

A relação dos Tribunais de Contas com o Controlo Interno

I.	INTRODUÇÃO	2
II.	OS MODELOS DE CONTROLO INTERNO.....	2
1.	<i>Controlo interno nos países da OCDE</i>	3
III.	ESTRUTURA E COMPETÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES DE CONTROLO EM MOÇAMBIQUE	4
1.	<i>Órgão de controlo externo (o Tribunal Administrativo)</i>	4
2.	<i>Órgãos de controlo interno</i>	5
3.	<i>Subsistema de Controlo Interno</i>	6
IV.	RELAÇÃO ENTRE O CONTROLO EXTERNO E O CONTROLO INTERNO EM MOÇAMBIQUE	9
V.	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	11
VI.	BIBLIOGRAFIA	13
VII.	LEGISLAÇÃO.....	14

I. Introdução

O tema proposto para a apreciação pelos dignos representantes dos Tribunais de Contas da CPLP é de extrema importância para a avaliação da forma como as nossas instituições funcionam. No nosso entender, parte-se da premissa de que as ISC não podem funcionar de modo isolado. Pertencendo elas a um sistema, deverão interagir e encontrar complementaridade noutros elementos, noutros órgãos. Daí a pergunta retórica: que relação existe entre os elementos do sistema? Ou seja, poderá um Tribunal de Contas actuar sem ter como suporte o controlo interno? A resposta a estas perguntas conterà, indubitavelmente, as características-chave da relação “Tribunais de Contas – Controlo Interno”.

O Tribunal Administrativo parte da constatação da imprescindibilidade do relacionamento das ISC com os órgãos de controlo interno. Sublinhe-se tratar-se precisamente da imprescindibilidade, atendendo à natureza de um Tribunal, cujo princípio basilar de funcionamento é o da independência em relação aos demais órgãos. Mas esta independência não significa ausência de colaboração e coordenação.

Gostaríamos de chamar a atenção dos ilustres participantes para os seguintes aspectos abordados nesta comunicação. Achou-se por bem discutir, em primeiro lugar, os modelos de controlo interno; seguidamente é apresentada a estrutura e competências das instituições de controlo no nosso País. Finalmente é escalpelizada a relação entre o Tribunal Administrativo e os vários órgãos de controlo interno. Nas conclusões e recomendações tecemos resumidamente o nosso ponto de vista quanto a esta matéria e avançamos ideias que poderão concorrer para o melhoramento da relação dos Tribunais de Contas com o controlo interno.

II. Os modelos de controlo interno

Este capítulo visa introduzir aos participantes os vários contornos que o controlo interno pode tomar nos diversos ordenamentos jurídicos, o que permitirá, de algum modo, o entendimento do modelo existente em Moçambique, que se caracteriza por conter características híbridas de vários dos modelos que são apresentados abaixo.

Dos vários modelos existentes a nível mundial, nomeadamente o dos países da OCDE, da antiga União Soviética, da antiga Jugoslávia, dos países da América Latina, dos países africanos de expressão inglesa, dos países francófonos de África e outros existentes nas demais latitudes, um enfoque será dado ao enunciado em primeiro lugar, porque, devido a razões históricas, muitos dos demais sistemas dele derivam.

Porém, antes de se proceder a essa apresentação, convém explanar que ao se falar de controlo interno há que elucidar o contexto em que se pretende abordar a problemática, pois existem diferenças conceptuais que de algum modo encerram significados também diferentes.

Assim, encontramos o conceito de controlo interno que abarca as formas de controlo existentes dentro de uma determinada instituição, seja ela pública ou privada, e que visa

prevenir e detectar irregularidades que possam ocorrer no exercício das actividades para as quais essas instituições foram criadas. Esse controlo é feito nas diversas áreas de actividade em que a instituição está envolvida, sejam elas financeira, de contabilidade, operacionais e outras áreas técnicas.

Estes controlos são estabelecidos tanto pela Direcção da instituição, como pelos responsáveis das várias áreas operacionais existentes, com o fim de fiscalizar o curso das actividades e suas rotinas, de modo a evitarem-se erros e outras irregularidades na execução das tarefas.

