

ÍNDICE

	Pag.
INTRODUÇÃO	
CAPITULO I: - Os Tribunais VS Independência.....	4
1. 1. Independência nos Tribunais de Contas.....	4
1. 2. Relação entre o Tribunal de Contas e os Tribunais comuns.....	5
CAPITULO II: - Consequências da não Independência.....	6
1. 1. Dificuldades que apresenta.....	6
CAPITULO III: – Tribunal de Contas e as Auditorias.....	8
1. – Conceito de Auditoria.....	8
1.1 – Tipologia de Auditorias.....	8
1.1.2_ Objectivos da Auditoria.....	9
1.1.3_ Normas Internacionais de Auditoria.....	10
1.1.4_ Normas de Auditoria da AICPA.....	11
1.1.5_ Normas de Auditoria do IFAC.....	11
1.1.6_ Normas de Auditoria da UEC.....	11
1.1.7_ Normas de Auditoria da INTOSAI.....	12
1.1.8– Relação entre Tribunal de Contas e as Auditorias..	12
CAPITULO IV: – O Tribunal de Contas e os Órgãos de Soberania.	16
1. - O Tribunal de Contas e os Órgãos de Soberania.....	16
1.1 – O Presidente da República.....	16
1.1.2 – O Governo.....	17
1.1.3 – O Parlamento.....	18
CAPITULO V : - Recomendações.....	19

INTRODUÇÃO

O conceito de independência «lato sensu» é susceptível de provocar no intérprete várias acepções, desde logo, o facto de gerar uma certa confusão quanto ao sentido etimológico e alcance a nível do direito e do uso comum.

O primeiro elemento dessa abordagem, circunscreve-se ao uso comum do termo, ligado sempre aos termos que com ele podem ser sinónimos, neste sentido a ideia de independência estará ligada a autonomia e liberdade de agir, pensar e querer. É principalmente sobre a ideia de autonomia, inserida no âmbito da interpretação jurídica que gostaríamos de incidir a nossa reflexão, porquanto, é neste âmbito que a abordagem se torna crítica e se não enquadrada com a devida responsabilidade pode resvalar para análises fora do que é a nossa pretensão.

Como caracterizar então o conceito de independência nas suas diferentes acepções? Do nosso ponto de vista e ainda que a guisa de introdução achamos que é uma abordagem com várias facetas que podem ser eminentemente política, jurídico-administrativa e até filosófica; Aqui, e porque nos impõe as circunstâncias da exposição deste tema, nos circunscreveremos apenas a uma abordagem que é muito mais complexa do que parece, como já referimos, que é a jurídico-administrativa e política da questão, se não vejamos:

_ O conceito de independência está ligado ao princípio da separação de poderes, nascido na revolução francesa e defendido pelos filósofos iluministas, deste modo as garantias da independência do poder judiciário se reportam ao conceito de imparcialidade do Juiz na sua actuação devendo aí obediência à Lei e a sua consciência, está também ligada a autonomia administrativa e financeira e porque não política, atendendo ao facto de as diversas constituições atribuírem só e de forma quase que exclusiva ao poder judiciário a função de dizer o direito, ainda que admitindo outras hipóteses de os particulares poderem resolver os conflitos (a arbitragem) .

Assim, a independência política, do sistema judiciário decorre da sua relação com o poder executivo que é eminentemente política e destina-se fundamentalmente a garantir o exercício da sua actividade jurisdicional e como não podia deixar de ser, a defesa da liberdade contra todo o tipo de poder, sobretudo do poder político, como bem o defende, o Prof. Marcus V. A. de Oliveira, no seu texto «Garantias da magistratura e independência do Judiciário»

Ligar a ideia de independência às instituições é sempre pois, um ponto de partida para a análise a que nos propusemos discutir, sobretudo no quadro das atribuições que os Tribunais comuns em geral e os Tribunais de Contas em particular são chamados por Lei a desempenhar.

Raras não são as vezes que este sistema de separação de poderes não vê beliscada essa posição, porquanto ainda que financeiramente autónomos, encontram-se sujeitos aqui e acolá as artimanhas do poder executivo.

Uma questão que nos parece importante e de gostaríamos de fixar a atenção dos distintos participantes é o facto de não se confundir a ideia de independência dos Tribunais com as dos Juizes, atendendo que a independência dos Tribunais estar numa relação com os outros poderes do Estado, nomeadamente, executivo e legislativo, que com ele se relacionam e a independência dos juizes estar virada exclusivamente para a actividade jurisdicional.

