

**SEMINÁRIO SOBRE O DESENVOLVIMENTO  
DE TÉCNICAS DE AUDITORIA**

**26-27.02.2009**

**Desenvolvimento da Auditoria de Resultados na Região  
Administrativa Especial de Macau**

**Autor: Vong Sio Hong (Ronald)**

**Comissariado da Auditoria de Macau, China**

## Índice

<b>1. Introdução.....</b>	<b>2</b>
<b>2. Introdução à Auditoria de Resultados na RAEM .....</b>	<b>3</b>
2.1. História da auditoria da RAEM.....	3
2.2. Desenvolvimento da auditoria de resultados.....	4
2.3. Relatórios de auditoria específica .....	9
<b>3. Desenvolvimento da auditoria de resultados na RAEM -     situação actual e questões .....</b>	<b>10</b>
3.1. Questões no desenvolvimento da auditoria de resultados em Macau .....	11
<b>4. Sugestões para o desenvolvimento da auditoria de resultados em Macau.....</b>	<b>18</b>
4.1. Aumentar os benefícios do sistema de auditoria e elevar o respeito pela auditoria .....	18
4.2. Promover o desenvolvimento da cultura de auditoria e criar uma ambiência de auditoria harmoniosa.....	19
4.3. Formar pessoal de auditoria polivalente e aperfeiçoar os recursos humanos de auditoria .....	20
4.4. Incrementar e diversificar a investigação teórica da auditoria de resultados e reforçar a sua prática .....	21
<b>5. Conclusão .....</b>	<b>22</b>

## 1. Introdução

A realização de auditorias de resultados sobre investimentos públicos tem sido uma tendência nas últimas décadas na auditoria desenvolvida pelos governos. Desde os anos 70 do século XX, acompanhando o melhoramento das condições sociais e o reforço da democracia, os cidadãos têm vindo a exigir que não só os recursos por eles produzidos sejam neles investidos, assim como os investimentos teriam que ser feitos de forma eficaz e económica, sob pena de o governo ter de assumir as consequentes responsabilidades. Em 1986, a Organização Internacional das Instituições Supremas de Controlo, na sua XII Assembleia Geral, cunhou a designação de “auditoria de resultados” para designar o exame do nível de economia, eficiência e eficácia na aplicação de recursos públicos (ou seja “3E” — economia, eficiência e eficácia). Trabalhos teóricos diferentes têm usado também a designação de “auditoria do valor do dinheiro” para esse tipo de auditoria, designação que é adoptada pelo Comissariado da Auditoria da Região Administrativa Especial de Hong Kong, enquanto que as instituições de auditoria chinesas lhe chamam “auditoria de resultados”. Designações diferentes, mas enfoques e objectos similares, dedicando-se todas elas à recolha e análise de provas de auditoria, com o objectivo central de examinar a economia, a eficiência e a eficácia dos actos e das actividades das organizações, identificando os seus pontos fracos e apresentando sugestões de melhoramento. A apresentação das conclusões de auditoria aos serviços visados tem por objectivo incentivá-los a elevar o seu desempenho e sentido de responsabilidade, bem como procurar garantir que as sugestões sejam acatadas e que as suas obrigações sejam cumpridas cabal e eficazmente.

A Região Administrativa Especial de Macau (doravante designada por RAEM) foi criada em 20 de Dezembro de 1999. Anteriormente à transferência da Administração, a auditoria de resultados não integrava o processo de auditoria da Conta Geral do governo. Com o estabelecimento do Comissariado da Auditoria, a auditoria de resultados passou a estar consagrada em lei e começa a ser desenvolvida. O presente texto analisa os relatórios de

auditoria de resultados divulgados pelo Comissariado da Auditoria ao longo desses 9 anos bem como os trabalhos de auditoria a eles subjacentes, revê as questões encontradas no desenvolvimento da auditoria de resultados e apresenta sugestões.

## **2. Introdução à Auditoria de Resultados na RAEM**

### **2.1. História da auditoria da RAEM**

A realização de auditorias de resultados no âmbito do Governo da RAEM compete ao Comissariado da Auditoria. Anteriormente à transferência da Administração, desde a fundação de Macau e por um período de tempo muito longo, não havia um sistema judiciário próprio de Macau. Os tribunais de Macau integravam a organização judiciária de Portugal, faziam parte da comarca de Lisboa e só julgavam em primeira instância. Em Agosto de 1927, o então Governador Artur Tamagnini de Sousa Barbosa manda publicar o Diploma Legislativo Provincial n.º 43 (“Estatuto do Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Macau”), ao abrigo do qual é criado um tribunal especializado com competência para julgar nos foros administrativo, fiscal e de contas no território de Macau, julgando em primeira instância os contenciosos administrativos, impugnações fiscais e contas do Governo. Das decisões judiciais respeitantes a determinadas matérias administrativas e fiscais cabia recurso ao Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, enquanto as decisões sobre matérias de contas cabia recurso ao Tribunal de Contas de Portugal.

O Decreto-Lei n.º 18/92/M, publicado em 1992, viria a regulamentar a organização, competências, funcionamento e os procedimentos do Tribunal de Contas, definindo-o como um tribunal administrativo especializado na fiscalização financeira da Administração. Ao Tribunal de Contas foi ainda conferida determinada capacidade consultiva, ao abrigo da qual podia emitir parecer sobre a Conta Geral do Território. De acordo com o artigo 9.º do Decreto-Lei, o Governador de Macau deve remeter ao Tribunal de Contas a Conta Geral do

Território até 31 de Julho do ano seguinte àquele a que respeite, devendo o Tribunal, sob a direcção do seu presidente, emitir o respectivo parecer e remetê-lo ao Governador até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que as contas respeitem.

