



REPÚBLICA DE ANGOLA
TRIBUNAL DE CONTAS

As Boas práticas de Auditoria nas ISC_CPLP

Luanda, 28 de Setembro de 2012

Introdução

O tema que nos foi proposto é bastante sugestivo e remete-nos, enquanto órgão superior de controlo, a uma análise profunda acerca dos métodos, procedimentos e modelos de auditoria, que temos realizado.

O trabalho que submetemos, como contribuição ao tema, sugerido, é acima de tudo, fruto das experiências e das práticas que temos seguido na busca incessante do bem-fazer e do rigor que temos seguido no campo das auditorias que desenvolvemos, entendendo estas, como uma parte importante do exercício do serviço público a que somos chamados por inerência da Constituição e da lei a desempenhar, enquanto fiscalizadores da gestão financeira pública.

Uma auditoria, qualquer que seja a sua natureza de realização, exige um conjunto de procedimentos que, por si só, devem estar em consonância com à Constituição e à Lei do lugar onde ela é desenvolvida, com regras que são estabelecidas nos vários Manuais de Procedimento de Auditoria adoptados por cada uma das Instituições Superiores de Controlo, acrescentando, ainda, as regras que estão definidas em Instrumentos de carácter internacional, como são as normas de procedimentos de Auditoria definidas pela INTOSAI e para o caso Angolano, ainda as da AFROSAI-I e a SADCOSAI, organizações a que está vinculado o Tribunal.

No sentido prático da asserção do conteúdo da reflexão que nos propusemos fazer, parece-nos paradoxal reflectirmos sobre as boas práticas de Auditoria nos órgãos de controlo interno da CPLP, pois, se entende, que todos os procedimentos de Auditoria estejam assentes em regras definidas, conhecidas e assumidas pelos serviços executores das nossas ISCs e que padronizam os limites da actuação dos auditores.

Entendemos contudo, que na generalidade prática, uma reflexão introspectiva, isto é, de dentro das nossas próprias Instituições, sobre as boas práticas em Auditoria, se impõe fazer dado o percurso que algumas das Instituições parte da nossa organização já fizeram e o contributo que podem dar numa avaliação conjunta do que são efectivamente as boas práticas em Auditorias e o que elas representam para o sucesso das nossas Instituições enquanto Órgãos Supremos de Controlo nos nossos respectivos Estados segundo a natureza das várias Constituições, como é o exemplo da Constituição Angolana de 2010.

Esta reflexão tem ainda o condão de ser uma avaliação dos diferentes critérios que têm sido estabelecidos para a realização das auditorias, as ferramentas utilizadas e associando-se ao facto de que, algumas das nossas Instituições assumirem, ainda a coordenação do sistema nacional de controlo, o que tem implicado uma concertação dos planos de actuação sem, todavia, definir regras em que devem assentar os paradigmas organizacionais e os modos de elaboração das auditorias e dos relatórios dos Órgãos de Controlo Interno (O.C.Is).

1 – Auditoria

A auditoria é um mecanismo que incorpora determinados procedimentos visando obter uma opinião sobre uma determinada gestão realizada durante um exercício económico.

Para a realização de uma auditoria credível, é necessário que haja uma informação financeira credível.

Podemos, eventualmente estar perante um conflito de pensamento, na medida em que toda informação no sentido genérico deve ser em princípio credível, por formas a que os seus destinatários possam retirar delas conclusões idóneas.

Se for este, o primado da nossa actuação, mais relevante se torna quando estiver em causa uma informação de natureza contabilística e financeira produzida pelas empresas e por outros sectores da administração, na medida em que, o resultado da mesma se destina a uma multiplicidade de destinatários.

