

REPÚBLICA DA GUINÉ-BISSAU  
TRIBUNAL DE CONTAS



**AUDITORIA DE RESULTADOS**

Macau 2009



República da Guiné-Bissau

Avenida Pansau Na Isna  
Coqueiros, Bissau  
Cp.: 478

Tel: 00-245-3206181  
Fax: 00-245-3206184  
Email:

## Conteúdo

INTRODUÇÃO .....	2
Conceito de Auditoria .....	3
Auditoria de Resultados .....	3
ACOMPANHAMENTO DO DESEMPENHO .....	3
OBJECTIVOS DO CONTROLO .....	4
AVALIAÇÃO DO FUNCIONAMENTO E DA CONFORMIDADE .....	4
FASE PREPARATÓRIA .....	4
LANÇAMENTO DA MISSÃO .....	4
RETIRADA E INVENTÁRIO DE DOCUMENTOS RECEBIDOS .....	6
PROCEDIMENTO PARA A REALIZAÇÃO DE CONTROLO .....	6
REVISÃO SUMÁRIA DOS DOCUMENTOS RECEBIDOS .....	6
AVALIAÇÃO DO CONTROLO INTERNO E ELABORAÇÃO DA ESTRATÉGIA DE CONTROLO .....	6
EXECUÇÃO DOS CONTROLOS .....	7
REDACÇÃO DO RELATÓRIO .....	7
EXECUÇÃO DOS CONTROLOS .....	8
CONTROLO DE DESEMPENHO DIRECTO .....	8
A Programação do Controlo do Desempenho .....	8
A Colecta de Dados das Avaliações .....	9
Desempenho de Avaliação .....	10
Análise dos Dados .....	11
Controlo da Economia .....	11
Controlo da Eficácia .....	11
Controlo da Eficiência .....	12
A elaboração das Observações, das Recomendações e das Conclusões .....	12
CONTROLO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO .....	13
As Técnicas do Controlo .....	13
Os Critérios de Avaliação dos Relatórios de Resultados .....	13
REDACÇÃO E COMUNICAÇÃO DO RELATÓRIO .....	14
DELIBERAÇÕES .....	15
RESCALDO DO CONTROLO .....	15
Comunicação às autoridades competentes .....	15
Denúncia a jurisdição competente .....	15
Denúncia para sanções disciplinares .....	15
Conclusão .....	15
Recomendações .....	16

## INTRODUÇÃO

A corrupção e a fraude são fenómenos político-sociais caracteristicamente persistentes e abrangentes.

São crimes cometidos na clandestinidade e ficam frequente e facilmente impunes por causa da fragilidade do sistema.

A persistência de tais fenómenos anti-sociais tem-se reforçado ao longo dos tempos e evoluído conforme a concreta forma de organização político-social em que se manifesta.

Nos regimes democráticos, implementou-se um modelo de controlo a partir da teoria política da tripartição de poderes, na perspectiva montesquiana, com o objectivo de prevenir e combater o aparecimento de tais situações.

Ultimamente, com a mesma finalidade, verifica-se a proliferação de órgãos de controlo interno na estrutura organizativa da Administração pública, o reforço das competências fiscalizadoras dos órgãos de controlo externo (Auditorias Gerais ou Tribunais de Contas), o aparecimento de diversas organizações internacionais com idêntico objectivo e a realização frequente de conferências, debates e encontros sobre tal problemática.

A abordagem do tema em análise limita-nos a constatar apenas a existência do problema, a urgência em proceder à fiscalização das despesas públicas por forma a contribuir para uma boa gestão da coisa pública, mas infelizmente, no nosso caso concreto até ao momento, não existe uma vontade política organizada e apoiada para o combate à corrupção e à fraude.

