

*José António Carpinteiro<sup>1</sup>*

### SUMÁRIO

1. Introdução; 2. O Tribunal de Contas e Auditoria de Resultados; 3. Normas Profissionais que regulam a Auditoria de Resultados; 4. O que é a auditoria de resultados; 5. As Auditorias de Resultados na área da Saúde; 6. Conclusão.

### RESUMO

A auditoria constitui um dos vários instrumentos integrados na função de controlo financeiro exercida pelo Tribunal de Contas. Este artigo visa apresentar a auditoria de resultados como um tipo de auditoria com atributos próprios, conferidos pelas normas profissionais e pelas práticas aplicadas pelas Instituições Superiores de Controlo (ISC) como o Tribunal de Contas, incluindo algumas referências à sua aplicação no domínio de controlo que incide sobre o Serviço Nacional de Saúde (SNS). Assim, pretende-se contribuir para uma melhor compreensão do quadro concetual sobre as auditorias de resultados, esclarecer as suas finalidades e a sua relevância no exercício da auditoria pública.

---

<sup>1</sup> Auditor-Coordenador da Direção-Geral do Tribunal de Contas.

**Declaração de limitação da responsabilidade:** Enquanto autor é o único e exclusivo responsável pelas opiniões, erros e omissões, pelo que não podem as mesmas ser imputadas ao Tribunal de Contas a quaisquer outras entidades.



## 1. Introdução

A auditoria desempenha uma função social importante, tanto no setor privado como no setor público, pois visa proporcionar segurança, certeza e confiança nas relações de agência onde existe uma separação entre a propriedade e a administração, nas quais os intervenientes se repartem entre agentes e principais que lidam com a incerteza trazida pela assimetria da informação. Adicionalmente, enquanto instrumento produtor de informação e conhecimento sobre uma determinada realidade, a auditoria acaba por servir os interesses de muitos outros interessados para além das duas partes mais diretamente envolvidas.

No setor público estamos perante uma gestão do que é público, em que o gestor administra o que é de outrem, ou melhor, da coletividade. Neste caso, a auditoria serve os interesses de governantes em relação a gestores públicos, mas também satisfaz os interesses dos contribuintes, utentes dos serviços públicos, e dos beneficiários de prestações sociais, sobretudo quando as funções de auditoria são desempenhadas por entidades independentes e externas aos governos. Isto sucede, por exemplo, quando a auditoria pública do Tribunal de Contas incide sobre a satisfação das necessidades em saúde, asseguradas por um Serviço Nacional de Saúde cujo funcionamento é responsabilidade do Estado. A independência do Tribunal de Contas, enquanto órgão de controlo externo, para além de independência técnica, assenta no princípio do autogoverno que lhe permite determinar o seu próprio plano de ação, sem ingerências de outros órgãos.

A auditoria pública também pode ser relevante para o controlo que é realizado pelas assembleias representativas dos cidadãos face aos governos e à administração pública, na medida em que as auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas podem constituir uma fonte produtora de evidência, alternativa e independente, que oferece informação técnica sobre a veracidade das contas públicas e sobre a utilização dos dinheiros públicos.

É neste contexto que apresentamos o tema da auditoria pública, destacando mais precisamente o atual quadro concetual da auditoria pública externa, salientando-se os seus contornos institucionais e normativos, bem como algumas especificidades deste tipo de auditoria que têm sido realizado pelo Tribunal de Contas nas últimas décadas sobre o Serviço Nacional de Saúde (SNS).

A auditoria pública não se reporta apenas à contabilização dos dinheiros públicos, mas também à sua utilização. Considerando o alcance semântico da expressão “dinheiros públicos”<sup>1</sup>, pode-se inferir que se reportam aos recursos de todos nós, uma vez que são coercivamente retirados aos cidadãos-contribuintes, por meio de impostos, enquanto receitas públicas. Trata-se de um consentimento com fundamento na soberania popular, a mesma que também dignifica a despesa pública, enquanto contrapartida de um sistema tributário que visa a satisfação de necessidade coletivas, cada vez mais premente para a manutenção do Estado Social moderno, no qual se procura assegurar a efetivação dos direitos sociais (Sampaio, 2014), incluindo o direito à Saúde<sup>2</sup>.

A necessária confiança na gestão financeira pública é tão mais exigente quanto mais presente se faz sentir o Estado Social, sobretudo, porque os cidadãos e contribuintes, na qualidade de utentes e beneficiários, têm, entre outras, a expectativa de que as suas necessidades em saúde sejam satisfeitas por um serviço público de saúde acessível, seguro e de qualidade, capaz de contribuir, não só para a diminuição da mortalidade, mas também para o aumento dos anos de vida e, bem assim, para a melhoria da qualidade dos anos de vida ganhos. Assim se cumpre a finalidade última que este serviço público se propõe: o bem-estar social (Campos, 2009). Aqui pode residir o contributo da auditoria pública na medida em que instituições de controlo como o Tribunal de Contas podem contribuir, não só para a responsabilização, mas também para o reforço da confiança através de melhorias na gestão pública.

**Então, como é que a auditoria pública pode contribuir para tão complexo e desafiante propósito? Como se perfila a auditoria de resultados para cumprir esse propósito?**

## **2. O Tribunal de Contas e Auditoria de Resultados**

As características próprias do Tribunal de Contas fazem dele um tribunal *sui generis*. É certo que se trata de um órgão de soberania, independente e autónomo, sendo um tribunal superior, que integra a

---

<sup>1</sup> Do ponto de vista material o conceito parece ter um sentido muito amplo, sendo expressamente referido na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas – Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC), tanto na alínea e) do n.º 1 do art.º 5.º da LOPTC, como em várias outras disposições da mesma que se referem a “dinheiros”, “bens” e “valores públicos” ou ainda a “outros ativos”.