O tema que iremos em breve abordar reflectirá a nossa visão do que pensamos sobre a independência dos Tribunais de Contas no exercício da sua actividade jurisdicional, tendo em conta factores como uma maior democratização das sociedades no que tange ao controlo da actividade financeira que o Estado (executivo) desenvolve, as dificuldades à volta da independência dos Tribunais, a relação dos Tribunais de contas com os Tribunais comuns, a independência dos auditores do Tribunal de Contas, uma breve abordagem da relação das ISC com os demais poderes e finalmente perspectivar o exercício do controlo orçamental atendendo as questões que a esse nível ficam por responder, fundamentalmente os contributos das recomendações das ISC as actividades de execução do Orçamento Geral do Estado que não são levadas em conta pelo poder executivo, questões a que convencionamos designar por, periferia do exercício do controlo orçamental.

Ao finalizar temos plena consciência de que a Independência dos Tribunais de Contas em particular já foi motivo de uma abordagem em foros como este, estamos a nos referir aos valiosos contributos que foram prestados no encontro de Lisboa de 2000, por isso é que nos propusemos fazer uma apresentação com enfoques que do nosso ponto de vista tragam aqui e agora com as realidades vividas no nosso tempo uma análise mais circunstanciada e atendendo as experiências que estes poucos anos da nossa actividade em Angola, já nos proporcionaram.

Importa aqui realçar que não faremos essa incursão sem recordarmos as normas da INTOSAI que se debruçam sobre a matéria, «a Declaração de Lima» e as recentes recomendações do último Congresso da INTOSAI, que decorreu em Seul na Coreia do Sul.

Capítulo I: Os Tribunais VS Independência

1. A Independência nos Tribunais de Contas

Os Tribunais de Contas ocupam uma posição central e singular nos modernos Estados democráticos e de direito, definida pela necessidade do controlo externo da actividade financeira dos Estados, com especial incidência sobre a utilização dos dinheiros públicos.

Esse controlo só pode ser eficaz se os Tribunais forem independentes do serviço controlado e se estiverem fora do alcance de influências externas, bem como de interferências de um órgão eminentemente político no controlo de gastos públicos.

Daí a necessidade de assegurar a sua neutralização política e sua isenção perante o controlo externo e independente da actividade financeira, nos domínios das receitas e das despesas e do património do Estado de forma a poder efectivar a responsabilidade financeira, é justamente isto, que justifica a sua caracterização do poder judicial como órgão de soberania e o que postula a sua rigorosa independência, razão pela qual a independência real dos tribunais de contas é encarada como um maior desafio dos Estados modernos.

Os Tribunais de Contas como tribunais especializados no julgamento das contas públicas não são órgãos dependentes da administração, são autónomos, existem de “*per si*” e não fazem parte de nenhuma hierarquia de Tribunais, nem dos Tribunais judiciais¹.

¹ Amaral, Diogo Freitas do, Professor Catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa e da Universidade Católica Portuguesa, Curso de Direito Administrativo, Vol. I, Reimpressão, Livraria - Almedina, Coimbra – 1993.

A doutrina ainda não é unânime quanto a questão, dos Tribunais de Contas com funções jurisdicionais ou a justiça especial de contas integrarem ou não na estrutura do poder judicial.

2. Relação entre o Tribunal de Contas e os Tribunais Comuns

Com as alterações da Lei Constitucional introduzidas em Março de 1991, através da Lei n.º 12/91, definiu-se a República de Angola como um Estado democrático de direito, artigo 2.º da Lei Constitucional, conseqüentemente, se acentuou o princípio da separação de poderes e da interdependência dos órgãos de soberania.

Hoje, de acordo com a constituição os Tribunais, quer comuns como especiais, são órgãos de soberania com competência de administrar a justiça em nome do povo. Diz o n.º1 do artigo 120.º da Lei Constitucional e de acordo com os n.ºs 1 e 2 da 6ª Secção da declaração de lima. E incumbidos por lei de exercerem as funções jurisdicionais, n.º 2 do mesmo artigo do citado diploma.

Assim, o Tribunal de Contas de Angola integra, segundo a Constituição, o órgão de soberania “**Tribunais**”, n.º 3 do artigo 125.º

Os Tribunais comuns têm competências genéricas, uma vez que são extensivos a todos os litígios que não são reservados aos Tribunais especiais, tendo na cúpula os tribunais supremos ou os Supremos Tribunais de Justiça.

Mesmo assim, não existe qualquer hierarquia judicial nestes tribunais, mas apenas uma hierarquia funcional-orgânica de competências, sem qualquer tentativa de submeter o magistrado as ordens ou instruções decorrentes do reexame do recurso judicial.

A independência dos Tribunais de Contas², como a dos Tribunais comuns é caracterizada pela sua exclusiva sujeição da lei, sendo pela sua não sujeição a quaisquer ordens ou instruções, salvo o dever de acatamento das decisões proferidas em via de recurso para o os Tribunais superiores vinculados.