Na perspectiva tradicionalista da abordagem do fenómeno corrupção, existem discursos de ocasião, mas sem sustentação para o Tribunal de Contas que, na qualidade de Tribunal financeiro, com importantes funções de auditoria dos dinheiros públicos enquanto órgão supremo de controlo externo e independente da actividade financeira, nos domínios das receitas, das despesas e do património público, não tem podido desempenhar eficazmente as suas competências devido à falta de recursos materiais, financeiros e humanos, acrescido da ausência do sentido de estado e de democracia manifestado pelos que administram o dinheiro público mas não querem prestar contas.

Quem administra bens alheios deve prestar contas. O dinheiro do erário público é exemplo de bens alheios precisamente porque pertence à comunidade ou às instituições resultantes da sua organização. Surge desse modo a obrigação de prestar contas por parte de todo aquele que administra a qualquer título os bens públicos, dinheiros ou outros activos públicos.

A jurisdição financeira aparece como forma mais adequada de examinar a utilização do dinheiro público com independência e isenção. Tal jurisdição é exercida pelo Tribunal de Contas.

A utilização do dinheiro público para a construção de qualquer empreendimento, por exemplo, é feita mediante procedimentos legais e administrativos previamente estabelecidos, por isso, a gestão desse dinheiro deve obedecer aos critérios traçados.

A auditoria de resultados ou operacional é feita em observância aos procedimentos acima referidos.

## Conceito de Auditoria

Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizada com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

É de salientar que existem vários tipos de auditorias, mas, de momento, vamos cingir-nos apenas à auditoria de resultados.

## Auditoria de Resultados

Consiste na avaliação da gestão dos recursos públicos, sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia.

- **Economia**  
Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma actividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.
- **Eficácia**  
O grau com que os objectivos são alcançados e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada actividade.
- **Eficiência**  
Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma actividade e os custos dos recursos empregados num determinado período de tempo.

## ACOMPANHAMENTO DO DESEMPENHO

O controlo do desempenho consiste em assegurar se os recursos postos à disposição para a realização dum projecto ou dum programa são geridos de forma a atingir os objectivos que lhe estão atribuídos e a obter os melhores resultados possíveis.

Todas as organizações sob o controlo do Tribunal de Contas podem ser o objecto dum controlo de desempenho para que os seus objectivos sejam quantificados e definidos como programa-orçamento.

## **OBJECTIVOS DO CONTROLO**

O principal objectivo do controlo de desempenho ou acompanhamento dos resultados, é o de avaliar a realização dos objectivos de uma organização, de encontrar desvios dos objectivos e explicar as causas dessas lacunas. A auditoria abrange avaliação de desempenho, bem como o funcionamento da organização e a verificação do cumprimento da legislação e regulamentação, da economia, da eficácia e da eficiência.

## **AVALIAÇÃO DO FUNCIONAMENTO E DA CONFORMIDADE**

A avaliação do funcionamento duma entidade consiste em questionar-se sobre a validade dos métodos de liderança e gestão implementados, através da avaliação do controlo interno, por um lado e, por outro lado, da eficácia das entidades.

O objectivo da auditoria de desempenho operacional é o de verificar e comparar metas previstas com metas realizadas. Essa modalidade de Auditoria de Natureza Operacional utiliza estratégias metodológicas raramente empregadas em auditoria de desempenho operacional, tais como, pesquisa, delineamento experimental e delineamentos quase experimentais.

Um exemplo permite esclarecer o exposto: uma auditoria de desempenho operacional em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma selecção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se essas correcções diminuirão a desnutrição.

## **FASE PREPARATÓRIA**

### **LANÇAMENTO DA MISSÃO**

Geralmente, os organismos sujeitos ao Tribunal de Contas não são objecto de uma auditoria de desempenho a cada ano. As organizações sujeitas a este tipo de controlo estão previstas no programa de actividade anual do Tribunal.

#### **➤ Carta de Lançamento**

O Presidente do Tribunal de Contas endereça uma carta de missão ao relator designado para fazer o controlo de desempenho. Cópia desta carta é remetida, se for necessário, ao contra-relator e aos assistentes do relator.

