

Hélder José de Novelle

A accountability como mecanismo de protecção dos recursos públicos – O controlo externo do Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais

Universidade Politécnica

Maputo - 2021

Hélder José de Novelle

A accountability como mecanismo de protecção dos recursos públicos – O controlo externo do Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais

Dissertação de Licenciatura em
Ciências jurídicas, sob supervisão da
dra. Joana Martins Sifa

Universidade Politécnica

Maputo - 2021

Dedicatória

À Deus, à minha família, aos meus amigos, aos meus colegas de trabalho e à todos os Homens com quem aprendi que a vida é feita de momentos fragmentados, e estes em outros mais pequenos ainda, e que ela sempre vale a pena quando lutamos pelos nossos objectivos e tudo fazemos para os materializarmos. Sim, é justamente à todos eles. À todos os que, de forma directa e indirecta, contribuíram para o meu sucesso como estudante, como profissional e como ser humano e àqueles com quem pude aprender que o *Amor* deve ser a “*capa*” de todos os nossos actos e que um verdadeiro Homem deve cultivar quatro virtudes, nomeadamente: humildade, coragem, sabedoria e Fé. Fé em Deus, Àquele que tudo pode!

Agradecimento

A SORTE não é um mero produto da multiplicação dos elementos do acaso! Ela resulta, fundamentalmente, do SABER agir quando as circunstâncias assim o impõem! Mas o infortúnio, esse sim, deriva da má aplicação de esforços, conjugados com a ignorância! Assim se faz o triângulo da vida, cujo epicentro resume-se no saber, sendo que acima deste desenvolve-se a sorte e, abaixo dele a ignorância. Assim vai o meu profundo agradecimento à Deus, por me dotar de qualidades que me permitem aspirar a sabedoria.

De outro modo, injustos seríamos nós se preteríssemos esta oportunidade para dizer muito obrigado, em particular pelo abnegado apoio prestado pelo Engenheiro Patrício Sande, Assessor do Juíz Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique (TA), e Presidente da Associação Moçambicana de Investigação Científica (AICIMO), sem o qual não seria possível a realização do presente trabalho de dissertação, e aos meus colegas do curso de Licenciatura em Ciências Jurídicas, da Universidade Politécnica, com os quais caminhei neste processo de busca do conhecimento e com os quais partilhei muitas gargalhadas e, por vezes, momentos de muita pressão psicológica e dessabores, igualmente agradeço à todos os docentes e aos que, directa ou indirectamente contribuíram para que este momento se tornasse uma realidade.

Universidade Politécnica
Escola Superior Aberta
Curso de Licenciatura em Ciências Jurídicas

A accountability como mecanismo de protecção dos recursos públicos – O controlo externo do Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais

Dissertação em Ciências Jurídicas
Autor: DE NOVELLE, Hélder José de

RESUMO:

O presente trabalho de dissertação, subordinado ao tema: *A accountability* como mecanismo de protecção dos recursos públicos – O controlo externo do Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais, tem em vista aquilatar se existe (ou não) garantia de protecção dos recursos públicos a partir da análise do uso dos mecanismos e instrumentos legais de controlo externo, no âmbito da fiscalização das receitas e das despesas públicas. O estudo buscou esclarecer os conceitos de recursos públicos, despesas públicas, mecanismos de controlo e de instrumentos de fiscalização pública, a partir de uma pesquisa baseada em consulta bibliográfica em livros, artigos académicos, legislação e jurisprudência do Tribunal Administrativo de Moçambique (TA), com o enfoque na Auditoria Externa. O tema foi abordado sob dois aspectos: 1) Teórico - compreensão dos mecanismos de controlo e dos instrumentos de fiscalização das receitas e despesas públicas, e 2) Prático – análise do conteúdo de um certo Relatório de Auditoria, bem como das respectivas Recomendações, elaborados pelo Tribunal Administrativo, ressaltando-se que, dada a natureza de informação

classificada e de carácter sigiloso, não nos dignamos a mencionar ou citar o nome da instituição visada.

Por outro lado, examinamos as funções, atribuições e competências da Contadoria de Contas e Auditorias (CCA) do Tribunal Administrativo de Moçambique (TA), com a finalidade de aferir se o uso efetivo dos mecanismos de controlo e dos instrumentos de fiscalização das receitas e despesas pública garante a salvaguarda dos recursos públicos e se acautela ou se reduz possíveis prejuízos à Administração Pública. Dessa análise, ficou demonstrado que é possível a administração pública aplicar medidas preventivas capazes de reduzir os riscos de desvios de recursos públicos, a depender da postura que adotem as instituições de controlo com relação às práticas seguidas pelos gestores públicos, por um lado. Nesses processos, há indícios da existência de grupos, local e regionalmente organizados, para desviar recursos do erário público, com actos e práticas que ultrapassam os limites de simples irregularidades administrativas, chegando a constituir crimes públicos. (ZYMLER apud SANTANA, Aldomir Rodrigues de, 2011, p. 2). Kanitz (apud SANTANA, Aldomir Rodrigues de, 2011, p. 3) dúvida da capacidade do Estado em proteger os recursos públicos, ao alertar para a necessidade de se aumentar o número de auditores e auditorias em todas as áreas onde há recursos públicos. Por isso, o autor afirma que se um determinado país almeja níveis de lisura igual ao de países como a Dinamarca e a Holanda, é preciso formar e treinar um elevado número de auditores.

Palavras-chave: Administração Pública, Mecanismo de Controlo, Instrumento de Fiscalização, Auditoria Externa, Gestores Públicos, Recursos Públicos.

Polytechnic University
Open Higher School
Licentiate Course in Legal Sciences

Accountability as a mechanism to protect public resources - The external control of the Administrative Court in the context of hidden/illegal public debts

Degree Dissertation in Legal Sciences
Author: DE NOVELLE, Hélder José de

ABSTRACT:

This dissertation work, under the theme: Accountability as a mechanism for the protection of public resources - The external control of the Administrative Court in the context of hidden/illegal public debts, aims to assess whether there is (or not) a guarantee of protection of resources from the analysis of the use of legal mechanisms and instruments of external control, in the scope of the inspection of public revenues and expenditures. The study sought to clarify the concepts of public resources, public expenditure, control mechanisms and public inspection instruments, based on a research based on bibliographical consultation in books, academic articles, legislation and jurisprudence of the Administrative Court of Mozambique (TA), with the focus on External Audit. The theme was addressed under two aspects: 1) Theoretical - understanding of the control mechanisms and instruments for overseeing public revenue and expenditure, and 2) Practical - analysis of the content of a certain Audit Report, as well as the respective Recommendations, prepared by the Administrative Court, noting that, given the nature of classified and confidential information, we do not deign to mention or cite the name of the institution concerned. On the other hand, we examine the functions, attributions and competences of the Accounting and Audits (CCA) of the Administrative Court of Mozambique (TA), in order to assess whether the effective use

of control mechanisms and revenue inspection instruments and Public expenditure guarantees the safeguarding of public resources and prevents or reduces possible damage to the Public Administration.

From this analysis, it was demonstrated that it is possible for the public administration to apply preventive measures capable of reducing the risks of misuse of public resources, depending on the posture adopted by the control institutions in relation to the practices followed by public managers, on the one hand. In these processes, there are signs of the existence of groups, locally and regionally organized, to divert resources from the public purse, with acts and practices that go beyond the limits of simple administrative irregularities, even constituting public crimes. (ZYMLER apud SANTANA, Aldomir Rodrigues de, 2011, p. 2). Kanitz (apud SANTANA, Aldomir Rodrigues de, 2011, p. 3) doubts the State's capacity to protect public resources, by alerting to the need to increase the number of auditors and audits in all areas where there are public resources. Therefore, the author states that if a given country aims at levels of fairness equal to that of countries like Denmark and the Netherlands, it is necessary to train and train a high number of auditors.

Keywords: Public Administration, Monitoring Mechanism, Monitoring Equipment, External Audit, Public Managers, Public Resources.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I.....	1
1. Introdução.....	1
1.1 Contextualização.....	3
1.2 Descrição do Problema.....	5
1.3 Hipóteses.....	6
1.4 Objectivos.....	7
1.4.1 Geral.....	7
1.4.2 Específicos.....	7
1.5 Metodologia.....	7
1.6 Delimitação do Tema.....	8
CAPÍTULO II.....	9
Revisão de Literatura.....	9
2.1 Conceito de Auditoria.....	9
2.2 Auditoria forense.....	10
2.3 Auditoria financeira.....	10
2.4 Auditoria de conformidade.....	11
2.5 Auditoria de regularidade.....	12
2.6 Auditoria operacional.....	13
2.7 Auditoria interna.....	14
2.8 Auditoria orientada.....	15
2.9 Auditoria de projectos.....	15
2.10 Auditoria de sistemas.....	16
2.11 Auditoria ambiental.....	16
2.12 Controlo interno.....	16
2.13 Risco inerente.....	17
2.14 Risco de controlo.....	18
2.15 Risco de distorção material.....	18
2.16 Risco de detecção.....	19
2.17 Risco de auditoria.....	19
2.18 Materialidade.....	21
2.19 Receitas públicas.....	22

2.20 Despesas públicas	22
2.21 Recursos públicos	22
2.22 Finanças públicas	23
2.23 Critérios e indicadores de avaliação de desempenho	23
2.23.1 Critérios de avaliação de desempenho	24
2.23.2 Indicadores de avaliação de desempenho	25
2.24 Objectivos da auditoria	26
2.25 Asserções de auditoria	27
2.26 Normas de auditoria	27
2.27 Papéis de trabalho	28
2.28 Documentação da Auditoria	28
2.29 Programas de auditoria	29
2.30 Evidências de auditoria	30
2.31 A Prova de auditoria	30
2.32 Relação entre provas e evidências de auditoria	31
2.33 A Amostragem	31
2.34 Amostragem não estatística	32
2.34.1 Vantagens da amostragem não estatística	32
2.35 Amostragem estatística	32
2.35.1 Vantagens da amostragem estatística	33
2.36 O Erro e a Fraude	33
CAPÍTULO III	34
O Fundamento da fiscalização pública pelo Tribunal Administrativo de Moçambique	34
3.1 A <i>Accountability</i> e o dever de prestação de Contas	34
3.2 O Surgimento e definição do Tribunal Administrativo de Moçambique	35
3.3 Estrutura e funcionamento do Tribunal Administrativo	36
CAPÍTULO IV	37
A auditoria externa e a protecção dos recursos públicos pelo Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais (2013/2014)	37
4.1 A Independência do Tribunal Administrativo	37
4.2 A Imparcialidade, Objectividade e Transparência do Tribunal Administrativo	38
4.3 As fases da realização de auditoria pelo Tribunal Administrativo	39
4.3.1 Primeira fase de planificação	40
4.3.2 Segunda Fase de Execução	41

4.3.3 Terceira Fase do Relatório de Auditoria	43
4.4 A fiscalização pública e a desconcentração dos serviços prestados pelo TA	47
4.4.1 Constrangimentos intrínsecos do processo de realização de Auditoria	49
4.4.2 Constrangimentos extrínsecos do processo de realização de Auditoria	50
4.5 A eficiência e a eficácia no processo de realização de auditoria externa pelo TA	53
4.5.1 A questão da qualificação e capacitação dos Recursos Humanos	53
4.5.2 O processo de análise e verificação das Contas de Gerência - <i>Accountability</i>	56
4.5.3 O processo de fiscalização concomitante e sucessiva – Auditoria Externa	57
CAPÍTULO V	71
Principais Conclusões e Recomendações	71
5.1 Conclusão	71
5.2 Recomendações	73
Referência Bibliográfica	74

Lista de quadros, tabelas e gráficos

Quadros:

Quadro 1. Relação entre os critérios e os indicadores de avaliação

Quadro 2. Tipologia de Opinião de Auditoria

Quadro 3. Resumo das Constatações e Recomendações de Auditoria à “Entidade X”

Tabelas:

Tabela 1. Nível de literacia dos funcionários do TA

Tabela 2: Variação dos recursos humanos do TA

Tabela 3: A evolução dos Recursos Humanos 2010-2014

Tabela 4. Níveis de realização na análise e verificação das Contas de Gerência

Tabela 5. Evolução dos níveis das despesas de realização das auditorias

Tabela 6. Evolução dos níveis de execução das auditorias

Tabela 7. Nível de capacidade de cobertura das auditorias face ao número de entidades

Tabela 7.1 Grau de Capacidade de cobertura de entidades orçamentais

Tabela 8. Grau de cobertura das auditorias no orçamento do Estado

Tabela 9. Resumo dos Erros Não Ajustados

Gráficos:

Gráfico 1: Nível de literacia dos Funcionários do TA

Gráfico 2: Variação dos recursos humanos do TA

Lista de abreviaturas e siglas

AP - Administração Pública

CCA - Contadoria de Contas e Auditorias

CCGE - Contadoria de Conta Geral do Estado

CEFTCCPLP - Centro de Estudos e Formação dos Tribunais de Contas da CPLP

CGE – Conta Geral do Estado

CPLP - Comunidade dos Países de Língua Portuguesa

CRM - Constituição da República de Moçambique

CUT – Conta Única do Tesouro
DAF – Direcção de Área Fiscal
DNCP – Direcção Nacional da Contabilidade Pública
DNO – Direcção Nacional do Orçamento
DNT – Direcção Nacional do Tesouro
IFAC - International Federation of Accountants (Federação Internacional de Contabilistas)
INTOSAI - International Organizations of Supreme Audit Institutions (Organização Internacional de Instituições Supremas de Auditoria)
ISA - International Standards on Auditing (Normas Internacionais de Auditoria)
ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions (Normas da Organização Internacional das Instituições Supremas de Controlo)
NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
PARPA - Plano de Acção para a Redução da Pobreza Absoluta
PES - Plano Económico e Social
PLACOR - Plano Corporativo Estratégico do Tribunal Administrativo de Moçambique
SAI - Supreme Audit Institution (Instituição Suprema de Controlo Externo)
TA - Tribunal Administrativo de Moçambique
TCE - Tribunal de Contas Europeu
TCP - Tribunal de Contas de Portugal
TCU - Tribunal de Contas da União (República Federativa do Brasil)

Apresentação

Buscando trazer novas abordagens e perspectivas da *accountability* do Sector Público, é que nos propomos, neste trabalho, ensaiar e expor um discurso sobre a matéria, caracterizando o que seria um modelo de prestação de contas e fiscalização sistemática das despesas públicas na perspectiva de diversos autores bibliográficos, bem como na perspectiva das Instituições da Organização Internacional das Instituições Supremas de Controlo Externo (*INTOSAI – International Organization Of Supreme Audit Institutions*) e dos gestores públicos.

O trabalho que colocamos para o público, em geral, e para comunidade académica da Universidade Politécnica (A Politécnica), em particular, diferencia-se de alguns outros no sentido de que ele procura não só apresentar um método de desenvolver uma fiscalização externa das receitas e despesas públicas, como, também, trazer algumas reflexões importantes que facilitariam ao administrador/gestor dos recursos públicos a encontrar um modelo que lhe seja próprio, evitando torná-lo apenas um replicador de esquemas de outros.

No entanto, é de aludir que, apesar do assunto ser abordado de uma forma geral, não nos parece uma restrição para expor o mesmo, sendo que, pelo contrário, apresenta-se com a vantagem de introduzir a questão, além de provocar uma angústia e interesse necessário aos potenciais leitores e utentes a quem tentamos demonstrar a importância da necessidade de um modelo de instrumento de fiscalização que vise garantir a salvaguarda (protecção) dos recursos públicos, por um lado, mas por outro, como um mecanismo inserido na actividade inerente ao próprio acto de governar o Estado (Estado - Administração Pública).

Este trabalho foi elaborado com base na experiência adquirida pelo estudante durante dez (10) anos em exercício de funções de Auditor Externo do Tribunal Administrativo de Moçambique, onde dirigiu, comandou e orientou a realização de diversas auditorias financeiras, dentro e fora do país, à entidades de pequena e de grande complexidades, acrescidos de quatro (4) anos de exercício de funções no Gabinete de Estudos e Projectos do TA e três (3) anos de exercício de funções de Assessor de Juiz Conselheiro. Também baseiou-se na revisão da literatura sobre os mecanismos de controlo e instrumentos de fiscalização pública, bem como na pesquisa de campo e colheita de dados a partir de fontes primárias e secundárias.

CAPÍTULO I

1. Introdução

Historicamente, a Administração Pública moçambicana não tem tido a preocupação de, com base nas auditorias externas, fiscalizar, de forma sistemática, contínua e regular, a aplicação e utilização de recursos públicos, no âmbito da avaliação do processo de implementação de políticas e programas do Governo. Entretanto, existem evidências de que esse desinteresse histórico tem sido gradualmente reduzido, tendo em vista a racionalização dos recursos públicos e a profissionalização dos serviços da Administração Pública, em geral.

A fiscalização das despesas públicas, através de auditorias externas, consubstancia um mecanismo de controlo fundamental para se alcançar melhores resultados da aplicação dos recursos públicos, no processo de avaliação da implementação e execução das políticas e programas do Governo, bem como proporcionar uma melhor qualidade de vida das populações, além de fornecer aos formuladores de políticas sociais (*policy makers*) e aos gestores de programas, dados importantes para o desenho e implementação de políticas públicas mais consistentes e abrangentes, com vista o alcance da eficiência e eficácia da gestão pública.

Independentemente da conjuntura de crise económica e financeira, que impõem a uma utilização dos recursos públicos cada vez mais racional, a adopção de mecanismos e instrumentos de controlo, no âmbito da fiscalização da aplicação e utilização dos recursos materiais e financeiros, estes cada vez mais escassos, sempre teve importância no sector público, na medida em que os serviços públicos não têm um mercado consumidor competitivo que possa servir como medida da qualidade e eficácia de sua prestação.

Este facto sucede em virtude da retracção da demanda, sendo o Estado, por via disso, obrigado a proceder a referida fiscalização de forma regular, sistemática e contínua com vista aferir os níveis de economicidade, eficiência e eficácia da utilização dos recursos

públicos, no âmbito da avaliação dos resultados das suas actividades, dos seus planos, programas e das suas políticas públicas.

