



FACULDADE DE LETRAS E CIÊNCIAS SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIA POLÍTICA E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO EM GOVERNAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

O Papel da Auditoria Interna na Gestão das Organizações Públicas: O Caso do Fundo de Energia (2012 - 2017)

Candidata: Vânia Lina Machava Come

Supervisor: Prof. Doutor Mário Vicente Siteo

Maputo, Setembro de 2018

Dissertação apresentada em cumprimento parcial dos requisitos exigidos para a obtenção do grau de Mestre em Governação e Administração Pública no Departamento de Ciência Política e Administração Pública da Faculdade de Letras e Ciências Sociais, Universidade Eduardo Mondlane

Candidata: Vânia Lina Machava Come

Supervisor: Prof. Doutor Mário Vicente Siteo

Maputo, Setembro de 2018

Supervisor

Presidente

Oponente

Índice

Lista de Siglas e Abreviaturas.....	i
Agradecimentos	iii
Dedicatória.....	iv
Declaração.....	v
Resumo	vi
Abstract.....	vii
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Descrição do Objecto de Estudo	2
1.2 Apresentação do Problema.....	2
1.3 Objectivos do Trabalho	6
1.3.1 Objectivo Geral.....	6
1.3.2 Objectivos Específicos.....	6
1.4 Justificativa.....	6
1.5 Hipótese.....	8
1.6 Estrutura do Trabalho.....	8
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA.....	10
CAPÍTULO III – QUADRO TEÓRICO E CONCEPTUAL	20
3.1 Quadro Teórico	20
3.1.1 Teoria da Escolha Racional	20
3.2 Principais Conceitos.....	24
3.2.1 Auditoria	24
3.2.2 Auditoria Interna	25
3.2.3 Auditoria externa	27
3.2.4 Controlo interno	28
3.2.5 Gestão	29
3.2.6 Organização	29
CAPÍTULO IV – METODOLOGIA	31
4. 1 Tipo de Pesquisa	31
4.2 Procedimentos e Técnicas de Recolha de Dados.....	31
4.3 Estudo de Caso.....	32
4.4 Tipo de Amostragem.....	33
4.5 Quadro de Análise.....	34
CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	38

5.1 Caracterização do FUNAE	38
5.2 Processo de auditoria interna no FUNAE.....	42
5.2.1 Procedimentos de auditoria interna no FUNAE	43
5.2.2 A questão da autonomia na realização da auditoria interna no FUNAE	48
5.2.3 Influência da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE.....	52
CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	57
6.1 Conclusão.....	57
BIBLIOGRAFIA	60
Artigos.....	61
Documentos Publicados.....	62
Documento não publicado	65
Legislação	65
<i>Websites</i> Consultados.....	66
ANEXOS	67

Lista de Siglas e Abreviaturas

AICPA - American Institute of Certified Public Accountant

ANFP – Autoridade Nacional da Função Pública

BEGRSP – Balanço da Estratégia Global da Reforma do Sector Público

CIP – Centro de Integridade Pública

CIRESP - Comissão Interministerial da Reforma do Sector Público

Conab – Companhia Nacional de Abastecimento

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

EGRSP - Estratégia Global da Reforma do Sector Público

ERDAP - Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública

FUNAE – Fundo de Energia

IFAC - International Federation of Accountants

IGF – Inspeção Geral de Finanças

IIA - The Institute of Internal Auditors

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

MFP – Ministério da Função Pública

MNE – Ministério dos Negócios Estrangeiros

SISTAFE - Sistema de Administração Financeira do Estado

TA – Tribunal Administrativo

UAI - Unidade de Auditoria Interna

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

Agradecimentos

Agradeço em primeiro lugar ao meu Supervisor, Prof. Doutor Mário Vicente Siteo pela paciência, dedicação e pelas orientações, apesar de em alguns momentos não ter correspondido na íntegra as observações feitas, mas sempre procurei fazer o máximo para terminar com este trabalho.

Ao meu esposo Hélder Ruben Come, as minhas filhas Thembissa Come e Wuyane Come por terem compreendido as minhas ausências durante o período da formação.

A minha mãe, Maria Fernanda Nhamuave, a minha avó Rosalina Doce, meus tios Amélia Zimba e Aurélio Magaia, aos meus irmãos Youndy Machava e Nilton Machava pelo incansável apoio, motivação e incentivo para que eu continuasse com os meus estudos.

A minha sogra Rosalina Simbine por ter cuidado das minhas filhas quando eu tivesse que participar nos trabalhos em grupo.

Aos professores do Curso de Mestrado em Governação e Administração Pública (2015-2016), pelos conhecimentos transmitidos durante a fase de formação.

Ao Ministério dos Recursos Minerais e Energia pelo apoio financeiro e aos trabalhadores do Fundo de Energia pela informação fornecida durante o trabalho de campo. Sem o vosso apoio este trabalho não teria o desfecho desejado.

Aos meus colegas do Curso pelas “energias positivas” transmitidas durante a formação e elaboração deste trabalho mesmo quando pensei em desistir.

E por fim, agradeço a todos que directa ou indirectamente contribuíram para a concretização deste sonho. O meu muito obrigado!

Dedicatória

Ao meu esposo Hélder Ruben Come, as minhas filhas Thembissa e Wuyane que são a minha fonte de inspiração.

Declaração

Declaro que este trabalho nunca foi apresentado, na sua essência, para a obtenção de qualquer grau, e que o mesmo constitui o resultado da minha investigação pessoal, estando indicadas no texto e na bibliografia as fontes que utilizei.

Maputo, Setembro de 2018

A Candidata

Resumo

O presente trabalho versa sobre “O Papel da Auditoria Interna na Gestão das Organizações Públicas: O Caso do Fundo de Energia, 2012-2017”.

Para desenvolver esta pesquisa formulamos a seguinte pergunta de partida: Até que ponto a auditoria interna desempenha um papel importante no processo de gestão no FUNAE?

Do ponto de vista metodológico enquadrámos a pesquisa numa perspectiva qualitativa, e para a recolha de dados usamos três procedimentos: pesquisa bibliográfica, documental e a técnica de entrevista, especificamente a entrevista semi-estruturada. Para seleccionar os nossos entrevistados usamos a amostragem não-probabilística intencional. Optamos também pelo método monográfico ou estudo de caso para aprofundar o processo de auditoria interna no FUNAE.

Da análise feita foi possível concluir que a auditoria interna desempenha um papel importante no processo de gestão no FUNAE, visto que permite a identificação de erros de procedimentos contabilísticos e financeiros e orienta a sua correção. Possibilita igualmente verificar o grau de execução das actividades e o cumprimento das recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa ajudando na correção de problemas de carácter organizacional, estrutural e operacional.

Portanto, há alguns aspectos que limitam a realização da auditoria interna de forma eficaz e eficiente, tais como, a falta de autonomia e capacidade dos técnicos de auditoria interna e a não realização de algumas actividades patentes no Regulamento Interno do FUNAE. Assim, há necessidade de se pensar no reforço do espaço que a auditoria interna deve ter no FUNAE, através de um apoio, seja ao nível dos gestores assim como dos funcionários da instituição, fornecendo informação necessária para que de facto a auditoria interna desempenhe o seu real papel.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Gestão, Organização

Abstract

This work focuses on "The Role of Internal Auditing in Management of Public Organizations: The Case of the Fund of Energy, 2012-2017".

In order to develop the research, the following question has been posed: To what extent does internal audit play a preponderant role in the management of FUNAE?

From the methodological point of view, this research is fit in a qualitative perspective, and it was used three procedures for the collection of data: bibliographical and documentary researches as well as interview technique, specifically the semi-structured interview. In order to select the interviewed, it was used intentional non-probabilistic sampling. It was also opted the monographic method or case study to deepen the internal audit process in FUNAE.

The analysis made to the results of this research, it is possible to conclude that internal auditing plays a preponderant role in the management process of FUNAE, because it allows the identification of errors in accounting and financial procedures and guides their correction. It also allows to verify the degree of execution of the activities and the fulfillment of the recommendations resulting from internal and external audit works, helping to correct structural, operational and organizational Problems.

Therefore, some aspects limit the performance of internal audits in effective and efficient manner such as: the lack of autonomy of technicians that perform internal audit and the nonperformance of certain activities being in the FUNAE Internal Regulations. Thus, it is necessary to consider the strengthening of the space that the internal audit should have in FUNAE, trough supporting by manager as well as coworkers of FUNAE, providing fundamental information for internal auditing has his real role.

Keywords: Internal Audit, Management, Organization

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

A auditoria interna tem sido objecto de crescente interesse a nível mundial, sobretudo nos países desenvolvidos, justificado pelas evidências de irregularidades na gestão dos recursos públicos.

Actualmente tornou-se cada vez mais difícil o controlo das actividades das entidades públicas devido ao crescimento destas, quer em termos de tamanho, quer na diversificação das suas operações (Pinheiro, 2014). A responsabilidade cada vez mais acrescida é depositada a auditoria interna, considerada como mecanismo de resposta aos problemas relacionados com a corrupção, desvios de fundos¹ e erros de procedimentos administrativos (Pinheiro, 2014).

Nesse sentido, a auditoria interna tem um grande desafio de procurar desenvolver actividades que promovam a melhoria do *performance*, através da prestação de apoio contínuo à gestão para melhorar o sistema de controlo interno das organizações, garantindo a observância das leis e procedimentos (Pinheiro, 2014).

Para o caso de Moçambique, a auditoria interna foi assumida como uma ferramenta que ajudaria na melhoria da gestão deficitária das finanças públicas que se registava no país. É por essa razão que a auditoria interna foi incorporada na Estratégia Global da Reforma do Sector Público – EGRSP (2001-2011) como uma actividade que contribuiria para a ampliação da transparência e a responsabilidade na gestão financeira e no uso dos recursos públicos (CIRES, 2001).

Há vários autores que defendem que a auditoria interna desempenha um papel importante na gestão das organizações em diversos sentidos, quer no controlo dos processos administrativos e financeiros, quer na gestão dos recursos patrimoniais.

¹ Desvio de fundos é a apropriação indevida, desvio ou roubo para uso pessoal (CIP, 2009). É a utilização indevida de propriedade a que se tem acesso ou que lhe foi legalmente confiada no seu cargo formal ou trabalho como servente, agente, fiador ou guardião (CIP, 2009). Em termos legais, o desvio de fundos é um crime económico (CIP, 2009).

É neste contexto que surge o presente trabalho com intuito de procurar compreender o papel da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE no período de 2012 à 2017.

1.1 Descrição do Objecto de Estudo

O objecto de estudo deste trabalho é a auditoria interna, considerada como uma actividade independente que tem por finalidade examinar a integridade das operações financeiras e administrativas das organizações de modo a melhorar a eficácia e eficiência dos processos de gestão.

Através de análises e avaliações, a auditoria interna produz informação relevante para assessorar os gestores das organizações a tomar medidas imediatas para a correcção de erros e irregularidades que podem ocorrer nas diferentes fases da realização das suas actividades.

A auditoria interna é uma ferramenta extremamente importante para o acompanhamento e averiguação das actividades da organização, por isso, foi definido que no âmbito da Reforma do Sector Público em Moçambique as acções de auditoria interna deviam ser consolidadas e realizadas com regularidade (CIRES, 2001).

Além disso, a Lei n.º 09/2002 de 12 de Fevereiro que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE) e o respectivo regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004 de 20 de Agosto orientam para o estabelecimento, implementação e manutenção de procedimentos de auditoria interna internacionalmente aceites.

1.2 Apresentação do Problema

Vários autores procuram mostrar o papel da auditoria interna na gestão das organizações.

Almeida (2003) citado por Barreto (2017, p. 2) defende que a auditoria interna tem um papel importante para as organizações, uma vez que ajuda a eliminar desperdícios, simplificar tarefas,

apoiar à gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das actividades executadas.

Na opinião de Lopes (2010) citado por Ferreira (2014, p. 35) a auditoria interna é uma componente relevante para gestão interna da organização, visto que age de forma benéfica e eficaz na procura de uma correcta gestão de recursos, sendo alicerçada em evidências e proporcionando aos gestores a correcta valoração das técnicas utilizadas na gestão da organização. Verifica-se, pois, que a auditoria interna como instrumento de gestão e fiscalização faz com que as suas observações sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos (Dutra, *et al*, 2017).

Moura, Lopes, Barbosa (s/d, p. 2) referem que “inúmeras são as razões que configuram a auditoria interna como necessária, principalmente quando se aborda o sistema de forma integrada, preservando a organização contra riscos e fraudes, em todos os processos”. Estes autores consideram ainda que a auditoria interna agrega valor ao resultado da organização, apresenta um aperfeiçoamento nos processos da gestão e do controle interno, por meio de recomendações e soluções.

No contexto moçambicano, o reforço dos mecanismos de auditoria interna enquadra-se no processo da Reforma do Sector Público que teve a sua maior expressão com o lançamento da Estratégia Global da Reforma do Sector Público – EGRSP (2001-2011).

Com a reforma, pretendia-se, que o sector público fosse transparente, tanto no que diz respeito à utilização dos bens e recursos públicos, bem como no que se refere aos procedimentos e melhoria no sistema de prestação regular de contas (CIRESP, 2001).

Para tal, foram traçados os seguintes objectivos: i) assegurar a regularidade e abrangência das acções de auditoria e dos exames financeiros; ii) elaborar legislação que modernize os instrumentos e procedimentos da gestão financeira pelas unidades de administração directa e institutos públicos do Estado (CIRESP, 2001).

Estes objectivos foram reforçados com as acções que tinham sido definidas para a Fase II da Reforma do Sector Público (RSP) que previam a “consolidação da auditoria interna nos ministérios, províncias, distritos e municípios” (ANFP, 2006, p. 21).

Durante a implementação das actividades concernentes a FASE II, o governo realizou em 2008 o balanço da implementação do Programa da RSP. Em termos de resultados, este balanço apontou para a melhoria da eficiência da gestão financeira do Estado, a supervisão e prestação de contas na administração pública (MFP, 2009).

De igual modo, o Balanço da Estratégia Global da Reforma do Sector Público (BEGRSP) realizado em 2012 apurou que, com a implementação das reformas registou-se resultados significativos, dos quais, o fortalecimento da capacidade do Estado de promover uma gestão rigorosa dos fundos públicos, através de um sistema de planificação, orçamentação e execução orçamental íntegro e eficaz (MFP, 2012). Estes resultados foram atingidos devido a implementação de um conjunto de medidas, incluindo a auditoria interna (MFP, 2012).

Para melhor implementação dos objectivos da reforma, foi lançada a Estratégia Reforma Desenvolvimento da Administração Pública – ERDAP (2011-2025) que apresenta grandes desafios, dos quais o reforço da integridade, transparência e combate a corrupção na Administração Pública, cuja evolução foi antecedida por reformas que visam reduzir os níveis de corrupção e desvios dos fundos públicos, com destaque para a Lei nº 9/2002 de 12 de Fevereiro que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), uma plataforma eletrónica que permite o estabelecer e harmonizar regras, procedimentos de programação, gestão, execução e controle dos recursos públicos.

Conjugado a esta Lei, destaca-se o Diploma Ministerial 169/2007, de 31 de Dezembro que aprova o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos (MAF), documento que apresenta as principais normas de gestão orçamental, financeira, patrimonial, contabilísticas e de controlo interno.

