REVISTA PORTUGUESA DE CONTABILIDADE

A CONTABILIDADE E O INTERESSE PÚBLICO - A FUNÇÃO CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO

2016 | vol. VI | nº 021 | pág. 133-156

Helena I. B. Saraiva
Instituto Politécnico da Guarda, Unidade para o Desenvolvimento do Interior

João P. M. Carlos
Autoridade para as Condições do Trabalho, Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Vítor M. Gabriel
Instituto Politécnico da Guarda, Unidade para o Desenvolvimento do Interior

Ana C. M. Daniel
Instituto Politécnico da Guarda, Unidade para o Desenvolvimento do Interior

A CONTABILIDADE E O INTERESSE PÚBLICO - A FUNÇÃO CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO

ÍNDICE

Resumo ____ 135

1_Introdução ____ 136

2_*Accountability* na Administração Pública ____ 138

3_Estudo Empírico – Análise da Atuação da Inspeção Geral no Controlo Interno das Entidades Auditadas ____ 145

4_Análise Efetuada ____ 147

5_Conclusão ____ 151

Bibliografia ____ 154

Ficha Técnica

Título
Revista Portuguesa de Contabilidade

Director
Hernâni Olímpio Carqueja

Subdirector
Bruno Miranda Alves Pereira

Editor
Ginocar Produções, Lda.
NIPC: 501 736 026

Sede de Redacção
Rua Domingos Sequeira, n.º 178
4050-230 Porto

Telf.: 22 339 40 30 • Fax: 22 339 40 39

www.revistadecontabilidade.com
encomendas@revistadecontabilidade.com

MARÇO/2016

ERC 126037
ISSN 2182-2042
DEP. LEGAL 327583/11

Propriedade
Ginocar Produções, Lda.

Execução Gráfica
www.Ginocar.pt

Rua Domingos Sequeira, n.º 178
4050-230 Porto

Tiragem
2000 Exemplares

Periodicidade Trimestral

A CONTABILIDADE E O INTERESSE PÚBLICO - A FUNÇÃO CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ESTUDO DE CASO

RESUMO

Nas últimas décadas produziu-se uma das maiores mudanças da história da Administração Pública (AP) portuguesa. Este processo de mudança ancorou-se no conceito da modernização administrativa, a qual se relaciona com objetivos de simplificação, eficiência e transparência, no sentido de prestar melhores serviços aos cidadãos-clientes.

Neste ambito surge, entre outros, o Sistema de Controlo Interno como uma ferramenta crucial, com o objetivo de assegurar que a organização respeite políticas e objetivos, salvaguarde ativos, evitando fraudes e erros, assim como assegurar o cumprimento dos requisitos legais e regulamentares.

Este paper analisa o papel da Inspeção Geral do Ministério da Solidariedade e da Segurança Social, um serviço que tem por missão apreciar a legalidade e regularidade dos atos praticados pelos serviços e organismos do Ministério da Solidariedade e da Segurança Social, bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados, através da realização de auditorias entre outras técnicas de revisão e validação.

Palavras-chave: administração pública, *accountability,* modernização, auditoria, controlo interno.

1_INTRODUÇÃO

Atualmente, a conjuntura económica em que vivemos afeta fortemente a administração pública em geral, uma vez que os níveis de exigência são fixados em patamares elevados e, por outro lado, a ausência de recursos faz-se sentir com grande intensidade.

A denominação Nova Gestão Pública ou *New Public Management* (NPM) designa, sobretudo, os esforços levados a cabo nas últimas décadas do século XX, para modernizar e reformar o modelo de gestão pública, vigente até essa altura, consubstanciado no *Welfare State* (Hood, 1991).

Durante o século XX, o referido *Welfare State* imperou na Europa desde a crise de 1929 até à década de oitenta, altura em que Margaret Thatcher, argumentando que o Estado tinha deixado de ter condições económicas para sustentar esse *status quo*, efetua uma reforma na AP do Reino Unido, abrindo assim caminho à corrente mais liberal, defensora da livre atuação do mercado devidamente regulado e da livre iniciativa da sociedade e dos cidadãos.

As diversas entidades que integram a administração pública enfrentam na atualidade inúmeros desafios no tocante quer à modernização do seu sistema de gestão, quer à comunicação dos resultados obtidos e sua posterior transmissão aos seus utentes, enquanto utilizadores dos serviços por elas prestados ou, numa aceção mais recente, aos seus clientes.

Os *stakeholders* – no caso os utentes/clientes, famílias, beneficiários, empresas e o próprio Estado - são cada vez mais conhecedores e exigentes no que concerne à qualidade dos serviços, à rapidez na resolução dos seus problemas e aos custos dessas soluções. Este facto parece incentivar a evolução da tendência de encarar os utilizadores dos serviços prestados pelas referidas entidades como *clientes* na verdadeira aceção da palavra.

Neste cenário, o governo e os gestores públicos têm de enveredar pela implementação de um controlo mais eficiente, nas entidades cuja administração é da sua responsabilidade, de forma sistemática e eficaz. Neste sentido, surge o sistema de controlo interno como uma ferramenta crucial, com a finalidade de assegurar que a organização respeite políticas e objetivos, salvaguarde ativos, evitando fraudes e erros, assim como assegurar o cumprimento dos requisitos legais e regulamentares.

Assim, tendencialmente, os governos tendem a reforçar o apoio à governação, através da inspeção e auditoria, realizada pelos órgãos de controlo criados para o efeito. Em particular, a Inspeção Geral do Ministério da Solidariedade e da Segurança Social é um serviço que tem por missão apreciar a legalidade e regularidade dos atos praticados pelos serviços e organismos do Ministério da Solidariedade e da Segurança Social ou sujeitos à tutela do ministro, bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados.