Os Tribunais de Contas têm como instância máxima o Plenário, que é constituído por todos os juízes, órgão deliberativo aquém devem obediência, das decisões proferidas em via de recurso para o Plenário³

(2) Artigo 3.º da lei n.º 5/6, de 12 de Abril, Lei Orgânica do Tribunal de Contas

(3) Artigo 12.º da Lei N.º 5/96, de 12 de Abril, Lei Orgânica do Tribunal de Contas

A independência dos Tribunais Comuns e de Contas, estão ligadas indissolúvelmente ao exercício da função jurisdicional dos magistrados e que são garantidas na constituição para não comprometerem a sua independência.

No caso concreto de Angola, ao Tribunal de Contas são aplicáveis os princípios que na constituição regem o exercício da função judicial e asseguram a obrigatoriedade das suas decisões, n.º 4 do artigo 3.º da sua Lei Orgânica. Estando assim, em conformidade com os n.ºs 1 e 2 da 6ª Secção da Declaração de Lima. Diz o mencionado texto legal “*in verbis*”:
“*A independência dos membros que tomam as decisões em nome das instituições deve ser garantidas na constituição*”.

Também entre nós, os juízes dos Tribunais quer comuns como os especiais são independentes, não devem obediência a nenhum órgão do Estado ou entidade e não podem ser responsáveis durante o seu mandato ou depois dele, pelo facto de emitirem ou tomarem deliberações contrárias a quaisquer ordens externas, no desempenho das suas funções jurisdicional, artigos 127.º e seguintes da Lei Constitucional, aos magistrados do Tribunal de Contas lhes são conferidas as mesmas garantias, prerrogativas e impedimentos da magistratura, cfr. o n.º 1 do artigo 3.º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas.

Essa independência dos tribunais também é garantida pelos Conselhos Superiores das Magistraturas, que também são órgãos de defesa e legitimidade da independência externa dos magistrados.

Outro tipo de relação com os Tribunais Comuns é a que resulta de, o Ministério Público junto dos Tribunais de Contas é dotado de poderes para intentar perante os Tribunais Comuns as competentes acções criminais e civis relativas a actos financeiros, quando verificados indícios de ilícito penal e civil (n.3. do artigo 27. da Lei Orgânica do Tribunal).

Capítulo II: Consequências da não Independência

1. 1 Dificuldades que apresenta

Os Tribunais de Contas como instituições superiores de controlo das finanças públicas devem ser dotados de meios financeiros que lhes permitam a cumprir a sua missão, n.º1 da Secção 7ª da Declaração de Lima.

E só o poderão fazê-lo de forma objectiva e eficaz se forem independentes e dotados de autogoverno e assegurada a gestão administrativa e financeiras imprescindíveis ao exercício da sua actividade jurisdicional.

No entanto, não obstante a declaração formal da independência dos tribunais de contas face aos demais poderes, muitos não dispõem de recursos financeiros para poderem assegurar a gestão administrativa e financeira imprescindíveis ao exercício da sua actividade jurisdicional, o que tem criado entrave as suas independências.

Muitas das suas despesas são cobertas com orçamentos dos estados que lhes são posto à sua disposição, pelo poder executivo, submetendo-se deste modo a este.

A falta de receitas própria para as instituições superiores de controlo das finanças públicas, para estarem habilitadas a utilizarem como entender os seus orçamentos privativo e desfrutarem de autonomia administrativa e financeira que possuem, para além do poder jurisdicional é um factor redutivo da independência, porque influencia negativamente a função jurisdicional.

Essa carência de recursos, leva que essas instituições não cumpram cabalmente com as suas funções que necessitam de treinamentos e cursos de aperfeiçoamento constante, nas áreas mais abrangentes dos organismos sujeito à sua jurisdição.

Entre nós o tribunal de contas é dotado de autogoverno, exercido através dos seus órgãos, nomeadamente:

- O Plenário Geral, órgão máximo e deliberativo do tribunal que é constituído por todo os juízes;
- O Presidente que é empossado pelo Presidente da República, depois de eleito pelo respectivo plenário, reunido em sessão convocada expressamente para esse fim, preside às suas sessões e superintende na gestão administrativa e financeira e no autogoverno;
- O Director Técnico, que dirige e coordena os serviços de apoio técnicos do Tribunal de Contas;

- O Director Administrativo, que dirige e executa as actividades que asseguram a gestão administrativa do tribunal financeira, assim como a gestão do pessoal e do património do tribunal.

CAPITULO III – Tribunal de Contas e as Auditorias.