Após a transferência da Administração, é criado o Comissariado da Auditoria de acordo com o artigo 60.º da Lei Básica da Região Administrativa Especial de Macau da República Popular da China: “A Região Administrativa Especial de Macau dispõe de um Comissariado da Auditoria que funciona como órgão independente. O Comissário da Auditoria responde perante o Chefe do Executivo.” Relativamente à auditoria de resultados, o n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 11/1999, Lei da Auditoria, dispõe que “O Comissariado de Auditoria efectua a auditoria de resultados sob o ponto de vista da racionalização do nível da eficiência e eficácia económica no exercício de funções pelos sujeitos a auditoria”, o que estabelece a base legal e dá início definitivo à actividade de auditoria de resultados.

## **2.2. Desenvolvimento da auditoria de resultados**

Após a criação, o Comissariado da Auditoria concentrou esforços na auditoria de contas, pois, em primeiro lugar, esta constitui a base de toda a actividade de auditoria; em segundo lugar, a auditoria de resultados era uma actividade nova na RAEM, obrigando-se o Comissariado a encontrar uma estratégia de implementação apropriada e metodologias de auditoria adequadas à RAEM. As Linhas de Acção Governativa para o ano de 2002<sup>1</sup>, no domínio da auditoria, referem:

*“Embora o Comissariado da Auditoria tenha apresentado em 2001 vários relatórios de auditoria de resultados, pode-se continuar a considerar que é uma área nova que exige mais estudos e medidas de aperfeiçoamento, através de uma prática contínua e aprendizagem, a fim de consolidar as várias fases do processo de auditoria, garantindo assim a eficiência e eficácia da auditoria de resultados.”*

---

<sup>1</sup> Ver Portal do Governo da REAM: <http://www.gov.mo>

As Linhas de Acção Governativa para o ano de 2005 referem o seguinte quanto a auditoria:

*“A auditoria de resultados e a auditoria específica serão duas áreas de desenvolvimento a merecer maior empenho. Nos últimos 5 anos, foram feitos ensaios e implementações preliminares nestas duas áreas, ...Em relação à quantidade, o número de relatórios destes dois tipos de auditoria é ainda muito limitado, em resultado da dedicação quase integral dos recursos à auditoria da Conta Geral. Assim, havendo recursos suficientes, desejamos melhorar o desempenho nestas duas áreas, tanto em termos de quantidade assim como em quantidade.”*

Por fim, as Linhas de Acção Governativa para o ano de 2007, na área de Auditoria, referem:

*“A auditoria aos 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental proporcionou ao Comissariado um número considerável de ideias e experiências novas no que concerne às auditorias específicas e de resultados. Com base nesta experiência prática e continuando a observar os resultados profícuos dos países/territórios mais avançados, o Comissariado, a partir de 2007, começará gradualmente a alargar e a enfatizar processos de auditoria de resultados ‘individualizados’ sobre os serviços públicos.”*

Os excertos acima transcritos apresentam já até certa medida os contornos do desenvolvimento da auditoria de resultados. A seguir, procede-se à análise dos 17 relatórios de auditoria de resultados realizados durante esses 9 anos. Numa primeira abordagem sobre o conteúdo dos relatórios, verifica-se que todos eles incidem sobre actividades financeiras já realizadas por organismos estatutários<sup>2</sup>, demonstrando assim que a auditoria de resultados na

---

<sup>2</sup> Os n.<sup>os</sup> 4 e 5 do artigo 3.º da Lei n.º 11/1999 apresentam as seguintes definições de sujeitos a auditoria: entidades cujo orçamento é constituído totalmente por fundos públicos, que recebam fundos públicos equivalentes a mais de metade da sua receita anual ou tratando-se de quantia inferior, tenham previamente aceite, por escrito, a sua sujeição à auditoria, bem como o Chefe do Executivo, em razão dos interesses públicos, pode, por escrito, autorizar o Comissário de Auditoria a proceder à auditoria financeira às entidades concessionárias.

REAM integra a tipologia da auditoria sucessiva<sup>3</sup>. Os objectos de estudo e as datas de divulgação dos relatórios realizados são como seguem:

Quadro 1: Relatórios de auditoria de resultados divulgados desde a criação do Comissariado da Auditoria até 2008

<b>Data de divulgação</b>	<b>Objecto de estudo</b>	<b>Sujeitos a auditoria</b>
2001.07	Estudo sobre o regime de pontualidade e assiduidade dos trabalhadores da Administração Pública	62 serviços
2001.10	Regime de utilização e controlo de veículos da Administração Pública	54 serviços
2002.06	Sanitários públicos instalados em espaços públicos e parques de lazer	Municípios e DSSOPT
2004.04	Assiduidade dos trabalhadores das Forças de Segurança de Macau e sua fiscalização	CPSPM
2004.04	Estudo sobre o apoio financeiro concedido pelos Serviços Públicos às Instituições	73 serviços
2005.01	Estudo sobre gestão e mobilidade do pessoal de secretariado	65 serviços
2006.12	Aquisição, utilização, manutenção e conservação e abate de equipamentos médicos	Serviços de Saúde
2007.01	Assiduidade do pessoal de fiscalização dos Serviços Públicos e seu controlo	12 serviços
2007.03	Construção do Centro Náutico da Praia Grande	MEAGOC <sup>4</sup>
2007.06	Construção da Piscina Olímpica de Macau	ID e DSSOPT
2007.12	Construção do Centro Internacional de Tiro de Macau	MEAGOC e DSSOPT
2007.12	Melhoramento e ampliação do Forum de Macau e Centro de Imprensa e Informação	ID e MEAGOC
2007.12	Construção do Campo Desportivo da Universidade de Ciência e Tecnologia de Macau	GDI e MEAGOC
2007.12	Construção da Nave Desportiva dos Jogos da Ásia Oriental de Macau	ID, GDI e MEAGOC

<sup>3</sup> A auditoria sucessiva realiza-se depois da conclusão das actividades a auditar e tem a natureza de síntese. Este tipo de auditoria examina e avalia se os resultados de exploração foram positivos ou negativos, verifica se as acções produtivas foram racionais e eficazes, identifica os motivos dos pontos de fraco rendimento e apresenta vias de melhoramento de resultados. In Ieng Chun Fong “Abordagem sobre o modelo de auditoria de resultados adoptado pela China” Editora Finanças e Economia da China, 2005, pág. 126.