Ainda no contexto da Reforma do Sector Público em Moçambique, foram aprovados vários instrumentos legais para a flexibilização das actividades e melhoria da gestão de finanças públicas, com destaque para o Decreto nº 5/2016, de 8 de Março, que aprova o Regulamento de Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado. Este decreto tem como objectivo principal melhorar a transparência dos processos de contratação para a prestação de serviços por terceiros, estabelecendo níveis aceitáveis de confiança do cidadão perante a Função Pública.

Apesar do quadro acima nos conduzir para uma indicação de melhoria dos processos relacionados com gestão nas organizações públicas, o fortalecimento de mecanismos institucionais e aprovação de um pacote de legislação visando assegurar a integridade, o combate a corrupção e uma maior responsabilização e prestação de contas na administração pública, a prática mostra que os instrumentos e mecanismos legais acima indicados e no caso concreto da auditoria interna ainda não constituem um meio eficaz e eficiente para o controlo da má gestão, sobretudo no que concerne ao desvio de fundos nas instituições públicas.

Esta situação ficou evidente aquando da publicação nos últimos anos pela *media*² de alguns casos de má gestão e desvio de fundos, o que mostra que ainda há fragilidades no processo de auditoria interna nas organizações públicas.

Dutra *et al.* (2017, p. 2) explica que, “os principais problemas que atingem as organizações públicas são os desvios, erros e fraudes, que são denominados de corrupção, procedimento este que está relacionado com a falta de controle adequado sobre um determinado processo, implicando em um conjunto de actos que provocam a utilização indevida do processo e dos recursos pertencentes às entidades públicas, seja para benefício próprio ou de terceiros”.

² Vide em: http://www.verdade.co.mz/tema-de-fundo/35-themadefundo/61121-ma-gestao-de-milhoes-de-meticais-na-maior-unidade-sanitaria-de_mocambique; <http://www.verdade.co.mz/destaques/democracia/63505-ministerio-publico-requer-acareacao-dos-reus-acusados-de-desvio-do-dinheiro-do-fda>.

Uma ideia idêntica foi defendida por Macuane (2013, p. 101) ao referir que, “uma das causas de desvio de fundos públicos está, certamente, na fraqueza dos mecanismos de controlo interno no sector público”.

É neste contexto que este trabalho procura se situar e responder a seguinte questão: Até que ponto a auditoria interna desempenha um papel importante no processo de gestão no FUNAE?

1.3 Objectivos do Trabalho

1.3.1 Objectivo Geral

Este trabalho tem como objectivo geral compreender o papel da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE no período de 2012 a 2017.

1.3.2 Objectivos Específicos

Este trabalho é composto pelos seguintes objectivos específicos:

- Descrever os procedimentos de auditoria interna no FUNAE;
- Analisar a autonomia dos técnicos na realização de auditoria interna no FUNAE;
- Analisar a influência da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE.

1.4 Justificativa

A informação publicada nos últimos anos sobre o desvio de elevadas somas do dinheiro público e a incessante violação dos princípios legalmente instituídos para a gestão dos fundos do Estado despertou o interesse no desenvolvimento de uma pesquisa sobre auditoria interna, procurando compreender o seu papel na gestão das organizações públicas.

Sabendo que a maioria das organizações públicas em Moçambique tem ao nível da sua estrutura interna um mecanismo de controlo dos processos financeiros, contabilísticos e patrimoniais, procuramos questionar, por que é que a má gestão e o desvio de montantes significativos do dinheiro do Estado continuam mesmo com a realização de auditoria interna, que é por sinal uma ferramenta que pode visualizar a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades.

Além disso, são poucos estudos que abordam a questão da auditoria interna no contexto moçambicano, principalmente o seu papel na gestão das organizações públicas.

Escolhemos o FUNAE como o local de estudo por ser por um lado uma organização pública dotada de autonomia administrativa e financeira, o que permite arrecadar e administrar as suas receitas e realizar as despesas. Por outro, por financiar ou prestar apoio financeiro a diversos projectos e empreendimentos de produção e disseminação de técnicas de produção, distribuição e conservação de energia nas suas diversas formas, conforme o definido em uma das suas atribuições no Decreto n.º 24/97 de 22 de Julho, que cria o FUNAE. Desta feita, é possível entender que o FUNAE tem desafios na gestão dos recursos ao seu dispor.

Por outro lado, as reportagens de má gestão e desvio de fundos em outros fundos públicos³ mostraram que haviam fragilidades na realização da auditoria interna, isto também motivou-nos para entender se de facto a auditoria interna realizada no FUNAE consegue contrariar cenários desta natureza.

Para este estudo escolhemos o período de 2012 a 2017. Escolhemos o ano de 2012 porque recorremos a informação que consta no Balanço da Estratégia Global da Reforma do Sector Público que avançava que com a implementação da EGRSP (2001-2011) registou-se melhorias significativas na gestão dos recursos públicos, maior responsabilização, integridade e transparência no processo de prestação de contas a todos os níveis, influenciadas em parte pela auditoria interna. Por isso, nos interessa entender em que medida este facto ocorre no FUNAE.

³ Como é o caso do Fundo de Desenvolvimento Agrícola (FDA).

Escolhemos o ano de 2017, porque nos permite colher dados importantes e actualizados sobre o nosso objecto de estudo.

1.5 Hipótese

Silva e Menezes (2005, p. 86) definem a hipótese como sendo uma suposição colocada como resposta plausível e provisória para o problema de pesquisa. A hipótese é provisória porque poderá ser confirmada ou refutada com o desenvolvimento da pesquisa (Silva e Menezes, 2005).

Como resposta provisória da pergunta de partida acima apresentada, formulamos a hipótese que orientou esta pesquisa e se expressa da seguinte forma: A auditoria interna desempenha um papel importante na inibição de irregularidades, erros e comportamentos maximizadores nos processos de gestão do FUNAE.

A variável independente exprime-se pela auditoria interna em desempenhar um papel importante e a variável dependente inibição de irregularidades, erros e comportamentos maximizadores nos processos de gestão no FUNAE.

1.6 Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado da seguinte forma:

O primeiro capítulo é composto pela introdução, descrição do objecto de estudo, apresentação do problema, objectivos do trabalho, justificativa e a hipótese. O segundo capítulo apresenta a revisão da literatura. O terceiro capítulo é composto pelo quadro teórico e conceptual, onde apresentamos a teoria de base e os principais conceitos.

O quarto capítulo é constituído pela metodologia que compreende o tipo de pesquisa, técnicas de recolha de dados, estudo de caso, tipo de amostragem e o quadro de análise.

O quinto capítulo apresenta os resultados, mas primeiro faz a descrição do local do estudo, descrevendo as atribuições, a estrutura e o funcionamento do FUNAE. De seguida aborda sobre procedimentos de auditoria interna, autonomia dos técnicos na realização da auditoria interna, influência da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE. O último capítulo (o sexto) apresenta as conclusões e as recomendações.

CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA

Nesta revisão da literatura procuramos apresentar em primeiro lugar o objectivo da auditoria interna e de seguida destacamos o seu papel na redução de riscos no processo de gestão.

A auditoria interna surge num contexto de procura de maior rigor na gestão das organizações, visando desenvolver soluções, instrumentos e modelos que proporcionem mais eficiência e eficácia à gestão (MNE, 2014).

Moura, Lopes, Barbosa (s/d, p. 5) referem que dentre os diversos objectivos da auditoria interna pode-se destacar a sua capacidade de beneficiar a organização com melhor controlo de seu património, reduzindo a negligência, incapacidade, erros e fraudes.

Pinheiro (2008) citado por Silva (2013, p. 4) alerta que “a auditoria interna não deve assumir uma posição conservadora, de procurar exclusivamente a identificação de erros, porém, deverá saber identificar, em conjunto, soluções para os problemas identificados pelos auditores ou, mesmo, para as dificuldades apresentadas pelos gestores operacionais, numa lógica de proactividade e de capacidade de partilha”. Por isso, a informação que a auditoria interna possui é necessária para alimentar o modelo de decisão do gestor para que ele tome as decisões mais acertadas (Teixeira, 2006).

O *The Institute of Internal Auditors - IIA* (2004) citado por Texeira (2006, p. 65) aponta que “o principal papel da auditoria interna no processo de gestão é fornecer segurança objectiva acerca da eficácia das actividades das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os sistemas de controlo interno estão a funcionar eficazmente.”

Na visão de Martins & Morais (2014:43) a AI deverá evoluir para Auditoria de Gestão, visando fundamentalmente acompanhar o desenvolvimento de metodologia da gestão dos riscos negativos da organização, esta Auditoria de gestão tem como objectivo principal avaliar e rever o desempenho da organização numa óptica de 03 E’s: (Economia que visa o equilíbrio entre os bens

fornecidos ou serviços prestados e os correspondentes recursos reduzidos, (Eficiência – visa avaliar se uma entidade está a conseguir alcançar os seus objectos); (Eficácia – visa avaliar se uma actividade esta conseguir atingirmos objectivos).

Barbosa (2016, p. 47) por sua vez explica que, “ao planear uma auditoria, os auditores internos avaliam não só o tipo de risco, mas acima de tudo, quanto representa o risco presente, protegendo toda a entidade, avaliando os riscos relativos associados com as varias actividades, processos e operações e classificando-as por ordem dos seus níveis relativos de riscos, auditando prioritariamente as de maior risco”.

Assim, os riscos considerados de baixo impacto, ou seja, de consequências de baixa gravidade, poderão ser aceites e monitorados, com ou sem redireccionamento de condutas/procedimentos, e os riscos de alto impacto poderão requerer a adopção de medidas saneadoras (UFMG, 2013). Os riscos que além de alto impacto, apresentarem alta probabilidade de ocorrência, merecerão imediatas medidas saneadoras (UFMG, 2013). Trata-se de novo paradigma, que significa ampliar a perspectiva da auditoria interna para abarcar as técnicas de gestão de riscos aos programas de auditoria e de avaliação de natureza operacional (UFMG, 2013).

A auditoria interna permite assim criar a integridade e confiança da informação financeira e operacional; eficiência e eficácia das operações; salvaguarda dos activos; cumprimento das leis, regulamentos e contratos (Norma 2120 do IIA citada por Alves e Sarmiento, 2011). Este tipo de auditoria passa a agregar valor à cadeia de informações das empresas que, além da fiabilidade, também garante a solidez e a sustentabilidade no presente e futuro dos negócios (Texeira, 2006).

Barbosa (2016, p. 47-50) argumenta que a auditoria interna tem que englobar a vertente financeira e operacional e procurar confirmar se as contas de tesouraria se apresentam correcta e razoavelmente nas demonstrações financeiras da empresa bem como o reconhecimento das obrigações de pagamento. Para isso, há que determinar - se:

- Os saldos evidenciados nas demonstrações financeiras representam os bens, os materiais fornecidos, as mercadorias, propriedades da empresa e estão em armazém, em trânsito, ou em poder de terceiros;
- As contas que reconhecem os inventários ou o activo não corrente estão valorizados ao preço de mercado, ao preço de custo ou ao mais baixo dos dois, de acordo com os critérios de mensuração e princípios contabilísticos geralmente aceites;
- As obrigações a pagar resultantes das compras estão devidamente reflectidas nas demonstrações financeiras e correctamente mensuradas;
- Os saldos das contas que registam depreciações acumuladas do activo não corrente são razoáveis, tendo em conta a vida útil dos bens e se estão correctamente reflectidas nas demonstrações financeiras;
- Os saldos evidenciados nas demonstrações financeiras representam os meios monetários em poder da empresa, em circulação ou em bancos;
- Os meios monetários se encontram adequadamente classificados e valorizados nas demonstrações financeiras e se detalham ou explicam os saldos não disponíveis.

O mesmo autor acrescenta ainda que é preciso “avaliar a eficiência do pessoal responsável, na aplicação dos procedimentos e normas esquematizadas para efectuar as actividades próprias da gestão de tesouraria, a fim de evitar a má aplicação dos fundos com os custos financeiros que lhe estão associados e avaliar a eficiência e eficácia da área na origem e aplicação de fundos”.

É nesta ordem de ideias que *The Institute of Internal Auditors* (The IIA) (2018) acredita que auditoria interna inspira a confiança organizacional e quando for bem-sucedida pode oferecer uma visão de futuro à organização, identificando tendências e chamando a atenção para os desafios emergentes, antes que eles se tornem crises.

Lisboa (2016) citado por Viero e Costa (2016, p. 171) defende que “a auditoria interna deve desenvolver um plano de acção alinhado com os objectivos gerais da organização, auxiliando o atingimento destes e adoptando uma abordagem sistémica e disciplinada de avaliação e melhoria na eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, visando também melhorar as operações e consequentes resultados da organização”.

Ela deve contribuir de forma significativa para reduzir os riscos associado ao exercício das actividades dos gestores num ambiente de competitividade e que lhe exige constantemente a tomada de decisão ou mesmo a alteração de planos. Deve ser encarada como o instrumento que permite os responsáveis a agir com maior segurança e controlar com mais conhecimento Martins & Moraes (2013: 11).

Inácio (2014:32) dá ênfase a necessidade de os órgãos do governo, como a comissão de auditoria estarem atentos aos mecanismos de controlo que são implementados de forma a garantir fiabilidade e transparência da informação, devendo verificar se a gestão cumpre as suas responsabilidades de estabelecimento e manutenção de um sistema de controlo interno adequado.

A qualidade das instituições e processos ligados à gestão dos recursos públicos a fim de garantir a prestação de serviços à população constitui um aspecto fundamental da governação (Equipa do CIP, 2008). A forma como o sector público está organizado, através de leis, regulamentos e práticas e em termos do conjunto de recursos humanos, económicos, materiais e socio-políticos que tem à sua disposição, influencia a sua capacidade de responder às necessidades dos cidadãos e de garantir a integridade, legalidade na gestão dos fundos públicos, a eficiência e eficácia no seu uso (Equipa do CIP, 2008).

Apesar da maioria das instituições públicas utilizarem instrumentos legais para o controlo das suas actividades incluindo a gestão de fundos, parece que estes instrumentos ainda não estão a ser efectivos de modo a influenciar para uma melhor gestão dos fundos públicos. Existem vários relatos do incessante desvio de fundos do Estado, mesmo nas condições em que se pressupõe que as normas, leis e regulamentos de orientação para a gestão de finanças públicas poderiam minimizar ou inibir a ocorrência de tal facto.

Em relação a este aspecto, um funcionário público sénior entrevistado por Macuane (2013) procurou explicar que a detecção de muitos casos de mau uso e desvio de fundos públicos mostra a robustez dos sistemas, porque estas práticas não podem mais ser ocultadas indefinidamente.

Portanto, Macuane (2013:101) refere que “embora esse argumento possa ter a sua plausibilidade, o mesmo negligencia a seriedade da existência de falhas no sistema, que muito mais do que deixar as ilicitudes ocorrerem, deveria preveni-las”.

Esta questão pode revelar também que ainda há um incumprimento das recomendações feitas às instituições públicas depois das auditorias realizadas pelos órgãos externos, tal como mostra o relatório do estudo realizado pela Budget Analyses Group (2007) – “Avaliação da execução orçamental 2006, com base na CGE 2006 e o respectivo Relatório & Parecer do Tribunal Administrativo” citado pelo CIP (2009) que destaca que a resposta do Governo face às recomendações do TA ainda não é eficaz.