Uma outra conceitualização de controlo interno é a que se reporta à auditoria interna. Esta é estabelecida em torno de um organismo institucionalizado, normalmente subordinado ao mais alto nível da Administração de uma determinada instituição pública ou privada, sendo dotado de meios humanos e materiais próprios para o exercício do controlo e também para a orientação dos auditados.

Para além das tarefas de fiscalização a Auditoria Interna tem, nos moldes em que se apresenta nas instituições modernas, servido de órgão consultivo ou auxiliar da Administração no processo de tomada de decisões.

Portanto, será mais do ponto de vista da segunda conceptualização atrás exposta que este trabalho será apresentado.

Porém, independentemente dos contornos que os conceitos de controlo interno e auditoria interna encerram, tem sido quase pacífico no contexto internacional que os objectivos que estes perseguem são os mesmos. Visam assegurar que as políticas, os planos, procedimentos e normas que as organizações emitem não sejam desvirtuados, salvaguardando-se desse modo o uso eficiente e económico dos recursos, que permitirá realizar os objectivos e as metas traçados pela organização¹.

1. Controlo interno nos países da OCDE

Em termos gerais pode dizer-se que os modelos de controlo interno variam grandemente entre os vários países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), embora sejam identificáveis dois principais modelos que marcam a tradição no que toca ao controlo interno, pelo menos entre os países europeus, e que a seguir se fará uma sucinta abordagem.

a) Modelos de controlo interno centralizado

Neste modelo, que tem como referência “um controlo prévio por uma terceira parte”, sendo encontrado em países como Portugal, França e Espanha, e que deriva da tradição legal baseada no Código Napoleónico, o Ministério das Finanças, além de ter de elaborar os orçamentos e alocá-los aos outros Ministérios, intervém directamente no controlo prévio, colocando o seu próprio pessoal nessas instituições. Neste ambiente o controlo interno tem como ponto focal numa organização ou órgão criado para desempenhar certas funções de controlo, podendo ser um inspector-geral ou um serviço externo de controlo do Tesouro.

¹ Vide INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards

b) Modelos de controlo interno descentralizado

Este modelo encontra-se em países como a Holanda e Reino Unido e baseia-se naquilo que se pode chamar de “management responsibility approach”². Aqui as instituições beneficiárias dos fundos públicos tomam a responsabilidade total pela efectivação das despesas e pela implementação de todo o sistema de controlo dessas despesas. Neste ambiente, o controlo interno focaliza-se em todo o sistema organizativo, nas normas, procedimentos e demais regulamentos internos que são elaborados de modo a se assegurar o uso dos recursos ou fundos alocados às respectivas instituições, de maneira económica, eficiente e efectiva. Para tal o sistema de controlo interno nos moldes aqui expostos inclui uma gama de controlos “a priori”, de fiscalização do desempenho, auditorias aos sistemas informáticos e outros.

III. Estrutura e competências das instituições de controlo em Moçambique

Retomando considerações do segundo capítulo deste trabalho, podemos verificar que o modelo de controlo interno existente em Moçambique é algo híbrido, compreendendo características tanto dos modelos de controlo centralizado, como do descentralizado.

Atendendo à natureza complementar, tanto do controlo externo, como do controlo interno, propomo-nos a apresentar, em primeiro lugar, aquilo que constitui o controlo externo em Moçambique.

1. Órgão de controlo externo (o Tribunal Administrativo).

De acordo com a Constituição da República, Artigo 173, cabe ao Tribunal Administrativo, na sua vertente das Contas, a fiscalização da legalidade das despesas públicas e a apreciação de contas do Estado, remetendo para a lei ordinária a competência, a organização e a composição desta jurisdição.

Estão sujeitas a julgamento das despesas públicas as seguintes entidades³:

- a) O Estado e todos os seus serviços;
- b) Os serviços e organismos autónomos;
- c) Os órgãos locais representativos do Estado;
- d) As autarquias locais;
- e) As empresas públicas e as sociedades de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos;

² Abordagem da responsabilidade da gerência

³ Lei n.º16/97, de 10 de Julho, Artigo 2.

