



A RELAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS COM O CONTROLO INTERNO

- 1. O controlo interno**
- 2. O Tribunal de Contas – controlo externo e independente**
- 3. Relações do Tribunal de Contas com o Parlamento**
- 4. O Tribunal de Contas e o controlo interno**
- 5. As relações das ISC com o controlo interno na perspectiva de organizações internacionais**
- 6. Conclusões**



Tribunal de Contas

1. O controlo interno

Nos Estados democráticos, a boa e transparente gestão dos fundos públicos constitui uma obrigação para com os cidadãos que, tendo livremente depositado a sua confiança nos responsáveis pela gestão dos recursos de que são privados através do pagamento de impostos, têm direito a exigir que os mesmos sejam geridos de forma a maximizar a sua utilidade social, e a ser informados de forma objectiva sobre a actividade financeira do Estado.

Por outro lado, o Estado português transfere para o Orçamento da União Europeia e recebe do mesmo Orçamento importantes verbas, destinadas à execução de programas e projectos de diversa natureza, a cujo financiamento são afectos também fundos nacionais, colocando-se relativamente à sua gestão iguais exigências de eficácia e de prestação aos contribuintes de informação pertinente e objectiva.

Ora, é hoje pacífico afirmar-se que toda a actividade de gestão exige, para a sua eficácia, um bom sistema de controlo, podendo mesmo considerar-se indissociáveis os sistemas de gestão e de controlo.

Com efeito, os órgãos de gestão, da administração pública, da administração empresarial do Estado ou do sector privado, necessitam de informação rigorosa e atempada sobre o funcionamento das respectivas organizações.

O controlo associado à gestão, que poderemos designar por *auto-controlo*, ou *controlo operacional*, é exercido por órgãos especializados, dotados de independência técnica mas inseridos na estrutura interna da organização, que desenvolvem uma actividade sistemática de fiscalização e controlo, que de um



Tribunal de Contas

modo geral, tem por finalidade garantir a legalidade e regularidade das operações e a sua contabilização exacta e integral, bem como a fiabilidade das informações de gestão e promover a economia e eficiência das operações e actividades desenvolvidas.

Num outro plano situa-se o controlo exercido por uma entidade distinta, situada externamente à entidade controlada, mas integrada na administração pública, havendo aqui que distinguir entre o controlo sectorial e o controlo transversal à administração, abrangendo a totalidade das entidades que a integram.

No primeiro caso, está o controlo efectuado pelas inspecções-gerais que funcionam junto dos Ministérios.

Com efeito, em Portugal, cada Ministério dispõe de um serviço de inspecção, fiscalização e apoio técnico que funciona na directa dependência do respectivo Ministro, dependência que se traduz, nomeadamente, na aprovação do seu plano de actividades, e correspondente relatório, podendo também determinar a realização de acções de carácter extraordinário, não inseridas no plano de acção aprovado.

Utilizando métodos de auditoria, as inspecções-gerais procedem à avaliação do controlo interno de primeiro nível (controlo operacional), inserido na estrutura das entidades controladas, verificando e apreciando igualmente o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, bem como o funcionamento das entidades em termos de economia, eficiência e eficácia.



Tribunal de Contas

Finalmente, o mais alto nível de controlo interno, transversal a toda a administração financeira do Estado, o controlo estratégico interno, é exercido pela Direcção-Geral do Orçamento e pela Inspecção-Geral de Finanças.

A Direcção-Geral do Orçamento, integrada no Ministério das Finanças, tem por principais atribuições a preparação do Orçamento do Estado, o acompanhamento da respectiva execução e a elaboração da Conta Geral do Estado, que espelha os resultados da execução orçamental, exercendo uma importante função de controlo da execução orçamental, em especial no que se refere à despesa pública, efectuando auditorias que visam, para além da verificação da legalidade e regularidade das operações efectuadas, a análise e apreciação da gestão orçamental em termos de economia e eficiência, para o que procede, igualmente, à avaliação do controlo interno de primeiro e segundo níveis.

