



Universidade de Aveiro
2016

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro

**Luís Leonardo Cumbe Impacto da Auditoria Externa na Gestão dos Fundos
Públicos: Estudo de Caso do Fundo Comum do INE de
Moçambique**



Universidade de Aveiro
2016

Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro

**Luís Leonardo Cumbe Impacto da Auditoria Externa na Gestão dos Fundos
Públicos: Estudo de Caso do Fundo Comum do INE de
Moçambique**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade-Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Doutora Helena Coelho Inácio, Professora Adjunta, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Às minhas filhas Helena e Hilka

O júri

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro

Arguente

Professora Doutora Alcina Augusta Sena Portugal Dias
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto

Orientador

Professora Doutora Helena Coelho Inácio
Professora Adjunta, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro

Agradecimentos

A realização da presente dissertação foi possível graças à colaboração, apoio e incentivo de diversas pessoas e entidades. Portanto, gostaria de agradecer em especial:

À minha orientadora Professora Helena Coelho Inácio pelo apoio, disponibilidade, discussões e sugestões desde a escolha do tema até a finalização e submissão da dissertação.

Ao Instituto Nacional de Estatística de Moçambique pelas facilidades concedidas antes e durante a realização da investigação.

Aos Professores João Francisco Carvalho de Sousa e Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz pelas sugestões metodológicas aquando da realização do projeto de dissertação.

À Juliana Veiga e Ricardo Lopes pelo grande apoio incondicional e incansável que me proporcionaram desde a minha chegada a Aveiro.

À equipe da Biblioteca Domingos Cravo em especial à Dra. Maria do Céu Vieira e Alexandra Bastos pelo grande apoio na realização da pesquisa bibliográfica na base de dados da Universidade de Aveiro.

À Professora Graça Maria do Carmo Azevedo pela facilidade que criou para que fosse possível a realização de um estágio na Bongas Energias, SGPS, SA.

Aos professores e colegas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro pelas experiências e conhecimentos transmitidos e partilhados ao longo do curso.

À minha querida e amada Hildizina, por ter suportado a dor de uma relação à distância, durante o período da minha formação.

Aos meus pais e familiares que me apoiaram em todos os momentos, mesmo quando o meu tempo disponível para eles não existia.

À comunidade moçambicana que encontrei em Aveiro e todos os amigos conhecidos ao longo do percurso, que constituíram uma verdadeira família.

O meu '*Khanimambo*' (Obrigado).

Palavras-chave

auditoria externa; setor público; *accountability*; fundos públicos; fundo comum

Resumo

Ao longo dos últimos anos, dada a crescente exigência de transparência, responsabilização e prestação de contas nos países recetores da ajuda financeira de organizações e governos externos como é o caso de Moçambique, tem vindo a crescer o papel da auditoria externa no setor público na credibilidade da informação financeira através de avaliações imparciais e objetivas sobre a utilização dos recursos públicos.

Em Moçambique, um dos principais mecanismos de financiamento ao Orçamento Geral do Estado é o Fundo Comum, que reúne as contribuições financeiras da ajuda externa. O Instituto Nacional de Estatística de Moçambique é financiado em 50% pelo Fundo Comum. Assim, a presente investigação visa avaliar o impacto da auditoria externa na gestão do Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística de Moçambique.

O método empírico utilizado nesta investigação foi o estudo de caso, aplicado ao Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística, através da análise de conteúdo de relatórios da auditoria externa e planos anuais de atividades e orçamento e de entrevistas semiestruturadas dirigidas a algumas pessoas ligadas a gestão do Fundo Comum.

Os resultados da investigação revelam que a auditoria externa contribui para melhor prestação de contas e, conseqüentemente para uma boa gestão dos fundos públicos. Por outro lado, constatou-se ainda que o impacto positivo é derivado da preocupação da gestão em implementar as recomendações da auditoria externa, associado às relações de dependência financeira entre o INE (agente) e os financiadores do Fundo Comum (principal), explicadas pelo Modelo *Accountability* de Laughlin.

keywords

external audit; public sector; accountability; public funds; common fund

abstract

Over the past few years, given the growing demand for transparency, and accountability in countries receptor of financial assistance from external organizations and governments as in the case of Mozambique, has been growing the role of external audit in the public sector of the credibility financial information through impartial and objective assessments of the use of public resources.

In Mozambique, one of the main financing mechanisms the state budget is the common fund, which brings together the financial contributions of external aid. The National Institute of Statistics of Mozambique is funded 50% by the common fund. Thus, this research aims to evaluate the impact of external audit on the management common fund of the National Statistics Institute of Mozambique.

The empirical method used in this research was the case study, applied to the common fund of the National Statistics Institute of Mozambique, through content analysis of external audit report and annual plans of activities and budget and interviews aimed at people most familiar with the management of the common fund.

Research results show that the external audit contributes to greater accountability and consequently for good management of public funds, this one hand. On the other hand, it was found that even the positive impact is derived from the concern of management in implementing the external audit recommendations, associated the relationship of financial dependence between by the agent and the principal, and explained by the Laughlin Accountability Model.

Índice

Índice de Figuras	iii
Índice de Tabelas	v
Índice de Gráficos.....	vii
Índice de Quadros.....	ix
Lista de Siglas e Abreviaturas	xi
1. Introdução.....	1
Capítulo II – Revisão da Literatura	3
2.1. Auditoria Externa no Setor Público	3
2.2. Modelos de Auditoria Externa no Setor Público.....	4
2.3. Accountability e Auditoria Externa no Setor Público.....	8
2.4. Auditoria em Moçambique.....	13
2.5. Auditoria no Setor Público em Moçambique.....	15
2.6. Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística de Moçambique.....	18
2.6.1. Enquadramento.....	18
2.6.2. O FCINE	19
2.6.3 Auditoria Externa e Prestação de Contas do FCINE.....	20
2.7 Análise dos Estudos Empíricos Realizados	22
Capítulo III – Metodologia.....	29
3.1. Objetivos e Questões de Investigação.....	29
3.2. Método de investigação.....	30
3.3. Recolha e Tratamento de Dados.....	31
Capítulo IV – Estudo de Caso do FCINE.....	35
4.1. Apresentação do Objeto de Estudo	35
4.2. Apresentação e Discussão dos Resultados	39
4.2.1. Tendência do Âmbito da Auditoria Externa do FCINE.....	39
4.2.2. Tendência das Conclusões da Auditoria Externa do FCINE	41
4.2.3. Principais Recomendações da Auditoria Externa do FCINE.....	43
4.2.4. Grau de Integração das Recomendações da Auditoria em Planos Anuais.....	47
5. Conclusões.....	51
Referências Bibliográficas.....	53
Apêndice.....	57
Apêndice 1. Guião da Entrevista	59
Apêndice 2. Resumo das Entrevistas.....	60

Índice de Figuras

Figura 1. Modelo <i>Accountability</i> de Laughlin.....	11
Figura 2. Modelo <i>Accountability</i> de Laughlin Ampliado.....	13
Figura 3. Matriz de análise seguida na investigação	32

Índice de Tabelas

Tabela 1. Orçamento para o plano estratégico por fontes de financiamento.....	20
Tabela 2. Recursos recebidos entre 2008-2014	38

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Percentagem do orçamento previsto para plano estratégico por fonte de financiamento	20
Gráfico 2. Tendência de financiamento do FCINE	38

Índice de Quadros

Quadro 1. Características dos modelos da auditoria externa no setor público	7
Quadro 2. Análise dos estudos empíricos.....	27
Quadro 3. Projetos financiados pelos FCINE por setor de atividade	37
Quadro 4. Âmbito da auditoria de acordo com os relatórios de auditoria analisados	39
Quadro 5. Opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras do FCINE	41
Quadro 6. Opinião do auditor sobre avaliação dos controlos internos e de conformidade legal	42
Quadro 7. Evidência de integração de recomendações da auditoria em planos anuais de atividades e orçamento.....	47

Lista de Siglas e Abreviaturas

CGE – Conta Geral do Estado

CRM – Constituição da República de Moçambique

CUT – Conta Única do Tesouro

DFID – *Department for International Development* (Reino Unido)

E-SISTAFE – Sistema de Administração Financeira do Estado (sistema eletrónico)

FCINE – Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística

FNUAP – Fundo das Nações Unidas para População

IFAC – *International Federation of Accountants*

IGF – Inspeção Geral de Finanças

INE – Instituto Nacional de Estatística

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*

MdE – Memorando de Entendimento

OCAM – Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique

OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development*

OGE – Orçamento Geral do Estado

SEN – Sistema Estatístico Nacional

SISTAFE – Sistema de Administração Financeira do Estado

TA – Tribunal Administrativo

1. Introdução

Moçambique apesar de registar altos níveis de crescimento económico continua um país fortemente dependente da ajuda externa no financiamento ao Orçamento Geral do Estado (OGE) (Castel-Branco, 2011). Um dos principais mecanismos de financiamento ao OGE é o Fundo Comum que se refere ao mecanismo comum que reúne as contribuições financeiras de ajuda externa. O Instituto Nacional de Estatística de Moçambique (INE) é financiado em cerca de 50% das suas atividades por organizações e Governos externos através do Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística (FCINE).

Nos últimos anos tem vindo a verificar-se uma crescente importância da auditoria externa às finanças públicas nos países em vias de desenvolvimento como é o caso de Moçambique, para garantir a transparência e prestação de contas dos recursos recebidos no âmbito da ajuda externa ao desenvolvimento. A auditoria externa é descrita como mecanismo que confere fiabilidade à prestação de contas, tanto em organizações públicas como privadas, servindo de garantia para partes interessadas quanto à correta informação sobre a eficácia e eficiência na gestão dos recursos organizacionais (Mzenzi & Gaspar, 2015; Ng, 2002). O *Memorando de Entendimento (MdE) entre INE de Moçambique e Parceiros de Cooperação* (2013) estabelece a obrigatoriedade de auditorias externas anuais a todos os recursos recebidos no âmbito do FCINE, realizadas por uma sociedade de revisores oficiais de contas selecionada de acordo com as regras de contratação pública vigentes no país.

Assim, a presente investigação tem por objetivo avaliar o impacto da auditoria externa na gestão do FCINE. O estudo é motivado pela escassez de estudos sobre o impacto da auditoria externa na gestão de fundos públicos principalmente em países em desenvolvimento que fortemente dependem de ajuda financeira internacional para financiarem os seus orçamentos. Em Moçambique, da pesquisa realizada não foi possível encontrar estudo sobre a temática. Em muitos países (Tanzânia: Tulli, 2014; Mzenzi & Gaspar, 2015; Nigéria: Salawu & Agbeja, 2007; Estónia Raudla Taro Agu & Douglas, 2015; China: Gong, 2009) foram realizados estudos sobre o impacto da auditoria externa na gestão dos recursos públicos/prestação de contas. No entanto, para além de serem estudos em países de economias mais desenvolvidas do que Moçambique e sem forte

dependência do financiamento externo, focam auditorias realizadas pelas instituições de controlo público.

A investigação seguiu a abordagem de estudo de caso único do FCINE, baseando-se em evidências qualitativas de análise de conteúdo de vários relatórios de auditoria externa e outros documentos internos relevantes e entrevistas a quatro funcionários do INE ligados à gestão do FCINE.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco partes: introdução, revisão da bibliografia, metodologia, o estudo de caso e as conclusões. Assim, na introdução, apresentamos o enquadramento da nossa investigação, a motivação, o objetivo, uma breve descrição da metodologia e a estrutura. O capítulo da revisão bibliográfica inclui a abordagem da auditoria externa no contexto do setor público, a descrição dos modelos de auditoria externa no setor público, o Modelo de *Accountability* de Laughlin (1990). Por outro lado, faz-se uma breve descrição da evolução da auditoria em Moçambique e o enquadramento do Fundo Comum. Não tendo sido encontrados estudos relativos a esta temática no contexto moçambicano, apresentamos na parte final do primeiro capítulo a análise de vários estudos realizados em outros contextos. De seguida, no capítulo da metodologia apresentamos os objetivos e questões de investigação e a metodologia de investigação seguida para o alcance dos nossos resultados. O quarto capítulo é dedicado à apresentação e discussão dos resultados que é antecedida pela apresentação do caso de estudo. Por fim, no último capítulo, apresentamos as conclusões, limitações e sugestões para investigações futuras.

Capítulo II – Revisão da Literatura

2.1. Auditoria Externa no Setor Público

Segundo o *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (1993) no contexto do setor público a auditoria externa pode ser descrita como um processo sistemático e objetivo de obtenção e avaliação de provas para determinar se as informações estão de acordo com os critérios estabelecidos. Esta auditoria visa fornecer aos utilizadores informação independente, objetiva, fiável e conclusões ou opiniões baseadas em evidências suficientes e adequadas relativas às entidades da Administração Pública.

O IINTOSAI (1998) na Declaração de Lima sobre as diretrizes de auditoria independente do setor público, considera que o estabelecimento de um conceito de auditoria inerente às finanças públicas representa uma relação de confiança, pois a auditoria não é um fim em si mesmo, mas parte indispensável de um sistema de regulamentação, cujo objetivo é revelar os desvios de normas e violações de princípios de legalidade, eficiência, eficácia e economia na gestão financeira, tornando possível tomar medidas corretivas.

Para Goodson, Kenneth e Jacques (2012), a auditoria no setor público desempenha um papel importante na boa governação, pois fornece avaliações imparciais e objetivas sobre a utilização dos recursos públicos, contribuindo para uma maior integridade, transparência e aumento da confiança entre os cidadãos e os órgãos públicos. Para além disso, a auditoria externa no setor público com as suas recomendações bem fundamentadas para melhoria, exerce a função de correção sobre o Governo e os responsáveis pela gestão dos fundos e bens públicos, reforçando a responsabilização e transparência (INTOSAI, 1993).

No mesmo sentido, para Salawu e Agbeja (2007) a auditoria tem papel na promoção da responsabilidade e garantia da melhor utilização do dinheiro público, fornecendo credibilidade às informações relatadas pela gestão. Gong (2009) acrescenta que o papel da auditoria aos fundos públicos vai além do simples acompanhamento financeiro e controlo, contribuindo em todos os aspetos para a responsabilidade do Governo. Assim, a auditoria serve como regime de responsabilização não só porque é um processo de descoberta, mas porque constitui receita para inculcar valores morais e um senso de dever.

2.2. Modelos de Auditoria Externa no Setor Público

No quadro de harmonização internacional o INTOSAI é o órgão de normalização da auditoria no setor público que agrupa as *Supreme Audit Institutions* constituídas pelos órgãos de controlo externo na gestão das finanças públicas dos países membros das Nações Unidas (INTOSAI, 2016). De acordo com Stapenhurst e Titsworth (2001) as *Supreme Audit Institutions* são as agências nacionais responsáveis pela auditoria das finanças públicas cuja principal finalidade é a supervisão da gestão dos fundos públicos, da qualidade e credibilidade das demonstrações financeiras do governo, garantindo a responsabilização financeira e fortalecimento das instituições públicas.

No mesmo sentido, para a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) (2014) *Supreme Audit Institution* é o mesmo que dizer instituição nacional responsável pela auditoria externa e independente no setor público e é tipicamente estabelecida na constituição de um país ou é criada pelo órgão legislativo supremo. É uma instituição que juntamente com o parlamento e outros órgãos de supervisão é responsável pela supervisão na utilização dos recursos públicos pelo governo.

Através das *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) o INTOSAI fornece orientações sobre auditoria no setor público e sobre a boa gestão dos fundos públicos (INTOSAI, 2016). Segundo o *Department for International Development* (DFID) (2004) e Shahan (2014) existem diferentes modelos na atuação das *Supreme Audit Institutions*. Os principais modelos podem ser classificados em quatro grupos: modelo anglo-saxónico ou legislativo, modelo judicial ou napoleónico, modelo executivo e modelo colegial.

De acordo com DFID (2004) e Gong (2009) o modelo anglo-saxónico ou legislativo é o modelo mais popular e que se verifica nos Estados Unidos da América, na maioria dos países da *Commonwealth* incluindo Reino Unido e muitos da África Subsaariana, alguns países europeus como Irlanda e Dinamarca e alguns da América Latina como Perú e Chile. Neste modelo a *Supreme Audit Institution* está intrinsecamente ligada ao sistema de responsabilização parlamentar, sendo os principais elementos do modelo a autorização da despesa pelo parlamento, produção de contas anuais pelos departamentos governamentais e outras entidades públicas, auditoria das contas pela *Supreme Audit Institution*, apresentação

do relatório de auditoria ao parlamento e respostas das recomendações pelo governo, indicando as medidas de implementação.