1– Conceito de Auditoria

Etimologicamente a palavra auditoria provem do latim “audire” que significa em português “ouvir” e a palavra auditor provem concomitantemente do verbo latino “audire”, aquele que ouve: ouvinte. Assim, «latu sensu» podemos definir auditoria como sendo o conjunto de métodos, técnicas e normas que visam examinar determinada realidade e assim emitir uma opinião técnica e independente sobre ela por parte de um profissional versado sobre determinada matéria, que a aprecia e empresta credibilidade e idoneidade.

Hoje, não é possível apresentar um único traço definidor de auditoria aceite por todos os académicos ou profissionais e, isto fruto da própria dinâmica desta ciência. Assim, o conceito de auditoria varia de acordo com a posição de cada doutrinário e do seu objecto. Embora sem fugir aos traços caracterizadores comuns, define-se a auditoria como sendo o exame feito por profissionais independentes, com o propósito de avaliar a actividade de determinado serviço ou entidade conferindo-lhe certa credibilidade. v.g. a auditoria financeira que é o exame sobre a razoabilidade e fiabilidade das demonstrações financeiras de determinada entidade durante um lapso de tempo; já auditoria de gestão é entendida como sendo o forma de avaliar a performance das políticas e ou actos de gestão praticados por uma entidade em termos de eficácia, eficiência etc.

Segundo o doutrinário Manuel Soto Serrano “a auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado em conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam as informações nelas contidas de acordo com certas regras e princípios”.

1.1 – Tipologia de Auditorias

A auditoria é uma ciência que exige hoje em função da própria dinâmica sócio-económica, uma maior especialização, rigor e profissionalismo nos resultados que apresenta. Esta especialização permite que haja uma variedade de tipos de auditorias, isto quer dizer, que em termos de tipologia

em auditoria não se verifica o princípio da taxatividade, não existe um número determinado e fixo de tipos, mas sim uma variedade de acordo com o objecto de cada auditoria que são variadíssimos, fruto da dinâmica acima referida.

Aqui vamos nos referir de forma exemplificativa a alguns tipos de auditoria, que são:

- a) – Auditoria financeira.
- b) – Auditoria interna;
- c) – Auditoria de gestão;
- d) – Auditoria informática;
- e) – Auditoria operacional;
- f) – Auditoria previsional...

Esta enumeração exemplificativa, demonstra o grau de elasticidade existente na tipologia das auditorias, uma vez que devido ao avanço da técnica e da tecnologia do mundo moderno, vão surgindo cada vez mais novos tipos, não existentes antes ou então vão se associando uns aos outros, um exemplo desses novos tipos são as chamadas auditorias ambientais e informáticas, surgidas na segunda metade do século passado.

1.1.2 – Objectivos das Auditorias

Independentemente do tipo e objecto de cada auditoria, existem objectivos gerais que elas visam atingir, um desses grandes objectivos é o de transmitir uma informação que seja credível de tal forma que os seus destinatários e/ou outros interessados possam retirar dela opiniões formadas e conclusões idóneas, evitando assim, as chamadas especulações, incertezas e interpretações erradas.

Outro grande objectivo é o de garantir que esta informação credível e idónea seja útil, segura, completa e adequada para a tomada de decisões dos responsáveis ou entidades auditadas ou ainda dos superiores hierárquicos destas, identificando erros, responsabilidades, falhas e apontando formas de soluções.

As auditorias visam também auxiliar as entidades gestoras no desempenho eficaz das suas actividades, pois a informação independente é uma forma de credibilizar, como já nos referimos atrás, os actos, as operações, as demonstrações financeiras e a gestão das entidades auditadas e quando as mesmas se acharem avaliadas de forma negativa, obriga-os a um exame

dos factores que levaram a não atingir os objectivos preconizados na altura da elaboração das operações, planos, projectos e orçamentos.

Em suma, os objectivos são os de aferir o grau de oportunidade das políticas desenvolvidas face a relação custo/benefício demonstrando assim um determinado resultado da utilização dos meios e/ou recursos cada vez mais escassos; os de descobrir ou detectar erros, fraudes ou irregularidades; os de comprovar o cumprimento das disposições legais; os de comprovar a existência de sistemas de controlo interno adequados e eficientes; os de comprovar a viabilidade presente e futura das entidades, emprestando a elas certa credibilidade, confiança e integridade de informação que, permitam as entidades auditadas fazer uma revisão das formas com que gerem os recursos à luz das soluções apontadas; os de ajudar com o parecer técnico e independente qualquer entidade na busca de soluções para aplicar os recursos ou actuar segundo o critério de eficácia, eficiência e economicidade.

1.1.3 – Normas Internacionais de Auditoria.