Também na dependência directa do Ministro das Finanças, a Inspecção-Geral de Finanças é um órgão de controlo financeiro interno horizontal, cuja actividade incide sobre todo o sector público administrativo e empresarial, e entidades privadas que beneficiem de verbas provenientes do Orçamento do Estado ou de fundos comunitários, tendo também competências de controlo no domínio fiscal, e que procede, no exercício das suas funções de controlo e inspecção, à avaliação dos sistemas de controlo interno de nível inferior.

Tendo em vista uma maior cobertura do universo a controlar, a harmonização de metodologias e procedimentos e uma racionalidade acrescida do controlo, no sentido da optimização dos recursos que lhes estão afectos, os serviços de controlo interno situados nos três níveis referidos integram o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, funcionando de forma articulada.



Tribunal de Contas

A prossecução dos objectivos que presidiram à criação do Sistema de Controlo Interno é assegurada por um conselho coordenador, que funciona junto do Ministério das Finanças, e em cujas reuniões o Tribunal de Contas se faz representar com o estatuto de observador. Neste âmbito, têm sido desenvolvidas acções de cooperação interessantes, sobretudo nos domínios do planeamento e da formação profissional de auditores.

2. O Tribunal de Contas – controlo externo e independente

Pese embora a importância do controlo interno para a boa gestão dos fundos públicos, é hoje generalizadamente aceite que, em especial nos Estados democráticos, é indispensável a existência de órgãos de controlo externo *e independente*, ao nível da estrutura constitucional do Estado.

Com efeito, como se tem vindo a assinalar, os órgãos de controlo interno, consoante o nível em que se situam, embora dotados de independência técnica, funcionam na dependência directa dos responsáveis pela própria entidade em que se integram, dos Ministros responsáveis pelos diversos sectores em que se desenvolve a acção do executivo, ou do Ministro das Finanças, a quem sujeitam os seus planos de actividades e a quem se destinam os relatórios das acções que desenvolvem.

O traço distintivo essencial dos Tribunais de Contas e instituições congéneres é, portanto, a sua independência, não meramente técnica mas muito mais ampla, consubstanciada, designadamente, no autogoverno, no poder de definir os seus planos de acção, estratégicos e de curto prazo, sem possibilidade de ingerência



Tribunal de Contas

de qualquer outro órgão ou entidade, e no estatuto de independência de quem exerce tal controlo.

Sem tal independência não seria viável, a par do exercício das suas competências de fiscalização e controlo financeiro, o cumprimento da sua missão fundamental de informar os cidadãos e seus representantes no Parlamento, de forma objectiva e imparcial, acerca da actividade financeira pública.

Trata-se de uma missão que exige, para além do controlo da legalidade e regularidade das operações examinadas, a avaliação da gestão segundo critérios de economia, eficiência e eficácia, cujos resultados, quando o Tribunal assim o entenda, são levados ao conhecimento público através da sua publicação no jornal oficial e da divulgação nos meios de comunicação social.

O controlo exercido pelo Tribunal de Contas, através das observações e recomendações formuladas, tem também uma função pedagógica, constituindo um importante contributo para o equilíbrio da vida financeira.

Neste âmbito, importa ainda referir o princípio do contraditório, segundo o qual o Tribunal, antes de tornar públicos quaisquer juízos sobre irregularidades detectadas ou deficiências de gestão, ouve os responsáveis, cujas observações são, em regra, anexadas aos relatórios que o Tribunal entenda levar ao conhecimento público.



Tribunal de Contas

3. Relações do Tribunal de Contas com o Parlamento

No plano institucional, o Tribunal mantém relações privilegiadas com o Parlamento. É importa falar destas relações, pois ambos exercem funções de controlo financeiro externo, embora as do Parlamento tenham natureza política e as do Tribunal técnico-jurídica. Por outro lado, como adiante se verá, no quadro destas relações, suscitam-se questões que se relacionam com os sistemas de controlo interno.

Desde logo, nos termos da Constituição, a execução do Orçamento será fiscalizada pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República, que, precedendo parecer daquele tribunal, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social (art.º 107º).

Por sua vez, a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas prevê que as informações relativas à execução orçamental obtidas pelo Tribunal podem ser comunicadas ao Parlamento, que, por seu turno, pode solicitar ao Tribunal relatórios intercalares sobre os resultados da fiscalização da execução do orçamento ao longo do ano, bem como a prestação de quaisquer esclarecimentos necessários à apreciação de tal execução e do relatório sobre a Conta Geral do Estado (art 36º).