- f) Os exactores, tesoureiros, recebedores, pagadores e mais responsáveis pela guarda ou administração de dinheiros públicos;
- g) Os responsáveis por contas relativas a material ou equipamento e quaisquer entidades que giram ou beneficiem de receitas ou financiamentos provenientes de organismos internacionais ou de entidades referidas nas alíneas anteriores, ou obtidos com a intervenção destas, consubstanciados nomeadamente em subsídios, empréstimos ou avales;
- h) Os conselhos administrativos ou comissões administrativas;
- i) Os administradores, gestores ou responsáveis por dinheiros públicos ou outros activos do Estado, seja qual for a sua designação, bem como pelos fundos provenientes do exterior sob forma de empréstimos, subsídios, donativos ou outra;
- j) As entidades a quem forem adjudicados, por qualquer forma, fundos do Estado;
- k) Outras entidades ou organismos determinados pela lei.

Relativamente ao Visto, estão sob controlo as entidades que pratiquem actos de que resultem despesas suportadas pelo OE ou por fundos externos.

No âmbito da fiscalização das despesas públicas, o Tribunal julga as contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas à jurisdição do Tribunal; elabora o relatório e emite o parecer sobre a Conta Geral do Estado (CGE).

Quanto ao Visto, como objecto de controlo externo, temos a verificação de conformidade com as leis em vigor de contratos, de minutas de contratos, de diplomas e despachos relativos à função pública e a pensões de reforma e aposentação, entre outros.

2. Órgãos de controlo interno

Na história mais recente dos instrumentos e órgãos de controlo financeiro interno vamos destacar os mais significativos, onde particular atenção vai para a criação, pelo Decreto número 13/78, de 20 de Julho, dos Departamentos Financeiros, junto de cada Ministério e na dependência directa do respectivo Ministro, cumprindo e fazendo cumprir igualmente, as instruções do Ministério das Finanças.

Estes departamentos têm como funções:

- Orientar e coordenar a elaboração dos planos financeiros (orçamental, de divisas, de crédito e de tesouraria) do seu âmbito;
- Orientar e controlar a execução dos referidos planos financeiros;
- Orientar e controlar a administração do património das estruturas e instituições do Estado.

Ainda no domínio das instituições sectoriais de controlo interno, devemos mencionar que cada Ministério tem a sua Inspeção-Geral, que para além de fiscalizar as matérias sectoriais, se debruça igualmente sobre aspectos financeiros das respectivas instituições.

Dentro do Ministério do Plano e Finanças, a Direcção Nacional do Orçamento tem como uma das suas atribuições, o acompanhamento e controlo da execução orçamental, a qual se caracteriza pela verificação “a posteriori”, através da sua sujeição mensal, pelos organismos executores do orçamento do Estado, dos balancetes mensais, e justificativos das despesas efectuadas e relativas aos correspondentes duodécimos. Esta Direcção controla igualmente “a priori” as despesas atinentes a actos de provimento, promoção, e outros relativos ao pessoal civil da Administração Pública e demais contratos e actos geradores de despesas.

A acção da Direcção Nacional do Orçamento é complementada pela Inspeção-Geral de Finanças.

3. O Subsistema de Controlo Interno

Ainda em referência ao controlo interno é importante referir que com a criação do Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), através da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, houve a necessidade de estabelecer os comandos operativos para a sua operacionalização, o que foi feito com a aprovação do respectivo regulamento pelo Decreto n.º 17/2002, de 27 de Junho.

O SISTAFE, como bem diz o preâmbulo da Lei que a institui, visa “...estabelecer de uma forma global mais abrangente e consistente os princípios básicos e normas gerais de um sistema integrado de administração financeira dos órgãos e instituições do Estado...”.

No seu Artigo 1, n.º 1, alínea e), a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, estatui que constitui um dos elementos do SISTAFE o Subsistema do Controlo Interno. Este subsistema “compreende os órgãos e entidades que intervêm na inspeção e auditoria dos processos de arrecadação, cobrança e utilização dos recursos públicos e abrange as respectivas normas e procedimentos⁴”.

