

CONTROLE EXTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE GUINÉ-BISSAU: ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DA AUDITORIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DAS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA (2016-2017)

EXTERNAL CONTROL IN PUBLIC ADMINISTRATION OF GUINEA-BISSAU: ANALYSIS OF AUDIT REPORTS OF THE COURT OF THE PUBLIC COMPANIES AND MIXED ECONOMY SOCIETY (2016-2017)

Tatiana dos Santos Djassi¹
Alexandre Oliveira Lima²

RESUMO

Na esfera administrativa, o controle externo verifica a consecução dos objetivos organizacionais através de fiscalizações nas entidades públicas, com o intento de estimular boas práticas de gestão. Nesse sentido, este artigo aborda o controle externo na Administração Pública de Guiné-Bissau, com o objetivo de analisar as ações de controle externo do relatório de auditoria do Tribunal de Contas de Guiné-Bissau (TCGB) e as principais recomendações desse órgão para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, as quais contemplam a Administração Pública indireta, no período de 2016 a 2017. A escolha desse objeto de estudo justifica-se pela necessidade de minimizar as lacunas existentes, com destaque para a fraca legislação sobre o controle e a escassez do estudo sobre o assunto no país. Adotou-se neste estudo a abordagem qualitativa de caráter descritivo, utilizando-se o levantamento bibliográfico e análise documental como procedimentos de coleta de dados. A partir dos resultados obtidos, constataram-se várias situações de irregularidade, tais como a falta de coerência e transparência nas entidades estatais pesquisadas, nomeadamente: a Administração dos Portos da Guiné-Bissau (APGB), a Empresa Pública de Eletricidade e Águas da Guiné-Bissau (EAGB), a Guiné Telecom (GT) e a Guinetel (GTM), o que resultou em recomendações diversas nos relatórios de auditoria feitas pelo Tribunal de Contas, com vista a impulsionar melhorias na gestão. Verificou-se, ainda, que a Lei Orgânica do TCGB é omissa quanto à ação de acompanhar o acatamento das suas recomendações.

Palavras-chave: Guiné-Bissau; Controle Externo; Tribunal de Contas; Empresas Públicas; Sociedades de Economia Mista.

ABSTRACT:

In administrative sphere, external control verifies the achievement of organizational goals through inspections in public entities, with the aim of encouraging good management practices. In this sense, this article addresses external control in the Public Administration of Guinea-Bissau, with the goal of analyzing the external control actions of the audit report of the Court of Accounts of Guinea-Bissau (TCGB) and the main recommendations of that body for the Public Companies and Mixed Economy Societies, which include indirect Public Administration, in the period of 2016 to 2017. The choice of this object of study is justified by the need to minimize the existing gaps, with emphasis on the weak legislation on control and the scarcity of studies on the subject in the country. In this study, a qualitative approach of a descriptive character was adopted, using the bibliographic survey and documentary analysis as data collection procedures. From the results obtained, several irregularities situations were found, such as the lack of coherence and transparency in the researched state entities, namely: the Administration of Ports of Guinea-Bissau (APGB), the Public Company of Electricity and Waters of Guinea - Bissau (EAGB), Guinea Telecom (GT) and Guinetel (GTM), which resulted in different recommendations in the audit reports made by the Court of Auditors, with a view to driving improvements in management. It was also found that the Organic Law of the TCGB is silent on the action of monitoring the compliance with its recommendations.

Keywords: Guinea-Bissau; External Control; Court of Auditors; Public Companies; Mixed Economy Companies

¹ Discente do Curso de Administração Pública pela Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira – UNILAB. E-mail: tatianadjasse@gmail.com.

² Doutor em Administração de Empresa pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR); Mestre em Controladoria pela Universidade do Ceará; Especialista em Gestão de Organizações de Saúde; Graduado em Administração de Empresas pela Universidade Federal do Ceará; Docente do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas – ICSA - da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB).

1. INTRODUÇÃO

Na administração pública, o controle surge como mecanismo para auxiliar os gestores públicos na tomada de decisões, alcance dos resultados e melhoria da gestão dos recursos públicos. No entanto, impulsionar a eficiência das entidades públicas depende, em grande medida, do controle e bom uso da coisa pública. Além disso, o controle permite que haja gerenciamento eficiente dos recursos públicos, produzindo mais com aquilo que está à disposição, sendo esse um dos princípios da Administração. Tais princípios, denominados de LIMPE - Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência -, constituem regras que norteiam o funcionamento da Administração Pública.

Nos dias atuais, a conjuntura que se configura na administração pública é profundamente marcada pela ausência de recursos e por uma exigência cada vez maior da sociedade, despertando nos administradores públicos uma elevada preocupação relacionada aos aspectos de um controle mais eficiente nas entidades, cuja administração é de sua responsabilidade (CALIXTO; VELÁZQUES, 2005, p. 01-02).

Por essa razão, a temática de controle da Administração Pública torna-se ainda mais pertinente na busca de retornos positivos à sociedade e tem sido objeto de investigação no meio acadêmico. Este artigo aborda o controle externo na Administração Pública de Guiné-Bissau e se justifica pela necessidade de minimizar as lacunas existentes, como a fraca legislação e a escassez de estudo sobre o assunto no país.

A revisão Constitucional da República de Guiné-Bissau, no seu artigo 75, Capítulo IV, consagra que a Assembleia Nacional Popular (ANP) é o supremo órgão legislativo e de fiscalização política representativa de todos os cidadãos guineenses (GUINÉ-BISSAU, 1996). Para tal, cabe a essa importante instituição zelar pela gestão dos recursos do Estado.

No entendimento de Calixto e Velázquez (2005), a compreensão de controle, em sua amplitude, passa pela soma dos elementos que integram o sistema de controle interno com as ações do Controle Externo (CE). O Controle Interno (CI) é exercido pelos órgãos de cada poder, internamente. Já o CE é uma atribuição do Poder Legislativo, com auxílio técnico do Tribunal de Contas. Desse modo, o estudo do controle externo por meio do Tribunal de Contas é o objeto desta investigação.

Segundo o relatório final de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira (PEFA) de Guiné-Bissau de 2014, aponta-se que a dinâmica do controle externo exercida pelos órgãos, tanto do Tribunal de Contas quanto pela Assembleia Nacional, é muito fraca (PEFA, 2014). No entanto, o Tribunal de Contas do país, sendo órgão competente para exercer o controle financeiro, orçamentário, contábil, patrimonial e operacional, nunca realizou auditorias externas da conta geral do Estado desde 1989. As contas do governo nunca foram auditadas, nem emitido parecer sobre as contas públicas e sua consequente divulgação por esse órgão e/ou por outro auditor externo (PEFA, 2014).

Na Guiné-Bissau, são pouco verificadas as ações de controle interno e tão somente de controle externo. Nessa ótica, a Administração Pública precisa atrelar-se ao debate sobre o controle externo para repensar o modelo de gestão pública e de responsabilização dos gestores públicos, considerando os seus respectivos postos e atos administrativos. Partindo dessa perspectiva, procura-se responder neste artigo à seguinte pergunta de pesquisa: quais as ações de controle externo realizadas e as principais recomendações do Tribunal de Contas de Guiné-Bissau (TCGB) para as Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista?

Para materializar, o presente estudo tem como objetivo analisar as ações de controle externo dos relatórios de auditoria do Tribunal de Contas de Guiné-Bissau (TCGB) e as principais recomendações desse órgão para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista da Administração Pública, entre 2016 e 2017. Para tal, far-se-á a análise das ações de

controle externo contidas no citado relatório de auditoria, bem como a verificação das recomendações.