<sup>2</sup> Consagrado no art.º 64.º da Constituição da República Portuguesa como em várias convenções internacionais como a Declaração Universal dos Direitos do Homem da ONU (1948), a Convenção sobre os Direitos do Homem e a Biomedicina ou a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

estrutura judiciária, tal como decorre da Constituição e da Lei<sup>3</sup>. Mas, este Tribunal é também designado pela Constituição como “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”, além de poder “exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei”<sup>4</sup>. Sucede que resulta da sua própria Lei estatutária (LOPTC), um mandato claro para a realização de qualquer tipo de auditorias, incluindo as que apreciam a “boa gestão financeira” associada aos critérios da economia, eficiência e eficácia, os quais se encontram incorporados na apreciação da legalidade substancial<sup>6</sup>.

Está sujeito ao controlo do Tribunal de Contas um universo muito amplo de entidades pertencentes ao Estado, incluindo regiões autónomas, autarquias locais, sejam entidades do setor público administrativo, setor empresarial, bem como dos setores privado e cooperativo, que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias a qualquer título de dinheiros públicos<sup>7</sup>.

Concretizando, em relação ao setor da Saúde, estão sujeitas ao controlo e jurisdição todas as entidades que integram o SNS em sentido orgânico, independentemente de se tratarem de estabelecimentos prestadores de cuidados de saúde. Assim, consideram-se as unidades hospitalares na forma de entidades públicas empresariais, entidades gestoras de estabelecimentos hospitalares em regime de parcerias público-privadas (PPP), institutos públicos como as ex-administrações regionais de saúde, a Direção Executiva do SNS, a Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), mas também o próprio Ministério da Saúde, a sua Secretaria-Geral e a sua Direção-Geral da Saúde. Refiram-se ainda outras entidades que, embora não sejam prestadoras de cuidados de saúde, são financiadas por dinheiros públicos, ou estão sob a tutela e superintendência dos ministérios da saúde e das finanças, como por exemplo o Instituto de Emergência Médica (INEM), o Instituto Português do Sangue e da Transplantação (IPST), o INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, os Serviços Partilhados do Ministério da Saúde (SPMS) ou ainda o Serviço de Utilização Comum dos Hospitais (SUCH). Também ficam ao alcance da jurisdição do Tribunal de Contas entidades privadas ou do setor social que através de convenções, acordos ou protocolos, “sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos, na medida necessária à fiscalização da

---

<sup>3</sup> Vd. artigo 202º e alínea c) do n.º 1 do art.º 209.º da CRP e Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC).

<sup>4</sup> Vd. Art.º 214.º da CRP.

<sup>5</sup> Para mais desenvolvimentos sobre o enquadramento do Tribunal de Contas ver Tavares (2021). “O Tribunal de Contas na estrutura do Estado”.

<sup>6</sup> Expressões incorporadas na LOPTC, nos art.ºs 1.º; 5.º; 41.º; 50.º e 54.º.

<sup>7</sup> Vd. art.º 2.º da LOPTC.

legalidade, regularidade e correção económica e financeira da aplicação dos mesmos dinheiros e valores públicos.”<sup>8</sup>

Enquanto “órgão supremo de fiscalização” o Tribunal de Contas português é membro fundador do organismo internacional que reúne as Instituições Superiores de Controlo (ISC)<sup>9</sup>, a INTOSAI<sup>10</sup> – *International Organization of Supreme Audit Institutions*, fundada em 1953, entidade que se constitui como a organização internacional representativa das ISC e fonte de produção normativa da auditoria pública prosseguida pelos seus diversos membros.

As ISC podem ser do tipo jurisdicional, como o Tribunal de Contas português e na União Europeia, os tribunais de contas de França, Bélgica, Espanha, Itália, Grécia, nas quais existe um colégio de magistrados e um presidente. Podem também ser de tipo monocrático, dirigidas por um Controlador ou Auditor Geral, como o *National Audit Office* do Reino Unido, e as ISC da Irlanda, Dinamarca e Finlândia, Estónia, Lituânia, Áustria, Eslováquia, Croácia, Malta e Chipre. Finalmente, podem ser de tipo colegial, mas sem funções jurisdicionais, como o próprio Tribunal de Contas da União Europeia, ou ainda as ISC de países como a Alemanha, Holanda, Suécia, Eslovénia e Roménia (ECA, 2019).

### 3. Normas Profissionais que regulam a Auditoria de Resultados

Da produção normativa realizada pela INTOSAI, destaque-se, desde logo, a “Declaração de Lima”, produzida no Congresso realizado em 1977 pela INTOSAI, na qual se estabeleceram as condições necessárias ao exercício do controlo externo independente por parte das ISC. Neste documento fundamental, também se referiu que a auditoria do setor público devia ser abrangente, envolver todos os aspetos dos serviços estatais e produzir relatórios objetivos, de modo a assegurar uma *accountability* ampla (INTOSAI, 1977). Nas décadas seguintes, começaram a ser desenvolvidos os normativos de auditoria (ISSAI- *International Standards of Supreme Audit Institutions*) que vieram suportar os três tipos de auditoria: auditoria financeira; auditoria de conformidade; e auditoria de *performance*. Portanto, as auditorias de resultados (*performance*) são um tipo de auditoria pública (ISSAI- 100).

---

<sup>8</sup> Vd. n.º 3 do art.º 2.º da LOPTC.

<sup>9</sup> Do inglês *Supreme Audit Institutions (SAI's)*.