O Regulamento do SISTAFE que atrás foi referido tem por objectivo o estabelecimento de um sistema integrado, que proporcione informação oportuna e fiável, e assegure a uniformização e harmonização da aplicação dos princípios universalmente aceites e a instituição de regras e procedimentos para, a par de outros arrolados no Artigo 4, proceder “à gestão, avaliação e controlo dos recursos financeiros”.

Para garantir o funcionamento do subsistema, o Regulamento criou um Conselho Coordenador, composto pelo Inspector-Geral de Finanças, o Inspector-Geral da Administração Pública e por todos os inspectores-gerais sectoriais, ao qual são dadas as competências constantes do Artigo 195⁵.

⁴ Artigo 62 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro

⁵ Artigo 195

Ao Conselho Coordenador do SCI compete:

- a) emitir pareceres sobre projectos e regulamento das entidades competentes do SCI;
- b) emitir pareceres sobre os planos e relatórios de actividades inspectivas;

O diploma em referência estabelece ainda vários níveis de controlo⁶, onde a intervenção da Inspecção-Geral de Finanças ocorre no nível de controlo estratégico, que consiste no acompanhamento e avaliação do controlo operacional e sectorial e ainda, das metas traçadas no programa do Governo e no Orçamento do Estado.

a) Inspector do Estado

Com vista a assegurar o correcto funcionamento dos órgãos do poder de Estado a todos os níveis, garantindo-se desse modo a efectiva implementação dos programas definidos a nível central, sentiu-se a necessidade de criar mecanismos que permitissem o estabelecimento de uma estreita ligação entre os órgãos centrais e locais.

Num primeiro momento, para cumprir esse desiderato, foi criado um quadro de Inspectores do Estado, através do Decreto Presidencial n.º 1/79, de 11 de Janeiro, o qual tinha como função “realizar junto de órgãos locais do Estado missões determinadas pelo Presidente da República”.

Com a evolução constitucional que Moçambique⁷ conheceu a partir de 1990, as modificações no quadro estrutural do Estado também abrangeram a própria Presidência da República com a aprovação do Decreto Presidencial n.º 4/96, de 10 de Junho.

Este diploma definiu a Presidência da República como um órgão central do aparelho do Estado de assistência ao Presidente da República no exercício das suas funções constitucionais e os objectivos que este órgão prossegue. A realização dos objectivos⁸ definidos no diploma referido no parágrafo anterior exigiu o estabelecimento de um quadro orgânico que habilite a Presidência da República o desempenho eficaz das suas funções.

Uma dessas funções é a que, por força do estabelecido na alínea a) do n.º 3, do Artigo 2 do Decreto n.º 5/96, de 10 de Junho, é exercida através do Inspector do Estado.

Ao Inspector do Estado, nos termos do Artigo 13 do mesmo diploma, compete, de entre outras prerrogativas, assistir o Presidente da República na verificação do respeito pela Constituição e Legalidade, deslocar-se a diversos locais para verificar e controlar a

-
- c) elaborar o plano e relatório anuais;
 - d) estabelecer normas e metodologias de trabalho e aperfeiçoamento técnico profissional;
 - e) emitir pareceres sobre os manuais de procedimentos de inspecção e auditoria, elaborados pelas inspecções sectoriais em razão da sua especificidade;
 - f) promover a cooperação entre as entidades competentes do SCI.
- Compete ainda ao Conselho Coordenador do SCI:
- a) submeter ao órgão coordenador do SISTAFE, até 31 de Maio, o relatório de actividades do ano anterior;
 - b) submeter ao órgão coordenador do SISTAFE, até 31 de Outubro, o plano de actividades para o ano seguinte;
 - c) divulgar normas e metodologias de trabalho que se mostrem adequadas a melhoria da qualidade e eficácia do exercício do controlo;
 - d) divulgar as directrizes que viabilizem o aperfeiçoamento técnico profissional.

⁶ Artigo 192

⁷ A Constituição da República de Moçambique define o regime de Governo como presidencialista, como decorre dos n.ºs 1 e 3 do Artigo 117.