<sup>4</sup> A designação completa é “Comité Organizador dos 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental – Macau, S. A.”. Para a organização dos 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental, o Governo da RAEM criou uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, pertencendo 95% do capital ao Governo da RAEM e 5% ao Fundo de Desenvolvimento Desportivo.

<b>Data de divulgação</b>	<b>Objecto de estudo</b>	<b>Sujeitos a auditoria</b>
2008.02	Gestão e funcionamento do Comité Organizador dos 4. <sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental – Macau, S.A.	MEAGOC
2008.12	Gestão de publicações do Governo	IACM e IC
2008.12	Aquisição e gestão de bens e serviços da Direcção dos Serviços das Forças de Segurança de Macau	DSFSM

*Identificação dos sujeitos a auditoria: CPSPM - Corpo de Polícia de Segurança Pública de Macau; DSFSM - Direcção dos Serviços das Forças de Segurança de Macau; DSSOPT - Direcção dos Serviços de Solos, Obras Públicas e Transportes; GDI - Gabinete para o Desenvolvimento de Infra-estruturas; IACM - Instituto para os Assuntos Cívicos e Municipais; IC - Instituto Cultural; ID - Instituto do Desporto; MEAGOC - Comité Organizador dos 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental – Macau, S.A.*

O desenvolvimento da auditoria de resultados requer tempo, e bastante, para acumular recursos e experiências. Porém, os 9 anos de auditoria de resultados na RAEM não foram excepcionalmente ricos em experiências. O que os 17 relatórios publicados permitem concluir é que a auditoria de resultados na RAEM, em termos globais, tem vindo a desenvolver-se a par e passo, em consonância com o disposto nas Linhas de Acção Governativa.

Os primeiros relatórios de auditoria de resultados divulgados (nomeadamente “Estudo sobre o regime de pontualidade e assiduidade dos trabalhadores da Administração Pública”, “Regime de utilização e controlo de veículos da Administração Pública”, “Estudo sobre o apoio financeiro concedido pelos Serviços Públicos às Instituições” e “Estudo sobre gestão e mobilidade do pessoal de secretariado”) tiveram como sujeitos a auditoria uma pluralidade de serviços públicos e as respectivas conclusões convergiam nos aspectos de deficiências nas normas e regulamentos, bem como nos mecanismos de fiscalização. Até certa medida, pode dizer-se que os objectos de auditoria eram realidades herdadas pela RAEM da administração portuguesa de Macau. O exame a questões gerais da administração e gestão pública contribuiu para a formação inicial da imagem do Comissariado da Auditoria como organismo fiscalizador, tanto por cumprimento das suas atribuições, assim como na sua participação para elevar a eficácia e eficiência da administração pública.

Durante o mesmo período, o Comissariado da Auditoria procedeu também a auditorias autónomas, portanto, mais aprofundadas, à gestão exercida por alguns serviços públicos. Os consequentes relatórios (como “Sanitários públicos instalados em espaços públicos e parques de lazer” e “Aquisição, utilização, manutenção e conservação e abate de equipamentos médicos”) apresentam sugestões de melhoramento para as deficiências de gestão identificadas, assumindo assim o papel de consultor de gestão<sup>5</sup> desses serviços.

Em Outubro de 2005, decorreram em Macau os 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental, cuja organização foi entregue a uma sociedade anónima de capitais exclusivamente participados pelo Governo da RAEM. Para a realização dos Jogos, a RAEM mandou ainda construir um conjunto de instalações desportivas de grandes dimensões, com recurso a um total de mais de 4,2 mil milhões de patacas do erário público, o maior investimento do Governo de Macau após a transferência. Tendo em conta as circunstâncias, assim que foi dado fim ao evento, o Comissariado da Auditoria realizou uma série de auditorias, tendo concluído e divulgado 10 relatórios de auditoria durante o período entre Novembro de 2006 e Fevereiro de 2008, incluindo 1 relatório de contas, 1 relatório de auditoria específica e 2 relatórios de auditoria de resultados respeitantes ao funcionamento e gestão do Comité Organizador dos Jogos e 6 relatórios de auditoria de resultados sobre igual número de instalações e recintos desportivos.

Dentro da série de relatórios, os 6 relatórios de auditoria de resultados sobre instalações e recintos desportivos incidiam sobre o planeamento, a gestão e a cooperação e comunicação entre as entidades envolvidas, desde os estudos preliminares até à conclusão das obras, com o principal objectivo de verificar se as várias etapas foram suficientemente planeadas e executadas de forma eficiente com vista a alcançar os objectivos e metas previstos.

---

<sup>5</sup> A auditoria de resultados, através do exame à economia, à eficiência e à eficácia, procura identificar os pontos fracos e apresenta sugestões de melhoramento. A apresentação dos resultados ao sujeito a auditoria propõe ajudá-lo a melhorar o seu desempenho e os seus resultados. Assim, a auditoria de resultados encerra em si própria o efeito de consultor de gestão para a entidade auditada.

O relatório de auditoria específica sobre o Comité Organizador dos Jogos da Ásia Oriental debruçou-se sobre o desempenho do Governo na “constituição da sociedade anónima”, na “elaboração do orçamento” para a candidatura e preparação dos Jogos e, ainda, na coordenação geral da “construção das infra-estruturas” para os Jogos. Por outro lado, foram apresentadas opiniões e sugestões a aspectos ligados ao financiamento, à afectação de pessoal, à aquisição de serviços, ao modelo de gestão da sociedade, bem como a questões respeitantes à programação financeira e à afectação de recursos para as infra-estruturas destinadas aos Jogos. O relatório fez também o somatório de todas as despesas directas e indirectas para apoio à realização dos Jogos, suportadas pelo erário público, feitas por todos os serviços públicos. O relatório juntou em si as características das auditorias financeiras e de resultados, demonstrando assim a flexibilidade da auditoria específica.