2. DESENVOLVIMENTO

Na ciência da Administração, o controle é reconhecido como uma das funções administrativas essenciais. Na Escola Clássica de Taylor e Fayol, o ciclo da Administração compreendia planejar, organizar, dirigir e controlar (LIMA, 2011, p. 3). No entanto, na Administração Pública, percebe-se a necessidade do exercício do controle em qualquer que seja a organização, ou entre os poderes do governo. Destarte, Zymler (1998) aponta que, em todos os níveis organizacionais, verifica-se a prática da atividade administrativa, que demanda o lugar de controle.

Segundo Zamparetti (2009), sobre a etimologia da expressão “controle” não há consenso. O autor enfatiza que a explicação que tem sido aceitável tem sua origem no latim medieval (*contra rotulum*), tornando-se *contrôle* em francês e indicando o exemplar do catálogo (dos contribuintes, dos censos, dos foros anuais) sobre o qual se verifica a operação do exator.

Antes de aprofundar o assunto, é de suma importância compreender o conceito de controle no âmbito da Administração. Segundo Rocha (2002), o controle assume parte integrante e essencial de qualquer processo de produção de bens e serviços. A sua principal função é incidir na busca de melhores resultados por parte das organizações, sejam públicas ou privadas.

Di Pietro (2013) argumenta que o controle constitui poder-dever dos órgãos e que a lei lhe atribui essa função precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado, nem retardado, já que a sua omissão resulta em pena de responsabilidade. Essa acepção refere-se ao conceito macro de controle. No primeiro conceito, realçou-se a importância do controle para a produção e execução de qualquer serviço, e, no segundo, mostrou-se a sua imprescindível finalidade corretiva.

Nos estados democráticos, os controles são instituídos para defender os interesses da coletividade, aplicando-se a todos os gestores do dinheiro público de forma rigorosa e sistemática (COSTA, 2005). Portanto, é imprescindível que os órgãos de controle externo, especialmente o de controle parlamentar, atuem em colaboração com o Tribunal de Contas. Este último detém competências para exercer fiscalizações (financeira, orçamentária, contábil e patrimonial), visto que os auditores conseguem por meio de auditorias financeiras averiguar como se dá a aplicação dos recursos pelos administradores públicos. Assim, a função do controle externo pode contribuir para o aprimoramento da Administração Pública.

2.1. Controle na Administração Pública

O Poder Executivo, no exercício de suas funções, está sujeito ao controle dos poderes Legislativo e Judiciário, assim como ao controle dos seus próprios atos administrativos (DI PIETRO, 2013). Em outras palavras, o controle abrange as três funções do Estado: Executiva, Legislativa e Judiciária, durante o exercício das atividades administrativas. Meirelles (1973) corrobora essa ideia afirmando que o controle pode ser classificado em administrativo, judicial e parlamentar.

Quando se trata da classificação de controle no âmbito da Administração Pública, percebe-se que o controle é exercido de maneira conjunta pelos três poderes supra referenciados. No entanto, este estudo debruça-se sobre o controle parlamentar, conhecido como controle legislativo, que se desencadeia com o auxílio técnico do Tribunal de Contas, conforme trata a legislação para a sua execução.

É sabido que a administração pública atua dentro das normas legais. No entanto, a finalidade do controle, conforme Di Pietro (2013, p. 808),

É de assegurar que administração atue em conformidade com as regras e princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade que, em determinadas circunstâncias, abrange o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários.

Uma vez que o poder público delimita suas ações dentro dos princípios da Administração Pública, provavelmente ele estaria em condições de alcançar os resultados organizacionais e, em consequência, o controle externo se revelaria importante para verificar o cumprimento destes.

Todavia, o controle tem um papel fundamental na administração por assegurar o cumprimento dos princípios fundamentais, ou seja, os direitos fundamentais de uma sociedade com princípios democráticos. No entendimento de Meirelles (1973), o poder público e seus desmembramentos administrativos atuam dentro das normas legais, que fixam a competência de seus órgãos e delimitam o campo de atuação da Administração, estabelecendo os controles a que se sujeitam a atividade pública e os seus agentes.

2.2. Classificação do controle

Para Rocha (2002), à medida que uma sociedade se organiza, surgem necessidades que devem ser preenchidas sem que os direitos e as liberdades individuais sejam comprometidos. Uma dessas necessidades é o exercício do controle na Administração Pública direta e indireta. Sendo assim, o controle, quanto ao posicionamento do órgão controlador, classifica-se em: Interno e Externo (MEIRELLES, 1990).

Segundo Meirelles (1990, p. 30), Controle Interno (CI) é “aquele realizado pelo órgão ou entidade cuja responsabilidade é controlar todas as atividades dos serviços que os seus agentes prestam dentro da própria Administração”. Esse tipo de controle pode ser exercido tanto pelo Poder Executivo quanto pelo Poder Legislativo e Judiciário, dentro das suas esferas administrativas.

A finalidade do CI é criar condições indispensáveis à eficácia do controle externo, visando, assim, assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, estimulando o acompanhamento da execução orçamentária, dos programas de trabalho, dos contratos e da avaliação dos respectivos resultados. Esse tipo de controle é, sobretudo, um controle de legalidade, oportunidade e eficiência (MEIRELLES, 1973). O CI permite a garantia do cumprimento das normas internas, visando ao interesse comum e ao melhor gerenciamento possível dos recursos públicos.

Já o Controle Externo (CE) é aquele realizado por órgão ou entidade estranho e constitucionalmente autônomo das atividades administrativas da Administração Pública (MEIRELLES, 1990). Como regra, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo ou Assembleia Nacional Popular (ANP) no caso guineense, e conta com o auxílio técnico do Tribunal de Contas.

A finalidade do CE, conforme Meirelles (1973), é comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, além da fiel execução do orçamento. Assim, o autor enfatiza ainda que, por excelência, o CE é um tipo de controle político e de legalidade contábil e financeira. O primeiro aspecto fica a cargo do Legislativo e o segundo do Tribunal de Contas. Portanto, o Tribunal de Contas exerce o controle financeiro mediante auditorias financeiras, especialmente nas empresas públicas e sociedades de economia mista, objeto deste estudo.

3. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DA GUINÉ-BISSAU

Situada na costa ocidental do continente africano, a Guiné-Bissau faz fronteira, ao Norte, com a República de Senegal, ao Leste e Sul, com a República da Guiné Conacri, ambos países que foram antigas colônias francesas, e, ao Oeste, é banhado pelo Oceano Atlântico. A superfície total do país é de 36.125 km² e possui uma população estimada em 1,8 milhões de habitantes. A sua economia é baseada principalmente na agricultura e na pesca (PEFA, 2014). De clima tropical, o país é povoado por uma considerável cifra de povos, o que faz dele um espaço de múltiplas manifestações culturais e étnico-religiosas.

3.1. Instituições de Controle Externo da Guiné-Bissau

O controle externo abordado neste estudo trata-se daquele realizado pelo Poder Legislativo e com auxílio do Tribunal de Contas. Esse modelo é verificado em países como Alemanha, França, Portugal, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, entre outros (RIBEIRO, 2002 *apud* SILVA, 2017).

Na esfera administrativa da Guiné-Bissau, a Constituição da República de 1996 e o Regimento da Assembleia Nacional Popular (RANP) de 2010 atribuem ao Poder Legislativo a competência fiscalizadora. Esse é o supremo órgão legislativo responsável pelo controle externo e fiscalização política representativa de todos os cidadãos guineenses, bem como pela decisão sobre as questões fundamentais da política interna e externa do Estado. Convém salientar que o controle externo pode ser exercido pelo Poder Jurisdicional e Legislativo (o foco do presente artigo é o Poder Legislativo).