⁸ Vide Artigo 2 do Decreto Presidencial n.º 4/96, de 10 de Junho.

implementação de decisões do Presidente da República e outras situações pontuais por determinação do Chefe do Estado, verificar o cumprimento atempado das orientações do Presidente da República e do Conselho de Ministros, reunir periodicamente com os Inspectores-Gerais dos Ministérios para uma análise global dos trabalhos de inspecção no País, propor ao Presidente da República as providências que julgar convenientes para a regularidade e eficiência dos serviços de inspecção, e realizar outras tarefas determinadas pelo Presidente da República.

Deste rol de competências é possível determinar o posicionamento do Inspector do Estado no quadro das funções de controlo interno em Moçambique, em que este aparece numa situação de proeminência relativamente aos demais.

b) A Inspeção-Geral de Finanças

Com a aprovação do Estatuto Orgânico da Inspeção-Geral de Finanças, e o correspondente Regulamento Interno, pelo Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho, e Diploma Ministerial n.º 57/2000, de 21 de Junho, respectivamente, deu-se mais um passo no fortalecimento do controlo interno em Moçambique, uma vez que a função de zelar pela observância rigorosa da disciplina financeira do Estado e outros entes públicos já fora conferida ao órgão acima referenciado pelo próprio Estatuto Orgânico do Ministério das Finanças.

A Inspeção-Geral de Finanças, IGF, é um órgão de controlo financeiro do Estado moçambicano e de apoio ao Ministro do Plano e Finanças no âmbito da gestão dos fundos públicos e controlo patrimonial, do tipo centralizado, sendo, portanto, parte integrante do Ministério do Plano e Finanças e funcionando na directa dependência do respectivo Ministro⁹.

Este órgão tem como atribuições fundamentais realizar o controlo da administração financeira do Estado, sendo incumbido do exercício do controlo nos domínios orçamental, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, regularidade e da boa gestão financeira, contribuindo para a economia, a eficácia e a eficiência na obtenção das receitas e na realização das despesas públicas nacionais, exercendo a sua actividade em todo o território nacional e nas missões ou delegações do País no exterior¹⁰.

No âmbito do controlo orçamental, financeiro e patrimonial, a IGF, para além de outras actividades que lhe são atribuídas por lei, realiza inspecções aos órgãos do Estado, suas instituições e pessoas colectivas de direito público, ainda que personalizadas, incluindo as autarquias locais; realiza inspecções ou auditorias a empresas públicas, estatais e mistas onde o Estado detenha participação no respectivo capital, com excepção das instituições de crédito, parabancárias e de seguros¹¹.

No âmbito do apoio ao Ministro do Plano e Finanças na gestão dos fundos públicos a IGF propõe medidas visando a melhoria do funcionamento das entidades objecto da sua intervenção, propõe a adopção de medidas mais adequadas com vista ao aperfeiçoamento do sistema de controlo financeiro e uniformização de critérios relativos

⁹ N.ºs 1 e 2 do Artigo 1 do Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho

¹⁰ Artigo 3 do Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho

¹¹ N.º 1 do Artigo 5, do Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho

ao tratamento do erário público e participa, por determinação superior, na elaboração de projectos de diplomas legais que envolvam matérias das suas atribuições¹².

Na sua actuação este órgão baseia-se na independência e isenção, observando os princípios e regras ditadas pelo Comité de Normas de Auditoria da Organização Internacional das Instituições Supremas de Auditoria (INTOSAI).

c) A Inspeção do Ministério da Administração Estatal

A Inspeção Administrativa do Estado é um órgão de controlo interno, integrante da estrutura do Ministério da Administração Estatal, na directa dependência do Ministro da Administração Estatal e que tem por missão velar pela observância rigorosa das normas administrativas e garantir de forma permanente o controlo dos actos do Estado na esfera administrativa.