O modelo legislativo tem a *National Audit Office* como a *Supreme Audit Institution* e funciona como único controlador, muitas vezes chamado de auditor geral. Ao auditor geral são atribuídos todos os direitos, poderes e responsabilidades (DFID, 2004). Segundo Stapenhurst e Titsworth (2001); DFID (2004); e Shahan (2014) a *National Audit Office* é caracterizada por ser um órgão independente que reporta ao parlamento ou congresso, apresentando os relatórios periódicos sobre as demonstrações financeiras e operações do governo sem muita ênfase no cumprimento da legislação e dos regulamentos. Outra característica é que a *National Audit Office* não tem função judicial, mas quando se justifique, as suas conclusões podem ser transmitidas às autoridades legais.

O modelo judicial ou napoleónico surgiu na França e verifica-se na maioria dos países francófonos da África, nos países latino-americanos como Brasil e Colômbia, em alguns países da Europa como Itália, Portugal, Espanha e em alguns países da Ásia (Shahan, 2014). Para este modelo, a *Supreme Audit Institution* é parte integrante do sistema judiciário, goza de autoridade e é independente dos poderes executivo e legislativo (DFID, 2004). Normalmente, neste modelo a *Supreme Audit Institution* é designada de Tribunal de Contas ou Administrativo e faz julgamentos sobre o cumprimento das leis e regulamentos, garantindo que os fundos públicos sejam bem geridos, realizando auditorias a todos os órgãos de governo, departamentos e agências, entidades comerciais e industriais sob alçada dos ministérios e órgãos de segurança social (Stapenhurst & Titsworth, 2001). Portanto, existe uma relação muito limitada com o parlamento, funcionando como complemento da responsabilidade parlamentar no controlo da despesa pública.

No modelo judicial, o parlamento autoriza a despesa pública através de aprovação do OGE, sendo que os funcionários do Ministério das Finanças são os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras anuais de todos os organismos públicos. O Ministério das Finanças desempenha o papel ativo na definição de regras de execução orçamental, exercendo por isso um papel importante de auditoria interna. Por fim, o Ministério das Finanças elabora a Conta Geral do Estado (CGE), informando sobre a despesa pública do exercício económico com base nas conclusões de auditorias individuais

bem como de procedimentos analíticos mais amplos e submete-a ao parlamento (DFID, 2004).

A *Supreme Audit Institution* audita as demonstrações financeiras elaboradas pelo Ministério das Finanças, podendo realizar algumas auditorias diretas às instituições e impõe responsabilidades e penalidades pelas infrações ilegais. Além disso, elabora o parecer à CGE para que o parlamento fiscalize melhor o Governo na execução dos fundos públicos (DFID, 2004).

O modelo executivo ou governamental é considerado um modelo raro das *Supreme Audit Institutions*, tendo sido aderido pela China e Suécia (Gong, 2009). Neste modelo a *Supreme Audit Institution* é um departamento governamental, ou seja, está na alçada do governo. Por esta razão, existe elevada preocupação com a independência da *Supreme Audit Institution* uma vez que o escritório de auditoria está sob o controlo do executivo que por sua vez é responsável pela gestão das finanças públicas (Shahan, 2014). Apesar de colocar-se em causa a independência, à *Supreme Audit Institution* é atribuído algum poder de impor sanções administrativas aos organismos públicos e aos indivíduos responsáveis por irregularidades e violações dos princípios da gestão das contas públicas.

Por último, temos o modelo colegial que foi adotado pela Alemanha, Holanda, Argentina, Japão e República da Coreia (DFID, 2004). O órgão colegial pode ser chamado de tribunal, mas não tem qualquer autoridade judicial, ou seja, não pode julgar e punir os responsáveis pela gestão dos recursos públicos (Shahan, 2014). A *Supreme Audit Institution* é considerada completamente independente uma vez que não faz parte de nenhum dos poderes (Gong, 2009).

De acordo com DFID (2004) os organismos de auditoria deste modelo são normalmente parte de um sistema parlamentar de prestação de contas. Os relatórios e pareceres aprovados pelo colégio são apresentados ao parlamento para agir sobre eles. Este modelo tem uma estrutura básica de responsabilização similar ao modelo legislativo, mas com diferenças na estrutura e no controlo.

As principais características dos organismos deste modelo são serem normalmente constituídos por um conselho diretivo composto pelos membros do colégio e dirigido por um presidente, podendo ter subcomités com poderes de decisão em matérias de auditoria

dentro da sua área de responsabilidade; possuir uma comissão de recurso para rever as decisões contestadas; os membros têm liberdade na determinação da metodologia de trabalho e são nomeados por um período fixo com limitação ao máximo de dois mandatos (DFID, 2004).

O quadro 1 apresenta o resumo dos principais modelos de atuação dos órgãos de controlo externo das finanças públicas, bem como alguns países que aderiram e as principais características.

Designação do Modelo	Designação da <i>Supreme Institution Audit</i>	Países que Aderiram	Principais Características
Legislativo/ Anglo-saxónico	<i>National Audit Office/Auditor General</i>	EUA, Irlanda, Dinamarca, Chile, Perú, maioria dos países da <i>Commonwealth</i>	- Concentração de poderes a um único controlador-auditor geral; - É um órgão independente; - Realiza auditorias sem ênfase no cumprimento da legislação e regulamentos; - Não tem funções para julgar e punir infrações financeiras.
Judicial/ Napoleónico	Tribunal de Contas/ Administrativo	Países francófonos, Brasil, Colômbia, Portugal, Itália, Espanha	- É um órgão independente; - Realiza auditorias com ênfase no cumprimento de leis e regulamentos; - Funciona como parte integrante do sistema judicial e goza de autoridade para julgar e punir infrações financeiras.
Executivo/ Governamental	<i>National Audit Office</i>	China e Suécia	- É um departamento do Governo; - Não funciona como tribunal, mas goza de autoridade para impor sanções administrativas por irregularidades e violações dos princípios de gestão dos recursos públicos
Colegial	Tribunal (órgão colegial)	Alemanha, Holanda, Argentina, Japão, Coreia	- É normalmente chamado de tribunal, mas sem autoridade judicial; - É considerado modelo que goza de independência total; - Constituído por um conselho diretivo composto pelos membros do colégio.

Quadro 1. Características dos modelos da auditoria externa no setor público

Conforme se pode notar no quadro 1 existem diferenças nas *Supreme Audit Institutions*, ou seja, os países seguem modelos diferentes no controlo externo das finanças públicas. Por outro lado, de acordo com o INTOSAI (1998) a utilização ordenada e eficiente dos fundos públicos constitui um pré-requisito para a gestão adequada das finanças públicas e para a eficácia das decisões das autoridades.

Assim, apesar das diferenças, o INTOSAI reconhece a grande importância das *Supreme Audit Institutions* e recomenda na Declaração de Lima que estas instituições só podem realizar as suas tarefas de forma objetiva e eficaz se forem independentes da entidade auditada e se estiverem protegidas de influências externas. A independência, responsabilidade e transparência é um requisito fundamental para aumentar a credibilidade (INTOSAI, 1998).

2.3. *Accountability* e Auditoria Externa no Setor Público

Accountability é um termo que surgiu na sociedade democrática moderna, sem tradução exata para português, mas usado em sinónimo de exigência na prestação de contas para a responsabilização dos gestores dos recursos públicos. Segundo Newell (2006) e Grant e MacArthur (2008) durante a década de noventa o termo *accountability* ganhou cada vez mais destaque em debates sobre o desenvolvimento, sendo muito usado por doadores e nos discursos académicos. *Accountability* tornou-se, assim, um conceito maleável e muitas vezes nebuloso, com conotação que muda com o contexto e a agenda.

Para Pickett e Pickett (2005) a *accountability* é importante para qualquer organização, pois todas as organizações precisam explicar como garantem elevados padrões de atuação, integridade e responsabilidade. No contexto dos Estados, Grant e MacArthur (2008) vão mais longe, ao considerarem que a pobreza persiste em grande parte porque as pessoas pobres são impotentes e incapazes de exigir seja o que for dos governantes, sendo a *accountability* um problema da economia política e que os países e instituições internacionais que financiam os países em desenvolvimento devem tomar muito a sério, no sentido de que a ajuda deve fortalecer as responsabilidades do Estado para com a sociedade.

Bovens (2010) aborda a *accountability* em dois conceitos distintos, considerando primeiro *accountability* como um conceito normativo de avaliação do comportamento dos agentes públicos, e em segundo refere que *accountability* deve ser considerado um mecanismo através do qual os agentes públicos são responsabilizados. Embora faça esta distinção, reconhece que, seja qual for a abordagem, existem sempre vários elementos comuns no

conceito *accountability* que têm a ver com a transparência, abertura, capacidade de resposta e responsabilização.

Segundo Lindberg (2009) a maneira de salvar a utilidade do conceito *accountability* é seguir uma abordagem clássica de formação de conceitos considerando cinco características-chave: 1) um agente ou instituição que recebe os recursos (agente); 2) uma área de responsabilidades ou de domínio sujeito a prestação de contas; 3) um agente ou instituição a quem se presta contas (principal); 4) o direito do principal exigir do agente explicação e informação; e 5) o direito do principal sancionar as falhas do agente. Trata-se da aplicação da teoria da agência à relação entre as instituições públicas (agentes) e o povo (principal).

No setor público, Lodhia e Burritt (2004) sustentam que *accountability* é um aspeto vital da governação, permitindo que os cidadãos comuns na sociedade civil sejam informados acerca do desempenho das instituições controladas pelo governo em nome do povo. As instituições públicas devem ser sujeitas a uma análise rigorosa, obrigando os responsáveis pela gestão a prestarem contas sobre as atividades que lhe foram confiadas.

De acordo com *International Federation of Accountants* (IFAC) (2001):

Accountability é um processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos dentro delas são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e de todos os aspetos de desempenho, e submeter-se ao exame externo. É alcançada por todas as partes terem uma compreensão clara dessas responsabilidades, e terem papéis claramente definidos através de uma estrutura robusta. Com efeito, *accountability* é a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida. (p.12)

Grant e MacArthur (2008) referem que *accountability* no uso de fundos públicos é um dos pilares de boa gestão das finanças públicas, daí que a auditoria no setor público deve promover a utilização adequada e eficaz dos fundos públicos, o desenvolvimento de boa gestão financeira, a correta execução das atividades administrativas, e a comunicação de informações às autoridades públicas e do público em geral, através de publicação dos relatórios.

O setor público representa uma relação de agente e principal na qual os servidores públicos atuam como agentes do principal que é o público, devendo prestar contas periodicamente ao principal sobre a utilização e administração dos recursos e em que medida os objetivos foram realizados (Goodson et al., 2012). E de acordo com Grant e MacArthur (2008), *accountability* é sobre a relação entre o agente e o principal, cuja compreensão passa por entender as relações entre o detentor do poder e os afetados pelas suas ações, ou seja, a entidade delegante (o principal) e o delegado (o agente). Sendo que para Almeida (2014) *accountability*, em sentido restrito, baseia-se no inquestionável direito de controlo de autoridade do principal sobre o agente, tendo por base contratos implícitos ou explícitos.

No entanto, o Modelo *Accountability* que comporta uma estrutura de relações interativas que se desenvolvem em termos de causa-efeito tendo como base a transparência de recursos que confere ao principal, direitos, expectativas e fundamentos para questionar as razões de conduta do agente é o desenvolvido por Laughlin em 1990 (Almeida, 2014).

Laughlin (1990) estudou as práticas de responsabilidade existentes no contexto das organizações através do estudo de caso das práticas de *accountability* da igreja na Inglaterra. Concentrou-se na *accountability* no que diz respeito ao financiamento, por considerar a área mais importante das organizações que, uma vez satisfeita, terá impacto na prestação de contas sobre os outros recursos. No contexto da igreja na Inglaterra as pessoas transferem dinheiro para as paróquias, que são dependentes da contribuição dos seus membros de congregação. Portanto, a relação de responsabilidade está associada à dependência financeira nas relações agente e principal.

Com base nas práticas da igreja na Inglaterra, Laughlin (1990) desenvolveu o Modelo *Accountability* apresentado na figura 1. A premissa principal do modelo é que a transparência na alocação dos recursos confere ao principal o direito para exigir prestação de contas sobre as ações desenvolvidas pelo agente.

Accountability ocorre com a existência de contratos formais ou informais entre agente e principal, como se pode observar na figura 1. Laughlin (1990) sustenta que as relações de responsabilidade requerem a transferência de recursos e alinhamento das responsabilidades a certas expectativas. O mesmo autor defende ainda que os cinco níveis de *accountability* na escala de Steward não operacionalizam de uma só vez as relações de *accountability*, podendo verificar-se na maioria das vezes os primeiros três, isto é, de integridade e

legalidade, adequação de procedimento e performance. A partir disto pode-se ter dois níveis principais de *accountability*, o primeiro que se refere à utilização da contabilidade que determine o lucro e o grau de cumprimento de leis e regulamentos e o segundo correspondente às medidas de performance exigidas pelo principal.

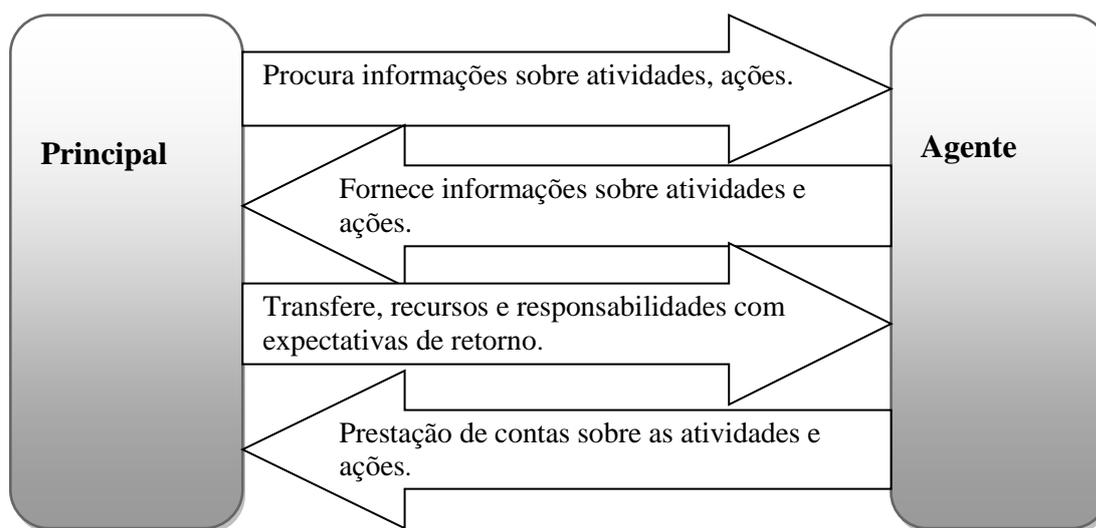


Figura 1. Modelo *Accountability* de Laughlin

Fonte: Laughlin (1990, p.95).

Accountability está subjacente às relações de agência que implicam elevados padrões de comportamento ético por parte do agente perante o principal (Almeida, 2014). Por isso, de acordo com Goodson et al. (2012) uma atividade de auditoria eficaz reduz os riscos inerentes a uma relação agente-principal. O principal conta com o auditor para fornecer uma avaliação independente e objetiva da precisão da contabilidade do agente e para informar sobre se o agente usa os recursos de acordo com os desejos do principal. Para fundamentar a intervenção do auditor Almeida e Silva (2013) ampliaram o modelo *accountability* de Laughlin (1990) acrescentando o papel do auditor na remoção das dúvidas quanto ao comportamento do agente.

Para aplicação do Modelo *Accountability* de Laughlin (1990) no contexto do nosso estudo que é o mesmo que falarmos de financiamento ao OGE por Governos e Organizações Internacionais, o problema da relação entre o agente e o principal torna-se muito mais complexo. Segundo Castel-Branco (2011) o doador (principal) disponibiliza os recursos

em troca de reformas políticas que se supõe resolverem problemas enfrentados pelo agente e o seu eleitorado. O agente ao receber financiamento deve implementar as reformas e fornecer serviços à população.

Castel-Branco (2011) acrescenta ainda que o principal não está ligado ao eleitorado do agente, sendo que o agente presta contas em primeiro lugar ao principal e em segundo ao seu eleitorado. Esta situação torna-se mais problemática se o processo democrático for fraco, porque o agente tende a dar mais importância à prestação de contas ao principal do que ao eleitorado. Portanto, este processo torna-se diferente do das empresas em que o principal pode demitir o agente em caso de falha na prestação de contas. Para Castel-Branco (2011) no contexto da ajuda externa o financiador (governos e agências internacionais) não pode demitir o governo recetor de ajuda, embora possa prejudica-lo até perder a legitimidade. Por outro lado, podem existir acordos comerciais ou de exploração de recursos que desencorajam o principal de aplicar sanções ao agente.

Apesar desta problemática acreditamos que o Modelo de *Accountability* de Laughlin (1990) ampliado por Almeida e Silva (2013) é o mais adequado para explicar o nosso estudo, uma vez que fornece uma explicação das componentes de responsabilização e prestação de contas que podem ser adequadas no setor público de um país dependente de ajuda externa, como é o caso de Moçambique. A figura 2 representa o Modelo *Accountability* Ampliado com algumas adaptações para o nosso estudo.