Visando aferir a eficiência e eficácia das Auditorias Externas realizadas pelo Tribunal Administrativo de Moçambique, no âmbito do controlo da legalidade e regularidade das despesas públicas, nos propomos a realizar o presente trabalho consubstanciado no tema: *A accountability como mecanismo de protecção dos recursos públicos – O controlo externo do Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais.*

Ora, nos termos do disposto na alínea c), do n.º 2, do artigo 230, da Constituição da República de Moçambique, conjugado com o n.º 2, do artigo 82, da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto¹, compete ao Tribunal Administrativo fiscalizar, sucessiva e concomitantemente² os dinheiros públicos, bem como promover, a todo o tempo, inspecção ou auditoria com o objectivo de detectar irregularidades e saná-las, evitando danos irreparáveis.

i. Estrutura do trabalho

O presente trabalho é composto por cinco (5) capítulos, distribuídos como se segue:

- Capítulo I: introdução;
- Capítulo II: literatura sobre o tema;
- Capítulo III: o fundamento da fiscalização pública pelo Tribunal Administrativo de Moçambique (TA);
- Capítulo IV: estudo de caso subordinado ao tema auditoria externa e a protecção dos recursos públicos pelo TA;
- Capítulo V: principais conclusões e recomendações.

¹ Boletim da República n.º 65, I Série, 3.º Suplemento, de 14 de Agosto de 2014.

² A fiscalização concomitante é um mecanismo de controlo que consiste em verificar, simultaneamente à execução orçamental, isto é, no momento em que decorre a realização de despesas e a cobrança de receitas públicas, a exactidão, a regularidade e a correcção económico-financeira das operações orçamentais, executadas por aquelas entidades sujeitas à jurisdição e controlo financeiros do Tribunal. Traduz-se, em geral, no acompanhamento da execução da actividade financeira (Cf. PLACOR 2006: 23).

1.1 Contextualização

Em Moçambique, decorre o julgamento do caso das “dívidas ocultas”, ou seja, dívidas públicas contraídas pelo Estado sem que a Assembleia da República tivesse conhecimento.

É que, nos termos do disposto na alínea p) do n.º 2 do artigo 178 da Constituição da República de Moçambique, revista pela Lei n.º 1/2018, de 12 de Junho, “é da exclusiva competência da Assembleia da República, autorizar o Governo, definindo as condições gerais, a contrair ou a conceder empréstimos, a realizar outras operações de crédito, por um período superior a um exercício económico e a estabelecer o limite máximo dos avales a conceder pelo Estado”.

Sucedem, porém, que entre os anos de 2013 e 2014, o escândalo das dívidas ocultas foi divulgado por diversos órgãos de comunicação social, sociedade civil e cidadãos, tendo-se tornado na maior fraude financeira jamais testemunhada em Moçambique e prejudicou a imagem e nação.

Na verdade, em causa estão cerca de 2,2 mil milhões de dólares americanos envolvidos no maior calote engendrado por altos funcionários do Estado que, no âmbito do projecto de protecção da zona económica exclusiva, criaram diversas empresas, como sejam a Proindicus, a Ematum (Empresa Moçambicana de Atum) e a MAM (Mozambique Asset Management).

Com efeito, para poderem operar no país, as referidas empresas necessitariam de investir o supramencionado montante e porque não dispunham do valor a solução seria recorrer ao crédito bancário junto de várias instituições de crédito, como sejam os bancos Credit Suisse e a VTB da Rússia, tendo estes bancos, por sua vez, canalizado os referidos valores para o Grupo Privinvest, sediado em Abu Dhabi, que tinha a missão de adquirir e enviar barcos de pesca, navios de patrulha, radares e outros activos para as referidas empresas moçambicanas.

No entanto, uma auditoria da empresa Kroll, realizada às contas da Proindicus, Ematum e MAM em 2017, mostrou que a Privinvest supervalorizou grosseiramente os activos através de uma superfacturação em mais de 700 milhões de dólares.

O julgamento do caso iniciou no dia 23 de agosto do presente ano, contando com 19 (dezanove) arguidos, 70 (setenta) testemunhas e 69 (sessenta e nove) declarantes.

Outrossim, devido aos acentuados níveis de procura de bens e serviços públicos de qualidade, como sejam, por exemplo, de educação, saúde, transporte, segurança e alimentação, têm-se verificado esforços dos Governos tendentes a concepção e implementação de mecanismos de controlo e instrumentos de fiscalização pública cada vez mais eficientes e eficazes, que visem garantir a protecção dos recursos públicos através de uma melhor gestão e racionalização na sua disponibilização, em respeito aos princípios de economicidade, eficiência e eficácia.

Paralelamente tem-se verificado um amplo movimento internacional em prol da boa governação, que vise a materialização da tão almejada justiça social, com principal enfoque no aperfeiçoamento da Administração Pública, com vista a satisfazer as crescentes necessidades dos povos e a promoção do bem-estar social geral.

De facto, constitui apanágio do acima exposto as inúmeras conferências que se vêm realizando ao nível internacional, visando a coordenação de acções tendentes ao combate enérgico da corrupção, má gestão, desvio de fundos públicos, fraudes, sonegação e evasão fiscais.

Em Moçambique, como não poderia deixar de ser, assiste-se igualmente a um amplo movimento em prol da racionalização e controlo financeiro na disponibilização e gestão dos recursos públicos, no controlo da dívida pública, bem como no incentivo ao aumento da produção e produtividade interna, na promoção da agricultura como base do desenvolvimento nacional, considerando as indústrias extrativas e mineradoras como factores impulsionadores, e na afirmação da defesa da soberania que tem como pilar a consolidação da paz.

Este processo tem sido acompanhado pelas diversas e constantes reformulações do quadro legal aplicável a estas matérias, sendo de destacar que desde a consagração do

Tribunal Administrativo na Constituição da República de 1990, como órgão independente de controlo externo, foram instituídos diversos instrumentos jurídicos, com o objectivo de fortalecer o papel desta instituição, como sejam, por exemplo, a Lei n.º 5/92³, de 6 de Maio de 1992, Lei n.º 13/97⁴, de 10 de Julho, Lei n.º 14/97⁵, de 10 de Julho, Lei n.º 16/97⁶, de 10 de Julho, Lei n.º 25/2009⁷, de 28 de Setembro, Lei n.º 26/2009, de 29 de Setembro, Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro, Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, e, mais recentemente, a Lei n.º 7/2015, de 6 de Outubro e a Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro.

No actual modelo de Administração Pública, mais voltado para o interesse público e gestão pública transparente, eficaz e eficiente, a preocupação constante é a quantidade e qualidade dos serviços públicos, o que exige, naturalmente, dos fiscalizadores públicos a implementação de mecanismos de controlo e instrumentos de fiscalização pública cada vez mais eficazes, como medidas que visam garantir a salvaguarda dos recursos públicos, evitar ou reduzir possíveis prejuízos à Administração Pública e ao cidadão.

1.2 Descrição do Problema

Em Moçambique, a fiscalização da legalidade das receitas e das despesas públicas, realizada como mecanismo de controlo dos actos administrativos e da aplicação das normas regulamentares emitidas pela Administração Pública moçambicana, incluindo a efectivação da responsabilidade por infracção financeira, compete ao TA. Compete ainda, a este Tribunal, fiscalizar de forma prévia, sucessiva e concomitantemente os dinheiros públicos⁸. Entretanto, diversas irregularidades, fraudes e desvios de fundos públicos têm sido divulgadas nos diversos órgãos de comunicação social, e diversos actos ilícitos, sonegação e evasão fiscais têm sido reiteradamente cometidos por aqueles

³ Lei orgânica do Tribunal Administrativo.

⁴ Estabelece o regime jurídico da fiscalização prévia das despesas públicas.

⁵ Estabelece o regime jurídico da fiscalização sucessiva das despesas públicas.

⁶ Aprova o regimento da organização, funcionamento e processo da 3.ª Secção do Tribunal Administrativo.

⁷ Aprova a Lei Orgânica da Jurisdição Administrativa.

⁸ Cf. Moçambique. Constituição da República. Boletim da República, n.º 51, I Série, de 22 de Dezembro de 2004, n.º 2 do artigo 228 e n.º 2 do artigo 230.

que, em princípio, deviam ser os guardiões e promotores da boa gestão dos recursos públicos, nomeadamente os gestores do Estado⁹.

Mas, por outro lado, devido a limitações de recursos humanos, materiais e financeiros, muitas instituições, fundos, projectos e programas públicos não são amplamente e regularmente fiscalizados ou auditados, pelo que se impõem os mecanismos de controlo e os instrumentos de fiscalização públicos mais eficientes e capazes de, em tempo oportuno, identificar e colmatar erros, fraudes e desvios de aplicação de recursos públicos.

Diante deste dilema, a questão a ser respondida no presente trabalho é:

- De que forma é que a *accountability*, como um mecanismo de prestação de contas que visa garantir a transparência na gestão dos recursos públicos, bem como a auditoria externa do Tribunal Administrativo de Moçambique podem garantir o controlo dos recursos públicos?

1.3 Hipóteses

- a) A fiscalização pública é um mecanismo de controlo da *Accountability*¹⁰ adoptado pelo Tribunal Administrativo de Moçambique (TA) para verificar a legalidade e conformidade dos actos de gestão pública;
- b) A fiscalização concomitante constitui uma das formas de fiscalização pública privilegiadas na realização das auditorias externas pelo TA;
- c) A fiscalização concomitante realizada pelo TA permite, em tempo oportuno, corrigir erros, sanar irregularidades, evitar ou atenuar os prejuízos à Administração Pública;
- d) A auditoria externa realizada pelo TA constitui um instrumento de fiscalização pública que garante a protecção dos recursos públicos.

⁹ A existência desses problemas são diariamente reportados nos jornais, revistas e noticiários, sendo que, muitas vezes confirmada pelas instituições de controlo externo, como sejam o TA e empresas privadas de auditoria externa, que para o efeito servem-se de instrumentos privilegiados como as Auditorias Externas e as Inspeções.

¹⁰ Obrigação que têm as pessoas, físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, às quais se tenham confiado recursos públicos, incluídos os órgãos, as entidades e organizações de qualquer natureza, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues (In. Tribunal de Contas da União. *Glossário de termos do controle externo*. Brasília: Secretaria-geral de Controle Externo, 2012, p4.)

1.4 Objectivos

1.4.1 Geral

Avaliar a eficiência e eficácia da auditoria externa, como um instrumento de protecção de recursos públicos pelo Tribunal Administrativo de Moçambique.

1.4.2 Específicos

- Identificar as fases de realização de auditoria pelo TA;
- Identificar os constrangimentos do processo de realização de auditorias pelo TA;
- Aferir se existe (ou não) independência institucional na realização de auditorias pelo TA;
- Avaliar a capacidade e o grau de cobertura das auditorias realizadas pelo TA;
- Avaliar a eficiência e eficácia do TA no processo de análise e verificação de Contas de Gerência.

1.5 Metodologia

Métodos

- Descritivo, com vista descrever as características de certos fenómenos e o estabelecimento de relações entre variáveis assumindo, em geral, a forma de levantamento.
- Explicativo, com vista identificar os factores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenómenos.
- Exploratório, visando oferecer maior familiaridade com o problema e torná-lo explícito ou a construir hipóteses, envolvendo o levantamento bibliográfico e o estudo de caso;

- Estudo de Caso, envolvendo o estudo profundo e exaustivo das competências e atribuições do Tribunal Administrativo de Moçambique, incluindo a análise crítica do processo de realização de auditorias externas e do conteúdo dos Relatórios de Auditoria.

Técnicas

- Pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de livros, manuais, artigos, leis e regulamentos;
- Pesquisa documental, elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico (acórdãos, planos de actividades e relatórios);
- Observação.

1.6 Delimitação do Tema

O presente trabalho tem em vista aferir se a Auditoria Externa, realizada pelo Tribunal Administrativo de Moçambique (TA), constitui (ou não) um instrumento de fiscalização que promove a *accountability* e garante a protecção dos recursos públicos de forma eficiente e eficaz, atentos às actividades realizadas pela Contadoria de Contas e Auditorias do TA no ano de 2014, referentes ao controlo externo da execução do Orçamento do Estado de 2013.

É certo que, para garantir maior pertinência e oportunidade do presente trabalho de fim do curso, este devia privilegiar informações e dados mais actualizados, com destaque para a Conta Geral do Estado de 2020. Entretanto, mercê das limitações existentes, decorrentes da inexistência de informações relativas ao último Relatório e Balanço Anuais do TA, isto é, referente ao ano de 2015, bem como da inexistência dos mais recentes Relatórios dos Encontros das Instituições Supremas de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa – CPLP (do período 2010-2015), serão feitas análises do período antecedente ao ano de 2015.

CAPÍTULO II

Revisão de Literatura

2.1 Conceitos de Auditoria

Etimologicamente a palavra “auditoria” tem a sua origem no verbo latino “audire”, que significa “ouvir”, e que deu origem a palavra “auditor” (do latim “auditor”) como sendo aquele que ouve. Isto pelo facto de nos primórdios da auditoria os auditores tirarem as suas conclusões fundamentalmente com base nas informações verbais que lhes eram transmitidas.

No entanto, o conceito de auditoria não tem sido unânime e estático no decorrer do tempo. Inicialmente, era voltado apenas para a descoberta de erros e fraudes, tendo evoluído para outros domínios, assumindo formas específicas e especializadas, passando não só a focalizar os factos já passados, mas também a ter uma função preventiva e orientadora.

A Federação Internacional de Contabilistas (International Federation of Accountants – IFAC) define a auditoria como sendo uma verificação ou exame, feito por um auditor, dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

A Organização Internacional de Instituições Supremas de Controlo Externo (International Organizations of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) direciona o conceito da auditoria para o controlo das finanças públicas, referindo-se que a Auditoria é o exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas.

O Tribunal Administrativo (TA) define a Auditoria como sendo um procedimento de fiscalização utilizado para fundamentar a instrução, a certificação e o julgamento das contas públicas ou a apreciação da economia, eficácia e eficiência do uso dos dinheiros públicos¹¹.

Em suma, pode-se dizer que estas definições diferenciam-se por terem em conta aspectos específicos das entidades auditadas. De qualquer forma não deixam de conter elementos comuns que permitem formular a seguinte definição geral: A Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor emitir uma opinião sobre a matéria analisada.

2.2 Auditoria forense

A auditoria forense (*forensic audit*) é uma especialização da auditoria financeira, direccionada para a investigação e detecção de actos ilegais cometidos pelos órgãos de governação e surgiu nos últimos anos como forma de responder aos aspectos legais relacionados com as matérias contabilísticas (cf. COSTA, 2014: p.s 56 e 124).

2.3 Auditoria financeira

Em Portugal, o Tribunal de Contas de Portugal – TCP¹², define a auditoria financeira como sendo aquela que tem como objecto a análise das contas e da situação financeira

¹¹ Cf. Moçambique. Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro. *Altera e republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo*. Boletim da República n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015, artigo 90, n.º 1.

¹² Tribunal de Contas de Portugal (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, p. 91-96.

de uma entidade, bem como da legalidade e regularidade das suas operações, com vista a emitir ou não um parecer sobre:

a) A situação financeira da entidade fiscalizada, bem como sobre a salvaguarda dos seus activos, tais como: disponibilidades, existências e investimentos;

b) A legalidade e a regularidade das despesas e das receitas, bem com dos direitos e obrigações, com o fim de verificar a sua conformidade com a legislação em vigor.

O Tribunal de Contas da União Europeia (TCE) refere que a Auditoria financeira examina as contas da totalidade das receitas e despesas, na medida em que o respetivo acto constitutivo, ou seja, a legislação que cria o organismo em causa, não exclua esse exame.

2.4 Auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade consiste na certificação das contas prestadas pelas entidades a isso obrigadas, que inclui o exame e a avaliação dos registos contabilísticos e a emissão de parecer sobre a situação financeira e a certificação das contas do Governo como um todo¹³.

Esta auditoria tem por objectivo examinar a legalidade e legitimidade dos actos de gestão em relação a padrões normativos expressos em regulamentos e normas técnicas ou jurídicas, bem como em relação a preceitos de cláusulas contratuais, convénios, acordos, ajustes e instrumentos congéneres (In: Tribunal de Contas da União. *Glossário de termos do controle externo*. Secretaria Geral de Controle Externo. 2012, p. 5).

No sector empresarial privado, o conceito de Auditoria de conformidade apresenta-se com o mesmo significado em que inclui-se, necessariamente, verificar não só se a empresa está a cumprir com as disposições constantes de todos os contratos que celebrou como também com a diversa legislação societária, contabilística, fiscal,

¹³ Cf. Tribunal de Contas da Áustria (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu. Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, p. 81.

ambiental, social, entre outra, que afecta a sua actividade económica (cf. COSTA 2014: 117).

2.5 Auditoria de regularidade

Na Europa, o TCE define a Auditoria da regularidade como sendo aquela que visa examinar a legalidade e a regularidade das receitas e despesas, sendo que, ao fazê-lo, assinalará, em especial, quaisquer irregularidades, significando que a fiscalização das receitas será efectuada com base na verificação dos créditos obtidos e, a fiscalização das despesas, por sua vez, será efectuada com base na verificação das autorizações e respectivos pagamentos.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) define a Auditoria de regularidade, como sendo aquela cujo objectivo é examinar a legalidade e a legitimidade dos actos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contabilísticos, financeiros, orçamental e patrimonial¹⁴. Deste modo, este tipo de auditoria, representa a unificação dos conceitos da auditoria de conformidade e da auditoria financeira, sendo esta última realizada sobre as demonstrações contabilísticas, financeiras e patrimoniais.

Assim, parece ser esse o mesmo sentido do termo adoptado pelo Tribunal Administrativo de Moçambique (TA). Pois, para esta instituição, a auditoria de regularidade, é aquela que tem como objectivo a verificação da conformidade com determinadas regras, normas e objectivos, tendo em vista a análise das contas, da situação financeira e orçamental, da legalidade e da regularidade das operações de determinado órgão, programa ou entidade pública¹⁵.

¹⁴ Auditoria de regularidade. In: Tribunal de Contas da União (2012). *Glossário de termos do controle externo*. Brasília, Secretaria-geral de Controle Externo, p. 5.