<sup>10</sup> [www.intosai.org](http://www.intosai.org)

Os normativos da INTOSAI encontram-se suportados numa moldura que compreende princípios fundamentais e de base, que tanto se reportam ao papel das ISC na sociedade, como aos requisitos do seu funcionamento, designados de INTOSAI-P e os *standards* internacionais de auditoria pública (ISSAI), normativos que se reportam aos referidos tipos de auditoria pública: a ISSAI 2000 (*Application of the Financial Audit Standards*); as ISSAI 3000-3899 (*Performance Audit Standards*) e as ISSAI 4000-4899 (*Compliance Audit Standards*) e ainda os guias específicos de orientação (*Guid*).

De acordo com o designado mais recentemente por “*INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*” (IFPP)<sup>11</sup>, no caso da auditoria de performance/resultados, apresentam-se na figura 1 os normativos respeitantes aos princípios, aos *standards*, guias e manuais de implementação (IDI, 2021)<sup>12</sup>.

Figura 1 - Normativos de Auditoria de Performance (INTOSAI)



Entretanto, o Tribunal de Contas também produziu os seus manuais de auditoria pública em consonância com os normativos da INTOSAI. Em 1999, o Manual de Auditoria e de Procedimentos e, em 2016, um novo “Manual de Auditoria, Princípios Fundamentais” e o “Manual de Auditoria de Resultados”. Em 2023, acresceu uma “Norma de Auditoria Financeira do TdC”. Em 2008 foram produzidas e publicadas as Linhas de Orientação e Procedimentos para auditorias a PPP<sup>13</sup>.

Saliente-se, que a remissão para os normativos, sejam as ISSAI, sejam os manuais do Tribunal de Contas, promove a melhoria das práticas de auditoria e fomenta a credibilidade dos relatórios de auditoria emitidos, e bem assim a autoridade técnica associada ao desempenho das ISC.

<sup>11</sup> Este corpo normativo dispõe de 43 documentos técnicos enquadrados nos princípios, standards e guias.

<sup>12</sup> Vg. “[Performance Audit – ISSAI Implementation Handbook](#) (2021).

<sup>13</sup> Disponíveis em [Manuais do Tribunal de Contas](http://www.tcontas.pt) (www.tcontas.pt).

## 4. O que é a auditoria de resultados

Das três tipologias de auditoria acima referidas, a auditoria de *performance* merece particular destaque, seja em relação à tradicional auditoria financeira, seja em relação à auditoria de conformidade, nas quais sobressaem os aspetos de legalidade e regularidade<sup>14</sup>, uma vez que estão orientadas para a boa utilização dos dinheiros públicos no sentido de aferir se os objetivos previstos foram realizados de acordo com os critérios da economia, eficiência e eficácia. Esta abordagem de controlo também compreende o escrutínio dos indicadores de desempenho, a explicação das causas de variação desses e a apreciação das melhorias de desempenho:

*“Performance auditing carried out by Supreme Audit Institutions (SAIs) is an independent, objective, and reliable examination of whether government undertakings, systems, operations, programmes, activities, or organizations are operating in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement.” – ISSAI 3000/17*

Em Portugal, a “Auditoria de Resultados” corresponde à expressão inglesa “*Performance Audit*” ou “*VfM*” (*value for money audits*), ou às expressões “Auditoria de Natureza Operacional”, utilizada pelo Tribunal de Contas da União do Brasil, “Auditoria de Desempenho” a que se referem as Instituições Superiores de Controlo de língua castelhana ou “Auditoria da Boa Gestão Financeira”, tomada por muitas Instituições Superiores de Controlo de língua francesa (Tribunal de Contas, 2016, p. 7).

Quanto ao objeto e objetivos, “uma auditoria de resultados poderá ter por objeto uma entidade, uma atividade, um programa, uma medida, um projeto, entre outros, correspondendo, tipicamente, a um conjunto de recursos financeiros, humanos e organizativos mobilizados para realizar, num dado prazo, um ou vários objetivos, tendo em vista resolver ou ultrapassar um problema ou uma dificuldade que afete alguns grupos-alvo” (Tribunal de Contas, 2016, p. 15). Entre as características das auditorias de resultados salienta-se que as mesmas se concentram quer no exame das atividades (vg. políticas de compras públicas; contratação de serviços externos, programas de testagem, rastreio e vacinação, transformação digital, *etc*); quer dos indicadores de resultados (vg. listas de espera para consultas e cirurgias, situação económica e financeira, *etc.*) ou ainda sobre a entrega do serviço público (vg.

---

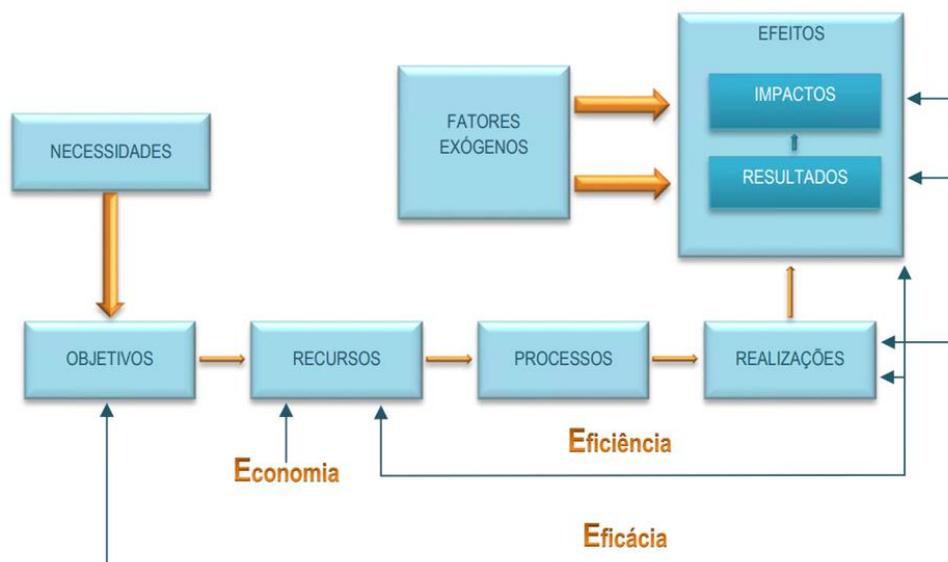
<sup>14</sup> No caso do Tribunal de Contas português são determinantes para o apuramento de responsabilidades financeiras que podem resultar em julgamento e condenações (multas e reintegração de valores) – Capítulo V da LOPTC, art.ºs 57.º a 70.º.

cuidados de saúde produzidos, realização de meios complementares de diagnóstico – *MCDT* – vacinação, *etc.*).