Conforme, a definição adoptada pelo “Grande Dicionário de Língua Portuguesa”, norma significa “lei, regra” assim, podemos entender e definir a norma como sendo «o conjunto de regras, procedimentos adoptados por uma corporação, pessoa ou sociedade para reger determinado comportamento».

A propósito do nosso tema, podemos definir norma de auditoria como sendo «o conjunto de leis, regras e procedimentos e ainda modelos de actuação em que os profissionais de auditoria se socorrem e regem para definir, orientar e estruturar o exercício da profissão (de auditor).

Apesar de várias tentativas de uniformização das normas de auditoria internacionais, a verdade é que hoje, este esforço ainda não foi coroado de êxito, portanto, não existem normas de auditoria internacionais uniformes, contudo, existe uma grande aproximação dessas normas praticadas pelos organismos internacionais de profissionais de auditoria, dentre eles destacamos com maior realce a American Institut of Certified Accountants (AICPA), International Federation of Accountants (IFAC) e a ex- Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (UEC), hoje está organização denomina-se Federation des Experts Comptables Européens (FEE), Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), esta não é uma organização de auditoria, mas sim de controlo externo das finanças públicas, que contem Declarações sobre princípios e normas de auditorias.

1.1.4 _ Normas de Auditoria da AICPA

Esta organização tem uma carta aprovada em 1954, que contém dez normas aceites pelos seus membros, que estão subdivididas em três grandes grupos, que são:

- Normas Gerais, incidem sobre a certificação: independência técnica e deontologia profissional do auditor;
- Normas Relativas ao Trabalho de Campo: incidem sobre a forma, métodos de recolha de matéria e informação probatória para apresentar o relatório;
- Normas de Elaboração do Relatório: incidem sobre os princípios sobre os quais assentam a elaboração da opinião técnica e independente;

1.1.5_ Normas de Auditoria do IFAC

Esta organização ordenou todas as suas normas em 1994 – dezassete anos depois da sua fundação – da seguinte forma:

- Matéria introdutiva;
- Responsabilidades;
- Planeamento;
- Controlo interno;
- Prova da auditoria;
- Utilização de trabalho de outros;
- Conclusão e relatório;
- Área especializada;
- Serviços relacionados;
- Recomendações sobre prática de auditorias internacionais.

1.1.6 Normas de Auditoria da ex-UEC, hoje FEE

Esta organização foi criada em 1951 e extinta em 1986, dando origem a FEE e, a contrário das duas primeiras essa organização não tem um modelo sistematizado de normas, mas sim um conjunto de publicações que vão de 1978 a 1986.

1.1.7 – Normas da INTOSAI

Esta organização foi constituída em 1953 na cidade de Havana-Cuba, com o objectivo de promover o intercâmbio de ideias e experiências entre as entidades fiscalizadoras superiores sobre as auditorias governamentais.

Ao longo de vários anos a INTOSAI tem elaborado normas orientadoras do exercício de fiscalização, neste sentido publicou e tem recomendado o às Instituições integradas nessa Organização a aplicação do documento intitulado Declaração de Lima sobre as linhas mestras do controlo das finanças públicas, do IX Congresso da INTOSAI, que se resumem no seguinte:

- Princípios Gerais;
- Independência;
- Laços com o parlamento, o governo e a administração;
- Poderes das instituições superiores de controlo;
- Métodos de controlo, pessoal de controlo, roca internacional de experiência;
- Relatórios;
- Competência de controlo das ISC das finanças públicas.

Deste modo, podemos concluir que apesar de não existirem normas de auditoria internacionais uniformes, os auditores devem no exercício da sua profissão regerem-se pelas normas das corporações em que estão filiados.

1.1.8 - Relação entre Tribunal de Contas e as Auditorias

Toda acção, actividade, projecto, programa, plano, despesa, orçamento, em suma toda a gestão, exige controlo, que permita avaliar o grau de oportunidade do momento da sua execução.

Hodiernamente, e a luz das exigências dos princípios democráticos de transparência e boa governação na gestão da “res pública”, este controlo – consistindo na verificação crítica de conformidade ou desconformidade a certo padrão e na avaliação das respectivas causas e consequências, com eventual revisão ou ajustamento dos programas ou dos objectivos da acção controlada (4) – é atribuído a órgãos externos e independentes da estrutura da Administração; umas vezes por meio de um órgão judicial especializado (Tribunal de Contas) e outras por meio de um complexo de profissionais com o estatuto de auditores independentes (Auditorias).

O Tribunal de Contas é definido com base na Lei angolana, como sendo, um órgão judicial de controlo externo, encarregue em especial de exercer a fiscalização financeira do Estado e de todas entidades que utilizam ou venham a utilizar dinheiro público e a auditoria como sendo o exame feito por um órgão independente. « É um exame independente objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras, de uma entidade juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites» (5).