Este órgão foi criado pelo Decreto n.º 51/95 de 14 de Novembro, exercendo uma acção de natureza educativa e orientadora, providenciando aos órgãos de administração directa e indirecta do Estado, informações e conselhos técnicos, bem como divulgar e esclarecer as normas que regulam o exercício da actividade administrativa. Essa acção é desempenhada através da fiscalização dos procedimentos administrativos em todos os órgãos da administração directa e indirecta do Estado, municípios e sobre os órgãos de outras pessoas colectivas sujeitas a qualquer forma de superintendência ou tutela administrativa.

d) Inspeções Internas dos órgãos centrais do Estado

Ao nível dos órgãos centrais do Estado, muito particularmente nos ministérios, foram criadas inspeções-gerais, que são órgãos de controlo interno, também subordinados aos titulares das respectivas instituições em que estão inseridas, tendo como principal missão o controlo e fiscalização da correcta administração dos meios humanos, materiais e financeiros postos à disposição da entidade e demais organismos e serviços nela integradas.

Estes órgãos, a par do que sucede com a Inspeção Administrativa do Estado, exercem acções de natureza pedagógica, orientadora e fiscalizadora, providenciando aos órgãos e serviços integrados nos seus Ministérios conselhos técnicos.

Embora várias das inspeções-gerais não exerçam efectivamente as funções que os diplomas que as instituí lhes atribuí, há a destacar, por exemplo, a aprovação do Estatuto Orgânico da Inspeção-Geral do Ministério da Defesa Nacional, pelo Diploma Ministerial n.º 25/97, de 14 de Maio; da Inspeção da Educação, pelo Diploma Ministerial n.º 46/91, de 29 de Maio, Inspeção das Obras Públicas, pelo Decreto n.º 17/98, de 29 de Abril.

IV. Relação entre o controlo externo e o controlo interno em Moçambique

¹² N.º 2 do Artigo 5, do Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho

Nos termos do regimento relativo à organização, funcionamento e processo da Terceira Secção do Tribunal Administrativo, aprovado pela Lei n.º 16/97, de 10 de Julho, todas as entidades públicas ou privadas são obrigadas a fornecer, com toda a urgência e de preferência a qualquer outro serviço, as informações e processos que o Tribunal lhes solicitar. Nos termos da mesma lei, o Tribunal pode determinar a requisição de serviços de inspecção e auditoria aos órgãos de controlo financeiro interno. As entidades públicas são ainda obrigadas a comunicar ao Tribunal as irregularidades de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, sempre que a apreciação das mesmas se insira no domínio das atribuições e competências deste.

Por aqui se vê que há, nos termos da lei, o dever universal de colaboração com o Tribunal, dever esse que toma particular destaque relativamente aos órgãos de controlo interno.

O facto de o n.º 4 do Artigo 3 da Lei n.º 13/97¹³, de 10 de Julho conceder a faculdade ao Tribunal Administrativo para, anualmente, determinar que certos actos sejam isentos da fiscalização prévia, sem prejuízo da sua submissão à fiscalização sucessiva, pressupõe a existência de um controlo interno eficaz, cuja efectividade seja certificada pelo órgão de controlo externo.

No domínio das autarquias locais, a lei estabelece que o envio das contas destes entes ao Tribunal Administrativo deve processar-se com o conhecimento do órgão de tutela que superintende a área do plano e finanças, o qual deve produzir um relatório que é igualmente enviado ao Tribunal Administrativo. E esse órgão é a Inspecção-Geral de Finanças.

E isto é expresso claramente pelo n.º 3 do Artigo 81 da Lei n.º 11/97, de 31 de Maio, que define e estabelece o regime jurídico-legal das finanças e do património das autarquias.

Nos termos do n.º 3, do artigo 18 do Decreto n.º 46252, de 19 de Março, no domínio do Visto, cabe ao Ministério do Plano e Finanças a verificação do cabimento de verba orçamental dos actos e contratos sujeitos àquela forma de fiscalização. Temos assim uma actividade de um órgão de controlo interno como preliminar do controlo jurisdicional.

Ainda nos termos do Regimento referido, e ainda no domínio da fiscalização prévia, e particularmente sobre os processos de provimento, exige, a alínea j) do n.º 2 do artigo 16, a informação de cabimento de verba pelos departamentos ou serviços, no sentido de que foram cumpridas as formalidades legalmente exigidas para o provimento.