O TA envia os resultados de auditoria e respectivas recomendações por escrito ao Ministério das Finanças e às demais instituições auditadas e uma resposta formal ao seu informe é recebido pelo TA mas de acordo com um estudo recente, “existe reduzida evidência de que um acompanhamento sistemático da implementação dessas recomendações é efectuado”.

De igual modo, Macuane (2013) mostra que uma das causas tem a ver com a arquitectura institucional, que sobrecarrega o TA com funções de fiscalização prévia que poderiam ser desempenhadas pela administração pública, com sistemas mais robustos de controlo interno, combinados com uma efectiva responsabilização (Macuane, 2013).

O Relatório Anual de Controlo da Corrupção em Moçambique elaborado pelo CIP (2009) avança que outra lacuna que merece a atenção é a abrangência e o perfil de auditorias que o TA faz às empresas pública que é limitado. No seu trabalho de auditoria às empresas públicas, o TA aprecia apenas a documentação sobre os subsídios concedidos às empresas deficitárias, procurando informação relativa a empréstimos concedidos e às formas e fluxo de amortização das dívidas por parte dos devedores (CIP, 2009).

O mesmo relatório refere que, a gestão financeira das empresas públicas não é analisada exaustivamente ou pelo menos não consta no Relatório e Parecer que é publicado e discutido na Assembleia da República, muito embora, em cada Orçamento do Estado, o Governo contempla sempre uma secção denominada Proposta de Orçamento para Empresas Públicas (CIP, 2009). A tendência do TA é a de analisar as contas de empresas altamente subsidiadas e não das empresas lucrativas, nalguns casos empresas mal geridas e evidenciando casos de corrupção, não sendo claros os critérios para essa distinção (CIP, 2009). A situação é ainda grande dado a inexistência de legislação que obrigue as empresas públicas a publicarem relatórios de actividade e contas de forma regular e no mesmo padrão (CIP, 2009).

Em relação a este ponto, a INTOSAI reconhece que em alguns ambientes não seja possível o desenvolvimento de melhores práticas de auditoria devido à ausência de estruturas administrativas básicas ou porque leis ou regulamentos não estabelecem as premissas para a realização de auditorias (TCU, 2015). Quando esse for o caso, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) têm a opção de desenvolver normas baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria ou adoptar normas nacionais consistentes com eles (TCU, 2015).

O relatório do Fórum de Monitoria do Orçamento – FMO (2017) “*Análise das Lacunas na Gestão de Finanças Públicas em Moçambique*” considera que no que diz respeito à implementação das recomendações resultantes das auditorias, a IGF realiza um acompanhamento sistemático de suas próprias auditorias, e desde Julho de 2014 têm, também, realizado um acompanhamento sistemático das recomendações resultantes das auditorias externas realizadas pelo TA. Para este último, há um sistema partilhado entre a IGF e o TA que permite saber quais são as recomendações a seguir e que permite ainda introduzir informação sobre os resultados das acções de acompanhamento.

Embora haja ainda alguma deficiência na actividade desenvolvida pela auditoria externa, é importante também tomar em consideração o reforço de mecanismos internos para o controlo das actividades, incluindo a gestão financeira, o que pode contribuir para a observância das normas e procedimentos para a realização das actividades e isso pode minimizar o desvio dos fundos públicos.

Por exemplo, Macuane (2013:106) avançada que a operacionalização das funcionalidades do e-SISTAFE e a monitoria dos seus efeitos na melhoria da gestão dos recursos públicos pode reduzir o número de casos de violação de regras de gestão financeira e desvios de fundos. O acompanhado por melhorias na institucionalização dos mecanismos de controlo interno no sector público e sua eficácia na melhoria da gestão, transparência e prestação de contas pode ter um efeito redutor nos casos de violação das normas de gestão financeira (Macuane, 2013).

O mesmo autor refere que, “o reforço da componente de controlo interno poderá contribuir para a redução da necessidade de fiscalização prévia, a bem de uma maior eficiência na gestão pública” (Macuane, 2013:106). Desta forma, é importante que este exercício seja pensado de forma integrada, visando a criação de um sistema de gestão financeira eficiente, transparente, eficaz e responsável, em que as diversas formas de controlo se complementem e contribuam para o alcance dos resultados positivos (Macuane, 2013).

Contudo, um elemento adicional para que os processos de auditoria tenham efectivamente uma resposta positiva e funcionem de acordo com o previsto nos dispositivos normativos está relacionado com a independência ou autonomia, tanto das unidades internas das instituições auditadas assim como dos órgãos de auditoria externa, conforme aponta um trabalho realizado no Tribunal Administrativo. Este trabalho considera que, “um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria interna” (TA, 2009:10).

O relatório do CIP (2008) referente a “Legislação Anti-corrupção em Moçambique: “ Contributos para uma melhoria do quadro legal anti-corrupção em Moçambique” mostra que o artigo 313 do Código Penal enquadra o crime de desvio de fundos, punindo-o na situação em que um empregado público (entenda-se, funcionário público) que usando dessa qualidade, tiver à sua guarda dinheiro, títulos de crédito ou bens móveis pertencentes ao Estado ou a particulares e, ao invés disso, furtá-los ou usar em benefício próprio ou de outra pessoa e não aplicar tais bens ao fim a que legalmente eram destinados, é condenado nas penas de roubo referidas no art. 437 desse código.

O mesmo relatório destaca ainda que, a Lei n.º 1/79, de 11 de Janeiro (Lei sobre Desvio de Fundos do Estado) veio punir de forma especial o peculato, considerando-o como crime de desvio de bens do Estado e agravando as penas daqueles que, sem respeitarem os comandos legais sobre o destino a dar aos bens e dinheiros do Estado, os usarem em benefício próprio ou alheio (n.º 1 art. 1). Para além da pena a aplicar ao agente deste crime, a lei obriga ao confisco de bens a ele pertencentes para cobrir os prejuízos causados ao Estado (n.º 2 do art. 1) (CIP, 2008).

Em forma de conclusão, este relatório refere que, a configuração do desvio de fundos como crime de corrupção não tem sido pacífica no seio de académicos e juristas nacionais (CIP, 2008). Embora o Código Penal criminalize o desvio de fundos (peculato), a extorsão, o recebimento ilegal de emolumentos, a aceitação de interesse particular por empregado público entre outros crimes conexos com actos de corrupção, aqueles não são considerados crimes de corrupção. Este facto, sobretudo a ideia de que desvio de fundos não é corrupção, tem levantado debates acesos (CIP, 2008).

Independentemente do debate desenvolvido, se desvio de fundos é ou não corrupção, o mais importante neste caso é compreender que a prática deste acto lesa ao Estado e provoca enormes prejuízos para o desenvolvimento social e económico do país. Neste sentido, é imperioso o desencorajamento de actos desta natureza por meio de medidas severas e punitivas. Para tal, é

importante que ao nível das instituições públicas os actos de desvio de fundos sejam denunciados e os órgãos de auditoria externa tomem as devidas medidas.

Por isso, o “Relatório Anual de Controlo da Corrupção em Moçambique” publicado pelo CIP (2009) apontou alguns desafios que persistem para o TA, nomeadamente: a realização de auditorias de desempenho, incluindo a contas de empresas públicas; um papel mais activo como catalizador da responsabilização criminal dos implicados em práticas de corrupção (acompanhando o desenvolvimento processual dos casos que o TA envia ao Ministério Público); a viabilização da ligação directa entre o TA e o e-SISTAFE para facilitar o acesso a informação por parte do tribunal.

De igual modo, o estudo realizado pelo FMO (2017) “*Análise das Lacunas na Gestão de Finanças Públicas em Moçambique*” recomendou que o Presidente do TA deve agir com independência e isenção e dar recomendações para a punição exemplar dos gestores que lesem o Estado; deve igualmente publicitar os seus actos para desencorajar os gestores prevaricadores de tais actos; a Procuradoria Geral da República (PGR) deve acompanhar as constatações do TA e accionar os mecanismos legais para a responsabilização criminal dos infractores.

Isto revela que é importante a conjugação de factores para que os propósitos da reforma e da governação sejam efectivos. O fortalecimento das unidades de auditoria interna e a coordenação entre estas unidades e os órgãos de auditoria externa configuram-se em primeira instância como os aspectos fundamentais para o controlo e a melhoria da gestão dos fundos públicos. Um dado adicional e também de extrema importância está relacionado com a punição e responsabilização criminal dos envolvidos, este pode ser um dos elementos para desencorajar actos de desvio de fundos, abrindo dessa forma espaço para uma gestão criteriosa das finanças públicas.

As abordagens acima apresentam aspectos relevantes que nos permitem entender as premissas assentes no processo de auditoria interna. Diante dos posicionamentos dos diferentes autores foi

possível captar elementos que nos conduzem a compreensão do objectivo e influência da auditoria interna na gestão financeira e operacional nas organizações públicas.

CAPÍTULO III – QUADRO TEÓRICO E CONCEPTUAL

3.1 Quadro Teórico

3.1.1 Teoria da Escolha Racional

Aqui apresentamos a teoria de base para procurar sustentar o problema ora levantado. Para tal, recorreremos a Teoria da Escolha Racional, pois, fornece elementos importantes que nos permitem entender de que derivam as acções dos burocratas que lidam com a gestão dos recursos públicos.

Para termos melhores *inputs* sobre a Teoria da Escolha Racional recorreremos a obra de Frederickson *et al* (2012) com o título “*The Public Administration Theory Primer*” e algumas passagens da obra de Meier e O’Toole Jr. (2006) “*Bureaucracy in a Democratic State: A Governance Perspective*”.

Para os estudiosos da administração pública, a escolha racional pode ser simplesmente entendida como uma teoria económica neoclássica aplicada ao sector público (Frederickson *et al*, 2012). Procura construir uma ponte entre microeconomia e política, visualizando as acções dos cidadãos, políticos e funcionários públicos como análogos às acções de produtores e consumidores auto-interessados (Buchanan, 1972 citado por Frederickson *et al*, 2012).

As raízes intelectuais da escolha racional remontam do trabalho de Adam Smith, na sua obra “Riqueza das Nações” (*The Wealth of Nations*, em inglês), publicado pela primeira vez em 1776 (Frederickson *et al*, 2012). Mas foi com Anthony Downs na sua obra “Uma Teoria Económica da Democracia” (*An Economic Theory of Democracy*, 1957, em inglês), e James Buchanan e Gordon Tullock’s na obra “O Cálculo do Consentimento” (*The Calculus of Consent*, 1962, em inglês) que as implicações da teoria económica para o sector público passaram a não ser mais ignoradas (Frederickson *et al*, 2012).

Estas obras apresentaram um desafio imediato para o pensamento ortodoxo na administração pública e na ciência política (Frederickson *et al*, 2012). A principal característica que separa esses

trabalhos das abordagens tradicionais da teoria política e administração pública foi sua ênfase no racional, no actor egoísta (Frederickson *et al*, 2012).

Nesse sentido, o cidadão de espírito público, o cidadão neutro e servidor público competente foi substituído pelo maximizador de utilidade racional (Frederickson *et al*, 2012). Seguindo o exemplo de Smith, presume-se que cidadãos e funcionários públicos dessas estruturas não se envolvem em comportamento político por causa de ideais cívicos ou compromisso para o bem comum, assume-se que eles se envolvem em comportamento político pelas mesmas razões que se envolvem em comportamento económico, ou seja, eles são motivados por um desejo de se beneficiar (Frederickson *et al*, 2012).

A teoria da escolha racional está, portanto, ancorada na crença da assunção de que o comportamento central do paradigma económico neoclássico é universal: os nossos próprios interesses conduzem ou impulsionam as nossas decisões e acções (Frederickson *et al*, 2012).

Conforme descrito por Buchanan e Tullock (1962) citados por Frederickson *et al*, (2012, p. 194) “a média individual é um maximizador de utilidade do auto-interesse”. Isso significa que um indivíduo conhece suas preferências ou objectivos, pode classificá-los e, quando confrontado com um conjunto de opções para alcançar essas preferências escolherá as esperadas para maximizar benefícios individuais e minimizar os custos individuais (Buchanan e Tullock’s citados por Frederickson *et al*, 2012). Essa combinação preferencial de benefícios e custos é chamada de função de utilidade de um indivíduo e Buchanan e Tullock (1962) citados por Frederickson *et al*, (2012) argumentaram que os indivíduos agirão para maximizar essa utilidade escolhendo “mais ao invés de menos” de suas preferências.

Frederickson *et al* (2012, p. 196) consideram que um dos impactos mais antigos e de maior alcance da teoria da escolha racional foi na explicação das acções dos burocratas e burocracias.

A partir das ideias defendidas por Buchanan e Tullock, vários estudiosos estenderam a estrutura de escolha racional em um modelo de comportamento organizacional que desafiou perspectivas académicas tradicionais sobre a burocracia (Frederickson *et al*, 2012). Os mais conhecidos desses

trabalhos são: “A Política da Burocracia” (*The Politics of Bureaucracy* em inglês) de Gordon Tullock’s (1965), “Burocracia Interna” (*Inside Bureaucracy* em inglês) de Anthony Downs’s (1967) e Burocracia e Governo Representativo (*Bureaucracy and Representative Government* em inglês) de William Niskanen (1971) (Frederickson *et al*, 2012).

Seguindo as premissas centrais da teoria da escolha racional, todas essas obras começam com a presunção de que as burocracias podem ser entendidas pela visão dos burocratas como maximizadores de utilidade e auto-interesse (Frederickson *et al*, 2012). Dadas estas presunções iniciais, Tullock (1965), Downs (1967) e Niskanen (1971) apresentaram uma imagem de administradores públicos muito distantes dos agentes neutros e competentes que povoam o folclore da administração pública tradicional (Frederickson *et al*, 2012).

Downs (1967) citado por Frederickson *et al* (2012, p. 197) construiu um argumento a partir da suposição de interesse próprio racional, onde destacou um conjunto de preconceitos comportamentais que deveria ser comum a todos os burocratas: (1) os burocratas favorecerão políticas que se ajustem aos seus próprios interesses e objectivos; (2) as metas individuais determinarão até que ponto os burocratas buscam a responsabilidade e também determinarão sua tolerância ao risco em busca de responsabilidade e poder. Isto não significa que os burocratas não sejam limitados por restrições, apenas que, ao escolher entre a opção A e a opção B, seleccionam a alternativa que melhor corresponda aos seus próprios valores (Meier e O’Toole Jr., 2006).

Embora Tullock (1965) e Downs (1967) apresentassem uma imagem radicalmente alternativa do comportamento burocrático do que o transmitido pela pesquisa anterior, foi Niskanen (1971) quem realmente conduziu a teoria da escolha racional num papel central na explicação do comportamento burocrático (Frederickson *et al*, 2012). A grande conquista de Niskanen (1971) foi criar a primeira teoria económica formal de comportamento burocrático (ou seja, sua teoria foi baseada em derivações matemáticas sobre as funções de utilidade e produtividade dos burocratas e burocracias) (Frederickson *et al*, 2012).

