



REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Tema: Desenvolvimento da Auditoria de Resultados

(Também conhecida como Auditoria de Desempenho ou de Natureza Operacional)

I. Introdução

Este trabalho foi produzido para ser apresentado no Seminário da Organização das Instituições Supremas de Controlo da Comunidade dos Países da Língua Portuguesa a realizar-se em Macau de 26 a 27 de Fevereiro de 2009, onde paralelamente ao tema sobre o Controlo Interno foi selecionado o Desenvolvimento da Auditoria de Resultados como um dos temas a ser debatido.

A Auditoria de Resultados é também conhecida por Auditoria de Desempenho ou de Natureza Operacional. Neste trabalho adoptamos a designação de Auditoria de Desempenho.

O tema encontra-se abordado, para além da Introdução, em nove outros capítulos nomeadamente: Capítulo II- Preâmbulo; Capítulo III- Conceito da Auditoria de Desempenho; Capítulo IV- Dimensões da Auditoria de Desempenho; Capítulo V- Objectivos da Auditoria de Desempenho; Capítulo VI- Características da Auditoria de Desempenho; Capítulo VII- Ciclos da Auditoria de Desempenho; Capítulo VIII- Principais Obstáculos para a realização de Auditorias de Desempenho; Capítulo IX- Auditoria de Desempenho em Moçambique; Capítulo X- Conclusões.

As designações dadas aos capítulos são sugestivas do seu real conteúdo.

A dinâmica de desenvolvimento da Auditoria de Desempenho é muito grande e está-se ainda longe da uniformização na aplicação deste tipo de auditoria nos diferentes países. Por isso, a multiplicidade das suas designações encerra não só diferenças superficiais, mas também de conteúdo, pois, dependendo do nível de desenvolvimento de cada país, do seu quadro constitucional e legal, bem como das condições objectivas existentes, a aplicação da auditoria de desempenho varia.

II. Preâmbulo

O Estado é um sistema integrado de acções politicamente organizadas, visando satisfazer as necessidades dos cidadãos e para isso concorrem os recursos humanos, materiais, financeiros e tecnológicos.

As crises económico-financeiras globais que têm ocorrido provam que as políticas macroeconómicas seguidas até agora não são infalíveis. O maior desafio tem sido garantir bons resultados através duma gestão cada vez mais transparente dos recursos públicos. Esse desafio tem se tornado numa exigência cada vez mais crescente vinda da sociedade civil no geral, mas mais particularmente dos políticos, mais conscientes dos seus direitos e deveres. Para isso, desempenham um papel preponderante as tecnologias de informação e comunicação que com a sua dinâmica transformam o mundo de hoje numa aldeia global.

Em resposta, o Estado aposta na eficiência que a adopta como um dos princípios básicos da administração pública e usa a avaliação sistemática do desempenho como forma de garantir o seu alcance.

O desempenho da administração pública já não pode ser mensurado apenas do ponto de vista quantitativo. A sociedade já exige, para além dos relatórios quantitativos que os gestores públicos usualmente apresentam, informando sobre o custo dos bens e serviços adquiridos, bem como a qualidade dos mesmos, o impacto, no beneficiário final, dos programas executados. Não se trata mais de reduzir o nível de gastos, mas sim, conferir cada vez maior qualidade na aquisição de bens e serviços para a satisfação das necessidades do público cada vez mais informado e exigente. Para isso, o Estado, dentro das suas atribuições, deve garantir sistemas de gestão e de controlo cada vez mais eficazes e eficientes.

Os sistemas de gestão e de controlo requerem um acompanhamento e avaliação permanentes de modo a corrigir-se, atempadamente, os desvios. Para a monitoria e avaliação do desempenho dos gestores públicos usam-se diversas técnicas que assumem o carácter geral de auditorias, mas que, para o caso em análise, destaca-se a auditoria de desempenho, conhecida, também, de entre outras, pelas seguintes designações: *performance audit*, auditoria de resultados e auditoria de natureza operacional. Este poderoso instrumento de revisão e de aferição ajuda, não só os beneficiários finais dos bens e serviços públicos, mas também as próprias gerências, na medida em que pode assistí-las e apoiá-las na tomada de decisões cada vez mais consentâneas, bem como na realização de prognósticos, utilizando indicadores quantitativos e qualitativos mais adequados para cada caso.

