



Tribunal de Contas

REPUBLICA DA  GUINÉ - BISSAU
TRIBUNAL DE CONTAS

V JORNADAS EUROSAI/OLACEFS

LISBOA, 9 - 12 MAIO 2007

SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA, APRESENTAÇÃO
DE CONTAS E RESPONSABILIDADE

GERPCI

BISSAU, MARÇO 2007



INDICE

I-INTRODUÇÃO	2
1.1. O PAPEL DO ESTADO	2
II-SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA, APRESENTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIDADE	
2.1. CONCEITOS	
▪ SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA	4
▪ APRESENTAÇÃO DE CONTAS	4
▪ RESPONSABILIDADE	4
2.2. ELEMENTOS A TER EM CONTA PARA SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA	5
▪ CONTROLO	5
▪ AUDITORIA	5
▪ PRESTAÇÃO DE CONTAS	7
III-O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NO CONTEXTO DA SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA	
▪ EXPERIÊNCIA GUINEENSE	8
IV-CONCLUSÃO	10
V-RECOMENDAÇÕES	11
VI-DOCUMENTOS DE CONSULTA	12



TEMA: SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA, APRESENTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIDADE.

I-Introdução

A presente contribuição destina-se às **V Jornadas EUROSAI/OLACEFS** a ter lugar, em Lisboa, de 9 a 12 de Maio de 2007. A título de introdução, procurou-se fazer uma pequena abordagem sobre o papel do Estado no contexto do desenvolvimento sustentável. Do mesmo modo, para um melhor enquadramento da matéria a desenvolver, procurou-se antes definir, no capítulo **II**, os conceitos que constituem a base do presente tema, nomeadamente, sustentabilidade financeira; apresentação de contas e responsabilidade como elementos a ter em conta para uma sustentabilidade financeira.

No capítulo **III**, abordou-se a matéria sobre o papel do Tribunal de Contas no contexto de sustentabilidade financeira com o enfoque para experiência guineense. As conclusões e recomendações constam dos capítulos **IV** e **V**, respectivamente.

1.1. O PAPAEL DO ESTADO

O papel histórico de um Estado é do atendimento ao cidadão, ou seja, de satisfazer as necessidades colectivas. No decurso das últimas décadas, vários Estados empenharam-se nas reformas administrativas profundas de forma a melhor cumprir o seu papel de regulador da actividade pública, de modo a poder garantir a protecção dos cidadãos contribuintes e entes de bens públicos.

O papel do Estado é de promover a distribuição de riquezas aos cidadãos. O Orçamento Geral do Estado (OGE) é um instrumento orientador da política económica do Estado. Ele é o instrumento orientador da forma como o Estado deve proceder a distribuição de riquezas aos cidadãos contribuintes. Outrossim, esta distribuição deve sujeitar-se ao controlo de forma a garantir a correcta e oportuna aplicação dos recursos públicos e a sustentabilidade dos mesmos.

Deste modo, o Estado deve servir-se dos recursos públicos para desenvolver determinadas actividades de carácter eminentemente públicas, tais como a função legislativa, a administração da justiça, a defesa nacional, assim como a definição e a sustentação da política dos sectores sociais, designadamente a educação e saúde como forma de retribuir os devidos benefícios aos cidadãos.

Essa nova visão do Estado visa a promoção de reformas estruturais e conjunturais no aparelho de Estado de forma a tornar mais eficientes e eficazes



os Governos, com a criação de um clima favorável ao funcionamento sustentável das suas estruturas.

Por outro lado, o Estado que se quer moderno, assente na transparência administrativa e promoção do desenvolvimento tem-se recorrido a parcerias com terceiros, designadamente, a parceria público – privada, deixando assim de ter o papel de um Estado intervencionista em todos os sectores da vida social e económica.

Para promover as reformas na acção governativa, o Estado tem-se recorrido igualmente aos financiamentos externos, através de parcerias com doadores internacionais, naturalmente, assumindo compromisso de cumprir com as recomendações que se prendem com a ponderação da convivência de um Estado de Direito e Democrático.