O controle externo realizado pelo Poder Jurisdicional, no qual se integra o Tribunal de Contas, conforme Zymler (1998), abrange a apreciação de atos, processos e contratos administrativos, atividades ou operações materiais, até mesmo a omissão da Administração. Nessa perspectiva, pode-se dizer que a fiscalização jurisdicional de execução orçamentária de Guiné-Bissau compete ao Tribunal de Contas, devendo ser efetuada nos termos da legislação aplicável, emitindo parecer das contas julgadas. Em complemento, Silva (2017) acrescenta que o parecer emitido pelo Tribunal de Contas consiste num juízo sobre a legalidade e a correção financeira das operações subjacentes à conta geral do Estado, nos termos da lei.

Já o controle externo exercido pelo Poder Legislativo, segundo Zymler (1998), desdobra-se em duas vertentes: controle político, exercido pelo próprio Legislativo ou ANP, no caso de Guiné-Bissau; e controle técnico, que inclui a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, exercida com auxílio técnico do Tribunal de Contas do país, conforme o Decreto-Lei n. 7, de 27 de novembro de 1992.

O Controle Político (CP), da sua vertente, surge da representação política e dos diferentes interesses das diversas camadas sociais, com assento na Assembleia Nacional Popular (ANP), o Parlamento. Geralmente, o CP dá a legitimidade do controle parlamentar de uma maneira indireta – e permite a ação fiscalizadora do povo por intermediário de seus representantes eleitos, isto é, pelos membros da ANP. Esses membros são também designados de deputados da Nação, representantes do povo, independentemente dos círculos eleitorais onde foram eleitos.

Constata-se que a revisão Constitucional da República da Guiné-Bissau de 1996 não clarificou sobre a execução dos aspectos que dizem respeito à fiscalização de controle interno e externo no âmbito da Administração Pública, somente no âmbito jurídico e constitucional.

O seu artigo 97, alínea 2, destaca que o “Primeiro-Ministro é o chefe do Governo, competindo-lhe dirigir e coordenar a ação do governo e assegurar a execução das leis” (GUINÉ-BISSAU, 1996, p. 27). Da mesma forma, estabeleceu na sua alínea 1, do art. 100, “no exercício das suas funções, compete ao Governo: dirigir a Administração Pública, coordenando e

controlando a atividade dos ministérios e dos demais organismos centrais da Administração e os do poder local” (GUINÉ-BISSAU, 1996, p. 28).

3.2. Controle Legislativo: Assembleia Nacional Popular e o Auxílio Técnico do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau

Consagrada pela Constituição da República da Guiné-Bissau de 1996 (revisão constitucional de 1996), a Assembleia Nacional Popular (ANP) da Guiné-Bissau é o órgão responsável pelo exercício do controle externo no âmbito da Administração Pública. Portanto, como foi visto, anteriormente, o Controle Legislativo divide-se em Político e Técnico (ZYMLER, 1998), sendo que o político é competência exclusiva do Parlamento e o controle técnico abrange fiscalização contábil, financeira e orçamentária, sendo exercido em cooperação com o Tribunal de Contas.

Ademais, é possível notar a importância da colaboração entre os dois órgãos independentes, ou seja, a função que o Poder Legislativo desempenha junto ao Tribunal de Contas. Muitas vezes, essa relação é feita em simultaneidade entre o Parlamento e o Tribunal, e/ou sem interferência da ação de um sobre o outro. Sendo assim, observa-se que “poucas instituições possuem papel tão relevante e indispensável como aquela criada com o objetivo primordial de fiscalizar e controlar os gastos públicos” (PELEGRINI, 2014 *apud* PASE *et al.*, 2018, p. 92).

A revisão constitucional da Guiné-Bissau de 1996 não aborda sobre o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas. No entanto, o Tribunal de Contas da Guiné-Bissau é instituído pelo Decreto-Lei nº 7 de 27 de novembro de 1992, sucedendo o Tribunal Administrativo Fiscal e de Contas (TAFC), por desajustado à nova realidade de um país independente.

O Tribunal de Contas da Guiné-Bissau (TCGB), desde então, afirmou-se como um órgão independente de fiscalização das receitas e despesas públicas. O TCGB foi criado no final de 1992, com competência tanto para as questões de contas públicas quanto para as questões administrativas, após introdução do multipartidarismo em maio de 1991. Estabelecia-se, pela primeira vez, a função de controle externo da Administração Pública na Guiné-Bissau, o que não existiu desde a independência do país (MANGO, 2020).

Conforme a lei orgânica do Tribunal de Contas nº 7 de 1992, no seu art. 2º, estão sujeitos à sua jurisdição “a) o Estado e todos os seus serviços; b) os serviços autônomos; c) a administração local; d) as empresas públicas e, e) quaisquer entidades que utilizem fundos provenientes de alguma entidade referidas anterior ou obtidos com sua intervenção [...]” (GUINÉ-BISSAU, 1992, p. 2).

O citado diploma, no capítulo III, dispõe sobre competência complementar; o seu artigo 13º diz que “o Tribunal de Contas pode, no âmbito de fiscalização, proceder a inquéritos, auditorias e outras formas de averiguação, através dos Serviços do Tribunal [...]” e, nas alíneas b); c) e d) do mesmo artigo, compete ainda ao Tribunal de Contas,

b) ordenar a reposição total ou parcial de verbas ilegalmente despendidas; c) aplicar multas; d) emitir instruções de execução obrigatórias, sobre o modo como devem ser organizados os processos a serem submetidos à sua apreciação e; e) recomendar às entidades competentes a adoptar medidas que entenda necessárias (GUINÉ-BISSAU, 1992, p. 3).

A lei orgânica, ao mencionar sobre auditorias, inquéritos e outras formas de averiguações, em nenhum momento ressalta as ações destinadas a acompanhar o acatamento das recomendações do Tribunal de Contas. Contudo, a fase de acompanhamento é importante, pois estimula melhorias das práticas de gestão.

Vale salientar que o TCGB é membro da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Contudo, para execução de suas tarefas, esse órgão

adota Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), como também os princípios fundamentais de auditoria no Setor Público.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (2015), o ISSAI se baseia em três princípios fundamentais de auditoria no setor público: auditoria financeira, auditoria operacional e auditoria de conformidade. A fiscalização no âmbito do controle externo exercido pelo TCGB, conforme disposto no artigo 23 da lei orgânica, abrange duas formas: a preventiva (prévia) e a sucessiva (Decreto-Lei nº 7/1992). Vê-se que a fiscalização concomitante não foi contemplada como uma modalidade na referida lei, mas vem consagrada nos princípios gerais da contabilidade pública (CÁ; LIMA; SOUSA, 2019).

3.3. Entidades públicas pesquisadas

Neste tópico será apresentado de forma breve o enquadramento das quatro entidades objetos deste estudo, conforme os Relatórios do Tribunal de Contas de Guiné-Bissau (RTCGB) às empresas públicas, a Administração dos Portos da Guiné Bissau (APGB-ecp) e a Empresa de Eletricidade e Águas da Guiné-Bissau (EAGB-ecp), sendo ambas de capitais públicos (ecp), e das sociedades comerciais, como a Guiné Telecom e Guinetel.

A Administração dos Portos da Guiné Bissau (APGB-ecp) é pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de patrimônio próprio. Tem por missão e objeto a gestão dos portos situados dentro da sua área de exploração, mediante contratos de concessão, como alvarás, autorizações, licenças e outras formas de adjudicação. Essa entidade empresarial rege-se principalmente pelos respetivos estatutos (RTCGB, 2018a, p. 12).