Niskanen (1971) citado por Frederickson *et al* (2012, p. 198) procurou estender esse raciocínio do actor económico individual para o burocrata, sugerindo várias variáveis que poderiam entrar nas

funções de utilidade: salário, privilégios, poder, prestígio, patronato, reputação pública e *output* da agência. Niskanen (1971) citado por Frederickson *et al* (2012, p. 198) argumentou que a maioria dessas variáveis está vinculada ao orçamento de uma determinada agência. Se coisas como salário, poder e prestígio estão vinculadas ao orçamento geral de uma agência, o burocrata racional deve, portanto, esforçar-se para tornar o orçamento o mais amplo possível (Niskanen, 1971 citado por Frederickson *et al*, 2012). Niskanen (1971) citado por Frederickson *et al* (2012, p. 198) sugeriu, assim, que a maximização do orçamento serve como um bom indicador da utilidade do burocrata.

Apesar dos argumentos avançados por Niskanen (1971) darem um grande contributo para a teoria da escolha racional, estes, não estão isentas de críticas. Frederickson *et al.* (2012, p. 201) explicam que “o burocrata egoísta que Niskanen faz referência pode se envolver em padrões comportamentais previsíveis, maximizar o salário quando possível, fugir do trabalho na ausência de monitoramento e responder de forma confiável diante de incentivos financeiros, mas, evidências empíricas recentes sugerem que, embora os burocratas sejam previsíveis, seu comportamento não é racional”.

Outras notas foram desenvolvidas nos trabalhos recentes em Psicologia Organizacional, onde mostraram que, apesar da lógica ordenada da teoria da escolha racional como um modelo para explicar a ineficiência em organizações públicas, os pressupostos básicos de tal modelo falharam (Frederickson *et al.*, 2012). Tullock (1965) e Downs (1967) citados por Frederickson *et al.* (2012) apresentaram uma imagem de um burocrata de interesse próprio, disposto a distorcer a informação a fim de maximizar o interesse individual. A solução que emerge dessa estrutura é basicamente institucional - mais regras, uma estrutura mais rígida, mais hierárquica (Frederickson *et al.*, 2012). Mais recentemente, entretanto, existem evidências sugerindo que a solução depende menos da estrutura da instituição e mais das inter-relações entre os actores dentro da instituição (Frederickson *et al.*, 2012).

Os críticos da escolha racional argumentam que suas premissas iniciais são muito estreitas e despropositadamente subestimam a possibilidade de que os burocratas possam procurar maximizar o interesse público, normas profissionais ou éticas, ou uma variedade de motivações baseadas em grupos que ameacem o individualismo metodológico (Frederickson *et al.*, 2012).

Isto significa que os valores não se limitam ao interesse económico como na literatura sobre burocratização que maximiza o orçamento (Niskanen, 1971 citado por Meier e O'Toole Jr., 2006), mas incluem uma ampla gama que poderia estar ligada à política pública (Meier e O'Toole Jr., 2006).

A discussão desenvolvida neste quadro teórico permitiu-nos entender as premissas assentes na teoria da escolha racional. Os posicionamentos defendidos por Niskane (1971) Tullock (1965), Downs (1967) descrevem os burocratas como seres orientados para a maximizar os seus interesses ou benefícios.

Procurando transpor esta explicação para o problema levantado neste estudo, entendemos que a recorrente má gestão e desvio de fundos do Estado deriva da forma como os funcionários públicos decifram as suas preferências ou objectivos dentro das organizações públicas, isso faz com estes (funcionários públicos) procurem maximizar os seus benefícios ou interesses no lugar de defender o interesse público.

3.2 Principais Conceitos

Nesta secção apresentamos os principais conceitos que usamos neste trabalho: Auditoria, Auditoria Interna, Auditoria Externa, Controlo Interno, Gestão, Organização.

3.2.1 Auditoria

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade (Crepaldi, 2002 citado por Gomes, Araújo e Barboza, 2009).

Gomes, Araújo e Barboza (2009, p. 2) referem que a auditoria consiste em controlar áreas-chaves nas organizações para que se possam evitar situações que provoquem fraudes, desfalques e

subornos, por meio de verificações regulares nos controles internos específicos de cada organização.

Por seu turno, Taborda (2015, p. 14) argumenta que “apesar de o conceito de auditoria ser multidimensional, assumindo hoje diversas valências consoante os objectivos a que se destina, pode afirmar-se, de um modo geral, que a auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido”.

A *International Federation of Accountants* – IFAC (Federação Internacional de Contadores) define auditoria como “uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade” (UFMG, 2013, p. 6).

Já o conceito da *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI (Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria) define a auditoria como “o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas” (UFMG, 2013, p. 6).

Contudo, Pereira (2009) citado por Crepaldi e Bianche (2015, p. 97) explica que a auditoria preocupa-se também com a manutenção desses sistemas financeiros para melhor adequar a normas da lei em vigor, minimizando sugestões para eventuais desvios de incompatibilidade com a legislação.

3.2.2 Auditoria Interna

De acordo com Almeida (2012, p. 17) auditoria interna é uma função de avaliação independente, tradicionalmente feita por funcionários da organização, estabelecidos dentro da mesma com intuito

de avaliar as suas actividades, fornecendo-lhes as análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações relacionadas com as actividades realizadas.

Crepaldi (2006, p. 41) destaca que auditoria interna é um conjunto de procedimentos que tem por objectivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controlos internos e das informações físicas, contabilísticas, financeiras e operacionais da entidade.

Por sua vez, Pinheiro (2014, p. 33) apresenta o conceito de auditoria interna num contexto moderno referindo que visa essencialmente indicar os meios de operacionalizar a mudança no seio da organização ao revelar as informações escritas no seio da organização e demonstra as relações de coerência e incoerência com as políticas estabelecidas pela gestão, a auditoria interna exerce um papel pedagógico mais actuante com a adopção de medidas que mitiguem o risco negativo.

Silva (2009) citado por UFMG (2013, p. 7) define auditoria interna como sendo “um processo de trabalho voltado para avaliação da rotina administrativa, com base na verificação dos procedimentos operacionais”, isto é deve-se levar em consideração o conjunto de normas e procedimentos da entidade, bem como os controlos internos criados e implantados por ela, visando certificar a avaliação do sistema de controlo interno.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em sua norma técnica NBC TI 01- refere que “a auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controlos internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objectivos” (UFMG, 2013, p. 7).

As normas internacionais do *The Institute of Internal Auditors* – IIA (Instituto de Auditores Internos), consideram a auditoria interna como uma actividade independente e objectiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria e tem como objectivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (UFMG, 2013).

Ainda na concepção do IIA, a auditoria interna é o conjunto de técnicas que visa avaliar, por amostragem, a gestão da entidade, pelos processos e resultados gerenciais, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou normativo (UFMG, 2013).

3.2.3 Auditoria externa

Crepaldi (2000) citado por Paz, Cruz e Peruzzi (2015, p. 9) refere que “a auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objectivo a emissão do parecer sobre a sua adequação e como que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, às mutações do património líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoantes as normas”.

Por sua vez, Araújo *et al* (2008) citados por Machado Jr. *et al* (2013, p. 4) explicam auditoria externa “como sendo uma auditoria realizada por profissionais externos à organização auditada, ou seja, que não são empregados da administração, normalmente sob a forma de firmas de auditoria, com o objectivo precípua de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contabilísticas, assim como, em certos casos, emitir um relatório sobre o cumprimento de cláusulas contratuais, sobre a regularidade das operações e/ou o resultado das gestões financeira e administrativa”.

A auditoria externa é realizada também através da necessidade de elevar as questões essenciais no término dos trabalhos, analisando as intervenções contabilísticas e administrativas da organização auditada, revisando os controlos internos nas áreas de facturamento, compras, estoques, departamento de pessoal e tesouraria, assim como as demonstrações contabilísticas do património e de resultados (Moura e Barbosa, 2016).

Então a auditoria externa ou independente se utiliza de procedimentos técnicos aplicados ao sistemático exame dos registos, demonstrações e de informes ou elementos de consideração contabilística visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenómenos patrimoniais da riqueza, pública ou privada, quer ocorrida, por ocorrer, prospectados

ou diagnosticados que tem a finalidade de atestar a adequação de um acto ou facto com o fim de imprimir-lhe características de confiabilidade (Crepaldi, 2000 citado por Paz, Cruz e Peruzzi, 2015).

3.2.4 Controlo interno

O controlo interno é um processo integrado, efectuado pela gestão ou outra entidade da organização, e é concebido para a adequada gestão do risco organizacional e para proporcionar um grau de confiança razoável na concretização da missão da entidade e dos objectivos de eficácia e eficiência das operações, fiabilidade da informação financeira, cumprimento das leis e normas estabelecidas (MNE, 2014).

Por outro lado, Santos *et al* (2006) citados por Machado Jr. *et al* (2013, p. 11) definem o controlo interno como “ um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objectivo de proteger os activos, produzir dados contabilísticos confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

The Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission - COSO (2013) citado por Silva e Rios (2016, p. 6) traz em seu manual uma definição intencionalmente abrangente que refere que o controlo interno é um processo conduzido pela estrutura de governação, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objectivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Attie (2011) citado por Silva e Rios (2016, p. 6) descreve o conceito de controlo interno, baseado na definição do Comité de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* que o controlo interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adoptados pela organização, para proteger seu património, verificar a exactidão e a fidedignidade de seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Attie (2004) citado por Machado Jr. *et al* (2013, p. 11) explica que “o controlo interno tem um significado relevante somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objectivo definido, quer seja administrativo ou gerencial”. Dessa forma, o controlo interno não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável (Attie, 2004 citado por Machado Jr. *et al*, 2013).

3.2.5 Gestão

Nunes (2006) reconhece que não é possível encontrar uma definição universalmente aceite para o conceito de gestão, mas, existe algum consenso que a gestão é um conjunto de tarefas que procuram garantir a afectação eficaz de todos os recursos disponibilizados pela organização, a fim de serem atingidos os objectivos pré-determinados.

Por seu turno, Santos (2008) avança uma definição mais abrangente e porventura conceptualmente mais rica e integradora, que resulta do entendimento da gestão como processo de coordenação e integração de actividades, através do planeamento, organização, direcção e controlo, tendente a assegurar a consecução dos objectivos definidos, através das pessoas, de forma eficaz e eficiente.

Nunes (2006) explica que cabe à gestão a optimização do funcionamento das organizações através da tomada de decisões racionais e fundamentadas na recolha e tratamento de dados e informação relevante e, por essa via, contribuir para o seu desenvolvimento e para a satisfação dos interesses de todos os seus colaboradores e proprietários e para a satisfação de necessidades da sociedade em geral ou de um grupo em particular.

3.2.6 Organização

Reis e Rodrigues (2011) definem a organização como sendo um conjunto de duas ou mais pessoas, que concluem pelo interesse em juntar esforços, que podem se entender como recursos de diferentes categorias, no sentido de atingirem um objectivo ou desejo comum, a que os seus membros aspiram. Estes autores explicam que o ou os objectivos individuais não têm de ser

coincidentes, o que é relevante é que o objectivo colectivo seja assumido, não devendo ser posteriormente posto em causa pela subjugação a interesses particulares.

Por sua vez, Pedroso (2004) refere que a expressão organização pode ser entendida em *sentido stricto sensu* ou *lato sensu*. Organização, em sentido *stricto sensu*, é considerada como uma função administrativa, isto é, como uma função participante do ciclo ou processo administrativo, preocupada em melhor conhecer o comportamento organizacional e sobre ele agir para aumentar a produtividade e o rendimento, reduzindo ao mínimo possível os custos materiais e sociais, levando-se em conta os aspectos ambientais, éticos, espirituais e humanos do problema (Pedroso, 2004).

Organização em sentido *lato sensu* significa um conjunto de órgãos, ou um organismo, cujo funcionamento está voltado para atingir um determinado fim previamente estabelecido, constituindo-se assim – esse conjunto de órgãos – num sistema (Pedroso, 2004).

CAPÍTULO IV – METODOLOGIA

4.1 Tipo de Pesquisa

Esta pesquisa pautou por uma abordagem qualitativa, conforme destacam Silva e Menezes (2005) na pesquisa qualitativa há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objectivo e a subjectividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenómenos e atribuição de significados são os aspectos básicos no processo qualitativo, não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas, ambiente natural é a fonte directa para colecta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave (Silva e Menezes, 2005).

A abordagem qualitativa nos permitiu interpretar a informação recolhida no FUNAE referente a auditoria interna, e a partir desta informação procuramos entender dentre outros aspectos, o objectivo, os procedimentos, a autonomia dos técnicos e a influência de auditoria interna no processo de gestão no FUNAE.

4.2 Procedimentos e Técnicas de Recolha de Dados

Para a recolha de dados recorreremos três procedimentos: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e a técnica de entrevista.

A pesquisa bibliográfica consistiu na consulta de obras, artigos científicos, teses, dissertações e monografias que abordam sobre a auditoria interna. Este tipo de pesquisa nos ajudou a obter *inputs* para construir um debate teórico sobre auditoria interna de modo a preencher a revisão da literatura. Permitiu-nos ainda, filtrar elementos importantes que enriqueceram a discussão dos principais conceitos. Com a pesquisa bibliográfica foi possível também seleccionar perspectivas dos diferentes teóricos para formular a teoria de base deste estudo.

O segundo procedimento que utilizamos para a recolha dados foi a pesquisa documental. Com a pesquisa documental foi possível colher informação nos documentos que orientam a reforma do sector público em Moçambique.

Por fim, optamos pelo uso da técnica de entrevista, especificamente a entrevista semi-estruturada. Foi com base neste tipo de entrevista que conseguimos obter informação sobre auditoria interna no FUNAE.

Sabendo de antemão que a entrevista semi-estruturada requer maior atenção pelo facto de ser conduzida com o objectivo de colher informação profunda sobre o assunto, recorremos a um guião de entrevista com perguntas pré-formuladas, mas no decorrer das entrevistas adicionamos perguntas que consideramos úteis e que nos permitiram atingir o objectivo pretendido, dando uma maior liberdade ao entrevistado para melhor responder as perguntas colocadas, tal como explicam Laville e Dionne (1999, p. 188) a entrevista semi-estruturada consiste em uma “serie de perguntas abertas, feitas verbalmente em uma ordem prevista, mas na qual o entrevistador pode acrescentar perguntas de esclarecimento”.

4.3 Estudo de Caso

Quanto ao método de procedimento, foi usado o método monográfico ou estudo de caso, que de acordo com Gil (2002, p. 54) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo exaustivo e em profundidade de poucos objectos, de forma a permitir conhecimento amplo e específico do mesmo. Este autor acrescenta que, “o delineamento se fundamenta na ideia de que a análise de uma unidade de determinado universo possibilita a compreensão da generalidade do mesmo ou, pelo menos, o estabelecimento de bases para uma investigação posterior, mais sistemática e precisa” (Gil, 2002, p. 54).

Através do método de estudo de caso foi possível explorar em profundidade o processo de auditoria interna, procurando compreender o seu papel no processo de gestão no FUNAE.

4.4 Tipo de Amostragem

No que diz respeito a amostragem, recorremos a amostragem não-probabilística intencional que nos permitiu seleccionar os técnicos do FUNAE que nos facultaram a informação sobre o processo de auditoria interna. De acordo com Silva e Meneses (2005, p. 32) neste tipo de amostragem são escolhidos casos para a amostra que representem o “bom julgamento” da população/universo.