A carta de missão define os objectivos e os meios de cada controlo e especifica os tipos de trabalho a realizar. Ela indica o número de dias de trabalho a gastar e uma data para a apresentação do relatório do inquérito, que em princípio é colocada no programa das actividades do Tribunal competente.

A carta de lançamento da missão pode ser modificada em função da evolução da instrução.

Uma cópia da carta de missão é dirigida ao escrivão e outra será anexada ao relatório.

### ➤ **Lançamento da missão**

O lançamento do controlo dá origem a uma declaração do início de avaliação, enviada pelo relator ao escrivão.

A abertura do controlo é notificada aos dirigentes das organizações concernentes, ao oficial, ao contabilista e, se for preciso, às autoridades responsáveis das organizações a controlar.

A carta de abertura do controlo precisa os fundamentos da jurisdição do Tribunal, o tipo e o objecto de controlo, bem como os nomes do relator, os contra-relatores, os assistentes e os peritos, se for necessário. Pode solicitar certos documentos ou uma parte destes, à organização a controlar.

O Presidente do Tribunal de Contas distribui os processos de verificação entre os juízes na base do programa de verificação anual fixado pelo Tribunal e dos controlos pontuais que ele decide.

Quando o controlo revelar um domínio de intervenção de várias áreas, o Presidente do Tribunal constitui uma equipa de juízes pertencentes às áreas concernentes e designa o relator encarregue de redigir e coordenar os trabalhos. Em caso de necessidade, um juiz é designado contra-relator.

Se o controlo exigir conhecimentos especiais que os relatores não possuem, é possível fazer a nomeação de peritos pelo Presidente do Tribunal.

O relator é responsável pela condução da missão que lhe é pedida. No entanto, ele é obrigado a informar regularmente o seu contra-relator sobre o andamento do seu trabalho, o qual pode considerar que as investigações foram insuficientes ou que as observações são incompletas e pedir ao relator que proceda a uma investigação mais aprofundada.

É da responsabilidade do relator preparar a missão e planificar o seu desenrolamento dentro dos prazos estipulados, repartir as tarefas entre os outros relatores ou assistentes que o coadjuvam, para assegurar a qualidade dos inquéritos conduzidos a respeito do prazos da execução da sua missão.

O relator organiza uma reunião de lançamento para fazer conhecer aos responsáveis da entidade ou do serviço a controlar, os temas e as modalidades de controlo, assim como as suas eventuais articulações com outros trabalhos em curso ou previstos.

## **RETIRADA E INVENTÁRIO DE DOCUMENTOS RECEBIDOS**

Se não há obrigação para a entidade a controlar, de apresentar os documentos ao Tribunal de Contas, os documentos necessários para a verificação devem ser solicitados junto da entidade ou no momento da inspecção ao local.

Os documentos apresentados devem ser objecto duma verificação sumária para garantir que eles sejam compatíveis.

O escrivão transmite, pelo livro de registo, ao relator, os documentos produzidos pela entidade encarregue de controlar. O nome do relator é marcado no registo.

Os componentes do processo estão listados numa ficha, que deve ser assinada pelo relator e junta ao processo aberto pelo escrivão.

A data para o retorno do processo é mencionada na capa do procedimento.

O verificador procede assim, ao inventário dos documentos recebidos para garantir que estejam conforme e sejam suficientes para que possa iniciar a sua missão. No caso contrário, ele faz o pedido, através duma carta do Presidente, dos documentos complementares necessários.

## **PROCEDIMENTO PARA A REALIZAÇÃO DE CONTROLO**

### **REVISÃO SUMÁRIA DOS DOCUMENTOS RECEBIDOS**

Após o exame preliminar, o verificador faz a escolha da abordagem. O objectivo principal é a quantificação do resultado ou do desvio da norma.

Se há critérios, o verificador terá de novo duas soluções, ou fazer uma análise detalhada do processo de gestão, ou proceder directamente à avaliação de eficácia, após ter verificado que as informações utilizadas para quantificar os critérios foram exactas e credíveis.

