAÇÃO, DADOS E NOVOS RISCOS PARA A QUALIDADE

O debate mais recente introduz a transformação digital. Volodina (2025) analisa a forma como auditores públicos imaginam a criação de valor público pela transformação digital. A digitalização pode ampliar capacidade de análise, permitir auditorias contínuas, cruzamento de bases de dados, detecção de padrões anómalos e acompanhamento mais rápido das recomendações. Contudo, também cria riscos: dependência tecnológica, opacidade de algoritmos, qualidade dos dados, segurança da informação e necessidade de novas competências.

A digitalização não substitui julgamento profissional. Ela amplia o universo de evidência disponível, mas exige critérios de fiabilidade, rastreabilidade e ética. Uma auditoria baseada em análise de dados deve documentar fontes, procedimentos, limitações, filtros, critérios e validações. Caso contrário, o relatório pode parecer moderno, mas ser metodologicamente frágil. A qualidade digital é, portanto, extensão da qualidade metodológica.

Para países em desenvolvimento, a tecnologia pode reduzir custos e aumentar cobertura, mas exige investimento e governação. Sistemas de informação públicos incompletos, fragmentados ou pouco fiáveis limitam o potencial da auditoria digital. A ISC precisa de competência para auditar tecnologia e para usar tecnologia na auditoria. Ambas são dimensões diferentes. O auditor deve compreender tanto os riscos dos sistemas auditados como os riscos das ferramentas que utiliza.

No modelo proposto neste artigo, a digitalização entra como factor transversal. Ela pode reforçar implementação das ISSAI, melhorar documentação, apoiar materialidade, ampliar amostragem, facilitar seguimento e comunicar resultados. Mas só produz valor quando integrada a manuais, formação, qualidade e ética. Caso contrário, reproduz em ambiente digital os mesmos problemas do ambiente tradicional.

7 MODELO INTEGRADOR PROPOSTO

A revisão permite propor um modelo integrador para explicar a qualidade dos relatórios de auditoria pública. O modelo parte da premissa de que a qualidade dos relatórios é resultado sistémico. Não decorre de um único factor nem pode ser corrigida apenas na fase de redacção final. Resulta da interacção entre mandato, independência, recursos, competências, metodologia, evidência, qualidade, comunicação e seguimento.

O primeiro bloco do modelo corresponde à capacidade institucional. Inclui independência legal, financeira e operacional; mandato claro; acesso à informação; recursos humanos; recursos tecnológicos; formação; ética; e liderança. Sem esse bloco, a ISC não possui condições para aplicar as ISSAI em profundidade. O segundo bloco é a implementação das ISSAI. Aqui entram manuais, matrizes de risco, critérios, materialidade, asseguração, amostragem, papéis de trabalho, revisão, controlo de qualidade e documentação. O terceiro bloco é a qualidade do relatório, que se manifesta em clareza, objectividade, suficiência da evidência, proporcionalidade das conclusões, utilidade das recomendações e rastreabilidade do raciocínio de auditoria.

O quarto bloco é a utilização do relatório. Inclui publicação, comunicação, discussão parlamentar, resposta da entidade auditada, intervenção de órgãos competentes, acompanhamento pela sociedade civil e seguimento das recomendações. A literatura mostra que a qualidade técnica só se converte em valor público quando o relatório é usado. O seguimento actua como moderador: relatórios de qualidade podem produzir baixo impacto se não houver acompanhamento; relatórios de qualidade intermédia podem gerar algum efeito se o ecossistema de accountability for activo, mas o risco de fragilidade permanece.

A relação central pode ser representada por uma cadeia: capacidade institucional favorece implementação efectiva das ISSAI; implementação efectiva melhora qualidade dos relatórios; qualidade dos relatórios aumenta a probabilidade de utilização; e utilização acompanhada por seguimento gera valor público. Essa cadeia não é automática. Pode ser interrompida por falta de recursos, interferência política, baixa competência, ausência de qualidade, linguagem inacessível ou falta de monitoramento. A contribuição do modelo está em mostrar onde a cadeia se rompe.