¹⁵ Moçambique. Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro. *Republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo*. Boletim da República n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015, artigo 91, n.º 1-3, p. 47.

Deste modo, na perspectiva do TA existem diversos tipos de auditorias, onde se incluem a Auditoria Financeira, a Auditoria de Conformidade e ainda a Auditoria de desempenho, sendo que este conjunto resulta o que o Tribunal de Contas de Portugal designa por Auditoria Integrada, ou seja, a que se verifica quando se leva a cabo não só uma auditoria financeira mas também uma auditoria operacional¹⁶.

2.6 Auditoria operacional

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) define a auditoria operacional como sendo aquela cujo objectivo traduz-se no exame da economicidade, eficiência, eficácia e efectividade de organizações, programas e actividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Por sua vez, o Tribunal de Contas de Portugal (TCP) define este tipo de auditoria como sendo aquela que tem como objectivo básico a avaliação da gestão de uma determinada entidade, através da apreciação dos resultados face aos objectivos fixados, da segurança e da gestão dos meios utilizados nas decisões tomadas e nas acções empreendidas, bem como da conformidade legal destas últimas, pressupondo a existência de lei que autorize as despesas.

Assim, os critérios de mensuração geralmente utilizados na avaliação e controlo da gestão são o da economia, o da eficiência e o da eficácia. Estas três medidas pressupõem uma acção racional baseada na previsão, no planeamento e na comparação entre valores *ex-ante* e valores *ex-post*. A sua aplicação permite concluir se uma gestão é eficaz, se o objectivo fixado foi atingido, sendo económica se tiverem sido escolhidos os meios menos onerosos para atingir um dado objectivo (análise das alternativas) e eficiente se os meios utilizados tiverem sido aplicados da maneira mais apropriada (análise do rendimento).

¹⁶ Auditoria operacional é aquela que incide em todos os níveis de gestão sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia, nas suas fases de programação, execução e supervisão (Cf. Tribunal de Contas de Portugal. Manual de auditoria e de procedimentos: Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal (1992), Anexo I, p. 8-9).

Em Moçambique, o Tribunal Administrativo designa este tipo de auditoria como sendo a Auditoria de Desempenho. Pois, para esta instituição, a Auditoria de Desempenho é aquela que tem como foco a avaliação da economia, eficiência e eficácia, em que o Tribunal avalia os programas, projectos, actividades e respectiva efectividade, sistemas governamentais, órgãos ou entidades públicas¹⁷.

Trata-se do exame que visa aferir os níveis de economia, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza os seus recursos¹⁸.

2.7 Auditoria interna

Trata-se, aqui, de um meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de modo tal que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. (*In*: Tribunal de Contas da Áustria (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu: Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI).

Trata-se de uma função ou actividade desempenhada por um certo órgão, inserido na estrutura orgânica de uma organização, com o objectivo de examinar e avaliar a adequação e a eficácia dos sistemas contabilístico e de controlo interno. Este órgão possui mandato próprio e é independente em relação ao seu meio envolvente e aos órgãos de Direcção, mas dependente do responsável máximo da organização, a quem se subordina (Cf. Tribunal de Contas Europeu (2012). *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade – Unidade Metodologia de Auditoria e Apoio*, p. 288).

¹⁷ Moçambique. Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro. *Republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo*. Boletim da República n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015, artigo 91, n.º 4-5, p. 47

¹⁸ *In*: Tribunal de Contas da Áustria (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu: Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, p. 81.

Enquanto o Tribunal Administrativo de Moçambique¹⁹ atribui duas classificações distintas às auditorias, designadamente, auditoria de regularidade e auditoria de desempenho, diferentemente, o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Tribunal de Contas da União Europeia (TCE) classificam as auditorias em financeiras e de conformidade²⁰.

Entretanto, considerando os objectivos de auditoria que se pretendam atingir, várias podem ser as suas classificações, sendo por isso que, em Portugal, o TCP considera, ainda, no âmbito do exercício das suas competências legais de controlo externo, os seguintes tipos de auditorias:

- a) Auditoria orientada;
- b) Auditoria de projectos ou de programas;
- c) Auditoria de sistemas;
- d) Auditoria ambiental.

2.8 Auditoria orientada

São as que visam analisar de forma direccionada a um sector, área ou actividade particular ou mesmo um procedimento em concreto, estando por isso, também, especialmente vocacionada para verificações que permitam recolher evidência que possa resolver problemas ou dúvidas ou fundamentar uma opinião ou um juízo em zona restrita bem delimitada.

2.9 Auditoria de projectos

¹⁹ Moçambique. Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro. Altera e republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015: art.º 91, p. 47.

²⁰ Tribunal de Contas Europeu (2012). Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade. Luxemburgo, Unidade Metodologia de Auditoria e Apoio, p. 16.

A auditoria de projectos ou programas é a que consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de projectos específicos, podendo suscitar a realização de auditorias horizontais, isto é, o exame de um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, tendo como finalidade abarcar o objecto do controlo no conjunto das actividades.

2.10 Auditoria de sistemas

É a que tem como finalidade o estudo dos sistemas implantados e, em especial, o estudo dos sistemas de controlo interno e de decisão da entidade fiscalizada, tendente à identificação dos eventuais pontos fortes e/ou deficiências desse controlo. Permite, portanto, obter o conhecimento sob a forma como a entidade está organizada, o âmbito da sua actividade e os meios ao seu alcance e, ao mesmo tempo, definir a amplitude dos trabalhos de verificação específica que se mostrem necessários à formulação do parecer por parte dos auditores.

2.11 Auditoria ambiental

A auditoria ambiental é a que está direccionada à análise dos sistemas de gestão e de funcionamento da organização, tendo por objectivo a avaliação da observância das políticas ambientais e do quadro legal específico que regula a preservação do meio ambiente e a conservação dos recursos naturais, bem como auxilia o gestor a reduzir e a eliminar os riscos de impactos ambientais negativos.

2.12 Controlo interno

O controlo interno (CI) é composto pelo plano de organização e todos os métodos e medidas pelas quais uma organização controla suas actividades, visando assegurar a protecção do património, exactidão e fidedignidade dos dados contáveis, e eficiência operacional, como meios para alcançar os objectivos globais da Instituição²¹. Assim, o controlo interno (CI) é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e um conjunto de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere²².

O Controlo, como um instrumento da administração, traduz-se num sistema, isto é, Sistema de Controlo Interno (CI), enquanto, como função da Administração consiste na faculdade de vigilância, orientação e correcção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

Assim, o CI compreende o controlo contabilístico e o controlo administrativo. O primeiro visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos activos, enquanto o segundo compreende o sistema de hierarquia burocrática de autorização e tomada de decisões.

A função do controlo é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios, verificar a correta aplicação das normas e princípios adoptados e constatar a veracidade das operações realizadas, bem como exige a atenção da Administração voltada para a execução de planos e programas, para que as metas e objectivos previamente delineados sejam atingidos, devendo estar presente em todos os níveis da instituição²³.

2.13 Risco inerente

²¹ In: Tribunal de Contas da Áustria. *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu. Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, 1998, p. 67.

²² A organização do controlo interno varia em função de factores como a dimensão e a natureza da entidade, o número de unidades operacionais e a sua dispersão geográfica ou distribuição espacial.

²³ Cf. CHIAVENATO, 1994: 430-434.

É a susceptibilidade de que uma asserção²⁴ possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados, ou seja, a possibilidade da componente do erro que pode ser material, quando agregada com o erro noutras componentes, independentemente da existência do Sistema de Controlo Interno (Cf. COSTA, 2014:218).

Uma distorção (ou não conformidade) é um erro²⁵ de um valor monetário expresso, identificado pelo auditor, no âmbito dos testes substantivos de pormenor, como uma taxa de erro projectada. Em qualquer circunstância, o auditor deve investigar a natureza e a causa dos erros detectados, bem como o seu possível efeito no objectivo do procedimento específico de auditoria e nos outros domínios de auditoria.

2.14 Risco de controlo

É o risco de que uma distorção, que possa ocorrer numa asserção e que possa ser material, individualmente ou quando agregada com outras distorções, não seja evitada ou detectada e corrigida tempestivamente pelo controlo interno da entidade (Cf. COSTA, 2014:218).

2.15 Risco de distorção material

O Risco de distorção material (RDM) traduz-se na susceptibilidade das demonstrações financeiras conterem erros antes da realização da auditoria. Trata-se do produto do risco inerente (RI) e o risco de controlo (RC), ou seja: $RDM = RI \times RC$.

O auditor deverá identificar e determinar os riscos de distorção material para cada demonstração financeira e a nível de cada asserção de transações, saldos de contas e

²⁴ Sobre esta matéria, *vide* o número 3.1 da presente obra - Objectivos da Auditoria, ou In: COSTA, 2014:52-53.

²⁵ *Vide* o número 6 da presente obra - A Distinção o Erro e a Fraude.

divulgações, bem como aumentar a extensão de um procedimento de auditoria quando o risco de distorção material aumenta, ou seja, quanto mais elevado o auditor considerar o nível do risco inerente e/ou de controlo, menor deverá ser o risco de detecção, o que lhe fará aumentar a minuciosidade do nível de trabalho (Cf. COSTA, 2014:218).

2.16 Risco de detecção

É o risco de que o auditor não detecte as distorções através da realização dos seus testes e procedimentos. É a susceptibilidade ou possibilidade de que os procedimentos seguidos pelo auditor não venham a detectar o erro que exista na componente em análise, podendo ser materialmente relevante quando agregado aos erros de outras componentes das demonstrações financeiras.

2.17 Risco de auditoria

É a susceptibilidade do auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada, quando não detecte as distorções através da realização dos seus testes e procedimentos, e dado que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

Esquemáticamente, considera-se a seguinte equação que deve estar sempre equilibrada:

$$\text{Risco de auditoria (RA)} = \text{Risco inerente (RI)} \times \text{Risco de controlo (RC)} \times \text{Risco de detecção (RD)}$$

Assim, quanto mais baixos forem o risco inerente e o risco de controlo, maior será o risco de detecção, o que, por sua vez, significará menos testes substantivos e um maior trabalho no domínio dos sistemas. Ou seja, será necessário testar mais os sistemas de controlos, uma vez que os pressupostos formulados pelo auditor, na fase de planeamento da auditoria, devem ser verificados e dado que os trabalhos relativos aos

sistemas contribuem igualmente para a garantia global (Tribunal de Contas Europeu. 2012. Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade. Unidade Metodologia de Auditoria, p. 34.

O risco de auditoria (RA) é assim o oposto da garantia de auditoria (GA), e esta não se deve confundir com o grau de confiança do auditor (GC), em virtude deste estar relacionado com o nível de confiança que o auditor tem sobre os procedimentos que aplica nos seus testes substantivos. Ou seja, o RA é o que a SAI está disposta a aceitar ao chegar a uma conclusão errada, enquanto o grau de garantia mede o nível de razoabilidade de que as Demonstrações Financeiras (DF's) apresentam uma imagem verdadeira e apropriada à data de referência.

Na prática, o risco de auditoria é inevitável e tem em conta os seguintes componentes: o risco inerente (RI), relativo à natureza da entidade, o risco de controlo (RC), referente ao sistema de controlo interno da entidade auditada, e o risco de detecção (RD), relativo ao facto dos procedimentos aplicados pelo auditor, não lhe permitirem detectar desvios. No entanto, qualquer um destes componentes do risco de auditoria (RI, RC e RD) tem em consideração, por sua vez, os seguintes elementos: Erro conhecido (KE), o Limite inferior de erro (LEL) e o Erro mais provável (MLE).

Na Europa, a política considerada pelo Tribunal de Contas Europeu (TCE) consiste em aceitar, normalmente, um risco de auditoria de 5% para as auditorias que fornecem uma garantia razoável. Por conseguinte, o grau de garantia (GG) é: $100\% - RA = 95\%$.

Por exemplo, na melhor das hipóteses, se considerarmos o $RI = 0,6$ e o $RC = 0,15$, com um risco de auditoria fixado pela SAI em 5%, teríamos como resultado o risco de detecção $(RD) = 0,55$ (que provém de: $0,05 / 0,6 \times 0,15$). Por conseguinte, o grau de confiança (GC) a obter dos testes substantivos é de 45% ($1 - 0,55$). Neste sentido, constata-se que o nível de confiança do auditor é baixo e caberá a ele decidir se os trabalhos realizados e os resultados obtidos no âmbito da avaliação global dos sistemas de supervisão e de controlo e dos testes substantivos são suficientes ou não, com vista obter o nível de confiança exigido no contexto da auditoria em causa.

Em suma, podemos afirmar que, quanto maior for o RC, menor deverá ser o RD e, conseqüentemente, maior será o GC. Inversamente, quanto menor for o RC, maior poderá ser o RD e, conseqüentemente, menor será o GC, sendo que, aqui, o auditor deve realizar mais trabalhos aumentando o tamanho da amostra²⁶. Estes pressupostos, por sua vez, enunciam uma importante proposição no concernente a relação entre o RD e o GC: quanto maior for o RD menor será o GC, sendo o contrário igualmente válido, isto é, quanto menor for o RD, maior será o GC, estabelecendo-se assim uma relação proporcionalmente inversa.

2.18 Materialidade

A materialidade exprime a relevância de um elemento ou grupo de elementos relacionados. Um elemento ou grupo de elementos é considerado materialmente relevante quando é provável que um desvio dê origem a que os utilizadores da informação tomem decisões diferentes. Um elemento ou grupo de elementos pode ser relevante em função do seu valor, da sua natureza ou do contexto no qual está inserido²⁷.

Em Portugal, no cálculo da materialidade a ser considerada nas auditorias externas realizadas pelo Tribunal de Contas de Portugal, por um lado, tem-se em conta o nível mais baixo dos salários nacionais: *“o relato não deverá conter referências a factos cuja materialidade financeira seja pouco relevante, considerando-se, em regra, como tais, aquelas cujo valor não ultrapasse o montante do salário mínimo nacional”*²⁸. Mas por outro lado, a política do Tribunal define que o limiar de materialidade por valor se deve situar entre 0,5% e 2% do valor que reflecte mais razoavelmente o nível de actividade financeira ou o objecto da auditoria, podendo ser o volume global de receitas ou das dotações de despesas.

²⁶ Note que, o grau de confiança - GC é considerado individualmente no âmbito dos testes substantivos e é diferente do grau de garantia - GG que é considerado no âmbito do processo de auditoria como um todo, tendo sido fixado o RA pela SAI.

²⁷ Tribunal de Contas Europeu (2012). *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*. Unidade Metodologia de Auditoria e Apoio, p. 292.

²⁸ Tribunal de Contas de Portugal. *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, 1999: p. 103.

É importante realçar que, a relação entre a Materialidade e o Risco de Auditoria é proporcionalmente inversa, ou seja, quanto maior for o risco de auditoria, menor será a materialidade.

2.19 Receitas públicas

Constituem receitas públicas, todos os recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado (cf. Moçambique. Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro – Lei que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado. Boletim da República, n.º 7, I Série, 2 Suplemento, de 13 de Fevereiro de 2002, art.º 14, n. 1, p. 5)

2.20 Despesas públicas

As despesas públicas são constituídas por todo o dispêndio de recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua proveniência ou natureza, gastos pelo Estado²⁹.

2.21 Recursos públicos

O conceito de recursos públicos encontra-se consagrado nas definições de receitas e de despesas públicas, em que se faz alusão aos recursos monetários, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado, podendo, igualmente, ser em espécie. Na verdade, daqui resulta um outro conceito, nomeadamente do “Património do Estado”.

Neste contexto, considera-se Património do Estado³⁰ ao conjunto de bens do domínio público e privado, e dos direitos e obrigações de que o Estado é titular, independentemente da sua forma de aquisição, designadamente:

a) Bens móveis, animais e imóveis, sujeitos ou não a registo;

²⁹ Cf. Moçambique. Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro – Lei que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado. Boletim da República n.º 7, I Série, 2 Suplemento, de 13 de Fevereiro de 2002, art.º 15, n. 1, p. 5.

³⁰ Cf. Moçambique. Decreto n.º 23/2007, de 9 de Agosto. Aprova o Regulamento do Património do Estado. Boletim da República, n.º 32, de 9 de Agosto de 2007, art.º 3, p. 8

- b) Empresas, estabelecimentos, instalações, direitos, quotas e outras formas de participação financeira do Estado;
- c) Bens adquiridos por conta de projectos, quando não haja reserva de titularidade a favor de terceiros.

2.22 Finanças públicas

Tradicionalmente, as finanças públicas referiam-se às operações desenvolvidas para se obter, distribuir e utilizar os recursos financeiros necessários para se atingir os objectivos do Estado.

Actualmente, o conceito de finanças públicas abrange não só as operações relacionadas com o processo de obtenção, distribuição e utilização dos recursos financeiros do Estado, como também a actuação dos organismos públicos em diversos sectores da vida económica.

Essa actuação amplia o âmbito da acção financeira do Estado que, nos dias de hoje, constitui agente económico determinante do volume da renda nacional e da distribuição dessa renda entre os diferentes grupos sociais.

Em suma, nas finanças públicas estão incluídas as receitas e as despesas públicas, realizadas dentro do país e no exterior. É o saldo apresentado pelo balanço de pagamentos do país que vai indicar se ele é devedor ou credor de outras nações. *In SANDRONI, Paulo. (1999). Novíssimo dicionário de economia. São Paulo, Best Seller, p. 241.*

2.23 Critérios e indicadores de avaliação de desempenho

São inúmeros os critérios e indicadores que podem ser utilizados. Entretanto, a sua escolha está relacionada ao enfoque e aos objectivos que cada entidade avaliadora pretende atribuir aos seus trabalhos de avaliação, controlo e fiscalização. A seguir serão

tratados alguns critérios e indicadores fundamentais que vêm sendo comumente considerados e explorados para a avaliação e controlo dos programas governamentais.

2.23.1 Critérios de avaliação de desempenho

Júnior (2005)³¹ refere que os critérios de avaliação consistem na tradução de aspectos da realidade em enunciados, definindo-os de forma qualitativa e/ou quantitativa em sua estrutura lógica e em seus valores esperados ou desejáveis. São, portanto, padrões contra os quais se poderão contrastar a adequação do desempenho de certa entidade.