Podemos considerar que, em certos aspetos, alguns dos objetivos das organizações públicas são muito semelhantes aos das organizações privadas, nomeadamente questões que passem por melhorar e desenvolver os seus processos internos. Para prosseguir estes

objetivos gerais, as políticas globais de modernização administrativa, encetadas no seio da União Europeia (UE), passam por uma correta e transparente aplicação dos Fundos Estruturais, de acordo com o instituído nos documentos: Regulamento (CE) nº 1260/1999 do Conselho de 21 de Junho de 1999 e posteriormente no Regulamento (CE) nº 438/2001 da Comissão de 2 de Março de 2001.

Recentemente têm surgido novos modelos de gestão Pública, tais como o designado por New Public Governance (*Osborne et al.*,2012), o qual tem por base a ideia da gestão eficaz na AP.

O modelo apresentado por Osborne *et al.* (2012), apresenta quatro proposições entre as quais o facto de a gestão e o acompanhamento das operações ser essencial para a efetiva consubstanciação do serviço. Aqui entendemos, no âmbito deste trabalho, a necessidade da existência de práticas de controlo interno, para um funcionamento mais efetivo dos processos, no sentido de a AP vir a entregar, de facto, serviços à sociedade.

Neste contexto, a auditoria é um dos meios utilizados pelos órgãos que constituem o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado para efetivar o controlo financeiro, assim como para analisar os controlos internos implementados, em particular no estudo do sistema de controlo interno, das entidades sujeitas à sua ação. Este tipo de atividade tem como propósito identificar medidas que assegurem a modernização com base na reorganização das instituições, na optimização dos processos de decisão, na melhoria dos recursos humanos e na gestão das finanças públicas. Choi e Chang (2009) apontam como fatores determinantes da inovação o apoio à gestão, a disponibilidade de recursos e o apoio para a aprendizagem organizacional.

Com a presente investigação, pretende-se expandir empiricamente a literatura existente sobre adoção de práticas de auditoria e controlo interno no seio da AP. Não sendo conhecidos estudos acerca deste tema, analisaremos a evolução da importância da atividade de Inspecção na AP, através da realização de auditorias, no que concerne às fragilidades detetadas no controlo interno existente nas entidades tuteladas pelo MSSS, bem como a importância da sua existência, atuando de forma preventiva, em todas as suas funções, administrativa, jurídica, orçamental, operações de tesouraria, financeira, patrimonial, de recursos humanos, entre outras. Este universo obriga a um esforço significativo que implica uma elevada responsabilidade pública – a de desempenhar essas atribuições de forma sustentada nos planos técnico e profissional.

É ainda objetivo deste trabalho aportar uma contribuição no sentido da identificação de melhorias a introduzir no sistema de controlo interno, a partir das referidas fragilidades detetadas no controlo interno existente nas entidades tuteladas pelo MSSS, passando esta contribuição pela execução das recomendações formuladas pela IGMSSS e ao correspondente acompanhamento das entidades auditadas, através da realização de *follow-ups*.

Assim, o primeiro ponto do presente trabalho será dedicado à apresentação, de uma forma muito breve, da evolução do conceito de *accountability* no âmbito da administração pública e respetiva modernização.Em seguida, será apresentada uma breve evolução da adoção dos sistemas de auditoria e controlo interno, por parte das entidades da AP, no ponto dois do trabalho.No terceiro ponto, será analisada, empiricamente, a adoção de sistemas de auditoria e controlo interno, bem como das principais consequências deste processo de certificação na evolução do número de recomendações e da necessidade de controlo interno.Finalmente, serão apresentadas as conclusões da análise efetuada.

2_*ACCOUNTABILITY* NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Matas (2009), os cidadãos valorizam de forma positiva a gestão privada, associandoa à eficiência e eficácia, em contraponto à gestão pública, por eles vinculada à ineficácia e à ineficiência. Neste sentido, os cidadãos/utentes valorizam de forma positiva as estratégias das organizações da administração pública, que coincidam com práticas de caráter empresarial.

Exemplo disso, são as práticas de controlo, no sentido em que tornam mais transparente o funcionamento da AP e promovem práticas de *accountability* e de prestação de contas.

A base estabelecida, em termos gerais, é a de que as organizações que se preocupam em acompanhar e medir o desempenho são, em princípio, orientadas para a inovação. Logo, os modelos de gestão dessas organizações poderiam fornecer indicadores de orientação para inovação, que poderiam ser válidos para organizações semelhantes (Júnior *et al.*, 2013).

No entanto, segundo Pollitt (1993), existem fatores na gestão pública que não podem ser vertidos da gestão privada, como sejam:

- responsabilidade perante os eleitores;
- múltiplos e conflituantes objetivos e prioridades;
- ausência, ou insuficiência de organização em competição;
- relação oferta/rendimento;
- processos orientados para o cliente/cidadão;
- estão do Pessoal;
- enquadramento legal.

Não faria sentido falar no termo *accountability* como uma responsabilização pela prestação de contas, sem abordar a temática da ética. Diversos autores têm escrito sobre este assunto e todos são unânimes em afirmar que, para se levar a cabo uma gestão pública eficiente, a mesma se deverá pautar por valores e princípios éticos, sendo esse o comportamento

esperado quer pelos gestores públicos, na definição daquelas que são as políticas públicas para as suas organizações, quer pelos seus colaboradores. A ética assume aqui elevada relevância, pois o interesse público sobrepõe-se ao interesse da própria organização. Neste âmbito, parece existir unanimidade sobre o facto de que as organizações públicas devem assentar a sua atividade nos quatro E's: Economia, Eficácia, Eficiência e Ética, (OECD, 1996).

O modelo de gestão pública, baseado na NPM, veio induzir a instituição de novas atitudes, novas metodologias e instrumentos de ação, assim como novas exigências nos desafios e responsabilidades, que se acometem à Administração Pública, com a finalidade de se obter o exercício do poder público com maior qualidade.

Atualmente, os cidadãos encontram-se mais esclarecidos sobre os seus direitos e obrigações, tornando-se mais exigentes com o serviço público que lhes é prestado e passando a tomar uma maior consciência das consequências que um desgoverno ao nível da despesa pública pode ter, quer na sua esfera privada quer na esfera social, deixando de tolerar atos de má gestão, desperdícios e gastos supérfluos. Assim, a atuação dos gestores públicos tem forçosamente que se reger pelos princípios da gestão pública, consubstanciados na transparência, na equidade, na legalidade e na *accountability*, existindo entre estes e os princípios da despesa pública (conformidade legal, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia) uma relação direta.