Desta feita, conseguimos seleccionar 6 (seis) técnicos, 4 (quatro) afectos a Unidade de Auditoria Interna (UAI) e 2 (dois) afectos a Divisao de Administração e Gestão Financeira (DAGF) no FUNAE. Foi com base nesta amostra que realizamos as entrevistas, embora por razões de sensibilidade da informação, os tecnicos não preferiram falar no anonimato, pelo que passamos a designar os técnicos da UAI por técnicos (A, B, C e D) e os técnicos da DAGF por tecnicos (Θ e Ω)

Portanto, durante o trabalho de campo tivemos alguns constrangimentos. O primeiro foi a indisponibilidade de alguns funcionários seleccionados para facultar informação sobre a matéria em alusão. Pela pertinência deste assunto pretendiamos colher sensibilidades de 2 (dois) gestores seniores do FUNAE que acreditamos que poderiam nos fornecer informação importante sobre auditoria interna. Pretendiamos saber por exemplo, qual é o nível de articulação entre o Conselho de Administração e a UAI, que tipo de apoio é prestado a UAI para a realização de auditoria interna, até que ponto a auditoria interna influencia o processo de gestão no FUNAE.

Por outro lado, pretendíamos também colher informação referente a este assunto com 1 (um) técnico da Inspeção Geral de Finanças (IGF) e 1 (um) do Tribunal Administrativo (TA). Apesar destas instituições terem o mandato para realizar somente auditoria externa, acreditamos que poderíamos colher as suas experiências e perspectivas sobre o processo de auditoria interna, visto que a auditoria interna é complementada pela auditoria externa.

O segundo constrangimento foi o não fornecimento de relatórios de auditoria interna realizada no FUNAE no período em análise. Com os relatórios seria possível verificar, por exemplo, os aspectos

constatados e as recomendações produzidas, o material utilizado e o número de técnicos envolvidos.

Com os aspectos elencados acima poderíamos ter uma compreensão profunda sobre a dinâmica da auditoria interna no FUNAE, e a partir desta informação poderíamos entender quais são as principais realizações, as perspectivas e os desafios existentes.

4.5 Quadro de Análise

As discussões desenvolvidas no quadro teórico e nos principais conceitos permitiram extrair elementos importantes para a construção deste quadro de análise.

Conceito	Dimensão	Indicadores
Auditoria Interna	Desempenho organizacional	<ul style="list-style-type: none"> - Realizadas de acordo com os princípios éticos e ditames legais das instituições públicas; - A periodicidade da sua Realização; - Grau de cumprimento das recomendações - Relevância nos processos de gestão e na prevenção de risco; - Grau de Independência na realização; - Eficácia das informações contabilísticas e operacionais; e, - Nível de Responsabilização dos implicados.
Gestão	Recursos financeiros	<ul style="list-style-type: none"> Nível de afectação dos recursos disponibilizados pelo OE; - Existência de Planificação, coordenação e direcção na gestão de recursos; - Riscos associados a tramitação dos processos de pagamentos - Nível de execução do OE - Nível de prestação de contas

Para perceber até que ponto a auditoria interna desempenha um papel importante no processo de gestão no FUNAE recorreremos as várias perspectivas teóricas. A título de exemplo, as abordagens avançadas por Moura, Lopes, Barbosa (s/d), Pinheiro (2008) citado por Silva (2013), Viero e Costa

(2016:173), Almeida (2012), Crepaldi (2006), *The Institute of Internal Auditors - IIA* (2004) citado por Texeira (2006).

Estas perspectivas na revisão da literatura permitiram entender que a auditoria interna deve contribuir de forma significativa para reduzir os riscos associado ao exercício das actividades dos gestores num ambiente de competitividade e que lhe exige constantemente a tomada de decisão ou mesmo a alteração de planos.

Consultamos igualmente, os principais instrumentos legais o caso da Lei nº 9/2002 de 12 de Fevereiro que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado e o respectivo regulamento aprovado pelo Decreto n.º23/2004, de 20 de Agosto que definem os procedimentos e princípios éticos para a realização de auditorias nas instituições públicas.

Este exercício permitiu-nos entender se o processo de auditoria interna realizado no FUNAE segue ou não com as normas administrativas emanadas na legislação em vigor; se a auditoria interna realizada pela Unidade de Auditoria Interna contribui ou não para transparência e prestação de contas na gestão dos fundos públicos no FUNAE.

A abordagem de Viero e Costa (2016:173) procura explicar que o objectivo da auditoria interna varia de acordo com seus objectos de avaliação, podendo assim verificar as conformidades com as directrizes da organização nos aspectos avaliados, além disso, avalia as não conformidades, quais foram suas possíveis causas, e principalmente a proposição de ajustes de procedimentos que possam mitigar novas ocorrências. Estes autores nos permitiram através da informação recolhida no campo, analisar se na realidade o objectivo e o papel da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE está em conformidade com os ditames legais estabelecidos conjugado com as normas internacionalmente aceites.

Os argumentos apresentados por Barbosa (2016) nos ajudaram a entender como é que se desdobra o processo de gestão financeira e operacional no FUNAE e qual é a influência da auditoria interna neste processo. Nos permitiram igualmente, entender qual é a responsabilidade dos técnicos que

realizam a auditoria interna, e se a gestão é efectuada com base em procedimentos e normas esquematizadas a fim de evitar a má aplicação dos fundos.

Os elementos discutidos por Almeida (2012), Crepaldi (2006) sobre o conceito de auditoria interna nos ajudaram a entender se a auditoria interna no FUNAE é realizada de forma independente; se permite fornecer análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações relacionadas com as actividades realizadas; se permite examinar a integridade, adequação e eficácia das informações contabilísticas, financeiras e operacionais.

Foi possível verificar que a auditoria interna no FUNAE embora seja realizada de forma periódica ainda não é um meio eficaz para inibição de comportamentos maximizadores conforme o descrito por Buchanan e Tullock (1962) citados por Frederickson *et al*, (2012, p. 194) ao referirem que “a média individual é um maximizador de utilidade do auto-interesse”. Isso significa que um indivíduo conhece suas preferências ou objectivos, pode classificá-los e, quando confrontado com um conjunto de opções para alcançar essas preferências escolherá as esperadas para maximizar benefícios individuais e minimizar os custos individuais (Buchanan e Tullock’s citados por Frederickson *et al*, 2012).

As premissas apresentadas por Frederickson *et al*, (2012) no quadro teórico nos permitiram entender como é que se comportam os funcionários do FUNAE no processo de gestão dos recursos ao seu dispor, partindo da suposição de que os burocratas favorecem políticas que se ajustem aos seus próprios interesses e objectivos. Assim foi possível entender o processo de responsabilização em situações em que os funcionários do FUNAE mostram comportamentos contrários aos previamente estabelecidos.

A análise de dados foi feita de forma crítica e cruzada. Primeiro a partir da informação fornecida pelos entrevistados, e segundo, através das perspectivas teóricas sobre auditoria interna apresentadas por diferentes autores.

Procuramos entender ainda, de que forma as recomendações feitas pela auditoria externa contribuem para a melhoria do processo de auditoria interna no FUNAE – que aspectos constam

geralmente nos relatórios de auditoria externa que devem ser melhorados pela auditoria interna no FUNAE e qual é o tratamento que se dá a essas recomendações.

Por outra, através da literatura foi possível entender, quais são os principais constrangimentos que os técnicos afectos a Unidade de Auditoria Interna no FUNAE enfrentam durante a realização de auditorias internas – se há ou não uma independência dos técnicos afectos a Unidade de Auditoria Interna no FUNAE para estes realizarem as auditorias de forma transparente.

Assim, a confrontação entre a discussões teóricas do aprofundamento ao nível da literatura e dos enunciados legais que orientam o processo de realização de auditorias internas nas instituições públicas e a informação produzida por meio das entrevistas realizadas no FUNAE permitiu manipular o nosso objecto de estudo e comprovar a nossa Hipótese.

Foi com base nos aspectos elencados acima que foi possível recolher dados sobre o papel da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE.

CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

5.1 Caracterização do FUNAE

O Fundo de Energia (FUNAE) foi criado pelo Decreto n.º 24/97 de 22 de Julho, como instituição para o desenvolvimento de fontes energéticas alternativas ambientalmente benéficas, bem como o aumento da disponibilidade de energia em condições mais acessíveis para a população. O FUNEA também tem como objectivo a promoção da conservação e a gestão racional e sustentável de recursos energéticos.

O FUNAE é dotado de personalidade jurídica, autonomia administrativa e financeira e subordina-se ao Ministério dos Recursos Minerais e Energia. O FUNAE tem a sua Sede na Cidade de Maputo.

O FUNAE, actuando por si ou através de outras instituições, tem por atribuições as seguintes:

- a) Prestar apoio financeiro ou garantir financeiramente empréstimos, a empreendimentos de produção e disseminação de técnicas de produção, distribuição e conservação de energia nas suas diversas formas;
- b) Prestar apoio financeiro à instalação ou instalar sistemas de produção ou distribuição de energia;
- c) Adquirir, financiar ou prestar garantias financeiras para aquisição de equipamentos, aparelhos e demais materiais destinados à produção e distribuição de energia, em particular, aqueles destinados ao aproveitamento de energias novas e renováveis;
- d) Promover a instalação ou instalar sistemas de distribuição de produtos petrolíferos nas zonas rurais;
- e) Promover o desenvolvimento e plantio de florestas para a produção de biomassa assistindo ou prestando apoio financeiro para a sua gestão e conservação, quer nas zonas peri-urbanas, quer nas zonas com défice deste combustível;
- f) Prestar apoio financeiro à aquisição de meios de transporte de produtos petrolíferos para abastecimento das zonas rurais;
- g) Adquirir, financiar ou prestar apoio financeiro à aquisição de produtos petrolíferos para a constituição de estoques de reservas, a nível nacional;

- h) Prestar apoio financeiro a organismos responsáveis pela realização de estudos e inventários de recursos energéticos e das tecnologias do seu aproveitamento;
- i) Suportar os encargos com a execução, publicação e difusão de estudos, trabalhos e investigações que interessem à divulgação de técnicas e tecnologias mais eficientes e acessíveis de produção, distribuição e conservação de produtos energéticos ou energias renováveis;
- j) Quaisquer outras acções de apoio financeiro a prestar às entidades públicas ou privadas, mediante deliberação do Conselho de Administração.

O FUNAE é gerido por um Conselho de Administração cujo funcionamento é apoiado pelos seguintes órgãos internos:

A nível central;

- ✓ Divisão de Sistemas Solares e Eólicas (DSSE) - composta por duas Secções: Secção de Sistemas Solares e Secção de Sistemas Eólicos;
- ✓ Divisão de Mini-Hídricas (DMH) – composta por três Secções: Secção de Mini-Hídrica, Secção de Grupos Geradores e Redes de Distribuição, Secção de Biomassa;
- ✓ Divisão de Combustíveis Fósseis (DCF) – não possui secções;
- ✓ Divisão de Estudos e Planificação (DEP) – composta por três Secções: Secção de Relações Externas, Secção de Pesquisa e Desenvolvimento, Secção de Comunicação e Imagem;
- ✓ Divisão de Administração e Gestão Financeira (DAGF) – composta por duas Secções: Secção de Administração e Património, Secção de Contabilidade e Gestão Financeira;
- ✓ Divisão de Qualidade e Ambiente (DQA) – não possui secções;
- ✓ Assessoria Jurídica (AJ) – não possui secções;
- ✓ Unidade de Auditoria Interna (UAI) – não possui secções;
- ✓ Unidade de Recursos Humanos (URH) – não possui secções;
- ✓ Unidade Gestora e Executora de Aquisições (UGEA) – não possui secções;
- ✓ Unidade de Tecnologias de Informação e Comunicação (UTIC) – não possui secções.

De salientar que destacamos as competências de dois órgãos internos que consideramos importantes para este trabalho: Unidade de Auditoria Interna; Divisão de Administração e Gestão Financeira.

Unidade de Auditoria Interna

Compete à Unidade de Auditoria Interna:

- a) Avaliar os componentes significativos das demonstrações financeiras do FUNAE e programas por administradores;
- b) Avaliar a observância das directrizes, normas, políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos aplicáveis e contratos no desenvolvimento das actividades do FUNAE;
- c) Avaliar o nível de economia no uso dos recursos e eficiência operacional;
- d) Disseminar as estratégias, políticas e mudanças da organização e ser agente catalisador de sugestões e propostas do corpo funcional;
- e) Acompanhar o cumprimento de recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa e a correcção de problemas de carácter organizacional estrutural, operacional e do sistema sugerido; e
- f) Elaborar o Plano de Actividades de Auditoria e Relatórios de Actividades de Auditoria e de seus resultados.

Divisão de Administração e Gestão Financeira

Compete a Divisão de Administração e Gestão Financeira

- a) Assegurar a execução e controlo do orçamento anual;
- b) Garantir o correcto uso e a manutenção do e-SISTAFE;
- c) Gerir os financiamentos concedidos pelo FUNAE;
- d) Proceder à elaboração e apresentação dos relatórios de contas anuais;
- e) Efectuar uma eficiente gestão de tesouraria;
- f) Assegurar o relacionamento com entidades financeiras, e
- g) Propor, executar e controlar os orçamentos do FUNAE, bem como assegurar arrecadação de receitas e proceder ao pagamento das despesas.

A nível local o FUNAE é representado por Delegações Provinciais ou Regionais. Compete às Delegações Provinciais ou Regionais:

- a) Coordenar a realização das actividades do FUNAE com as demais entidades públicas e privadas nas áreas de sua jurisdição com vista a identificar e desenvolver projectos a serem financiados pelo FUNAE;
- b) Assegurar a implementação, fiscalização e monitoria do impacto dos projectos da área de sua jurisdição;
- c) Incentivar o surgimento de agentes locais e outras entidades que apoiem na identificação e implementação de projectos a nível local;
- d) Assegurar o cumprimento da legislação ambiental nos projectos financiados pelo FUNAE;
- e) Fazer a análise do enquadramento e da viabilidade dos projectos propostos pelos promotores para efeitos de financiamento;
- f) Prestar assistência técnica aos promotores e Agentes Locais do FUNAE na preparação dos projectos;
- g) Fazer a gestão dos contratos de financiamento;
- h) Manter actualizados e enviar periodicamente à sede os documentos de calendarização e controlo de todos os pagamentos ou desembolsos relativos a contratos de financiamento e de empreitada, bem como de documentos de parceria efectuados na Delegação;
- i) Garantir o registo corrente de todas as actividades das Delegações no Sistema informático do FUNAE;
- j) Cumprir com os Procedimentos previstos no Manual da Qualidade e Ambiente;
- k) Elaborar relatórios trimestrais, semestrais e anuais de todas as actividades desenvolvidas na Delegação;
- l) Prestar contas mensalmente dos fundos disponibilizados para o funcionamento da Delegação;
e,
- m) Assegurar que as actividades relacionadas com os projectos sejam coordenadas com as Divisões de Projectos.

No FUNAE funciona um mecanismo de consulta através do Órgão de Consulta composto por representantes do sector público, do sector privado, das Organizações Não Governamentais (ONG's), representantes dos doadores, representantes da Rede de Consultores de Energia (RCE) e outros convidados, ao qual compete:

- a) Apoiar na identificação de projectos e programas e de vias para a sua implementação;

- b) Participar na avaliação de balanços periódicos de actividades e experiências do FUNAE;
- c) Apoiar na avaliação do impacto sócio-económico dos projectos financiados pelo FUNAE;
- d) Emitir pareceres em relação à priorização de projectos e/ou de áreas geográficas para a sua implementação.