Para Tribunais de Contas jurisdicionais, o modelo requer uma dimensão adicional: segurança jurídica. O relatório de auditoria deve ser capaz de suportar consequências jurídicas quando necessário. Isso exige que a qualidade probatória seja tratada como componente central. A recomendação técnica e a imputação de responsabilidade não têm a mesma natureza, mas ambas dependem de evidência. O relatório deve distinguir claramente achados administrativos, recomendações de melhoria, indícios de responsabilidade financeira e matérias que exigem comunicação a outros órgãos.

Quadro 4. Modelo integrador de qualidade dos relatórios de auditoria pública

Bloco do modelo	Componentes principais	Risco quando ausente	Resultado esperado
Capacidade institucional	Independência, mandato, orçamento, acesso à informação, recursos humanos, tecnologia e liderança.	Auditorias limitadas, dependentes e pouco tempestivas.	Condições mínimas para aplicar normas internacionais.
Implementação das ISSAI	Manuais, matrizes, materialidade, asseguração, procedimentos, evidência, documentação e revisão.	Norma citada, mas não praticada.	Processo auditorial rastreável e comparável.
Gestão da qualidade	Objectivos, riscos, respostas, monitoramento, remediação e avaliação do sistema.	Correcção tardia de falhas e relatórios desiguais.	Prevenção de deficiências e cultura de qualidade.
Qualidade do relatório	Clareza, objectividade, critério, condição, causa, efeito, evidência, contraditório e recomendação.	Conclusões frágeis e baixa segurança jurídica.	Relatório técnico, útil e defensável.
Utilização e impacto	Publicação, comunicação, debate, resposta, seguimento e aprendizagem.	Recomendações esquecidas e baixo valor público.	Melhoria da gestão, responsabilização e confiança.

Fonte: elaboração própria.

8 IMPLICAÇÕES PARA O TRIBUNAL DE CONTAS DE ANGOLA E INSTITUIÇÕES SIMILARES

A revisão confirma e amplia as conclusões do artigo de base sobre o Tribunal de Contas de Angola. Se a implementação das ISSAI se encontra em nível inicial e a qualidade dos relatórios em nível intermédio, a prioridade não deve ser apenas melhorar a linguagem dos relatórios. A prioridade é consolidar uma agenda institucional de implementação metodológica. Essa agenda deve ser progressiva, realista e verificável.

A primeira implicação é formalizar a via de adopção das ISSAI. A instituição deve esclarecer, por deliberação ou instrumento equivalente, quais normas adopta, em que medida, com que adaptações ao direito interno e com que cronograma de implementação. A adopção deve distinguir auditoria financeira, auditoria de conformidade, auditoria de desempenho e actividades jurisdicionais. A clareza evita que cada equipa interprete as normas de modo isolado.

A segunda implicação é rever ou elaborar manuais de auditoria, especialmente de auditoria de conformidade. O manual deve incorporar matriz de objecto, escopo e critérios; matriz de risco; determinação da materialidade; definição do nível de asseguração; plano de amostragem; procedimentos de obtenção de evidência; modelo de indagações formais; matriz de achados; estrutura de relatório; análise do contraditório; e seguimento das recomendações. Esses instrumentos não são burocracia adicional. São a forma de tornar o processo rastreável.

A terceira implicação é instituir sistema de gestão da qualidade alinhado à ISSAI 140. A revisão final do relatório é necessária, mas insuficiente. A qualidade deve ser pensada desde a selecção dos

temas de auditoria até à avaliação pós-relatório. A instituição deve identificar riscos de qualidade, adoptar respostas, monitorar deficiências, corrigir falhas e documentar o sistema. A função de qualidade deve ter independência suficiente para emitir juízos técnicos sem captura pelas equipas responsáveis pelo trabalho.

A quarta implicação é profissionalizar os auditores por modalidade de auditoria. A formação deve incluir ISSAI 100, ISSAI 4000, materialidade no sector público, asseguração, amostragem, evidência, documentação, contraditório, relato, seguimento, análise de dados, fraude e ética. A formação jurídica deve ser mantida e valorizada, mas integrada a competências de auditoria. A experiência dos quadros seniores deve ser convertida em mentoria, estudos de caso e revisão por pares.

A quinta implicação é criar sistema de seguimento das recomendações. Cada recomendação deve indicar destinatário, prazo, prioridade, evidência esperada e forma de verificação. O Tribunal deve produzir relatórios periódicos de seguimento e comunicar resultados ao Parlamento e à sociedade, quando juridicamente adequado. O seguimento é a ponte entre relatório e impacto. Sem ele, a auditoria perde parte significativa do seu valor público.