As auditorias de resultados recorrem a métodos e técnicas que apelam a uma elevada multidisciplinaridade de conhecimento e assumem um claro propósito pedagógico ao visar a melhoria da gestão pública, a promoção da “boa governação”, a transparência e a *accountability* pelos resultados. As auditorias de resultados não só promovem a transparência e a *accountability* (*Guid* 3910/9) como pretendem provocar mudança e melhoria da gestão, com base na evidência e conhecimento que produzem e que pode ser utilizado por todos os decisores que tenham responsabilidades de governança e de supervisão. Tal significa que estas auditorias podem contribuir para a compreensão das ações necessárias para melhorar o desempenho, trazer à luz questões ou problemas ocultos, examinar se as medidas legislativas ou administrativas são preparadas e implementadas de forma económica, eficiente e eficaz, de modo a que o serviço público seja entregue em condições de custo/qualidade (*Value for Money*) favoráveis aos contribuintes e aos cidadãos (*Guid* 3000/31; *Guid* 3910/9). Aqui reside o valor que este tipo de auditorias pode acrescentar, sobretudo porque são realizadas por ISC que se empenham em apresentar-se como fontes alternativas e credíveis de informação face ao que é habitualmente reportado pelas instâncias governamentais ou entidades administrativas sobre o desempenho da Administração Pública e a execução das políticas públicas.

A conceção destas auditorias obedece a modelos lógicos que auxiliam os auditores a identificar e a estabelecer a relação entre as necessidades socioeconómicas, às quais a entidade, atividade, programa, medida ou projeto visa responder face aos seus objetivos, recursos, processos e realizações, à luz dos critérios da economia, eficiência e eficácia. Os efeitos incluem os resultados (alterações imediatas para os beneficiários diretos) e os impactos (efeitos a longo prazo - “*outcomes*”), tal como se apresenta na figura seguinte:

Figura 2 Modelo lógico da Auditoria de Resultados



**Fonte:** Manual de Auditoria de Resultados (Tribunal de Contas, 2016, p. 15), baseado no modelo lógico prosseguido pelo Tribunal de Contas Europeu (TCE).

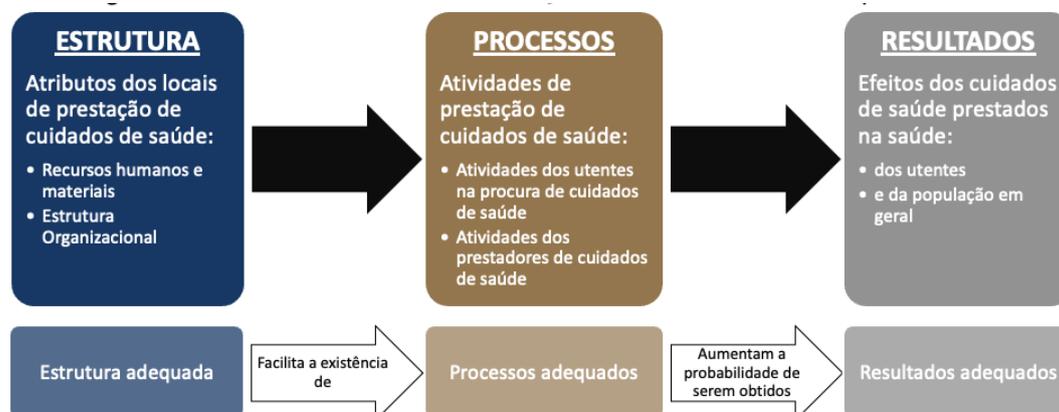
O planeamento das auditorias de resultados é desenvolvido a partir da seleção de temas e formulação de questões de auditoria (tal como na investigação académica se formulam perguntas de investigação). Depois, também podem examinar a implementação de uma política ou políticas públicas, abrangendo as estruturas administrativas que suportam a sua execução, tendo em vista, por exemplo, a identificação de desperdícios e ineficiências na prestação de serviços públicos, os riscos para a concretização dos objetivos, a adequação dos sistemas de controlo interno e até as oportunidades de maximização do retorno dos investimentos no setor público (INTOSAI IDI, 2021).

## 5. As Auditorias de Resultados na área da Saúde

A “boa gestão financeira”<sup>15</sup>, no âmbito da economia, eficiência, eficácia na saúde, é uma condição para a sustentabilidade do SNS, mas também para aferir da sua cobertura universal, da qualidade e segurança dos cuidados de saúde. Nesse sentido, as auditorias de resultados realizadas pelo Tribunal de Contas têm sido adaptadas ao modelo lógico proposto por Avedis Donabedian (2005), no qual se inclui a análise dos indicadores de estrutura, de processos e resultados.

<sup>15</sup> Expressão utilizada no art.º 1.º da LOPTC.

Figura 3 - Modelo tridimensional utilizado na área da saúde



Fonte: Adaptação de (Donabedian A. , 2005, pp. 693-697).