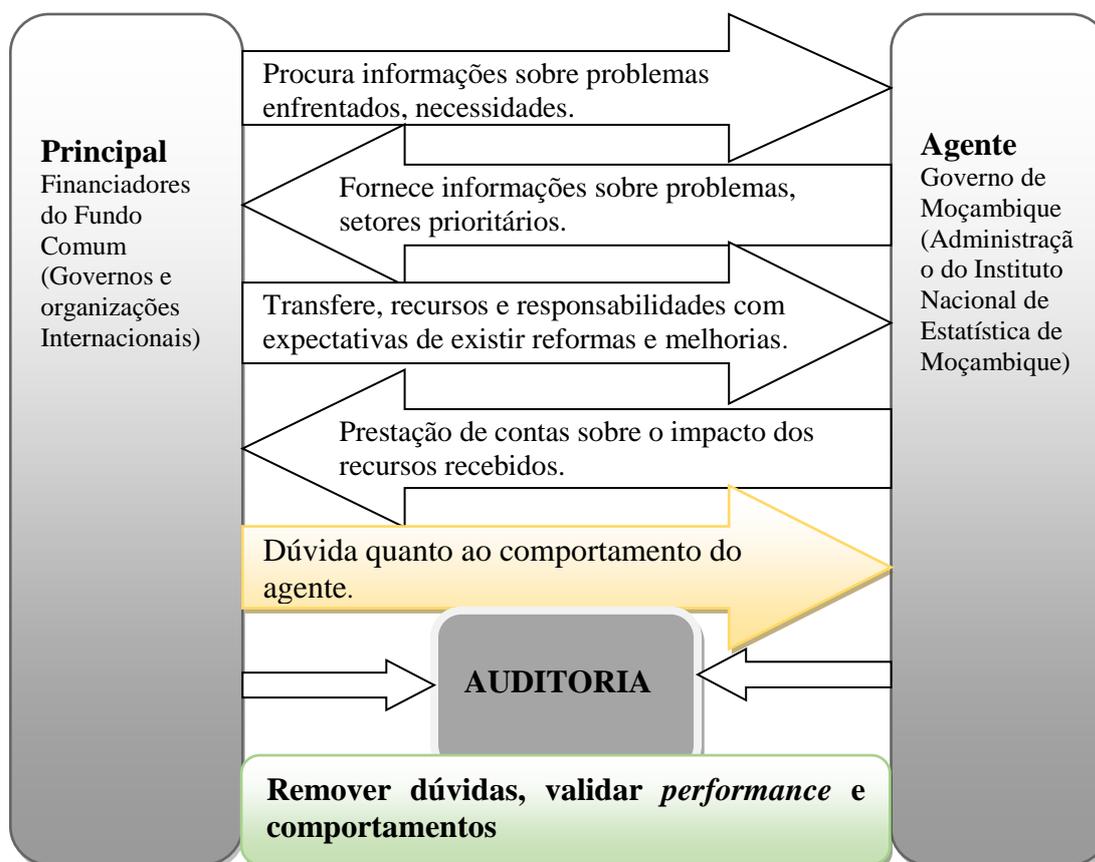


Figura 2. Modelo *Accountability* de Laughlin Ampliado

Fonte: Adaptada do Modelo *Accountability* Ampliado por Almeida e Silva (2013).

2.4. Auditoria em Moçambique

Após a independência nacional em 1975, Moçambique passou por um conjunto de transformações político-económicas que culminaram com a aprovação da Constituição da República de Moçambique (CRM) de 1990, que introduziu o Estado de Direito Democrático e abertura da economia ao mercado. As mudanças tiveram influência no desenvolvimento de instrumentos de regulação da atividade económica. Como consequência, em 1990 aprovou-se o *Decreto nº 32/90 de 7 de Dezembro do Conselho de Ministros de Moçambique* (1990), que regulamenta a auditoria e certificação de contas, sendo o primeiro instrumento a regulamentar a profissão do auditor.

O artigo 1º do referido decreto, com efeitos a partir do exercício económico de 1992, estabelece a obrigatoriedade às sociedades comerciais constituídas com projetos de investimento direto estrangeiro, às empresas estrangeiras, relativamente aos resultados do território nacional, e quaisquer outras empresas que operam no país com regime tributário ou cambial especial, de apresentarem os respetivos balanços e contas de resultado anuais certificados por auditor independente e profissionalmente idóneo.

Em 1999 foi aprovada a *Lei nº 15/99 de 01 de Novembro da Assembleia da República de Moçambique* (1999) Lei nº 15/99 de 01 de Novembro da Assembleia da República de Moçambique (1999) que regula o estabelecimento e o exercício da atividade das instituições de crédito e das sociedades financeiras. Segundo o nº1 do artigo 77º da mesma lei, as sociedades financeiras e instituições de crédito estão sujeitas a auditoria externa que deverá ser realizada por um auditor ou sociedade de auditoria reconhecida.

No âmbito da melhoria das práticas da auditoria dentro das normas internacionais aprovou-se a *Lei nº 8/2012 de 8 de Fevereiro da Assembleia da República de Moçambique* (2012), que cria a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM) e aprova o respetivo Estatuto, com o objetivo de regular o exercício da profissão de contabilista e do auditor, e criar todas as condições atinentes ao desenvolvimento destas profissões em Moçambique.

Apesar da evolução que se tem verificado na auditoria, Moçambique ainda não é membro do IFAC (IFAC, 2015). No entanto, o artigo 4º do *Decreto nº 32/90 de 7 de Dezembro* e as *Resoluções nº 5/GB/2014* e a *Resolução nº 6/GB/2014 de 16 de Abril da OCAM* (2014), que aprovam o Código de Ética e Deontologia Profissional e o Regulamento Disciplinar da OCAM remetem para a adoção de regras e práticas de auditoria que estejam de acordo com os padrões internacionais. A resolução que aprova o código de ética faz menção, na introdução, que a mesma constitui uma adaptação em plenitude do Código de Ética do IFAC.

2.5. Auditoria no Setor Público em Moçambique

A fiscalização das finanças públicas em Moçambique teve também o seu marco com a CRM de 1990, que consagra a existência do Tribunal Administrativo (TA). Nessa sequência, em 1992 aprovou-se a *Lei nº 5/92 de 6 de Maio da Assembleia da República de Moçambique* (1992) que aprova a Lei Orgânica do TA. A Lei Orgânica do TA define a organização e atribui entre outras competências a fiscalização da legalidade das despesas públicas e da apreciação das contas do Estado. Segundo o artigo 14º da Lei orgânica o TA funciona na capital do país.

Os artigos 15º nº 2 alínea a) e b) e o artigo 30º nº 1 da *Lei nº 5/92 de 6 de Maio da Assembleia da República de Moçambique* (1992) atribuem à Terceira Secção do TA a competência da fiscalização das despesas públicas e do visto que se traduz na fiscalização prévia dos atos administrativos e contratos geradores da despesa pública, na apreciação das contas do Estado e verificação às contas dos organismos, serviços e entidades sujeitos à jurisdição deste Tribunal. De acordo com o artigo 32º, as entidades sujeitas a fiscalização das despesas públicas são: os órgãos centrais do Estado e serviços do Estado, exatores da Fazenda Pública e dos cofres de qualquer natureza de todos os organismos e serviços públicos, os serviços públicos moçambicanos no estrangeiro, os conselhos executivos, conselhos administrativos ou comissões administrativas e administradores ou gestores ou responsáveis por dinheiro ou outros elementos ativos do Estado e outros organismos e entidades a determinar por Lei.

A CRM de 2004 reafirma a importância do TA como um órgão supremo e independente de controlo externo da legalidade das receitas e despesas públicas. Segundo o artigo 228º do CRM (2004) o TA é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros de controlo da legalidade dos atos administrativos e da aplicação das normas emitidas pela Administração Pública, bem como a fiscalização da legalidade das despesas públicas e a respetiva efetivação da responsabilidade por infração financeira.

O artigo 230º nº2 da CRM (2004) estabelece que compete ao TA, emitir relatório e o parecer sobre a CGE, fiscalizar previamente, a legalidade e a cobertura orçamental dos atos e contratos sujeitos à sua jurisdição, fiscalizar sucessiva e concomitantemente os dinheiros

públicos, fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, nomeadamente através de empréstimos, subsídios, avales e donativos.

No âmbito da melhoria de controlo da gestão dos fundos públicos surgiram as Leis nº 13/97, 14/97 e 16/97 de 10 de Julho que estabeleciam o regime jurídico de fiscalização prévia, sucessiva das receitas e despesas públicas e às contas de gerência dos organismos sujeitos ao controlo financeiro externo do TA. Estas leis foram revogadas pela *Lei nº 26/2009 de 29 de Setembro da Assembleia da República de Moçambique* (2009) que consolida a abordagem desta matéria numa única Lei.

O artigo 90º nº1 da *Lei nº 26/2009 de 29 de Setembro da Assembleia da República de Moçambique* (2013) reafirma o papel das auditorias do TA no controlo externo, ao determinar que as auditorias deste tribunal às contas ou projetos, sejam de carácter geral ou sectorial, financeiros e de legalidade e regularidade, constituem instrumentos privilegiados de controlo financeiro.

Com a necessidade de adequação do controlo externo à legalidade dos atos administrativos, bem como à fiscalização da legalidade das despesas públicas, aprovou-se a *Lei nº 25/2009 de 28 de Setembro da Assembleia da República de Moçambique* (2009) que por sua vez foi revogada pela *Lei nº 24/2013 de 01 de Novembro da Assembleia da República de Moçambique* (2013). Estas leis reforçam a organização do funcionamento dos órgãos de jurisdição do TA, constituindo os tribunais administrativos das províncias e da cidade de Maputo como órgãos de jurisdição de primeira instância.

As alterações sobre a organização e funcionamento levaram à aprovação da *Lei nº 14/2014 de 14 de Agosto da Assembleia da República de Moçambique* (2014) que regula a organização, funcionamento e o processo da Secção de fiscalização das receitas e das despesas públicas, bem como do visto do TA, tribunais administrativos provinciais e da cidade de Maputo. Como se pode notar houve uma grande evolução do TA desde a sua consagração na CRM de 1990. Essa evolução tem em vista adequar a organização e funcionamento do TA à evolução económica e social, garantido maior independência no controlo externo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas, dentro dos princípios do INTOSAI.

No que concerne ao controlo interno da gestão das finanças públicas foi aprovada a *Lei n.º 9/2002 de 12 de Fevereiro da Assembleia da República de Moçambique* (2002) que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE). Segundo o artigo 1.º n.º1 alínea e), constitui um dos elementos do SISTAFE o Subsistema de Controlo Interno. Este subsistema segundo o artigo 62.º da mesma Lei compreende os órgãos e entidades que intervêm na inspeção e auditoria dos processos de arrecadação, cobrança e utilização dos recursos públicos.

No âmbito da operacionalização do SISTAFE, aprovou-se o seu regulamento através do *Decreto n.º 23/2004 de 20 de Agosto do Conselho de Ministros de Moçambique* (2004). Para garantir a melhor funcionalidade do subsistema, o artigo 28.º do regulamento do SISTAFE estabelece a criação do Conselho Coordenador, composto pelo Inspetor-geral de Finanças, o Inspetor-geral da Administração Pública e por todos os inspetores-gerais sectoriais.

Desta forma, surgiu a necessidade de adequar o controlo interno da administração financeira do Estado às normas do SISTAFE o que levou à aprovação do *Decreto n.º 60/2013 de 29 de Novembro do Conselho de Ministros de Moçambique* (2013) que cria a Inspeção-geral de Finanças (IGF) e aprova o seu regime de trabalho, revogando o Decreto n.º 40/99 de 29 de Junho sobre a mesma matéria.

Segundo os artigos 2.º e 3.º do *Decreto n.º 60/2013 de 29 de Novembro do Conselho de Ministros de Moçambique* (2013) a IGF é um órgão tutelado pelo Ministro que superintende a área das finanças, responsável pelo controlo financeiro do Estado Moçambicano no âmbito da gestão dos fundos públicos, ou seja, tem atribuições de controlo orçamental, financeiro e patrimonial de acordo com os princípios da legalidade, regularidade, economicidade, eficiência e eficácia, visando uma boa gestão dos recursos do Estado. De acordo com o artigo 11.º na sua atuação a IGF orienta-se pelos princípios, de legalidade, do contraditório, de independência e isenção, observando as práticas e regras emanadas pelo Comité de Normas de Auditoria do INTOSAI.

Desta forma, podemos concluir que o sistema da auditoria no setor público em Moçambique enquadra-se no modelo judicial com a *Supreme Audit Institution* designado

de TA, que é constitucionalmente independente do Governo e do Parlamento. A fiscalização das contas públicas é feita pelo cidadão através dos seus representantes na Assembleia da República de Moçambique, como órgão responsável pela aprovação do OGE e do controlo da execução através da aprovação da CGE e pelo TA como órgão supremo de controlo. Por fim, sob o controlo do Executivo tem-se a IGF como um órgão de auditoria interna, sendo responsável pelo controlo da gestão dos fundos públicos e pelo controlo patrimonial.

2.6. Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística de Moçambique

2.6.1. Enquadramento

O primeiro plano elaborado no âmbito da planificação estratégica do sistema estatístico nacional foi feito em 1997 e era designado por Linhas Gerais de Atividade Estatística Nacional. Tinha como principal objetivo produzir e difundir informação estatística oficial e atempada que respondesse às necessidades da planificação macroeconómica, financeira e dos utilizadores em geral. O segundo plano foi elaborado em 2002 e vigorou no quinquénio 2003-2007 com o objetivo de assegurar que a informação estatística fosse produzida para servir de guião na tomada de decisões políticas, públicas e de negócios (República de Moçambique-Conselho Superior de Estatística, 2012).

Após o fim do segundo plano, foi elaborado outro para o quinquénio 2008-2012, cujo principal objetivo era a consolidação dos métodos de produção estatística, envolvendo produtores e ampliação da rede do Sistema Estatístico Nacional (SEN). Em 2013 aprovou-se o plano estratégico em vigor para o quinquénio 2013-2017, que consolida a estratégia definida em 2008-2012, nomeadamente fortalecer a capacidade de produção estatística ao nível das províncias, distritos e municípios, que responda às necessidades de informação estatística no processo de governação e desenvolvimento local, para que o país tenha um SEN moderno e organizado, tendo em conta, por um lado o novo paradigma definido pela carta Africana de Estatística e, por outro, seja baseado no envolvimento direto dos utilizadores (República de Moçambique-Conselho Superior de Estatística, 2012).

Neste contexto em 2008 foi criado o FCINE, como um mecanismo que reúne as contribuições financeiras dos Parceiros de Cooperação para o financiamento do plano

estratégico do SEN. Para garantir o financiamento das atividades o INE de Moçambique assinou com vários Parceiros de Cooperação um Memorando de Entendimento (MdE), que é o instrumento de relacionamento no âmbito do FCINE e que, para além de estabelecer as regras de desembolso e controlo dos fundos, estabelece os mecanismos de avaliação e controlo de eficiência e eficácia na utilização dos mesmos.

2.6.2. O FCINE

O FCINE é o termo utilizado no sentido restrito para referir o mecanismo comum de financiamento do plano estratégico do SEN pelos Parceiros de Cooperação, que são signatários do MdE. O termo é também usado em sentido amplo para significar o Fundo Comum do Governo da República de Moçambique e dos Parceiros de Cooperação (MdE, 2013). O FCINE para além de reunir as contribuições financeiras serve de mecanismo comum de diálogo no apoio à implementação do plano estratégico do SEN.

As contribuições dos Parceiros do FCINE são efetuadas através de transferências bancárias para a conta FOREX EURO titulada no Banco de Moçambique em nome do Ministério das Finanças. Após a entrada nesta conta os fundos são transferidos automaticamente para a Conta Única do Tesouro (CUT) em Euros. O INE tem acesso aos fundos através do sistema eletrónico (e-SISTAFE) do SISTAFE.

O plano estratégico de 2008-2012 foi financiado pelo Fundo das Nações Unidas para a População (FNUAP) e pelos Governos de Itália, Dinamarca, Portugal, Noruega e Canadá através da Agência Canadiana de Desenvolvimento Internacional. Presentemente os signatários do FCINE são o FNUAP e os Governos do Canadá, Dinamarca, Noruega, Suécia e Reino Unido através do Departamento de Desenvolvimento Internacional (DFID).

Conforme o definido no MdE (2013) o principal mecanismo de financiamento do PE-SEN é o Fundo Comum, embora se aceite outros mecanismos de financiamento a título complementar. A tabela 1 é referente ao orçamento global para o plano estratégico do SEN 2013-2017 por fontes de financiamento e o gráfico 1 apresenta as percentagens por fontes de financiamento.