Refira-se a este respeito que, no relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado, cuja elaboração constitui uma das principais competências do Tribunal, este emite um juízo sobre a legalidade e correcção financeira das operações examinadas, podendo pronunciar-se sobre a economia, a eficiência e a eficácia da gestão, e sobre a fiabilidade dos respectivos sistemas de controlo interno.



Tribunal de Contas

Podem, ainda, ser formuladas recomendações à Assembleia da República e ao Governo, tendo em vista a supressão das deficiências nos domínios da gestão orçamental, da tesouraria, da dívida pública e do património, bem como da organização e funcionamento dos serviços.

No entanto, a colaboração do Tribunal de Contas com o Parlamento não se limita aos aspectos relacionados com a execução orçamental.

Com efeito, os poderes de controlo financeiro do Tribunal abrangem todo o sector público administrativo e empresarial, bem como as entidades de qualquer natureza que beneficiem de fundos públicos, nacionais ou comunitários, tendo como instrumento privilegiado as auditorias, podendo o Parlamento, e também o Governo, solicitar a realização de auditorias a determinados actos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira (artº 55º), solicitação que é depois livremente apreciada pelo Tribunal.

Nos últimos anos intensificaram-se também os contactos directos com o Parlamento, através da participação de membros do Tribunal em reuniões da Comissão de Economia e Finanças e, mais recentemente, da Comissão de Execução Orçamental, entretanto criada, para esclarecimento de questões diversas suscitadas pelas acções de controlo financeiro realizadas pelo Tribunal.

Refira-se finalmente que a Lei de Enquadramento Orçamental prevê que, a fim de assegurar o reforço do controlo financeiro e, assim, *garantir o rigor na execução orçamental e evitar a má utilização dos dinheiros públicos*, a Assembleia da República solicite ao Tribunal de Contas, em cada ano, a auditoria de dois organismos do sistema de controlo interno (artº 58º, n.ºs 2 e 4).



Tribunal de Contas

4. O Tribunal de Contas e o controlo interno

No que respeita ao relacionamento do Tribunal de Contas com o controlo interno, este processa-se em diversos planos: controlo pelo Tribunal dos sistemas e órgãos de controlo interno; deveres de colaboração dos órgãos de controlo interno para como Tribunal; e articulação do sistema de controlo interno com a actividade de controlo do Tribunal.

Assim, sendo o controlo interno indissociável da gestão, como antes se sublinhou, o controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas deverá incidir também sobre os sistemas de controlo interno existentes nas entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, com vista a avaliar a sua adequabilidade e fiabilidade.

Com efeito, na realização de auditorias, a avaliação dos aspectos em que os sistemas de controlo interno instituídos se revelam mais ou menos fiáveis assume especial relevância, dado permitir orientar as acções subsequentes de forma mais racional, com vantagem para a celeridade e/ou aprofundamento da análise.

De referir ainda que, na sequência da apreciação dos sistemas de controlo interno, quer em relatórios de auditoria quer no Parecer sobre a Conta Geral do Estado, são frequentes as recomendações formuladas pelo Tribunal no sentido do seu aperfeiçoamento, com vista a melhorar os níveis de eficiência e eficácia das entidades em que se inserem.



Tribunal de Contas

Mas também os órgãos situados externamente às entidades que controlam, responsáveis pelo controlo sectorial e horizontal à administração financeira do Estado, ou estratégico, estão sujeitos ao controlo do Tribunal. Relembre-se o que acima se disse em matéria de auditoria a organismos de controlo interno, por solicitação da Assembleia da República.

Por outro lado, nos termos da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, os serviços de controlo interno estão sujeitos a um dever especial de colaboração com o Tribunal, que compreende (artº 12º):

- ◆ A comunicação ao Tribunal dos seus programas anuais e plurianuais de actividades;
- ◆ O envio dos relatórios das suas acções sempre que contenham matéria de interesse para o Tribunal; e
- ◆ A realização de acções, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e da gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, a solicitação do Tribunal.