Gerir é, acima de tudo, uma responsabilidade que deve ser exercida em estrita observância dos princípios que a regem, pois a sua preterição pode ditar a falência duma organização. O facto de os recursos públicos serem limitados aliado à complexidade e ao grande volume de operações que se realizam na administração pública, confrontado com

a exigência cada vez mais crescente da sociedade quanto à qualidade de vida e à melhoria dos serviços e produtos oferecidos, exige que os gestores públicos tenham treinamento compatível com as funções que desempenham e sejam cada vez mais especializados.

Administrar uma instituição pública significa, acima de tudo, ser responsável pelos seus sucessos e insucessos. Por outro lado, responsabilidade é o dever de responder pelo mandato recebido, é *accountability*⁶.

A organização dum Estado assenta em três funções básicas que orientam a administração pública, tais como:

- A Função Judicial, à qual cabe cumprir e fazer cumprir as normas, resolvendo os conflitos de interesses;
- A Função Legislativa, cujo objectivo é instituir e dinamizar a ordem jurídica através da elaboração de leis; e
- A Função administrativa que é a responsável pela conversão das leis em actos concretos, instituindo e fazendo cumprir as normas de interesse colectivo.

A administração económica e financeira, bem como a gestão dos serviços públicos competem, então, ao poder executivo, a quem cabe obter, prover e gerir os recursos necessários ao funcionamento estatal. Concluída a execução orçamental e no fim do exercício económico, o administrador responsável pela gestão dos recursos promove a prestação de contas da gestão do exercício findo, a qual é analisada pelos órgãos de controlo interno ou externo utilizando, para o efeito, a auditoria de desempenho, como ferramenta principal, avaliando a efectividade da aplicação dos recursos públicos.

III. Conceito de Auditoria de Desempenho

Antes da década 70, as auditorias estavam centradas em aspectos financeiros e da legitimidade das operações realizadas e dos recursos utilizados. Como resultado da 1ª Reunião Nacional e Regional de Auditores Governamentais, realizada em 1976, as auditorias passaram a incluir, nas suas análises a eficiência e a eficácia dos resultados da acção governamental. Nessa encontro, destacou-se a intervenção do Controlador Geral dos EUA durante a qual ele afirmou que a Auditoria Governamental tinha deixado de lado o enfoque apenas financeiro e de legalidade para abranger, também, aspectos relacionados com a análise dos resultados.

Desde então inúmeros têm sido os esforços e estudos visando padronizar e definir a Auditoria de Desempenho. Assim, apresenta-se, seguidamente, algumas definições:

1. A Auditoria de Desempenho “É um processo de coleta e análise sistemáticas de informações sobre características, processos e impactos de um programa, actividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objectivo de aferir o desempenho da gestão de governo, com a finalidade de subsidiar os mecanismos de

⁶ Accountability – Obrigação de responder por uma responsabilidade outordada.

responsabilização dos gestores pelo desempenho da acção estatal e contribuir para aperfeiçoar a administração pública”. (Definição ANOP – TCU⁷).

2. “A Auditoria De Desempenho é a avaliação de programas, projectos, actividades e acções governamentais, bem como de órgãos e entidades jurisdicionais aos Tribunais de Contas, sob aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efectividade, com objectivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública”..

Neste sentido, pode-se afirmar que a principal finalidade da Auditoria de Desempenho é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios pré-estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados (*stakeholders*).

Fica, pois evidente que a auditoria deixou de ser vista como uma simples conferência de documentos contábeis, para assumir uma postura significativa no gerenciamento das organizações, visando, dessa forma, ajudar as mesmas na obtenção de resultados positivos.

Com o avanço tecnológico, aliado à implantação de sistemas integrados de execução e controlo, a auditoria governamental vem encontrando novos rumos, actuando como auxiliadora na tomada de decisões, na medida em que procura produzir relatórios mais consistentes e voltados para a avaliação de resultados. Neste aspecto, entende-se que são funções da auditoria governamental, além do exame das demonstrações financeiras, a avaliação de normas e procedimentos contábeis, operacionais e administrativos, inclusive os informatizados e as estruturas organizacionais quanto a aspectos de eficiência, efectividade, qualidade e segurança em relação às funções dos órgãos e, ainda, a prevenção ou revelação de erros e fraudes, caso existam; o exercício do controlo de operações de crédito, bem como dos direitos e deveres do Estado; a análise da projecção das receitas e a metodologia utilizada, com o objectivo de assegurar a validade dos recursos propostos na Lei Orçamental.