Para Castanhar & Costa (2003)³² existem inúmeros critérios de avaliação, no entanto, a sua escolha depende dos aspectos aos quais se deseja privilegiar na avaliação.

Por sua vez, a UNICEF³³ estabelece que, os critérios de avaliação mais comuns seriam: eficácia, eficiência, impacto, sustentabilidade, análise custo/efectividade, satisfação do beneficiário e equidade.

Neste contexto, os conceitos de eficiência, eficácia, economicidade e efectividade constituem os principais objectivos da auditoria de desempenho e, por isso, serão objecto de maiores considerações no presente trabalho. Portanto, à estes critérios encontram-se vinculadas três grandes áreas da auditoria, nomeadamente: auditoria de eficiência e economicidade, auditoria de eficácia e a auditoria de efectividade.

2.23.1.1 Eficácia

A eficácia significa fazer o que é necessário ser feito para alcançar determinado objectivo. Este conceito é distinto do de eficiência por se referir a um determinado resultado, isto é, se este ou o seu produto é adequado a um fim proposto. Trata-se, pois,

³¹ *Apud.* SOARES, Maria Flávia M. R. Leite & BASTOS, Mônica W. Grossi (2008). Manual de Procedimentos de Auditoria em Programas Governamentais. Belo Horizonte, Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais, p. 7.

³² *Ibidem*, p.8

³³ *Ibidem*.

da medida de alcance dos objectivos, e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de uma actividade (In: Tribunal de Contas da Áustria. *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideú: Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, 1998, p. 82)

Em suma, pode-se afirmar que o ideal é que uma tarefa seja realizada com eficiência e que o seu resultado seja eficaz, isto é, adequado a um certo objectivo. Com isto, vale dizer, por outro lado que, quando se atribui a característica de eficiência e eficácia, pretende-se dizer que foi realizada a coisa certa e de forma certa.

2.23.1.2 Eficiência

Este conceito é distinto do de eficácia por se referir à forma de realizar uma tarefa. Trata-se da relação entre o produto, expresso em bens, serviços ou outros resultados, e os recursos utilizados para produzi-los. In Tribunal de Contas da Áustria (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideú: Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, p. 82).

Neste conceito, não se examina se aquilo que foi produzido com eficiência é eficaz, isto é, se o produto ou o resultado do trabalho eficiente está adequado à finalidade proposta. Dessa forma, uma acção pode ser eficiente sem ser eficaz. SANDRONI, Paulo (1999). *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo, Best Seller, p. 198.

2.23.2 Indicadores de avaliação de desempenho

Castanhar & Costa (2003)³⁴ entendem que a aplicação dos critérios de auditoria anteriormente arrolados requer, por seu turno, formas específicas de operacionalização,

³⁴ Apud. SOARES, Maria Flávia M. R. Leite & BASTOS, Mônica W. Grossi (2008). *Manual de Procedimentos de Auditoria em Programas Governamentais*. Belo Horizonte, Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais, p. 10.

visto que constituem medidas indirectas calculadas a partir de quantificação dos resultados obtidos.

Os indicadores de avaliação de desempenho são atribuições de números a objectos, acontecimentos ou situações, de acordo com certas regras e princípios. Como medidas, os indicadores referem-se às informações que, em termos conceituais, são mensuráveis, independentemente da sua colecta obedecer a técnicas ou abordagens qualitativas ou quantitativas. O indicador é apresentado sob a forma de uma relação ou taxa entre variáveis associadas ao fenómeno sobre o qual se pretende actuar.

De uma maneira geral, os indicadores são medidas que representam ou quantificam o desempenho de um processo ou de uma organização. A seguir, são apresentados alguns exemplos da relação entre os critérios e os indicadores de avaliação de desempenho:

Quadro 1. Relação entre os critérios e os indicadores de avaliação

Critérios de Avaliação de Desempenho	Exemplos de Indicadores de Avaliação
Economicidade: minimização dos custos dos recursos utilizados na prossecução de uma actividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.	Os suprimentos na qualidade especificada foram adquiridos ao menor custo?
Eficiência: relação entre os produtos de uma actividade e os custos dos insumos empregues para o efeito, num certo período.	Os intervalos na realização de certas actividades foram reduzidos, sem aumento de custos e sem redução de qualidade?
Eficácia: grau de alcance das metas programadas, num determinado período de tempo, independentemente dos custos.	As actividades realizadas atingiram as metas previstas em programas?
Efectividade: relação entre o impacto previsto e o realizado.	Os programas concebidos e/ou reformulados propiciaram a redução de disfunções?

Fonte: Técnicas de auditoria – Indicadores de desempenho (TCU:2000)³⁵

2.24 Objectivos da auditoria

³⁵ Ibidem.

COSTA (2014: 52-53) refere que o objectivo da auditoria é a expressão de uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras.

2.25 Asserções de auditoria

As asserções³⁶ são os objectivos específicos da auditoria. Assim, o auditor utiliza as asserções para ponderar os diferentes tipos de potenciais distorções ou casos de não conformidade que possam ocorrer.

As asserções específicas relativamente à fiabilidade, legalidade, regularidade e aos sistemas de controlo interno são as seguintes: realidade das operações; integridade; exactidão; classificação; legalidade; regularidade; existência; direitos e obrigações.

2.26 Normas de auditoria

A INTOSAI³⁷ refere que as Normas Gerais de Auditoria são pressupostos regulatórios de aplicação geral, isto é, regras consubstanciadas nos critérios e princípios básicos que regulam todo o processo de planificação e realização das auditorias, bem como sobre a elaboração de relatório e emissão de opinião de auditoria, designadamente: a) Postulados básicos; b) Normas gerais; c) Normas de campo; e d) Normas de elaboração dos relatórios.

A semelhança das NAT - TCU, o Manual de Auditoria e Procedimentos do TCP integra três partes, sendo que, na primeira descreve-se o quadro institucional no âmbito do qual o Tribunal de Contas exerce os seus poderes de controlo. Na segunda, apresentam-se os princípios gerais de auditoria. Na terceira, efectua-se a aplicação desses princípios gerais ao caso do Tribunal de Contas, enunciando regras a seguir no planeamento, na

³⁶ Cf. Tribunal de Contas Europeu (2012). *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*. Unidade Metodologia de Auditoria e Apoio, p. 19-21.

³⁷ INTOSAI. *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu, Comissão de Normas de Auditoria, 1998: p. 42, 44

execução do trabalho de campo e na avaliação dos resultados e elaboração do relatório final³⁸.

No entanto, apesar da consciência de que a busca da qualidade, como elemento essencial para obter e manter credibilidade, confiança e respeito público dos trabalhos de controlo externo realizados pelo Tribunal, que inicia com a elaboração de manuais de procedimentos, padrões, orientações, em Moçambique, o Tribunal Administrativo ainda não dispõe destes instrumentos regulatórios, sendo que os seus trabalhos de auditoria referem-se, no todo, às normas gerais da INTOSAI.

2.27 Papéis de trabalho

Consideram-se papéis de trabalho todos aqueles preparados pelo auditor, pelo auditado ou por terceiros, antes, durante e depois da execução dos trabalhos de campo, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convénios, confirmações externas, programas de auditoria e registos de sua execução em qualquer meio, físico ou eletrónico, como matrizes de planeamento, de constatações e de responsabilização.

Neste contexto, os papéis de trabalho devem conter, quando aplicável, as seguintes informações: nome da entidade auditada e da entidade fiscalizadora, do auditor e do supervisor, a identificação do objecto auditado, título, o objectivo da auditoria e dos testes a realizar.

2.28 Documentação da Auditoria

Os documentos de auditoria são todos os papéis de trabalho que evidenciam o trabalho desenvolvido pelo auditor, durante e depois da execução dos trabalhos de campo,

³⁸ Tribunal de Contas de Portugal (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, p.6.

contendo registo de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características intrínsecas ou extrínsecas.

2.29 Programas de auditoria

As normas gerais de auditoria igualmente orientam para que seja desenvolvido e documentado um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objectivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos humanos e financeiros.

Os auditores devem, assim, desenvolver programas de auditoria que alcancem os objectivos de auditoria e tais programas, e seus eventuais ajustes, devem ser registados e aprovados antes do início da execução.

No TCU, as NAT referem que os programas de auditoria são documentos de auditoria compostos por matrizes de planeamento, descrição da execução dos trabalhos e indicação do resultado que se pretende alcançar com a auditoria, atendendo aos seguintes aspectos básicos:

- a) Visem à prossecução dos objectivos da auditoria mediante execução económica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- b) Considerem, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objecto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objectivos e riscos e a eficácia de seus controlos internos;
- c) Explicitem a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução.

E mais, os programas de auditoria devem indicar o objectivo, o universo e a amostra a serem examinados, os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas e a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

2.30 Evidências de auditoria

A Evidência de Auditoria é o conjunto de informações probatórias documentadas e outras informações pertinentes obtidas e/ou produzidas (Evidência documental, Evidência física e Evidência analítica) pelo auditor com o objectivo de, por um lado, comprovar (ou não) uma discrepância entre a situação ou condição encontrada e o critério de auditoria adoptado e, por outro, para fundamentar as suas constatações e conclusões, bem como sustentar a sua opinião redigida no relatório final de auditoria.

Assim, na sua recolha, os auditores devem ter bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria a fim de que possam obter evidências apropriadas (suficientes, competentes, pertinentes e fidedignos) e ainda permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria, cheguem às mesmas conclusões da equipa de auditoria.

2.31 A Prova de auditoria

As provas de auditoria traduzem a essência da evidência da auditoria e visam corroborar as asserções de auditoria, ou seja, é o que resulta da relação que se estabelece entre a evidência de auditoria e os pressupostos das asserções de auditoria.

Assim, a prova de auditoria traduz-se num conjunto de informações documentadas, constantes no acervo de papéis de trabalho, obtidas e/ou produzidas pelo auditor, e que visam, não só sustentar ou fundamentar as constatações e as conclusões que servirão de base para a formulação da opinião constante no relatório final, como também habilitá-lo a descrever, de forma detalhada, todos os aspectos relevantes do processo de auditoria.

As provas de auditoria deverão apresentar-se com as seguintes qualidades:

- a) Adequadas: informações que, quantitativamente são suficientes e apropriadas para alcançar os resultados da auditoria e que, qualitativamente, têm a imparcialidade necessária para inspirar confiança e confiabilidade.
- b) Pertinentes: informações pertinentes aos objectivos da auditoria.
- c) Razoáveis: informações que são económicas no sentido em que o custo de sua obtenção é proporcional ao resultado que o auditor ou a SAI objectiva conseguirem.

2.32 Relação entre provas e evidências de auditoria

Entre as provas e as evidências de auditoria existe uma relação de complementaridade, pois, as provas de auditoria são proposições extraídas de uma certa evidência ou de um conjunto de evidências de auditoria.

Assim, toda prova de auditoria resulta de uma ou de várias evidências de auditoria, contudo nem todas as evidências de auditoria constituem provas de auditoria, visto que nem todas as informações e documentos obtidos pelos auditores se destinam, essencialmente, para descrever os procedimentos aplicados na auditoria e fundamentar as constatações e as conclusões em que se assenta a opinião de auditoria expressa no Relatório Final de Auditoria.

2.33 A Amostragem

As auditorias, em geral, não são integrais, ou seja, são realizadas sem necessidade de se examinar a globalidade das operações e factos contabilísticos ocorridos no decurso do ano económico a que as mesmas se referem. Assim, as contas, as transacções e operações contabilisticamente relevantes na determinação do objecto do exame a ser efectuado na execução de uma auditoria, quer para confirmação de procedimentos no âmbito do sistema de controlo interno quer para validação de valores das contas ou outros, constituem apenas uma parte (amostra) de um conjunto maior das mesmas (população), sendo que o auditor utiliza formas e métodos aproximativos, representativos e fidedignos do universo total.

O teste sobre uma amostra permite a obtenção da “prova selectiva”, através da qual se fazem conclusões sobre as características do universo com base na análise de apenas uma parte do mesmo. Esta prova, quando fundada em critérios técnicos rigorosos aplicados de forma correcta, permite obter, com menos custo, poucos recursos e menos trabalho, os elementos suficientes e apropriados para que seja formulada com segurança uma opinião pelo auditor³⁹.

2.34 Amostragem não estatística

Também chamada de apreciação, é aquela em que o auditor, apoiado num critério subjectivo, determina o tamanho da amostra, a selecção dos elementos que a integram e a avaliação dos resultados. Este critério baseia-se, portanto, apenas na apreciação do auditor, assim como na sua capacidade e experiência profissional.

2.34.1 Vantagens da amostragem não estatística

Apesar das vantagens inerentes ao método estatístico, as técnicas de amostragem não estatística são mais utilizadas, quer devido ao facto de serem de aplicação mais fácil e prática, quer pelo facto da utilização do método estatístico ser por vezes impraticável. Contudo, se o auditor decidir recolher uma amostra não estatística, deverá, sempre que possível, privilegiar a selecção aleatória, o que fará normalmente aumentar a probabilidade de a amostra ser representativa da população.

2.35 Amostragem estatística

³⁹ A amostra deve obedecer aos seguintes requisitos: representativa, adequada, relevante e razoável.

É aquela em que a determinação do tamanho da amostra, a selecção dos elementos que a integram e a avaliação dos resultados se fazem por métodos matemáticos, baseados no cálculo das probabilidades.

2.35.1 Vantagens da amostragem estatística

A principal vantagem proporcionada pela amostra estatística é que ela permite que o auditor efectue uma avaliação matemática do grau de variação dos possíveis erros na população total, com base no número ou valor de erros encontrados na amostra, com vista avaliar se esse grau de variação de possíveis erros excede o considerado tolerável. Por outro lado:

- a) Facilita o cálculo de uma amostra eficiente e mede a suficiência da matéria de prova;
- b) Facilita a avaliação dos resultados da amostra e permite a quantificação dos riscos da amostragem.

2.36 O Erro e a Fraude

O Erro refere-se a acto não intencional na elaboração de registos e demonstrações contabilísticas, que resulte em incorreções deles, enquanto a fraude refere-se a acto intencional de omissão ou manipulação de transacções, adulteração de documentos, registos e demonstrações contábeis (Cf. COSTA, 2014: 264).

Por sua vez, a Fraude define-se como sendo um acto intencional praticado por uma ou mais pessoas de entre os responsáveis pela governação, os gestores, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganos com o fim de obter vantagens ilícitas ou ilegais (Cf. ISA 24 – *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in na Audit of Financial Statements*).

As irregularidades deixam de ser consideradas como simples erros, transcendendo a categorias de Fraudes, quando, em face dos elementos objectivos e subjectivos

pertinentes, estejam reunidos os requisitos jurídicos aplicáveis. Geralmente, estamos perante uma fraude quando existe manipulação da lei, falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos e/ou documentos de apoio com a intenção de obter uma representação incorrecta da informação financeira ou uma apropriação ilícita de activos ou desvio de fundos para fins diferentes daqueles para que foram atribuídos⁴⁰.

Assim, quando falamos, por exemplo, da sonegação fiscal pelo subfacturamento de receitas e sobreavaliação de gastos, estamos perante a uma fraude, dada a característica do acto premeditado e intencional cujo efeito visa diminuir o lucro tributável, provocando o que chamamos de evasão às cargas tributárias.

CAPÍTULO III

O Fundamento da fiscalização pública pelo Tribunal Administrativo de Moçambique

3.1 A *Accountability* e o dever de prestação de Contas

De acordo com as normas de auditoria da INTOSAI (*Apud*. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União - NAT)⁴¹, a *accountability* traduz-se na obrigação das pessoas ou entidades públicas às quais tenham sido confiados recursos públicos, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, administrativa e programática que lhes foram conferidas, bem como de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades, que administrou ou controlou os recursos públicos que lhe foram confiados em conformidade com as normas, regulamentos e leis aplicáveis.

Esse conceito de *accountability* é fundamental para a compreensão da prática da boa governação e da auditoria governamental e envolve, no contexto das relações que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento moçambicano e a sociedade, três dimensões, nomeadamente: 1) Informação; 2) Justificação; e 3) Sanção, como formas básicas pelas quais se pode prevenir o abuso de poder.

⁴⁰ Tribunal de Contas de Portugal. *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, 1999: p. 73

⁴¹ Tribunal de Contas da União (2011). *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União*. Brasília: Secretaria-geral de Administração, p. 11-12.

Assim, entende-se que a delegação de recursos e poderes recebida da sociedade, por intermédio do Parlamento, implica, por parte do gestor público, a obrigação constante de prestar contas quanto ao alinhamento de suas acções às directrizes fixadas pelo poder público e, portanto, a obrigação de informar deve estar associada à obrigação de que os actos sejam devidamente justificados.

Mas, por outro lado, a relação de *Accountability* envolve também a dimensão relativa aos elementos que obrigam ao cumprimento da lei, sujeitando o abuso de poder e a negligência no uso dos recursos públicos ao exercício das sanções legais.

Assim, entende-se que a missão institucional do TA, designadamente de assegurar a efectiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade, o coloca na posição de órgão de soberania de controlo externo das relações de *Accountability* que se estabelecem entre os gestores dos recursos públicos, o Parlamento e a sociedade em geral.

3.2 O Surgimento e definição do Tribunal Administrativo de Moçambique

De acordo com PALE (1997:12-15)⁴², a menção de um Tribunal Administrativo aparece pela, primeira vez, na história da justiça administrativa de Moçambique, na Segunda Carta Orgânica das Colónias Portuguesas aprovada pelo Decreto de 1 de Dezembro de 1869, reformando a Administração Pública (nessa altura chamava-se Conselho de Província).

O referido autor, relata que, em 1926 criou-se um tribunal privativo de contencioso, denominado Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas e que, o Decreto-Lei n.º 23.229, de 15 de Novembro de 1933, conhecido como Reforma Administrativa Ultramarina (RAU), consagrava o princípio da independência destes tribunais face ao Poder Executivo.