A sexta implicação é adaptar o relatório à natureza jurisdicional do Tribunal. Quando houver achados com potencial responsabilidade financeira, o relatório deve explicitar a cadeia entre facto, critério, evidência, responsável, dano, nexo causal, contraditório e conclusão. Quando o achado tiver natureza recomendatória, a linguagem deve evitar imputações indevidas. Essa distinção aumenta a segurança jurídica e protege tanto o erário como os gestores contra conclusões vagas.

9 AGENDA DE INVESTIGAÇÃO FUTURA

A revisão identifica uma agenda de investigação ampla. Primeiro, são necessários estudos empíricos sobre auditoria de conformidade em ISC de matriz jurisdicional. A literatura internacional privilegia auditoria de desempenho, mas nos Tribunais de Contas a conformidade continua central. Estudos futuros devem analisar relatórios reais, planos de auditoria e papéis de trabalho para verificar como critérios, materialidade, asseguração e evidência são operacionalizados.

Segundo, é necessário desenvolver métricas de qualidade dos relatórios de auditoria pública. A literatura sobre qualidade da auditoria privada não pode ser simplesmente transferida. No sector público, a qualidade deve incluir legalidade, relevância pública, materialidade qualitativa, utilidade das recomendações, clareza para múltiplos utilizadores, seguimento e segurança jurídica. Uma escala robusta de qualidade poderia apoiar comparações entre instituições e ao longo do tempo.

Terceiro, recomenda-se investigação sobre implementação das ISSAI em África e na CPLP. Estudos comparados entre Angola, Cabo Verde, Moçambique, Portugal, Brasil, São Tomé e Príncipe,

Guiné-Bissau e Timor-Leste poderiam identificar padrões comuns e especificidades. A língua, a tradição jurídica e a presença de Tribunais de Contas oferecem campo fértil para investigação aplicada.

Quarto, a transformação digital exige agenda própria. As ISC precisam compreender como análise de dados, inteligência artificial, auditoria contínua e sistemas integrados de finanças públicas afectam evidência, materialidade, amostragem e qualidade dos relatórios. A investigação deve evitar entusiasmo acrítico. Tecnologia deve ser avaliada por sua contribuição para objectivos de auditoria, não por sua aparência de modernidade.

Quinto, o seguimento das recomendações deve ser estudado como variável independente de impacto. Quantas recomendações são aceites? Quantas são implementadas? Que factores explicam a implementação? Que papel têm Parlamento, Governo, Ministério Público, sociedade civil e imprensa? Essas perguntas são fundamentais para demonstrar o valor público das ISC.

10 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Este artigo apresenta limitações que devem ser explicitadas. A primeira decorre da heterogeneidade da literatura. Os estudos revistos utilizam métodos, contextos e indicadores distintos. Por essa razão, não foi calculado tamanho de efeito agregado. A opção por síntese meta-analítica qualitativa preserva rigor metodológico, mas limita a possibilidade de afirmações quantitativas sobre magnitude dos efeitos.

A segunda limitação refere-se ao acesso às fontes. Algumas publicações indexadas encontram-se em bases fechadas ou com acesso restrito. A revisão privilegiou metadados, resumos, versões disponíveis em repositórios, páginas de editores e documentos institucionais. Para submissão final a revista científica, recomenda-se que o autor proceda a uma pesquisa documental complementar em bases formais, como Scopus, Web of Science, EBSCO, ProQuest, SciELO e Google Scholar, com exportação dos registos e arquivo do protocolo.

A terceira limitação é conceptual. A expressão qualidade dos relatórios ainda não possui definição universal na literatura sobre ISC. Alguns estudos tratam qualidade como conformidade com normas; outros como impacto; outros como clareza; outros como independência. Este artigo propôs uma definição integrada, mas ela deve ser testada empiricamente em pesquisas futuras.

A quarta limitação decorre da utilização do caso angolano como ponto de partida. Embora o artigo não seja estudo de caso, a problemática foi inspirada pela realidade do Tribunal de Contas de Angola. Isso fortalece a relevância aplicada, mas exige cuidado para não generalizar automaticamente conclusões locais para todas as ISC. A revisão procurou evitar tal extrapolação por meio de diálogo com estudos internacionais.