IV. Dimensões da Auditoria de Desempenho:

A auditoria de desempenho tem a sua plataforma teórica assente nos chamados três “e”s, nomeadamente: a economia, a eficiência e a eficácia, que se resumem no seguinte:

1. **Economia:** diz-se que houve economia quando na execução duma actividade foram minimizados os custos dos recursos utilizados, sem, contudo, comprometer os padrões de qualidade pré-definidos.
2. **Eficiência:** é a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma actividade e os custos dos insumos empregues, num determinado período de tempo.

Este conceito encerra a importância da optimização no uso dos recursos disponíveis que são, quase sempre, escassos. Isso passa pelo aprimoramento no uso dos insumos, evitar desperdícios, bem como pela adopção de boas práticas administrativas e operacionais.

⁷ TCU – Tribunal de Contas da União (Brasil).

3. **Eficácia:** designa-se por eficácia ao grau de alcance das metas programadas, num determinado período de tempo, independentemente dos custos suportados.

O desenvolvimento da auditoria de desempenho tem trazido muitos novos conceitos parte dos quais se juntam aos três e´s supramencionados, tais como:

1. **Efectividade:** que é definida como a relação entre os resultados efectivamente alcançados e os objetivos previamente definidos pela instituição, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade

Os indicadores desenhados sob este atributo chamam-se também indicadores de impacto, pois, na administração pública são considerados, não só os insumos aplicados e os resultados alcançados, mas também os produtos, bem como o seu real impacto na comunidade beneficiária.

2. **Equidade:** O conceito de equidade tem a ver com o conceito de justiça social, considera a igualdade entre os seres humanos, mesmo dentro das inevitáveis diferenças económicas, políticas, religiosas, do género, étnicas, culturais, entre outras. Este é um princípio que se encontra consagrado nas constituições de muitos países, porém, a sua materialização depende muito do nível de desenvolvimento de cada Estado.

V. Objectivos das Auditorias de Desempenho

A Auditoria de Desempenho tem os seguintes objectivos:

- a) Reduzir Custos;
- b) Elevar a performance do sector público;
- c) Conferir maior ênfase na especialização;
- d) Estabelecer metas e prioridades;
- e) Racionalizar o processo de análise e prestação de contas;
- f) Automatizar os processos de prestação de contas junto dos órgãos competentes; e
- g) Firmar acordos de cooperação técnica.

VI. Características da Auditoria de Desempenho

A Auditoria de Desempenho, pela sua natureza, assume as seguintes características:

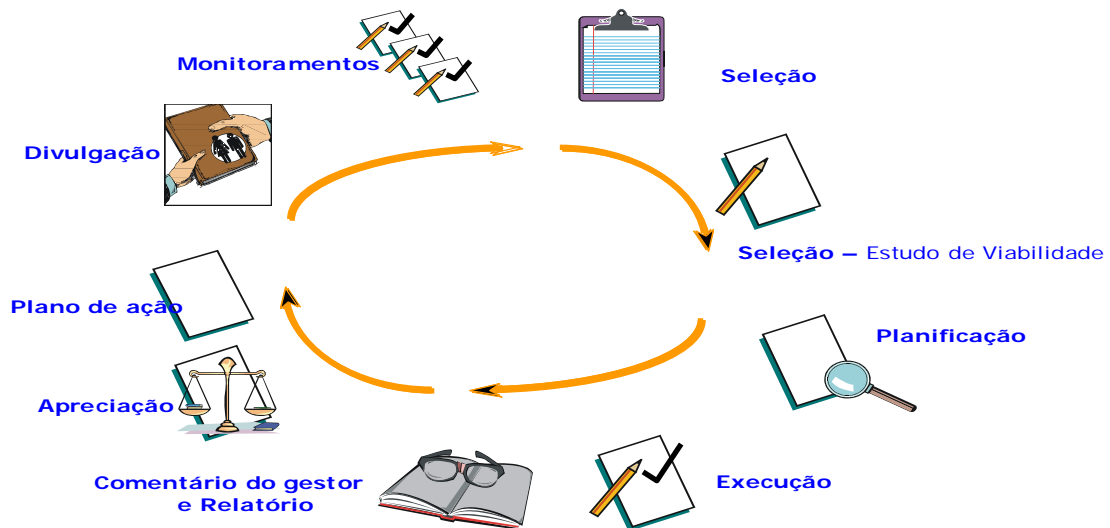
- a) Não está sujeita a requisitos específicos;
- b) É mais flexível na selecção de temas e objectos, método e critérios de fiscalização;
- c) Não é repetitiva;
- d) Possui um amplo escopo e está sujeita a critérios e interpretações distintas;
- e) Pode estender-se a ciclo de vários anos, ao invés de um exercício financeiro;
- f) Exige flexibilidade, imaginação e capacidade analítica;
- g) Requer intervenção de especialistas temáticos; e