Segundo, Carlos Baptista da Costa, a informação financeira deve *«possuir determinadas características qualitativas as quais mais não são do que os atributos que tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos seus utilizadores»*ⁱ

De entre estas destacam-se a compreensibilidade, isto é, a informação dever ser *«rapidamente compreensível pelos seus utilizadores»*ⁱⁱ, o que não se pressupõe que se deva ser *«excluída das demonstrações financeiras qualquer informação acerca de matérias complexas exclusivamente na base de que a mesma seja demasiado complexa e difícil para a compreensão dos utilizadores»*ⁱⁱⁱ aquela que é capaz, que permite aos seus destinatários ou utilizadores tomarem uma decisão, no dizer do Prof. Carlos B. Costa que visa *«ajuda-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir as avaliações do passado»*^{iv}

Importa ainda destacar duas outras características qualitativas, no conjunto destas que são a fiabilidade, o mesmo que dizer, informação assente na realidade dos factos constatados ou que ela pretende retratar, bem assim como a comparabilidade, ou seja a informação financeira tem que ser capaz de permitir uma análise comparativa no

tempo e poder-se através dela fazer uma avaliação da tendência do seu desempenho.

2 – A Auditoria no Tribunal de Contas.

Como mais, um dos muitos mecanismos que estão a dispor do Tribunal de Contas, a auditoria é realizada pela nossa Instituição nos termos da alínea d) do art.6º em conjugação com o artigo 78º, ambos da Lei n.º 13/10, de 9 de Julho.

Com efeito, determinam estas normas que, compete ao Tribunal de Contas a fiscalização da actividade financeira do Estado e demais entidades previstas no art.2º da presente lei e, nomeadamente « *realizar por iniciativa própria...inquéritos e auditorias de natureza contabilística, financeira e ou patrimonial às entidades sujeitas a sua jurisdição*»

A realização de uma auditoria se enquadra no contexto da verificação externa das contas, estabelecida no artigo n.º 77 da Lei n.º 13/10, de 9 de Julho (Lei Orgânica e do Processo do Tribunal de Contas).

Fruto dos resultados de boas práticas de Auditoria, ao longo dos anos da sua actividade, o Tribunal de Contas no âmbito do exercício de verificação externa, realizou já várias auditorias, tendo na maior parte destas os seus Relatórios, tão logo aprovados pela Câmara competente, terem sido submetidos a apreciação do Ministério Público, que por sua vez acusou os responsáveis.

Ainda como resultado da aplicação das boas práticas em Auditoria pelo Tribunal de Contas, foram reintegrados no Tesouro Nacional sob tutela do Ministério das Finanças um valor aproximado em Kuanzas a U.S.D. 25 000.000.00 dólares norte americanos.

3.1 As Práticas em Auditoria.

As boas e más práticas em auditoria podem resultar de vários factores, mais fundamentalmente de uma visão incorrecta do fim para qual ela se propõe alcançar.

No Tribunal de Contas, as auditorias começam sempre com a programação destas no Plano Anual de Actividades, que é aprovado pelo Tribunal nos termos da alínea f), do artigo 6º da Lei n.º 13/10, de 9 de Julho.

A planificação das auditorias no Tribunal de Contas de Angola obedece a vários critérios tais como:

- a) A avaliação da execução do Relatório de actividades do ano findo;
- b) Propostas dos Venerandos Juízes Conselheiros;
- c) As propostas da Direcção Técnica;
- d) E, ainda aquelas que surgem fruto das denúncias que são enviadas ao Tribunal.

3.2 O que são as boas práticas de auditoria?

As boas práticas de auditoria pressupõem acima de tudo critérios sérios e concretos da sua realização definidos nos artigos n.º 4º e 5º da Resolução n.º 3/11, de 2 de Fevereiro (Regulamento da 2ª Câmara) e importa, ainda, acrescer que qualquer que seja a natureza da auditoria a ser realizada, ela cumpre determinadas fases ou ciclo de vida que incorpora um bom planeamento, preparação, realização, relato e seguimento nos termos que são definidos segundo os princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e pelas normas aprovadas no

âmbito da INTOSAI e que constarão dos Manuais de Auditoria e do Procedimento a aprovar pelo Plenário do Tribunal de Contas.

As boas práticas de auditoria estão associadas também e por via disso, ao próprio auditor que tem que ser ético, diplomático, versátil, observador, tenaz e Autoconfiante independente e responsável.