11 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão sistemática com síntese meta-analítica qualitativa permite concluir que a qualidade dos relatórios de auditoria pública depende da implementação efectiva das ISSAI, mas essa implementação só produz resultados quando se insere num sistema institucional mais amplo. A literatura converge ao mostrar que independência, recursos, competência, metodologia, gestão da qualidade, comunicação e seguimento são dimensões interdependentes. Nenhuma delas, isoladamente, garante qualidade avançada.

A principal conclusão é que a qualidade do relatório não é um produto meramente textual. É a expressão visível da maturidade do processo auditorial. Relatórios claros, objectivos e úteis exigem critérios definidos, riscos avaliados, materialidade documentada, nível de asseguração comunicado, evidência suficiente e apropriada, contraditório analisado, revisão de qualidade e seguimento das recomendações. A melhoria da redacção final é necessária, mas não substitui a melhoria do ciclo auditorial.

O debate académico entre DeAngelo, Francis, Knechel, Power, Hay, Cordery, Bonollo, Morin, Reichborn-Kjennerud, Raudla, Torres e outros autores mostra que a auditoria pública deve equilibrar técnica, independência, legitimidade e impacto. A auditoria que apenas cumpre rituais normativos não gera confiança. A auditoria que comunica sem evidência não gera segurança. A auditoria que identifica problemas sem seguimento não gera aprendizagem. A auditoria de qualidade integra todas essas dimensões.

Para o Tribunal de Contas de Angola e instituições similares, a implicação é clara: a passagem de implementação inicial para implementação avançada das ISSAI requer institucionalização metodológica. É necessário transformar normas internacionais em manuais, matrizes, papéis de trabalho, sistemas de qualidade, formação contínua e acompanhamento das recomendações. A adopção formal é o início; a prática documentada é o verdadeiro critério de implementação.

A contribuição deste artigo consiste em oferecer um modelo integrador no qual a implementação das ISSAI medeia a relação entre capacidade institucional e qualidade dos relatórios, ao passo que o seguimento das recomendações modera a relação entre qualidade técnica e valor público. Esta formulação pode orientar futuras investigações empíricas, avaliações institucionais e programas de reforma em ISC de matriz jurisdicional e não jurisdicional. Em última análise, fortalecer a qualidade dos relatórios significa fortalecer a confiança pública no controlo externo e na responsabilidade pela gestão dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

AFROSAI-E. (2025). State of the region: ICBF self-assessment report. African Organisation of English-speaking Supreme Audit Institutions.

Agresti, A. (2010). Analysis of ordinal categorical data (2.ª ed.). Wiley.

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 23(2), 74-86. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001

Bardin, L. (2016). Análise de conteúdo. Edições 70.

Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. European Journal of Political Economy, 27(2), 215-229. https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001

Bonollo, E. (2019). Measuring supreme audit institutions' outcomes: Current literature and future insights. Public Money & Management, 39(7), 468-477. https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583887

Bostan, I., Clipa, R. I., Clipa, F., & Popescu, C. (2021). Supreme Audit Institutions and sustainability of public finances in the European Union. Sustainability, 13(17), 9757. https://doi.org/10.3390/su13179757

Bovens, M. (2007). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework. European Law Journal, 13(4), 447-468. https://doi.org/10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x

Campbell, M., McKenzie, J. E., Sowden, A., Katikireddi, S. V., Brennan, S. E., Ellis, S., Hartmann-Boyce, J., Ryan, R., Shepperd, S., Thomas, J., Welch, V., & Thomson, H. (2020). Synthesis without meta-analysis (SWiM) in systematic reviews: Reporting guideline. BMJ, 368, l6890. https://doi.org/10.1136/bmj.l6890

Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2020). Public sector audit. Routledge.

Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2018). Designing and conducting mixed methods research (3.ª ed.). SAGE.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3(3), 183-199. https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1

Ferry, L., Radcliffe, V. S., & Steccolini, I. (2022). The future of public audit. Financial Accountability & Management, 38(3), 325-336. https://doi.org/10.1111/faam.12339

Francis, J. R. (2011). 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

Funnell, W., & Wade, M. (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. Critical Perspectives on Accounting, 23(6), 434-450. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.04.005

González-Díaz, B., García-Fernández, R., & López-Díaz, A. (2013). Communication as a transparency and accountability strategy in supreme audit institutions. Administration & Society, 45(5), 583-609. https://doi.org/10.1177/0095399712438376

Grossi, G., Reichborn-Kjennerud, K., & Steccolini, I. (2023). The shift of public sector auditing under crises. Public Money & Management, 43(7), 657-660. https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2179777

Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2023). Supreme audit institutions in Europe: Synergies, institutional transparency, gender equality and sustainability engagement. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 35(4), 451-473.

Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. Journal of Accounting Literature, 40, 1-15. https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001

International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality. IFAC.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019a). ISSAI 100: Fundamental principles of public-sector auditing. INTOSAI.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019b). ISSAI 4000: Compliance audit standard. INTOSAI.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2022). ISSAI 150: Auditor competence. INTOSAI.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2025). ISSAI 140: Quality management for SAIs. INTOSAI.

INTOSAI Development Initiative. (2023). Global SAI stocktaking report 2023. IDI.

INTOSAI Development Initiative. (2025). SAI Performance Measurement Framework: Version 2025. IDI.

INTOSAI Development Initiative, & Organisation for Economic Co-operation and Development. (2026). Strengthening the independence of Supreme Audit Institutions. OECD Publishing.

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). 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

Knechel, W. R., & Salterio, S. E. (2016). Auditing: Assurance and risk. Routledge.
Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (Eds.). (2011). Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government. Edward Elgar.

Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: A literature review. Meditari Accountancy Research, 29(7), 94-134. https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008

Morin, D. (2001). Influence of value for money audit on public administrations: Looking beyond appearances. Financial Accountability & Management, 17(2), 99-117. https://doi.org/10.1111/1468-0408.00123

NDALA, Mário Munto (2026). ISSAI e Qualidade dos Relatórios de Auditoria Pública no Tribunal de Contas de Angola: Evidência Empírica da Implementação Normativa (2019-2024). ARACÊ , [S. l.], v. 8, n. 7, p. e13877. DOI: 10.56238/arev8n7-103. Disponível em: https://periodicos.newsciencepubl.com/arace/article/view/13877. Acesso em: 29 jul. 2026.
North, D. C. (1990). Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge University Press.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2016). Supreme audit institutions and good governance: Oversight, insight and foresight. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/9789264263871-en

Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., ... Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. BMJ, 372, n71. https://doi.org/10.1136/bmj.n71

Power, M. (1997). The audit society: Rituals of verification. Oxford University Press.

Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. Public Organization Review, 16(2), 217-233. https://doi.org/10.1007/s11115-015-0308-0

Reichborn-Kjennerud, K. (2013). 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. (2018). Performance audits and supreme audit institutions' impact on public administration: The case of the Office of the Auditor General in Norway. Administration & Society, 50(10), 1422-1446.

Reichborn-Kjennerud, K., & Vabo, S. I. (2017). Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. Evaluation, 23(1), 6-23. https://doi.org/10.1177/1356389016683871

Scott, W. R. (2014). Institutions and organizations: Ideas, interests and identities (4.ª ed.). SAGE.
SIGMA/OECD. (2024). Increasing the impact of supreme audit institutions through external engagement. OECD Publishing.

Stroup, D. F., Berlin, J. A., Morton, S. C., Olkin, I., Williamson, G. D., Rennie, D., Moher, D., Becker, B. J., Sipe, T. A., & Thacker, S. B. (2000). Meta-analysis of observational studies in epidemiology: A proposal for reporting. JAMA, 283(15), 2008-2012. https://doi.org/10.1001/jama.283.15.2008

Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2019). Are performance audits useful? A comparison of EU practices. Administration & Society, 51(3), 431-462. https://doi.org/10.1177/0095399716658500

Volodina, T., Grossi, G., & Lapsley, I. (2025). Digital transformation in public sector auditing: Imaginaries, practices and public value creation. Public Management Review. https://doi.org/10.1080/14719037.2024.2402346

World Bank. (2020). The quality of audits by Supreme Audit Institutions: A review of compliance with International Standards of Supreme Audit Institutions. World Bank.

World Bank. (2021). Supreme Audit Institutions Independence Index 2021: Global synthesis report. World Bank.