Uma das recomendações nessa parceria é da adopção da política de "Boa Governação". Esta política de cooperação financeira com os doadores obriga ao Estado a aplicar medidas de saneamento nas finanças públicas. A implementação dessas recomendações passa, necessariamente, pela adopção de mecanismos de controlo, quer interno como externo, da forma como os recursos públicos são geridos.

As Instituições Superiores de Controlo (ISC) são instrumentos legais do recurso do Estado, para exercer o controlo externo. Este controlo confiado às ISC tem como finalidade, ajudar o Estado a gastar melhor os seus recursos financeiros e a utilizar de maneira eficiente e eficaz seus recursos humanos e materiais.

Ao fazer referência à finalidade do controlo exercido pelas ISC, pensamos estar agora em condições de fazer a abordagem do tema que nos é proposto desenvolver – a "**Sustentabilidade Financeira, Apresentação de Contas e Responsabilidade**".



II-SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA, APRESENTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIDADE

2.1. CONCEITOS

▪ SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA

Tal como anunciamos na introdução, a definição da sustentabilidade financeira que aqui propomos, é baseada na boa prática da gestão de dinheiros públicos de maneira a garantir a continuidade e a funcionalidade dos serviços públicos. Quando aplicamos recursos financeiros numa determinada actividade e conseguirmos atingir o objectivo com um custo/benefício favorável, dissemos então que esta actividade é sustentável.

Para melhor enquadrar a sustentabilidade financeira no presente tema, temos necessariamente de falar do controlo financeiro como condição para que haja a sustentabilidade. Assim, antes de falarmos do controlo propomos definir a *apresentação de contas* como uma das formas de que o Estado se serve para controlar a maneira como os recursos públicos são aplicados e geridos.

▪ APRESENTAÇÃO DE CONTAS

Apresentação de contas é a prova que o gestor público/exactor presta sobre a maneira como geriu os dinheiros públicos que o Estado lhe confiou, como forma de garantir ao contribuinte que o seu dinheiro foi efectivamente destinado aos fins do seu interesse. Assim sendo, o exactor é responsável e responde perante a lei pela gestão da coisa pública.

▪ RESPONSABILIDADE

A responsabilidade é o acto legal de sancionar ou de multar os responsáveis pela gestão da coisa pública, quando haja lugar a violação de normas aplicáveis a gestão dos bens e fundos públicos.

Abordados os conceitos sustentabilidade, apresentação de contas e responsabilidade, quer parecer-nos interessante fazer uma outra abordagem sobre outros elementos a ter em conta para sustentabilidade financeira, a saber: as auditorias e tecer algumas referências sobre experiência guineense em matéria de apresentação de contas.



2.2-ELEMENTOS A TER EM CONTA PARA SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA

Na introdução fizemos uma pequena abordagem sobre o papel do Estado. Vimos que os Governos têm a função de distribuir riquezas aos cidadãos. Vimos igualmente que a distribuição das riquezas é programada pela política económica sob forma do Orçamento Geral do Estado (OGE). Para que esta distribuição seja sustentável é preciso que sejam estabelecidas regras próprias que ditem a forma como deve ser executado o orçamento.

Como o Orçamento Geral do Estado tem lei que dita as normas da sua execução, obviamente essas normas devem ser objecto de fiscalização. É essa fiscalização que aqui chamamos de controlo e que a seguir vamos abordar as diferentes formas de seu procedimento.

▪ CONTROLO

A abordagem do tema *Sustentabilidade financeira* leva-nos a interessar pelo conceito de **controlo**. Porém, a abordagem que propomos enquadra-se no contributo das recomendações das ISC para a sustentabilidade financeira.

Dos vários significados que a palavra controlo pode assumir, nomeadamente, função restrita ou coerciva; sistema automático de regulação, entre outros, interessa-nos aqui o seu conceito enquanto função de fiscalização exercida no âmbito das competências das ISC. Nesta perspectiva, o controlo deve ser entendido como uma função de fiscalização da legalidade e da regularidade na gestão da coisa pública.