h) Identifica outros participantes que actuam na área do objecto da auditoria.

VII. Ciclo da Auditoria de Desempenho

A Auditoria de Desempenho, dada a sua especificidade e mandato, cumpre, para além do ciclo clássico dos outros tipos de auditorias (Planeamento, Execução e Relatório), com pequenas variações em alguns países, o ciclo esquematizado abaixo, partindo da fase de Selecção e terminando no Monitoramento:

Ciclo das Auditorias de Desempenho⁸



1 – Selecção

A instituição ou programa a ser auditado requer uma selecção cuidada que deve ter em conta questões internas do auditor, bem como os aspectos de carácter externo ao mesmo, como sejam:

- Internas: baseadas em auditorias e experiências anteriores, matriz de risco, ou directrizes do planeamento institucional;
- Externas: dependendo dos gestores, os poderes constituídos, os diferentes actores da sociedade civil, incluindo os órgãos de informação existentes.

⁸ Fonte: Material de Formação- PROMOEX-2008

A fase de selecção envolve uma planificação estratégica que é a base da selecção de áreas de auditoria, podendo incluir algumas análises preliminares, tendo sempre em conta que o objectivo da auditoria é contribuir para a melhoria da administração pública.

Em seguida desenvolve-se a matriz de risco onde são utilizados critérios múltiplos para tornar mais objectiva a selecção de um ou mais itens dentro das diversas opções.

A matriz de risco inclui, entre outras, as seguintes etapas:

- a) Listar todos os programas do Governo; e proceder à pré-selecção dos mesmos usando os seguintes critérios:
 - Programas não administrativos;
 - Programas considerados prioritários;
 - Programas em andamento (no mínimo 2 anos);
 - Programas com recursos previstos para o próximo exercício; e
 - Programas não auditados nos últimos 2 anos.

- b) Critérios de corte da selecção:
 - Acções exclusivamente de apoio administrativo; e
 - Acções novas.

2 - Estudo de viabilidade

O estudo de viabilidade consiste no levantamento de informações sobre a instituição ou programa a ser auditado, especificamente sobre as acções finais, para se apurar a viabilidade da realização da Auditoria de Desempenho.

O estudo de viabilidade deve conter informações relativas a:

- Importância do tema;
- Visão geral do programa - objectivo do programa e das acções;
- Legislação;
- Responsáveis pelo programa - descrever as responsabilidades;
- Materialidade;
- Formas de execução das acções - principais processos e produtos;
- Relevância do programa ou da acção;
- Tempo de existência do programa / acção - alterações de nome, de enfoque, de abrangência;
- Alcance das metas do programa do governo;
- Indicadores de desempenho já identificados pelo programa;
- Disponibilidade de dados, em termos de confiabilidade, período de abrangência e tempestividade;
- Avaliações já existentes - Tribunal, Controlo Interno, gestores e institutos de pesquisa;

- Análise das acções objecto do estudo – problemas, possíveis causas, oportunidades de melhoria de desempenho;
- Conexão com os temas de redução de pobreza, equidade e desenvolvimento sustentável;
- Receptividade do gestor;
- Pontos fortes;
- Limitações à execução da auditoria;
- Necessidade de agregar habilidades especializadas à auditoria; e
- Conclusão - conveniência de se realizar a Auditoria de Desempenho.