⁴² PALE, António Luís (Antigo Presidente do Tribunal Administrativo), In: III Encontro dos Tribunais de Contas da CPLP. Centro de Estudos e Formação dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa. (CEFTCCPLP), 21 de Outubro de 1997, p. 12-15.

No entanto, a Constituição da República Popular de Moçambique, de 25 de Junho de 1975, alterada em 13 de Agosto de 1978, não mencionava, formalmente, a existência do Tribunal Administrativo ou de uma jurisdição administrativa, apesar de este sempre ter existido à data da sua extinção em 1992, ao abrigo do artigo 44, da Lei n.º 5/ 92, de 6 de Maio.

O TA é o órgão superior da hierarquia dos Tribunais Administrativos provinciais e da Cidade de Maputo, dos tribunais fiscais e dos tribunais aduaneiros e outros de jurisdição administrativa definidos por lei e, igualmente, órgão supremo e independente de controlo externo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas.

3.3 Estrutura e funcionamento do Tribunal Administrativo

O TA tem a sua sede na capital do país e é composto pelo Presidente do Tribunal e dezoito Juízes Conselheiros⁴³. Constituem secções do Tribunal Administrativo as seguintes⁴⁴:

- a) Primeira Secção – Contencioso Administrativo;
- b) Segunda Secção – Contencioso Fiscal e Aduaneiro;
- c) Terceira Secção – Contas Públicas.

Por sua vez, a Terceira Secção de Contas Públicas é composta pelas seguintes subsecções:

- a) Primeira Subsecção – Fiscalização Prévia; e
- b) Segunda Subsecção – Fiscalização concomitante e sucessiva.

No que concerne a Segunda Subsecção de Fiscalização Concomitante e Sucessiva, da Terceira Secção de Contas Públicas, compete ao Tribunal Administrativo:

- a) Elaborar o relatório e o parecer sobre a Conta Geral do Estado;
- b) Apreciar e decidir os processos de prestação de contas das entidades sob sua jurisdição;

⁴³ Lei n.º 24//2013, de 1 de Novembro, republicada pela Lei n.º 7/2015, de 6 de Outubro, art.º 16 e 18, p. 15.

⁴⁴Ibidem, art.º 17, p. 15.

- c) Proceder a fiscalização concomitante e sucessiva das entidades e dos dinheiros públicos, incluindo a avaliação segundo critérios de economia, eficiência e eficácia;
- d) Ordenar reposições de recursos irregularmente utilizados;
- e) Aplicar multas aos responsáveis em virtude das quantias em falta; bem como efectivar, reduzir ou relevar a responsabilidade financeira decorrente de infracções financeiras, contabilísticas e administrativas.

CAPÍTULO IV

A auditoria externa e a protecção dos recursos públicos pelo Tribunal Administrativo no contexto das dívidas públicas ocultas/ilegais (2013/2014)

4.1 A Independência do Tribunal Administrativo

De acordo com o n.º 2, do artigo 2, da Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, *o Tribunal Administrativo é o órgão supremo e independente de controlo externo da legalidade e eficiência das receitas e despesas públicas.*

Entretanto, constata-se que, apesar dos Juízes Conselheiros do TA serem independentes no exercício das suas funções, devendo obediência apenas à lei (Cf. artigo 217 da CRM), e apesar dos órgãos de soberania, designadamente o Presidente da República, a Assembleia da República, o Governo, os tribunais e o Conselho Constitucional, assentarem nos princípios de separação e interdependência de poderes⁴⁵, o Tribunal Administrativo não é uma instituição plenamente independente, dado que o seu presidente é nomeado pelo Presidente da República, a quem se subordina politicamente.

⁴⁵ Moçambique. Assembleia da República (2004). *Constituição da República*. Boletim da República, n.º 51, I Série, de 22 de Dezembro, p. 555, art.º 133-134.

Constata-se ainda que, o TA não é uma instituição plenamente independente, em virtude do seu orçamento anual e os respectivos recursos financeiros necessários para a realização do seu plano económico e social, incluindo as actividades de fiscalização das Contas do próprio Governo, paradoxalmente dependerem totalmente da aprovação do Ministério da Economia e Finanças que, integra o Governo presidido pelo Presidente da República⁴⁶.

4.2 A Imparcialidade, Objectividade e Transparência do Tribunal Administrativo

De acordo com os n.ºs 3, 4 e 5, do artigo 90, da Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, *durante a fase instrutória, as auditorias do Tribunal Administrativo são conduzidas por auditores de controlo externo idóneos, imparciais e munidos de conhecimentos técnicos específicos, em estrita observância de métodos e técnicas reconhecidas.*

Entretanto, constata-se que as equipas de auditorias externas realizadas pelo TA integram técnicos que não são idóneos para o efeito, isto é, que não têm a específica formação profissional e académica em contabilidade e auditoria, bem como técnicos estagiários que não estão devidamente treinados e capacitados.

Por outro lado, o n.º 3 do artigo 92, da Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, estabelece que no Relatório Final de Auditoria Externa realizada pelo Tribunal Administrativo deve constar, de forma clara, o montante dos valores a serem devolvidos e a indicação dos nomes dos respectivos responsáveis por irregularidades, erros, fraudes e outras infracções financeiras detectadas ou constatadas.

Contudo, da análise feita com base no conteúdo dos Relatórios Finais de auditoria realizadas pelo TA, verifica-se a existência de uma certa tendência de não serem indicados os nomes dos dirigentes e responsáveis máximos dos órgãos centrais do Aparelho do Estado, em particular dos ministros e presidentes, apesar destes integrarem a composição dos gestores.

⁴⁶ Cf. n.º 2 do artigo 229, conjugado com o n.º 1 do artigo 146 e n.º 1 do artigo 201, todos da CRM.

No sector público, a credibilidade da auditoria baseia-se na objectividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais. Essa objectividade inclui ser independente, de facto e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesse, bem como distante de compromissos de carácter político. No entanto, as Normas de Auditoria da INTOSAI⁴⁷ destacam que o auditor deve ser independente em relação à entidade fiscalizada e outros grupos de interesse externo. Isto significa que eles devem actuar de forma que aumente sua independência, ou para que esta não seja diminuída.

Assim, é pertinente e fundamental que o auditor se esforce em ser independente das entidades fiscalizadas e de outros grupos interessados, bem como se impõe que, igualmente, seja objectivo ao tratar as questões e os temas a serem examinados, de onde resulta a seguinte premissa: *o auditor deve ser e parecer independente e imparcial*, através das suas atitudes, comportamento, personalidade e do seu carácter pessoal.

4.3 As fases da realização de auditoria pelo Tribunal Administrativo

As Normas de Auditoria da INTOSAI referem que as SAI's (Instituições Supremas de Controlo Externo) devem adoptar políticas e procedimentos atinentes a elaboração de manuais e outros tipos de guias e instruções escritas referentes à realização das auditorias⁴⁸.

Entretanto, em Moçambique, o TA ainda não dispõe destes instrumentos regulatórios e, a sua legislação especial não descreve as fases de auditoria que deveriam ser respeitadas pelos auditores durante a realização dos trabalhos de auditoria, não sendo este facto, motivo para não expormos e discutirmos as fases de auditoria que, na prática são verificadas no âmbito da realização de auditorias por este Tribunal.

Assim, com o presente trabalho foi possível aferir que, na realização das auditorias externas, no âmbito da fiscalização concomitante e sucessiva, o TA obedece as seguintes fases⁴⁹:

⁴⁷ INTOSAI (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu, Comissão de Normas de Auditoria, p. 80.

⁴⁸ INTOSAI (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu, Comissão de Normas de Auditoria, p. 42, 44.

⁴⁹ Para melhor compreensão desta matéria, vide apêndice 1.

4.3.1 Primeira fase de planificação

Esta fase inicia com a elaboração de uma Informação-proposta. Este documento é elaborado pelo chefe da equipa de auditoria com base no plano de actividades do sector (Contadoria de Contas e Auditorias), cabendo-lhe informar que a entidade e o exercício económico a ser auditado consta do referido plano de actividades e que as circunstâncias não obstam que a auditoria seja realizada, pelo que se propõe a sua autorização. Paralelamente, com base na Conta de Gerência efectua-se a avaliação do risco da auditoria e o cálculo inicial da Materialidade, que seguem em anexo a referida Informação-proposta para efeitos de “Parecer e Despacho” do responsável do sector.

Recebida a autorização para a realização da auditoria, o chefe de equipa elabora a “Credencial” que é assinada pelo Juiz Conselheiro relator da aludida Conta de Gerência. Por sua vez, caberá aos demais elementos da equipa de auditoria, sob supervisão do chefe da equipa, dar prosseguimento as seguintes fases e actividades, nomeadamente:

- a) Análise da Conta de Gerência e elaboração do Relatório de Verificação;
- b) Elaboração do Pré-Plano de Auditoria e questionários padronizados;
- c) Aquisição de conhecimento sobre a entidade, entrevistas e fluxogramas;
- d) Elaboração do Plano de Auditoria (revisão analítica inicial, avaliação dos riscos, elaboração do memorando de planificação e do programa de auditoria);
- e) Testes de conformidade (avaliação dos sistemas de controlo interno e de contabilidade);

No Brasil, as NAT, relativas ao planeamento e à execução de auditoria, estabelecem que o planeamento geral de curto prazo (até um ano) e de longo prazo (mais de um ano) levarão em conta a alocação da capacidade operacional, considerando todas as acções e diretrizes aprovadas TCU, planos específicos de acção governamental e as acções de capacitação necessárias para lhes dar suporte.

Em Portugal, o TCP, realça que nesta fase planeamento da auditoria, a realização de uma auditoria, no âmbito do processo de fiscalização pública, obedece às seguintes actividades⁵⁰:

- a) Estudos preliminares, que inclui a recolha e análise de informação;
- b) Plano Global de Auditoria, que inclui a definição do objectivo e conteúdo da Auditoria, a calendarização, a constituição da Equipa, a orçamentação da acção e a aprovação.

COSTA (2014: 64-66) refere que a “aceitação ou continuação do cliente”, representa a primeira fase da realização de uma auditoria, em que o auditor deve:

- a) Avaliar os antecedentes do cliente e as razões que o levam a solicitar a auditoria;
- b) Determinar se o auditor cumpre com os requisitos éticos relativamente ao cliente;
- c) Contactar com o auditor anterior;
- d) Elaborar e obter o contrato de prestação de serviços de auditoria devidamente assinado (*audit engagement letter*);
- e) Selecionar a equipa para realizar a auditoria.

4.3.2 Segunda Fase de Execução

Esta fase consiste na recolha da evidência necessária para emitir uma opinião de auditoria. Assim, o auditor realizará os testes necessários ao controlo e/ou procedimentos substantivos, de modo a recolher a evidência suficiente e adequada, bem como aferir se os controlos internos prescritos existem e se operaram efectivamente durante o período em revista.

Para o TA, esta fase consiste no seguinte:

- a) Determinação de uma amostra que seja representativa e fidedigna;
- b) Realização dos testes substantivos, ou seja, trabalho de auditoria que consiste nos testes e exames das demonstrações financeiras, confirmações, aferições e recolha de evidências materialmente relevantes;
- c) Realização de testes e procedimentos analíticos detalhados, consubstanciados na avaliação e confrontação das teses de auditoria.

⁵⁰ Tribunal de Contas de Portugal. *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, 1999, p. 109-121

Assim, a realização de testes às transacções ocorrerá durante esta fase, cujos objectivos são: 1) Obter evidências de suporte a políticas e procedimentos determinados de controlo; e 2) Obter evidências de suporte à correcção das transacções monetárias. Portanto, o primeiro objectivo é realizado através da realização de testes aos meios de controlo e o último pela realização de testes substantivos às transacções⁵¹.

Nos casos em que os controlos internos pareçam fracos, o auditor fará mais do que examinar procedimentos, realizando testes substantivos. Entretanto, se o auditor tiver adquirido um nível razoável de garantia da justeza das demonstrações financeiras, entendendo a estrutura de controlo interno, avaliando o risco de controlo, testando controlos e procedimentos analíticos, os testes aos detalhes podem ser substancialmente reduzidos.

Em Portugal, o TCP, considera que esta fase de execução da auditoria, compreende as seguintes etapas⁵²:

- a) Avaliação dos sistemas de controlo e do processo de tomada das decisões;
- b) Confirmação do sistema (testes de procedimento);
- c) Identificação dos pontos-chave do controlo e avaliação preliminar dos controlos;
- d) Realização de testes de conformidade;
- e) Apreciação do funcionamento do sistema;
- f) Elaboração e aprovação do programa de auditoria;
- g) Realização das verificações específicas, como seja: exames de documentos originais (autenticidade, normalidade, aprovação e registo), conferência de cálculos, exame da escrituração, incluindo o exame dos registos auxiliares, inquérito (questionários e outros), observação, confirmação, circularização, correlação da informação e certificações físicas.

⁵¹ Muitos dos dois tipos de testes são realizados simultaneamente nas mesmas transacções. Entretanto, quando os controlos não são considerados efectivos ou quando são descobertos desvios nos controlos, os testes substantivos podem ser executados nesta fase e na terceira fase.

⁵² Tribunal de Contas de Portugal (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, p. 109-121

4.3.3 Terceira Fase do Relatório de Auditoria

As Normas de Auditoria INTOSAI mencionam que “no final de cada auditoria, o auditor deve elaborar um parecer ou relatório escrito, consoante seja adequado, estabelecendo as principais constatações no formato adequado”, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão e deve estar livre de imprecisões e ambiguidades, devendo, para tal, ser suportado por provas relevantes, obtidas de forma independente, objectiva e justa (razoável).

Para o TA, o “Relatório de Auditoria” é a etapa final do processo de fiscalização e auditoria, que se verifica depois do auditor ter terminado todos os procedimentos relativos ao trabalho de campo, sendo necessário combinar a informação obtida de forma a poder tirar conclusões globais sobre a razoabilidade dos sistemas de controlo interno e se as demonstrações financeiras estão ou não devidamente apresentadas.

O parecer do auditor deve ser baseado nas provas contidas nas evidências de auditoria, mas o auditor pode exercer o seu juízo profissional antes de chegar a um parecer final.

Assim, esta fase consiste no seguinte:

- a) Avaliação da evidência de auditoria (informação sobre o Sistema de Controlo Interno e parecer dos auditores sobre as demonstrações financeiras);
- b) Elaboração do Relatório Preliminar de Auditoria;
- c) Envio do relatório ao Contador Geral da Contadoria de Contas e Auditorias;
- d) Envio de relatório para o Juiz Conselheiro Relator da 3.^a Secção de Contas Públicas, para efeitos de aprovação;
- e) Envio do Relatório de Auditoria à entidade auditada, para efeitos do contraditório⁵³;

⁵³ O Tribunal Administrativo confere o direito de audição prévia e de defesa aos responsáveis pelas contas e aos eventuais suspeitos de infracções financeiras, garantindo o contraditório e a ampla defesa (Moçambique. Assembleia da República: Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro. *Altera e republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo*. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015: art.º 4, p. 37

- f) Recepção do Contraditório pelo Cartório da Contadoria de Contas e Auditoria e registo na base de dados;
- g) Análise do Contraditório pela equipa de auditoria;
- h) Elaboração do Relatório Final de Auditoria; envio do Relatório final ao Juiz Conselheiro Relator, através do Contador Geral da Contadoria de Contas e Auditorias;
- i) Acórdão de aprovação das contas pelo Tribunal;
- j) Envio do Acórdão para a sua publicação no Boletim da República.

Em Portugal, o TCP, considera o “Relatório”, como sendo a Quarta Fase de Auditoria, que se verifica depois da Terceira Fase, a que considera de “Avaliação dos Resultados”, aludindo que o relatório de auditoria traduz a forma como foi desenvolvido o trabalho e exprime uma opinião sobre os resultados a que chegou. A opinião do auditor deverá ser expressa de forma equitativa e construtiva e as recomendações serem pertinentes e objectivas, devendo ser formuladas não em termos de medidas e ou procedimentos impostos, mas surgirem como corolário lógico das conclusões.

Assim, para este Tribunal de Contas, na “Avaliação dos Resultados” como sendo a Terceira fase do processo de realização de uma auditoria, os aspectos mais importantes a apreciar são os seguintes ⁵⁴:

- a) Efectuar uma avaliação global dos resultados da auditoria, descrevendo e apreciando as deficiências detectadas no sistema de controlo interno, bem como os erros detectados, sua gravidade e se foram ou não corrigidos;
- b) Formular observações de auditoria baseadas na verificação da exactidão das informações recolhidas e nas provas obtidas;
- c) Redigir o relato acompanhado por um conjunto de documentos de trabalho bem organizado e referenciado.

COSTA (2014: 64-66) designa por “Obtenção de Prova de Auditoria e Realização de Testes de Auditoria” como sendo a terceira fase da realização de uma Auditoria, que incluem:

⁵⁴ Tribunal de Contas de Portugal (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, p. 109-121

- a) Testes aos controlos;
- b) Testes de detalhes de transações e de saldos;
- c) Procedimentos analíticos substantivos;
- d) Obter confirmações escritas dos advogados;
- e) Obter declaração do órgão de gestão (*representation letter*).

E mais, o referido autor reserva o “Relato de Auditoria - *management letter*” para a quinta e última fase do processo de auditoria e considera previamente a existência de uma quarta fase, a que designa de “Conclusão e Avaliação da Auditoria” e que consiste no seguinte:

- a) Identificar acontecimentos subsequentes;
- b) Determinar quais os ajustamentos e as reclassificações que devem ser incluídos nas demonstrações financeiras;
- c) Apreciar a forma como estão apresentadas as demonstrações financeiras;
- d) Efectuar o controlo da qualidade da auditoria.

No Brasil, as NAT referem que o relatório de auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipa de auditoria comunica aos utentes o objectivo e as questões de auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, as constatações de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento, sendo que para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser objectivo, convincente, construtivo, útil e de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações relevantes para os objectivos da auditoria, devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes.

Assim, os relatórios de auditoria devem ser minuciosamente revistos pelo coordenador da equipa de auditoria e pelo auditor responsável pela supervisão do trabalho, com vista a assegurar o atendimento dos requisitos previstos no parágrafo anterior e, ainda, que as conclusões decorram logicamente dos factos apresentados e tenham concordância com o tipo de opinião emitida pelo auditor, sobre as demonstrações financeiras analisadas.