Assim sendo, começemos por analisar formas de que as ISC se servem para proceder ao controlo, designadamente, o controlo externo. Esta forma de controlo é exercida no âmbito da fiscalização preventiva e fiscalização sucessiva, ou ainda na fiscalização concomitante. Consistindo a fiscalização prévia na apreciação da observância ou não da legalidade e cobertura orçamental de actos e contratos de que resultem receitas ou despesas que envolvem recursos públicos, a fiscalização sucessiva aprecia o cumprimento ou não das normas ou regras previamente estabelecidas na execução de actos e contratos.

▪ AUDITORIAS

O recurso às auditorias acontece na chamada fiscalização sucessiva. Como a prestação de contas é também um processo que decorre na fiscalização sucessiva,



quer parecer-nos interessante, precisar estes dois processos para permitir a sua melhor compreensão.

Vejamos, primeiro, o caso de auditorias. Pondo de lado a história e a origem de auditoria, importa aqui destacar tipos de auditoria geralmente recorridas pelas ISC e que concorrem para tomada de medidas correctivas conducentes a boa gestão da coisa pública e consequentemente à sustentabilidade financeira.

Tipos de auditoria geralmente recorridos pelas ISC, por se adequarem especificamente ao exercício das suas funções, são os seguintes:

- Auditorias financeiras;
- Auditorias operacionais ou de resultados (auditoria de performance);
- Auditorias integradas;
- Auditorias orientadas;
- Auditorias de projectos ou programas;
- Auditorias de sistemas;
- Auditorias ambientais.

Apesar das auditorias que aqui se destacou serem aquelas a que as ISC mais se recorrem na acção de controlo, queremos apenas destacar a auditoria financeira e auditoria operacional ou de resultados, também denominada auditoria de performance, por serem aquelas que nos parecem ser mais ligadas às matérias do tema em abordagem.

A auditoria financeira consiste na análise das contas e da situação financeira de uma entidade, bem como da legalidade e regularidade das suas operações, com vista a salvaguarda do património. Por outro lado, a auditoria operacional ou de resultados tem como objectivo básico a avaliação da gestão de uma determinada entidade e visa a apreciação dos resultados face aos objectivos fixados, tendo como denominador os princípios da eficácia, economia e eficiência.

Regra geral, o processo de uma auditoria culmina com a emissão de um parecer ou opinião como forma de comunicar os resultados sobre a matéria examinada ou verificada. Trata-se do chamado relatório final de auditoria. Neste tipo de relatórios, o auditor emite sua opinião sob forma de recomendações.

As recomendações das ISC são sugestões de forma a melhorar ou corrigir as lacunas ou anomalias que são assinaladas durante o processo de verificação de entidades sob sua jurisdição.

Com efeito, as recomendações como medidas correctivas devem ser adaptadas às constatações destacadas ao longo do processo de exame ou verificação. Elas devem ser apropriadas ao contexto e a realidade da entidade verificada.



Desse modo, as recomendações devem ser construtivas, plausíveis e realizáveis. Isto é, ao formular recomendações, deve ter-se em conta, os custos e a razoabilidade das mesmas. Igualmente, deve ter em conta, eventuais consequências que possam advir dessas recomendações. Portanto, é de interesse acautelar-se sobre se a entidade verificada poderá, efectivamente, implementar as tais medidas.

Ao formular recomendações de um processo de verificação, deve ter em conta textos legislativos e regulamentares de que a entidade verificada é regida. O aspecto de coerência é muito importante, isto é, não deve haver contradição entre as diferentes recomendações. Elas devem ser perfiladas por sua natureza. Ou seja, ao formular recomendações, deve ter-se em conta matérias, por exemplo, de índole de procedimentos no âmbito da execução orçamental ou de carácter financeiro; matéria de carácter administrativo ou disciplinar e matéria penal.

Um aspecto que nos parece salutar é o aspecto do acatamento das recomendações. Não basta que as ISC façam recomendações sem velarem-se pelo seu acatamento pelas entidades controladas. Quando as recomendações são acatadas e as medidas correctivas forem aplicadas, a melhoria desejada na gestão pode mesmo ser quantificada, isto é, pode-se determinar a relação custo/benefício em termos de poupança ou racionalidade na gestão da coisa pública. O acatamento das recomendações pode igualmente implicar a racionalização dos recursos humanos e materiais, contribuindo desta forma para que haja uma sustentabilidade financeira.