Valores em 10³Euros

Orçamento por ano	Fonte de Financiamento				
	Previsão	FCINE	Governo	Outros	Total
2013	11 980				
2014	15 984				
2015	12 433	33 432	30 411	2 488	66 331
2016	14 291				
2017	11 643				
% Por Fonte de Financiamento	100,00	50,40	45,85	3,75	

Tabela 1. Orçamento para o plano estratégico por fontes de financiamento

Fonte: MdE (2013).

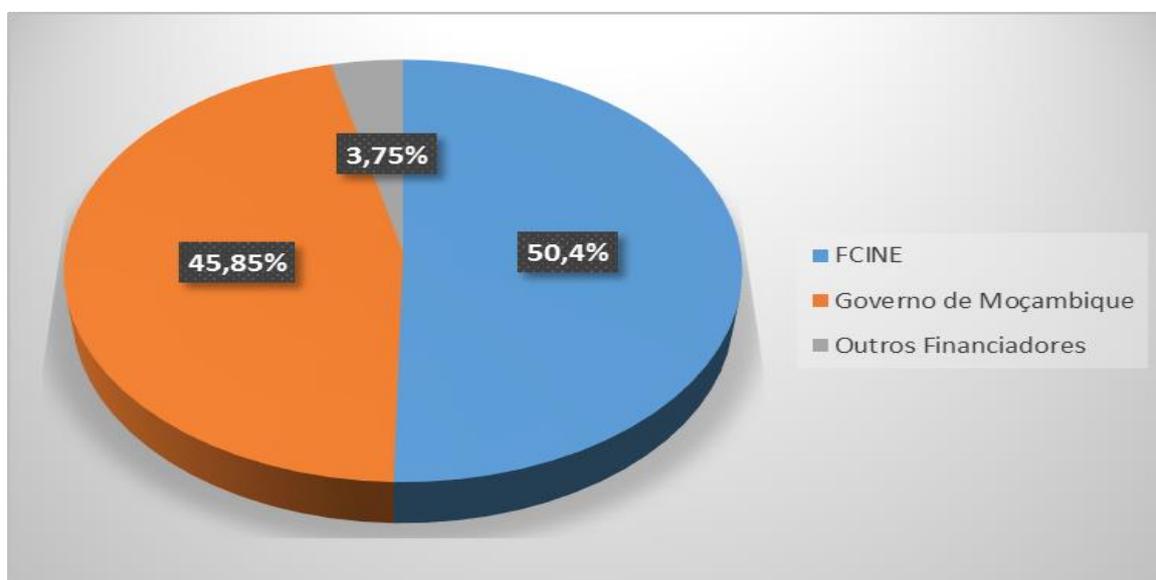


Gráfico 1. Percentagem do orçamento previsto para plano estratégico por fonte de financiamento

Através do Tabela 1 e gráfico 1 podemos notar que conforme o que o MdE (2013) estabelece, o Fundo Comum é a principal fonte de financiamento do plano estratégico do SEN, com um peso de 50% do total previsto para o quinquénio 2013-2017.

2.6.3 Auditoria Externa e Prestação de Contas do FCINE

De acordo com o artigo 14º nº 1 do MdE (2013) o INE está sujeito a auditoria pelo TA nos termos gerais da legislação Moçambicana e o respetivo relatório deverá ser compartilhado

com os parceiros do FCINE. Portanto, reconhece-se o papel do TA como a *Supreme Audit Institution* de garantia do controlo dos recursos públicos.

No entanto, reconhecendo-se também as limitações, tanto humanas como materiais na atuação do TA nas instituições do setor público, o artigo 14º nº 2 do MdE (2013) determina que o FCINE está sujeito a uma auditoria anual efetuada por um auditor externo selecionado através de concurso público nos termos do *Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique* (2010) que aprova o regulamento de contratação de empreitada de obras públicas, fornecimento de bens e prestação de serviços ao Estado com duração de dois anos sucessivos e não renováveis.

A auditoria externa ao FCINE deverá: verificar se os fundos foram recebidos e utilizados de acordo com as condições estabelecidas; se os bens e serviços foram adquiridos de acordo com as regras estabelecidas no referido *Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique* (2010); verificar se os documentos de apoio e registos de contas foram corretamente preenchidos e se as demonstrações financeiras foram efetuadas de acordo com o referencial contabilístico aplicável e representam declarações genuínas e fiáveis da posição financeira do FCINE.

Portanto, a auditoria do FCINE consiste na análise ao sistema de controlo interno, exame às demonstrações financeiras e aos registos contabilísticas da despesa e aferição da legalidade na realização das despesas. O artigo 14º nº 3 do MdE (2013) estabelece ainda que a auditoria externa do FCINE deve ser realizada de acordo com os padrões internacionais estabelecidos pelo INTOSAI e pela IFAC.

Para garantia de controlo de implementação do plano estratégico do SEN, o MdE (2013) estabelece a existência de um Comité de Parceria e uma Comissão Técnica, sendo ambos mecanismos de diálogo e coordenação entre os representantes dos Parceiros do FCINE e o INE. A Comissão Técnica é responsável pela preparação das reuniões do Comité de Parceria emitindo pareceres sobre os relatórios e planos sujeitos a aprovação do Comité de Parceria. Assim, o Comité de Parceria é o órgão principal de avaliação da implementação do MdE através da aprovação do Plano Anual de Atividades e Orçamento, relatórios financeiros e de auditoria externa.

Para além da exigência de auditoria externa anual conforme nos referimos anteriormente, o plano estratégico do SEN está sujeito a avaliação externa que deverá ser efetuada por consultores externos. De acordo com o MdE (2013) se o Comité de Parceria julgar necessário pode também solicitar a opinião de um profissional independente para avaliar a implementação do plano estratégico do SEN. O artigo 16º do MdE (2013) estabelece que a falta de cumprimento de transparência ou de utilização racional dos fundos pelo INE pode implicar suspensão, adiamento, devolução dos desembolsos e redução de novos desembolsos, cabendo a cada parceiro do FCINE a medida a tomar.

2.7 Análise dos Estudos Empíricos Realizados

A maioria dos estudos realizados sobre auditoria no setor público centra-se em assuntos relacionados com a prestação de contas, a independência dos auditores do setor público, as perceções em relação à prestação de contas e a performance da auditoria. Alguns desses estudos são descritos abaixo.

Raudla, Taro, Agu e Douglas (2015) realizaram um estudo empírico para avaliar o impacto da performance de auditoria no setor público da Estónia. A pesquisa foi realizada em dois ângulos: primeiro foi analisado o impacto da performance da auditoria olhando para a utilidade percebida pelos auditados, em segundo se a utilidade percebida pelos auditados levou a mudanças na organização auditada. O estudo foi realizado no contexto da prestação de contas. Para o alcance do objetivo pretendido os investigadores utilizaram um inquérito por questionário enviado a 398 funcionários públicos que nas suas instituições tiveram auditoria entre 2005-2012, tendo sido obtidas 118 respostas.

Após análise dos resultados, verificou-se que apenas 10% dos inquiridos consideram que a auditoria foi usada para manter a organização responsável pelas suas ações. Em segundo lugar o estudo mostra que ao investigar-se o impacto da performance nas organizações auditadas é essencial olhar-se para dois tipos de impactos: utilidade percebida e as mudanças resultantes, porque o seu âmbito pode variar. No caso da pesquisa na Estónia, enquanto 40% dos inquiridos consideram a auditoria útil, apenas 20% concorda que a auditoria levou a mudanças na organização auditada. De facto, a análise sugere que embora haja uma correlação entre a utilidade percebida da auditoria e a extensão das mudanças que

provoca, pode-se perceber a auditoria como útil mesmo que esta não leve a mudanças específicas nas políticas organizacionais.

Tulli (2014) realizou um estudo para explorar até que ponto as práticas de auditoria contribuem para a eficiência organizacional no contexto dos órgãos locais na Tanzânia. Para alcance do objetivo da investigação aplicou o método de estudo de caso, que envolveu quatro órgãos locais da Tanzânia, utilizando a *grounded theory* (também conhecida de pesquisa interpretativa ou teoria fundamentada e utilizada em estudos qualitativos e interpretativas) como estratégia de investigação. O autor realizou ainda entrevistas, análise dos documentos internos e opiniões do auditor externo durante um período de quatro anos de 2005/2006 a 2008/2009.

Os resultados de Tulli (2014) são de que nem a auditoria interna nem a auditoria externa podem trazer eficiência numa organização, a menos que sejam apoiados por partes influentes e interessadas. Os resultados fornecem ainda evidência de como a auditoria pode ser usada como instrumento para promover a eficiência organizacional através de interação de vários atores, utilização de auditoria participativa e a utilização de relatórios de auditoria por várias partes interessadas.

Mzenzi e Gaspar (2015) realizaram um estudo com o objetivo de explorar a contribuição da auditoria externa para a prestação de contas do Governo Local na Tanzânia, partindo da seguinte questão: As práticas de auditoria contribuem para a *accountability* nos órgãos locais da Tanzânia?

Para responder à questão Mzenzi e Gaspar (2015) utilizaram o método de análise de conteúdo de vários relatórios de auditoria externa realizada pela *National Audit Office* da Tanzânia durante um período de dez anos correspondentes aos anos fiscais de 2002/03 a 2011/12. Este método foi auxiliado por algumas entrevistas realizadas aos membros da Comissão Parlamentar responsáveis pelos órgãos locais.

Para explorar a contribuição da auditoria aos vários aspetos de prestação de contas subdividiram a análise em cinco temas que são: o foco da auditoria externa em relação à *accountability*; o desenvolvimento da auditoria externa em resposta à procura de *accountability*; a natureza e tendência da procura dos serviços de auditoria como um sinal

de falha de *accountability*; as tendências da opinião do auditor externo e *accountability* e, por fim, a implicação das recomendações de auditoria em *accountability*.

Os resultados foram interpretados de acordo com o modelo *accountability* de Stewart que segundo Mzenzi e Gaspar (2015) fornece explicações adequadas para o setor público. Foi utilizada a teoria da agência embora não fazendo parte do quadro teórico da investigação. As conclusões mostram que a auditoria externa contribui marginalmente para a prestação de contas, o que para os investigadores se deve principalmente a limitações financeiras e humanas e falhas na implementação das recomendações da auditoria.

Os resultados mostram ainda que apesar da tendência crescente da performance da auditoria no setor público, a auditoria externa na Tanzânia tem-se concentrado mais em analisar a prestação de contas no que tange principalmente à conformidade com as regras e regulamentos financeiros, contribuindo para o fortalecimento da integridade e legalidade.

Também com o objetivo de verificar o impacto da auditoria externa na prestação de contas no setor público, Gong (2009) realizou um estudo aplicado à China, tendo em conta o modelo Chinês de atuação da *Supreme Audit Institution* no setor público. Na pesquisa usou a análise do conteúdo institucional e do contexto da auditoria na China que inclui os processos, procedimentos e relatórios anuais do gabinete de auditoria. Para o alcance do objetivo pretendido foi feita uma análise bidimensional do regime de auditoria no setor público na China, sendo a primeira análise opor-se a relação da auditoria à *accountability* e a segunda pretende explorar esta relação à luz das implicações sociais e normativas.

Gong (2009) considera as suas conclusões contrárias à sabedoria convencional de que a *accountability* seja considerada a razão da auditoria. Considera a auditoria essencial para a prestação de contas, mas essa necessidade por si só não gera de forma suficiente a responsabilização. O autor concluiu ainda que a auditoria, na verdade, é uma parte da arquitetura da prestação de contas, uma vez que contribui para a saúde financeira de um governo e para uma gestão eficaz do dinheiro público, sem com isso significar que a auditoria necessariamente gera *accountability*.

Gong (2009) alinha as suas conclusões ao modelo de atuação da *Supreme Audit Institutions* na China, considerando que este país enfrenta constrangimentos institucionais pelo facto da instituição de auditoria às contas públicas funcionar dentro do sistema de Governo como

unidade administrativa comum, o mesmo que outros departamentos, estando sujeito a burocracias, influências políticas e até à vontade pessoal dos líderes. Por estas razões torna-se difícil a auditoria externa servir como regime de prestação de contas, devido aos problemas estruturais, processuais e operacionais das auditorias para prestação de contas, sendo atualmente mais um mito que uma realidade na China.

Um estudo em economia fortemente dependente de financiamento para as necessidades do setor público, à semelhança do caso de Moçambique, foi realizado em Bangladesh por Chowdhury Innes e Kouhy, (2005). De acordo com a investigação as necessidades do setor público em Bangladesh são financiadas em 41% por ajuda externa de agências internacionais, sendo que, para garantia de prestação de contas a *Supreme Audit Institution* deste país tem uma direção separada da auditoria. Chowdhury et al. (2005) realizaram o estudo com a finalidade de explorar se existe uma lacuna de expectativas de auditoria no setor público entre os auditores, os membros do comité das contas públicas do parlamento e os representantes das agências de financiamento internacional.

A investigação foi dividida em duas fases: a primeira consistiu na realização de entrevistas de natureza exploratória para obtenção de evidências qualitativas e na segunda fase foi realizado um inquérito por questionário para obtenção de uma evidência quantitativa em relação à perceção dos auditores, comité parlamentar e agências de financiamento. A amostra foi de 41 inqueridos, sendo 17 auditores, 15 membros do parlamento e 9 representantes dos principais contribuintes internacionais. O inquérito era constituído por 25 questões relacionadas com a prestação de contas e outros conceitos de auditoria, tais como independência do auditor, competência do auditor e materialidade em auditoria. Foi usada uma escala de *Likert* de 7 pontos.

Os resultados revelaram a existência de diferenças significativas na perceção entre auditores e cada um dos dois grupos de utilizadores. As diferenças foram mais significativas no que se refere aos pontos do relatório, responsabilidade, independência do auditor, competência do auditor, prova da auditoria e o desempenho de auditoria.

Salawu e Agbeja (2007) realizaram um estudo na Nigéria com o objetivo de analisar o mecanismo da auditoria e prestação de contas no setor público, usando o Estado de Osun

como um estudo de caso. A investigação foi feita por meio de um inquérito por questionário enviado a 90 auditores do escritório do auditor geral. Foram obtidas 81 respostas o que corresponde a uma taxa de resposta de 90%. As respostas foram analisadas usando-se os testes *Chi-square*.

Os resultados indicaram que 70% dos auditores não realizam qualquer teste aos sistemas de controlo interno, apenas 26% realiza e um número pequeno de 4% respondeu que realiza ocasionalmente. No que se refere à adequação da auditoria ao sistema de prestação de contas quase todos os inquiridos acreditam que o sistema de prestação de contas não é satisfatório.

Como é notório em todas as investigações apresentadas existe uma diferença significativa em relação ao requerido objetivo a atingir e à metodologia utilizada para o alcançar. No entanto, existe uma aproximação entre os estudos Gong (2009) na China e Mzenzi & Gaspar (2015) na Tanzânia, pois ambos buscam a contribuição da auditoria externa para a prestação de contas no setor público e utilizam uma metodologia qualitativa de análise de conteúdo de relatórios de auditoria externa, documentos institucionais e entrevistas.

Os estudos de Raudla et al. (2015), na Estónia, Salawu e Agbeja (2007), na Nigéria, e Chowdhury et al. (2005), no Bangladesh, embora divergentes em termos de finalidade, ambos foram quantitativos e recolheram dados a partir de inquérito por questionário, sendo que na Estónia foi dirigido aos auditados (funcionários públicos), enquanto no Bangladesh foi dirigido aos auditores, comissão parlamentar de contas públicas e aos representantes dos principais financiadores do orçamento público e na Nigéria foi dirigido apenas aos auditores.

Os resultados das investigações empíricas são mistos, existindo um ponto em comum em todas, nomeadamente procuram fazer uma ligação entre a auditoria externa no setor público com a prestação de contas e responsabilização. O quadro 2 apresenta o resumo dos estudos apresentados com a indicação dos países onde foram realizados, os autores, os objetivos pretendidos, a metodologia utilizada e os resultados alcançados.