4.4 A opinião de auditoria

A “Opinião de Auditoria” é consubstanciada em um Parecer emitido pelo auditor, sobre o objecto, objectivos e asserções da auditoria, nomeadamente sobre a exactidão, a legalidade e a regularidade das operações e elementos analisados, resultante das conclusões de auditoria, expressas de forma sintética, incluindo o grau de autenticidade e fidedignidade do(s) elemento(s) examinado(s), fundamentada nas suas comprovações, devendo ainda o auditor avaliar o impacto das deficiências detectadas, bem como os seus riscos e efeitos, bem como, se for o caso, formular as devidas recomendações.

De acordo com COSTA (2014: 749-783), a “Opinião de Auditoria”, expressa pelo Auditor no Relatório Final de Auditoria, classifica-se como se segue abaixo:

Quadro 2. Tipologia de Opinião de Auditoria

Opinião sem reservas	1. Unqualified Opinion : Refere-se a inexistência de situações que levem à modificação da certificação legal das contas/Relatório de auditoria.
	2. Sem reservas mas com ênfase (Emphasis of Matter): Refere-se a existência de situações modificativas da certificação legal das contas/Relatório de auditoria mas que não afectam a opinião, em virtude de limitação de âmbito e por desacordo.
Opinião com Reserva	1. Por limitação do âmbito (Limitation on scope): a) Imposta pela própria entidade, quando, por exemplo, os termos do compromisso impeçam o auditor de aplicar procedimentos que ele considere indispensáveis; e b) Imposta pelas circunstâncias, quando, por exemplo, no entendimento do auditor, os registos contabilísticos ou a documentação de suporte são inadequados ou quando ele se vê inibido de aplicar procedimentos que considere indispensáveis e que não possam ser substituídos por procedimentos alternativos.
	2. Por desacordos (Disagreement): podem resultar de erros ou omissões, bem como de discordâncias com o órgão de gestão, relativamente a: aplicação dos normativos contabilísticos adoptados como referencial; asserções em que se assentam as demonstrações financeiras; aceitabilidade das políticas contabilísticas adoptadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras; ou ao método de aplicação dessas políticas, incluindo a sua adequada divulgação.
Excusa de Opinião (Disclaimer Of	Quando os eventuais efeitos das limitações do âmbito sejam tão profundos e significativos que o auditor não tem possibilidade de obter provas de auditoria que

Opinion)	sejam apropriadas e suficientes e, conseqüentemente, não está em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo, o auditor emite uma Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria com escusa de opinião.
Opinião Adversa (Adverse Opinion)	Neste caso, quando os efeitos do desacordo são tão profundos e significativos e afectam de tal modo as demonstrações financeiras que estas induzem em erro os destinatários, o auditor expressa uma opiniã adversa.
Impossibilidade de Opinião (Impossibility of Opinion)	Quando o auditor não está em condições de emitir Relatório de auditoria, por se lhe terem deparado situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, neste caso, aquele documento será substituído por uma “Declaração de Impossibilidade” de Relatório de auditoria.

Ora, como resultado da presente pesquisa, constatou-se uma tendência dos auditores do TA emitirem exclusivamente a “Opinião Adversa”, pois de um total de 254 Relatórios Finais de auditorias elaborados pelo TA em 2014, em todos eles foram emitidas a “Opinião Adversa”.

4.4 A fiscalização pública e a desconcentração dos serviços prestados pelo TA

No âmbito da fiscalização concomitante e sucessiva das receitas e despesas públicas, a prerrogativa de realização de auditorias externas às contas públicas, está exclusivamente concentrada no Tribunal Administrativo (órgão central, sedado na cidade capital - Maputo): *fiscalização concomitante e sucessiva das receitas e despesas públicas é exercida pelo Tribunal Administrativo*⁵⁵.

Por um lado, este facto tem como consequência o desperdício de elevadas quantias monetárias gastas pelos utentes (funcionários e entidades públicas e privadas), em custos de transporte, correios e comunicações, assim como pelo Tribunal Administrativo, em alojamento e ajudas de custo pagas aos seus auditores, quando se trata de realização de auditorias externas às contas das diversas entidades e fundos públicos alocados às províncias do país. Por outro, dá lugar a acentuada morosidade

⁵⁵ Lei n.º 7/2015, de 7 de Outubro Altera a Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de Outubro de 2015: art.º 1, n.º 2, p. 13.

processual devido ao aumento da procura dos serviços públicos prestados por este Tribunal, que é obrigado a cobrir todo o país.

Foi neste contexto que, no segundo semestre do ano de 2010 teve início o processo de criação e implantação dos Tribunais Administrativos de nível provincial, com a entrada em funcionamento dos Tribunais Administrativos das províncias de Nampula, Sofala e Zambézia, tendo terminado recentemente, em Abril do presente ano de 2016, com o da província de Manica.

A ideia de criação destes Tribunais, estava intrinsecamente ligada a necessidade de, mais do que tudo, materializar o pressuposto de maior aproximação e acesso da justiça pelos cidadãos, mas não só, como também pela visível necessidade de racionalização dos custos, tanto para os utentes dos serviços públicos prestados pelo TA, assim como do orçamento alocado a este Tribunal.

O n.º 3, do artigo 50, da Lei n.º 24/2013⁵⁶ (republicada pela Lei n.º 7/2015, de 6 de Outubro) atribuía competência aos tribunais administrativos provinciais e da Cidade de Maputo, de realizarem auditorias às contas das entidades públicas situadas nos seus respectivos territórios de jurisdição, no âmbito da fiscalização concomitante e sucessiva dos dinheiros públicos. Aliás, a referida competência já era detida por estes tribunais administrativos provinciais nos termos da antiga Lei n.º 26/2009, de 29 de Setembro (revogada) que, estabelecia no seu artigo 57, n.º 1, o seguinte: “*o Tribunal Administrativo e os tribunais administrativos podem realizar auditorias...*”⁵⁷.

Entretanto, baseando-se no argumento de que o Orçamento do Estado é uno e indivisível (In. *Princípios de Elaboração do Orçamento do Estado*. Lei n.º 9/2002, de

⁵⁶ Moçambique. Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro. *Concernente ao melhoramento do controlo da legalidade dos actos administrativos, bem como a fiscalização da legalidade das receitas e despesas públicas e revoga a Lei n.º 25/2009, de 28 de Setembro*. Boletim da República, n.º 88, I Série, de 1 de Novembro de 2013.

⁵⁷ Moçambique. Lei n.º 26/2009, de 29 de Setembro. *Atinente a Lei que aprova o regime relativo à organização, funcionamento e processo da 3.ª Secção do Tribunal Administrativo e revoga as Leis n.ºs 13/97, 14/97 e 16/97, ambos de 10 de Julho*. Boletim da República, n.º 38, I Série, 2.º Suplemento, de 29 de Setembro, p. 51

12 de Fevereiro)⁵⁸ ao contrário do que sucede nos Estados Federados, o legislador retirou dos Tribunais Administrativos provinciais a competência destes poderes, ao nível das respectivas circunscrições territoriais, realizar auditorias às contas das diversas entidades e fundos públicos nelas alocados pelo Estado⁵⁹, dando origem as seguintes consequências:

- a) Redução do nível de abrangência das auditorias, quer ao Orçamento do Estado, assim como às diversas contas, actividades e projectos financiados por organismos de cooperação internacional ao nível das províncias, distritos e postos administrativos de Moçambique, em virtude das dificuldades de deslocação dos auditores afectos ao Tribunal Administrativo (órgão central) ditadas pelo aumento da demanda e pela escassez de recursos humanos e financeiros;
- b) Incremento do índice de desvio de fundos públicos e má gestão dos recursos públicos;
- c) Aumento dos níveis de corrupção na Administração Pública moçambicana;
- d) Aumento do sentimento de impunidade pelas infracções cometidas pelos gestores;
- e) Degradação da qualidade dos bens e serviços oferecidos pelas instituições públicas.

Por outro lado, e como resultado da fraca capacidade de cobertura do TA, o legislador ordinário estabeleceu n.º 3, do artigo 4, da Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro⁶⁰, que o Tribunal Administrativo pode recorrer à contratação de empresas especializadas para a realização de inspecção e de auditoria, quando estas não possam ser desempenhadas pelos serviços de apoio do Tribunal.

4.4.1 Constrangimentos intrínsecos do processo de realização de Auditoria

Em Moçambique, o processo de realização de uma auditoria externa pelo Tribunal Administrativo, no exercício das suas competências legalmente instituídas pela CRM, é

⁵⁸ Moçambique. Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro. *Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE)*. Boletim da República n.º 7, I Série, de 13 de Fevereiro de 2002, al.) b, n.º 1, art. 13, p. 5.

⁵⁹ Moçambique. Lei n.º 7/2015, de 7 de Outubro *Altera e republica a Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro*. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de Outubro de 2015: art.º 1, n.º 2, p. 13

⁶⁰ Moçambique. Assembleia da República: Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro. *Altera e republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo*. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015, p. 37.

fortemente influenciado por diversos factores de carácter político-ideológico, material, financeiro e, ainda, por técnicos deficientemente treinados e habilitados para o efeito.

Assim, e em certos casos devido a fragilidades que caracterizam o Estado no geral e, em particular, as suas instituições vários são os constrangimentos inerentes ao TA, a saber:

- a) Extrema dependência do TA face ao Poder Político e ao Executivo bem como de recursos financeiros de parceiros de cooperação internacional;
- b) Inexistência de um código de ética, bem como de um manual de procedimentos;
- c) Falta de experiência e treinamento técnico dos auditores, aliada ao fraco domínio da legislação moçambicana, bem como a insuficiência dos recursos humanos;
- d) Morosidade na realização de julgamento das contas públicas, aliada carência de juízes;
- e) Dificuldade dos auditores em acederem aos papéis de trabalho nas entidades auditadas;
- f) Pouca clarificação dos critérios de amostragem utilizados nos trabalhos de auditoria;
- g) Inoperância das medidas e decisões judiciais proferidas pelo TA no âmbito da efectivação de responsabilidades por infracções financeiras praticadas pelos gestores públicos, em virtude das recomendações de auditoria não serem vinculativas às entidades auditadas;
- h) Demasiada concentração de auditores em Maputo, em virtude da competência legal para realizar as auditorias a nível de todo o país ser exclusivamente do TA (órgão central).

4.4.2 Constrangimentos extrínsecos do processo de realização de Auditoria

4.4.2.1 As deficiências do Sistema de Controlo Interno das entidades auditadas

O artigo 38 da Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, estabelece que *“a Contabilidade Pública tem por objecto a produção e manutenção de registos e evidenciar as transacções realizadas pelos órgãos e instituições do Estado e os seus efeitos sobre o património do Estado, devendo, para o efeito, manter os registos analíticos e sintéticos*

dos bens, direitos e obrigações integrantes do património dos órgãos e instituições do Estado”⁶¹.

No entanto, com base nos Relatórios de Auditoria e Acórdãos do TA, nota-se que este dispositivo legal não é rigorosamente cumprido, havendo casos de situações graves em que os órgãos e instituições do Estado realizam diversas despesas públicas sem, no entanto, efectuar-se os correspondentes registos contabilísticos o que, de certa forma, dificulta ou impede a que os auditores possam, eficazmente, regularmente e sistematicamente, aplicando as técnicas e procedimentos de auditoria, realizarem trabalhos de fiscalização dos recursos públicos como forma de garantir a protecção dos recursos públicos.

Por outro lado, as entidades auditadas não dispõem de livros contabilísticos obrigatórios, para o registo e controlo das transacções efectuadas, como sejam: o livro de controlo orçamental, o livro de controlo da conta bancária, o livro para numeração das requisições externas e controlo dos pagamentos e o livro para entrega e protocolo de cheques.

A par desta situação, tem-se constatado a inexistência e/ou deficiências de arquivo dos documentos comprovativos de realização das despesas, em violação ao disposto no artigo 104 do MAF, Título I, Aprovado pelo Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro, que estabelece:

- “As prestações de contas previstas neste capítulo, bem como os documentos originais comprovativos dos actos de gestão, deverão ser mantidos em arquivo organizado pelo período de cinco anos a contar da data de aprovação da Conta Geral do Estado (CGE) do exercício correspondente, para eventuais consultas ou auditorias”.

4.4.2.2 A falta de colaboração das entidades auditadas

⁶¹ Cf. Moçambique. Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro. Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado. Boletim da República, n.º 7, I Série, 2 Suplemento, de 13 de Fevereiro de 2002, p. 8, art.º 38.

Sucedem, porém, que muitas vezes, na sequência das auditorias realizadas às contas do Estado, as entidades auditadas não acatam as recomendações feitas pelo Tribunal Administrativo e em particular pelos auditores, como consequência do carácter não vinculativo dessas mesmas recomendações. Neste contexto, tem-se verificado repetidas vezes que os erros e irregularidades constatados subsistem, isto é, são de situações e casos reincidentes.

A título de exemplo, apresenta-se abaixo o quadro resumo de uma auditoria de regularidade, efectuada por técnicos do TA, relativamente a Conta de Gerência de 2009, de uma certa Direcção Provincial de Manica, onde se demonstra que esta entidade não tem cumprido com as recomendações do TA, sendo que, pelo contrário, tem praticado diversos actos reincidentes e consubstanciados em má gestão dos recursos públicos, aliados a desobediência dos princípios contabilísticos e regras sobre a elaboração e execução do orçamento do Estado.

Quadro 3. Resumo das Constatções e Recomendações de Auditoria à “Entidade X”

Constatações de Gerência de 2009	Principais Recomendações
A entidade não tem prestado Contas ao TA.	Dever de Prestação de Contas ao Tribunal Administrativo.
Processos de despesas mal instruídos e mal arquivados.	Maior rigor nos procedimentos de arquivo e na correcta apresentação dos documentos.
Não são elaboradas as Demonstrações Financeiras	Elaboração de Balancetes e Demais Demonstrações Financeiras.
Falta de colaboração na disponibilização de documentos à equipa de auditoria do TA.	Maior colaboração no que tange a prestação de informações e concessão de documentos pedidos pela equipa de auditoria.
Inexistência de livros contabilísticos obrigatórios, para o registo e contabilização das operações e transacções efectuadas pela entidade auditada.	Adopção dos Livros Obrigatórios de registo contabilístico (Livro de Controlo Orçamental, Livro Numerador de Requisições Externas e de Controlo de Pagamentos e Livro de Protocolo e Entrega e Cheques).
Existência de livros e registos rasurados.	Relativamente aos Livros de Controlo Bancário, o devido preenchimento sem rasuras, a tinta e com a inclusão dos totais.
Deficiência no preenchimento das Requisições Internas e Externas.	Numeração das Requisições Internas e Externas, bem como a indicação, nas mesmas, do n.º de cheque emitido para o efeito; Preenchimento dos campos destinados ao visto, cabimento de verba, “assinatura do Dr. Provincial”.
Deficiente instrução dos processos de despesas referentes ao pagamento de ajudas de custos aos funcionários.	Anexação, aos processos de <i>Ajudas de Custo</i> , dos Relatórios Circunstanciados das actividades realizadas no âmbito das deslocações.
Pagamento de despesas à favor de funcionários fictícios.	Proibição de pagamentos de despesas à favor de indivíduos que não possuem vínculo contratual com a entidade auditada.

4.5 A eficiência e a eficácia no processo de realização de auditoria externa pelo TA

4.5.1 A questão da qualificação e capacitação dos Recursos Humanos

Com vista o cumprimento das recomendações da INTOSAI, no que concerne a formação e capacitação dos técnicos, fundamentalmente dos auditores externos, para melhor desenvolverem as suas acções de âmbito de fiscalização e protecção dos recursos públicos, por via de realização de auditorias externas, o TA tem desenvolvido campanhas de sensibilização, formação e capacitação dos seus técnicos, bem como tem atribuído e financiado bolsas de estudos à favor dos seus funcionários.

Com estas acções, o TA pretende alcançar o aumento, não só em quantidade, mas também em qualidade do nível dos recursos humanos, como forma de promover a objectividade, a transparência, independência e garantir maior fiabilidade dos relatórios de auditoria.

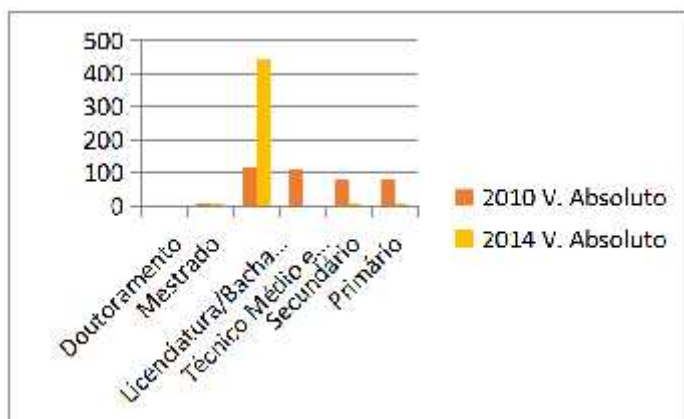
Com a conclusão do processo de formação de 36 auditores (bolsas de estudos na especialidade de Contabilidade e Auditoria), e o ingresso de mais 3 Juizes Conselheiros, 9 Assessores, 10 Técnicos Superiores de Informação e comunicação, 6 Técnicos Superiores de Administração Pública N1 e 3 Contadores Gerais Adjuntos, em 2014 o TA registou um incremento de 66% de funcionários com o nível superior (licenciatura).

Tabela 1. Nível de literacia dos Funcionários do TA

Nível/Ano	2010		2014		Variação %	
	V. Absoluto	V. Relativo	V. Absoluto	V. Relativo	V. Absoluto	V. Relativo
Doutoramento	3	1%	3	1%	0	0%
Mestrado	4	1%	5	1%	1	0%
Licenciatura/Bacharelato	116	29%	443	95%	327	66%
Técnico Médio e Profissional	112	28%	3	1%	-109	-27%
Secundário	82	21%	5	1%	-77	-20%
Primário	80	20%	5	1%	-75	-19%
Total	397	100%	464	100%	67	0%

Fonte: DRH do TA

Gráfico 1: Nível de literacia dos Funcionários do TA



Fonte: DRH do TA

Paralelamente, em termos de quantidade, constata-se que de 397 funcionários em 2010, o número de funcionários do TA passou para 464 em 2014, representando um incremento de 17% (Tabela 2 e Gráfico 2).