A noção de *accountability* surge aqui como obrigação de prestar informação (financeira ou não) e de prestar contas sobre os resultados obtidos, a partir do recurso aos meios utilizados.

Não se pode falar em NPM sem incluir o tema da *accountability*: este é central quando se pretende dar resposta a questões fundamentais, nomeadamente, no que se refere a informar os cidadãos e os organismos reguladores, acerca da atividade das entidades da AP. Também a forma como os organismos reguladores levam a cabo atividades de monotorização, inspeção e aplicação de sanções, sempre que existam casos de abuso de poder ou incumprimento dos deveres públicos, fazem parte da noção de *accountability*.

Por outro lado, a prestação de contas, outra das facetas da *accountability*, relaciona-se com a obrigação de divulgar, demonstrar, explicar e justificar o que se faz e como se faz, como se cumprem as obrigações financeiras, políticas ou outras, sendo, no entanto, mais do que uma questão jurídica ou procedimental. Será também de avaliação do cumprimento das obrigações por parte das entidades da AP, efetuada por parte da sociedade ou do referido interesse público. A assunção de responsabilidade por parte da AP, relativamente aos compromissos previamente assumidos, é também um aspeto fundamental dessa noção de *acountability.*

A responsabilidade sobre os atos e as funções do sistema administrativo tem vindo a ser equacionada em torno do conceito de accountability, interpretado como a *obrigação de responder pelos resultados* (Araújo, 2000), no sentido do controlo orçamental e

organizacional sobre os atos administrativos, do respeito pela legalidade dos procedimentos e da responsabilização pelas consequências da execução das políticas públicas.

Apesar de profundamente relacionada com a prestação de contas, a *accountability* não se restringe a esse conceito, sendo muito mais abrangente. Os seus principais objetivos passam por implicar todos aqueles que servem o interesse público a restringirem os seus atos à legalidade e à obrigação de os darem a conhecer através da prestação de contas, de forma explícita e transparente, para que a sociedade possa avaliar a gestão praticada.

1.1_O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO COMO UM INSTRUMENTO DE *ACCOUNTABILITY*:

A noção de *accountability* baseia-se assim em vários aspetos, tais como a transparência, a prestação de contas, a existência de órgãos com capacidade de fiscalização e de atuação, entre outros.

Entre estes, encontra-se o sistema de controlo interno (SCI), que se apresenta como um dos instrumentos mais importantes para o reconhecimento da *accountability.*

O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI) foi criado e estruturado para responder ao objetivo de racionalizar e uniformizar as diversas regras comuns a toda a atividade dos organismos de inspeção e auditoria. O SCI foi desenvolvido através da implementação de três diferentes níveis de controlo:

- estratégico;
- setorial;
- operacional.

Recorrendo à definição do Ministério das Finanças (1999), o SCI centra a sua atividade, especialmente, na função auditoria, abarcando os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, não só numa perspetiva de regularidade, mas também na ótica da boa gestão, podendo afirmar-se que o controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental, em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias.

De acordo com o art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o SCI na Administração Pública compreende os domínios referidos, tendo como objetivos a verificação, o acompanhamento, a avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão das atividades levadas a cabo pelos organismos da Administração Pública. Para realizar esses objetivos, o SCI baseia-se nos três níveis de controlo mencionados.

Light (1993) diferencia três concepções de *accountability* governamental:

- *compliance accountability*: fiscalização da conformidade dos atos e procedimentos com as regras;
- *performance accountability*: desenho de incentivos para o alcance de resultados desejados;
- *capacity-based accountability*: criação de competência organizacional e manutenção das condições de sucesso.

Segundo o mesmo autor, o exercício destas três conceções de *accountability* no governo estará em permanente tensão, devido às vertentes custo *versus* benefício, nomeadamente os de cariz político.

Mesmo assim, nos últimos anos, os Governos têm reforçado as funções de apoio à governação, sendo que, de entre essas funções, se destacam as de inspeção. Deste modo, tem sido definido como orientação o reforço das inspeções através da função de auditoria, num quadro de avaliação da gestão e seus resultados e do seu controlo (através do controlo de auditoria de sistemas, de desempenho e financeira) sobre os níveis de ação e de desempenho de cada organismo, no caso português.

2_CONTROLO INTERNO

2.1_CONCEITO E OBJETIVOS DO CONTROLO INTERNO

O Tribunal de Contas (1999) e Marçal e Marques (2011) definem o controlo interno como uma forma de organização, que pressupõe a existência de um plano de sistemas coordenados, destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

Para o IFAC (2006),(*International Federation of Accountants*) o sistema de controlo interno pode ser entendido como o plano de organização e todos os métodos ou procedimentos adotados pela administração de uma organização de forma a atingir os objetivos da mesma.

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) define o controlo interno como um processo conduzido pela estrutura de gestão, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para permitir uma segurança razoável, na realização dos objetivos definidos pela entidade, nomeadamente relacionados com as operações, a divulgação e a conformidade.

Na sua versão inicial, em 1992, o *framework* do COSO permitia às entidades centrarem-se no seu controlo interno de diferentes formas, através do cumprimento de três categorias de objetivos:

- operacional – eficiência e eficácia das operações da entidade, onde inclui as metas de desempenho financeiro e operacional, assim como a salvaguarda da perda de ativos;
- divulgação – confiança nas demonstrações financeiras;
- conformidade – cumprimento dos regulamentos e leis às quais a entidade está sujeita.