### **AValiação DO CONTROLO INTERNO E ELABORAÇÃO DA ESTRATÉGIA DE CONTROLO**

Todas as escolhas feitas no parágrafo anterior devem ser objecto de um memorando de estratégia de controlo, que servirá de base e de guia para a realização duma análise aprofundada dos problemas.

O verificador identifica os procedimentos utilizados no sentido de adquirir um conhecimento muito preciso e, por isso, ele é conduzido a formalizá-los. Ele procederá depois a testes de conformidade, que têm por objectivo confirmar que a descrição dos procedimentos foi correctamente apreendida e corresponde bem aos procedimentos aplicados normalmente na empresa.

Em primeiro lugar, permitem verificar se o procedimento foi bem controlado (e não para garantir que ele esteja bem aplicado), por outro lado, detectar os procedimentos informais, de que poderiam não ter conhecimento até então.

Os critérios de conformidade podem ser realizados de diversas maneiras, nomeadamente a observação directa e a confirmação verbal, que consiste em fazer confirmar o desenrolamento do processo (carimbos, vistos, arquivos, etc.).

Tendo obtido uma descrição fidedigna da entidade, o verificador pode proceder a uma avaliação preliminar do controlo interno para destacar os pontos fortes e fracos do sistema.

A avaliação final incidirá sobre o processo de gestão utilizado no âmbito da entidade e distingue:

1. Os pontos positivos, tanto efectivos como aplicados;
2. As deficiências resultantes das insuficiências ou das falhas da concepção do sistema;
3. As fragilidades decorrentes da aplicação incorrecta das regras válidas na teoria.

Esta avaliação dará lugar à elaboração dum documento de síntese, que tem o papel de retomar essencialmente as falhas ou as áreas em que são possíveis as melhorias.

## **EXECUÇÃO DOS CONTROLOS**

No que concerne ao controlo directo de desempenho, o verificador deve procurar avaliar os resultados com base em critérios de economia, de eficácia e de eficiência. Quanto ao controlo de desempenho de atestação, ele irá procurar determinar o grau de fiabilidade e credibilidade do relatório de avaliação da entidade controlada.

## **REDACÇÃO DO RELATÓRIO**

Na sequência do controlo, o verificador deve registar as suas observações e recomendações num projecto de relatório, que será comunicado aos responsáveis da entidade controlada a fim de responder às observações.

O relatório deve ser completo, exacto, objectivo, convincente, tão claro e conciso quanto o tema permite.

## EXECUÇÃO DOS CONTROLOS

A execução do controlo de desempenho varia em função duma auditoria directa ou duma auditoria de certificação. O verificador responsável de uma auditoria de desempenho do tipo directo avalia e analisa os objectivos alcançados. O controlo de desempenho de certificação limita-se ao controlo das informações contidas no relatório de avaliação dos resultados feito pelos responsáveis da entidade.

### CONTROLO DE DESEMPENHO DIRECTO

A execução do controlo de desempenho do tipo directo pode desenrolar-se segundo diferentes fases:

- A programação do controlo;
- A recolha de dados e de avaliação;
- A medida de rendimento;
- A análise dos dados;
- Bem como a elaboração das observações, das recomendações e das conclusões.

#### A Programação do Controlo do Desempenho

A programação do controlo do desempenho consiste em definir um quadro geral, para recolher as informações e escolher os critérios, permitindo ao verificador proceder metodicamente às operações de controlo.

O controlador dos resultados necessita de desenvolver uma estratégia e um registo detalhado da natureza, do calendário e da recepção prevista para o seu controlo. Ele deve compreender o sector e a actividade da entidade a controlar. Ele deve pensar em:

- Determinar a relevância da adequação dos critérios de auditoria;
- Adoptar uma abordagem rentável e eficaz em termos de recursos para a execução da auditoria;
- Programar o recurso a competências dos peritos;
- Manter em mente os utilizadores do seu relatório de auditoria;
- Visualizar as conclusões e recomendações pertinentes de auditorias anteriores;
- Documentar o programa de auditoria.