3 – Planeamento

Uma auditoria bem planificada tem uma grande probabilidade de ser bem sucedida pois é no processo de planificação que fica claro, para toda a equipa de auditoria, o principal objectivo a alcançar com a mesma e sobretudo, como atingí-lo com eficiência e necessária economia de recursos.

É durante o exercício de planificação que se toma conhecimento profundo do auditado e em função disso selecciona-se a equipa de auditoria mais adequada à realização do trabalho. Questões referentes à materialidade e ao risco da auditoria são igualmente consideradas durante a planificação, o cronograma, bem como o orçamento da auditoria, entre outros aspectos.

A etapa de planeamento compreende as seguintes fases:

3.1- Levantamento

Na fase do levantamento procede-se à leitura da documentação referente ao objecto da auditoria, a legislação atinente, incluindo o próprio estudo de viabilidade.

É igualmente nesta fase que se procede à consulta de outros relatórios de eventuais auditorias feitas anteriormente à mesma entidade, faz-se a leitura de diversa bibliografia ligada ao auditado, entrevista-se diversos actores incluindo especialistas sobre a actividade desenvolvida pela entidade, passa-se em revista os orçamentos da instituição e obtém-se as primeiras impressões sobre o objecto da auditoria.

Na posse de toda esta informação já se torna possível fazer algumas simulações tais como a análise SWOT⁹, DVR¹⁰, mapa de produtos, análise dos *stakeholders*, entre outras técnicas.

Na fase de levantamento tem-se, igualmente, a primeira reunião com a gerência, bem como as entrevistas técnicas com especialistas do auditado.

⁹ SWOT- significa: Strengths (Força); Weaknesses (Fraquezas); Opportunities (Oportunidades); Threats (Ameaças).

¹⁰ DVR-quer dizer: Diagrama de Verificação de Risco.

3.2 – Consolidação

A consolidação constitui a segunda fase do planeamento e nela confirmam-se:

- O problema e as restantes questões da auditoria já identificados;
- A matriz preliminar de planeamento transformando-a em matriz final;
- As conclusões da reunião com a gerência;
- E realiza-se o painel de referência.

3.3 - Preparação para a colecta de dados

A terceira fase do planeamento consiste na preparação de todas as condições necessárias para a colecta de dados. Para isso:

- Elabora-se os instrumentos de colecta de dados e procede-se ao seu ajustamento;
- Faz-se o teste piloto;
- Define-se e selecciona-se a amostra; e
- Elabora-se o relatório final do planeamento.

4 - Execução

A execução constitui um dos ciclos indispensáveis de qualquer auditoria. A selecção, o estudo de viabilidade da auditoria, bem como o próprio planeamento visam, não só tornar possível a execução, como mais consentânea, eficaz e mais económica.

A execução desenvolve-se em duas fases, nomeadamente:

- A colecta de dados que consiste na aplicação de questionários e entrevistas, processamento dos dados primários, e solicitação da documentação complementar; e
- A consolidação **durante a qual se** preenche a matriz de achados, realiza-se o painel da matriz de achados e sua apresentação à gerência, **entre outros**.

5 - Relatório de auditoria

Não há auditoria sem um relatório final e o mesmo acontece com a Auditoria de Desempenho. Este relatório contém os achados da avaliação, os comentários do gestor e as recomendações. Possui, igualmente, informações complementares que ajudam a melhor compreender a política do auditado.

6 - Plano de acção

O plano de acção deve ser elaborado pela gerência da instituição auditada. Este plano deve destacar o compromisso na materialização das recomendações feitas pela equipa de auditoria, o cronograma das actividades com a indicação dos respectivos responsáveis, bem como os prazos de realização das actividades, os impactos quantitativos e qualitativos, e a identificação de desperdícios.

7 – Divulgação

Este ciclo da Auditoria de Desempenho compreende a divulgação do relatório final da auditoria. É uma etapa importante na medida em que os *stakeholders*, incluindo os meios de comunicação social se informam acerca dos produtos das diferentes actividades da administração pública.

8 - Monitoria

A monitoria constitui o último ciclo da Auditoria de Desempenho. É o seguimento, o acompanhamento do trabalho realizado. Torna-se importante que o auditado não fique com a impressão de que a auditoria é um acto passageiro e uma vez ocorrido não mais retornará à sua instituição, pois os achados da própria auditoria ajudam-lhe a identificar os pontos fracos da sua organização com vista à sua correcção. Deve-se apoiar a gerência no seu esforço de melhoramento da sua administração e a monitoria é essencial. Para isso deve-se elaborar um plano de acção visando determinar se estão corrigidos os pontos fracos identificados durante a auditoria.