Os aspectos ora referidos são os seguidos pelos nossos auditores, e para isso exercemos uma grande influência na melhoria da qualificação técnica dos nossos profissionais, quer a nível local, como no quadro das organizações em que estamos inseridos, como é o caso da INTOSAI, a AFROSAI I, da SADCOSAI, e como não podia deixar de ser pelo contributo valioso que temos na nossa organização, aonde e dada a experiência dos Organismos parte, vamos buscar uma melhor qualificação dos nossos quadros no desempenho do seu estatuto de auditor de um órgão de controlo externo.

Neste sentido, o Tribunal de Contas de Angola tem a sua grande abordagem virada para o êxito da sua actuação no quadro do exercício de fiscalização sucessiva e de verificação externa a elevação do grau de profissionalismo dos seus quadros, assente em princípios que subjazem e incorporam a profissão do auditor, máxime do auditor do Tribunal de Contas.

Assim, assumimos como válidos os princípios da deontologia profissional, da ética, da independência da sua actuação que se alicerça na Constituição e na lei, nas incompatibilidades e impedimentos inerentes ao desempenho desta função e acima de tudo na eventual responsabilização que deve ser assacada aos auditores do Tribunal de Contas e ou ao serviço do Tribunal de Contas, quando no desempenho das suas funções possam não estar a seguir a prossecução do interesse público.

A abordagem das boas práticas de auditoria não deve ser feita de forma generalizada, desta forma, assumimos como prática no Tribunal de

Contas este critério em função da especificidade da natureza da auditoria em concreto.

Neste sentido, a definição e avaliação dos procedimentos a seguir numa determinada auditoria é feita em função dos seus objectivos.

4– A Ética e o Auditor

Não podemos falar de boas práticas de auditoria sem olharmos para este conceito filosófico, que trata da moral, isto é, que tem a ver com os costumes, quanto mais não seja que trata do comportamento que é tido por normal ou habitual.

Diz o Prof. Carlos Baptista da Costa que *«a ética é a ciência do dever ser, o que implica a existência de valores, os quais, sendo atribuições feitas pelo espírito humano, são elementos essenciais da ética»*^v.

Neste sentido, enquanto a ética está voltada para os valores, do dever ser, valores estes que são emanção do espírito humano, a deontologia profissional está virada para o dever, que é imposto por uma obrigação resultante no nosso caso do Tribunal de Contas pelas regras de conduta dos servidores públicos, aprovada pela Pauta Deontológica do Funcionalismo Público e das regras que são definidas para os auditores do Tribunal de Contas, a serem estabelecidas no Manual de Procedimento e Auditoria do Tribunal de Contas.

Em Angola, as Associações profissionais no ramo da auditoria, que tem por obrigação regular o exercício da profissão dos Contabilistas e dos Revisores Oficiais de Contas encontram-se ainda em fases embrionárias, o que nos permite dizer que não têm sido estas que directamente se tem debruçado sobre a problemática dos princípios da ética e deontologia profissional mas sim, o Estado.

A conduta de um auditor é um dos aspectos mais importantes no seu trabalho, pois os aspectos técnicos podem-se aprender, mas a conduta ética, honesta e correcta é imposta pelos costumes, pela educação.

Um outro aspecto que em nosso entender é conexo com a ética do auditor é a responsabilidade legal. Já aqui frisamos o facto de os auditores estarem vinculados a determinadas obrigações legais como as que se referem a confidencialidade das informações recebidas ao longo do exercício da sua actividade e a garantia de que estas não sejam usadas indevidamente.

Por responsabilidade é a obrigação moral, jurídica e ou profissional de cada um responder pelos seus actos em relação a regras ou funções que se desempenha.

É aqui, parece-nos, que reside um dos aspectos se não o mais importante, que é a possibilidade legal de responsabilizarmos os auditores por actos que violem de forma grave os princípios orientadores da conduta profissional dos auditores e não só.

5 – O SIG_TC e as Boas Práticas de Auditoria.

Um dos grandes ganhos que o Tribunal de Contas teve no quadro do melhor desempenho dos nossos auditores e na procura de melhores resultados e práticas na realização de auditorias foi a criação do sistema integrado de gestão do Tribunal de Contas, o que permitirá uma melhor organização dos procedimentos adoptados, maior optimização dos resultados e diminuição dos custos operacionais na realização das auditorias.