A nível central o FUNAE possui 97 funcionários distribuídos da seguinte forma:

- ✓ Divisão de Sistemas Solares e Eólicos (DSSE) - 12 técnicos;
- ✓ Divisão de Mini-Hídricas Divisão (DMH) - 8 técnicos;
- ✓ Divisão de Combustíveis Fósseis (DCF) - 8 técnicos;
- ✓ Divisão de Administração e Gestão Financeira (DAGF) - 22 técnicos;
- ✓ Divisão de Estudos e Planificação (DEP) - 17 técnicos;
- ✓ Divisão de Qualidade e Ambiente (DQA) – 6 técnicos;
- ✓ Assessoria jurídica (AJ) - 3 técnicos;
- ✓ Unidade de Auditoria Interna (UAI) - 5 técnicos;
- ✓ Unidade de Recursos Humanos (URH) - 5 técnicos;
- ✓ Unidade Gestora Executora das Aquisições (UGEA) - 8 técnicos;
- ✓ Unidade de Tecnologias de Informação e Comunicação (UTIC) - 3 técnicos.

Em termos de gestão, o FUNAE adopta uma abordagem por processos, que são traduzidos no Manual de Procedimentos Operativos (MPO), com o objectivo de implementar o Sistema de Gestão de Qualidade (SGQ) e Ambiente de acordo com as normas internacionais ISSO 9001:2008 e ISSO 14001:2004.

5.2 Processo de auditoria interna no FUNAE

Nesta secção apresentamos e discutimos os resultados da pesquisa baseados na informação recolhida no FUNAE.

Em primeiro lugar, apresentamos os procedimentos de auditoria interna no FUNAE. De seguida, discutimos a questão da autonomia dos técnicos e a sua capacidade técnica para a realização de

auditoria interna no FUNAE. Por fim, analisamos a influência da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE.

5.2.1 Procedimentos de auditoria interna no FUNAE

Neste ponto procuramos discutir dentre outros aspectos, o objectivo da auditoria interna no FUNAE, cumprimento de normas, as principais constatações, recomendações produzidas, acompanhamento do grau de cumprimento das recomendações, o papel dos técnicos de auditoria interna e a influência da auditoria externa na melhoria do processo de auditoria interna.

Antes de desenvolvermos os elementos acima destacados, é importante lembrar que a auditoria interna é vista muitas vezes como uma técnica de controlo de gestão que incide na análise, verificação e avaliação das actividades da entidade e da eficácia e conformidade do funcionamento de outras técnicas de controlo (Taborda, 2015). Consiste num serviço criado pela (e para a) própria entidade, contribuindo para o auxílio do órgão de gestão no cumprimento dos objectivos organizacionais (Taborda, 2015).

No FUNAE, a auditoria interna tem como objectivo verificar erros de procedimentos contabilísticos e financeiros e orientar a correção dos mesmos, tal como referiu técnico A da Unidade de Auditoria Interna (UAI), *“quando realizamos a auditoria interna verificamos em algum momento alguns erros de procedimentos, por exemplo, o registo incorrecto dos valores nos mapas financeiros, demonstrações financeiras com algumas distorções, erros de apresentação de contas, falta de facturas, e a partir disso, procuramos corrigir para termos um relatório limpo, isto é, sem erros significativos para apresentar quando chega o momento da realização da auditoria externa”*.⁴

A realização de auditoria interna no FUNAE obedece normas estabelecidas nos instrumentos que orientam a realização de auditoria interna. Em relação a este aspecto, o técnico B da UAI explicou que, *“para a realização de auditoria interna, os técnicos do FUNAE seguem as instruções que*

⁴ Entrevista realizada no dia 9 de Maio de 2018.

constam no manual de procedimento interno e normas de auditoria ajustadas às normas internacionais, mas também, tomam como base o Manual de Procedimentos de Inspeção e Fiscalização Administrativa do Estado”⁵.

O mesmo técnico B explicou ainda que, *“toda a auditoria interna realizada no FUNAE é orientada por uma matriz de riscos, na qual são identificados os aspectos críticos que possivelmente poderão ocorrer nos processos de gestão”*.⁶

Além dos aspectos normativos que a auditoria interna toma em consideração para o acompanhamento das actividades desenvolvidas no FUNAE, o auditor interno lhe é reservado também um papel importante neste processo.

No FUNAE, a auditoria interna é realizada por uma equipa de técnicos afectos a UAI que desempenham as suas funções segundo as competências definidas no Regulamento Interno do FUNAE, tal como explicou o técnico C da UAI, *“os técnicos de auditoria interna aqui no FUNAE fazem o acompanhamento dos processos contabilísticos e financeiros para verificar se as despesas estão a ser efectuadas em conformidade com as normas e procedimentos, produzem os relatórios de auditoria onde constam os aspectos observados, emitem opiniões sobre certos aspectos que devem ser corrigidos e acompanham o cumprimento das recomendações feitas pela auditoria interna e externa. É da responsabilidade dos técnicos de auditoria interna coordenar a emissão do contraditório a ser enviado às entidades que auditam as actividades do FUNAE”*.⁷

Esta posição foi reforçada pelo técnico Õ da Divisão da Administração e Gestão Financeira (DAGF) que referiu que, *“os técnicos da UAI fazem o levantamento dos erros e procuram verificar o cumprimento das normas e procedimentos com vista a melhorar a gestão aqui na instituição”*.⁸

⁵ Entrevista realizada no dia 10 de Maio de 2018.

⁶ *Idem*.

⁷ Entrevista realizada no dia 9 de Maio de 2018.

⁸ Entrevista realizada no dia 15 de Maio de 2018.

Apesar do Regulamento Interno do FUNAE definir que “compete a UAI elaborar um plano de auditoria”, as informações colhidas junto dos nossos entrevistados mostram que não existe uma sequência estruturada sobre o período em que as auditorias internas devem ser realizadas. Por exemplo, os quatro técnicos (A à D) da UAI foram unânimes em afirmar que, “*as auditorias internas no FUNAE são realizadas regularmente em conformidade com os programas e planos anuais de actividade*”.⁹ Portanto, os dois técnicos (Θ e Ω) da DAGF apresentaram uma informação diferente. A técnica Θ disse que, “*as auditorias internas são realizadas trimestralmente*” e o Ω disse que, “*as auditorias internas são realizadas semestralmente*”.¹⁰

Como se pode notar, há uma divergência nas opiniões dos técnicos dos dois sectores relativamente ao período da realização de auditoria interna. Isso mostra que a realização de auditoria interna no FUNAE não é consentânea com o Plano de Actividades de Auditoria, tal como preconiza o Regulamento Interno do FUNAE.

Ainda importa realçar que, apesar do Regulamento Interno do FUNAE definir que “compete a UAI elaborar relatórios de actividades de auditoria e de seus resultados”, foi possível verificar que os relatórios de auditoria interna elaborados pelos técnicos da UAI não são partilhados com os técnicos de outros sectores de modo que estes saibam quais foram os aspectos constatados e o que devem tomar em conta para acções de melhoria. Esta questão foi avançada por uma Θ técnica afecta a DAFG, conforme mostra o depoimento que se segue, “*os técnicos da UAI vem aqui na DAFG, fazem os levantamentos e elaboram os relatórios, mas esses relatórios não são partilhados ao nível dos técnicos, eu nunca vi um relatório de auditoria*”.¹¹

Em relação a este aspecto, o técnico B da UAI entrevistado explicou que a instrução é de submeter os relatórios de auditoria interna junto da estrutura máxima da instituição, neste caso, o Presidente do Conselho de Administração (PCA). O mesmo técnico explicou ainda que os dados que constam nestes relatórios mostram que normalmente não tem havido enormes irregularidades, apenas em alguns casos, e estão relacionadas com erros de procedimentos administrativos não graves, tais

⁹ Entrevistas realizadas nos dias 9 e 10 de Maio de 2018.

¹⁰ Entrevistas realizadas nos dias 15 e 16 de Maio de 2018.

¹¹ Entrevista realizada no dia 15 de Maio de 2018.

como a falta de justificativos (guias de marcha e recibos) e a arrumação dos processos administrativos.

Apesar de ser um procedimento interno, a situação descrita acima remete-nos a uma reflexão sobre a clareza, objectividade e finalidade da auditoria interna realizada no FUNAE, pois, o cerne da auditoria interna é de identificar irregularidades e fazer as devidas correcções de modo que a gestão dos recursos financeiros seja feita de forma criteriosa, transparente e envolvente, tal como avança o Manual de Auditoria Interna elaborado para Camões, Instituto da Cooperação e da Língua, I.P, “a auditoria interna desenvolve uma actividade de apreciação objectiva destinada a acrescentar valor e a melhorar o funcionamento da organização, adoptando uma visão integrada e abrangente” (MNE, 2014, p. 18).

Analisando o que se sucede no FUNAE percebe-se que a correcção das irregularidades identificadas com a realização da auditoria interna é feita à margem dos técnicos de outros sectores, o que significa que, por não saberem quais são os aspectos críticos que constam nos relatórios, os técnicos desses sectores correm o risco de voltar a cometer os mesmos erros. Silva e Vieira (2015) defendem que os relatórios de auditoria interna proporcionam um conhecimento abrangente da organização, ajudando que os objectivos sejam alcançados com eficiência e eficácia.

Apesar de não haver partilha dos relatórios de auditoria interna realizada no FUNAE, um dos técnicos da UAI entrevistado referiu que as principais recomendações incidem sobre a melhoria dos registos que são feitos de forma incorrecta sem cumprir com os procedimentos do Manual de Administração Financeira e procedimentos Contabilísticos (MAF), aprovado pelo Diploma Ministerial nº169/2007, de 31 de Dezembro, o Decreto nº 5/2016, de 08 de Março que aprova o regime jurídico aplicável à Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado e em outras normas de contabilidade usadas na administração pública; melhoria dos relatórios de actividades realizadas no campo com os detalhes exigidos pela contabilidade no âmbito da apresentação de contas; melhoria do controlo interno no que tange a gestão de património, recomendando o cumprimento do Decreto nº 23/2007 de 09 de Agosto que aprova o Regulamento de Patrimonio do Estado.

Para que haja maior transparência na gestão dos recursos públicos é importante a conciliação entre a auditoria interna e auditoria externa. No nosso entender, a articulação entre estes dois tipos de auditoria permite que os processos verificados, avaliados e sistematizados pela auditoria interna sejam posteriormente analisados e aprovados pela auditoria externa. Este exercício proporciona rigor, eficiência e eficácia na gestão da organização.

Tendo em conta a sua natureza, as actividades do FUNAE são auditadas por duas instituições externas, que são: a Inspeção Geral de Finanças (IGF) e o Tribunal Administrativo (TA). As auditorias externas realizadas por estas duas entidades têm como objectivo avaliar o grau de execução do orçamento do Estado, avaliar as receitas consignadas e verificar o cumprimento das leis vigentes na Administração Pública relativas a gestão financeira.

Do ponto de vista da influência das auditorias externas para a melhoria do processo de auditoria interna, os técnicos (B e C) da UAI explicaram que *“as auditorias externas são úteis para a melhoria do processo de auditoria interna no FUNAE na medida em que é através dos relatórios de auditorias externas que a UAI analisa as recomendações feitas e através da matriz de acompanhamento procura sanar os erros e actualizar a matriz de risco, porque existem alguns riscos que a auditoria interna pode estar limitada em termos de conhecimentos técnicos para avaliar. As auditorias externas constituem uma mais-valia e trazem novos elementos que chamam atenção para um melhor controlo das actividades”*.¹²

No que tange ao acompanhamento do grau do cumprimento das recomendações da IGF e do TA, os dois técnicos (B e C) da UAI explicaram que, *“através de um plano de actividades baseado na matriz das recomendações submetida pela equipa de auditoria da IGF e do TA, nós os técnicos da UAI coordenamos com os responsáveis das áreas abrangidas na realização de acções para corrigir as irregularidades constatadas. De seguida, elaboramos os relatórios preliminares e*

¹² Entrevistas realizadas nos dias 9 e 10 de Maio de 2018.

*finais segundo a programação, depois submetemos à consideração do PCA e posteriormente são enviados a IGF e ao TA para avaliação e procedimentos subsequentes ”.*¹³

Apesar da constatação de irregularidades no processo de realização da auditoria interna no FUNAE, dois técnicos da UAI entrevistados referiram que não existe registo de situações de responsabilização resultante de erros cometidos por técnicos daquela instituição. Este aspecto pode estar relacionado com a explicação que um dos técnicos da UAI avançou em uma das passagens acima, ao referir que a auditoria interna realizada no FUNAE não constatada grandes irregularidades, apenas algumas situações relacionadas com questões de procedimentos que não comprometem os processos contabilísticos e financeiros da instituição.

Analisando o exposto acima percebe-se que as irregularidades constatadas pela auditoria interna e as recomendações da IGF e do TA são minimizadas, não são objecto de análise e reflexão profunda.

Contudo, embora os técnicos entrevistados tenham revelado que o FUNAE recorre aos preceitos estabelecidos no Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado (EGFAE) – Lei 10/2017, de 1 de Agosto, no Regulamento do Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado (REGFAE) – Decreto 5/2018, de 26 de Fevereiro e nas demais leis que preveem sanções disciplinares, criminal e civil aos funcionários ou agentes do Estado que cometem irregularidades no exercício das suas funções, na verdade, estes instrumentos ou não são aplicados ou têm tido pouco impacto na responsabilização dos funcionários no FUNAE.

Esta situação leva-nos a pensar que é por causa da não responsabilização que se verificam irregularidades, pois, o ambiente de impunidade induz aos técnicos a agirem com tamanha naturalidade.

5.2.2 A questão da autonomia na realização da auditoria interna no FUNAE

¹³ Entrevista realizada no dia 10 de Maio de 2018.

Depois de termos discutido sobre os procedimentos de auditoria interna, nesta secção, pretendemos apresentar a forma como os técnicos se posicionam para realizar as actividades de auditoria interna no FUNAE e a questão da capacidade técnica.

Antes, é importante sublinhar que a autonomia ou independência dos técnicos de auditoria interna tem a ver por um lado, com a isenção demonstrada durante a realização das suas actividades, por outro, refere-se a imparcialidade que se traduz na forma como o auditor interno verifica, analisa, avalia, relata e emite as suas opiniões com base no levantamento efectuado no processo de auditoria interna. Em outras palavras, significa que os técnicos de auditoria não devem sofrer influência nem devem ser coagidos ao emitirem as suas opiniões a partir dos factos constatados.

A forma como o técnico de auditoria interna se posiciona está estreitamente ligada ao compromisso manifestado pelos órgãos de gestão e ao apoio prestado por toda organização para a prossecução da sua missão. Na secção anterior vimos que ao nível do FUNAE não há partilha dos relatórios de auditoria interna com os técnicos de outros sectores, isso pode levar os técnicos de outros sectores a não colaborar com informação útil sob alegação de não terem *feedback* do trabalho realizado pela auditoria interna.

Por outro lado, a falta de clareza do real objectivo e finalidade da auditoria interna realizada no FUNAE pode influenciar negativamente a prestação do apoio necessário para que os técnicos de auditoria realizem as suas actividades com sucesso. A explicação dada pelo técnico D da UAI é o testemunho disso. Este técnico referiu que, *“no início os colegas dos sectores auditados tinham receio sobre o trabalho de auditoria interna, a equipa de auditoria era mal vista, mas com o entendimento do real objectivo da auditoria interna estes obstáculos foram ultrapassados”*.¹⁴

Em relação a este aspecto Machado Jr. *et al.* (2013) referem que o auditor interno tem que ter acesso a todos os registos, propriedades e pessoal da organização que possam vir a ter importância para o assunto em exame. O auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar directrizes, planos, procedimentos e registos (Machado Jr. *et al.*, 2013).