O recentemente divulgado relatório de auditoria “Gestão das publicações do Governo” examinou a gestão da actividade editorial em dois serviços públicos, procurando através desse exame identificar as deficiências que pudessem também existir no seio de outros serviços públicos, nomeadamente a falta de normas quanto a tiragens adequadas das publicações (tais como cartões de felicitações, envelopes para *lai si, fai chôn*, calendários e calendários de mesa e demais trabalhos tipográficos para actos de cortesia), produções demasiadamente luxuosas, deficiências na recepção dos trabalhos vindos das tipografias, na gestão das ofertas e vendas à consignação e na gestão do depósito. Em termos gerais, as sugestões de auditoria apresentadas no relatório aplicam-se a todos os serviços públicos, podendo dizer-se que se trata duma abordagem “do particular para o geral”.

### **2.3. Relatórios de auditoria específica**

Para além das auditorias financeiras e de resultados, o Comissariado da Auditoria, no exercício das suas atribuições, realiza também auditorias específicas. Em termos de tema de exame, a auditoria específica goza de um grau de liberdade ainda mais elevado, podendo o

Comissariado da Auditoria examinar e apresentar opiniões e sugestões sobre a gestão orçamental, o controlo interno, os resultados alcançados e sobre a legalidade dos organismos e programas seleccionados. Neste contexto, a auditoria específica encerra em si também as características da auditoria de resultados. Desde a sua criação, o Comissariado da Auditoria divulgou cinco relatórios de auditoria específica<sup>6</sup>.

No relatório sobre as “Contas da ex-Câmara Municipal de Macau Provisória e da ex-Câmara Municipal das Ilhas Provisória”, um dos primeiros relatórios de auditoria específica divulgados, foram relevados aspectos de gestão que aconselhavam a melhoramentos, nomeadamente no que respeitava à falta dum regime bem como orientações claras e inequívocas para disciplinar a pontualidade e assiduidade e, também, à ausência de um regime de recrutamento claro, não obstante ter sido admitido um grande número de trabalhadores e durante um período de tempo prolongado, com recurso ao contrato individual de trabalho. Conforme analisado no número anterior, o relatório dos “4.ºs Jogos da Ásia Oriental” foi ainda mais abrangente e aprofundado no exame à gestão dos resultados, a maioria dos problemas tinham relações com os resultados de gestão. Em síntese, a auditoria específica tem vindo a ocupar também um papel de relevo a par do desenvolvimento de auditoria de resultados na RAEM.

### **3. Desenvolvimento da auditoria de resultados na RAEM - situação actual e questões**

O presente capítulo vai abordar a situação actual e questões do desenvolvimento da auditoria de resultados em Macau através das perspectivas do sistema de auditoria, da cultura de auditoria e dos recursos de auditoria, fazendo-se ainda uma comparação com as actividades de auditoria de resultados realizadas na Região Administrativa Especial de Hong Kong e em Shenzhen (zona económica especial).

---

<sup>6</sup> Contas da ex-Câmara Municipal de Macau Provisória e da ex-Câmara Municipal das Ilhas Provisória” (2002.09); “Contas do Fundo de Turismo” (2003.10); “Execução do orçamento de despesas” (2005.01); “4.ºs Jogos da Ásia Oriental” (2006.11) e “Gestão de fundos do Comité Organizador dos 2.ºs Jogos Asiáticos em Recinto Coberto, S.A.” (2008.06).

### **3.1. Questões no desenvolvimento da auditoria de resultados em Macau**

#### **(1) Sistema de auditoria**

O exercício independente da auditoria é uma garantia fundamental para que as instituições de auditoria possam cumprir as suas atribuições. Essa independência é reconhecida pelos países, que a consagram em lei. Actualmente, os diversos sistemas de auditoria da maioria dos países e regiões pertencem a uma das seguintes tipologias: *legislativo* - as instituições de auditoria deste tipo dependem do órgão legislativo, a que respondem directamente pela actividade desenvolvida, e desempenham a sua actividade com total independência em relação ao poder executivo; *judiciário* - as instituições de auditoria do tipo judiciário integram o sistema judiciário e possuem determinadas competências judiciais; *independente* – as instituições independentes não fazem parte dos órgãos legislativo, judicial nem executivo, subordinando-se apenas à lei; *executivo* – as instituições do tipo executivo são dependentes do órgão executivo, integra o corpo dos serviços administrativos do país (ou região) e respondem perante o governo pela actividade desenvolvida.

As instituições de auditoria das Regiões Administrativas Especiais de Hong Kong e de Macau e da cidade de Shenzhen pertencem ao tipo executivo, mas não são iguais no seu funcionamento. O Comissário da Auditoria de Hong Kong apresenta os relatórios de auditoria directamente ao Conselho Legislativo (Comissão de Contas), não carecendo de exame nem de autorização do Chefe do Executivo ou de outros governantes. Relativamente aos resultados de auditoria, a Comissão de Contas pode promover audições públicas e elaborar o seu próprio relatório. O Departamento de Auditoria de Shenzhen é dirigido pelo governo municipal e pelo departamento de auditoria da província, um sistema de dupla hierarquia, e submete os relatórios às hierarquias superiores e também ao Comité Permanente da Assembleia Popular da Cidade de Shenzhen (Comissão do Planeamento Orçamental). Por outro lado, nos termos do artigo 16.º do Regulamento de Fiscalização de Auditoria da Região da Económica Especial

de Shenzhen<sup>7</sup>, “Os serviços públicos do Governo elaboram o orçamento, definem a orgânica e o quadro de pessoal de acordo com o parecer do Comité Permanente da Assembleia Popular do mesmo nível sobre os relatórios de auditoria de resultados”. A Assembleia Popular tem vindo a reforçar a sua acção fiscalizadora e tudo indica que será inevitável uma redistribuição dos poderes do governo da cidade. Analisando os sistemas orgânicos das instituições de auditoria de Hong Kong e de Shenzhen, conclui-se que ambas as instituições prestam serviço aos órgãos legislativos. Além disso, os relatórios de auditoria de resultados devem ser entregues aos serviços e às entidades responsáveis pela elaboração e pela aprovação orçamental, respectivamente, pois, só quando esses serviços e entidades compreenderem a economia, a eficiência e a eficácia no uso dos fundos orçamentais é que se poderá elevar de forma eficaz os resultados da utilização dos fundos financeiros.