Países	Autores	Objetivo/finalidade	Metodologia usada	Resultados
Estónia	Raudla, Taro, Agu e Douglas (2015)	Avaliar o impacto da <i>performance</i> da auditoria no setor público da Estónia.	Inquérito por questionário enviado a 398 funcionários públicos que nas suas instituições tiveram auditoria entre 2005-2012. Foram 35 questões cuja maioria exigia respostas em uma escala de <i>Likert</i> de 5 pontos. O inquérito teve 118 respostas que corresponde a taxa de resposta de 30%	10% Consideram a auditoria ter sido usada para manter a organização responsável por suas ações. 40% Consideram auditoria útil para <i>accountability</i> . 20% Concorde que a auditoria levou a mudança na organização auditada.
Tanzânia	Tulli (2014)	Explorar até que ponto as práticas de auditoria contribuem para eficiência organizacional.	Estudo de caso em quatro órgãos locais, utilizando <i>grounded theory</i> como estratégia de investigação através de combinação de entrevistas e análise de documentos internos e relatórios de auditoria externa.	As auditorias internas e externas só trazem eficiência organizacional se forem apoiadas por partes influentes e interessadas. A auditoria pode ser usada como instrumento para promover eficiência organizacional através de interação de vários atores, utilização de auditoria participativa e a utilização de relatórios de auditoria por várias partes interessadas.
	Mzenzi e Gaspar (2015)	Explorar a contribuição da auditoria externa para a prestação de contas do Governo Local na Tanzânia.	Análise de conteúdo de vários relatórios de auditoria realizados correspondentes aos anos fiscais de 2002/03 a 2011/12. Este método foi auxiliado por algumas entrevistas realizadas aos membros da Comissão Parlamentar responsáveis pelos órgãos locais.	A auditoria externa contribui marginalmente para prestação de contas, devido a falhas na implementação das recomendações de auditoria. Auditoria focada na prestação de contas no que tange ao cumprimento de regulamentos.
China	Gong (2009)	Avaliar o impacto da auditoria externa na prestação de contas no setor público.	Análise de conteúdo institucional e de relatórios anuais do gabinete de auditoria da China	Auditoria é essencial para prestação de contas, mas essa necessidade por si só não gera de forma suficiente a responsabilização. Auditoria é parte de arquitetura de prestação de contas que contribui para saúde de bom governo, embora na China seja um mito devido a problemas estruturais.
Nigéria	Salawu e Agbeja (2007)	Analisar o mecanismo da auditoria e prestação de contas no setor público. O caso do Estado de Osun.	Inquérito por questionário enviado a 90 auditores. Foram obtidas 81 respostas que corresponde a taxa de resposta de 90%. As respostas foram analisadas usando-se os testes <i>Chi-square</i> .	Quase todos acreditam que o sistema de prestação de contas não é satisfatório. 70% Dos auditores não realizam testes de controlo interno.
Bangladesh	Chowdhury Innes e Kouhy, (2005).	Explorar expectativas da auditoria no setor público entre os auditores, o comité das contas públicas do parlamento e os representantes das agências de financiamento internacional.	Entrevistas de natureza exploratória para obtenção de evidências qualitativas. 25 Questões por inquérito a escala de <i>Likert</i> de 7 pontos para evidência quantitativa. Amostra de 17 auditores 15 membros do parlamento e 9 representantes dos principais financiadores.	Resultados revelaram a existência de diferenças significativas na perceção entre auditores e cada um dos dois grupos de utilizadores.

Quadro 2. Análise dos estudos empíricos

Capítulo III – Metodologia

A metodologia de investigação refere-se às fases e aos procedimentos que se seguem em determinada investigação e tem como finalidade determinar as regras de investigação e a prova das verdades científicas (Vilelas, 2009). Neste contexto, este capítulo é dedicado à descrição das fases e procedimentos que foram seguidos na presente investigação com vista à materialização dos propósitos da mesma. Engloba a definição dos objetivos e questões de investigação, a metodologia utilizada, os procedimentos de recolha e tratamento de informação e a delimitação da amostra.

3.1. Objetivos e Questões de Investigação

A auditoria externa ao fornecer informação por parte de um profissional competente e independente sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras pode ser considerada um elemento de garantia de transparência e prestação de contas na utilização dos fundos públicos. Neste contexto, de acordo com a revisão da literatura realizada, o presente trabalho tem como objetivo principal avaliar o impacto da auditoria externa na gestão do FCINE.

Como objetivos secundários pretende-se descrever o foco da auditoria externa do FCINE em relação à prestação de contas, analisar a tendência das conclusões do auditor externo em relação à prestação de contas do FCINE e averiguar o grau de implementação das recomendações de auditoria externa do FCINE através da sua integração em planos anuais detalhados de atividades e orçamento. Por outro lado, perceber se o Modelo *Accountability* de Laughlin (1990) baseado na teoria da agência explica de alguma forma a prestação de contas do FCINE.

Desta forma, a questão principal que irá guiar esta investigação é assim formulada:

- ✓ Qual é o impacto da auditoria externa na gestão do Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística de Moçambique?

Esta questão principal irá ser respondida através da resposta às seguintes subquestões:

- ✓ Qual é o foco da auditoria externa do FCINE em relação à prestação de contas?

- ✓ Qual é a tendência das conclusões do trabalho do auditor externo em relação à prestação de contas do FCINE?
- ✓ Qual é o grau de integração das recomendações da auditoria externa nos planos anuais detalhados de atividades e orçamento?
- ✓ O Modelo *Accountability* de Laughlin (1990) permite explicar a prestação de contas do FCINE?

3.2. Método de investigação

A nossa investigação seguiu a metodologia de estudo de caso que segundo Yin (1994) é um método de investigação adequado para analisar uma temática pouco explorada. De acordo com o mesmo autor, o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente natural, quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são claramente definidas. Para Oliveira e Ferreira (2014) estudo de caso debruça-se sobre uma situação específica, contribuindo para a compreensão global de um fenómeno de interesse.

Yin (1994) defende que o estudo de caso é um método rigoroso de pesquisa sendo uma estratégia adequada quando queremos saber o “como” e o “porque” de acontecimentos atuais sobre os quais o investigador tem pouco ou nenhum controlo. Os estudos de caso podem ser exploratórios, descritivos ou explicativos. Um estudo é exploratório quando se conhece muito pouco a realidade em estudo; descritivo quando há uma descrição detalhada e profunda do fenómeno estudado no seu contexto natural e explicativo quando se procura determinar as relações de causa e efeito (Yin, 2003).

Segundo Vilelas (2009) os estudos de caso enquadram-se na abordagem qualitativa e são frequentemente utilizados para obtenção de dados na área dos estudos organizacionais. Por sua vez, para Oliveira e Ferreira (2014) a abordagem qualitativa é de origem construtivista, defendendo que os fenómenos são melhor compreendidos, quando enquadrados no contexto em que ocorrem, ou por outra “é uma abordagem subjetiva que privilegia a indução, explicando fenómenos particulares como forma de perceber o geral” (p.90). Esta abordagem não apresenta uma forma rígida e estruturada, o que remete a uma maior recolha de dados de origem diferente.

De acordo com Yin (1994) os estudos de caso podem ser de caso único ou múltiplo. No estudo de caso único o investigador estuda um único caso e no estudo de caso múltiplo o investigador estuda dois ou mais casos e posteriormente compara-os. O nosso estudo é de caso único e recai, assim, sobre o FCINE de Moçambique, isto porque o INE é uma das instituições do setor público moçambicano com forte dependência dos recursos externos no financiamento das suas atividades de produção estatística aliado a facilidade que tínhamos em obter toda a informação necessária para a nossa investigação. Para além disso, contribuiu para escolha do caso do FCINE de Moçambique a experiência do investigador na execução de projetos do FCINE durante um período de 18 meses entre os exercícios económicos de 2012 e 2014, período em que esteve a coordenar o grupo de administração e finanças nos inquéritos sobre os agregados familiares e sobre o orçamento familiar.

3.3. Recolha e Tratamento de Dados

Segundo Yin (2003) a recolha de dados é uma das fases mais cruciais do processo de investigação, sendo que no estudo de caso existem várias técnicas de recolha de dados: documentação, entrevista, observação direta, questionários, entre outros. Para o estudo de caso cada uma das fontes pode ser usada isoladamente. No entanto, segundo o autor uma das maiores forças desta investigação é a utilização de múltiplas fontes de evidência.

O nosso estudo utilizou o método de análise de conteúdo, que segundo Vilelas (2009), tem sido uma das técnicas mais utilizadas na interpretação dos dados da investigação qualitativa em ciências humanas e sociais. Na contabilidade tem sido muito utilizada nas pesquisas sobre contabilidade social e ambiental, capital intelectual e divulgação. Em pesquisas similares à atual investigação sobre o papel de auditoria externa na prestação de contas no setor público, Mzenzi e Gaspar (2015), Tulli (2014) e Gong, (2009) utilizaram-na como principal método de investigação.

Para responder às questões da nossa investigação a abordagem baseou-se na análise de conteúdo, utilizando dados secundários obtidos de relatórios de auditoria externa do FCINE que incluem relatórios de conclusões e recomendações de auditoria num período de sete anos. Esta análise permitiu explorar o impacto da auditoria externa na gestão do FCINE, tendo em conta as componentes de prestação de contas e a adequação das

atividades da gestão em resposta à auditoria. No que se refere à prestação de contas os relatórios, em termos de abordagem, fornecem evidências de informações úteis para explicação da prestação de contas do FCINE. Para a explicação da adequação das atividades de gestão em resposta à auditoria analisamos os Planos Anuais de Atividades e Orçamento detalhados de forma a verificar o grau de integração das recomendações de auditoria externa do FCINE.

Os relatórios da auditoria externa, os relatórios financeiros e os planos anuais de atividades e orçamento foram fornecidos pelo INE de Moçambique no decurso do trabalho de campo que decorreu de 18 de agosto a 07 de setembro de 2015. A análise compreendeu três fases: pré-análise, exploração do material e inferência e interpretação dos resultados. Na pré-análise fez-se a recolha do material necessário para análise, a formulação dos objetivos e questões de investigação. Na fase da exploração agregamos os dados em unidades que permitissem a sua análise. Este processo levou ao surgimento de seguintes temas de análise: a) tendências do âmbito da auditoria externa; b) tendência das conclusões do auditor externo; c) principais recomendações da auditoria externa e d) o grau de integração das recomendações da auditoria em atividades da gestão. Assim, a Figura 3 abaixo representa a forma de análise seguida na investigação.

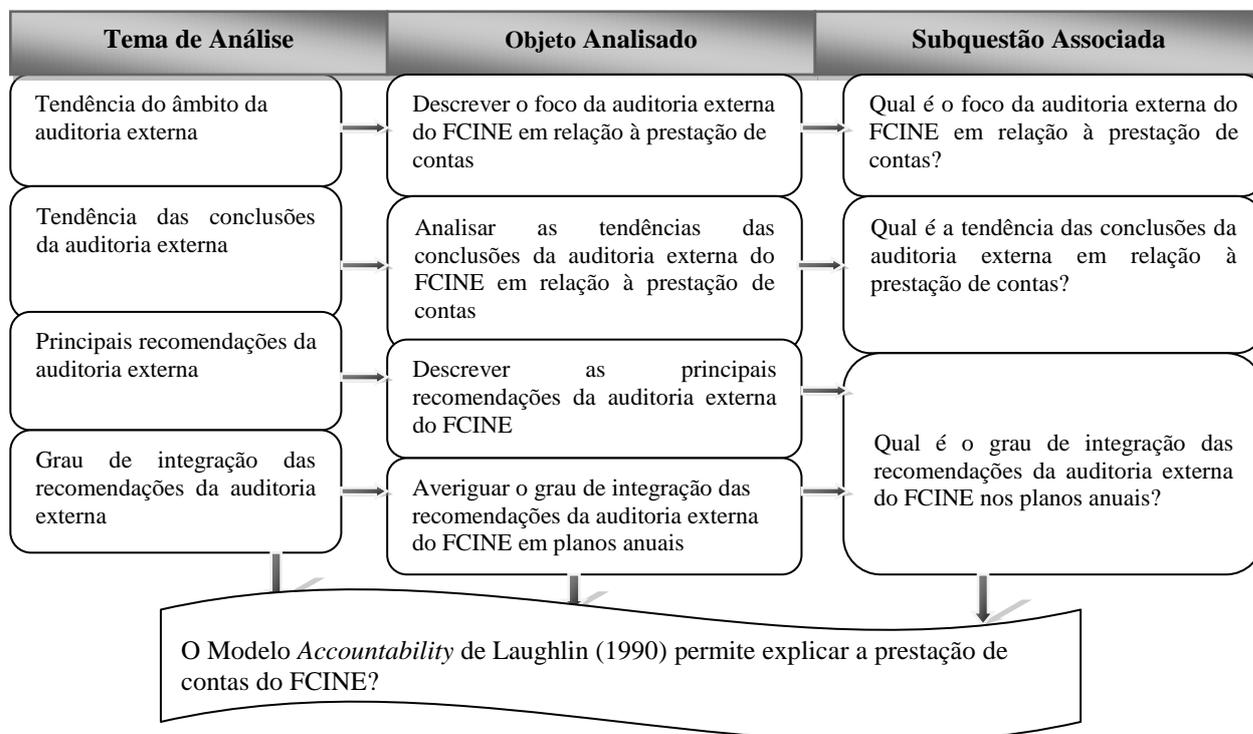


Figura 3. Matriz de análise seguida na investigação

A amostra é intencional, pois de acordo com Oliveira e Ferreira (2014) no estudo de caso, a escolha de amostra adquire um sentido muito particular e é sempre intencional, procurando variações máximas em detrimento da uniformidade. Nesse sentido, a nossa amostra é constituída por sete relatórios anuais de auditoria externa do FCINE, sete relatórios de conclusões e recomendações da auditoria externa do FCINE referentes aos exercícios económicos 2008-2014, relatórios financeiros de 2008-2014 e seis planos anuais detalhados de atividades e orçamento referentes aos exercícios económicos de 2010-2015, uma vez que durante o trabalho de campo não foram localizados os planos referentes aos exercícios 2008 e 2009. A escolha de 2008 como ano inicial prende-se com o facto de ser o primeiro ano do financiamento da atividade de produção estatística através do mecanismo conjunto denominado Fundo Comum, embora tenham existido nos anos anteriores outros mecanismos de financiamento.

Para melhor compreensão das evidências constatadas em relatórios de auditoria e planos anuais de atividades recorreremos a dados primários. Assim, realizamos quatro entrevistas com alguns funcionários do INE de Moçambique ligados à gestão do FCINE, que são: a Chefe do Departamento de Administração e Finanças, a Chefe da Repartição de Planificação e Execução Orçamental, o Responsável do Setor de Controlo Interno das transações do INE e um Técnico do Setor de Património responsável pelos processos de aquisição de bens e serviços.

Duas das entrevistas foram realizadas por Skype e as outras duas pelo telefone e tiveram uma duração média de vinte minutos. Todas as entrevistas foram efetuadas em Maio de 2016 e foram gravadas, transcritas e depois analisadas. As questões colocadas, conforme guião da entrevista, apresentado no anexo 1, estiveram focadas na prestação de contas no âmbito do FCINE, o impacto da implementação das recomendações de auditoria externa na gestão do FCINE, a contribuição da auditoria para a melhoria da gestão fundos públicos e as mudanças percebidas em função das recomendações do auditor.

Capítulo IV – Estudo de Caso do FCINE

Neste capítulo, após o enquadramento do objeto de estudo da nossa investigação, apresentamos os principais resultados e a discussão dos mesmos. A apresentação seguiu os principais temas levantados durante a análise do conteúdo dos relatórios da auditoria externa do FCINE.

4.1. Apresentação do Objeto de Estudo

O INE foi criado pelo *Decreto Presidencial nº 9/96 de 28 de Agosto* (1998). De acordo com o artigo 2º deste decreto o INE é uma pessoa coletiva do direito público, dotado de personalidade jurídica, autonomia técnica, administrativa e financeira.

Segundo o artigo 3º nº1 do *Decreto Presidencial nº 9/96 de 28 de Agosto* (1998), o INE é o órgão central executivo do SEN conforme o definido na *Lei nº 7/96 de 5 de Julho* (1998) que cria o SEN, ao qual cabe a produção e difusão de informação estatística oficial de interesse geral para o país. O INE estrutura-se pelos serviços centrais, órgãos centrais e delegações provinciais. Na sua estrutura orgânica o INE é constituído pelos órgãos centrais que são: a Presidência, Conselho Consultivo e Conselho Técnico; pelos serviços centrais: a) Direção de Integração, Coordenação e Relações Externas, b) Direção das Contas Nacionais e Indicadores Globais, c) Direção de Estatísticas Setoriais e de Empresas, d) Direção de Censos e Inquéritos, e) Direção de Estatísticas Demográficas, Vitais e Sociais, f) Direção de Administração e Recursos Humanos e g) Gabinete do Presidente que integra serviços de Gabinete de Relações Internacionais e Cooperação e Gabinete de Auditoria e Inspeção Interna. Para operacionalização das suas atividades o INE conta ainda com serviços descentralizados em delegações provinciais e duas instituições subordinadas, nomeadamente: a Escola Nacional de Estatística e o Gabinete Central do Recenseamento.

Nos termos do artigo 3º nº2 do *Decreto Presidencial nº 9/96 de 28 de Agosto* (1998), o INE tem as seguintes atribuições: notação, apuramento, difusão e coordenação dos dados estatísticos de que vier a ser incumbido pelo Governo nos termos do seu plano de atividades anual, aprovado pelo Ministro de tutela, tendo em conta as linhas gerais da atividade estatística nacional e respetivas prioridades definidas pelo Conselho Superior de

Estatística; proceder a operações estatísticas que permitam satisfazer, em condições economicamente viáveis, as necessidades específicas de utilizadores estatísticos públicos e privados, cuja satisfação seja por eles solicitada e coberta financeiramente.