Feitas algumas considerações sobre auditoria e recomendações das ISC como medidas correctivas, apresentamos agora a experiência guineense em matéria legislativa, sobre **prestação de contas**.

- **PRESTAÇÃO DE CONTAS** (*Experiência guineense*)

O artigo 37º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas (LOTIC) define que o Julgamento de Contas consiste na "apreciação da legalidade da actividade das entidades sujeitas à prestação de contas bem como da respectiva gestão económico-financeira e patrimonial. O artigo 36º determina as entidades sujeitas à prestação de contas, designadamente, os Serviços autónomos, a Administração local, as Empresas públicas e quaisquer outras entidades que utilizem fundos que provenham ou que sejam obtidos com a intervenção daquelas entidades, nomeadamente, subsídios, empréstimos ou avales.

As auditorias podem ser planeadas, encomendadas ou ainda improvisadas, havendo denúncias. Elas obedecem os princípios e normas geralmente aceites e, no caso das ISC, também as normas da INTOSAI. No caso de prestação de contas, a lei prevê que o prazo para remessa das contas é de 6 meses após o fim do ano económico, podendo o Tribunal fixar o prazo diferente a requerimento



fundamentado do interessado (artigo 40º da LOTC), enquanto que o prazo para julgamento da conta é de um ano e suspende-se com o pedido de informações ou documentos ou para efectuar *investigações complementar* (art. 46º).

Para prestação de contas, o Tribunal de Contas emitirá instruções de execução obrigatórias, sobre a forma como devem ser apresentadas as contas e os documentos que devem acompanhá-las.

Por outro lado, a lei prevê a efectivação de responsabilidade pela violação de regras financeiras pelos responsáveis pela gestão de serviços e organismos abrangidos à prestação de contas, nomeadamente, fundos desviados da sua afectação legal ou cuja utilização tenha sido realizada com violação das normas aplicáveis; violação com culpa grave das regras de gestão racional dos bens e fundos públicos assim como pela falta de prestação de contas ou a sua prestação de forma irregular (art. 43º). Estas sanções estão igualmente, sujeitas a multas previstas na lei.

Feita esta pequena abordagem sobre auditoria e prestação de contas como formas de controlo e da responsabilização pela violação de normas financeiras, fazemos os propósitos de abordar agora o papel do Tribunal de Contas no contexto da **sustentabilidade financeira**.

III-O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NO CONTEXTO DA SUSTENTABILIDAD FINANCEIRA

- **Experiência guineense**

Ao longo da nossa abordagem, tentamos mostrar que o Estado para funcionar, confia às suas estruturas os dinheiros públicos para gerir. Por outro lado, ele tem o dever de dar provas públicas da forma como este dinheiro é gerido. Os instrumentos de que o Estado se serve para prestar esta prova, são as ISC, pelo controlo que elas exercem.

Do controlo exercido pelas ISC como forma de ajudar o Estado a gastar melhor os seus recursos financeiros e a utilizar de forma eficiente e eficaz seus recursos materiais e humanos, o Estado não faz mais de que utilizar a política de sustentação financeira da sua acção governativa e, conseqüentemente, a sustentabilidade dos seus serviços.

No caso concreto da Guiné-Bissau, o nº 2 do artigo 2º da LOTC determina que estão sujeitos a jurisdição do Tribunal de Contas, "o Estado e todos os seus serviços; os Serviços autónomos; a Administração local; as Empresas públicas e quaisquer entidades que utilizem fundos provenientes das entidades referenciadas ou obtidos através delas, nomeadamente subsídios, empréstimos ou avales".