De tudo quanto se pode desenvolver no âmbito da relação existente entre os Tribunais de Contas e as auditorias externas, em contraposição às auditorias internas feitas por profissionais vinculados ao princípio da hierarquia, do dever de obediência e dentro da mesma estrutura, podemos destacar um primeiro traço caracterizador, o de ambas figuras serem órgãos de controlo externo, o que permite ao Tribunal de Contas exercer um controlo jurisdicional (fiscalização) sobre todos os actos de gestão e financeiros do Estado e não só, e as Auditorias exercer um controlo não jurisdicional sobre os mesmos actos sempre que uma entidade interessada o solicitar

Um segundo traço caracterizador e correspondente com o primeiro é o facto de o Tribunal de Contas no exercício das suas competências ter a seu cargo funções substancialmente jurisdicionais, revestidas do “jus imperium”, o que permite com que as suas decisões sejam obrigatórias às entidades a que se destinam, considerando-se assim, como verdadeiros órgãos judiciais; ao passo que em contraposição nas auditorias, os auditores vêem as suas competências circunscritas ao limite e objecto da auditoria e as conclusões a que chegam não têm carácter obrigatório ou vinculativo mas, facultativas. São opiniões técnicas de profissionais versados, sobre determinada matéria, por isso, as Empresas de auditorias têm a natureza jurídica de pessoas colectivas de direito privado, vocacionadas para o exercício de uma actividade liberal e comercial e em contraposição aos Tribunais de Contas não praticam actos jurisdicionais.

Um terceiro traço caracterizador é o facto de o Tribunal de Contas, v.g.(TC-Angola), exercer dentro das suas competências dois tipos de controlo: “a priori ou ex ante (prévio), isto é, o que tem lugar antes da prática do acto ou da execução contrato ou ainda da realização da despesa, aferindo assim com a concessão ou recusa do visto) a legalidade e a

regularidade financeira do acto, contrato ou despesa; “a posteriori ou ex post” (sucessivo), que tem lugar em momento a posterior a prática do acto ou execução do contrato, aferindo assim o cumprimento zeloso da legalidade e da execução financeira e das razões que motivaram a solicitação do visto.

Nas auditorias, o controlo é sempre a posteriori ou ex post”, num momento posterior a prática do acto ou execução do contrato. Deste modo, para que exista uma auditoria é preciso que antes haja a prática de um acto ou contrato e é sobre esta realidade complexa, sejam actos de gestão como contratos ou mesmos políticas em que incide o juízo de valores a ser formulado pelo profissional independente chamado auditor.

O grande objectivo da opinião positiva ou negativa do profissional (auditor independente) é o de aferir as demonstrações financeiras sobre a matéria em que opina um grau de credibilidade para os gestores e/ou terceiros e é sobre as entidades gestoras que incide a responsabilidade sobre as demonstrações ou matérias examinadas pelo auditor.

O recurso as técnicas, métodos e princípios de auditorias por parte do Tribunal de Contas ou ainda o recurso à empresas de auditorias, com maior incidência sobre os domínios administrativos, património, orçamento, finanças, meio ambiente, recursos humanos e outros domínios tem como objectivo o aperfeiçoamento permanente da actuação da administração pública, quer directa como indirecta, visando o aumento da eficácia – grau de realização dos objectivos perspectivados segundo uma relação directa entre custo/ benefício e, da eficiência – utilização dos meios ou recursos (financeiros, humanos e materiais) por parte dos gestores de forma a atingir a maximização dos resultados ou em contraposição a minimização dos meios e recursos para atingir determinada quantidade e/ou qualidade de resultados.

Assim, impõe-se cada vez mais uma estreita relação entre o Tribunal de Contas e as Auditorias independentes, pelo facto de ambas exercerem o controlo externo sobre as finanças públicas dentro dos princípios democráticos da transparência na gestão e boa governação, independentemente da existência de dois sistemas de controlo externo: o Anglo-saxónico em que esta função é atribuída a um órgão denominado Auditor-Geral, que é um auditor de contas com um estatuto de independência plena e que está vinculado não a administração, mas sim ao parlamento em termos de cooperação e, emite juízos de valores que é aceite acolhido e apreciado a posterior por um órgão judicial (este último e não o Auditor-Geral encarregue de exercer a função jurisdicional); e o

Continental Europeu, onde a função de controlo externo é atribuída a um órgão jurisdicional, colegial e independente: Tribunal de Contas.