A Empresa Pública de Eletricidade e Águas da Guiné-Bissau (EAGB-ecp) é pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, sujeita a tutela do Ministério de Energia. Rege-se pelas disposições dos próprios estatutos. Ambas as empresas públicas anteriormente mencionadas são guiadas pelas disposições contidas nas bases gerais das empresas de capitais públicos (Decreto nº 55/93 de 25 de outubro) (RTCGB, 2018b, p. 11).

A Guiné Telecom (GT) S.A. é pessoa coletiva de direito privado, sob forma de sociedade comercial, do tipo sociedade anônima, com capital social de 135.384. 615 XOF (cento e trinta e cinco milhões e trezentos e oitenta e quatro mil e seiscentos e quinze franco CFA), cujos acionistas são atualmente a APGB, com 7.074 ações de categoria A; e o Estado da Guiné-Bissau, com 4.698 ações de categoria B. Essa sociedade comercial rege-se principalmente pelos respetivos estatutos; pelo Ato Uniforme de OHADA³, de 30 de janeiro de 2014, publicado em 04 de fevereiro de 2014 no jornal oficial de OHADA, que trata do direito das sociedades comerciais e de agrupamentos de interesse económico (AUDSA/IE); e pelas demais legislações comerciais em vigor (RTCGB, 2018c, p. 12).

A Guinetel, conhecida por (GTM), é pessoa coletiva de direito privado, sob forma de sociedade comercial do tipo sociedade anônima, com Conselho de Administração. Rege-se principalmente pelos seus respetivos estatutos, pelo Ato Uniforme de OHADA, relativamente ao direito das sociedades comerciais, e pelas disposições comerciais em vigor (RTCGB, 2018d, p. 10).

³ Esse ato entrou em vigor em 05 de maio de 2016.

4. METODOLOGIA DE PESQUISA

Rodrigues (2006) argumenta que o conhecimento científico se constrói por meio da investigação científica, da pesquisa, com uso da metodologia. Desse modo, para Rudio (2015), a “pesquisa”, no sentido mais amplo, é um conjunto de atividades direcionadas para a busca de um determinado conhecimento. O autor acrescenta que a pesquisa requer o qualificativo científico, por isso deve ser feita de modo sistematizado, utilizando os métodos próprios ou técnicas específicas, procurando um conhecimento que se refira à realidade empírica.

Gil (2008) faz a classificação da pesquisa e recomenda a seleção de algum critério. Ao utilizar o objetivo geral como critério, ter-se-ão três grupos de pesquisa: exploratória, descritiva e explicativa.

Para alcançar o objetivo proposto neste artigo, isto é, analisar os relatórios de auditoria do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau, as ações de controle externo e as principais recomendações para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista da administração pública de Guiné-Bissau, utilizou-se a pesquisa descritiva, que se destina a conhecer a realidade sem que haja qualquer interferência para modificá-la (RUDIO, 2015).

Quanto ao procedimento, esta pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental, uma vez que é utilizada a literatura acadêmica sobre o assunto em estudo, além de documentos e relatórios governamentais. Para Marconi e Lakatos (2019), a pesquisa documental toma como fonte de coleta de dados apenas documentos, escritos ou não, que constituem o que os autores denominam de fontes “primárias”. Essa coleta pode ser feita no momento em que o fato ou fenômeno ocorre ou depois. Como fontes desta pesquisa, têm-se: documentos de arquivos públicos; publicações parlamentares e administrativas; estatísticas (censos); documentos de arquivos privados; cartas e; contratos.

Por outro lado, a pesquisa bibliográfica, conforme os autores supracitados, são fontes secundárias e que abrangem toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo. Alguns exemplos desta pesquisa são: avulsas, boletins, jornais, livros, pesquisas, monografias, teses, artigos científicos impressos ou eletrônicos, material cartográfico, entre outros.

Este trabalho é de cunho qualitativo quanto à abordagem do problema, pois, além de utilizar e coletar dados em relatórios, periódicos científicos e estudos técnico-científicos disponíveis, também realiza a interpretação e a descrição de fatos relativos aos fenômenos observados. Vieira e Zouain (2006) enfatizam que, na área de Administração, uma das abordagens mais utilizadas é a pesquisa qualitativa, que, geralmente, fundamenta-se em análises qualitativas, sem a utilização de instrumental estatístico nas análises de dados. Para Cambanco (2017), a preocupação com a qualidade das pesquisas científicas na área de Administração Pública deve ser um processo contínuo e comprometido com a mudança da sociedade.

4.1. Coleta e análise dos dados

Para a consecução desta pesquisa, procedeu-se à coleta de dados por meio dos relatórios de auditoria financeira obtidos no site oficial do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau, concretamente no mês de agosto de 2018, enquanto o citado site se encontrava ativo. Logo no ano seguinte, em 2019, o site já se encontrava desativado, sem qualquer informação pelo Tribunal de Contas sobre o motivo da desativação.

Convém salientar que os relatórios de auditoria financeira produzidos pelo Tribunal de Contas da Guiné-Bissau às Empresas Públicas e às Sociedade de Economia Mista, nomeadamente Empresa de Eletricidade e Água de Guiné-Bissau (EAGB), Administração de Portos da Guiné-Bissau (APGB), Guinetel e Guiné Telecom, referem-se ao ano de 2016 e primeiro semestre de 2017. Ressalta-se que não havia outros relatórios de auditoria disponíveis

pelo TCGB às entidades auditadas. Constatou-se que o TCGB realizou algumas auditorias, mas não emitiu relatórios por falta de recursos.

A análise dos dados contidos no relatório de auditoria ocorreu no primeiro semestre de 2020, por meio da construção de quadros que ilustram as principais características e as recomendações das quatro entidades públicas objetos desta pesquisa. Inicialmente, foram apresentadas as recomendações referentes às empresas públicas e, posteriormente, às sociedades de economia mista. Desse modo, será possível verificar em quais aspectos as recomendações convergem e/ou divergem.

5. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A discussão dos resultados do presente trabalho passou por análise do método da abordagem qualitativa e descritiva, recorrendo à pesquisa bibliográfica e documental, com vista a analisar os Relatórios de auditoria financeira do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau (RTCGB), bem como as suas ações de controle externo e as principais recomendações dadas para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista da Administração Pública do país.

Nessa ótica, descreveu-se, em um primeiro momento, as principais características das empresas em estudo, designadamente 5.1) a Administração dos Portos da Guiné-Bissau (APGB); 5.2) a Empresa de Eletricidade e Águas da Guiné-Bissau (EAGB); 5.3) a sociedade de telecomunicação Guiné Telecom (GT); e 5.4) a sociedade de rede móvel Guinetel (GTM). Em um segundo momento, far-se-á a análise da convergência das recomendações e das ações de controle externo editadas pelo Tribunal de Contas e destinadas às citadas instituições estatais da Guiné-Bissau.

5.1. Administração dos Portos da Guiné-Bissau (APGB)

O relatório à APGB, elaborado pelo TCGB consiste na auditoria operacional e que visa promover o aprimoramento da gestão pública. Procura-se demonstrar se o ato fora realizado da melhor forma, ou seja, com eficácia, eficiência e mais econômica.

Conforme RTCGB (2018a), a APGB poderia ter melhorado as condições infraestruturais e a oferta de melhores serviços públicos se tivesse a capacidade de recuperar as avultadas somas em dinheiro pelos serviços prestados a terceiros. Portanto, a empresa não foi eficaz nas suas ações e não conseguiu gerir da melhor maneira o seu serviço.