Uma vez que não existe uma definição absoluta da rentabilidade e da eficácia, não há mais critérios geralmente aplicáveis que permitam determinar uma actividade inteiramente rentável, eficaz ou não. As análises e as avaliações das observações devem

ser feitas caso por caso e devem ser baseadas nas intenções políticas, nos critérios de rentabilidade e da eficácia específica para cada operação de controlo.

A programação estratégica serve de base para a selecção dos temas a serem abrangidos pela operação de controlo e os eventuais estudos preliminares.

Para que uma questão possa ser incluída no âmbito da auditoria, ela deve ser controlável. O controlador terá de decidir, por exemplo, se existem as abordagens, as metodologias e os critérios pertinentes, e se as informações ou os justificativos são susceptíveis e eficazmente obtidos.

Em alguns casos, diz-se que a verificação dos resultados da auditoria tem por finalidade a estratégia, os programas, a entidade e a gestão.

A fase de concepção dos resultados da auditoria depende duma proposta de auditoria consistente e convincente, acompanhada dum programa de trabalho.

### **A Colecta de Dados das Avaliações**

Para apoiar as suas decisões e conclusões, o responsável pelo desempenho deve reunir as provas suficientes, relevantes e acessíveis.

Quando as leis e os regulamentos da entidade controlada são importantes para os objectivos das auditorias, os controladores devem conceber a auditoria de forma a dar garantias suficientes a esse respeito.

Em todas as avaliações dos resultados, os supervisores devem estar atentos para situações ou operações susceptíveis, que poderiam ocultar actos ilícitos ou de abuso.

A avaliação dos resultados utiliza diferentes técnicas de recolha e tratamento de informações para descobrir os factos e identificar as relações de causa e efeito, verificar as afirmações, para testar os argumentos e recomendar possíveis soluções. Entre as técnicas utilizadas incluem-se as entrevistas, os questionários, os inquéritos e sondagens, os estudos de caso, o estudo de documentos, os seminários, as consultas de peritos, etc.

A avaliação dos resultados produz ocasionalmente dados primários (os seus próprios documentos), com base em questionários dos inquéritos e nas observações directas. No entanto, utiliza vários dados secundários (documentos produzidos por outros).

Importa para o controlador pedir informações em diferentes fontes (e não se limitar apenas a uma entidade controlada). No entanto, é vital que os auditores sejam dotados de pensamento crítico e que estejam a uma distância objectiva da informação expressa durante a auditoria. Ao mesmo tempo, eles devem estar dispostos a ouvir as opiniões e argumentos, porque eles podem perder os melhores argumentos e, sem a integridade da informação, enfrentam dificuldades na avaliação a realizar.

Quando a fiabilidade do sistema informático constitui o principal objectivo da auditoria, os inspectores irão analisar os controlos gerais e de software do sistema.

As avaliações podem ser materiais, documentais, analíticas, como podem assumir a forma de testemunho. A inspecção ou a observação directa de bens, de eventos ou de pessoa física permite obter provas materiais.

As avaliações documentais são as informações sob a forma de cartas, de contratos, de registos contabilísticos, de facturas e das informações administrativas.

Os depoimentos obtidos através de inquéritos, entrevistas e questionários constituem provas testemunhais. Entre as avaliações analíticas estão os cálculos, as comparações, a decomposição de informação em elementos constitutivos e a argumentação racional.

As avaliações devem ser suficientes, adequadas e relevantes. Se não forem suficientes, não servirão para apoiar as constatações da auditoria. As avaliações são pertinentes se elas têm uma relação lógica e racional com o que consta. Elas são adequadas se forem coerentes com os factos.

Contrariamente às provas das auditorias tradicionais, as de avaliação de resultados são raramente conclusivas, do género “sim/não” ou “verdadeiro/falso”, porque são a maior parte das vezes, persuasivas.

## **Desempenho de Avaliação**

O conceito de desempenho de avaliação normalmente significa o processo contínuo de acompanhamento e informação sobre os programas realizados, incluindo os progressos na consecução das metas estabelecidas previamente.