Importa referir em última análise, que ao longo deste capítulo abordamos e caracterizamos a Auditoria não como um sistema de controlo externo da família Anglo-saxónica, mas sim como sendo uma forma ou ainda um conjunto de técnicas ou métodos de controlo aplicada e solicitada muitas vezes pela própria administração bem como pelo Tribunal de Contas, pois no sistema de controlo externo da família Anglo-saxónico, não podemos sequer falar em relação Tribunal de Contas e Auditoria, porque não existe Tribunal de Contas e a função de controlo é acometida ao Auditor-Geral.

Depreende-se assim, que só se pode falar desta relação nos sistemas de controlo externo da família continental europeia onde existe Tribunal de Contas e Auditorias independentes, duas realidades que se podem complementar, apesar da supremacia e primazia do Tribunal de Contas.

(4) Cf. A. Sousa Franco, “ Finanças Públicas e Direito Financeiro” volume I, 4^a edição, 9^a Reimpressão, Ano 2002, Editora Almedina, pp. 452.

(5) Cf. C. Baptista da Costa, “ Auditoria Financeira, Teoria e Prática”, 7^a Edição, Ano 2000, Editora Rei dos Livros, pp. 36.

CAPITULO II

O TRIBUNAL DE CONTAS E OS ÓRGÃOS DE SOBERANIA.

A visão simples de um Estado homogéneo, típica do pensamento e da realidade do liberalismo, sucedeu no nosso tempo a complexidade de um conceito de actividade financeira centrada sobre o sector público (6). É esta visão que obriga com que exista uma maior relação entre o Tribunal de contas e os outros órgãos de soberania, contudo essa relação é e deve ser totalmente independente.

Existe hoje nos estados democráticos uma grande preocupação em intensificar o exercício do princípio da separação de poderes entre o legislativo, executivo e o judicial, pois é uma forma de fortalecer a independências de actuação destes órgão com vista a prossecução dos fins a que se propõem e em última análise é uma forma de fortalecimento do próprio exercício da democracia.

Assim, o estado na sua incessante busca de recursos e meios para a satisfação do interesse e necessidades colectivas, exerce diferentes tipos de funções: as chamadas primárias, que são a política que se resume na prática de actos que expressam as opções ou políticas para satisfazer interesses colectivos, e a legislativa que se resume na actividade do poder político conducente a elaboração de regras de conduta social revestidas de determinadas formas previstas na constituição; e as chamadas secundárias que são a administrativa, expressa no conjunto de actos de execução de actos legislativos conducentes na produção de bens e na prestação de serviços destinados a satisfazer necessidades colectivas que em virtude da prévia opção legislativa se tenha entendido que incumbem ao poder político do Estado - colectividade (7), e a jurisdicional que se expressa a execução das leis e da constituição, mediante actos que tem como objectivos proteger os interesses e direitos dos cidadãos legalmente protegidos pela ordem jurídica e assim administrar a justiça e aplicar o direito. E neste exercício vão se interrelacionando os diferentes órgãos de soberania.

1. – O Presidente da República.

A relação existente entre esta figura e o Tribunal de Contas varia de acordo ao tipo de sistema e/ou regime político em presença: presidencialista, semi-presidencialista ou semi-presidencialismo de pendor presidencialista.

Nos sistemas presidencialistas, o chefe de Estado é o chefe do Governo e neste caso é o responsável de toda política económica e social, é o órgão administrativo/executivo principal na estrutura da administração pública. No sistema semi-presidencialista e em contraposição ao primeiro sistema, o Presidente da República não é a figura principal da administração, mas sim o Governo que trata e define toda política económica e social, sendo assim o órgão administrativo é o Governo. Nos sistemas semi-presidencialista de pendor presidencialista verifica-se alguma competência administrativa (mitigada) do Presidente da República, mas a maior competência é atribuída ao Governo.

Assim a par da relação institucional que deve existir entre essas duas figuras (TC e PR), existe uma outra relação, a de controlo, uma vez que o Tribunal de Contas como órgão especializado de controlo externo das finanças públicas deve exercer a sua competência também sobre o Presidente da República, mas somente em relação as operações financeiras deste, pois estão isentos deste controlo os actos políticos. Contudo esse controlo é total ou parcial dependendo do sistema político em presença, conforme foi já referido.

Hoje, fruto das exigências do exercício democrático impõe-se que este controlo seja feito salvaguardando a independência do próprio Tribunal de Contas, pois não está sobre tutela ou dependência hierárquica de qualquer estrutura política do Estado.

1.1 – O Governo

Os conceitos e estruturas modernas de Governo e da administração financeira, dão origem a dois grandes princípios: o da autonomização (diferenciação dos órgãos administrativos gerais dos financeiros) e o da especialização (criação de órgãos voltados a gestão financeira). O surgimento dessa pluralidade de órgãos que exercem actividade financeira pública, obriga a que o próprio Estado cria, em paralelo, um conjunto de mecanismos de controlo, que fiscalizem a utilização dos meios e recursos públicos dentro dos princípios de economicidade, eficiência e eficácia.