Uma vez que os cuidados de saúde devem ser prestados no SNS a todas as pessoas que deles necessitem, independentemente da sua condição, em função das suas necessidades e em níveis de qualidade e segurança equivalentes considerando os recursos disponíveis, os referidos critérios da economia, eficiência e eficácia terão que ser conjugados com outros critérios normativos. No setor da saúde suscita-se muito frequentemente o interesse em desenvolver análises custo-efetividade, nas quais se combinam elementos de eficiência e eficácia com outros critérios, tais como a qualidade e a equidade no acesso, tal como resulta dos normativos profissionais da INTOSAI (GUID 3910/38/49, ISSAI 3000/4035). O mesmo sucede com outros critérios associados à prossecução do interesse público que apelam à consideração de “valores públicos” (Bozeman, 2007), como a inclusão, a justiça, a transparência, o ambiente ou ainda o desenvolvimento sustentável. Estes constituem critérios de auditoria e constam de vários outros guias e *handbook(s)* da INTOSAI<sup>16</sup>, mas também de outras importantes referências internacionais, tais como as que são propostas pelas Nações Unidas, a propósito dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)<sup>17</sup>, pela OCDE<sup>18</sup>, pela Comissão

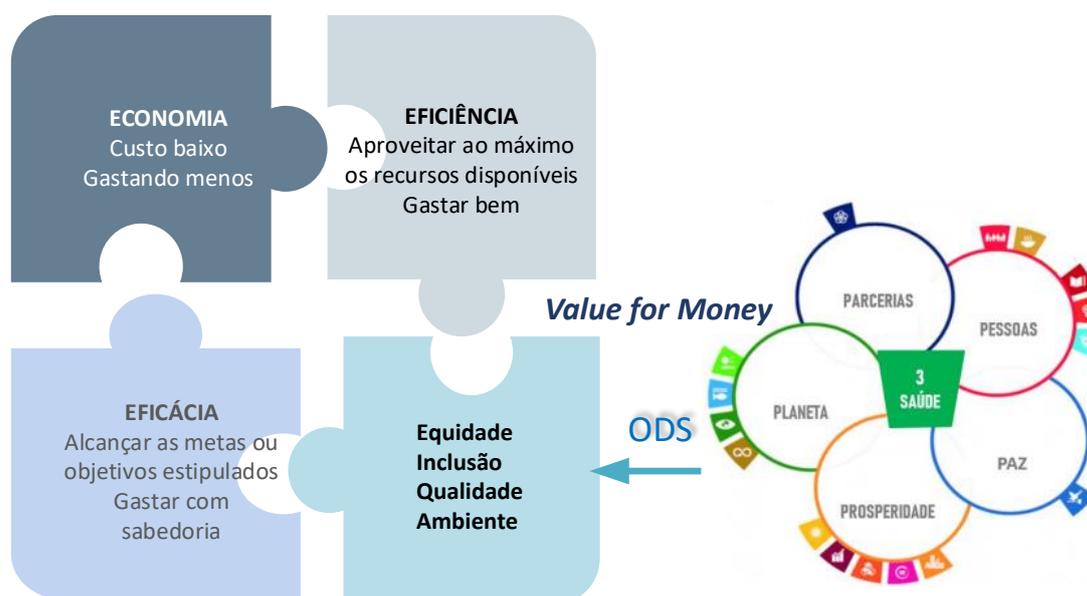
<sup>16</sup> Vd. *IDI's SDGs Audit Model-* (IDI, 2020); *Guid 5202*.

<sup>17</sup> Cfr. Resolução da Assembleia Geral da ONU intitulada "Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável" - A/RES70/1, de 25 de setembro de 2015.

<sup>18</sup> Vd. *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight*. (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2016); "Governance as an SDG Accelerator *Country Experiences and Tools*" (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2019) <https://doi.org/10.1787/0666b085-en>.

Europeia<sup>19</sup> ou pelo FMI<sup>20</sup>. A conjugação destes contributos e a sua convergência para dimensões como a “boa governança” (ISSAI 3000/18/58/84), que incorpora referências culturais e múltiplos conteúdos como a ética, a participação cívica, a democracia (ISSAI P-12), o respeito pelos direitos humanos ou defesa dos referidos valores públicos. Como estes conteúdos concorrem para a escolha dos meios através dos quais se formulam e alcançam os objetivos da gestão pública, apresentam-se como novos critérios para a auditoria de resultados.

Figura 4 - Critérios materiais da Auditoria de Resultados



**OBS:** Objetivo 16 – “Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas a todos os níveis”; **Objetivo 3** – “Garantir o acesso à saúde de qualidade e promover o bem-estar para todos, em todas as idades”. **Fonte:** Elaboração própria.

Com esta representação procura-se projetar de forma compreensiva os múltiplos critérios materiais que podem moldar este tipo de auditoria, os quais no caso português, têm sido incorporados no quadro normativo político-administrativo. Neste enquadramento, a auditoria de resultados constitui um instrumento ao serviço da governança<sup>21</sup> pública que contribui com um novo olhar para o setor público, no qual se incluem a realização dos múltiplos objetivos, a prestação equitativa de serviços públicos, incluindo as atividades destinadas a garantir a confiança nas instituições, e ainda o modo como se

<sup>19</sup> Vd. “Governança Europeia”, Um Livro Branco - (European Commission, 2001); Borchardt, S., Barbero Vignola, G., Buscaglia, D., Maroni, M. and Marelli, L., [Mapping EU Policies with the 2030 Agenda and SDGs](https://doi.org/10.2760/110687), DOI: 10.2760/110687 (online), 10.2760/87754 (print), JRC130904.;Trane, M., Marelli, L., Siragusa, A., Pollo, R., Lombardi, P. , [Progress by research to achieve the Sustainable Development Goals in the EU. A Systematic Literature Review](https://doi.org/10.3390/su15097055), doi:10.3390/su15097055, JRC132860

<sup>20</sup> “The IMF and Good Governance” - (International Monetary Found, 2020).