Em Macau, de acordo com os procedimentos de auditoria determinados em lei, redigido o relatório de auditoria de resultados, este é enviado ao “sujeito a auditoria” ou às pessoas envolvidas para recolha de opinião, após o que é encaminhado ao Chefe do Executivo<sup>8</sup>. Acresce que a competência da Assembleia Legislativa na apreciação e aprovação do orçamento se limita ao orçamento geral anual, cabendo aos serviços administrativos o poder de dispôr sobre os orçamentos concretos.

Em Janeiro de 2007, a Assembleia Legislativa constituiu a Comissão Eventual para a Análise do Regime de Finanças Públicas, que tinha por fim analisar o regime de finanças públicas, verificar se o regime padecia de deficiências e apresentar opiniões ou sugestões. A Comissão escolheu o extinto Comité Organizador dos 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental como caso-tipo e recorreu às informações do relatório de auditoria para proceder a análises. Durante todo o ano, a Comissão realizou 13 reuniões, para 4 das quais convidou representantes do

---

<sup>7</sup> O Regulamento de Fiscalização de Auditoria da Região Económica Especial de Shenzhen foi aprovado na 5.<sup>a</sup> Reunião do Comité Permanente da 3.<sup>a</sup> Assembleia Popular da Cidade de Shenzhen, em 23 de Fevereiro de 2001, revisto na 12.<sup>a</sup> Reunião do Comité Permanente da 4.<sup>a</sup> Assembleia Popular da Cidade de Shenzhen, em 30 de Maio de 2007, e publicado em 12 de Junho de 2007.

<sup>8</sup> N.º 2 do artigo 11.º e o n.º 3 do artigo 13.º da Lei n.º 11/1999.

Governo para prestar esclarecimentos. Em Janeiro de 2008, a Comissão Eventual divulgou o seu relatório, em que apresentou opiniões e propostas sobre a tipologia e o regime de fiscalização das empresas constituídas por capital público, a atitude do governo quanto à efectivação de responsabilidades, a divulgação de informações, a transparência na governação de empresa constituída por capital público, o controlo de orçamento, concursos públicos de projectos de grandes empreendimentos públicos, a execução de projectos, o controlo de qualidade e o exame e recepção de produtos. As conclusões a que a Comissão chegou foram basicamente idênticas às do relatório de auditoria. Saliente-se que foi a primeira vez que a Assembleia Legislativa, através da Comissão Eventual, debateu sobre o regime de finanças públicas.<sup>9</sup>

Pelo exposto, pode-se afirmar que embora os relatórios sejam entregues na Assembleia Legislativa e divulgados publicamente, com efeito, em termos de sistema, não existe uma relação de trabalho com o órgão legislativo, nem os relatórios são submetidos à discussão e ao estudo no processo da elaboração de orçamento. Considerando ainda que o regime de responsabilização dos governantes e dirigentes está por estabelecer, por mais que os relatórios de auditoria suscitem a atenção pública, se os serviços visados (os sujeitos a auditoria) e os serviços competentes na aprovação dos orçamentos não valorizarem as matérias divulgadas, os efeitos que as auditorias de resultados poderiam produzir para a elevação dos resultados dos fundos financeiros permaneceriam limitados.

## **(2) Cultura de auditoria**

Segundo académicos chineses, cultura de auditoria é a amálgama entre, nomeadamente, a filosofia de gestão própria da instituição de auditoria reconhecida e identificada por todo o

---

<sup>9</sup> A Comissão referiu no relatório (página 21) que as questões relativas aos regimes exigiriam ainda estudos mais aprofundados, comparando com o que se faz noutros países e territórios e estudar as suas experiências. A Comissão afirmou ainda que iria começar a estudar os regimes financeiros dos serviços simples e dos dotados de autonomia, analisar o regime de administração financeira pública e, ainda, sobre a reserva orçamental. (ver: [http://www.al.gov.mo/download/CEAREP-relatorio\\_1\\_III\\_2008\\_cn.pdf](http://www.al.gov.mo/download/CEAREP-relatorio_1_III_2008_cn.pdf))

seu pessoal, as suas metodologias de gestão, a sua consciência colectiva, as suas normas de conduta e as suas condições materiais, materializada num ambiente histórico-social determinado, enformada pela prática de auditoria continuada promovida e acarinhada pelos dirigentes da instituição de auditoria. O Comissariado da Auditoria tem apenas nove anos de existência, sendo que o seu pessoal de auditoria assim como a equipa de gestão só ganharam forma nos últimos anos. Além disso, as técnicas de auditoria dependem da acumulação de experiências da equipa de auditoria, encontrando-se, no presente momento, a cultura da auditoria interna ainda numa fase de gestação. A equipa de gestão e o pessoal de auditoria necessitam de ainda mais tempo para se conhecerem e adaptarem a fim de poderem criar uma base de cooperação eficaz e eficiente, a partir da qual, e só assim, será dado o passo seguinte em direcção à formação da consciência colectiva e à criação das normas de conduta da equipa de auditoria.

A auditoria abrange naturalmente o auditor e o auditado, sobre cujo relacionamento e actuação mútuos deve haver um conjunto de normas condutoras. Trata-se da cultura “externa” à instituição auditora, que pode designar-se como “cultura de auditoria social”. Em termos simples, a cultura de auditoria externa traduz-se no grau de aceitação do auditor pelo auditado, manifestado nos respectivos comportamentos e no modo de interacção ao longo do processo de auditoria.