2.2_SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

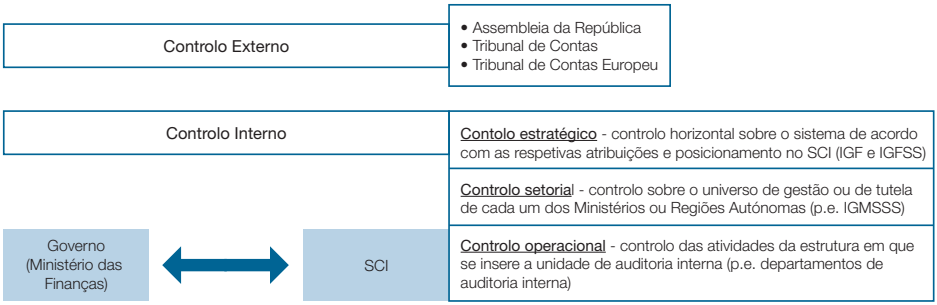
No âmbito do processo de integração económica de Portugal na União Europeia, importantes alterações legislativas têm contribuído, desde então, para a modernização da gestão administrativa e financeira do Estado, com particular destaque para o reforço e revisão do sistema de controlo financeiro.

Neste sentido, surgiu a necessidade de criar e estruturar o SCI – o que deu origem à publicação pelo Ministério das Finanças (1998), do Decreto-Lei n.º 166/98, promovendo a difusão de uma "cultura do controlo", em todos os níveis da administração financeira do Estado, sobressaindo com maior relevância o controlo como forma privilegiada de melhorar a gestão.

De acordo com o artigo 2.º da referida publicação, o SCI compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública, consistindo o controlo interno na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos.

O SCI é composto pelas Inspeções Gerais dos Ministérios, pela Direção Geral do Orçamento, sendo que, atualmente, as suas competências encontram-se na alçada da Inspeção Geral de Finanças (IGF), pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno.

Figura 1 - Tipos e Níveis de Controlo no Estado



Fonte: elaboração própria

Através da publicação do Ministério das Finanças (1999), foi criado o Conselho Coordenador, a fim de assegurar o funcionamento coerente e funcional do SCI e promover a cooperação entre os diversos componentes, observando os seguintes princípios:

- da suficiência, que visa assegurar a inexistência de áreas não sujeitas a controlo, sujeitas a controlos insuficientes ou a controlos redundantes;
- da complementaridade, que visa o respeito pela área de intervenção de cada órgão, pelo nível de controlo em que se situa, numa ótica de concertação das ações a desenvolver;
- da relevância, que visa o planeamento e a realização de ações mediante a avaliação do risco e materialidade das situações.

De referir que as competências do Conselho Coordenador encontram-se estipuladas no supra mencionado Decreto Regulamentar n.º 27/99, das quais se destacam:

- elaborar o plano e o relatório anual de atividades;
- acompanhar e avaliar o funcionamento do sistema;
- emitir e divulgar normas sobre metodologias de trabalho adequadas à melhoria da qualidade e eficácia dos controlos;
- estabelecer normas e diretrizes visando a formação e aperfeiçoamento dos recursos humanos que compõem o SCI.

No âmbito do controlo exercido pela Assembleia República, há que fazer referência à Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Assembleia da República (2001), alterada pelas Leis nºs 2/2002, 23/2003, 48/2004, 48/2010, 22/2011 e 52/2011, no que diz respeito ao controlo da despesa pública, refere que o sistema e os procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento do Estado (OE) - elaboração, organização e

manutenção em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do orçamento - devem ser sujeitos a auditoria, no quadro do funcionamento do SCI, nomeadamente através das Inspeções Gerais dos Ministérios, à luz dos respetivos princípios de coordenação e tendo presentes os princípios de auditoria internacionalmente consagrados. Neste sentido, deve o Governo informar a Assembleia da República dos programas de auditorias, que promoverá por sua iniciativa no ano em curso. Acresce ainda que, a Assembleia da República determinará, em cada ano, ao Governo, duas auditorias suplementares, para os efeitos previstos na citada Lei, e solicita ao Tribunal de Contas a efetivação de auditorias a dois organismos do SCI, com o intuito do controlo orçamental sobre a execução do OE, nos termos da LEO e da demais legislação aplicável. O controlo orçamental tem como objetivo a verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e das despesas públicas, bem como a apreciação da boa gestão dos dinheiros e outros ativos públicos, assim como da dívida pública. A execução do OE é objeto de controlo administrativo, jurisdicional e político, sendo que o controlo administrativo compete ao próprio serviço ou instituição responsável pela respetiva execução, aos respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública, às entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e aos serviços gerais de inspeção e de controlo da administração pública.

Assim sendo, os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do OE, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recurso a serviços de empresas de auditoria. Relativamente ao controlo jurisdicional da execução do OE, compete ao Tribunal de Contas e é efetuado nos termos da respetiva legislação. O controlo jurisdicional de atos de execução do Orçamento e a efetivação das responsabilidades não financeiras deles emergentes incumbem também aos demais tribunais, designadamente aos tribunais administrativos e fiscais e aos tribunais judiciais, no âmbito das respetivas competências.

2.3_INSPEÇÃO GERAL DO MINISTÉRIO DA SOLIDARIEDADE E DA SEGURANÇA SOCIAL

Com a finalidade de reforçar as funções de apoio à governação, nomeadamente as de inspeção, o Governo aprovou um regime jurídico comum a toda a atividade de inspeção, visando racionalizar e uniformizar as diversas regras comuns a toda a atividade dos organismos de inspeção e auditoria. A referida racionalização e uniformização constituía preocupação, nomeadamente em matérias relacionadas com os deveres de cooperação e colaboração com outras entidades, os procedimentos, as garantias da atividade, o regime de incompatibilidades e impedimentos do pessoal que exerce funções de inspeção e com a organização interna dos serviços.

Como órgão de controlo sectorial que é, a IGMSSS, desenvolve a sua atividade – com acentuado predomínio da função de auditoria – no universo dos serviços e organismos do MSSS ou sujeitos à tutela do respetivo ministro (por ex. instituições ou entidades com fins de apoio e solidariedade social e caixas de previdência social), bem como no quadro das responsabilidades cometidas ao SCI pela LEO.