Quadro 1: Descrição dos achados de auditoria da APGB

O registro do número de Pessoal que figura na folha de salário era mensalmente inferior aos dados apresentados no relatório de atividades e contas de 2016;
O sistema de controle interno da APGB é deficiente;
O relatório de atividade e contas de 2016 não foi objeto de aprovação do conselho de Administração da APGB-ecp;
As folhas de salários para pagamento do pessoal efetivo são apenas atualizadas mensalmente, o que não garante a fiabilidade dos dados e informações eletrônicas relativas a essas despesas;
Uma viatura marca Mitsubishi, modelo Strakar, matrícula RGB 5433 CF, inventariada no patrimônio da APGB-ecp, tem paradeiro desconhecido.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

De acordo com as constatações verificadas no Quadro 1, a APGB não possui controle efetivo dos recursos humanos, visto que o registro da folha de salário era inferior aos dados apresentados no relatório de atividades e de contas. Isso significa que não existe coerência em nível de informação e enseja indícios de fraude na empresa. Conforme Costa e Woods Jr. (2012), fraudes corporativas podem gerar prejuízos bilionários para investidores, clientes/cidadãos e fornecedores.

O sistema de controle interno da APGB é deficiente, pois o sistema, no seu todo, apresentou mais pontos fracos em relação aos pontos fortes. Esse fato dificulta o atingimento dos objetivos da entidade e corrobora a ideia de Silva (2017), que afirma que a deficiência no CI impede o funcionamento eficiente dos planos organizacionais.

Constatou-se que o relatório de atividades e de contas não foi submetido à aprovação de um dos órgãos deliberativos da instituição, isto é, do Conselho de Administração, conforme estabelecido no seu estatuto. Presume-se que a empresa inferiu os dados a partir das normas internas da própria organização. Sobre isso, o COSO (2004 *apud* FARIAS *et al.*, 2009) assevera que as organizações devem conduzir as suas atividades por meio da adoção frequente de medidas específicas, conforme as leis e os regulamentos pertinentes.

Essa instituição estatal não usa ferramenta de gestão para auxiliar na atualização periódica da folha salarial de pagamento dos funcionários efetivos, sendo feita apenas mensal. Esse fato pode estar relacionado com a ausência de um sistema integrado de informações que permita a modernização dessa atividade. Portanto, a realização de um estudo de caso revelou-se de extrema importância, pois pode contribuir para a utilização de bons sistemas de informação, servindo como ferramentas de apoio no processo de controle (WOODS, 2009 *apud* SILVA, 2017). Na visão de Silva (2017), a tecnologia da informação pode estimular a interligação das informações organizacionais de forma mais rápida e eficiente.

De acordo com o RTCGB (2018a), é desconhecido o paradeiro de uma viatura marca Mitsubishi, modelo Strakar, matrícula RGB 5433 CF. Desse modo, o TCE (2007) mostra que é preciso fortalecer a importância da resguarda do patrimônio do setor público: “isso se deve ao fato de que os recursos no setor público geralmente envolvem dinheiro público e sua utilização visa ao interesse coletivo, requerendo, desse modo, cuidado especial” (TCE, 2007, p. 25).

Diante das observações feitas acima, pode-se dizer que a APGB não possui sistema de controle efetivo na realização das funções institucionais, ou seja, o seu sistema de controle interno, em geral, se apresenta muito frágil. De um lado, há a discrepância entre o número de pessoal registrado na folha do pagamento e os dados que aparecem no relatório de atividades e de contas; do outro, o mesmo relatório não foi discutido no seu Conselho Administrativo. Ademais, a instituição não usa as ferramentas de gestão que auxiliem na atualização periódica da folha salarial dos funcionários efetivos, sendo feita apenas mensalmente; e desconhece o paradeiro de um patrimônio.

5.2. Empresa de Eletricidade e Águas da Guiné-Bissau (EAGB)

O relatório de auditoria financeira para EAGB é do tipo operacional, tendo como objetivo promover o aprimoramento da gestão pública. Verifica-se a economicidade, eficiência e eficácia.

Com base no RTCGB (2018b), analisado (VIDE QUADRO 2), constatou-se que a EAGB não funciona em conformidade com o seu estatuto; há inexistência de regulamento interno e manual de procedimento administrativo e contábilístico. Por outro lado, a equipe de auditoria concluiu o seguinte: a EAGB-ecp não respeitou o princípio da unidade da tesouraria, que deve recolher as receitas em uma única conta, violando, desse modo, o princípio da transparência (divulgação ativa de informações).

Quadro 2: Descrição dos achados de auditoria da EAGB

Com base na análise dos documentos que rege o funcionamento da empresa no período de 2016 e 1º semestre de 2017, constatou-se que o Estatuto aprovado por Decreto-Lei nº 58/90, de 27 de dezembro, é desajustado e desatualizado;
Da análise dos extratos bancários e dos registros contábilísticos, observou-se que os saldos das contas bancárias no período analisado não se encontravam conciliados com os saldos do encerramento da contabilidade;
Constatou-se que o contrato de prestação de serviço de produção de Energia, outorgado com a empresa Agreggo International, ainda em vigor, e o contrato de reabilitação de todos os edifícios onde funcionam os serviços de EAGB-ecp, elaborado com a empresa Pribet Construção, em 2016, carecem de visto prévio do Tribunal de Contas;
Durante a verificação e certificação <i>in loco</i> das despesas, constatou-se que, no registro do diário da tesouraria, algumas despesas foram realizadas sem suporte legal e nem peças justificativas;
Constatou-se que, em 2016 e no 1º semestre de 2017, foram pagas, respectivamente, as importâncias de 95.400.000,00 franco CFA, 63.600.000,00 franco CFA e de 31.800.000,00 franco CFA à empresa Swagan Vigilância LDA, sem observância das regras de contratação pública.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Conforme as constatações do RTCG (2018b), apresentadas no quadro 2, nota-se, que: a EAGB não funciona com base no estatuto aprovado pelo Decreto nº 58/90, de 27 de dezembro, que, embora esteja desajustado e desatualizado, é o que está em vigor (RTCG, 2018b, p. 41-49). O estatuto, sendo um documento com regras e princípios que organizam e regulamentam o funcionamento da empresa, deve ser observado. Como mostra o COSO (2013), o objetivo da conformidade diz respeito ao cumprimento das normas e regulamentos aos quais a empresa é submetida.

Constatou-se a falta de coesão entre os saldos das contas bancárias e os de encerramento da contabilidade, ou seja, não estão conciliados. Entretanto, conforme o TCE (2007), os registros devem ser conciliados com os documentos apropriados e de forma periódica: os registros contábeis relacionados às contas bancárias devem ser conciliados com os extratos bancários correspondentes. Com isso, percebe-se a necessidade do controle da contabilidade na empresa.

O contrato de prestação de serviço de produção de energia com a empresa Agreggo International e o contrato de reabilitação dos edifícios onde funcionam os serviços da EAGB com a empresa Pribet Construção, em 2016, carecem de visto prévio do Tribunal de Contas. Infere-se que, para validação desse ato, seria necessária uma autorização prévia da entidade superior, o Tribunal de Contas.

No registro do Livro Diário da Tesouraria, algumas despesas foram realizadas sem suporte legal e nem peças justificativas. Logo, violou-se o princípio da transparência. Nessa ótica, para o TCE (2007, p. 25), “meios, tais como a informação, fontes de documentação e registros contábeis, são a chave para a obtenção da transparência das operações governamentais e devem ser preservados”.

Por fim, foram pagas importâncias à empresa Swagan Vigilância sem respeitar as regras relativas à contratação pública. Entretanto, conforme o TCE (2007, p. 24), “é indispensável essa observância, pelo que as organizações são obrigadas a cumprir muitas leis e regulamentos”. Nas organizações públicas, as leis e regulamentos disciplinam a captação e aplicação do dinheiro público, bem como a forma de operação.