Para garantir a prossecução das atribuições definidas compete especificamente ao INE conforme o artigo 3º nº 3 do *Decreto Presidencial nº 9/96 de 28 de Agosto (1998)*:

- ✓ Efetuar inquéritos, recenseamentos e outras operações estatísticas;
- ✓ Criar, centralizar e gerir os ficheiros considerados necessários, designadamente de unidades estatísticas;
- ✓ Aceder, para fins exclusivamente estatísticos, à informação individualizada relativa às empresas públicas e privadas, cooperativas, instituições de crédito, comerciantes e outros agentes económicos, incluído empresários em nome individual, recolhida no quadro da sua missão pela administração pública, central, distrital e local ou pelas instituições de direito privado concessionárias de um serviço público;
- ✓ Realizar estudos de estatística pura e aplicada, bem como proceder a análises de natureza económico-social, com base nos dados produzidos no âmbito do SEN;
- ✓ Promover a formação de quadros do SEN em conjunto com instituições de ensino apropriadas e cooperar com organizações estrangeiras e internacionais.

Devido às restrições do OGE para atividades estatísticas o INE conta com a ajuda externa de Governos e Organizações Internacionais que financiam parte das atividades de produção estatística oficial. O financiamento é feito através do FCINE que reúne as contribuições de vários parceiros. A planificação é feita no OGE, cabendo ao INE atribuir as verbas a projetos novos ou específicos de diferentes setores de atividade.

O MdE (2013) determina que o INE é o responsável pela implementação do plano estratégico do SEN através da gestão das contribuições dos parceiros do FCINE. Neste sentido, o desembolso dos fundos é condicionado à apresentação do plano anual de atividade e orçamento detalhado pelos projetos específicos com ações específicas a realizar, que deverá ser aprovado pelo Comité de Parceria após parecer do Comité Técnico. Na implementação do plano anual de atividades e orçamento o INE deverá elaborar relatórios trimestrais que, para além de conterem a parte financeira deverão conter

avaliação dos desafios e riscos na implementação. No final do ano deverá elaborar um relatório anual baseado nos resultados com enfoque ao nível do impacto. A direção responsável pela gestão de todos os recursos do FCINE é a de Administração e Recursos Humanos. O quadro 3 abaixo ilustra os projetos atuais financiados pelo FCINE que constam do plano anual de atividades e orçamento para 2015.

Projetos Financiados por Setor	
Presidência	Implementação de Novo Quadro Legal do SEN
Direção de Integração, Coordenação e Relações Externas	Planeamento e Gestão Estratégica
	Promoção da Partilha, Acesso e Disseminação de Dados Estatísticos
	Estatísticas Territoriais
	Promoção da Coordenação Interinstitucional
	Arquitetura e Gestão de Base de Dados
	<i>Help-desk</i> e Suporte Técnico
	Promoção de Advocacia e Cultura Estatística
Direção de Censos e Inquéritos	IV Recenseamento Geral da População e Habitação
	Inquérito Contínuo aos Agregados Familiares
	Sistemas de Informação Geográfica
Direção de Contas Nacionais e Indicadores Globais	Contas Nacionais Anuais, Trimestrais e Provinciais
	Índice de Preço ao Consumidor Nacional e Provinciais
Direção de Estatísticas Setoriais e De Empresas	Estatísticas Económicas Básicas
	Ficheiro de Unidades Estatísticas
	Assistência Técnica Estatísticas Económicas
Direção de Estatísticas Demográficas Vitais e Sociais	Estatísticas Sociais e demográficas gerais
Direção de Administração e Recursos Humanos	Desenvolvimento de Recursos Humanos
	Assistência Técnica e Capacitação Institucional
	Gestão de Recursos Financeiros e Auditoria
Escola Nacional de Estatística	Escola Nacional de Estatística
Gabinete de Relações Internacionais e Cooperação	Cooperação e Relações Externas
Gabinete de Auditoria e Inspeção Interna	Auditoria e Inspeção Interna

Quadro 3. Projetos financiados pelos FCINE por setor de atividade

O INE é responsável pela execução dos fundos na base do plano anual de atividades e orçamento, respeitando as despesas elegíveis. As despesas elegíveis não incluem as definidas no artigo 10º nº10.2 do MdE (2013) que são de água, energia, combustíveis para circulação diária, subsídios e despesas com o pessoal. No entanto, as mesmas podem ser elegíveis caso estejam vinculados aos projetos financiados. Do planificado em cada projeto

no plano anual de atividades e orçamento é permitida a utilização de 10% para outros fins relacionados com o PE-SEN desde que seja dada autorização prévia dos parceiros do FCINE.

Para o período em análise, 2008-2014, o FCINE foi auditado por 3 três sociedades de auditoria, a Ernest&Young, Lda (2008 e 2009), a KPMG Auditores e Consultores, SA (2010-2013) e a Baker Tilly Moçambique Auditores e Consultores, Lda (2014). A tabela 2 espelha os recursos recebidos pelo INE no âmbito do financiamento pelo FCINE e que foram objeto da auditoria externa. Os montantes foram retirados dos relatórios financeiros do FCINE e, o gráfico 2 mostra a tendência de financiamento durante o período em análise.

Ano	Montante Recebido
2008	2 705 542,00 €
2009	6 781 835,00 €
2010	3 723 231,00 €
2011	3 035 693,00 €
2012	3 886 066,00 €
2013	5 388 277,00 €
2014	4 423 147,00 €
Total	29 943 791,00 €

Tabela 2. Recursos recebidos entre 2008-2014

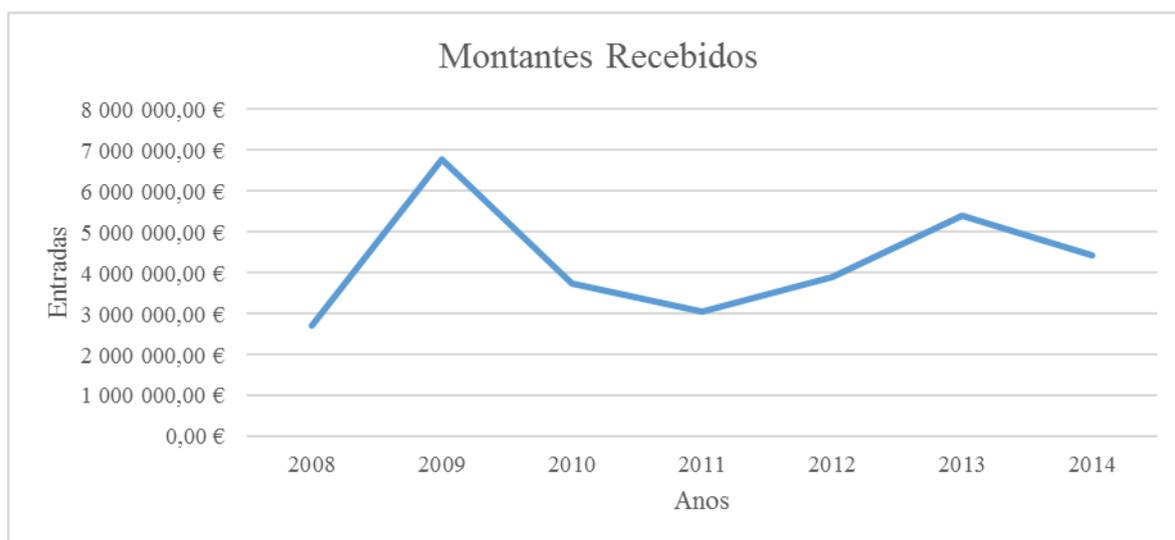


Gráfico 2. Tendência do financiamento do FCINE

4.2. Apresentação e Discussão dos Resultados

Tendo em consideração as questões de investigação levantadas, procedemos à apresentação e análise integrada dos resultados. A análise irá ter em conta o foco da auditoria externa do FCINE em relação à prestação de contas, tendência das conclusões do trabalho do auditor externo em relação à prestação de contas e o grau de integração das recomendações de auditoria nos planos anuais de atividades e orçamento. Esta análise será efetuada à luz do Modelo *Accountability* de Laughlin (1990).

4.2.1. Tendência do Âmbito da Auditoria Externa do FCINE

O âmbito da auditoria descreve a extensão e os limites do trabalho do auditor que incluem o planeamento e a execução com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável e a descrição sucinta do trabalho realizado. A sua análise permitiu verificar a tendência da evolução das atividades e processos auditados do FCINE. A apresentação do âmbito foi dividida em três períodos tendo em conta os auditores que realizaram os trabalhos. O quadro nº4 abaixo mostra as evidências obtidas.

Período de Análise e Auditores	Evidência Obtida nos Relatórios de Auditoria
2008-2009 Auditoria Externa do FCINE Executada pela Ernst&Young, Lda	“Exceto quanto a limitação descrita no parágrafo 1 da reserva abaixo, conduzimos a nossa auditoria de acordo com as normas internacionais.... Os procedimentos dependem do juízo do auditor, incluindo avaliação dos riscos de distorção material das Demonstrações Financeiras, quer devido a erro quer devido a fraude...inclui avaliação da adequação das políticas contabilísticas, bem como a avaliação da apresentação global das Demonstrações Financeiras.”
2010-2013 Auditoria Externa do FCINE Executada pela KPMG Auditores e Consultores, SA	“Executar uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria de forma a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do exercício findo...”. “Avaliar o desenho dos controlos internos...sobre fluxos de transações chave e confirmar se os controlos estiveram efetivamente operacionais durante o ano”. “Avaliar se as demonstrações financeiras do FCINE estão em conformidade com o MdE, Acordos, Leis e Regulamentos relevantes”.
2014 Auditoria Externa do FCINE Executada pela Baker Tilly Moçambique Auditores e Consultores, Lda	“Executar uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria para expressar opinião sobre as demonstrações financeiras do exercício findo...” “Avaliar o desenho de controlos internos do FCINE...e confirmar se estiveram operacionais durante o período em análise”. “Avaliar se as demonstrações financeiras do FCINE estão de acordo com os termos do MdE, acordos e legislação relevante”.

Quadro 4. Âmbito da auditoria de acordo com os relatórios de auditoria analisados

Os nossos resultados indicam que nos primeiros dois anos (2008 e 2009) do FCINE, a auditoria externa esteve focada no exame das demonstrações financeiras, o que é notório pelo âmbito dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor. Em geral a auditoria externa do FCINE nestes dois anos não parece focar-se nos níveis de prestação de contas do Modelo *Accountability* proposto por Laughlin (1990). Para 2008 e 2009 o foco da auditoria externa do FCINE contraria os preceitos da Declaração de Lima do INTOSAI (1998) que orientam no sentido de que um dos grandes objetivos da auditoria no setor público deve ser a verificação do princípio da legalidade e regularidade para detetar desvios às normas. Como refere o Ng (2002) no setor público a auditoria é mais do que a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, em vez disso, o objetivo é fornecer garantia sobre os controlos internos e conformidade das leis e regulamentos.

Os resultados revelam que a partir do exercício económico de 2010 houve alteração do âmbito do trabalho do auditor externo do FCINE, passando a incluir o exame do desenho dos controlos internos e o exame da conformidade das demonstrações financeiras com o MdE, acordos, leis e regulamentos relevantes. Esta situação permanece até ao último ano da nossa análise. A alteração do âmbito da auditoria implicou alteração da estrutura do relatório, passando a ser constituído por três partes, o relatório sobre exame das demonstrações financeiras, relatório de avaliação do desenho dos controlos internos e relatório de avaliação sobre se as demonstrações financeiras estão em conformidade com o MdE, acordos, leis e regulamentos relevantes.

Assim, respondendo à nossa subquestão nº1, a partir de 2010 o âmbito da auditoria externa vai ao encontro dos resultados alcançados por Mzenzi e Gaspar (2015) e responde ao primeiro nível de prestação de contas do Modelo *Accountability* de Laughlin (1990). Além disso, o trabalho do auditor passou a integrar os princípios da Declaração de Lima do INTOSAI (1998), ou seja, ao incluir o exame da conformidade legal, o auditor procurou revelar o desvio do princípio da legalidade.

Em relação à alteração do âmbito dos trabalhos do auditor externo três dos nossos entrevistados foram unânimes como explicitado na seguinte citação:

... “A mudança deveu-se à exigência dos parceiros do FCINE que para além de estabelecerem o limite máximo de três anos para renovação de contrato com auditor externo nos termos do MdE exigem atualização sistemática dos termos de referência da contratação de serviços de auditoria externa”. Sendo que antes do lançamento do concurso os termos são discutidos em reuniões da Comissão Técnica e Comité de Parceria.

Esta exigência entende-se como típica das relações de prestação de contas entre o agente e o principal defendidas por Laughlin (1990), Grant e MacArthur (2008) e Almeida (2014), nas quais o principal detém o direito de controlo e autoridade sobre o agente para garantir elevados padrões de responsabilidade por parte do agente.

4.2.2. Tendência das Conclusões da Auditoria Externa do FCINE

Devido a alterações no relatório do auditor a partir do exercício económico de 2010, apresentamos a análise das conclusões do trabalho da auditoria dividida em opinião sobre as demonstrações financeiras, conclusões que abarcam todo o período de análise, e opinião sobre a avaliação dos controlos internos e do cumprimento dos acordos, leis e regulamentos relevantes, que abarca o período de 2010 a 2014. O quadro nº 5 abaixo é referente às conclusões do trabalho de auditoria sobre o exame às demonstrações financeiras.

Ano	Tipo de Opinião	Reservas identificadas
2008	Opinião com reservas	Reserva por limitação de âmbito relativo a falta de evidência de controlos de adiantamentos de fundos às delegações provinciais que espelhasse de forma clara os montantes adiantados e justificados e a prestação de contas recebidos.
2009	Opinião com reservas	Reserva por limitação de âmbito devido a falta de controlo adequado dos saldos bancários das delegações provinciais que espelhe de forma clara os saldos mensais as respetivas reconciliações.
2010	Opinião sem reservas.	
2011	Opinião com reservas	Reserva por limitação de âmbito devido a falta de reconciliações das contas bancárias das delegações provinciais e a falta de resposta à circularização dos bancos, o que levou a não confirmação dos saldos existentes a 31/12/11.
2012	Opinião sem reservas.	
2013	Opinião sem servas.	
2014	Opinião sem reservas.	

Quadro 5. Opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras do FCINE

Do quadro nº5 podemos verificar que durante o período de 7 anos em análise, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras do FCINE foi com reserva em 3 anos. É possível verificar, ainda, que a opinião foi modificada sempre com base no mesmo motivo, falta de evidência de controlos da gestão dos fundos transferidos pelo INE, serviços centrais, para as delegações provinciais em forma de adiantamento de fundos.

No quadro nº 6 abaixo apresentamos as conclusões do trabalho do auditor em relação à avaliação dos controlos internos e da conformidade legal das demonstrações financeiras do FCINE durante o período de 2010 a 2014.

Ano	Relatório	Opinião
2010-2014	Relatório sobre avaliação dos controlos internos do FCINE.	Exceto quanto aos assuntos reportados na carta de recomendações o auditor considera que existem controlos internos adequados sobre os fluxos de transações, sendo funcionais em todos períodos de análise.
2010-2012	Relatório sobre a conformidade com os termos do MdE, Acordos, Leis e Regulamentos.	O auditor considera existirem algumas situações de não cumprimento e que inclui nas recomendações da auditoria porque não têm efeito sobre as demonstrações financeiras do FCINE.
2013-2014	Relatório sobre a conformidade com os termos do MdE, acordos, Leis e Regulamentos.	O auditor considera não existirem quaisquer situações de não cumprimento de que teve conhecimento durante o seu trabalho.

Quadro 6. Opinião do auditor sobre avaliação dos controlos internos e de conformidade legal.

No que se refere à avaliação dos controlos internos a opinião do auditor manteve-se constante desde 2010, ano em que esta análise começou a fazer parte do seu programa de trabalho, até 2014, tendo concluído com os seus testes que, no geral, os controlos internos desenhados para o FCINE são adequados e funcionais. No entanto, foram sempre identificadas algumas situações não materialmente relevantes e que foram incluídas no relatório de conclusões e recomendações da auditoria por não colocarem em causa o desenho dos controlos internos.

No exame sobre se as demonstrações financeiras estão em conformidade com os termos relevantes dos acordos, leis e regulamentos, a opinião do auditor nos primeiros três anos (2010, 2011 e 2012) é de que encontrou ao longo do seu trabalho situações que revelaram incumprimento. No entanto, tratam-se de situações que não tiveram impacto sobre as demonstrações financeiras do FCINE sendo que foram incluídas no relatório de conclusões

e recomendações da auditoria. Nos dois exercícios subsequentes (2013 e 2014) o auditor não encontrou nenhuma situação que indicasse incumprimento dos acordos leis e regulamentos relevantes.