A atividade da IGMSSS materializa-se através da realização de:

- ações de auditoria e de inspeção;
- averiguações;
- inquéritos;
- sindicâncias;
- instauração e instrução processos disciplinares;
- elaboração de informações e pareceres;
- realização de análise de denúncias e participações.

Na sequência das diversas auditorias que realiza junto dos serviços do MSSS, a IGMSSS recomenda alterações e melhorias, numa ótica de independência e imparcialidade técnica, e efetua as comunicações e participações que se impõem, em função da gravidade e do tipo de irregularidades detetadas (p.e. ao Ministério Público, sempre que sejam apresentados indícios de factos com relevância criminal ou ao Tribunal de Contas as situações eventualmente geradoras de responsabilidade financeira por parte de dirigentes da Administração Pública, ou a ambos).

Tendo em conta os últimos relatórios de atividade da IGMSSS aprovados, é possível constatar que, desde o ano de 2007, tem sido notório o incremento dos processos de auditoria trabalhados, indo ao encontro, desse modo, dos objetivos definidos no âmbito da função auditoria pelo SCI.

3_ESTUDO EMPÍRICO – ANÁLISE DA ATUAÇÃO DA INSPEÇÃO GERAL NO CONTROLO INTERNO DAS ENTIDADES AUDITADAS

3.1_DADOS E METODOLOGIA

Com o objetivo de perceber o contributo da inspeção geral para o controlo interno das entidades tuteladas pelo MSSS, foi solicitado à IGMSSS informação sobre o número de

recomendações efetuadas às entidades auditadas, no âmbito do controlo interno, tendo-se constatado que estes dados não eram objeto de tratamento.

Desta forma, solicitaram-se à IGMSSS, em novembro de 2012, os relatórios de auditoria definitivos relativos aos processos de auditoria iniciados nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, tendo a referida entidade entregue a informação solicitada atualizada até 22/06/2012.

A partir da informação obtida, procedeu-se à identificação das recomendações efetuadas às entidades auditadas no âmbito do controlo interno, tendo em conta a revisão da literatura desenvolvida no presente trabalho.

Saliente-se que os dados dizem respeito ao resultado final do trabalho, ou seja, ao contributo da auditoria para a melhoria do controlo interno das entidades auditadas.

No que respeita à metodologia, por forma a analisar o resultado final do trabalho de auditoria realizado, mais precisamente na apreciação da melhoria do controlo interno das entidades auditadas, procedeu-se à identificação e análise descritiva das recomendações que propunham melhorias no controlo interno das entidades auditadas.

Saliente-se que, no que respeita à metodologia, tendo em conta a dimensão da amostra e a tipologia de dados, procedeu-se apenas a uma análise descritiva, de forma a analisar a variação das auditorias realizadas, o número de relatórios definitivos apresentados, o número de recomendações emanadas, bem como a sua decomposição por tipo de controlo interno, no que respeita ao controlo da organização, ao controlo dos procedimentos e ao controlo dos sistemas de informação.

Para o efeito, os dados obtidos foram compilados numa tabela (Tabela 1), sendo numa segunda fase realizada uma análise por tipologia de dados obtidos, fazendo-se no final um cruzamento dos mesmos.

Assim, procedeu-se à análise dos dados resultantes da análise documental, com base nos relatórios de auditoria, elaborados pela IGMSSS.

Da referida análise, contabilizaram-se catorze relatórios em 2007, treze em 2008, dezasseis relatórios em 2009, vinte relatórios em 2010 e dezanove relatórios em 2011. De referir que, relativamente ao ano de 2009, não foi considerado um relatório, e no ano de 2010 não foram considerados quatro processos de auditoria, uma vez que não se enquadram nos objetivos da análise, por visarem apenas o cumprimento de legislação específica, designadamente em matéria da segurança e saúde no trabalho.

Em seguida, procedeu-se à identificação do tipo de recomendações, destacando de entre estas aquelas que têm relacionamento direto quer com a avaliação do sistema de controlo interno, quer com o controlo interno de determinada operação realizada pelas entidades auditadas, subdividindo-as por tipo de controlo.

A partir do tratamento efetuado aos dados obtidos, pretende-se identificar o contributo da IGMSSS através da realização de auditorias e das recomendações efetuadas sobre o controlo interno, materializado na hipotética influência destas recomendações ao nível do desenvolvimento do mesmo sistema, junto das entidades tuteladas pelo MSSS.

Neste sentido, e tendo em conta o período analisado (2007 a 2011), e o número de relatórios de auditoria definitivos, pretende-se apresentar o resultado das seguintes análises:

- número e variação do número de relatórios de auditoria elaborados;
- número e variação das deficiências encontradas ao nível do controlo interno;
- número e variação de outras deficiências encontradas;
- número e variação das deficiências encontradas ao nível do controlo interno, por tipo;
- peso das recomendações relativas ao controlo interno no total de recomendações.

A partir da análise dos resultados, pretende-se aferir se a função auditoria exercida pela IGMSSS contribui para a melhoria dos controlos internos existentes, através das recomendações formuladas, ou para, no caso de os mesmos não existirem à partida, proporcionar o desenvolvimento dos mesmos.

4_ANÁLISE EFETUADA

A partir dos dados recolhidos, compilou-se toda a informação obtida nas *tabelas seguintes, sendo de referir que todos os dados foram obtidos através da análise detalhada do conteúdo* dos Relatórios de Auditoria.

Tabela 1 - Distribuição Percentual dos Processos de Auditoria realizados, no período de 2007 a 2011

AUDITORIAS REALIZADAS	ANOS					TOTAL
	2007	2008	2009	2010	2011	
N.º de relatórios definitivos	14	13	16	20	19	82
N.º de recomendações ao nível do controlo interno	58	72	39	53	45	267
N.º de recomendações efetuadas em outras áreas	140	130	204	242	134	850
Total de recomendações	198	202	243	295	179	1117
Peso das recomendações relativas ao controlo interno	29,29%	35,64%	16,05%	17,97%	25,14%	23,90%

Fonte: Elaboração própria, através dos dados extraídos dos relatórios definitivos a 22/06/2012 no âmbito das auditorias realizadas pela IGMSSS nos anos de 2007 a 2011

Constatou-se que, no período analisado, o peso das recomendações relativas ao controlo interno representam 23,9 % no total das recomendações, o que poderá indiciar a ausência de controlo interno ou a existência de um controlo interno ineficiente.