Ainda de acordo com o mesmo artigo, o Presidente do Tribunal de Contas poderá reunir com os inspectores-gerais e auditores da Administração Pública para promover o intercâmbio de informações quanto aos respectivos programas anuais e plurianuais de actividades e harmonização de critérios do controlo externo e interno.



Tribunal de Contas

Visa-se assim promover a articulação entre o Tribunal e os órgãos de controlo interno, que actualmente se concretiza, como foi já referido na participação do do Tribunal nas reuniões do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

Finalmente, nas Instituições Superiores de Controlo que, para além das funções de controlo/auditoria, têm funções jurisdicionais, parece-nos que os relatórios dos órgãos de controlo interno que lhes são remetidos deverão ser completos, no que respeita aos elementos que permitem julgar as responsabilidades financeiras, mencionando tudo o que for pertinente (em especial, os factores geradores de responsabilidade, as normas violadas, os montantes envolvidos, a identificação dos responsáveis, os meios de prova...). Só assim tais relatórios terão inteira utilidade!

5. As relações das instituições supremas de controlo financeiro com o controlo interno na perspectiva de organizações internacionais

As relações dos Tribunais de Contas e instituições congéneres com os órgãos de controlo interno têm sido objecto de estudos e recomendações por parte das organizações internacionais de instituições superiores de controlo de que o Tribunal de Contas é membro, a INTOSAI e os seus Grupos Regionais EUROSAI e OLACEFS.

Assim, relativamente à INTOSAI, há a destacar o seguinte:



Tribunal de Contas

- a) No VIII Congresso, realizado em Madrid em 1974, um dos temas discutidos foi a relação entre os Tribunais de Contas e instituições congêneres e os órgãos de controlo interno, tendo-se recomendado, nomeadamente, que aqueles levassem a cabo uma acção sistemática tendente à criação e/ou aperfeiçoamento dos sistemas e órgãos de controlo interno.

- b) Posteriormente, no Congresso de Lima, em 1977, foi aprovada a Declaração de Lima, na qual se considera que compete às instituições supremas de controlo financeiro, como órgãos de controlo externo, apreciar a eficácia dos órgãos de controlo interno.

Na sequência destes congressos foi criada, no âmbito da INTOSAI, uma comissão permanente para acompanhamento desta matéria, a Comissão de Elaboração de Normas de Controlo Interno.

Por sua vez, a EUROSAI, em Congresso realizado em Praga, em 1996, defendeu a necessidade de desenvolver as relações entre as instituições supremas de controlo e os órgãos de controlo interno, tendo presentes as especificidades das funções que lhes estão cometidas.

Posições idênticas têm sido assumidas nos Congressos da OLACEFS.



Tribunal de Contas

6. Conclusões

1. O controlo interno é indispensável a uma boa gestão, pautada por critérios de economia, eficiência e eficácia, bem como à regularidade e legalidade das operações realizadas.
2. A fim de assegurar uma maior cobertura do universo a controlar, a harmonização de metodologias e procedimentos e uma racionalidade acrescida do controlo, no sentido da optimização dos recursos que lhes estão afectos, é desejável que os órgãos de controlo interno actuem de forma coordenada, devendo as instituições superiores de controlo externo contribuir para a criação de sistemas articulados de controlo.
3. No exercício da sua actividade de controlo financeiro, as Instituições Superiores de Controlo, Tribunais de Contas e instituições congéneres, devem apreciar a adequabilidade e fiabilidade dos sistemas de controlo interno existentes nas entidades sujeitas aos seus poderes de controlo, bem como do controlo interno exercido por entidades externas, mas inseridas na administração pública, formulando recomendações específicas visando o seu aperfeiçoamento.
4. A articulação dos sistemas de controlo financeiro interno e externo constitui um importante meio de assegurar a racionalização do sistema de controlo financeiro, globalmente considerado, pelo que, sem prejuízo da sua natureza e funções específicas, as instituições superiores de controlo deverão procurar aprofundar tal articulação.



Tribunal de Contas

5. Tendo presente a sua missão, enquanto instituição de controlo externo e independente, de esclarecer, de forma objectiva e imparcial, os cidadãos e os seus representantes sobre a actividade financeira do Estado, as instituições superiores de controlo devem colaborar com o Parlamento, prestando-lhe o apoio técnico necessário a uma correcta apreciação da actividade financeira pública.