<sup>21</sup> A governança refere-se à forma como o governo é executado, em termos de transparência, responsabilidade e participação cívica, considerando os processos organizacionais implementados pelos vários centros de decisão com vista à realização dos objetivos das políticas públicas (Ostrom, 2011).

garante a integridade dos servidores públicos. Superam-se as limitações que expõem estes exercícios a abordagens meramente “economicistas” assentes nos três E’s (economia, eficiência e eficácia), ao suscitar-se que esses critérios passem a conjugar-se com a ponderação das hierarquias e conflitos entre os valores públicos, e bem assim, que sejam premeditados, não só os seus efeitos sobre a realização de objetivos de política pública em função de metas e indicadores, como sejam considerados os seus impactos sobre as pessoas e sobre o Planeta. Tem sido este o sentido trilhado pela INTOSAI, tal como se encontra patente no seu *Guid 5202 (“Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions”)* e, bem como nas iniciativas do seu grupo de desenvolvimento (IDI – *Intosai Delopment Initiative*) no seu documento técnico denominado “*IDI’s SDGs Audit Model*” (2020), no qual se conferem orientações sobre a auditoria à implementação dos ODS, seleção de temas, desenho, relatório de auditoria e respetivo seguimento (*follow up*).

Este “estado de arte” sobre o desenvolvimento das auditorias de resultados coloca-a ao serviço da produção de evidências desejavelmente utilizáveis pelos vários centros de decisão, sejam os que formulam políticas públicas (*policy*), sejam os que diariamente se dedicam à administração pública. É por isso que a auditoria de resultados convoca vários ramos de saber técnico-científico e de experiências, desafiando os auditores a recorrerem a vários métodos e técnicas que lhes permitam desenvolver vários tipos de análises. À semelhança da investigação em ciências sociais, os auditores de resultados recorrem tanto a métodos qualitativos como quantitativos; desenvolvem ora análises descritivas, de diagnóstico, sobre o que aconteceu e por que aconteceu, ora análises preditivas sobre o que poderá acontecer, quando e porquê. Podem também produzir análises prescritivas quando recomendam sobre o que pode ser feito (Barr-Pulliam et al., 2022). Assim, a auditoria de resultados poderá concorrer para a produção de evidência construída cientificamente que pode ser utilizada pelos centros de decisão onde se fazem as escolhas políticas e se determinam as soluções de implementação de índole administrativa, resguardando-as dos impulsos despoletados por preconceitos ideológicos ou tacticismo político de circunstância (Peters & Nagel, 2024).

A INTOSAI também dispõe de guias temáticos como o INTOSAI GOV – 9150 (*“Coordination and cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector”*)<sup>22</sup>, respeitante à colaboração com os auditores internos. Este Guia propõe uma articulação do quadro concetual da auditoria pública com as definições do IIA (*Institute of Internal Auditors*) e propõem orientações concretas sobre o aproveitamento do trabalho da auditoria interna. Neste domínio assinalam-se as vantagens associadas à partilha de conhecimento e de ideias, melhor entrosamento entre auditores externos e internos,

---

<sup>22</sup> Atualmente em revisão no quadro do IFPP.

promoção da eficiência do trabalho de auditoria pela seleção de tópicos de auditoria que evitam redundâncias, maior rigor na compreensão dos riscos de auditoria e mútuo apoio sobre a formulação e seguimento de recomendações, o que confere maior eficácia às auditorias. Apesar da auditoria pública de resultados ser um instrumento tipicamente desenvolvido pelas ISC<sup>23</sup>, enquanto entidades que asseguram o controlo externo, de facto, a auditoria interna existente nas entidades públicas, pode assumir-se como complemento convergindo os contributos de ambas para a melhoria da gestão. A auditoria interna também pode afirmar-se como promotora de *compliance*, contribuidora para a revisão dos processos e garante da fiabilidade do reporte dos resultados (Troupin et al., 2010); (Rattray, 2020).

A qualidade das auditorias de resultados afere-se em função da presença de todas as componentes acima referidas (critérios, métodos, análises) e da sua utilidade para os auditados, os cidadãos, a comunicação social, a comunidade académica, organizações não governamentais e demais *stakeholders* (Guid 3910/71).

Quanto aos relatórios de auditoria de resultados, as expectativas sobre a pertinência das evidências e relevância do conhecimento produzido pelos auditores, confrontando-os com o desafio de chegar aos destinatários finais através de uma comunicação eficaz assente no compromisso entre a linguagem técnica e a simplificação das mensagens produzidas que podem consistir em alertas, conselhos, propostas de melhoria ou censuras (Guid 3910/20/37; Guid 3920/119/120).

Recorrendo a alguns exemplos de auditorias do Tribunal de Contas na área da saúde ao longo das últimas décadas, muito sumariamente, entendemos salientar, de entre muitos outros, os seguintes contributos da auditoria pública:

- **Ano de 1999:** De acordo com o Relatório Final de Auditoria ao Serviço Nacional de Saúde “O modelo de gestão e organização das unidades de saúde tem-se mantido, na sua generalidade, sem grandes alterações, de acordo com os normativos em vigor, não obstante o reconhecimento da necessidade de prosseguir na esteira dos princípios de gestão empresarial, com vista à melhor rentabilização dos recursos na obtenção de potenciais ganhos de eficiência no desempenho das unidades de saúde” (Tribunal de Contas, 1999b), p. 21).