Relativamente ao total de recomendações, verifica-se uma diminuição significativa em 2011, sendo de 39,32% relativamente a 2010, podendo indiciar dois possíveis cenários explicativos:

- implementação das recomendações relativas ao controlo interno de auditorias realizadas anteriormente; e/ou
- implementação ou melhoria do sistema de controlo interno por iniciativa dos órgãos de gestão das entidades.

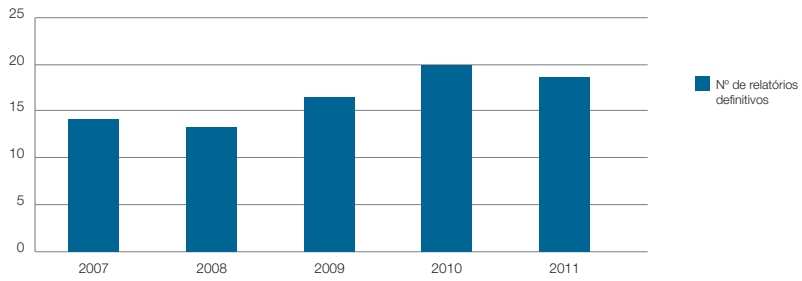
AUDITORIAS REALIZADAS	VARIAÇÃO EM %			
	2011/2007	2011/2008	2011/2009	2011/2010
N.º de relatórios definitivos	35,71%	46,15%	18,75%	-5,00%
N.º de recomendações ao nível do controlo interno	-22,41%	-37,50%	15,38%	-15,09%
N.º de recomendações efetuadas em outras áreas	-4,29%	3,08%	-34,31%	-44,63%
Total de recomendações	-9,60%	-11,39%	-26,34%	-39,32%
Peso das recomendações relativas ao controlo interno	-14,18%	-29,47%	56,64%	39,93%

Fonte: Elaboração própria, através dos dados extraídos dos relatórios definitivos a 22/06/2012 no âmbito das auditorias realizadas pela IGMSSS nos anos de 2007 a 2011

Contudo, achou-se pertinente proceder à representação gráfica, de modo a fazer uma análise individualizada das seguintes variáveis:

- número de relatórios definitivos;
- total de recomendações ao nível de controlo interno;
- número de recomendações efetuadas em outras áreas;
- total de recomendações;
- peso das recomendações relativas ao controlo interno.

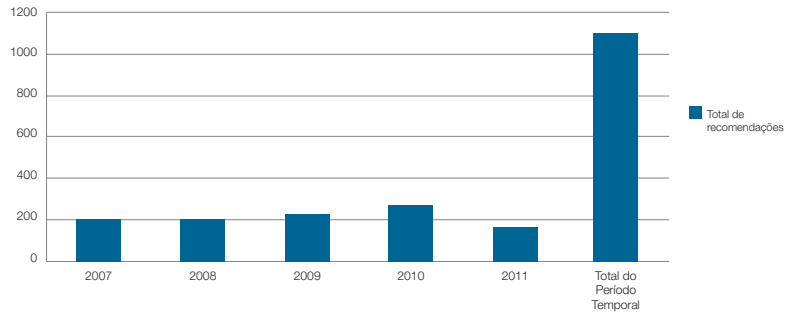
Gráfico 1 - Número de Relatórios Definitivos, 2007 a 2011



Da análise do gráfico 1 poderemos verificar que, de uma forma geral, o número de relatórios definitivos mostra uma tendência crescente de 2007 a 2011, resultante do aumento do número de auditorias realizadas, embora decrescente (ligeiramente) de 2010 a 2011. A referida descida poder-se-á justificar pelo facto da existência de processos iniciados no ano de 2011 que a 22/06/2012, que ainda não se encontravam concluídos.

Neste sentido, verifica-se tendencialmente um aumento da atividade da auditoria nas entidades tuteladas pelo MSSS, motivada pelas linhas orientadoras governamentais. De seguida, no sentido de perceber o comportamento do total das recomendações explícitas nos relatórios, procedeu-se a uma representação gráfica.

Gráfico 2 - Total de Recomendações, 2007 a 2011

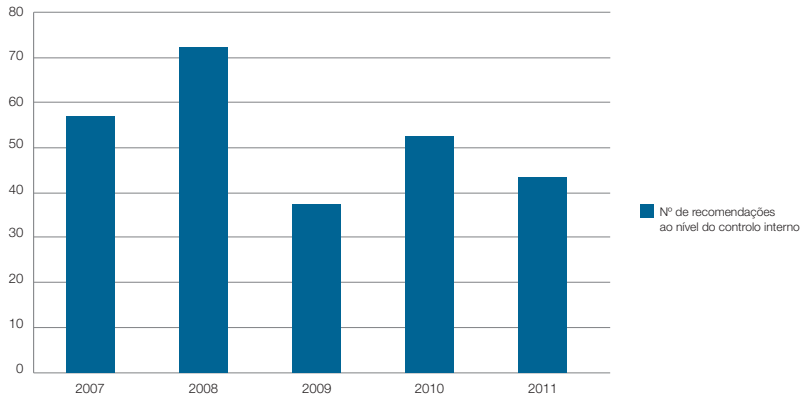


Assim, da visualização do gráfico 2, constata-se que o número de recomendações tende a decrescer entre 2009 e 2011. Contudo, mostra um crescimento numa fase inicial do período em estudo, nomeadamente entre 2009 e 2010.

Pela análise dos gráficos 1 e do gráfico 2, verificamos um aumento do papel do controlo sobre as entidades tuteladas pelo MSSS, assim como a execução das recomendações

explícitas no mesmo, uma vez que tendem a ser realizadas mais auditorias e, paralelamente, verifica-se uma redução das recomendações efetuadas.