Tabela 2: Variação dos recursos humanos do TA

Descrição/Ano	2010	2014	Variação
Número de Funcionários	397	464	17%

Fonte: DRH do TA

Gráfico 2: Variação dos recursos humanos do TA



Fonte: DRH do TA

O PLACOR (2011-2014)⁶² estabeleceu metas estratégicas de desenvolvimentos institucional segmentadas em diversos imperativos estratégicos, com destaque para o Imperativo 3 (Aperfeiçoar o Controlo das Contas Públicas), que definiu os seguintes planos estratégicos:

- a) Garantir a eficiência e cobertura das auditorias;
- b) Assegurar e aperfeiçoar a realização de auditorias não financeiras (Auditoria de Desempenho);

⁶² Moçambique. Plano Estratégico do Tribunal Administrativo 2011-2014. Maputo, Eurosis, 2010, p. 63

c) Aumentar a transparência dos resultados da 3.ª Secção de Contas Públicas.

No que concerne ao processo de capacitação e formação dos seus técnicos, e em particular dos Contadores Verificadores (Superiores – CVS e Técnicos – CVT), no âmbito do aperfeiçoamento dos recursos humanos, inserido no Objectivo Estratégico 9 - Atrair, reter e manter pessoas competentes e motivadas, o TA teve uma evolução significativa, mas que, entretanto muito rapidamente tornou-se distante das exigências do sector assim como da dinâmica das instituições públicas no geral, deixando de responder as necessidades objectivas que as circunstâncias assim o impunham.

Contudo, é neste contexto que, como Objectivos Estratégicos, foram definidas as seguintes metas institucionais:

- a) Criar condições para uma Gestão Estratégica de Recursos Humanos no TA;
- b) Rever e reforçar o Quadro de Pessoal;
- c) Aumentar a motivação dos funcionários do TA;
- d) Apostar na formação contínua dos funcionários do TA em matérias relevantes para o funcionamento e desenvolvimento institucional, incluindo Capacitar os funcionários na área de auditoria, informática, gestão, línguas, comunicação e formação (bolsas de estudo).

Assim, como resultado de implementação dos imperativos estratégicos acima descritos, em 2014 o TA passou a dispor de 140 Contadores Verificadores Superiores (CVS), contra os anteriores 104 no ano de 2010 (tabela 3).

Tabela 3. A evolução dos Recursos Humanos: 2010-2014

Recursos Humanos	Carreira/Categoria	2010			2014		
		Quadro	Contrato	Total	Quadro	Contrato	Total
	Presidente	1	0	1	1	0	1
	Juiz Conselheiro	9	0	9	12	0	12
	Secretário Geral	1	0	1	1	0	1
	Contador Geral	3	0	3	3	0	3
	Contador Geral Adjunto	1	1	2	2	0	2
	Contador Verificador Chefe	13	0	13	13	0	13
	Chefe de Departamento Central	5	0	5	5	0	5
	Chefe de Secção Central	4	0	4	4	0	4
	Chefe de Sector	2	0	2	2	0	2
	Assessor de Presidente	3	1	4	3	1	4
	Assessor de Juiz Conselheiro	9	0	9	18	0	18
	Chefe de Gabinete de Presidente	0	0	0	0	0	0
	Secretário Particular de Presidente	1	0	1	1	0	1
	Secretário Executivo	1	0	1	1	0	1
	Contador Verificador Superior	104	0	104	140	0	140
	Técnico Superior de Inf. e Comunicação	2	0	2	12	0	12

Técnico Superior de Adm. Pública N1	6	0	6	12	0	12
Técnico Superior N1	15	0	15	15	0	15
Técnico Superior N2	2	0	2	2	0	2
Técnico Profissional de Adm. Pública	12	1	13	14	0	14
Técnico Profissional de Inf. e Comunicação	7	0	7	7	0	7
Técnico Profissional	3	0	3	3	0	3
Contador Verificador Técnico	90	0	90	90	0	90
Técnico	11	0	11	11	0	11
Assistente Técnico	15	0	15	15	0	15
Agente Técnico	3	0	3	3	0	3
Agente de Serviço	16	1	17	16	1	17
Oficial de Diligência Provincial	3	0	3	5	0	5
Auxiliar Administrativo	19	0	19	19	0	19
Operário	12	0	12	12	0	12
Auxiliar	18	2	20	18	2	20
Total	391	6	397	460	4	464

Fonte: Relatório de Diagnóstico Institucional do TA (2010), p. 64 Vs Relatório e Balanço do TA 2014, p. 3

4.5.2 O processo de análise e verificação das Contas de Gerência - *Accountability*

Nos termos do n.º 1, do artigo 83, da Lei n.º 8/2015, de 6 de Outubro, as Contas de Gerência das entidades públicas, devem dar entrada no Tribunal Administrativo, no prazo de três meses contados a partir do termo da gerência, isto é, até ao dia 31 de Março do ano seguinte a que respeita a Conta de Gerência, considerando que esta coincide com o ano civil.

Mais, os n.ºs 4 e 5 do artigo 83, do supracitado dispositivo legal, estabelecem que as Contas de Gerência devem ser apreciadas e julgadas até ao dia 31 de Dezembro do ano em que as mesmas tiverem sido recebidas pelo TA.

Em 2010, o TA contava com 104 Técnicos com a categoria de Contador Verificador, tendo registado um crescimento em cerca de 35% em 2014 e passou para 140.

O mesmo sucedeu com o número de Juízes Conselheiros que, naquele período, registou um crescimento de 9 para 12, equivalente a cerca de 33%. Ora, apesar desta evolução, constata-se que os níveis de eficiência e eficácia no processo de verificação e julgamento das Contas de Gerência continuam baixos, caracterizado pela fraca capacidade quer de análise e verificação, assim como do julgamento das mesmas, cujos números situam-se em cerca da metade (Tabela 4).

Os números de Contas de Gerência analisadas e verificadas são inferiores quando comparados com os das Contas recebidas e que no período em análise, o TA recebeu

775 Contas de Gerência, tendo sido analisadas e verificadas apenas 390, ou seja, cerca de 50% das mesmas, por um lado. Mas, por outro, os números das Contas de Gerência julgadas são, no geral, igualmente inferiores em relação aos das Contas recebidas, visto que das 390 Contas analisadas e verificadas, foram julgadas apenas 207, correspondentes a 53%.

Estes factos divergem com os objectivos estratégicos 3 e 4 preconizados pelo PLACOR, designadamente “Aperfeiçoar o Controlo das Contas Públicas” e “Aumentar a Celeridade Processual e do Julgamento das Contas”, respectivamente. É de salientar que este último Imperativo Estratégico definiu como meta a “Optimização e informatização dos processos de trabalho de Auditoria e Julgamento para torná-los mais céleres”⁶³.

Assim, pode-se concluir que existe ineficiência e ineficácia do TA, no que concerne ao processo de análise e julgamento das Contas de Gerência, bem como uma incapacidade de se cumprir rigorosamente com o preceito legal que estabelece que as contas de Gerência recebidas pelo TA devem ser julgadas até 31 de Dezembro do mesmo ano.

Tabela 4. Níveis de realização na análise e verificação das Contas de Gerência - *Accountability*

Contas de Gerência	Ano	Fase Técnica			Fase Jurisdicional*	
		Recebidas (A)	Analisadas	Realização %	Contas Julgadas	Realização %
	2011	521	214	41,07	36	16,82
	2012	437	89	20,37	102	114,61
	2013	695	330	47,48	157	47,58
	2014	775	390	50,32	207	53,08
Total		2428	1023	42,13	502	49,07

Fonte: Relatório e Balanço do TA 2014, p. 3

(A) - Não inclui as contas que transitaram dos anos antecedentes, visto que o objectivo é medir o grau de eficácia.

*Compilado pelo Autor.

4.5.3 O processo de fiscalização concomitante e sucessiva – Auditoria Externa

Para o ano de 2014, o TA previu a realização de 400 auditorias, tendo a meta sido superada pela realização de 403 auditorias. Para a realização desta actividade de fiscalização pública, o TA teve que mobilizar o montante de 110.730.487,00Mts, correspondentes a 13,75% do volume do seu Orçamento anual que tinha sido aprovado e fixado em 805.509.564,00Mts.

⁶³ Ibidem.

Aliás, feita a análise evolutiva do volume do Orçamento do TA, foi possível constatar que as despesas atinentes a realização das auditorias, em média, aumentam anualmente em cerca de 10% (Tabela 5), sendo que inversamente as acções levadas a cabo no âmbito da fiscalização pública para aferir a aplicação dos princípios de legalidade, conformidade, economicidade, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos, tendem a reduzir ao longo dos anos com a queda do número de auditorias realizadas (Tabela 6).

Tabela 5. Evolução dos níveis das despesas de realização das auditorias

Orçamento do TA em 2014	Ano	Despesa Global	Evolução	
			Absoluta	Relativa
- Funcionamento: 423.328.290,00	2011	83 930 184,00	-	-
- Investimento: 382.181.274,00	2012	92 026 952,00	8 096 768,00	9,65%
Total: 805.509.564,00	2013	100 933 398,00	8 906 446,00	9,68%
	2014	110 730 487,00	9 797 089,00	9,71%

Fonte: PLACOR 2011-2014, p. 81 Vs Relatório e Balanço do TA 2014, p. 3

Tabela 6. Evolução dos níveis de execução das auditorias

Auditorias	Ano	N.º de Auditorias			Evolução do Nível de Execução	
		Previsão	Realização	Nível de Execução	Absoluta	Relativa
	2011	500	516	103,2%	-	-
	2012	450	432	96%	(84)	(16,28%)
	2013	450	450	100%	18	4,17%
	2014	400	403	100,75%	(47)	(10,44%)

Fonte: PLACOR 2011-2014, p. 81 Vs Relatório e Balanço do TA 2014, p. 3

Salienta-se que as acções de fiscalização pública são sempre de grande importância e assumem o carácter de actividades prioritárias do sector de Contas e Auditorias do TA, tendo em vista garantir um melhor controlo, economicidade, eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos, fundamentalmente através da fiscalização concomitante.

4.5.3.1 As Vantagens da fiscalização concomitante - Auditoria

A fiscalização concomitante, sendo aquela que é realizada pelo TA durante o período em que as despesas são realizadas e os recursos financeiros obtidos, isto é, em simultâneo, no momento em que ocorrem as fases da realização das despesas, designadamente: cabimentação, liquidação e pagamento, ou, em relação as receitas: lançamento, liquidação e cobrança, permite a este Tribunal efectuar maior controlo, bem

como garantir a eficácia na protecção dos recursos públicos, dado que os erros são imediatamente identificados e corrigidos, as fraudes são detectadas e comunicadas, e outras irregularidades são prontamente sanadas no momento em que são identificados.

4.5.3.2 A capacidade de cobertura das entidades públicas auditadas pelo TA

No ano de 2014, o Tribunal Administrativo funcionou com a colaboração de 464 (quatrocentos e sessenta e quatro) funcionários, sendo que, deste número, 120 funcionários estavam afectos às Contadorias de Contas e Auditorias e de Conta Geral do Estado⁶⁴.

De acordo com o tipo de organização interna destes sectores, as auditorias, quer sejam de regularidade ou de desempenho, assim como às obras públicas, são realizadas por técnicos distribuídos em equipas de auditoria. Neste contexto, uma equipa de auditoria é composta, em média, por 3 (três) técnicos, perfazendo um total de cerca de 40 (quarenta) equipas para as duas Contadorias que têm como missão realizar auditorias às Contas de Gerência relativas aos fundos e das entidades públicas, para posterior elaboração do Relatório e Parecer sobre a Execução do Orçamento do Estado, sendo que, cada uma delas realiza, em média, 3 (três) auditorias em cada uma das 6 (seis) deslocações anuais para o devido efeito.

Assim, concluímos que, em média, uma equipa de auditoria realiza anualmente 18 auditorias, o que vale dizer que o TA, servindo-se das suas 40 equipas de auditoria, tem capacidade para auditar anualmente 720 entidades.

Tabela 7. Nível de capacidade de cobertura das auditorias face ao número de entidades

Ordem	Descrição	Número
1	Audidores (CCA + CCGE)	120
2	Equipas de Auditoria existentes (1÷3elementos)	40
3	Deslocação às províncias programadas para 2014*	6
4	Entidades possíveis de serem auditadas por cada equipa, em cada deslocação às províncias	3
5	Entidades possíveis de serem auditadas durante o ano (5×2) = Capacidade instalada	720
6	Entidades públicas de nível central, provincial, autárquico e Administrações Distritais ⁶⁴	1472

⁶⁴Moçambique. Tribunal Administrativo. *Relatório e Balanço Anual de 2014*. Direcção Nacional de Planificação e Estatística, 2015: p. 14.

7	Grau de capacidade de cobertura instalada do TA face ao número de entidades $(5\div 6)\times 100$	48,91%
8	Auditorias previstas para o ano de 2014	400
9	Grau de cobertura de auditorias previstas face à capacidade instalada $(8\div 5)\times 100$	56%
10	Auditorias realizadas em 2014	403
11	Grau de cobertura das auditorias realizadas face à capacidade instalada $(10\div 5)\times 100$	56%
12	Grau de cobertura das auditorias realizadas face ao número de entidades $(10\div 6)\times 100$	40%

*Vide Tabela 8. (Maputo Província, Maputo Cidade, Gaza, Manica, Nampula e Cabo Delgado)

Tabela 7.1 Grau de Capacidade de Cobertura de Entidades Orçamentais

Ordem	Descrição das Entidades Auditadas	N.º de Entidades Auditadas (A)	N.º de Entidades Orçamentais (B)	Grau % de Cobertura: (A)/(B)
1	Órgãos Centrais	87	178	48,88%
2	Direcções Provinciais de Maputo	4	33	12,12%
3	Direcções da Cidade de Maputo	30	33	90,91%
4	Administrações Distritais de Maputo	2	40	5,00%
5	Direcções Provinciais de Gaza	30	50	60,00%
6	Administrações Distritais de Gaza	14	60	23,33%
7	Direcções Provinciais de Inhambane	0	47	0,00%
8	Administrações Distritais de Inhambane	0	70	0,00%
9	Direcções Provinciais de Sofala	0	53	0,00%
10	Administrações distritais de Sofala	0	65	0,00%
11	Direcções Provinciais de Manica	22	33	66,67%
12	Administrações Distritais de Manica	1	60	1,67%
13	Direcções Provinciais de Tete	0	51	0,00%
14	Administrações Distritais de Tete	0	75	0,00%
15	Direcções Provinciais da Zambézia	0	48	0,00%
16	Administrações Distritais da Zambézia	0	110	0,00%
17	Direcções Provinciais de Nampula	1	61	1,64%
18	Administrações Distritais de Nampula	1	115	0,87%
19	Direcções Provinciais de Cabo Delgado	26	40	65,00%
20	Administrações Distritais de Cabo Delgado	17	85	20,00%
21	Direcções Provinciais de Niassa	0	42	0,00%
22	Administrações Distritais de Niassa	0	80	0,00%
23	Autarquias Municipais	10	43	23,26%
Total	245	1472	16,64%	

Fonte: (A) - Relatório Anual de Progresso e Financeiro do TA - 2014. Além destas, o TA realizou 41 auditorias às obras públicas, 75 à projectos financiados pelo Banco Mundial e 42 de desempenho, totalizando 403 auditorias

(B) - Entidades listadas na Lei do Orçamento de Estado Rectificativo, n.º 21/2013, de 30 de Outubro, pag. 698-901

No que concerne a determinação do número de entidades orçamentais das Administrações Distritais, obedeceu-se ao seguinte:

Ordem	Nome da Província	Entidades Públicas de Nível Distrital		
		N.º de Distritos (A)	N.º de Entidades (B)	Total (C)
1	Maputo	8	5	40
2	Gaza	12	5	60
3	Inhambane	14	5	70
4	Sofala	13	5	65
5	Manica	12	5	60
6	Tete	15	5	75
7	Zambézia	22	5	110
8	Nampula	23	5	115
9	Cabo Delgado	17	5	85
10	Niassa	16	5	80

Total	152	50	760
-------	-----	----	-----

Fonte:

(A) <http://www.portaldogoverno.gov.mz/por/Mocambique/Geografia-de-Mocambique/Provincias-e-Distritos>

(B) De acordo com o Decreto n.º 6/2006, de 12 de Abril, a estrutura do Governo Distrital é a seguinte:

1	Serviços Distritais de Planificação e Infraestruturas
2	Serviços Distritais de Educação, Juventude e Tecnologia
3	Serviços Distritais de Saúde, Mulher e Acção Social
4	Serviços Distritais de Actividades Económicas
5	Secretaria Distrital

No presente estudo foram consideradas as entidades públicas do nível central, provincial, distrital e autárquico, existentes no ano de 2013, visto que as actividades de auditoria levadas a cabo pelo Tribunal Administrativo em 2014, no âmbito da fiscalização pública, incidiram sobre as contas e orçamento do Estado do exercício económico de 2013.

Entre 2013e 2014, o Sector Público era constituído por 1472 unidades orgânicas orçamentais de nível central, provincial e autárquico, incluindo as Administrações Distritais, listadas no Orçamento do Estado de acordo com os respectivos classificadores orgânicos e funcionais⁶⁵.

Daqui resulta que em termos de capacidade de cobertura das referidas entidades públicas e dos respectivos orçamentos, o presente estudo revela que o TA apresenta um nível abaixo do razoável, pois, se considerarmos a fracção de 720 auditorias possíveis de se realizar num certo ano, face às 1472 unidades orgânicas orçamentais, isto é $720/1472$, teremos como resultado 48,91%. Ou seja, em termos de capacidade instalada, o TA apenas consegue cobrir cerca de 49% do total de entidades públicas de nível central, provincial, autárquico, bem como Administrações Distritais existentes no país.