¹⁴ Entrevista realizada no dia 9 de Maio de 2018.

Das entrevistas realizadas com os técnicos da UAI foi possível perceber que esta unidade responde directamente ao gestor do topo, neste caso ao PCA. Os nossos entrevistados referiram ainda que a relação entre a UAI e o PCA é favorável para a realização de auditoria interna. Esta informação compagina com a ideia defendida por Pinheiro (2014) ao considerar que a auditoria interna deve posicionar-se no nível mais alto na estrutura da organização e assumindo um papel preponderante da crítica às rotinas estabelecidas e métodos de trabalho, sempre com objectivo de contribuir para a melhoria da *performance*, rentabilidade e desenvolvimento sustentável da organização.

Num outro desenvolvimento, o técnico A da UAI entrevistado explicou que a articulação estabelecida entre a UAI e o PCA permite uma fluidez no exercício da actividade, tal como mostram as palavras que se seguem “*o PCA acompanha os momentos e as fases da realização das auditorias, e em alguns momentos o próprio gestor solicita a realização da auditoria em determinada área, principalmente quando identifica indícios de irregularidade*”.¹⁵

Apesar de a UAI estar em uma posição privilegiada, isto é, sob alçada do Conselho de Administração não significa que os técnicos deste sector realizam as suas actividades de auditoria de forma autónoma. Esta posição pode ser meramente organizacional, tal como defende Taborda (2015), não basta apenas subordinar funcionalmente o departamento de auditoria interno ao órgão de gestão, este deve dispor de autonomia para apresentar os resultados do seu trabalho, sob a forma de recomendações ao órgão de gestão, mesmo quando versem sobre aspectos negativos da sua actuação.

Ainda foi possível perceber junto dos nossos entrevistados que apesar do Regulamento Interno do FUNAE ter definido um conjunto de competências para a UAI, na prática, os técnicos deste sector ainda não se sentem totalmente independente para influenciar a tomada de decisões sobre as recomendações da auditoria interna.

Esta situação leva-nos a reflectir sobre o real sentido de autonomia, sobretudo, a liberdade dos técnicos exercerem as suas tarefas sem restrições. Tal como refere Paula (1999) citada por

¹⁵ Entrevista realizada no dia 10 de Maio de 2018.

Machado Jr. *et al.* (2013) a auditoria interna deve estar despojada da influência de qualquer sistema ou pessoa que estabeleça limites à sua actuação crítica e à divulgação, junto à alta administração e/ou aos accionistas, das conclusões obtidas no decorrer de seu trabalho.

Outro aspecto que cria limitações aos técnicos de auditoria interna no FUNAE é o défice de conhecimentos profundos sobre procedimentos de auditoria interna, tal como explicaram dois técnicos (A e D) da UAI entrevistados *“o número de técnicos para este sector é suficiente, conseguimos cobrir o trabalho, mas o nosso grande problema é a falta de alguns conhecimentos que consideramos importantes para realizar bem a auditoria interna”*.¹⁶ Outros referiram que *“alguns conhecimentos que nós temos adquirimos no terreno por causa da interacção com os técnicos que vêm fazer auditoria externa, eles é que nos explicam alguns procedimentos durante a realização do trabalho e no momento em que nos informam sobre as recomendações”*.¹⁷

O o técnico B da UAI entrevistado explicou que já teve capacitações para poder lidar com processos de auditoria interna, conforme mostra o depoimento que se segue, *“já tivemos algumas formações sobre procedimentos de auditoria interna onde nos ensinaram a planificar uma auditoria, o que é que devemos auditar, como identificar irregularidades e como elaborar o relatório de auditoria”*.¹⁸ O outro Técnico C referiu que *“já passa muito tempo que tivemos formações, eu estou aqui no FUANE desde 2013 e de lá para cá só tivemos duas formações, uma em 2014 e outra em 2016, eu acho que isso não é suficiente para o tipo de trabalho que desenvolvemos porque é exigente e temos que estar sempre actualizados sobre novos métodos e procedimentos de auditoria”*.¹⁹

Como se pode notar a discussão desenvolvida nesta secção permite captar elementos que nos mostram que em termos formais, no FUNAE existe um sector responsável para realizar auditoria interna com competências claramente definidas no Regulamento Interno, mas analisando a forma como o processo de realização de auditoria interna é articulado fica claro que existe alguma

¹⁶ Entrevista realizada no dia 9 de Maio de 2018.

¹⁷ Entrevista realizada no dia 10 de Maio de 2018.

¹⁸ Entrevista realizada no dia 9 de Maio de 2018.

¹⁹ Entrevista realizada no dia 10 de Maio de 2018.

interferência que de certo modo condiciona a realização de auditoria interna de forma efectiva e de acordo com as normas estabelecidas. Outra limitação que os técnicos de auditoria interna enfrentam para a realização de auditoria interna está relacionada com a inexistência de capacidade técnica.

Estas questões podem concorrer para a existência de fragilidades no processo de gestão no FUNAE e consequentemente criar um ambiente favorável a prática e persistência de irregularidades.

5.2.3 Influência da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE

Nesta secção procuramos reflectir sobre a influência da auditoria interna no processo de gestão no FUNAE. Antes de avançarmos com a discussão em torno desta matéria apresentamos em primeiro lugar a forma como é feito o processo de gestão no FUNAE.

Os técnicos (Θ e Ω) da DAGF entrevistados explicaram que o processo inicia com a elaboração dos planos de actividades sectoriais que são submetidos a DAGF onde são sistematizados, e a partir dessa informação é elaborado o plano anual de actividades da instituição que é submetido ao Conselho de Administração para a sua apreciação e aprovação. Este trabalho é coordenado pelo Sector de Contabilidade.²⁰

Os mesmos técnicos explicaram que de seguida é elaborado o plano de tesouraria que obedece os prazos estabelecidos em cada exercício económico, geralmente, após a aprovação e publicação do Orçamento do Estado (OE). No mês de Janeiro de cada exercício económico, o Sector de Contabilidade ajusta o Plano de Actividades e Orçamento (PAO) com os limites aprovados no Plano Económico e Social (PES) aprovado pela Assembleia da República. Depois, inicia o processo de reprogramação e execução do plano operativo sectorial ou (PAO's). Em paralelo são elaborados os planos de tesouraria e as tabelas tipo despesa, com a base nos limites atribuídos, incluindo a indicação de rubricas por despesa.²¹

²⁰ Entrevistas realizadas nos dias 15 e 16 de Maio de 2018.

²¹ Entrevistas realizadas nos dias 15 e 16 de Maio de 2018.

Em relação ao orçamento alocado a instituição através do OE, a técnica Θ referiu que é de certa forma aceitável para a realização das actividades programadas. Entretanto, um outro técnico Ω entrevistado explicou que o orçamento não é suficiente para as necessidades da instituição por causa do volume de despesas internas. Este técnico Ω realçou que o orçamento planificado para a realização das actividades da instituição supera o disponibilizado pelo OE e para fazer face ao défice orçamental o FUNAE recorre as receitas próprias arrecadadas com a cobrança de algumas taxas dos serviços prestados. A instituição propõe anualmente a inscrição das receitas próprias ao Ministério da Economia e Finanças (MEF).²²

Para a realização das despesas, os nossos entrevistados (Θ e Ω) explicaram que existe um ordenador de despesas que autoriza todos os processos referentes as despesas, que é o PCA. Em caso de ausência do PCA por um período prolongado é indicado um representante dentre os membros do Conselho de Administração.²³

O controlo de despesas é da responsabilidade da DAGF que trimestralmente elabora relatórios de despesas que são submetidos ao Conselho de Administração para a sua apreciação. De referir que as despesas são feitas de acordo com as rubricas que constam no orçamento aprovado pelo MEF.²⁴

É neste círculo de gestão que a auditoria interna no FUNAE é considerada como uma ferramenta que visa assegurar uma gestão criteriosa dos recursos. Do ponto de vista de intenção percebe-se que a realização da auditoria interna no FUNAE tem em vista alinhar as actividades e o funcionamento da organização para o alcance dos objectivos e resultados organizacionais. A prova disso é a criação da UAI como um órgão interno para apoiar a gestão organizacional por meio da realização de auditoria interna.

Para além de identificar erros e propor melhorias, a realização de auditoria interna no FUNAE permite verificar o grau de execução das actividades e o cumprimento das recomendações

²² Entrevistas realizadas nos dias 15 e 16 de Maio de 2018.

²³ Entrevistas realizadas nos dias 15 e 16 de Maio de 2018.

²⁴ Entrevistas realizadas nos dias 15 e 16 de Maio de 2018.

decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa ajudando na correcção de problemas de carácter organizacional, estrutural e operacional.

De acordo com a explicação dada pelos técnicos (Θ e Ω) da DAGF a auditoria interna aparece para dar resposta as lacunas que existiam na gestão financeira e promover a consciencialização dos técnicos do FUNAE, especificamente os da DAGF da necessidade do cumprimento dos procedimentos contabilísticos na planificação e execução orçamental.

Ao nível do FUNAE, constatou-se que existe um esforço de tornar a auditoria interna uma “bússola” que orienta os sectores, principalmente a DAGF no cumprimento escrupuloso de procedimentos legais para a realização de despesas, procurando sempre auxiliar na correcção e adopção das melhores práticas de gestão financeira, tal como referiu a técnica Θ da DAGF *“o trabalho realizado pela UAI é importante porque nós podemos pensar que estamos num caminho certo, mas quando aparece a auditoria interna para verificar os processos descobre que algo pode ter sido esquecido ou negligenciado, e quando um documento é verificado por mais pessoas há maior probabilidade de termos os processos bem instruídos.”*²⁵

Segundo um dos nossos entrevistados, o técnico Ω , antes da constituição da UAI os processos de despesas eram analisados e avaliados pela auditoria externa, não existiam técnicos para fazer arrumação, controlo e monitoria dos processos de pagamentos e verificar se os mesmos eram feitos em conformidade com o MAF e procedimentos patentes no SISTAFE.

A técnica Θ da DAGF entrevistada explicou como é que era feito o processo de gestão antes da introdução da auditoria interna e se expressou nos seguintes termos *“na verdade, aqui no FUNAE não se elaborava o plano de tesouraria e isso não permitia uma boa planificação das despesas e a alocação das verbas era feita de forma “adoc”. Este facto criava constrangimentos na organização dos processos e no seguimento dos procedimentos. Várias vezes os técnicos*

²⁵ Entrevista realizada no dia 15 de Maio de 2018.

*deslocavam-se sem ajudas de custos pagas e sem a hospedagem paga, o que criava inúmeras dívidas para o FUNAE”.*²⁶

A mesma técnica referiu ainda que, *“na altura era normal haver desvios de aplicação, muitas vezes para satisfazer situações concretas. Por exemplo, era normal desviar a verba dotada para combustível para satisfazer o pagamento serviços porque era uma emergência e não existia um sector ou técnicos para identificar e/ou esclarecer a priori estas questões”.*²⁷ De seguida explicou que *“com a existência da UAI há uma melhoria na organização dos processos, os erros são verificados com antecedência e isso evita termos processos com irregularidades, é uma mais-valia para o nosso trabalho”.*²⁸

Num outro desenvolvimento, constatamos que a auditoria interna no FUNAE é encarada como uma ferramenta de orientação com um princípio didáctico de tomar precauções de anomalias e irregularidades, tal como explicou o técnico B da UAI *“nós os técnicos de auditoria interna sentimos que a nossa intervenção é valorizada porque procuramos ajudar os técnicos dos outros sectores no cumprimento dos procedimentos de gestão financeira e contabilística. Actuamos como actores que dão sinal aos colegas sobre a ocorrência de situações que podem comprometer o trabalho deles e da instituição”.*²⁹

Por outro lado, a auditoria interna serve de base para o auxílio dos técnicos na realização das suas actividades com responsabilidade, tal como referiu técnico C da UAI *“o trabalho de auditoria interna permite reduzir erros de processos contabilísticos, tal que quando a auditoria externa aparece temos os processos instruídos. Isso contribui de certa forma para a transparência e prestação de contas”.*³⁰

²⁶ Entrevista realizada no dia 16 de Maio de 2018.

²⁷ Idem.

²⁸ Idem.

²⁹ Entrevista realizada no dia 9 de Maio de 2018.

³⁰ Entrevista realizada no dia 10 de Maio de 2018.

Apesar dos técnicos da UAI não se sentirem totalmente independentes para influenciar processos de auditoria interna no FUNAE, tal como abordamos na secção anterior, estes referiram que emitem opiniões fieis para que o gestor paute em tomar decisões correctas.

Como se pode notar a auditoria interna no FUNAE representa um suporte que permite o registo, verificação e acompanhamento das actividades por forma a garantir que a tomada de decisão nos processos de gestão seja feita em respeito as normas e procedimentos com a finalidade de prosseguir com os interesses da organização. Tal como defendem Martins (2014, p. 11) “auditoria interna deve ser encarada como o instrumento que permite os responsáveis agirem com maior segurança e controlar com mais conhecimento”.

Contudo, apesar do Regulamento Interno do FUNAE definir mais competências que permitem a UAI exercer as suas funções, verifica-se que os técnicos de auditoria interna apenas se preocupam em identificar irregularidades existentes nos processos de gestão financeira, acompanhar o cumprimento dos procedimentos e normas contabilísticas e financeiras, acompanhar o cumprimento de recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa e as respectivas correcções dos problemas identificados. O Regulamento Interno do FUNAE permite ainda que os técnicos da UAI possam, i) avaliar o nível de economia no uso dos recursos e eficiência operacional; ii) disseminar as estratégias, políticas e mudanças da organização e ser agente catalisador de sugestões e propostas do corpo funcional. Portanto, nas entrevistas realizadas com os técnicos da UAI não constam pronunciamentos referentes a estas duas actividades, o que nos leva a pensar que as mesmas não são realizadas.

Acreditamos que a realização destas duas actividades possibilitaria aos técnicos da UAI explorar outros aspectos e ajudaria na realização de uma auditoria interna efectiva e robusta. Por exemplo, ao “avaliar o nível de economia no uso dos recursos e eficiência operacional” poderiam ter elementos que lhes permitiriam verificar se há ou não racionalidade no uso dos fundos da instituição, permitiriam também verificar a forma como as despesas são realizadas e se concorre para a obtenção de resultados positivos para a instituição.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

6.1 Conclusão

O objectivo deste trabalho foi de “compreender o papel da auditoria interna no processo de gestão, a partir da informação recolhida no FUNAE no período de 2012 a 2017”.

Da análise feita foi possível constatar que auditoria interna no FUNAE permite a identificação de erros de procedimentos contabilísticos e financeiros e orienta a sua correção. Possibilita igualmente verificar o grau de execução das actividades e o cumprimento das recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa ajudando na correcção de problemas de carácter organizacional, estrutural e operacional.