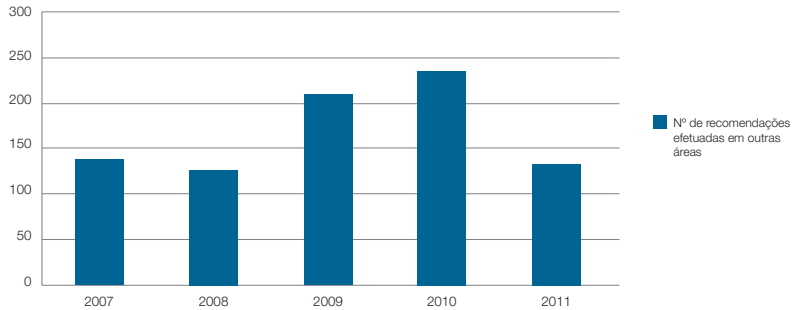
Gráfico 3 - Total de Recomendações ao Nível do Controlo Interno, 2007 a 2011



Pela visualização do gráfico 3, constata-se que as recomendações ao nível do controlo interno assumem um valor mais elevado durante os dois primeiros anos, verificando-se posteriormente, uma quebra no ano de 2009, seguida de um crescimento no ano de 2010, ocorrendo um decréscimo no ano seguinte.

Assim, torna-se necessário verificar o comportamento do número de recomendações para outras áreas, pelo que se elaborou o gráfico 4.

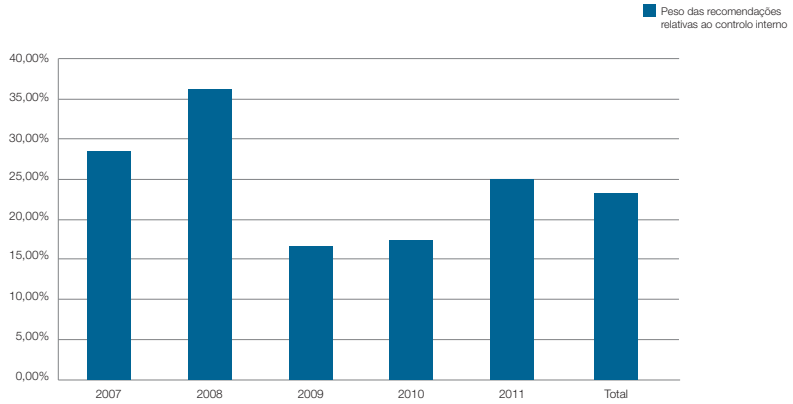
Gráfico 4 - Número de Recomendações efetuadas em Outras Áreas, 2007 a 2011



As recomendações verificadas em outras áreas, como é visível no gráfico anterior, foram sempre em sentido crescente, à exceção do último ano considerado na análise – o que varia substancialmente da evolução apreciada para a questão do controlo interno.

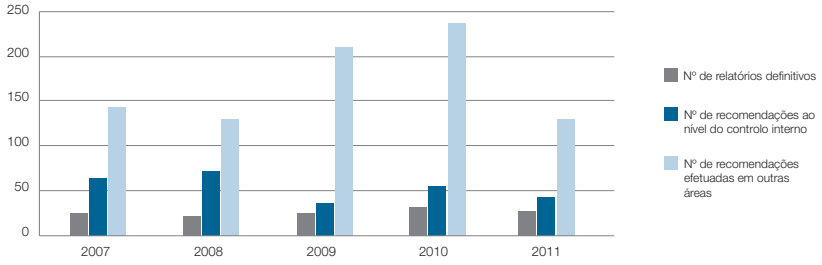
No sentido de visualizar o peso das recomendações emanadas relativamente ao controlo interno sobre o número total de recomendações, elaborou-se o gráfico que se segue.

Gráfico 5 - Peso das Recomendações relativas ao Controlo Interno, 2007 a 2011



Assim, pela análise do gráfico 5, verifica-se que o peso das recomendações relativas ao controlo interno atingem valores muito significativos nos dois primeiros anos do intervalo considerado, havendo posteriormente uma quebra, para níveis de cerca de metade dos valores dos dois primeiros anos, iniciando-se a partir de 2009 um aumento de forma continua para o período seguinte, o que poderá indiciar a necessidade de um novo reforço ao nível dos sistemas de controlo interno ou a existência de controlos internos ineficientes nas entidades auditadas (espera-se que as auditorias, mais precisamente as recomendações que derivam destas tendam a ser executadas), uma vez que, paralelamente, as recomendações efetuadas em outras áreas (anteriormente analisadas) tendem a diminuir.

Gráfico 6 - Recomendações definidas em Auditoria, 2007 a 2011



5_CONCLUSÃO

Na senda do movimento de implementação e desenvolvimento de auditora e controlo interno nas entidades da AP, será de esperar que a adoção destes sistemas, ao reforçar os mecanismos de acessibilidade, transparência e flexibilidade, propostos pela Nova Gestão Pública, seja uma prática referencial, para conseguir as finalidades desejadas nos processos de modernização administrativa. Os pretendidos ganhos de eficácia e eficiência e a consequente melhoria da qualidade dos serviços prestados, assim como o assumir definitivo do cidadão como um cliente, podem resultar da implementação de sistemas de controlo, tal como o analisado neste trabalho.

A partir da revisão da literatura elaborada, entende-se que o conceito de auditoria é um processo sistemático, independente e documentado, realizado com o propósito de obter evidência e avaliar de forma objetiva, para determinar o cumprimento das políticas, procedimentos ou requisitos utilizados como referência.

Contudo, relativamente a esta vasta matéria, o enfoque do relatório da atividade profissional foi o estudo da auditoria interna, por estar mais relacionada com as funções da IGMSSS, pois esta compreende uma função de apreciação independente no seio da organização (entidades tuteladas pelo MSSS), para contribuir para uma gestão adequada dos recursos e dos meios colocados à disposição dos elementos constituintes da organização.