Assim encontramos dentro da estrutura da administração um conjunto de órgão e mecanismos de controlo interno, nomeadamente:

- A Inspeção-geral do Estado;
- A Inspeção-geral de Finanças;
- A Inspeção-geral das Forças Armadas.

Este sistema de controlo interno, encontra-se numa relação de interdependência e hierarquia administrativa com os órgãos da administração pública, o que permite que os superiores disponham de poderes de supremacia e direcção e os subalternos o dever de obediência, factores que tiram ao controlo interno o carácter de total independência e imparcialidade. Importa referir que na realidade angolana a controlo interno corresponde ao poder exercido pelo próprio Governo à administração pública que encontra respaldo legal na Constituição, vide artigo 105º e sgs da LC e nas leis que regulam a orgânica e funcionamento da administração pública.

A busca da eficiência e eficácia da gestão dos recursos e meios públicos, faz surgir uma outra forma de controlo, não mais interno, mas sim externo e independente. “À semelhança do que acontece nos outros Estados de direito, a necessidade de controlar com imparcialidade a amputação dos patrimónios dos particulares que sempre deriva da administração financeira estadual, bem como a regular gestão dos dinheiros públicos levou à instituição de diversos tribunais financeiro” (8)

O Tribunal de Contas aparece assim dentro dessa estrutura de controlo externo e independente, não vinculado a estrutura da administração pública, não sujeito a hierarquia administrativa, cujos titulares gozam do estatuto da inamovibilidade e irresponsabilidade e as suas decisões obedecem somente aos ditames da lei e da consciência de cada titular (juiz). O controlo do Tribunal de contas sobre o Governo, incide sobre duas realidades interligadas: Primeiro é a fiscalização financeira e/ou orçamental sobre os órgãos e serviços da administração que pratiquem actos de execução financeira e orçamental; e segundo é a imputação de responsabilidade financeira (reintegratória ou sancionatória sobre os agentes que pratiquem irregularidade ou fraudes (infracções financeiras).

1.1.2 O Parlamento

Não há dúvidas que, o Parlamento e o Tribunal de Contas, são ambos órgãos de controlo externo e independente da actividade executiva/administrativa do Governo. O Parlamento realiza um controlo político sobre a gestão financeira e orçamental do Governo, ao passo que o Tribunal de Contas realiza o controlo jurisdicional. Assim, podemos constatar como exemplo que na Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, os Tribunais de Contas exercem a fiscalização judicial da execução financeira e orçamental e o parlamento aprecia e aprova

politicamente o exercício financeiro e orçamental do Governo através da Conta Geral do Estado.

De todo quanto ficou exposto ao longo desse Capítulo, leva-nos a concluir que as exigências dos Estados democráticos e de direito impõem um maior rigor na gestão da “res pública” por parte da administração pública na busca da satisfação de interesses e necessidades da colectividade e em contrapartida criam órgãos e mecanismos de controlo e/ou fiscalização cada vez mais independentes, deste modo impõem-se também uma maior assumpção do interrelacionamento institucional entre os órgão de soberania. Pois cada um, ao seu nível, exerce uma forma de controlo à administração pública (legislativo exercido pela Assembleia Nacional, político pelo Presidente da República, jurisdicional pelo Tribunal, “maxime” Tribunal de Contas e o administrativo pelo próprio Governo).

(6) CF. A: Sousa Franco “Finanças públicas e Direito Financeiro”, volume I, 4ª edição, 9ª reimpressão, Editora Almedina, ano 2002, pp.144.

(7) CF. M. Rebelo de Sousa “Lições de Direito Administrativo”, volume I, editora Lex, ano 1999, pp.12.

(8) CF. A: Sousa Franco “Finanças públicas e Direito Financeiro”, volume I, 4ª edição, 9ª reimpressão, Editora Almedina, ano 2002, pp.289.

RECOMENDAÇÕES

1- Considerando que a Independência é um factor indispensável no reforço das suas atribuições;

2-Considerando que o reforço da Independência só se consegue estabelecer com uma maior autonomia administrativa e financeira dos Tribunais de Contas.

3-Considerado que tais objectivos a serem perseguidos pelos Tribunais de Contas na prossecução das suas atribuições de forma livre e soberana são fundamentais;

Os Tribunais de Contas reunidos em Assembleia-Geral decidem:

_Reforçar a capacidade institucional dos Tribunais de Contas;

_Criar mecanismos que permitam a sua maior autonomia financeira;