Em termos de tendência das conclusões da auditoria externa do FCINE (subquestão nº2), a nossa análise mostra que houve melhoria, como se pode ver nos quadros 5 e 6 sobre a opinião do auditor externo na avaliação das demonstrações financeiras e avaliação dos controlos internos e conformidade legal, respetivamente. Como referem Mzenzi e Gaspar, (2015), se utilizarmos a natureza das conclusões do auditor externo como indicação de aumento do nível de prestação de contas, a tendência geral sugere que houve melhorias. De igual forma, na opinião de alguns dos nossos entrevistados:

“Existiram problemas em relação à prestação de contas dos fundos transferidos para as delegações provinciais do INE por meio de adiantamento de fundos e que, por diversas vezes, originaram uma opinião do auditor com reservas. No entanto, após muito trabalho realizado ao nível das delegações provinciais do INE que incluiu a capacitação dos técnicos locais, a partir do presente exercício de 2016 houve descentralização do FCINE para todas as delegações provinciais do INE e os serviços centrais darão maior acompanhamento. Assim, acredita-se que com o aumento da responsabilidade financeira das delegações provinciais do INE poderá melhorar mais a transparência e a prestação de contas”.

A citação acima representa a tentativa dos nossos entrevistados em explicar a relação da prestação de contas com a opinião do auditor e que se espera que haja mais melhorias. No entanto, mais estudos poderiam revelar-se necessários para estabelecer a relação entre a opinião do auditor e a melhoria na prestação de contas do FCINE.

4.2.3. Principais Recomendações da Auditoria Externa do FCINE

Neste ponto faremos o levantamento das principais recomendações que constam dos relatórios de conclusões e recomendações da auditoria, sendo que o primeiro ponto em todos os relatórios é referente ao *Follow-up* das recomendações de auditoria anterior, permitindo-nos conhecer as principais recomendações e os respetivos tratamentos.

No que respeita ao controlo interno, na auditoria de 2008, a principal recomendação do auditor é a implementação de um sistema de controlo adequado dos fundos executados via adiantamento para as delegações provinciais, para garantir que a prestação de contas esteja em conformidade com os adiantamentos efetuados. No exercício de 2009, no Follow-up de auditoria é considerada situação prevalecente, continuando como recomendação da auditoria.

No Follow-up de 2010 a principal recomendação de 2008 e 2009 o auditor considerou implementada pela gestão do INE. No entanto, prevalece a diferença entre os fundos adiantados e os justificados e falta de reconciliações das contas das delegações provinciais. Neste ano, teve como grande realce também a recomendação sobre a contagem periódica/verificação física devido à grande movimentação de material do censo entre as províncias e a reconciliação dos saldos das contas das delegações provinciais.

Em 2011 no *Follow-up* as situações dos saldos e da verificação/contagem periódica dos inventários foram consideradas resolvidas enquanto a dos saldos não reconciliados continuava não resolvida. No entanto, embora em 2011 não tivesse havido pagamentos por adiantamento de fundos para as províncias, prevalecia a falta de reconciliações das contas das delegações provinciais razão que fundamentou parcialmente a reserva na opinião do auditor neste ano. Segundo os nossos entrevistados, “esta situação deriva da recondução automática dos saldos anteriores ao exercício seguinte”. Neste ano o auditor recomendou a implementação do livro de controlo das despesas operacionais das viaturas e um manual de controlo dos bens consumíveis cujas despesas são suportadas pelo FCINE.

Em 2012 no follow-up da auditoria a situação das contas não reconciliadas foi considerada resolvida. No entanto, prevalecia a falta de controlo das despesas operacionais das viaturas e de bens consumíveis, continuando como recomendação. Além disso, teve como realce a recomendação do seguro do imobilizado adquirido pelo FCINE, situação que a gestão considera no follow-up como não prevista nas normas da gestão do património do Estado.

Na auditoria de 2013 no *Follow-up* a falta de controlo das despesas operacionais das viaturas e de bens consumíveis são consideradas situações resolvidas a partir de novembro de 2013 com a aprovação de Regulamento Interno sobre a Execução do OGE e do FCINE. A movimentação de bens de censos e inquéritos nas províncias voltou a criar problemas de

confirmação física dos inventários sendo que o auditor recomendou a contagem/verificação periódica e o registo da movimentação.

Em 2014 o auditor constatou como situação prevalecente o controlo deficitário na movimentação do equipamento de censo e inquéritos entre as delegações provinciais, dificultando a confirmação física, por isso, o auditor recomenda o registo de movimentações e controlo periódico dos inventários.

Em 2010, conforme nos referimos anteriormente houve alteração no relatório do auditor, implicando que os relatórios de conclusões e recomendações passassem a incluir a referência às situações de conformidade legal. Para este exercício o auditor considerou que dos exames realizados foram cumpridas as normas do *Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique* (2010) na aquisição dos bens e contratação dos serviços ao abrigo do FCINE. No entanto, constatou a falta de assinatura das atas de reuniões do Comité de Parceria, faltando a prova da participação de todos os membros e dos acordos das questões discutidas, daí que recomenda a sua assinatura.

No que se refere à conformidade legal em 2011, o auditor considera cumpridos em todos os aspetos os procedimentos de aquisição de bens e serviços durante o período. No entanto, recomenda ainda a assinatura das atas das reuniões do Comité de Parceria. A situação da falta de assinaturas das atas, foi comentada pela gestão no *Follow-up*, considerando que a situação não tinha sido resolvida uma vez que ainda não tinha sido aceite por todos os parceiros do FCINE.

No follow-up de 2012 a assinatura das atas das reuniões do Comité de Parceria é considerada situação não resolvida, e o comentário da gestão é de que não foi aceite consensualmente pelos membros do Comité de Parceria. No que tange ao cumprimento legal o auditor considera que a aquisição de bens e serviços respeitou o *Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique* (2010). No mesmo ponto recomenda a assinatura das atas das reuniões do Comité de Parceria.

Outro ponto importante sobre a conformidade legal em 2012 é de que o auditor constatou o incumprimento na transferência de fundos para conta Forex do Banco de Moçambique, na qual o FNUAP transferiu 100.000USD para uma conta do INE no Banco Internacional de Moçambique, violando os termos do MdE. Por isso, recomenda que todos os recursos

sejam canalizados diretamente para conta Forex no Banco de Moçambique, conforme o estabelecido no MdE. Esta situação foi justificada pela gestão como derivado do desembolso tardio, no entanto, corrigiu em coordenação com a Direção Nacional do Tesouro transferindo os recursos para a conta única do tesouro.

Na avaliação de conformidade legal em 2013, o auditor considera o cumprimento em todos os aspetos materiais o *Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique* (2010) regulamento sobre a aquisição de bens e serviços. Neste exercício embora a situação da assinatura das atas das reuniões do Comité de Parceria não tenha sido considerada resolvida, não constou mais como recomendação do auditor. De acordo com os nossos entrevistados “o auditor foi informado de que os parceiros aceitaram que um dos representantes passasse a assinar as atas das reuniões do Comité de Parceria”.

Em 2014, na avaliação do cumprimento legal o auditor concluiu não ter encontrado nenhuma situação de incumprimento.

No que se refere ao cumprimento legal, os resultados revelam que o trabalho do auditor neste ponto cingiu-se apenas a duas situações, à análise do cumprimento do *Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique* (2010) referente às normas de aquisição de bens e prestação de serviços no Estado e à análise de cumprimento de acordos e MdE. Na primeira situação as conclusões foram genéricas e iguais em todos os anos, no sentido que estão sendo cumpridas as regras e regulamentos, não fornecendo base ampla de reflexão para se saber se tais aquisições foram feitas de acordo com as atividades planificadas. Na percepção dos nossos entrevistados esta situação de análise genérica por parte do auditor externo é uma situação que está a ser discutida neste momento e que poderá ser alterada futuramente com a melhoria dos termos de referências da contratação dos serviços de auditoria que por sua vez guiam o âmbito do trabalho do auditor.

Apesar dos resultados indicarem uma análise muitas vezes genérica do auditor externo do FCINE em relação ao cumprimento legal, estes demonstram responder na íntegra ao primeiro nível de *accountability* de Laughlin (1990) do cumprimento das leis e regulamentos.

Na segunda situação, encontramos a falta de assinatura das atas das reuniões do Comitê de Parceria como sendo recorrente nas recomendações da auditoria e considerada de elevado risco pelo auditor. O Modelo *Accountability* de Laughlin (1990) sendo baseado na teoria da agência sustenta a segunda situação no sentido de existirem acordos formais e informais entre agente e principal que suportem as relações de responsabilidade.

4.2.4. Grau de Integração das Recomendações da Auditoria em Planos Anuais

Para verificar o grau de integração das recomendações de auditoria nos planos anuais de atividades e orçamento, analisamos os planos de 2010 a 2015. Nestes planos foi possível constatar que existe um projeto específico para questões da auditoria e gestão de recursos financeiros do FCINE. O quadro nº 7 abaixo mostra evidência das atividades discriminadas no plano anual, relacionadas com a auditoria externa e a implementação das recomendações. O plano descreve ainda o meio de verificação da realização de cada atividade.

Ano	Atividades no Projeto de Gestão de Recursos Financeiros e Auditoria	Meios de verificação
2015	Realizar auditoria anual para assegurar o sistema de gestão dos recursos financeiros do INE adequado para a realização do plano estratégico.	Relatório de auditoria
	Implementação das recomendações de auditoria externa nas delegações Provinciais	Follow-up
	Realizar seminários para harmonizar os processos administrativos	Relatório de seminário
2014	Realizar auditoria anual para assegurar o sistema de gestão dos recursos financeiros do INE adequado para a realização do plano estratégico.	Relatório de auditoria
	Realização de seminários para divulgação dos novos procedimentos para gestão do OGE e do FCINE.	Follow-up e relatório.
2013	Preparar auditoria externa Implementação de novos procedimentos de gestão do OGE e do FCINE; Realização de seminários regionais	Relatório da auditoria Relatórios
2012	Criação de unidade de auditoria interna visando todos os processos de contas emergentes Aperfeiçoar o regulamento sobre a contratação de serviços e fornecimento de bens ao estado	Unidade criada Contratos devidamente elaborados
2011	Realização de seminários sobre gestão financeira no INE central e nas delegações provinciais.	Relatórios
2010	Realização de seminários sobre gestão financeira no INE central e nas delegações provinciais.	Relatórios

Quadro 7. Evidência de integração de recomendações da auditoria em planos anuais de atividades e orçamento

Conforme ilustrado no quadro nº 7 existe uma preocupação da gestão do INE em integrar as principais recomendações nas atividades e orçamento. No entanto, a integração é muitas vezes genérica, pelo que temos de analisar esta informação conjuntamente com a dos *Follow-up* de auditoria externa que efetuamos no ponto 4.2.3.

Assim, é possível confirmar a grande preocupação da gestão em relação às recomendações da auditoria uma vez que constam invariavelmente nos planos anuais em termos gerais e, em termos mais concretos, muitas das situações foram consideradas resolvidas pelo auditor. Contudo, não é possível determinar o grau de integração e responder objetivamente à subquestão nº3.

De acordo com Mzenzi e Gaspar (2015) uma auditoria no setor público para contribuir para a prestação de contas requer, entre outras coisas a implementação efetiva das recomendações da auditoria o que depende do grau de utilização que a entidade auditada faz das recomendações. O INTOSAI (1993) acrescenta que as recomendações da auditoria exercem a função de correção, o que reforça a prestação de contas. Os nossos resultados indicam que a auditoria do FCINE normalmente fornece dois tipos de recomendações, controlo interno e cumprimento legal. O ponto de início em todos os relatórios de conclusões e recomendações da auditoria do FCINE é o *Follow-up* das recomendações da auditoria anterior. Da nossa análise, foi possível constatar que o auditor considerou a maioria das recomendações implementadas pela gestão do INE. Como referem os nossos entrevistados:

“Em 2011 decidiu-se parar com o adiantamento de fundos para as delegações provinciais do INE, enquanto não fossem implementadas na íntegra as recomendações do auditor externo do FCINE. Fez-se muito trabalho mesmo com recursos limitados que por vezes limitam a implementação simultânea em todas as delegações. Neste momento, acreditam que os técnicos das delegações provinciais estão mais capacitados e começaram a gerir, ao nível local, os fundos por meio de descentralização”. Na perceção dos entrevistados as recomendações foram implementadas gradualmente em todas as delegações.

As principais recomendações sobre o controlo interno foram sobre a execução por adiantamentos de fundos às delegações provinciais, contagem periódica dos inventários devido à movimentação dos bens de inquéritos e censos, registo das despesas de viaturas usadas no âmbito dos projetos financiados pelo FCINE e registo dos bens consumíveis.

Estas recomendações foram consideradas implementadas pelo auditor. O quadro 7 revela que existe maior preocupação da gestão com as recomendações da auditoria externa do FCINE, o que se tem traduzido na sua maior integração nas atividades dos planos anuais de atividades e orçamento.

Os resultados dos estudos empíricos anteriores (Mzenzi & Gaspar, 2015; Ng, 2002; Raudla et al., 2015; Tulli, 2014; Gong, 2009; Chowdhury et al., 2005; Salawu & Agbeja, 2007) são mistos sobre o impacto da auditoria externa na gestão dos fundos públicos e/ou prestação de contas. Os resultados desta investigação mostram que a auditoria externa do FCINE contribui para melhor prestação de contas e, conseqüentemente, para a boa gestão dos fundos públicos. Isto é atribuído à implementação das recomendações da auditoria externa. A elevada preocupação da gestão na implementação das recomendações da auditoria externa é justificado no Modelo *Accountability* de Laughlin (1990) como resultante da forte dependência financeira do agente em relação ao principal. O principal aqui referido difere dos outros estudos citados, que referem a população. No nosso estudo tal como referenciado por Castel-Branco (2011) o principal são os financiadores do FCINE e o agente o INE.

A nossa investigação contribui, assim, para a compreensão do papel da auditoria externa na gestão dos fundos públicos no contexto de países menos desenvolvidos e que dependem muito de ajuda externa no financiamento ao OGE por parte de Governos e Organizações Internacionais.

5. Conclusões

Moçambique é um dos países com elevada dependência externa no financiamento ao OGE, sendo que o principal mecanismo de financiamento é o denominado Fundo Comum. O termo Fundo Comum é aplicável ao nível geral do OGE assim como ao nível particular das instituições/serviços públicos financiados por este mecanismo. A par disto, a auditoria externa no setor público tem vindo a tornar-se um meio para aumentar eficiência e eficácia na gestão, servindo de mecanismo necessário para conferir maior fiabilidade à prestação de contas.

À semelhança da realidade de outros países, Moçambique tem instituições supremas de controlo externo e interno na gestão dos fundos públicos, nomeadamente o TA, a Assembleia da República de Moçambique e a IGF. No entanto, pela limitação na atuação destas instituições, os financiadores externos do Fundo Comum exigem auditorias externas anuais realizadas por sociedades de revisão oficial de contas.

O INE de Moçambique é uma das instituições públicas com forte dependência no financiamento das suas atividades. Assim, a presente investigação analisou o impacto da auditoria externa na gestão do FCINE de Moçambique. Desta forma, pretendemos dar resposta à questão principal de investigação: “Qual é o impacto da auditoria externa na gestão do Fundo Comum do Instituto Nacional de Estatística de Moçambique?”. Para tal, a análise foi dividida em quatro pontos essenciais, nomeadamente: tendência do âmbito da auditoria externa, tendência das conclusões do trabalho do auditor externo, principais recomendações da auditoria externa e o grau de integração em planos anuais de atividades e orçamento. Foram considerados alguns preceitos fundamentais do Modelo *Accountability* de Laughlin (1990) na análise dos resultados.

Os resultados sugerem que a auditoria do FCINE está focada no exame das demonstrações financeiras do controlo interno e conformidade das leis e regulamentos, cumprindo com o primeiro nível de prestação de contas do Modelo de Laughlin (1990) que é de integridade e legalidade. Os relatórios analisados não fornecem nenhuma informação sobre o segundo nível de prestação de contas que é o da performance.

Embora tenham existido situações de opinião com reservas do auditor externo do FCINE e algumas de incumprimento legal, no geral os resultados mostram existir marginalmente

uma melhoria de tendência das conclusões da auditoria. Foi possível também concluir que as recomendações da auditoria externa do FCINE são normalmente sobre a eficácia do controlo interno e conformidade legal das demonstrações financeiras. Acresce que existe grande preocupação da gestão em integrar a implementação das recomendações da auditoria externa do FCINE em planos anuais de atividades e orçamento. Isto foi verificável no follow-up, no qual, o auditor retrata as recomendações implementadas pela gestão do INE.

No geral, através do estudo que nos propusemos desenvolver, conseguimos concluir que a auditoria externa tem um impacto relativamente significativo na gestão do FCINE. Concluimos ainda, que a auditoria externa do FCINE para além de contribuir para a prestação de contas dos recursos recebidos pelos financiadores externos do FCINE, tem contribuído para a gestão de outros fundos alocados ao INE. Atribuimos o impacto positivo à elevada preocupação da gestão em implementar as recomendações da auditoria externa, associado á dependência financeira entre o agente (INE) e o principal (financiadores do FCINE) explicado pelo Modelo *Accountability* de Laughlin (1990).