Ao desempenho avaliado pode interessar o tipo ou nível de actividades desenvolvidas no âmbito do programa, os produtos e serviços prestados directamente pelo programa e/ou que resultem deste. A avaliação de desempenho consiste em determinar se o programa atingiu os seus objectivos ou se cumpriu os requisitos, estabelecidos pelas normas mensuráveis de desempenho.

Às vezes, uma jurisdição financeira pode limitar a sua avaliação dos resultados a uma meta-avaliação.

Os critérios são padrões utilizados para determinar se um programa atende ou excede as expectativas. Podem ser utilizados em função do contexto para a compreensão dos resultados da auditoria.

Nas auditorias tradicionais, o controlador julga as operações examinadas como "regulares" ou "irregulares", "sinceras" ou "não sinceras", "legais" ou "ilegais", etc. Estes critérios são sempre relativamente fechados e geralmente fixados com antecedência. Por outro lado, tratando-se das avaliações dos resultados, a escolha dos critérios de auditoria está relativamente aberta e é feita pelo mesmo controlador

Assim, na avaliação dos resultados, os conceitos gerais da economia, da eficácia e de rentabilidade devem ser interpretados à luz do conteúdo. Assim, os critérios geridos podem variar de uma auditoria a outra.

Os controladores devem zelar para que os critérios retidos sejam pertinentes, razoáveis e realizáveis. Finalmente, cada indicador é expresso como uma questão. Trata-se assim de questões factuais, cujo objectivo é o de descrever ou de avaliar a situação prática a controlar.

## **Análise dos Dados**

A etapa final da implementação do controlo é a da análise dos dados, que deve começar pela comparação das observações da auditoria com os critérios da mesma, que permite identificar as constatações de auditorias.

A análise dos dados consiste no combinar dos resultados obtidos a partir de diferentes tipos de análise de dados. No decorrer desta etapa, procede-se à comparação dos argumentos e das declarações; consulta-se peritos e especialistas e realizam-se comparações e análises.

### **O Controlo dos Três Es (Economia, Eficácia e Eficiência)**

#### **➤ Controlo da Economia**

Para falar sobre a economia, pomos a questão de saber se os recursos (humanos, materiais e financeiros) foram utilizados de maneira económica, se os custos de realização dos resultados obtidos são os mais baixos possíveis. A utilização de fundos públicos será que é mais ou menos económica, o mais razoável possível? Por exemplo, a caça aos gastos e a interdição de separação sobre os créditos limitados, podem ser considerados como avaliação da economia.

A economia só pode ser avaliada se existir um critério razoável ou argumentos válidos para fazê-los.

#### **➤ Controlo da Eficácia**

Deve-se examinar:

- Os objectivos alcançados em relação aos meios utilizados;
- Os impactos observados fora dos resultados alcançados;
- A conformidade dos meios utilizados e dos resultados obtidos nos objectivos da política da organização;
- Os impactos constatados, directos ou indirectos, pretendidos ou não pretendidos.

A questão da eficácia comporta duas partes: verificar se os objectivos estratégicos foram atingidos e se os eventos desejados podem ser imputados na política seguida. Para determinar em que medida os objectivos foram atingidos, estes últimos devem ser formulados de modo a tornar possível este tipo de estimativa. Esta por sua vez não pode

ser feita na base de objectivos vagos ou abstractos. O ideal seria proceder a medidas, antes ou depois, contra a entidade que não aplicou as políticas da entidade controlada.

O controlador pode tentar estimar ou avaliar a eficácia, comparando os resultados - ou "impacto" ou "avaliação" – e objectivos fixados.

Outro aspecto do controlo da eficácia concerne ou refere-se às repercussões não desejadas da política.

O controlador dos resultados pode, por exemplo, estimar que as medidas adoptadas são ineficazes e incoerentes em relação aos objectivos. No entanto, se o controlador começar a duvidar do realismo do próprio engajamento público, deverá então zelar igualmente por não exceder o seu mandato e evitar lesões no campo político.