Apesar dos técnicos de auditoria interna no FUNAE seguirem as normas e procedimentos de auditoria, estes não se sentem totalmente independente para influenciar a tomada de decisões sobre as recomendações da auditoria interna. Além disso, o défice de capacidade técnica para a realização de auditoria interna afigura-se também como um constrangimento. Estas situações limitam a realização da auditoria interna de forma eficaz e eficiente, e desvirtualiza o objectivo da auditoria interna como ferramenta de auxílio da gestão no FUNAE.

Por outro lado, o Regulamento Interno do FUNAE define um conjunto de competências para a UAI, mas estas não estão a ser devidamente exploradas para que a UAI e os respectivos técnicos de auditoria interna possam desempenhar as suas actividades de auditoria interna de forma orientada a fim de contribuir para o cumprimento dos objectivos da instituição. Este aspecto concorre para a existência de lacunas na realização da auditoria interna.

No FUNAE foi possível constatar que mesmo com a realização de auditoria interna há acções que se traduzem em comportamentos maximizadores onde os funcionários procuram tirar proveitos individuais, tal como mostram as perspectivas apresentadas por Frederickson *et al*, (2012) no cerne da teoria da escolha racional. Alguns erros de procedimentos verificados durante a realização da auditoria interna, como por exemplo, o registo incorrecto dos valores nos mapas financeiros,

demonstrações financeiras com algumas distorções, erros de apresentação de contas, falta de facturas, são algumas das evidências.

Nesse sentido, há necessidade de se pensar no reforço do espaço que a auditoria interna deve ter no FUNAE, através de um apoio, seja ao nível dos gestores assim como dos funcionários da instituição, fornecendo informação necessária para que de facto a auditoria interna desempenhe o seu real papel.

6.2 Recomendações

Para que a auditoria interna desempenhe um papel de destaque no processo de gestão no FUNAE, é importante tomar-se em consideração o seguinte:

- Que a UAI elabore e divulgue os planos de auditoria interna de modo que todos os sectores do FUNAE saibam os períodos em que as auditorias internas serão realizadas. Isso pode permitir os sectores se preparem com antecedência para o fornecimento de informação necessária;
- É importante que a UAI partilhe os relatórios de auditoria interna com outros sectores de modo que estes saibam os aspectos constatados e as melhorias propostas. Este aspecto pode permitir que os funcionários evitem cometer os mesmos erros;
- Há necessidade de maior rigor no acompanhamento do grau de cumprimento das recomendações da auditoria interna e externa. Esta acção pode permitir o controlo e orientação para a melhor correcção das irregularidades constatadas;
- Dependendo do grau da irregularidade, é importante que haja uma responsabilização dos infractores de acordo com a legislação em vigor na administração pública. Isso pode contribuir para a inibição das infracções;

- É importante que haja autonomia dos técnicos da UAI para que estes realizem as suas actividades de forma plena, isenta e imparcial. É importante ainda, o reforço das suas capacidades técnicas por meio de formações gerais e específicas sobre auditoria interna. Isso pode contribuir para a realização da auditoria interna com objectividade;
- É importante que os técnicos da UAI explorem as competências definidas no Regulamento Interno do FUNAE, referentes a realização de auditoria interna. Isso pode ajudar na realização de uma auditoria interna efectiva e robusta.

BIBLIOGRAFIA

Almeida, Bruno (2012). *Manual de Auditoria Financeira. Uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.

Crepaldi, S. A. (2006). *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. 4ª ed. São Paulo.

Frederickson *et al.* (2012). *The Public Administration Theory Primer*. 2ª ed. Colorado: Westview Press.

Gil, Antônio Carlos (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.

Inácio, Helena Coelho (2014). *Controlo Interno: Enquadramento Teórico e Aplicação Prática*, escolar editora, Lisboa,.

Laville, Christian; Dionne, Jean (1999). *A Construção do Saber: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas*. Porto Alegre: Artmed.

Macuane, José Jaime (2013). “Sector Público”. In: Nuvunga, Adriano; Tollenaere, Marc de (2013). *Governança e Integridade em Moçambique: Problemas práticos e desafios reais*. Maputo: Centro de Integridade Pública.

Martins, Morais (2014). *Auditoria Interna: Função e Processo*. 3ª ed. Lisboa: Áreas Editora.

Meier, K. e O’Toole Jr., L (2006). *Bureaucracy in a Democratic State: a governance perspective*. Baltimore: The Johns Hopkins University Press.

Pedroso, E. T. (2004). *Administração e os novos paradigmas*. Rio de Janeiro: Qualitymark.

Pinheiro, Joaquim Leite (2014). *Auditoria Interna – Manual Prático para Auditores Internos. Uma abordagem proactiva e a Evolução Necessária*. 3ª ed. Lisboa: Reis dos Livros.

Reis, H.; Rodrigues, J. (2011). *Controlo de Gestão: Ao encontro da eficiência*. Lisboa: Escolar Editora.

Santos, A. J. R. (2008). *Gestão Estratégica: Conceitos, modelos e instrumentos*. Lisboa: Escolar Editora.

Silva, Edna Lúcia da; Menezes, Estera Muszkat (2005). *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. 4ª ed. Revisa e actualizada. Florianópolis: UFSC.

Taborda, Daniel Martins Geraldo (2015). *Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas*. 2ª ed. Lisboa: Sílabo.

Artigos

Alves, Joaquim Santos; Sarmiento, Manuela (2011). Auditoria Interna: objectivos, organização e funcionamento. *Lusíada. Economia & Empresa*. Lisboa, nº. 12. pp. 103-129.

Dutra, Emanuely *et al.* (2017). A importância da auditoria nas organizações e seu papel estratégico. 13º ENCITEC. Criar, Inovar, Empreender.

Gomes, Elaine Dias; Araújo, Ademilson Ferreira de; Barboza, Reginaldo José (2009). “Auditoria: Alguns aspectos a respeito de sua origem”. *Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis*. Ano VII – Número 13 – Maio de 2009 – Periódicos Semestral. pp. 1-5.

Machado Jr. *et al* (2013). “A Auditoria Interna e os Controles Internos e a Confiabilidade dos Dados na Empresa”. *Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online)*. v. 1, n. 1, edição 1, jan./dez. 2013. pp. 1-17.

Moura, Renan Gomes de; Lopes, Paloma de Lavor; Barbosa, Marcus Vinícius (s/d). “A importância da Auditoria Interna na prevenção de fraudes nas organizações”. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, 26 e 27 de Outubro.

Moura, Renan Gomes De; Barbosa, Marcus Vinícius (2016). “O Controle Interno e a Auditoria como ferramentas eficazes de gestão”. *XII Congresso Nacional de Excelência em Gestão*. 29 e 30 de Setembro de 2016.

Nunes, P. (2006). *Conceito de Gestão e de Gestor*. Disponível em: http://www.notapositiva.com/old/trab_professores/textos_apoio/gestao/01conc_gestao.htm.
Acedido a 05.04.2018.

Paz, Elaine da Silva; Cruz, Rosa Natani Rodrigues da; Peruzzi, Marcelo Henrique de Abreu (2015). “Auditoria Interna x Auditoria Externa: Uma Análise Comparativa”. *Revista Conexão Eletrônica – Três Lagoas MS*. Vol. 12, N.º 1 – Ano 2015. pp. 1-13.

Silva, Ana Cláudia Moreira da; Rios, Ricardo Pereira (2016). “Um estudo sobre o Controle Interno e o seu reflexo na Contabilidade”. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*. Vol. – nº. 1 – 2016. pp. 1-19.

Silva, Manuela Alvares; Vieira, Eloir Trindade Vasques (2015). “Auditoria Interna: Uma ferramenta de gestão dentro das organizações”. *Redeca*, v.2, n. 2. Jul- Dez. 2015. pp. 1-20.

Viero, Ana Maria; Costa, Robson António Tavares (2016). “Auditoria: Sua Importância e Actuação como Ferramenta de Apoio a Gestão Empresarial”. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas*. V.1, N.º 3, pp.164-183, Mai./Jun.2016.

Documentos Publicados

Autoridade Nacional da Função Pública - ANFP (2006). *Programa da Reforma do Sector Público - Fase II (2006-2011)*.

Barbosa, Irina Missilen Correia (2016). Importância da Auditoria Interna no Processo Decisório das Organizações, Estudo Caso Enapor, SA. Monografia sujeita a obtenção do Grau de Licenciatura do Curso de Organização e Gestão de Empresa da Universidade do Mindelo.

Barreto, Ana Catarina Massano (2017). Auditoria Interna no Desempenho Organizacional. Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças. Instituto Politécnico de Setúbal. Escola Superior de Ciências Empresariais.

Centro de Integridade Pública – CIP (2008). *Legislação Anti-corrupção em Moçambique. Contributos para uma melhoria do quadro legal anti-corrupção em Moçambique*. Maputo: CIP.

Centro de Integridade Pública – CIP (2009). *Glossário Anti-Corrupção*. Maputo: CIP.

Centro de Integridade Pública – CIP (2009). *Relatório Anual de Controlo da Corrupção em Moçambique*. Maputo: CIP.

Companhia Nacional de Abastecimento - Conab (2008). *Manual de Auditoria Interna*. COAUD-Coordenadoria de Auditoria Interna, 2ª versão.

Comissão Interministerial da Reforma do Sector Público - CIRESP (2001). *Estratégia Global da Reforma do Sector Público*. Maputo: Imprensa Nacional.

Comissão Interministerial da Reforma do Sector Público - CIRESP (2001). *Estratégia Global da Reforma do Sector Público*. Maputo: Imprensa Nacional.

Ferreira, Geovanna Rosa (2014). A importância da auditoria interna como ferramenta de gestão para as empresas. Monografia apresentada como parte da exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. UniRV – Universidade de Rio Verde. Faculdade de Ciências Contábeis.

Fórum de Monitoria do Orçamento – FMO (2017). *Análise das Lacunas na Gestão de Finanças Públicas em Moçambique*.

Fórum de Monitoria do Orçamento & G20 (2015). *Pontos Críticos na Gestão de Finanças Públicas*. Documento de Trabalho

Ministério da Função Pública. Unidade Técnica da Reforma do Sector Público – UTRESP (2009). *Balanço da Implementação do Programa da Reforma do Sector Público*.

Ministério da Função Pública (2012). *Balanço da Estratégia Global da Reforma do Sector Público, 2001-2011*.

Ministério da Função Pública (2012). *Estratégia da Reforma e Desenvolvimento da Administração Pública – ERDAP (2011-2025)*.

Ministério das Finanças (2012). *Visão das Finanças Públicas 2011-2025. Government Programme*. Maputo: Ministério das Finanças, Junho.

Ministério dos Negócios Estrangeiros - MNE (2014). *Manual de Auditoria Interna*. 3ª ed. Lisboa: Camões, Instituto da Cooperação e da Língua, I.P. Gabinete de Avaliação e Auditoria. The Institute of Internal Auditors (The IIA) (2018). O papel da auditoria interna na Governança Corporativa.

Silva, Teresa Matos da (2013). Impacto da Auditoria Interna na Externa – Óptica do Auditor Interno. Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade. Universidade de Aveiro. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Teixeira, Maria de Fátima (2006). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade Aberta.

The Institute of Internal Auditors (The IIA) (2018). O papel da Auditoria Interna na Governança Corporativa. Lake Mary, Florida.

Tribunal Administrativo - TA (2009). *O Controlo Interno nas Entidades Públicas*. Maputo: TA.

Tribunal de Contas da União – TCU (2015). *Normas Internacionais das Entidade Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3)*. Brasília – DF: Secretaria-Geral de Controle Externo.

Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG (2013). *Manual de Auditoria Interna*. 2ª Versão. Belo Horizonte: UFGM.

Documento não publicado

Ministério da Energia (2010). Regulamento Interno do Fundo de Energia.

Legislação

Lei n.º 9/2002 de 12 de Fevereiro. Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado.

Decreto n.º 23/2004 de 20 de Agosto. Aprova o Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado – SISTAFE, e revoga o Decreto n.º 17/2004, de 27 de Junho.

Decreto n.º 5/2016 de 8 de Março. Regulamento de Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado.

Decreto n.º 24/97 de 22 de Julho. Cria o Estatuto Orgânico do Fundo de Energia.

Diploma Ministerial 169/2007 de 31 de Dezembro. Aprova o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos (MAF).

Decreto n.º 23/2007 de 09 de Agosto. Aprova o Regulamento de Património do Estado.

Websites Consultados

_____ (10.02.2017). Disponível: <http://www.verdade.co.mz/tema-de-fundo/35-themadefundo/61121-ma-gestao-de-milhoes-de-meticais-na-maior-unidade-sanitaria-de-mocambique>. Acedido a 04.04.2018.

_____ (22.09.2017). Disponível: <http://www.verdade.co.mz/destaques/democracia/63505-ministerio-publico-requer-acareacao-dos-reus-acusados-de-desvio-do-dinheiro-do-fda>. Acedido a 04.04.2018

ANEXOS

Guião de Entrevista para 04 Técnicos (A, B, C e D) da Unidade de Auditoria Interna

Saudações

Meu nome é Vânia Lina Machava Come, estudante do Curso de Mestrado em Governação e Administração Pública na Faculdade de Letras e Ciências Sociais da Universidade Eduardo Mondlane. Por meio deste guião, pretende-se recolher dados com vista a enriquecer a dissertação de Mestrado com o seguinte tema: “O Papel da Auditoria Interna na Gestão das Organizações Públicas: O Caso do Fundo de Energia (2012-2017) ”.

Agradeço desde já a vossa inteira disponibilidade e colaboração e de salientar que este trabalho é meramente académico.

Obrigada

1. Qual é o objectivo da auditoria interna no FUNAE?
2. Será que a auditoria interna realizada no FUNAE cumpre com as normas e procedimentos administrativos?
3. Quais são os principais aspectos constatados durante a realização da auditoria interna no FUNAE?
4. Quais são as principais recomendações produzidas pela auditoria interna realizada no FUNAE?
5. De que forma as recomendações feitas pela auditoria externa contribuem para a melhoria do processo de auditoria interna no FUNAE?
6. Como é que fazem o acompanhamento das recomendações da auditoria interna e externa?
7. Será que os técnicos da UAI gozam de autonomia durante a realização de auditoria interna?
8. Quais são os principais constrangimentos que os técnicos afectos da UAI enfrentam durante a realização de auditorias internas?

Guião de Entrevista para 02 Técnicos (Θ e Ω) da Divisão de Administração e Gestão Financeira

Saudações

Meu nome é Vânia Lina Machava Come, estudante do Curso de Mestrado em Governação e Administração Pública na Faculdade de Letras e Ciências Sociais da Universidade Eduardo Mondlane. Por meio deste guião, pretende-se recolher dados com vista a enriquecer a dissertação de Mestrado com o seguinte tema: “O Papel da Auditoria Interna na Gestão das Organizações Públicas: O Caso do Fundo de Energia (2012-2017)”

Agradeço desde já a vossa inteira disponibilidade e colaboração e de salientar que este trabalho é meramente académico.

Obrigada

1. Que tipo de articulação existe entre a Divisão de Administração e Gestão Financeira e a Unidade de Auditoria Interna no FUNAE?
2. Será que a auditoria interna trouxe alguma mudança na melhoria na gestão dos recursos no FUNAE?
3. De que forma a auditoria interna contribui para transparência e prestação de contas na gestão dos recursos no FUNAE?
4. Quais são os aspectos a ter em conta para que a auditoria interna seja efectiva e contribua para a melhoria na gestão dos recursos no FUNAE?