5.3. Guiné Telecom (GT)

O relatório feito pelo TCGB à GT consiste em auditoria operacional e na comprovação do ato, ou seja, se foi realizado da melhor forma, com eficácia, eficiência e mais economia, visando o aprimoramento da gestão pública.

A equipe de auditoria concluiu que a sociedade GT não funciona com uma estrutura que respeita às exigências do seu estatuto, até porque não tem um revisor de contas. A sociedade não gera receitas próprias há mais de três anos e consegue, através de instituições congêneres tuteladas pelo Ministério dos Transportes e Telecomunicações, realizar algumas despesas correntes. Portanto, atestou-se que a instituição continuava a acumular e a assumir dívidas com o pessoal, relativas a salário e outros subsídios, e com o Instituto de Segurança Social, em relação aos descontos que deviam ser efetuados.

Quadro 3: Descrição dos achados de auditoria da Guiné Telecom

Apesar da sua inoperacionalidade, os 127 funcionários efetivos considerados ativos estão ainda retidos para operarem aquando do seu relançamento no mercado;
Durante o período de 2013 até o primeiro semestre de 2017, a sociedade GT acumulou dívidas com os trabalhadores relativas ao pagamento de salários e subsídio de Natal de 2011, totalizando um montante de 1.322.107.97,73 franco CFA, o que tem gerado desmotivação e pouca afluência dos trabalhadores nos seus postos de serviços;
Em decorrência da auditoria nos períodos de 2016 a 1º semestre de 2017, as dívidas foram acumuladas significativamente num montante de 288.567.436,18 franco CFA e 213.310.944,21 franco CFA, respectivamente, perfazendo um total de 519.878.380,39 franco CFA;
Relativamente ao controle interno, a equipa constatou a inoperacionalidade do sistema no seu conjunto;
Durante o exercício económico 2016 e primeiro semestre 2017, a Sociedade Guiné Telecom não dispunha de um orçamento privativo para a execução das atividades.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Diante das constatações apresentadas no Quadro 3, percebe-se que a Guiné Telecom, dada a sua inoperância, mas com o intuito de um futuro relançamento no mercado, prosseguiu com a retenção dos 127 funcionários efetivos na época. Com efeito, a Guiné Telecom não conseguia produzir receitas há mais de três anos e, ainda assim, assumia despesas correntes com o pessoal. Desse modo, a sociedade não foi capaz de cumprir com seu propósito e chegou à falência. Conforme o COSO (2013), o controle interno tem a finalidade de auxiliar as organizações no cumprimento dos objetivos a que se propõe.

Durante o período de 2013 ao primeiro semestre de 2017, foram acumuladas dívidas com os trabalhadores relativas ao pagamento de salários e subsídios de Natal de 2011, totalizando um valor de 1.322.107.97,73 Franco CFA. Esse cenário gera desmotivação e pouca adesão dos trabalhadores nos seus locais de serviços. Em consequência, essa situação repercute no desenvolvimento e/ou na produção dos funcionários, como também na dificuldade de alcance dos resultados da organização.

Não obstante, a dívida da sociedade GT foi acumulando significativamente, perfazendo um total de 519.878.380,39 Franco CFA durante o período em que ocorreu a auditoria. Foi verificado sobre-endividamento por parte da sociedade, que corresponde ao momento em que se deixa de pagar alguma parte ou parcela da dívida (CAMPARA *et al.*, 2016).

A equipe de auditoria constatou inoperacionalidade do controle interno no seu conjunto. Segundo Tenório (2007 *apud* SILVA, 2017), o controle interno compreende um conjunto de procedimentos que visam minimizar a possibilidade de ocorrência de determinados eventos que possam impedir que as organizações atinjam os objetivos traçados, sejam eles na área administrativa, operacional ou contábil.

Por fim, constatou-se que a sociedade GT não dispunha de um orçamento privativo para execução das suas atividades durante o exercício económico 2016 e primeiro semestre de 2017. Sabe-se que as despesas e receitas só devem existir quando são autorizadas por um orçamento.

5.4. Guinetel (GTM)

A modalidade de auditoria realizada pelo TCGB para a Guinetel foi a operacional, que busca comprovar a eficácia, eficiência e a maior economicidade na realização do ato. A equipe de auditoria concluiu que a Guinetel funciona com uma estrutura que desrespeita as exigências do seu estatuto, pois não cumpre com as obrigações da organização. Não obstante, foram realizadas várias despesas sem documentos justificativos.

Quadro 4: Descrição dos achados de auditoria da Guinetel

Ausência de um sistema de controle interno dada a inoperacionalidade da Sociedade GTM desde 2014;
Ausência de balanço e demonstração dos resultados financeiros e de todo um conjunto de procedimentos contabilísticos aplicáveis;
Ausência de orçamento privativo da Sociedade GTM para execução das suas atividades;
Entre 2016 e primeiro semestre de 2017, o total geral das despesas realizadas no quadro do dinheiro recebido a título de empréstimo foi de 5.902.199 franco CFA. Essas despesas foram executadas sem documentos de suporte, [...];
Em 2017, o saldo resultante das despesas realizadas foi no valor de 2.887.199 franco CFA, sem documentos justificativos.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Conforme as constatações para a GTM no Quadro anterior, verificou-se, que, dada a inoperância da sociedade, não existe um sistema controle interno desde 2014. Isso faz com que a entidade fique propensa a fraudes e desvios da sua finalidade. Conforme o COSO (2013), controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, sendo desenvolvido para proporcionar segurança razoável em torno da realização dos objetivos relacionados às operações, divulgação e conformidade.

Há a falta de um balanço de demonstração dos resultados financeiros e de todos os procedimentos contabilísticos aplicáveis. Desse modo, tornam-se inviáveis a gestão financeira e a tomada de decisões pelos gestores da sociedade, pelo que “a análise das demonstrações contábeis visa apurar se elas mantêm entre si e entre seus vários elementos a correlação esperada, identificando quaisquer desvios e tendências anômalas” (TCE, 2007, p. 75).

Ademais, a sociedade GTM não dispõe de orçamento privativo para execução de suas atividades. O orçamento é um instrumento de previsão das receitas e despesas, por isso, a sua ausência dificulta o gerenciamento da organização. Na visão de Soares (2011), o orçamento consiste num plano financeiro para determinado exercício de uma organização. O autor salienta que o orçamento empresarial tem por finalidade a identificação dos componentes do planejamento financeiro, que abrange o conjunto das operações.

Há despesas realizadas no ano em que ocorreu auditoria sem documento de suporte. Documentação de suporte corresponde ao documento hábil, que é definido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) através da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 – Escrituração Contábil. A “documentação hábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração” ITG (BRASIL, 2014, p. 4). Importa frisar que a falta desses documentos comprobatórios não mostra credibilidade, nem transparência do ato realizado.

Por fim, constatou-se saldo resultante das despesas em 2017 sem documentos justificativos. Convém ressaltar que é de extrema importância que os documentos comprovativos de qualquer transação, dentro de uma organização, assegurem as informações necessárias à gestão financeira e registros contábeis.

Em suma, analisando as ações do Tribunal de Contas contidas nos relatórios de auditoria, de forma geral, verificou-se que os controles internos das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista pesquisadas são deficientes, pois não cumprem com as

exigências estabelecidas para um funcionamento eficaz do controle interno. Silva (2017) aponta em sua pesquisa que, quando existe deficiência no controle interno, há o impedimento do funcionamento eficiente dos planos organizacionais.

5.4. Convergência das recomendações e ações de controle externo

Nesta subseção foi feito o cruzamento ou análise dos dados relativos aos pontos que se apresentam como comuns. No que diz respeito às recomendações feitas pelo Tribunal de Contas nas auditorias financeiras das quatro entidades pesquisadas, foi abordado na Tabela 5 aquelas destinadas às duas empresas públicas, APGB e EAGB; e, na Tabela 6, as recomendações para as sociedades comerciais, GT e GTM.