O âmbito e o conteúdo da auditoria de resultados são mais diversificados e complexos do que os da auditoria de contas, as suas formas e métodos de execução são mais flexíveis e variados, não havendo modelos e critérios uniformes. Como consequência, a colaboração da entidade auditada e a comunicação eficaz entre as duas partes durante a auditoria tornam-se especialmente importantes. Revendo as reacções das entidades auditadas nos vários processos de auditoria realizados, pode-se concluir que a actividade auditora ainda não é compreendida e aceite.

A título de exemplo, na auditoria a sanitários públicos instalados em espaços públicos e parques de lazer, a Câmara Municipal das Ilhas Provisória, uma das entidades auditadas, apenas forneceu as informações sobre a adjudicação da gestão dos sanitários fixos bem como os registos diários das inspecções de higiene e limpeza dos mesmos<sup>10</sup>, quando a versão preliminar do respectivo relatório já estava concluída. Na auditoria sobre a aquisição, utilização, manutenção e conservação e abate de equipamentos médicos, os Serviços de Saúde, a entidade auditada, só depois de concluído o relatório de auditoria, é que procedeu à entrega de mais de cem páginas de elementos, declarando simultaneamente que não podia concordar com as opiniões de auditoria, pois, no entendimento dos Serviços de Saúde, eram baseadas apenas em documentação incompleta e em depoimentos dos seus organismos dependentes<sup>11</sup>. Além do acima indicado, os sujeitos a auditoria em vários processos, em maior ou menor grau, insistiam em que os factos revelados se revestiam de natureza especial ou que eram fora do seu controlo, pelo que as insuficiências de planeamento reveladas nos relatórios tratavam-se, na realidade, ajustamentos a que tiveram de proceder, de acordo com as situações objectivas.

O exame documental e a auditoria *in loco* são os métodos e processos mais importantes na auditoria de resultados. Para a obtenção de resultados objectivos, os sujeitos a auditoria devem colaborar e apoiar os trabalhos de auditoria, o que, aliás, é sua obrigação legal<sup>12</sup>. A auditoria *in loco* proporciona ao pessoal de auditoria e ao coordenador da equipa de auditoria, por um lado, e ao sujeito a auditoria, por outro, tempo suficiente para interagirem e se debruçarem sobre os múltiplos aspectos da auditoria. Na realidade, porém, os sujeitos a auditoria não valorizam a actividade de auditoria e, por consequência, não apresentam documentos suficientes nem em tempo oportuno e tomam as opiniões de auditoria como

---

<sup>10</sup> Página 33 e Anexos I e II do relatório da auditoria de resultados “Sanitários públicos instalados em espaços públicos e parques de lazer”, divulgado em Junho de 2002.

<sup>11</sup> Página 55 e anexo do relatório da auditoria de resultados “Aquisição, utilização, manutenção e conservação e abate de equipamentos médicos”, divulgado em Dezembro de 2006.

<sup>12</sup> Artigos 6.º e 7.º da Lei n.º 11/1999.

acusações, pelo que impossibilita a criação dum ambiente de auditoria harmonioso, prejudicando a eficiência e os resultados da auditoria.

### (3) Recursos humanos de auditoria

Realizar a auditoria às contas do Governo e promover a consciência quanto ao reforço do “regime de controlo interno” nos serviços foram os trabalhos prioritários nos primeiros tempos do Comissariado da Auditoria. Ao longo dos anos de 2001 a 2005, o número do pessoal de auditoria mantinha-se à roda de dez pessoas, acumulando as mesmas os trabalhos das auditorias de contas e das auditorias de resultados, o que, obviamente, afectava imensamente o desenvolvimento de recursos humanos para a auditoria de resultados. Em 2007, na sequência da alteração do seu regulamento orgânico, o quadro de pessoal do Comissariado da Auditoria pôde ser aumentado. No terceiro trimestre de 2008, trabalhavam no Comissariado da Auditoria 75 pessoas, das quais 35 exerciam actividade na área da auditoria, 46,7% do total do pessoal.

Quadro 2: Evolução do número e média de idade dos trabalhadores  
do Comissariado da Auditoria

Anos	Trabalhadores do CA <sup>13</sup>	Pessoal de auditoria	% do pessoal de auditoria no total do pessoal	Média de idade
2001	47	17	36,2%	--
2002	54	15	27,8%	35,9
2003	51	14	27,5%	37,1
2004	56	18	32,1%	37,4
2005	52	15	28,8%	39,2
2006	71	30	42,3%	36,5
2007	72	31	43,1%	37,5
2008	75	35	46,7%	--

<sup>13</sup> Os números relativos a 2001 a 2007 são extraídos do Relatório de Recursos Humanos da Administração Pública de Macau, editado pela Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública. Os números relativos ao período até 30 de Setembro de 2008 constam do *website* da Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública.

O Comissariado da Auditoria de Hong Kong concentra a maioria dos recursos na auditoria de resultados. No biénio de 2008-2009, foram programados 19 relatórios de auditoria de resultados, para cuja realização seriam necessárias 165 629 pessoas/horas<sup>14</sup>. Tomando o Regime Jurídico da Função Pública de Macau como enquadramento, com uma duração semanal de trabalho de 36 horas, cerca de 45 semanas de trabalho por ano e sem recurso a trabalho de horas extraordinárias, as 165 629 pessoas/horas exigiriam cerca de 102 pessoas, o que daria uma média de 5,37 pessoas para cada um dos 19 relatórios de auditoria de resultados.

A actividade de auditoria (principalmente na auditoria de resultados) exige muito da longa experiência. A evolução dos recursos humanos do Comissariado da Auditoria de Macau evidencia a grande diferença relativamente aos do Comissariado de Auditoria de Hong Kong, quer na quantidade, quer na experiência. Também o rápido crescimento da economia da RAEM nos anos de 2003 a 2005, em que as empresas estrangeiras expandiram em grande escala as suas actividades, aumentou sobremaneira a procura de profissionais da área financeira, causando uma significativa saída do pessoal de auditoria, o que afectou, em certa medida, o desenvolvimento da actividade auditora.