### ➤ **Controlo da Eficiência**

Deve-se determinar se os recursos foram utilizados de forma eficiente ou satisfatória ou se os mesmos resultados ou resultados similares em termos de qualidade e prazos de execução poderiam ser alcançados com meios menos importantes. Será que a entidade obteve das suas acções o máximo de resultados em termos de quantidade e de qualidade?

As conclusões relativas à eficiência podem ser expressas sob forma duma comparação com actividades similares, com outros períodos ou com uma norma que a entidade controlada teria explicitamente adoptado. A eficiência ou rentabilidade está relacionada com a produtividade da entidade controlada.

A rentabilidade pode ser apreciada pela análise de custo-eficácia, estudando a relação entre o custo de um projecto ou dum programa e os resultados obtidos, exprimidos em custo por unidade dos resultados obtidos. Igualmente pode ser feita pela análise de custo-benefício, que estuda a relação entre o custo de um projecto ou dum programa e dos benefícios obtidos, exprimidos em custo por unidade de benefício obtido.

Os relatórios de custo-eficácia e de custo-benefício são apenas elementos de análise de rentabilidade, os quais podem também incluir, por exemplo, os prazos da realização dos resultados.

## **A elaboração das Observações, das Recomendações e das Conclusões**

As observações, as recomendações e as conclusões feitas pelo controlador no quadro das avaliações dos resultados deverão ser objecto duma argumentação lógica e racional e devem ser baseadas em dados sólidos. No caso contrário, as recomendações deverão ser destinadas a corrigir os problemas de base. As observações e as recomendações devem sempre ser centradas nas questões mais significativas que exigem atenção.

As recomendações devem ser estudadas cuidadosamente para garantir que sejam exequíveis e que tragam valor acrescentado.

Os controladores dos resultados devem demonstrar integridade, imparcialidade, objectividade, competência e profissionalismo na elaboração das suas conclusões.

## **CONTROLO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

O verificador deve verificar a fiabilidade e a exactidão das informações contidas no relatório de avaliação produzido pela entidade. Por isso, utiliza por um lado, algumas técnicas de verificação e, por outro lado, certo número de critérios fixados à entidade para a avaliação dos seus resultados.

### **➤ As Técnicas do Controlo**

Para além das técnicas tradicionais de controlo, recomendam-se outras técnicas cuja lista abaixo não é limitativa:

- Reunião com os funcionários responsáveis pela execução, acompanhamento e avaliação do projecto/programa e com os responsáveis dos serviços financeiros e do controlo interno da entidade;
- Avaliação do controlo interno da entidade;
- Amostragem;
- Retoma de alguns cálculos do relatório;
- Revisão dos dados analíticos;
- Cruzamento das informações provenientes de diferentes fontes.

### **➤ Os Critérios de Avaliação dos Relatórios de Resultados**

Entre os critérios utilizados para avaliar um relatório de desempenho, podemos citar nomeadamente:

- O critério de pertinência;
- O critério de compreensão das informações;
- O critério de precisão das informações;
- O critério do equilíbrio das informações;
- O critério da utilidade do relatório.

A relevância do relatório permitirá apreciar, por exemplo, se os objectivos e os indicadores de desempenho previstos pela entidade foram todos mencionados no

relatório, se o nível da execução do projecto/programa indicado foi exacto, se os objectivos e os resultados descritos foram mensuráveis.

O critério de compreensão concerne à comparação com os objectivos alcançados, com os objectivos fixados, a análise das diferenças entre previsões e realizações das informações não comentadas.

O critério de precisão concerne à presença no relatório das informações cuja fiabilidade está sujeito a caução, o defeito da indicação sobre as fontes de informação e a falta de anuência ou reservas quanto aos objectivos e resultados não quantificados.

O critério de equilíbrio aprecia a importância das actividades, dos objectivos e dos resultados julgados importantes pelo relatório, e aqueles que não são considerados como tais.