Para que os objectivos da monitoria sejam plenamente alcançados é fundamental a participação da gerência de modo a assumir o resultados desse trabalho.

VIII. Principais obstáculos para a realização de Auditorias de Desempenho

Destacam-se como principais obstáculos para a realização de auditorias de desempenho o seguinte:

- A carência de pessoal qualificado para realizar auditorias de desempenho;
- As dificuldades para a elaboração de indicadores capazes de mensurar os resultados do trabalho das instituições públicas;
- Fragilidade dos sistemas de monitoramento para geração de informações tempestivas e confiáveis sobre a execução física e a evolução de indicadores dos programas; e
- Ausência de sistema de custeio que seja consensual.

Merece destaque a decisão da INTOSAI durante o último congresso realizado na Cidade do México, em 2007, quanto à responsabilidade das entidades jurisdionadas na definição dos indicadores de performance. Neste sentido a ausência do prévio estabelecimento destes indicadores inviabiliza o trabalho na condução deste tipo de auditorias. No entanto a INTOSAI recomenda que as SAIs, mantendo sua independência, devem desempenhar um papel ativo na sensibilização dos gestores para a necessária e correta definição de indicadores chave de desempenho

IX. Auditoria de Desempenho em Moçambique

Em Moçambique as funções de Tribunal de Contas são desenvolvidas pelo Tribunal Administrativo que na sua forma actual é, ainda, uma instituição relativamente jovem.

Das auditorias até agora realizadas salientam-se as auditorias financeiras para as quais encontra-se, presentemente, na fase da sua consolidação e expansão.

Quanto às Auditorias de Desempenho o Tribunal Administrativo encontra-se, ainda, numa fase de capacitação dos seus técnicos. Recentemente beneficiou de formação de alguns dos seus técnicos no Brasil e em termos de trabalho real no terreno ainda estamos na fase da preparação das condições objectivas necessárias para realizarmos a nossa primeira Auditoria de Desempenho ainda este ano. Para tanto já foi seleccionado o sector da educação. Neste primeiro trabalho, o TA irá contar com o apoio técnico da AFROSAI e da Auditoria Geral da Suécia.

A AFROSAI-E estabeleceu para o período 2009-2010 as seguintes recomendações para as SAIs:

1. Cada SAI ter um sector dedicado a auditoria de desempenho
2. A maioria dos gestores das SAIs serem treinados para gerir o sector de auditoria de desempenho
3. SAIs recrutarem auditores de performance com competências adequadas
4. Treinamento básico sobre auditoria de desempenho ser conduzido pelos formadores das próprias SAIs
5. SAIs implementarem um manual local sobre auditoria de desempenho

Este esforço actualmente em curso é resultado do reconhecimento do Tribunal Administrativo de Moçambique da importância das Auditorias de Desempenho e das limitações que enfermam as auditorias puramente financeira.

Para lograrmos êxitos neste nosso esforço, contamos não só com a contínua cooperação com o Brasil, mas sobretudo com todos os outros países membros da CPLP.

X. Conclusão

As Auditorias de Desempenho são importantes para a tomada de decisões e para o alcance dum nível cada vez mais elevado de gestão dos bens públicos. Para isso concorrerá a utilização adequada das ferramentas de controlo e mensuração das acções dos gestores públicos.

A boa gestão pode, então, ser alcançada, a partir de uma melhor actuação dos órgãos de controlo, através da capacitação dos seus dirigentes e técnicos, da elaboração de planos estratégicos e operacionais mais alinhados com as reais necessidades da sociedade, com a

elaboração de dados físicos e financeiros sobre o cumprimento de metas físicas estabelecidas nas leis orçamentárias, e através da *accountability*.

Só desta forma a auditoria de desempenho poderá contribuir para a boa aplicação dos recursos públicos, fortalecimento do controlo social e melhoria do desempenho da administração pública.

A divulgação dos resultados das auditorias de desempenho estimulará a transparência na gestão pública, melhorará a economia dos recursos, a eficácia, bem como a eficiência.