Relativamente a actividades de investigação, seis dos relatórios de auditoria de resultados sobre os 4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental focaram a construção de recintos desportivos. Os relatórios revelam que os serviços coordenadores não planearam a construção de forma exaustiva e aprofundada, houve falta de comunicação entre os serviços envolvidos e os estudos preliminares não produziram os resultados esperados. O verificado provocou alterações sucessivas após o início das obras, inclusivamente a situação de o contrato para o projecto de execução não contemplasse trabalhos previstos na documentação para o lançamento do concurso público inicial<sup>15</sup>, impossibilitando a fiscalização adequada aos

---

<sup>14</sup> Fonte: *Website* do Comissariado da Auditoria de Hong Kong - <http://www.aud.gov.hk/>.

<sup>15</sup> Página 40 do relatório de auditoria de resultados “Construção da Nave Desportiva dos Jogos da Ásia Oriental

posteriores e, ao mesmo tempo, dando origem a numerosas e variadas obras adicionais. Como resultado, os preços finais das várias obras excederam os preços das respectivas adjudicações iniciais (tendo a diferença mais elevada atingido 81,6%<sup>16</sup>). O relatório de auditoria “Aquisição, utilização, manutenção e conservação e abate de equipamentos médicos” procedeu ao estudo sobre o planeamento de aquisição dos equipamentos médicos, à eficiência da sua gestão e utilização, bem como ao seu controlo.

As áreas em que os dois relatórios acima referidos se inserem são de natureza especializada (engenharia e medicina), mas o Comissariado da Auditoria apenas examinou os aspectos de gestão de planeamento, de eficácia de coordenação e dos efeitos de fiscalização, facto revelador de que as abordagens adoptadas são sobretudo de contabilidade financeira ou de gestão, pois não foi focado nenhum aspecto relativo ao desempenho dos equipamentos médicos, tão-pouco se enveredou pela auditoria das medições de trabalhos das obras<sup>17</sup>. Pelo exposto, conclui-se que os recursos humanos do Comissariado da Auditoria carecem ainda de melhoramentos, tanto a nível de quantidade assim como a nível da “polivalência técnica”.

#### **4. Sugestões para o desenvolvimento da auditoria de resultados em Macau**

##### **4.1. Aumentar os benefícios do sistema de auditoria e elevar o respeito pela auditoria**

Os relatórios de auditoria de resultados elaborados pelo Comissariado de Auditoria de Hong Kong são submetidos ao Conselho Legislativo e à respectiva Comissão de Contas, sobre os quais promovem audições públicas e elaboram o seu próprio relatório. Assim, a

---

de Macau”, divulgado em Novembro de 2007.

<sup>16</sup> Página 26 do relatório de auditoria específica “4.<sup>os</sup> Jogos da Ásia Oriental”, divulgado em Outubro de 2006.

<sup>17</sup> A auditoria das medições de trabalhos tem por objectivo verificar se os ajustamentos nos preços e as indemnizações obedecem ou não às cláusulas contratuais da empreitada, se a quantidade dos trabalhos realizados foram correctamente calculados com base nos preços unitários e se os valores das despesas correspondem às disposições sobre o preço da obra e as despesas de liquidação. Devido ao exposto, durante a auditoria há que examinar uma maior quantidade de informações, as operações de análise e de cálculos são em número maior, há que ainda analisar muitas questões de natureza política e tecnológica, de acordo com a situação real das obras, e exige grande esforço e concentração e tempo do pessoal de auditoria, sob pena de elevar o risco de auditoria.

actuação dos serviços públicos é colocada sob a supervisão pública. A cidade de Shenzhen submete regularmente os relatórios à Assembleia Popular da Cidade para apreciação e os diplomas legais evidenciam a grande importância que a administração pública dá aos relatórios de auditoria de resultados. Em Macau, os relatórios de auditoria de resultados do Comissariado da Auditoria têm conseguido já despertar a atenção do público e dos órgãos de comunicação social. Para o futuro, é de reforçar o estudo e discussão pela Assembleia Legislativa sobre a elaboração, aprovação e execução do orçamento, para o que seja tornada obrigatória a consulta dos relatórios de auditoria de resultados, obrigando assim os serviços públicos a responderem formalmente às questões colocadas, contribuindo para reforçar a noção da responsabilização e para a implementação mais eficaz das sugestões de auditoria. Através das experiências doutras regiões, a discussão na Assembleia Legislativa não só pode chamar a atenção dos serviços públicos para as opiniões e sugestões de auditoria, mas também tem efeitos de fiscalização sobre as instituições de auditoria, tornando o controlo orçamental e a auditoria mais eficazes.

#### **4.2. Promover o desenvolvimento da cultura de auditoria e criar uma ambiência de auditoria harmoniosa**

Na sociedade actual, caracterizada por uma circulação de informações cada vez mais veloz, o desenvolvimento da auditoria do governo deixou de poder ser assegurado por uma ou várias pessoas. A direcção deve criar uma sinergia entre os especialistas, inculcar o espírito de um por todos e todos por um e promover a emulação para melhor atingir os objectivos, com a finalidade de ver criada uma cultura de auditoria endógena, em que o mesmo quadro de valores, os mesmos ideais e os mesmos objectivos atravessem e agreguem todos os que trabalham na instituição. Por outro lado, há que criar também uma imagem do auditor, que é unido e solidário no exercício de funções, que é esforçado, combativo e empreendedor. Através da cultura de auditoria, os objectivos, a visão e a responsabilidade social da

instituição auditora são interiorizados pelo pessoal de auditoria, transformando-se no seu espírito de auditoria, na sua ética de auditoria e na sua responsabilidade social, que se consubstanciam em normas de conduta do auditor.