O Tribunal de Contas de Angola possui um sistema de Auditoria online denominado Sistema Integrado de Gestão do Tribunal de Contas – SIG-TC que possibilita a automatização dos procedimentos de auditoria e fiscalização e constitui-se num dos sistemas de controlo externo da gestão pública mais completo entre os que existem ao nível internacional.

Dispondo de funcionalidades informatizadas e modernas de auditoria e fiscalização que contemplam todas as fases dos trabalhos, desde a elaboração e execução do Plano Anual de Auditoria até a emissão do

Relatório Final, o Sistema permite a padronização dos procedimentos de fiscalização, o seu acompanhamento pelos interessados internos e externos, a implementação do contraditório em simultâneo, a comunicação entre os auditores, juízes e gestores, bem como a captação dos dados necessários à realização dos trabalhos. Com uma fiscalização mais eficiente, mais rápida e padronizada, pretende-se alcançar maior abrangência nos serviços a executar.

O SIGTC apresenta como inovação um módulo de indicadores de gerência para a tomada de decisão sobre a formulação dos programas de trabalho de natureza preventiva, concomitante e sucessiva, a partir do acompanhamento permanente dos níveis de cumprimento das normas do controlo interno por parte dos gestores do Sector Administrativo Público, bem como do Sector Empresarial Público. Também há um módulo de gestão de indicadores sociais a partir da execução do Orçamento Geral do Estado.

O Tribunal possui ainda um Portal aonde são divulgadas, informações de interesse da sociedade, e em breve o resultado da execução orçamental, financeira e patrimonial do Governo, de forma a contribuir para o aumento do grau de transparência dos actos da gestão pública.

O SIGTC integrar-se-á com os demais sistemas do Governo, de forma a facilitar, agilizar e conferir total segurança nos trabalhos de fiscalização do Tribunal de Contas. Esta integração permitirá não somente obter os dados necessários à fiscalização a ser exercida pelo Tribunal de Contas, mas também fazer a recolha das informações inerentes à elaboração da Conta Geral do Estado.

6- Controlo de Qualidade e Verificação de Auditoria

A qualidade está directamente relacionada à independência e a competência técnica do auditor e ao nível de regulação exercido pelas entidades supervisoras.

Esse controlo de qualidade, pode ser definido como sendo um sistema eficiente que visa integrar esforços para o desenvolvimento,

manutenção e aperfeiçoamento da qualidade de vários grupos numa organização.

O Tribunal de Contas tem, neste sentido, estabelecido metas visando manter os programas de garantia de qualidade para as actividades de auditoria, objectivando avaliar periodicamente se os serviços executados são efectuados de acordo com as competências constitucionais e legais. Esse programa é estabelecido de acordo com a estrutura da equipa técnica do Tribunal de Contas e a complexidade dos serviços a realizar.

Tendo, pois, objectivos a seguir, a garantia da qualidade das nossas auditorias passa pela adopção dos seguintes requisitos:

1. O pessoal designado ter conhecimento técnico e as habilidades profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;
2. O nível de independência e de mais atributos definidos nas normas ou perfil do auditor;
3. O profissional de auditoria responsável pela supervisão da auditoria que orienta o planeamento, a execução e controla o trabalho em todas as etapas, analisando todos os documentos de auditoria e orientando a elaboração do relatório.

O controlo de qualidade inclui, assim uma avaliação permanente da capacidade que o Tribunal de Contas possui para auditar todos os entes sob sua jurisdição.

Periodicamente o Tribunal de Contas, enquanto não temos publicado o nosso Manual de Procedimentos, aprova com base em proposta de grupo de trabalho próprio, programas de garantia de qualidade que são aplicados às auditorias concluídas, ou seja, aos trabalhos cujos relatórios tenham sido julgados ou apreciados pelo Tribunal de Contas, a fim de garantir o aprimoramento das novas auditorias em conformidade com a legislação, as políticas e as normas do Tribunal.