Quadro 5: Principais recomendações dos relatórios de auditorias às Empresas Públicas

EMPRESAS PÚBLICAS	
APGB	EAGB
a) Ao abrigo do art. 14, alínea d) dos Estatutos da APGB-ecp, os relatórios de atividades e contas devem ser, doravante, elaborados pelo Conselho de Administração e submetidos à aprovação da tutela, de modo a garantir a fiabilidade de dados produzidos pelos serviços da contabilidade.	a) Dispor de manual de procedimento administrativo e contabilístico, e elaborar as contas de gerência anual.
b) Instituir um órgão de controle interno funcional para, pontualmente, aportar à Direção da APGB da APGB-ecp informações sobre o cumprimento das normas estabelecidas na empresa.	b) Observar as disposições legais relativas à contratação pública, nomeadamente na adjudicação de contratos de aquisição de bens e serviços e de empreitadas.
c) Elaborar manuais de procedimentos administrativo e contabilístico, como forma de orientar e adequar esses serviços a melhores práticas.	c) Proceder à arrecadação de receitas e realização de despesas com base no orçamento aprovado.
d) A prática de atualização de dados nas folhas de salários deve ser abolida para que a empresa possa dispor de um arquivo eletrónico de informação.	d) Reportar nos relatórios de atividades e de contas de gerências, de forma clara, as informações respeitantes a todos os tipos de despesas e operações financeiras que se encontram sob o controle da empresa.
e) O conselho de Administração da APGB-ecp deve diligenciar junto do Governo uma forma de recuperar os valores despendidos na aquisição das ações da Guiné-Telecom, Guinetel e na criação da SOTRAMAR, S.A.	e) Satisfazer suas necessidades com receitas próprias, evitando o recurso sistemático às descobertas bancárias.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Conforme observado no Quadro 5, foi possível identificar que entre as duas empresas públicas, com relação às recomendações, há semelhanças relacionadas à elaboração de manuais de procedimentos administrativo e contabilístico, pois ambas não dispõem desse instrumento. A falta desses manuais dificulta o funcionamento interno das empresas e, conseqüentemente, o atingimento dos resultados organizacionais.

Caso semelhante foi verificado por Silva (2017) em sua pesquisa sobre controle interno no setor público: no caso da Administração da Guiné Bissau, 84% dos Ministérios/Secretarias de Estado pesquisados não possuíam manual de normas e procedimentos administrativos das suas rotinas internas. Essa inexistência pode estar relacionada à falta de instrumentos legais que obriguem a implementações desse instrumento de administração.

Quadro 6: Principais recomendações dos relatórios de auditorias às Sociedades de Economia Mista

SOCIEDADES COMERCIAIS	
GUINÉ TELECOM	GUINETEL
a) Que haja uma política parte da GT, na definição da situação de pessoal efetivo da empresa, no período da fraca produtividade ou numa inoperacionalidade total, sem receitas, de modo a evitar a retenção destes nos locais de serviços.	a) Que seja reativado o sistema de controle interno na ocasião do relançamento da empresa no mercado.
b) Após a reestruturação da empresa, que haja o restabelecimento do sistema de controle interno, o qual deixou de funcionar durante o período da disfuncionalidade da mesma.	b) Que sejam elaborados o balanço e as demonstrações de resultados financeiros, as reconciliações bancárias sistemáticas e o cumprimento de demais procedimentos contabilísticos aplicáveis.
c) Que as despesas a realizar tenham recibos que comprovem e confirmem os pagamentos, com assinaturas dos beneficiários e dos responsáveis da empresa.	c) Que sejam elaborados relatórios anuais de atividades e de gestão.
d) Que seja clarificado o passivo apresentado pela empresa no valor de 6.799.014.842,1 franco CFA (seis mil milhões, setecentos noventa e nove milhões, quatorze mil e oitocentos quarenta e dois e um centimos de franco CFA).	d) Que sejam apresentados os recibos/faturas que justifiquem as despesas executadas.
e) Que a GT providencie a quitação das dívidas relativas aos descontos à Segurança Social para efeito de eventual reforma e proceda os seus respetivos descontos nos próximos pagamentos.	e) O envio do montante em dívida para com a Segurança Social, resultante de descontos salariais efetuados aos trabalhadores da GTM.

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

No Quadro 6, diferentemente do anterior, verificam-se mais semelhanças entre as duas sociedades de telecomunicação em relação aos dados que convergem nas recomendações do Tribunal de Contas, nomeadamente quando enfatiza a reativação do sistema de controle interno dessas entidades; a permissão de que todas as despesas realizadas sejam comprovadas através de recibos, e; que seja realizada o pagamento das dívidas referentes aos descontos salariais com a Segurança Social aos trabalhadores.

Diante da realidade que se encontram as sociedades de telecomunicações, constata-se que há ausência de controle interno no seu todo, ou seja, não é funcional. Sobre isso, José Filho (2008) sublinha que, na Administração Pública, o controle interno precisa estar presente, atuando de forma preventiva em todas as suas funções, administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe.

Portanto, perante as situações de irregularidades verificadas nas quatro entidades, foram identificadas recomendações nos relatórios de auditoria feitas pelo Tribunal de Contas, como foi visto nos quadros 5 e 6. Todavia, a lei orgânica desse órgão é omissa quanto à ação de acompanhar o acatamento das suas recomendações. No relatório PEFA (2014), consta a falta de evidência sobre o acompanhamento das recomendações de auditoria. Assim, essa ação deve ser entendida como a fase de comprovação do impacto de um processo de exame ou verificação levado a cabo por uma Instituição Superior de Controle. Por isso, os instrumentos que definem suas atribuições devem consagrar matérias sobre acompanhamento ou avaliação (ORGANIZAÇÃO DAS ISC DA CPLP, 2006).

Tendo em conta a descontinuidade de auditorias, resta saber em que momento serão exigidas as recomendações feitas às entidades públicas da Administração direta e indireta. Essas

recomendações podem estimular boas práticas, bem como melhorias no gerenciamento de negócios públicos.

Ainda no que tange ao TCGB, nota-se a falta de transparência, como também a não continuidade dos relatórios no seu site. Depois de serem publicados em 2018, pela primeira vez, nove (9) relatórios de auditorias financeiras feitas às entidades públicas, incluindo a APGB, EAGB, GT e GTM, desapareceram com a desativação do site do TCGB, sem nenhuma justificativa. Nesse sentido, o TCU (2016), ao tratar de princípios de transparência e *accountability* das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), relata que elas iniciam, realizam auditorias e emitem os respectivos relatórios tempestivamente. Contudo, a transparência e a *accountability* serão melhoradas somente se o trabalho de auditoria e as informações fornecidas não forem obsoletos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo geral analisar os relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, considerando as ações de controle externo, bem como as principais recomendações para as Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista no período de 2016 e 2017.

Diante disso, pode-se perceber que o controle externo feito pelo TCGB abrange apenas duas modalidades: a prévia e a sucessiva. Além disso, existe pouca legislação sobre fiscalização dos recursos públicos. Ademais, a partir da análise documental, constatou-se que a revisão Constitucional da Guiné-Bissau de 1996, não consagrou o TCGB como órgão de fiscalização externa. Essa tarefa está a cargo apenas da ANP. Entretanto, o TCGB foi criado pelo Decreto-Lei nº 7/1992 como órgão independente de fiscalização de receitas e despesas públicas, assim como todas as entidades pertencentes à Administração direta e indireta.