---

<sup>23</sup> Alguns autores referem que as auditorias de resultados são prosseguidas em condições de “monopólio” pelas ISC, veja-se David Rattray (2020) ou Weets (2008) que refere que as auditorias públicas de resultados não têm correspondência nos tipos de auditorias oferecidas pelas empresas de auditoria que estão no mercado.

- **2006:** Na perspetiva das contas nacionais não foi considerada na relevação dos défices das Administrações Públicas, a despesa destinada à realização do capital social dos hospitais SA, e os posteriores aumentos de capital foram contabilizados na Conta Geral do Estado como “Ativos Financeiros”. Apesar das disponibilidades geradas pela realização do capital social, a maioria dos hospitais utilizou-as para financiar despesa corrente e não para afetar ao investimento no sentido de promover a continuidade e sustentabilidade empresarial.
- **2009 – 2010:** Na auditoria dirigida ao processo de contratualização conclui-se que o modelo de financiamento dos hospitais ainda não se encontrava estabilizado quanto ao processo de negociação, acompanhamento e acerto de contas, após a execução (Tribunal de Contas, 2009). Além disso, o instrumento de convergência não se tinha constituído como um incentivo adequado à indução de eficiência na totalidade do universo dos hospitais EPE (Tribunal de Contas, 2010).
- **2012:** O modelo de financiamento baseado na remuneração da produção contratada revelou ainda outro tipo de fragilidades relacionadas com o registo e codificação da produção hospitalar (Tribunal de Contas, 2012, pp. 14-16).
- Em **2009, 2014 e 2016:** O Tribunal alertou para a diminuição do número de médicos de família - (Tribunal de Contas, 2009b)); (Tribunal de Contas, 2016c)), enquanto condição prejudicial para o acesso aos cuidados de saúde primários. Por sua vez, concluía-se pela necessidade de aumentar o número de horas dedicadas às consultas médicas (Tribunal de Contas, 2014); (Tribunal de Contas, 2016c)).
- **2014-2016:** Ocorreu no Serviço Nacional de Saúde uma degradação do acesso dos utentes a consultas de especialidade hospitalar e à cirurgia programada (Tribunal de Contas, 2017).
- **2009-2019:** As PPP hospitalares geraram poupanças para o Estado, tal como demonstrado nos Relatórios de avaliação da Unidade Técnica de Acompanhamento de Projetos (UTAP), que concluíram pela existência de *Value For Money (VfM)* em face de uma alternativa de gestão pública, segundo as perspetivas da economia, da eficiência e da eficácia (Tribunal de Contas, 2021).
- **2021-2024:** Covid-19 – Durante a pandemia o acesso a cuidados de saúde no SNS foi condicionado ao mesmo tempo que se implementaram programas de vacinação, de testagem e rastreio. O Tribunal realizou várias auditorias de resultados nestes domínios - (Tribunal de Contas 2022; 2023a) b)).

## 6. Conclusão

Os âmbitos da auditoria pública têm-se expandido. Além das auditorias de conformidade e financeiras, as auditorias de resultados são uma forma de auditoria pública que pode estar contemplada no mandato das ISC. A auditoria de resultados é um instrumento de controlo orientado para o desempenho das entidades públicas, sistemas administrativos e programas de políticas públicas.

No caso do Tribunal de Contas português a auditoria de resultados é um dos tipos de auditoria que está contemplado no seu mandato, designadamente a propósito da “boa gestão financeira” associada aos critérios da economia, eficiência e eficácia, os quais se encontram incorporados na apreciação da legalidade substancial.

A auditoria de resultados visa promover a transparência, a *accountability* e a melhoria da gestão pública, a qual deve estar alinhada com princípios e boas práticas de boa governança.

Considerando os exemplos referidos de auditorias de resultados que o Tribunal de Contas realizou na área da Saúde, salientam-se os potenciais contributos técnicos para a revisão de processos administrativos e disseminação de boas práticas de gestão. As mensagens contidas nesses relatórios poderão servir o desenvolvimento da reforma do SNS em curso, pois alertam para o persistente desequilíbrio económico-financeiro, para a necessidade de recapitalização do SNS e sinalizam a necessidade de reforço dos mecanismos de responsabilização, transparência e acesso aos cuidados de saúde. Apontam ainda para a necessidade de realização de inquéritos de satisfação aos utentes e para a medição dos ganhos em saúde dos cidadãos.

No pós-pandemia COVID-19, releva-se a importância de garantir a resiliência do SNS, e no seu todo, o Sistema de Saúde. Destaca-se a promoção da prevenção da saúde, o recrutamento e retenção de profissionais de saúde, a consolidação de estruturas de governação que contemplem respostas integradas que beneficiem da cooperação com organismos europeus e internacionais com vista à promoção da confiança no SNS

As auditorias de resultados poderão contribuir para a melhor compreensão da missão do Tribunal de Contas, enquanto entidade independente que procura reforçar a sua legitimidade em função da relevância dos seus contributos.