Nesta perspectiva, uma das nossas preocupações no quadro da normalização dos procedimentos da Auditoria, não fica só no quadro

dos trabalhos que estão a ser desenvolvidos para a criação do Manual de Procedimentos de Auditoria, um trabalho que deverá estar concluído muito brevemente, mais também, no desenvolvimento e criação de um órgão que deverá num futuro muito breve assumir o papel de regulador da qualidade das auditorias desenvolvidas pelos técnicos do Tribunal.

A verificação ou revisão do controlo de qualidade dos relatórios de auditorias é uma tarefa que é assumida pelos Juízes da Câmara e ou pelo Juiz Relator do processo a título de orientação ou instrução funcional. Contudo, esta tarefa não entra em conflito com o estatuto de independência e estabilidade técnica de que gozam os técnicos do Tribunal de Contas no desempenho destas funções.

Aliás, a própria Resolução que aprova o Regulamento da 2ª Câmara (Resolução n.º3/11, de 22 de Fevereiro), como que resguarda, a posição de independência técnica de que gozam os auditores do Tribunal, determinando que sempre que haja alguma discordância do ponto de vista técnico na execução de qualquer procedimento de auditoria a nível da hierarquia funcional, a mesma deverá constar no processo e por escrito, competindo ao Juiz Relator decidir.

A criação deste órgão pelo Tribunal de Contas deverá estar em conformidade com o Decreto-Lei n.º 31/96, de 25 de Outubro do então Conselho de Ministro, que criou o INORQ (Instituto Angolano de Normalização de Qualidade), Instituição membro da ISO, que é o órgão a nível de Angola, encarregue de licenciar as empresas ou instituições para poderem exercer este papel de certificadores, com as normas da ISO (International organization for Standardization).

Conclusão

Como podemos verificar as boas práticas em auditoria compreendem, pois, um conjunto de procedimentos que incluem, normas, critérios organizacionais que podem ser gizados de modos a potenciar as nossas Instituições.

Com o avanço dos sistemas tecnológico, parece-nos fundamental que os Tribunais de Contas possuam procedimentos que assegurem, às auditorias e inquéritos desenvolvidos no âmbito da verificação externa, os padrões de qualidade exigidos pelos utentes da informação, bem como os padrões de estabelecidos pela legislação, em alto grau de aceitação e profissionalismo.

As boas práticas de auditorias devem ser exigências para os profissionais das nossas Instituições para que desta forma as nossas Instituições sejam granjeadas com o brio e qualidade do serviço público que prestamos.

É de fundamental importância que os Tribunais de Contas possuam procedimentos que assegurem, às auditorias e fiscalizações, os padrões de qualidade exigidos pelos utentes da informação, bem como os padrões estabelecidos pela legislação, em alto grau de aceitação e profissionalismo.

O profissional de auditoria de qualidade, responsável pela supervisão da auditoria deverá orientar o planeamento e a execução, e rever o trabalho em todas as suas etapas, analisando todos os documentos de auditoria e orientando a elaboração do relato e do relatório final, como forma de garantir que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controlo de qualidade.

Deve ainda avaliar permanentemente as competências do auditor de forma a garantir os profissionais devidamente capacitados para o exercício da função.

Nesse âmbito, cabe ainda, a criação do Código de Ética e Deontologia Profissional do Auditor, específico para os órgãos de Controlo Externo.

Por fim, pensamos que as boas práticas de auditoria estão ligadas a critérios de responsabilidade, de legalidade, de independência e de ética. Pilares sobre os quais qualquer procedimento em auditoria deve assentar.

Tenho dito e Muito Obrigado.

BIBLIOGRAFIA

_Auditoria Financeira Teoria & Prática de Carlos Baptista da Costa, 9ª Edição- Rei dos Livros

_ Lei n.º 13/10, de 9 de Julho, Lei Orgânica e do Processo do Tribunal de Contas de Angola

-

ⁱ Carlos Baptista da Costa, in Auditoria Financeira, pag. 37, 9ª Edição- Rei dos Livros

ⁱⁱ Idem, pag 37

ⁱⁱⁱ-Idem, pag. 41

^{iv}-Idem , pag.41

^v Idem ,pag 141