São preceitos que estabelecem uma cadeia obrigatória de controlo interno, conducente à perfeição do controlo externo.

¹³ “O Tribunal Administrativo pode, anualmente, determinar que certos actos ou contratos apenas sejam objecto de fiscalização sucessiva ou apenas fiquem sujeitos a esta a partir de determinado montante, sem prejuízo do disposto no n.º 1 do Artigo 4 do presente diploma.”

V. Conclusões e recomendações

Pelo exposto, podemos concluir que os sistemas de controlo interno e externo, encontram, no ordenamento jurídico-legal moçambicano, bases bastantes para uma profícua colaboração e complementaridade, convindo tão-somente um maior empenho das instituições vocacionadas, em ordem a estabelecerem um efectivo sistema integrado de controlo financeiro, o que se pode consubstanciar na troca de relatórios de auditorias e de outras formas de fiscalização.

Mas é evidente que cada um dos sistemas opera no seu campo específico em perfeita consonância com o rol das suas atribuições.

Destaca-se que o Tribunal Administrativo, e à luz do ordenamento jurídico-constitucional moçambicano, é um verdadeiro tribunal, separado em absoluto dos poderes legislativo e executivo, cujas decisões são de cumprimento obrigatório para todos os cidadãos e demais pessoas jurídicas, prevalecendo sobre as de outras autoridades.

Mas duma ou doutra forma, pertencente ao poder do Estado, a acção do Tribunal Administrativo, neste campo específico de actuação, tenderá a respeitar este equilíbrio de forças, buscando os pontos de convergência, que são ditados pelo facto de tanto o controlo externo, como o controlo interno, terem como uma das finalidades o controlo dos dinheiros públicos.

Neste particular, convém reiterar que a actuação do Tribunal Administrativo nesta área de actividade, controlo externo, tem um profundo impacto na melhoria dos comportamentos manifestados pela Administração Pública na gestão dos fundos públicos, bem como de outras entidades sujeitas à sua jurisdição.

Por razões óbvias, e de alguma maneira aqui já expendidas, dentre as quais destacaremos a juventude da sua actual concepção, o Tribunal Administrativo, enquanto Tribunal de contas, não tem ainda se debruçado sobre a eficácia dos órgãos de controlo interno, o que, a acontecer, só confirmaria a tese de que o controlo por si efectuado – externo –, pelo facto de ser exercido por um órgão independente e estranho à Administração activa é aquele que se acha isento de qualquer suspeição e, por esse facto, o mais fiável.

Com efeito, estando a Inspeção-Geral de Finanças – órgão de controlo interno por excelência –, integrado na Administração activa, para além de não possuir poderes sancionatórios, ela tem de fiscalizar a actividade da própria Administração, traduzindo-se numa forma superior de “auto-controlo”, acarretando por isso mesmo todos os conhecidos inconvenientes desta natureza de controlo.

Para terminar, e como reforço à sua natureza independente, nunca é demais aludir que o Tribunal administrativo deveria dispor de um orçamento privativo, próprio, compatível com o exercício das suas funções, funções essas fixadas na Constituição e demais leis extravagantes.

E para que haja um eficiente controlo das finanças públicas seria necessário que, para além das formas de colaboração e relacionamento já existentes e plasmadas em vários

diplomas legais, entre os órgãos de controlo interno e o órgão de controlo externo (Tribunal Administrativo), se criassem condições para que houvesse entre os organismos aqui apontados:

- Uma apropriada coordenação de modo a assegurar uma adequada cobertura em termos de controlo, minimizando-se desse modo a duplicação de esforços;
- Acesso aos planos e programas de auditoria de ambas as partes;
- Encontros periódicos para discussão de assuntos de interesse comum;
- Obrigatoriedade de envio de relatórios de auditoria e outros documentos pertinentes ao Tribunal Administrativo
- Criação de mecanismos institucionais para garantir um salutar entendimento e partilha de técnicas e métodos de auditoria;
- Partilha de acções de formação e de pessoal por alguns períodos;
- Revisão do desempenho dos órgãos de controlo interno (se eles estão a actuar de acordo com os seus objectivos e planos), pelo o órgão de controlo externo. Um estudo sobre a qualidade do trabalho dos órgãos de controlo interno deverá também ser feito pelo órgão de controlo externo;

Estas e muitas outras recomendações também constam de vários estudos e documentos produzidos a nível de encontros do Fundo Monetário Internacional e outras organizações.