O critério de utilidade põe em evidência a percepção que os dirigentes das entidades controladas têm da necessidade de produzir o relatório de avaliação dos resultados, de fazê-lo em tempo útil e da sua importância para o sucesso do seu projecto/programa.

## **REDAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO RELATÓRIO**

No final do controlo, o verificador deve redigir um relatório em que se deve consignar as suas observações, recomendações e conclusões.

O relatório deve ter em conta o carácter da entidade controlada.

O relatório deve incluir uma referência aos objectivos da auditoria. Esta informação clarifica a utilidade e os limites da verificação.

Em regra geral, um relatório de auditoria dá uma descrição suficiente dos factos e das constatações pertinentes para que os leitores possam compreender a base na qual a opinião do controlador foi formulada. Esta descrição compreende geralmente uma discussão dos factos subjacentes das comparações na base de critérios adequados e análise das diferenças entre as observações e os critérios de auditoria, incluindo as causas e os efeitos dessas diferenças.

O relatório deve incluir todos os casos significativos de inconformidade que interessem aos objectivos do controlo.

Os relatórios de verificação dos resultados são diversificados e comportam normalmente mais discussão, análise e argumentos razoáveis do controlo das contas.

Dado que a verificação dos resultados admite mais outros tipos de controlo, o exercício do julgamento e a interpretação, o controlador dos resultados deve demonstrar uma maior atenção para zelar pela independência, qualidade e objectividade do relatório produzido.

Sempre que possível, o verificador deverá estabelecer para cada observação, os factos, em seguida, indicar a regulamentação (com específica referência nos textos). A

redacção cuidadosa da conclusão permitirá ao relator a certeza da relevância da sua análise.

Pois este relatório é provisório, será objecto dum debate contraditório com os responsáveis da entidade controlada, que formalmente transmitirá a resposta às observações do Tribunal num prazo fixado por este.

As conclusões finais do relatório de instrução são escritas pelo verificador, em concertação com os responsáveis da administração controlada.

## **DELIBERAÇÕES**

O relatório do controlo é enviado para a apreciação e deliberação do Tribunal competente.

O Tribunal convida para audição os dirigentes da entidade controlada sobre as deliberações que tiveram lugar na sua ausência.

As conclusões finais do controlo são determinadas pelo Presidente do Tribunal competente encarregue do controlo.

O relatório final deve mostrar de maneira precisa as observações do Tribunal e as respostas produzidas pelos dirigentes da entidade controlada.

## **RESCALDO DO CONTROLO**

### **Comunicação às autoridades competentes**

Se, durante o controlo, o Tribunal de Contas detectar irregularidades, o seu presidente informa as autoridades competentes desse facto.

### **Denúncia a jurisdição competente**

Os factos de carácter criminal ou delito são remetidos ao representante do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, que informa ao Procurador Geral da República, o Ministro interessado, o Ministro da Justiça e o Ministro das Finanças para uma acção penal.

### **Denúncia para sanções disciplinares**

As falhas administrativas são comunicados às autoridades administrativas competentes para efeitos de procedimento disciplinar.

## **Conclusão**

Assim e face às considerações acima expostas, podemos concluir que, a Auditoria de Resultados é uma das competências do Tribunal de Contas. No entanto, para que o Tribunal de Contas possa exercer as suas competências, é necessária uma colaboração institucional com os demais órgãos do Estado, designadamente o Governo, que tem por função conceder meios materiais e financeiros para que o Tribunal de Contas possa trabalhar com eficiência e eficácia.

Outrossim, é a autonomia financeira e patrimonial de que deve dispor o Tribunal de Contas para poder exercer autonomamente as suas funções sem necessitar de prévia autorização do Governo.

### **Recomendações**

1. Colaboração institucional com outros órgãos do Estado;
2. Autonomia patrimonial e financeira do Tribunal de Contas;
3. Cooperação no domínio da formação dos quadros técnicos do Tribunal de Contas na área de Auditorias.

Bissau, 15 de Janeiro de 2009