Com o desenvolver presente trabalho, abordou-se o conceito de *accountability* e o papel que o controlo interno desempenha nesse âambito, concluindo-se assim que mais do que uma ferramenta, o controlo interno das organizações, independentemente da sua natureza, deverá ser encarado como um ambiente que reflete a postura e consciencialização dos órgãos de gestão, e que por sua vez, se irá espelhar em todos os colaboradores da entidade, proporcionando assim uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de erros e irregularidades.

No que respeita ao contributo da IGMSSS no controlo das entidades tuteladas pelo MSSS, este materializa-se através da realização de auditorias no âmbito do SCI que compreendem os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visam assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da administração pública.

De acordo com a análise dos dados obtidos, verificou-se que a função auditoria exercida pela IGMSSS contribui para a melhoria dos controlos internos existentes, bem como, quando estes não existam, para proporcionar o desenvolvimento dos mesmos, através das recomendações efetuadas. Obviamente, este contributo só será efetivo caso as entidades auditadas procedam à execução das referidas recomendações. Para tal, a IGMSSS deve proceder ao acompanhamento das entidades auditadas através da realização de *follow-ups*, a fim de verificar o grau de execução das recomendações formuladas.

Para esta conclusão contribuíram as seguintes constatações:

- no período analisado, o peso das recomendações relativas ao controlo interno,representam 23,9 % no total das recomendações, o que poderá indiciar a ausência de controlo interno ou a existência de controlo interno ineficiente;
- existência, em 2011 comparativamente a 2010, de uma diminuição acentuada do total de recomendações, podendo indiciar dois possíveis acontecimentos:
    - o implementação das recomendações relativas ao controlo interno de auditorias realizadas anteriormente; e/ou
    - o implementação ou melhoria do sistema de controlo interno por iniciativa dos órgãos de gestão das entidades.

Em suma, podemos concluir que o peso das recomendações, relativas ao controlo interno, tende a aumentar de forma continua para o período entre 2007 e 2011, o que poderá indiciar a ausência de sistemas de controlo interno ou a existência de controlos internos ineficientes nas entidades auditadas (esperando-se que as auditorias, mais precisamente as recomendações que derivam destas tendem a ser executadas), uma vez que, paralelamente, as recomendações efetuadas em outras áreas tendem a diminuir.

Um estudo desta natureza revela ser uma mais-valia, para uma área tão pouco estudada academicamente, uma vez que, , foi possível a identificação de matérias relevantes, as quais mereceram o seu desenvolvimento.

No que respeita às implicações para a administração e gestão pública, dadas as características dos processos de auditorias e dos sistemas de controlo interno, cabe aos órgãos de gestão assegurarem os esforços para que as recomendações das auditorias sejam implementadas e executadas. Para este fim, seria importante e relevante a definição de indicadores, que permitam a monitorização deste controlo, de forma a assegurar o correto funcionamento dentro da gestão das organizações que dirigem, assegurando a transparência e a fiabilidade da informação, que num cenário de modernização administrativa assumem extrema importância nas entidades da administração pública.

Como principais limitações, constatou-se a indisponibilidade da informação pelos órgãos de controlo da administração pública, nomeadamente sobre o efeito das recomendações emanadas nas entidades auditadas. Ainda aqui, importa referir a tipologia de estudo, pois seria interessante fazer uma análise detalhada ao nível de controlo operacional, setorial e estratégico, bem como do grau de implementação dos sistemas de controlo interno no universo das entidades públicas, de modo a comparar resultados do contributo de todas as entidades envolvidas no SCI.

Agradecimentos:

* PEst-OE/EGE/UI4056/2014 – projeto financiado pela Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT)

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, F. F. E. de (2000), "Contraction out and the challenges for accountability", *Revista Portuguesa de Administração Pública*, 1 (2).

Assembleia da República (2001), Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, Diário da *República n.º 192/2001 – I Série.*

CHOI, J.N., e CHANG, J.Y. (2009), "Innovation implementation in the public sector: an integration of institutional and collective dynamics", *Journal of Applied Psychology, 94(1)*, 245-253.

COSO (2014). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Acedido em fevereiro, 2014, em http://www.coso.org.

HOOD, C. (1991), "*A Public Management for all Seasons*", Public Administration, Vol. 68, pp.3-19.

IFAC (2006), *Internal Controls—A Review of Current Developments*, Information Paper, August, Professional Accountants in Business Committee. Acedido em Abril, 2015, em: http://www2.ifac.org/system/files/publications/files/internal-controls-arevie. pdf.

LIGHT, P. C. (1993), *Monitoring Government - Inspectors General and the Search for Accountability*, Washington, The Brookings Institution.

MARÇAL, N. e MARQUES, F. (2011), *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*, Edições Sílabo.

MATAS, C. R. (2009), "Evaluación de la innovación institucional y de gestión de las Administraciones Locales", Revista *Eixo Atlántico do Noroeste Peninsular – Inovación nas Organizacións Públicas*, nº15, pp.21-52.

Ministério das Finanças (1998). Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho. *Diário da República,* n.º 144/98 – I Série.

Ministério das Finanças (1999). Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro. *Diário da República* n.º 264/99 – I Série.

OECD - ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, (1996), "Ethics in the Public Service:Current Issues and Practice", P*ublic Management Occasional Papers*, n.º 14. Acedido em fevereiro de 2015, em: http://78.41.128.130/dataoecd/59/24/1898992.pdf.

OECD/Organisation of American States (2002), *Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen*, OECD Publishing, Paris. DOI: http:/ dx.doi.org/10.1787/9789264176287-en

OSBORNE, S. P., RADNOR, Z. and NASI, G. (2012), "A New Theory for Public Service Management? Toward a (Public) Service-Dominant Approach", *American Review of Public Administration*, 43(2), Pp.135– 158, sagepub.com/journalsPermissions.nav, DOI: 10.1177/0275074012466935.

POLLITT, C. (1993). *Managerialism and the Public Services: cuts or cultural change in the 90s*, 2.ed. Oxford: Blackwell Publishers.