VI. Bibliografia

Gilles Sistac, Manual das Autarquias Locais, Maputo.

Jean-Pierre Garrite, “Redefining the roles of Management and the Audit Committee – Internal Auditing, Internal Controls, and Reporting”, II International Conference on Internal Control, Budapest, May 2000.

Jean-Pierre Garrite, “establishing and Maintaining Internal controls and Internal Audit Systems – Managements roles and responsibilities”, II International Conference on Internal Control, Budapest, May 2000.

Boaz Arner, “What is the difference between internal Audit and Internal Control”, II International Conference on Internal Control, Budapest, May 2000.

Dr. József Rooz, “Management Responsibilities for Audit Systems as part of the corporate Governance”, II International Conference on Internal Control, Budapest, May 2000.

Graham Joscelyne, “Internal Control and Internal Audit: An Organizational Perspective”, II International Conference on Internal Control, Budapest, May 2000.

World Bank, “Mozambique, Public Expenditure Management Review, Maputo, 2001.

World Bank, “Mozambique: Aggregate Fiscal Analysis and Fiscal Management Review – Public Expenditure Review”, Maputo, 2001.

VIII. Congress of INTOSAI, “Subject 3: Supreme Audit Institutions and Internal Control Institutions”, Madrid, May 1974.

António Luís Pale, “O Tribunal Administrativo à Luz da Lei n.º 5/97, de 6 de Maio, Maputo, Dezembro de 1997.

INTOSAI Internal Control Standards Committee, “Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls”.

INTOSAI, “Guidelines for Internal Control Standards”, June 1992.

INTOSAI, “Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government – An Introduction to Internal control for managers in governmental organizations.

HM Treasury, Internal Audit Benchmarking Report 2002 – 2003, November 2002.

The Institute of Internal Auditors, “International Standards For the Professional Practice of Internal Auditing”, Florida, January 2004.

VII. Legislação

- Constituição da República de Moçambique.
- Lei n.º 5/92, de 6 de Maio (Aprova a Lei Orgânica do Tribunal Administrativo).
- Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro (Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado).
- Lei n.º 11/97, de 31 de Maio (Define e estabelece o regime jurídico-legal das finanças e do património das autarquias).
- Lei n.º 13/97, de 10 de Julho (Estabelece o regime jurídico da fiscalização prévia das despesas públicas).
- Lei n.º 14/97, de 10 de Julho (Define o regime jurídico da fiscalização sucessiva das despesas públicas).
- Lei n.º 16/97, de 10 de Julho (Aprova o Regimento da organização, funcionamento e processo da 3.ª Secção do Tribunal Administrativo).
- Decreto Presidencial n.º 1/79, de 11 de Janeiro (Cria o quadro de Inspectores de Estado junto da Presidência da República).
- Decreto Presidencial n.º 4/96, de 10 de Junho (Define a Presidência da República como um órgão central do aparelho do Estado).
- Decreto Presidencial n.º 5/96, de 10 de Junho (Publica o Estatuto Orgânico da Presidência da República).
- Decreto n.º 51/95, de 5 de Setembro (Cria a Inspeção Administrativa do Estado e aprova o respectivo Estatuto Orgânico).
- Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho (Aprova o Estatuto Orgânico da Inspeção-Geral do Estado).
- Decreto n.º 17/2002, de 27 de Junho (Aprova o Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado).
- Diploma Ministerial n.º 66/98, de 20 de Maio (Aprova o Regulamento Interno da Inspeção Administrativa do Estado).
- Diploma Ministerial n.º 57/2000, de 21 de Junho (Aprova o Regulamento Interno da Inspeção-Geral de Finanças).

Maputo, Julho de 2004