## BIBLIOGRAFIA

- Barr-Pulliam, D., Brown-Liburud, H. L., & Munoko, I. (2022). The effects of person-specific, task, and environmental factors on digital transformation and innovation in auditing: A review of the literature. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 33(2), 337-374.
- Borchardt, S., Barbero Vignola, G., Buscaglia, D., Maroni, M. and Marelli, L. (2022). Mapping EU Policies with the 2030 Agenda and SDGs. Publications Office of the European Union, Luxembourg, DOI: 10.2760/110687
- Bozeman, B. (2007). Public values and Public Interest, counterbalancing economic individualism. Georgetown University Press.
- Campos, A. C. d. C. (2009). Reformas da Saúde. Coimbra: Almedina.
- Donabedian, A. (2005). "Evaluating the Quality of Medical Care", *The Milbank Quarterly*, 83, N.º 4 (Health Assessment), pp. 691-729.
- ECA, European Court of Auditors. (2019). The handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States. www.eca.europa.eu: <https://tinyurl.com/ycxpf8x>
- European Commission. (2001). Comunicação da Comissão, de 25 de Julho de 2001, «Governança Europeia - Um Livro Branco» [COM(2001) 428 final - Jornal Oficial C 287 de 12.10.2001].
- Ostrom, E. (2011). Background on the Institutional Analysis and Development Framework. *The Policy Studies Journal*, 39(1), 7-27.
- Peters, B. G., & Nagel, M. L. (2024). Zombie Ideas: Policy pendulum and the challenge of effective policymaking. *Policy Quarterly*, 20(1), 10-15.
- Rattray, D. (2020). Internal Audit Defined. In *Crossover of Audit and Evaluation Practices* (pp. 31-40). Routledge.
- Sampaio, J. S. (2014). O Controlo Jurisdicional das Políticas Públicas de Direitos Sociais. 1.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- Tavares, J. F. F., 2021. "O Tribunal de Contas na estrutura do Estado". Em: *A importância do Tribunal de Contas na defesa do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, pp. 9-22.
- Tribunal de Contas. (1999). Manual de Auditoria e Procedimentos.
- Tribunal de Contas. (2016b). Manual de Auditoria, Princípios Fundamentais.
- Tribunal de Contas. (2016). Manual de Auditoria de Resultados.

Troupin, S. T. E. V. E., Put, V., Weets, K., & Bouckaert, G. (2010, June). Public audit systems: from trends to choices. In 6th Transatlantic Dialogue Conference (pp. 24-26).

Weets, K. (2008). How effective are performance audits? A multiple case study within the local audit office of Rotterdam [Paper presentation]. International conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms (European Institute for Advanced Studies in Management), Amsterdam, The Netherlands.

## RELATÓRIOS DO TRIBUNAL DE CONTAS

Acessos:

<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Pages/Anos.aspx>

<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/relatorios-oac/Pages/relatorios-oac.aspx>

Tribunal de Contas, 1999b). Auditoria ao Serviço Nacional de Saúde - Rel. N.º 38/99 - 2.ª S.

Tribunal de Contas, 2006. Rel. N.º 20/2006, 2.ª S., Relatório Global de Avaliação do Modelo de Gestão dos Hospitais do SEE - 2001-2004.

Tribunal de Contas, 2009b). Rel. N.º 27/09, 2.ª S, Auditoria de seguimento ao Acesso aos Cuidados de Saúde no SNS - Sistema Integrado de Gestão de Inscritos para Cirurgia (SIGIC).

Tribunal de Contas, 2009. Rel. N.º 16/2009, 2.ª S, Auditoria à intervenção das Agências/Departamentos de Contratualização, no âmbito dos Contratos-Programa.

Tribunal de Contas, 2010. Rel. N.º 11/2010, Auditoria Orientada à atribuição do valor de convergência aos Hospitais EPE.

Tribunal de Contas, 2012. Rel. N.º 26/2012, 2.ª S, Auditoria aos serviços de cirurgia cardiotorácica das unidades hospitalares do Serviço Nacional de Saúde - Rel. n.º 26/2012, 2.ª S.

Tribunal de Contas, 2014. Rel. N.º 17/2014, 2.ª S, Auditoria ao desempenho de unidades funcionais de cuidados de saúde primários.

Tribunal de Contas, 2016c). Rel. N.º 11/2016, 2.ª S, Auditoria de seguimento à auditoria sobre o acesso aos cuidados de saúde primários (Rel. N.º 17/2014, 2.ª S).

Tribunal de Contas, 2017. Rel. N.º 15/2017, 2.ª S, Auditoria ao Acessos aos Cuidados de Saúde no SNS.

Tribunal de Contas, 2021. Rel. N.º 5/202, 2.ª S - OAC, Relatório Síntese- Parcerias Público-Privadas Hospitalares.

Tribunal de Contas, 2022. Rel. N.º 11/2022, 2.ª S - Auditoria ao Acesso a Cuidados de Saúde Oncológicos no SNS - 2017-2020.

Tribunal de Contas, 2023a), Rel. N.º 13/2023, 2.ª S – Auditoria à vacinação contra a COVID – 19.

Tribunal de Contas, 2023b), Rel. N.º 17/2023, 2.ª S - Auditoria à testagem e rastreio de contactos no âmbito da resposta à pandemia COVID-19 por parte do Ministério da Saúde.

## LEGISLAÇÃO RELEVANTE

Coletânea de legislação do TdC: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/TribunalContas/legis/Documents/legis2024.pdf>

Lei de Enquadramento Orçamental, Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

Lei Bases da Saúde - Lei n.º 95/2019, de 04 de setembro.

Deliberações Internacionais:

ONU, A/RES70/1, de 25 de setembro de 2015 - Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável.

## NORMAS DA INTOSAI

Acessos:

[www.intosai.org](http://www.intosai.org)

[www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI - *IDI (2020) - IDI's SDGs Audit Model.*

INTOSAI. *ISSAI-P 1 - The Lima Declaration.*

INTOSAI. *ISSAI P 12 – The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making difference to the lives of citizens.*

INTOSAI. *ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing.*

INTOSAI. *ISSAI - 3000 - Performance Audit Standard.*

INTOSAI. *GUID – 3910 – Central Concepts for Performance Auditing.*

---

INTOSAI. *GUID – 3920 – The Performance Auditing Process.*

INTOSAI. *GUID 5202 - Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions.*

INTOSAI. *GUID 9040 - Good Practices Related to SAI Transparency.*

INTOSAI. *GOV 9150 – Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.*