Desse modo, quer o Ministério da Educação, a Saúde e a Segurança Social estão sob jurisdição do Tribunal de Contas. Porém, o controlo que esta instituição exerce actualmente (salvo raras auditorias feitas), é apenas o controlo no âmbito da Fiscalização prévia. Apenas os contratos relativos ao pessoal e alguns contratos da empreitada, de arrendamento e de fornecimentos celebrados por algumas destas entidades são remetidos ao Tribunal de Contas para apreciação da legalidade e cobertura orçamental, para efeitos de obtenção do visto. Referimos aos Ministérios da Educação e da Saúde

Apesar do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau ter a competência legal em matéria de prestação de contas assim como de proceder ao julgamento das mesmas, ainda não foram emitidas pelo próprio Tribunal, as instruções de execução obrigatória sobre a forma como as entidades devem apresentar as contas e os documentos que devem acompanhá-las, tal como previsto na lei.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau é implícita quanto a matéria da Previdência Social. Contudo, na estrutura administrativa guineense, a Previdência Social é tutelada pelo Ministério da Função Pública e Trabalho. Neste pressuposto, ela caíe na jurisdição do Tribunal de Contas. Deve sublinhar-se que embora o regime da Previdência Social seja obrigatório, a maioria dos inscritos e que dela beneficiam são trabalhadores das Empresas ou de organismos internacionais residentes.



IV-CONCLUSÃO

De tudo o que ficou dito, pode concluir que o Estado moderno aposta nas reformas de forma a tornar suas estruturas mais viáveis. É um Estado regulador e não intervencionista. Ele funciona em parceria com o sector privado e coopera com as organizações internacionais financiadoras, o que torna as sociedades mais participativas.

Aos departamentos estatais é confiado a gestão da coisa pública. Para certificar-se da boa gestão do bem público, torna necessário haver controlo sobre essa gestão. Assim, o Estado aposta nas ISC para exercer o controlo da gestão dos recursos públicos de forma a assegurar a sustentabilidade dos mesmos. A sustentabilidade financeira só é possível quando o controlo efectuado pelas ISC conduz a optimização de recursos, isto é, uma gestão baseada nos princípios da economia, eficiência e eficácia.

As ISC exercem o controlo externo através da fiscalização prévia e da fiscalização sucessiva. Este controlo visa a apreciação da legalidade e da regularidade na gestão da coisa pública e é efectuado através da prestação de contas e auditorias. A prestação de contas é de carácter obrigatório e efectiva responsabilidades. O processo de auditoria culmina com a opinião do auditor. Esta opinião é dada sob forma de recomendações.

As recomendações são medidas correctivas de anomalias detectadas ao longo do processo de controlo. Elas devem ser acatadas pelas entidades controladas por isso devem ser objecto de seguimento pelas ISC. O acatamento das recomendações significa a aplicação de medidas correctivas. Quando essas medidas são aplicadas, torna possível quantificar o custo/benefício delas resultante. Dito por outras palavras, a sustentabilidade financeira é evidenciada.

O Tribunal de Contas da Guiné-Bissau actualmente exerce apenas a fiscalização prévia. As entidades públicas ainda não prestam contas por falta de instruções da forma como elas devem ser apresentadas. O regime da Previdência Social não é obrigatório aos funcionários públicos.



V-RECOMENDAÇÕES

Em consequência do que se concluiu da abordagem do presente tema e, como condição para que haja uma sustentabilidade financeira na gestão de entidades públicas, recomenda-se que:

1. As ISC sejam dotadas de independência e de instrumentos legais que lhes permitam o exercício de um controlo consequente sobre a gestão da coisa pública;
2. A prestação de contas seja obrigatória para entidades sob jurisdição das ISC;
3. O acatamento das recomendações das ISC seja de execução obrigatória para as entidades responsáveis pela gestão do erário público;
4. Haja efectivação de responsabilidade financeira e sancionatória pela má gestão da coisa pública.
5. O regime da Previdência Social seja obrigatório aos funcionários públicos.



VI – Documentos de consulta:

- Lei Orgânica do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau (Decreto-Lei N° 7/92 de 27 de Novembro);
- Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, 1999;
- Documentos da Reunião Deliberativa da IV Assembleia-Geral da OISC/CPLP, Maputo, 2006.
- Documentos do atelier IDI/CREFIAF, Cotonou, Maio/Junho 2005.