As limitações da nossa investigação prendem-se essencialmente com a impossibilidade de generalização das nossas conclusões, uma vez que analisamos apenas uma organização beneficiária do Fundo Comum. Esta situação está associada à não divulgação dos relatórios da auditoria externa, por parte das instituições beneficiária do Fundo Comum e à existência de grandes barreiras administrativas para aceder às informações. Por outro lado, não encontramos nenhum estudo similar aplicado ao Fundo Comum, o que não permitiu a comparação dos nossos resultados com outros idênticos. Os estudos comparativos encontrados para além de, em geral, serem de realidades relativamente diferentes à de Moçambique e do FCINE em particular, são referentes a auditorias realizadas pelas *Supreme Audit Institutions*. Além disso, houve limitação em alargar as fontes primárias devido à distância e aos meios usados.

Face a estas limitações abre-se espaço para futuras investigações no âmbito do impacto de auditoria externa na gestão do Fundo Comum. Neste contexto, atendendo às limitações expostas, a metodologia seguida por Raudla et al. (2015) poderia ser uma alternativa, aplicando inquéritos por questionário dirigidos aos funcionários das instituições com auditorias anuais do Fundo Comum.

Referências Bibliográficas

- Almeida, B. J. M. de. (2014). *Manual de Auditoria Financeira - Uma Análise Integrada Baseada no Risco*. Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, B. J. M. De, & Silva, A. G. Da. (2013). Integração das Teorias Explicativas da Auditoria no Modelo de Accountability de Laughlin: Análise Teórica e Empírica. *Contabilidade e Gestão*, 43–102. Disponível em <http://www.otoc.pt/>. .
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. *West European Politics*, 946–967. doi:10.1080/01402382.2010.486119.
- Castel-Branco, C. N. (2011). *Dependência de Ajuda Externa Acumulação e Ownership: Contribuição Para um Debate de Economia Política*. Maputo: IESE. Disponível em <http://www.iese.ac.mz/>. .
- Chowdhury, R. ., Innes, J., & Kouhy, R. (2005). The Public Sector Audit: Expectations Gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 893–908. doi:10.1108/09574090910954864.
- Constituição da República de Moçambique* (2004). Acedido a 26 out. 2015. Disponível em <http://www.portaldogoverno.gov.mz/>.
- Decreto nº 15/2010 de 24 de Maio do Conselho de Ministros de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2010).
- Decreto nº 23/2004 de 20 de Agosto do Conselho de Ministros de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2004).
- Decreto nº 32/90 de 7 de Dezembro do Conselho de Ministros de Moçambique*. Boletim da República: I Série (1990). Acedido a 17 out. 2015. Disponível em <http://www.ocam.org.mz/>.
- Decreto nº 60/2013 de 29 de Novembro do Conselho de Ministros de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2013).
- Decreto Presidencial nº 9/96 de 28 de Agosto*. Boletim da República: I Série (1998). Acedido a Disponível em <http://www.ine.gov.mz/>.
- Department For International Development. (2004). *Characteristics of Different External Audit Systems*. Disponível em <http://www.gsdr.org/>. .
- Gong, T. (2009). Audit for Accountability in China: An Incomplete Mission. *Australian Journal of Public Administration*, 5–16. doi:10.1111/j.1467-8500.2009.00617.x.
- Goodson, S. G., Kenneth. J. Mory, & Jacques R. Lapointe. (2012). *Supplemental Guidance : The Role of Auditing in Public Sector Governance* (2nd ed.). The Institute of Internal Auditors. Disponível em <https://na.theiia.org/>. .
- Grant, E., & MacArthur, T. (2008). *Accountability Briefing Note*. Department For International Development. Disponível em <http://www.gsdr.org/>. .
- IFAC. (2015). Portal da International Federation Accountants. Acedido a 18 out. 2015. Disponível em <http://www.ifac.org/>.

- International Federation of Accountants. (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. Disponível em <https://www.ifac.org/>. .
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. (1993). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. INTOSAI. Disponível em <http://www.issai.org/>. .
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. (1998). *The Lima Declaration*. INTOSAI. Disponível em <http://www.issai.org/>. .
- INTOSAI. (2016). Portal da International Organisation of Supreme Audit Institutions. Acedido a 8 jan. 2016. Disponível em <http://www.intosai.org/>.
- Laughlin, R. C. (1990). A Model of Accountability and The Church of England. *Financial Accountability & Management*, 95–114. doi:10.1111/j.1468-0408.1990.tb00427.x.
- Lei n.º 26/2009 de 29 de Setembro da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2013).
- Lei n.º 14/2014 de 14 de Agosto da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2014). Acedido a 26 out. 2015. Disponível em <http://www.ta.gov.mz/>.
- Lei n.º 15/99 de 01 de Novembro da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (1999). Acedido a 18 out. 2015. Disponível em <http://www.bancomoc.mz/>.
- Lei n.º 24/2013 de 01 de Novembro da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2013). Acedido a 26 out. 2015. Disponível em <http://www.ta.gov.mz/>.
- Lei n.º 25/2009 de 28 de Setembro da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2009). Acedido a 26 out. 2015. Disponível em <http://www.ta.gov.mz/>.
- Lei n.º 5/92 de 6 de Maio da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (1992).
- Lei n.º 7/96 de 5 de Julho da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (1998). Acedido a Disponível em <http://www.ine.gov.mz/>.
- Lei n.º 8/2012 de 8 de Fevereiro da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2012). Acedido a 19 out. 2015. Disponível em <http://www.ocam.org.mz/>.
- Lei n.º 9/2002 de 12 de Fevereiro da Assembleia da República de Moçambique*. Boletim da República: I Série (2002).
- Lindberg, S. I. (2009). *Accountability: The Core Concept and its Subtypes* (No. [Working Paper n.º 7203]). Africa Power & Politics. Disponível em <http://r4d.dfid.gov.uk/>. .
- Lodhia, S. K., & Burritt, R. L. (2004). Public Sector Accountability Failure in an Emerging Economy: The Case of the National Bank of Fiji, 17, 345 – 359. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/09513550410539820>.

- Memorando de Entendimento entre Instituto Nacional de Estatística de Moçambique e Parceiros de Cooperação.* (2013). doi:10.1017/S0940739107070294.
- Mzenzi, S. I., & Gaspar, A. F. (2015). External Auditing and Accountability in the Tanzanian Local Government. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 681–702. doi:http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-04-2014-1028.
- Newell, P. (2006). Taking Accountability Into Account : The Debate so Far. In P. Newell & J. Wheeler (Eds.), *Rights, Resources and the Politics of Accountability* (pp. 37–39). Zed Books. Disponível em <http://r4d.dfid.gov.uk/>.
- Ng, A. Y. (2002). Public Accountability and Performance Auditing in Government. *International Journal of Auditing*, 6(May 2001), 109–118. doi:10.1111/j.1099-1123.2002.tb00008.x.
- Oliveira, E. R. de, & Ferreira, P. (2014). *Métodos de Investigação - Da Interrogação à Descoberta Científica*. Porto: Vida Económica - Editorial, SA.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). *Partners For Good Governance : Mapping The Role Of Supreme Audit Institutions*. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).
- Pickett, K. S., & Pickett, J. M. (2005). *Auditing for Managers: The Ultimate Risk Management Tool*. Wiley. Disponível em <http://lib.myilibrary.com/>.
- Raudla, R., Taro, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16(2), 217–233. doi:10.1007/s11115-015-0308-0.
- República de Moçambique-Conselho Superior de Estatística. (2012). *Plano Estratégico do Sistema Estatístico Nacional 2013-2017*. Conselho Superior de Estatística. doi:10.1017/CBO9781107415324.004.
- Resolução nº 5/GB/2014 de 16 de Abril da Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique - OCAM*. Boletim da República: II Série (2014). Acedido a 17 out. 2015. Disponível em <http://www.ocam.org.mz/>.
- Resolução nº 6/GB/2014 de 16 de Abril da Ordem dos contabilistas e Auditores de Moçambique - OCAM*. Boletim da República: II Série (2014). Acedido a 17 out. 2015. Disponível em <http://www.ocam.org.mz/>.
- Salawu, R. O., & Agbeja, O. (2007). Auditing and Accountability Mechanism in the Public Sector. *The International Journal of Applied Economics and Finance*, 4(2), 111–120. doi:10.3923/ijae.2007.45.54.
- Shahan, A. (2014). The Supreme Audit Institutions (SAIs): Explaining the Variation in the Degree of Independence. In *Midwest Political Science Association Annual Meeting*. Chicago: University of Dhaka. doi:10.13140/2.1.2439.5527.
- Stapenhurst, R., & Titsworth, J. (2001). Features and Functions of Supreme Audit Institutions. *PREM notes, Public Sector*, (59). Disponível em <https://openknowledge.worldbank.org/>.
- Tulli, M. M. (2014). Auditing Practices and Organizational Efficiency in Local

Government Authorities: A Case Study of Tanzania. *Journal of Finance and Accounting*, 2(4), 100–114. doi:10.12691/jfa-2-4-3.

Vilelas, J. (2009). *Investigação: O Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods* (2nd ed.). California: Sage Publications, Lda.

Yin, R. K. (2003). *Applications of Case Study Research* (2nd ed.). California: Sage Publications, Lda.

Apêndice

Apêndice 1. Guião da Entrevista

Entrevista ao pessoal do INE no âmbito do trabalho de dissertação do Mestrado em Contabilidade-Ramo Auditoria sob orientação da Doutora Helena Coelho Inácio, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Objetivo da entrevista: aprofundar as evidências constatadas durante a análise de conteúdo dos relatórios da auditoria externa do FCINE e planos anuais de atividades e orçamento.

Categories	Objetivos específicos	Questões orientadoras
Informação da função atual.	Confirmar as funções exercidas atualmente.	Quais são as funções que exercem atualmente?
Alteração do âmbito da auditoria externa do FCINE a partir de 2010.	Perceber as razões da alteração do âmbito da auditoria externa do FCINE.	Em 2010 houve mudanças em termos de trabalho de auditor externo, a que deveu-se a mudança?
Falta de adiantamento de fundos em 2011	Compreender as razões de opinião com reservas do auditor externo.	Em 2011 não houve adiantamento de fundos às delegações no entanto houve opinião do auditor com reserva relacionada com saldos adiantados. Quais são as razões?
Existência de acordos informais entre o INE e os financiadores do FCINE	Confirmar a situação da falta de assinatura das atas das reuniões do comité de parceria. Verificar a existência de acordos informais no âmbito do FCINE.	O follow-up de 2013 considerou a falta de assinaturas as atas das reuniões do comité de parceria como não resolvida. No entanto, a recomendação deixou de constar no relatório do auditor externo do FCINE. A situação prevalece?
Avaliação limitada e genérica da conformidade legal.	Compreender algumas situações de generalização na avaliação de conformidade legal.	Que perceção tem em relação a avaliação genérica da conformidade legal do FCINE?
Implementação das recomendações de auditoria.	Perceber as razões de falhas na implementação das recomendações da auditoria.	O que tem falhado na implementação das recomendações do auditor externo do FCINE?
Contributo da auditoria externa do FCINE na gestão de outros recursos alocados ao INE.	Perceber a relação/impacto da auditoria externa do FCINE na gestão de outros fundos alocados ao INE.	Porque a auditoria externa ao FCINE exclui outras fontes de financiamento ao OGE? Na sua perceção a auditoria externa ao FCINE exerce algum impacto na gestão de outros fundos alocados ao INE?

Apêndice 2. Resumo das Entrevistas

Entrevista	Em 2010 houve mudanças em termos de trabalho de auditor externo, a que deveu-se a mudança?	Em 2011 não houve adiantamento de fundos às delegações no entanto houve a opinião do auditor com reserva relacionada com saldos adiantados. Quais são as razões?	O follow-up de 2013 considerou a falta de assinaturas as atas das reuniões do comité de parceria como não resolvida. No entanto, a recomendação deixou de constar no relatório do auditor externo do FCINE. A situação prevalece?	Que perceção tem em relação a avaliação genérica da conformidade legal do FCINE?	O que tem falhado na implementação das recomendações do auditor externo do FCINE?	Porque a auditoria externa ao FCINE exclui outras fontes de financiamento ao OGE? Na sua perceção a auditoria externa ao FCINE exerce algum impacto na gestão de outros fundos alocados ao INE?
E1	Nas reuniões do comité de parceria são discutidas os resultados de auditoria externa e tendo-se constatado a limitação em termos de avaliação recomendou se alteração dos termos de referência na alteração/renovação de contrato que também está limitado ao máximo de 3anos.	Os saldos anteriores são reconduzidos ao exercício seguinte através da sua transferência para conta receitas terceiros do Banco de Moçambique. As delegações tardaram em enviar as prestações de contas dos adiantamentos de 2010.	A recomendação da assinatura das atas das reuniões de parceria foi consensualmente não aceite em 2012. Ao longo de 2013 em várias reuniões o assunto foi colocado na agenda, na qual o INE propunha assinatura de pelo menos um representante o que veio a ser aceite.	Pode existir alguma limitação, pois nas últimas reuniões de parceria recomendou-se a melhoria dos termos de referência no sentido de alargar mais a avaliação externa sobre a conformidade legal.	Penso que embora tenha existido atrasos em algumas situações, as recomendações sempre foram implementadas daí que decidimos em descentralizar os fundos para as delegações a partir do presente ano.	Embora não seja anual, existe auditoria externa do TA que faz avaliação da gestão de todos os recursos independentemente da fonte de financiamento. As recomendações da auditoria de FCINE são tomadas em atenção em relação aos outros recursos.
E2	Para além do estabelecido no MeE, os termos de referência foram alterados tendo em conta as decisões do comité de parceria.	Tem a ver com a recondução automática dos saldos anteriores para orçamento do exercício seguinte e ainda não existiam justificativos de 2010.	Os parceiros do FCINE não assinam todas as atas das reuniões, mas um representante a partir de 2014.	Está em curso o processo de melhoria dos termos de referência, com certeza poderão alargar mais o trabalho de avaliação externa por parte do auditor.	Em minha opinião existe também uma fraca preparação do nosso pessoal ao nível das delegações que requer um trabalho muito intenso e continuado.	A exclusão de outras fontes de financiamento tem a ver com o próprio MdE. Mas existe um impacto positivo na gestão do OGE no geral, a exemplo disso aprovamos um manual de gestão do OGE e do FCINE, em resposta as recomendações dos auditores do FCINE sobre o controlo de bens e despesas de viaturas suportados pelo fundo.

E3	A mudança deveu-se a exigência dos financiadores do FCINE que querem com que os termos de referência sejam atualizadas sempre na renovação do contrato ou lançamento de novo concurso.	Houve falhas e violação dos princípios da administração financeira do Estado por parte das delegações, situação que tardou a ser resolvida levando com que os fundos de 2010 não estivessem ainda justificados.	Não estou muito inteirado para responder esta pergunta.	Penso que tem a ver com limitação dos termos de referência. O que acontece é que o INE tenta sempre observar o que está plasmado por exemplo na lei sobre as aquisições públicas. Assim, como consequência o auditor faz verificação se respeitou-se os procedimentos que iniciam desde o lançamento do concurso até a entrada de bens ou prestação de serviços e se os bens foram incluídos no inventário, qual a localização para efeitos de verificação.	Não consideraria existência de falhas, mas sim atrasos aliados ao número de delegações existentes e os recursos que são planejados que nem sempre respondem de uma e única vez o trabalho necessário.	Penso que a auditoria externa ao FCINE influi também no processo de gestão do OGE, na medida em que algumas recomendações dadas pelos auditores são aprimorados para melhorar também a gestão do OGE
E4	Houve alteração nos termos de referência com vista a melhorar mais as atividades de controlo externo.	Deveu-se a não resolução do problema de saldos dos adiantamentos efetuados em 2010 e que ainda não tinham sido justificados na totalidade e não existiam reconciliações para poder-se apurar os montantes de saldos existentes.	Quando decorreu a auditoria do exercício 2013 ainda não tinha sido resolvida a situação no entanto, o INE informou ao auditor externo do FCINE que a já havia aceitação para assinatura por parte de um dos representantes dos parceiros do FCINE.	O campo de atuação do auditor externo é delineado pelos termos de referência na contratação, podendo ainda ser melhoradas nesse sentido.	Embora o nosso plano contempla a implementação das recomendações de auditoria externas, existe por vezes limitação de fundos para o número de delegações provinciais existentes, o que torna com que processo não ocorra ao mesmo tempo.	Para além da auditoria externa do FCINE, os fundos do INE são avaliados na totalidade pela IGF e pelo TA. No entanto, em minha opinião existe um impacto positivo da auditoria do FCINE na gestão de outros fundos alocados ao INE.