Das análises de ações de controle externo contidas no relatório de auditoria do TCGB, destacam-se essencialmente as constatações da equipe de auditoria e as principais recomendações emitidas para as entidades pesquisadas. Relativamente às constatações, de modo geral, conforme a literatura, não existe coerência e transparência nos atos das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. Já no que tange às principais recomendações, não há evidência de acompanhamento das recomendações de auditoria.

Vale ressaltar que, até o momento de desenvolvimento deste trabalho, os relatórios de auditoria financeira utilizados foram os primeiros e os últimos disponibilizados pelo TCGB relativamente às empresas públicas e sociedades de economia mista do ano de 2016 e do primeiro semestre de 2017. Em seguida, os relatórios desapareceram com a suspensão do site. Por essa razão, o TCGB não cumpriu com o princípio da publicidade da Administração, o qual garante o livre acesso à informação como condição necessária ao conhecimento, à participação e ao controle da administração.

Ficou evidente, através do Plano Anual de TCGB 2017, que uma das atividades previstas para 2017 era a necessidade de reforçar a capacidade técnica dos quadros dos auditores juízes do TCGB, além da elaboração e divulgação de manuais de instruções para a apresentação das contas.

Por fim, é necessário o fortalecimento dos órgãos de controle externo, especialmente do Tribunal de Contas, que tem um papel importante na fiscalização dos patrimônios e recursos públicos. Ademais, é fundamental que haja comunicação entre os órgãos de controle, o que não acontece.

Tendo em conta a relevância e a complexidade do assunto, recomenda-se, numa próxima pesquisa, a realização de um estudo que contemple a importância do controle externo da Administração Pública na Guiné-Bissau, bem como o papel desempenhado pelo Tribunal de Contas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Norma Brasileira de Contabilidade, ITG 2000 (R1), de 5 de dezembro de 2014.** Altera a Interpretação Técnica ITG 2000 que dispõe sobre a escrituração contábil. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2014. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000\(R1\)&arquivo=ITG2000\(R1\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/ITG2000(R1)&arquivo=ITG2000(R1).doc)>. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI):** princípios fundamentais de auditoria. Brasília, DF: TCU, 2015. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

CÁ, Celso Gonçalves da Silva; LIMA, Alexandre Oliveira; SOUSA, Antonia Marcia Rodrigues. O controle externo e o combate à corrupção na Gestão Pública de Guiné-Bissau. **Rev. Controle**, Fortaleza, v. 17, n. 1, p. 143-169, jan/jun, 2019.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. Sistema de controle interno na administração pública federal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, 2005, 2.3: 81.

CAMBANCO, Júlio. **Políticas públicas e desenvolvimento na Guiné-Bissau.** 2017. Monografia (Bacharelado em Administração Pública) - Instituto de Ciências Sociais Aplicada, Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-brasileira, Redenção, CE, 2017.

CAMPARA, Jéssica Pulino; VIEIRA, Kelmara Mendes; COSTA, Vânia Medianeira Flores; FRAGA, Luana dos Santos. O Dilema dos Inadimplentes: Antecedentes e Consequentes do “nome sujo”. **Revista Brasileira de Marketing – ReMark**, v. 15, n. 1. jan./mar. 2016.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Controle Interno - Estrutura Integrada.** Tradução: PWC. São Paulo, SP: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2u4t9Dh> Acesso em: 21 abr. 2020.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **O Tribunal de Contas no Estado contemporâneo.** 2005. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Direito Econômico e Social) - Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, PR, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 26. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

GUINÉ-BISSAU. **Avaliação do Sistema de Gestão de Finanças Públicas:** Guiné-Bissau 2013. Relatório Final. Bissau: União Europeia, Banco Mundial, 2014.

GUINÉ-BISSAU. **Constituição da República da Guiné-Bissau.** Bissau: Assembleia Nacional Popular, 1996. Disponível em:

<<https://www.parlamento.gw/leis/constituicao/constituicaoguine.pdf/view>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

GUINÉ-BISSAU. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau** (Decreto-Lei n. 7 de 27 de novembro de 1992. Bissau: República da Guiné-Bissau, 1992.

GUINÉ-BISSAU. Tribunal de Contas da Guiné-Bissau. **Relatório de auditoria à APGB**. Bissau: TCGB, 2018a. Disponível em: <<http://www.tribunaldecontas.gw/PDF/FundoRodoviario.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

GUINÉ-BISSAU. Tribunal de Contas da Guiné-Bissau. **Relatório de auditoria à EAGB**. Bissau: TCGB, 2018b. Disponível em: <<http://ditaduraconsenso.blogspot.com/2018/06/eagb-relatorio-do-tribunal-de-contas.html>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

GUINÉ-BISSAU. Tribunal de Contas da Guiné-Bissau. **Relatório de auditoria à Guiné-Telecom**. Bissau: TCGB, 2018c. Disponível em: <<http://www.tribunaldecontas.gw/PDF/GuineTelecom.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

GUINÉ-BISSAU. Tribunal de Contas da Guiné-Bissau. **Relatório de auditoria à Guinetel**. Bissau: TCGB, 2018d. Disponível em: <<http://www.tribunaldecontas.gw/PDF/Guinetel.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

JOSÉ FILHO, Antônio. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, ano I, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2011. [recurso eletrônico].

MANGO, Felizberto Alberto. **Criação e Desenvolvimento de uma Instituição de Controle Externo na África: o Tribunal de Contas da Guiné-Bissau (1992-2018)**. 2020. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) - Universidade Federal de Rio Grande de Sul, Porto Alegre, RS, 2020.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 8. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. A administração pública e seus controles. **Revista de Direito Administrativo**, n. 114, p. 23-33, 1973.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 17. ed. São Paulo, SP: Malheiros, 1990.

ORGANIZAÇÃO DAS ISC DA CPLP. ASSEMBLEIA GERAL DA OISC/CPLP, 4., 2006, Maputo, Moçambique. **Actas [...]**. Maputo, Moçambique: Centro de Estudos e Formação do Tribunal de Contas de Portugal, 2006.

PASE, Hemerson Luiz *et al.* Controle externo, auditoria e combate à corrupção no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul: uma análise de âmbito municipal. **JURIS - Revista da Faculdade de Direito**, v. 28, n. 1, p. 111-136, 2018.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. **O Modelo de Controle Externo Exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema**. Brasília, DF: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2002.

RODRIGUES, Auro de Jesus. **Metodologia científica**. São Paulo, SP: Avercamp, 2006.
RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao Projeto de pesquisa científica**. 43. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015.

SILVA, Clariovaldo Enias Tavares. **Controle interno no setor público: o caso da administração pública da Guiné-Bissau**. 2017. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, 2017.

SOARES, Thiago Coelho. Custeio baseado em atividades e orçamento baseado em atividades em um caso industrial. **Revista de Gestão Industrial**, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, v. 7, n. 3, p. 90-102, 2011.

TCE - Tribunal de Contas de Estados. **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público**; elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e traduzidas pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil. Série Traduções – N. 13. Salvador, Bahia, Brasil, jun. 2007.

TCU - Tribunal de Contas de União. ISSAI 1 - **Declaração de Lima, 1977**- As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), elaboradas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e traduzidas pelo Tribunal de Contas de União, 2016.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Debora Moraes (Orgs.). **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro, RJ: Editora FVG, 2006.

ZAMPARETTI, Aloísio de Freitas. **O controle externo da administração pública exercido pelo Tribunal de Contas da União – TCU**. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Ciências Sociais de Florianópolis, Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2010.

ZYMLER, Benjamin. Questões de Controle - Controle das Finanças Públicas no Brasil: visão atual a prospectiva. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 1, n. 1 (1970), 1998.