Relativamente à cultura de auditoria exógena, é prioritário fazer com que o sujeito a auditoria compreenda o significado da actividade auditoria e conseguir que os serviços públicos elevem continuamente a qualidade dos serviços oferecidos, que, aliás, é um dos objectivos da auditoria. Paralelamente, é preciso fazer com que os serviços compreendam que o aceitar ser fiscalizado é uma exigência inerente da sociedade. Para conseguir os objectivos referidos, a acção de divulgação contínua e imperceptível junto dos dirigentes dos serviços é indispensável. “Acontecimentos passados, mestres de acontecimentos futuros”. Há que proceder à responsabilização dos actos e comportamentos passados e sintetizar experiências, para enfrentar o desenvolvimento social futuro e para se dedicar à consecução de maior bem-estar dos cidadãos. Se os dois parceiros da auditoria colaborarem no processo, o benefício será mútuo.

#### **4.3. Formar pessoal de auditoria polivalente e aperfeiçoar os recursos humanos de auditoria**

A auditoria de resultados exige métodos diversificados e criativos e conhecimentos multidisciplinares, pelo que exige cada vez mais ao pessoal de auditoria que a realiza. O reforço da formação de pessoal é uma medida importante de conservação e valorização dos recursos humanos. A realização de cursos especializados, em modalidades diversificadas e orientados para os diversos níveis do pessoal de auditoria, contribui para elevar a competência de execução, para melhorar a preparação técnica, para reforçar a dedicação ao trabalho e o sentido de responsabilidade e para alargar o leque de competências dos auditores. A formação é de suma importância para elevar o nível de qualidade e eficiência de auditoria. Para a realização da auditoria de resultados seria conveniente a existência de um largo espectro de

especialistas. No entanto, os condicionalismos impostos pelo quadro de pessoal e pelos recursos financeiros tornam impossível a disponibilidade permanente dos especialistas necessários. A solução reside no recurso à aquisição de serviços a entidades externas. O novo regulamento orgânico do Comissariado da Auditoria de Macau prevê este mecanismo<sup>18</sup>, que deve ser devidamente explorado.

Pode-se também considerar o estabelecimento de um “regime paralelo de acesso”, que proporciona ao pessoal de auditoria oportunidades de promoção e de mobilidade próprios em relação ao pessoal de administrativo. O regime preveria duas carreiras paralelas, uma de natureza técnica e outra de natureza administrativa. Os níveis e categorias nas duas carreiras são paralelos, correspondendo cada nível ou categoria na carreira técnica a nível e categoria equivalentes na carreira administrativa. Em termos gerais, os trabalhadores insertos em níveis ou categorias equivalentes numa e outras carreiras gozam das mesmas posições, remunerações e benefícios. Este regime, por um lado, permite que os especialistas sem vocação ou capacidade para a carreira administrativa possam optar pela carreira técnica, e, por outro, constitui um incentivo aos profissionais para desenvolverem e porem em prática as suas competências técnicas.

#### **4.4. Incrementar e diversificar a investigação teórica da auditoria de resultados e reforçar a sua prática**

A auditoria de resultados é uma ciência muito jovem, a sua prática está ainda num processo de desenvolvimento e a sua base teórica ainda numa fase de gestação; no caso particular de Macau, é ainda um rebento. O desenvolvimento contínuo da auditoria de resultados e o rápido desenvolvimento da circulação de informações têm proporcionado

---

<sup>18</sup> O n.º 1 do artigo 33.º do Regulamento Administrativo n.º 12/2007 (Organização e Funcionamento do Comissariado da Auditoria) dispõe: “O CA pode recorrer aos serviços de consultores técnicos e especialistas de reconhecida competência na RAEM ou no exterior, em regime de contrato individual de trabalho ou de prestação de serviços, para a execução de trabalhos de carácter especializado.”

condições para que as instituições de auditoria passem a poder realizar auditorias gerais prévias, concomitantes e sucessivas às actividades e à definição e execução de políticas económicas; também se tornou possível o controlo geral sobre os benefícios económicos, ecológicos, humanos e de desenvolvimento regional. Face à possibilidade de desenvolvimento tão rápido e de tão grande escala, os serviços de auditoria devem incrementar a investigação teórica da auditoria de resultados e dar atenção aos domínios que intersectem com outras disciplinas académicas, bem como introduzir o que for válido das ciências naturais e sociais no conteúdo, nos métodos, nas normas e nos procedimentos de auditoria. O desenvolvimento da base teórica deve incorporar as condições objectivas de Macau com vista a que seja aplicável a Macau, que fomente a sistematização progressiva, a legalização e regulamentação e rotinização da auditoria de resultados. Estabelecidas as condições atrás apresentadas, há que caminhar, gradualmente, em direcção à auditoria ambiental, materializando o quarto “E” da auditoria de resultados — “environment”.

## **5. Conclusões**

O desenvolvimento da auditoria de resultados em Macau iniciou-se com o estabelecimento do Comissariado da Auditoria e entre as experimentações dos primeiros tempos e a exigência de eficácia e resultados das auditorias de hoje, passaram-se nove anos. Na edificação do sistema de auditoria, no estabelecimento da cultura de auditoria e no melhoramento dos recursos humanos, existem problemas a resolver e melhoramentos a encetar. Há ainda a necessidade de dedicar maiores esforços na investigação teórica e metodológica.

A auditoria de resultados assume hoje em dia o lugar protagonista na auditoria do governo. A situação tem pouco a ver com a sua generalização nos países ou regiões avançados, mas sim porque o desenvolvimento económico objectivo o exige e a missão das instituições de auditoria o determina. Em termos de Macau, o desenvolvimento da auditoria de resultados

enfrenta realmente dificuldades. Porém, para acompanhar o ritmo de desenvolvimento social, para corresponder aos interesses do público e com resultado da própria evolução da auditoria, a implementação da auditoria de resultados torna-se também incontornável e indeclinável em Macau. Para que os recursos públicos sejam aplicados de forma produtiva e apropriada, para que Governo seja responsabilizado pelas acções sobre o ambiente, impulsionando, com efeito, a implementação de auditoria ambiental, é indispensável que as técnicas de auditoria sejam sempre actualizadas e que as instituições de auditoria se consciencializem da sua grande responsabilidade e do longo caminho ainda a percorrer.