Além disso, apesar da capacidade instalada de cobertura das auditorias face ao número de entidades públicas daqueles níveis (central, provincial, autárquico e administrações distritais) situar-se em 720 auditorias (correspondente a cerca de 49% das 1472 entidades), no ano de 2014 o TA previu a meta de realização de apenas 400 auditorias, correspondente a 56% da sua capacidade instalada de cobertura.

Por outro lado, apesar do TA ter cumprido em 100% a sua meta de realização de 400 auditorias, visto que em 2014 foram realizadas 403 auditorias em 245 entidades

⁶⁵ Entidades listadas na Lei do Orçamento de Estado Rectificativo n.º 21/2013, de 30 de Outubro, pág. 698-901 (Boletim da República n.º 87, I Série, de 30 de Outubro de 2013).

públicas, constata-se que estes níveis são baixos. Pois, no ano de 2014 o TA cobriu apenas 16,64% das entidades públicas de nível central, provincial, autárquico e administrações distritais, ou seja, das 1472 entidades existentes no país, o TA auditou apenas 245 (Tabela 7 e 7.1).

4.5.3.3 Grau de cobertura das auditorias face ao Orçamento do Estado para 2013

No que concerne à cobertura das auditorias, face ao Orçamento do Estado aprovado em 2013, o desempenho do TA no período em análise (2013/2014) foi razoável, pois, verifica-se que, pela realização de 403 auditorias às contas das entidades públicas de nível central, provincial, autárquico e administrações distritais, este Tribunal atingiu a cobertura de 72.487.659.900,00Mts correspondente a 88,93% do volume do Orçamento do Estado para àquele ano de 2013 (Tabela 8).

Tabela 8. Grau de cobertura das auditorias no Orçamento do Estado

Entidades Auditadas	Valor do Orçamento Auditado*			Fundos do Orçamento do Estado Aprovado**			Cobertura G = C/F
	Funcionamento (A)	Investimento (B)	Total (C)	Interno(D)	Externo (E)	Total (F)	
Órgãos Centrais	16 141 095 940,00	51 460 092 230,00	67 601 188 170,00	25 688 426 180,00	43 490 970 740,00	69 179 396 920,00	97,72%
Dir. Prov. de Maputo	259 145 210,00	77 039 600,00	336 184 810,00	327 779 080,00	105 345 910,00	433 124 990,00	77,62%
Dir. da Cid. de Maputo	385 884 850,00	71 066 380,00	456 951 230,00	173 366 940,00	72 674 830,00	246 041 770,00	185,72%
Admin. Dist. de Maputo	189 987 720,00	18 649 430,00	208 637 150,00	140 262 320,00	4 819 000,00	145 081 320,00	143,81%
Dir. Prov. de Gaza	493 847 770,00	150 064 390,00	643 912 160,00	553 443 640,00	86 702 010,00	640 145 650,00	100,59%
Admin. Dist. de Gaza	347 670 300,00	54 795 000,00	402 465 300,00	285 744 270,00	10 177 860,00	295 922 130,00	136,00%
Dir. Prov. de I'Bane	-	-	-	216 941 120,00	120 796 830,00	337 737 950,00	0,00%
Adm. Dist. de I'Bane	-	-	-	315 644 760,00	10 010 100,00	325 654 860,00	0,00%
Dir. Prov. de Sofala	-	-	-	677 571 220,00	283 727 460,00	961 298 680,00	0,00%
Adm. Dist. de Sofala	-	-	-	238 278 910,00	20 457 530,00	258 736 440,00	0,00%
Dir. Prov. de Manica	829 161 700,00	212 554 260,00	1 041 715 960,00	294 790 270,00	111 423 740,00	406 214 010,00	256,45%
Adm. Dist. de Manica	117 651 810,00	35 633 210,00	153 285 020,00	231 668 390,00	8 192 300,00	239 860 690,00	63,91%
Dir. Prov. de Tete	-	-	-	365 906 640,00	201 401 700,00	567 308 340,00	0,00%
Adm. Dist. de Tete	-	-	-	324 370 560,00	25 366 280,00	349 736 840,00	0,00%
Dir. Prov. da Zambézia	-	-	-	857 753 330,00	231 533 380,00	1 089 286 710,00	0,00%
Adm. Dist. da Zambézia	-	-	-	457 116 940,00	49 236 420,00	506 353 360,00	0,00%
Dir. Prov. de Nampula	-	-	-	854 478 490,00	215 859 630,00	1 070 338 120,00	0,00%
Adm. Dist. de Nampula	-	-	-	522 571 210,00	31 930 950,00	554 502 160,00	0,00%
Dir. Prov. Cabo Delgado	369 058 870,00	104 894 620,00	473 953 490,00	356 326 370,00	159 954 760,00	516 281 130,00	91,80%
Adm. Dist. C. Delgado	90 602 870,00	24 824 000,00	115 426 870,00	312 605 000,00	20 467 900,00	333 072 900,00	34,66%
Dir. Prov. de Niassa	-	-	-	241 199 090,00	96 952 120,00	338 151 210,00	0,00%
Adm. Dist. de Niassa	-	-	-	278 032 970,00	14 599 140,00	292 632 110,00	0,00%
Autarquias Municipais	731 832 510,00	322 107 230,00	1 053 939 740,00	2 424 366 270,00	-	2 424 366 270,00	43,47%

Total	19 955 939 550,00	52 531 720 350,00	72 487 659 900,00	36 138 643 970,00	45 372 600 590,00	81 511 244 560,00	88,93%
-------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------	--------

Nota: O valor considerado para as Autarquias Municipais inclui duas componentes, nomeadamente: 1. Fundo de Compensação Autárquico; e 2. Investimento Autárquico.

Fonte:

*Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2014 - Tribunal Administrativo.

**Lei n.º 21/2013, de 30 de Outubro (Boletim da República n.º 87, I Série, de 30 de Outubro de 2013) - Aprova o Orçamento de Estado Rectificativo.

4.5.3.4 Constatções Sobre a Conta Geral do Estado

4.5.3.4.1 Receitas Públicas

A Lei n.º 1/2013, de 7 de Janeiro, que aprova o Orçamento do Estado (OE), estabelece, no seu preâmbulo, que o OE de 2013 visa a materialização da política financeira do Governo, em conformidade com os objectivos do Plano Económico e Social (PES) - 2013.

A Lei n.º 21/2013, de 30 de Outubro, que altera os limites da Receita e da Despesa fixados no Orçamento do Estado, estimou as Receitas do Estado em 120.492.305.710,00Meticais.

Neste contexto, e visando aferir a regularidade e conformidade dos actos de gestão pública no processo de cobrança e arrecadação de receitas públicas no exercício económico de 2013, o TA realizou diversas auditorias, nomeadamente aos Ministérios, Institutos Públicos, Governos Provinciais, Municípios, Direcções de Áreas Fiscais (DAF's) e Unidades de Grandes Contribuintes (UGC's), entre outros serviços públicos.

Do resultado destas auditorias⁶⁶ foi possível constatar que, no exercício económico de 2013, o Estado cobrou um volume de receitas públicas na ordem de 126.318.714.000,00MT. A cifra alcançada representa 27,4% do Produto Interno Bruto

⁶⁶ Tribunal Administrativo. Relatório sobre a Conta Geral do Estado de 2013.

provisório (461.101.000.000,00MT), superando em 3,8 pontos percentuais as projecções iniciais do PES-2013.

No mesmo ano, o Governo mobilizou 189.010.107.000,00Meticais em recursos financeiros para a materialização do Orçamento do Estado, dos quais 66,8% (126.318.714.000,00MT) correspondem a Receita do Estado, 1,7% (3.158.000.000,00Meticais) a Empréstimos Internos, 16,0% (30.233.385.000,00MT) a Donativos e 15,5% (29.300.008.000,00MT) a Empréstimos Externos.

Na rubrica “Receita do Estado”, há que destacar as receitas provenientes dos Impostos sobre os Rendimentos que atingiram o montante de 49.385.510.000,00MT, por sua vez correspondentes ao IRPC no valor de 34.470.926.000,00MT, IRPS na ordem de 14.841.220.000,00MT e Impostos sobre Jogos no valor total de 73.364.000,00MT.

As empresas Videocom e a ENI, adjudicatárias de blocos na Bacia do Rovuma, concessionados pelo Governo, através de concursos públicos internacionais, transaccionaram interesses seus, naquela área. Da venda de seus activos, resultaram mais-valias para o Estado moçambicano, no valor de 12.175.714.000,00MT, nos termos da legislação vigente, sobre esta matéria.

Contudo, constatou-se que, destas receitas de mais-valias, o montante de 161.387.000,00MT não foi canalizado às Direcções de Áreas Fiscais ou às Unidades de Grandes Contribuintes⁶⁷.

No que concerne às receitas no total de 7.733.000,00MT provenientes dos “Mega Projectos”, destacaram-se, as empresas Vale Moçambique, Sasol Petroleum Temane, Anadarko Moçambique e ENI - East África SPA, com 18,1%, 15,6%, 15,2%, 14,9%, respectivamente.

Na Direcção Nacional de Identificação Civil (DNIC) constatou-se que esta entidade não canalizou à Direcção de Área Fiscal 60% do montante de receitas consignadas arrecadado pela produção dos B.I.s’, isto é, reteve em sua posse o valor de 6.602.000,00MT.

⁶⁷ Ibidem

Este facto viola o preceituado no artigo 2, do Diploma Ministerial n.º 261/2010, de 24 de Dezembro, que estabelece a obrigatoriedade da entrega integral dos montantes arrecadados, conjugado com alínea g) do n.º1 do artigo 9 da Circular n.º 01/GABMF/2010, de 06 de Maio, que define as regras a observar para a recolha de Receitas Consignadas e Próprias.

Por sua vez, o Instituto Nacional de Hidrografia e Navegação não enviou à Direcção de Área Fiscal, a totalidade da receita consignada cobrada, proveniente das taxas de ajuda à navegação, no valor de 181.021.000,00MT, e o valor de 1.514.000,00MT, referente a receitas próprias.

O mesmo sucedeu na Escola Superior de Ciências Náuticas, que não efectuou a canalização de 36.822.000,00MT aos cofres (receitas do regime pós-laboral).

Na Segunda Conservatória do Registo Civil de Maputo, foi apurada a receita no valor de 1.103.300,00MT, proveniente dos actos de casamento, depositada na conta de preparos, que não foi declarada à competente Direcção de Área Fiscal.

Na Direcção Provincial da Educação de Manica e o Ministério para a Coordenação da Acção Ambiental cobraram Receitas Próprias no valor total de 232.350.000,00MT e 37.250.000,00MT, respectivamente, sem que tivesse sido previsto e inscrito no Orçamento de Estado de 2013, violando o preceituado no número 2 do artigo 14 da Lei do SISTAFE.

No tocante às Receitas de Alienação de Bens da Administração Provincial, reportadas na CGE de 2013, no valor de 15.798.000,00MT, verifica-se uma divergência de 15.379.000,00MT, relativamente à receita de Alienação de Imóveis apurada na auditoria à Direcção Nacional do Património do Estado (31.177.000,00MT), denunciando a existência, nesta classe, de receitas que não foram registadas na CGE.

No geral, no rol dos erros materialmente relevantes, constatou-se a existência de outras diferenças que totalizam 90.311.000,00MT entre os montantes de receitas próprias declaradas pelo Governo na Conta Geral do Estado (259.284.000,00MT) e os totais de

receitas apuradas no âmbito da realização das auditorias pelo TA (349.595.000,00MT), tendo o mesmo sucedido no Juízo Privativo das Execuções Fiscais de Maputo, onde constatou-se a existência de diferenças para menos na ordem de 3.424.000,00MT.

4.5.3.4.2 Despesas Públicas

Com vista fundamentar a instrução, elaboração e elaboração da Conta Geral do Estado, em particular no âmbito da execução da Despesa Pública, no exercício económico em apreço, a Contadoria de Conta Geral do Estado do TA realizou 74 auditorias financeiras a diversas entidades, sendo 45 do nível central, 5 do provincial, 15 do distrital e 9 do autárquico⁶⁸.

Assim, com vista a emissão do Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2013, o Tribunal Administrativo auditou, através da CCGE, em 74 entidades, despesas no valor global de 19.238.783.950,60MT, correspondentes a 33,9% da execução total (56.757.907.414,14MT).

Desta acção de fiscalização pública, há que destacar que não foram disponibilizados, para verificação, os comprovativos das despesas realizadas com receitas próprias e consignadas, nas componentes Funcionamento e Investimento, no valor total de 176.865.458,73MT, o que representa 0,9% da amostra auditada, de 19.238.783.950,60MT. Outrossim, foi gasto o valor 11.576.410,61MT, em despesas de combustíveis, para o abastecimento de viaturas não identificadas.

No que concerne a rubrica “Salários e Remunerações”, constatou-se a existência de uma diferença global de 316.741.183,76MT entre o montante registado no Mapa Demonstrativo Consolidado por UGB do e-SISTAFE (735.816.000,06MT) e o apurado com base nas folhas de Salários pagos em 2013 (406.624.965,46MT).

Com recurso aos fundos públicos, foram concedidos empréstimos aos funcionários do Estado no valor total de 817.911,73MT. Este facto constitui infracção financeira,

⁶⁸ Inclusas na Tabela 7.1

conforme o disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 93 da Lei n.º 26/2009, de 29 de Setembro.

O Instituto Superior de Administração Pública efectuou um pagamento na ordem de 398.173,71Meticais à favor da empresa Entrepasto Comercial de Moçambique, relativo ao adiantamento para futura aquisição de uma viatura de marca Isuzu KB 250 dupla cabine, conforme consta da nota de débito e de cabimentação apenso ao respectivo processo de contabilidade. Entretanto, a entidade não apresentou nenhum acordo, nem contrato de compra e venda, pelo que, este procedimento indicia um pagamento indevido.

Na Escola Nacional de Aeronáutica, foram pagos indevidamente subsídios de telefone, ao Director e seu Adjunto Pedagógico, no valor de 17.100,00MT, através do e-SISTAFE e de mais 31.500,00MT, da conta bancária. Ora, de acordo com o estabelecido no artigo 1 do Despacho do Ministro das Finanças, de 14 de Novembro de 2006, relativamente àquelas funções, fixou-se o limite mensal de 1.000,00MT e 900,00MT, respectivamente.

Na Direcção Provincial das Obras Públicas e Habitação de Manica, constatou-se que, relativamente ao projecto de construção do Edifício II do Governo Provincial de Manica, para além dos 30.638.233,54MT, executados em 2013, foram realocados 29.893.370,00MT, não previstos e nem registados em rubrica do orçamento da entidade.

No Conselho Municipal da Cidade de Chibuto, foi apurado o pagamento de salários em excesso ao pessoal fora do quadro, no valor global de 812.523,91MT.

No Governo do Distrito de Matutuíne, constatou-se a inclusão, na folha de salários enviada ao banco, referente ao mês de Setembro de 2013, o valor do salário de um funcionário que já tinha sido transferido para a Secretaria Distrital, tendo-lhe sido abonados dois salários, um pela Secretaria Distrital (29.063,18MT) e outro pelo Serviço Distrital de Educação, Juventude e Tecnologia (28.392,29MT).

Em violação do no n.º 1 do artigo 44 do Regulamento de Contratação de Empreitada de Obras Públicas, Fornecimento de Bens e Prestação de Serviços ao Estado, aprovado pelo Decreto n.º 15/2010, de 24 de Maio, diversas entidades pagaram despesas em bens, serviços e empreitada de obras públicas, no montante global de 46.045.188,37MT, sem que para o efeito tivessem celebrado os respectivos contratos com os fornecedores de bens, prestadores de serviços e empreiteiros.

Foram executados sem a submissão à fiscalização prévia obrigatória do Tribunal Administrativo, 59 contratos no valor total de 320.255.995,01MT.

No que concerne ao Património do Estado, constatou-se a existência de bens patrimoniais em diversas instituições e organismos do Estado, no valor global de 31.286.971,51MT, que não se encontram incluídos no e-Inventário e, por outro lado, a existência de registos de bens, no montante de 737.671.937,83MT, constantes do Anexo Informativo da CGE, que não estão reflectidos no inventário das respectivas entidades.

Constatou-se, também, que os arquivos dos processos de despesa continuam sem estar devidamente organizados, o que dificultou a apresentação de justificativos das transacções, durante a realização das auditorias.

De acordo com o estabelecido na alínea d) do n.º 1 do artigo 32 do Regulamento do CIRPS, aprovado pelo Decreto n.º 8/2008, de 16 de Abril, as entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação da taxa de 20%, sobre os rendimentos do trabalho independente.

Entretanto, constatou-se que não foram retidos na fonte 323.906,77MT, de IRPS, sendo sobre rendimentos do trabalho (40.000,00Meticais) e sobre rendas de instalações (283.906,77MT), no acto do pagamento de despesas, no montante de 2.227.905,50MT.

No que concerne a Dívida Pública, constata-se a ausência de informação sobre avales e garantias concedidos pelo Estado, cujo limite foi estabelecido em 183.500.000,00MT, bem como não foi registada, na Conta Geral do Estado (CGE), uma emissão de Bilhetes do Tesouro no valor de 272.160.000,00MT, por um lado, e por outro foram detectadas

divergências de informação entre a CGE (em que falta a dívida contraída com a Alemanha) e o Anexo 3 do Relatório da Dívida Pública da DNT (de que consta a dívida).

Não foi registado, nas Operações de Tesouraria, nem apresentado na Conta Geral do Estado de 2013, o valor de 2.170.000,00MT, de movimentos de Bilhetes do Tesouro (BT).

Tabela 9. Resumo dos Erros Não Ajustados

N.º Ordem	Ítem/Descrição	Erro Não Ajustado	Observação
1	Receita de Mais-valias.	161.387.000,00	Não foi entregue ao Estado.
2	Receita na produção de B.I	6.602.000,00	Não foi entregue ao Estado.
3	Taxas de ajuda à navegação.	181.021.000,00	Não foi entregue ao Estado.
4	Receitas próprias do INHN ⁶⁹ .	1.514.000,00	Não foi entregue ao Estado.
5	Receitas do regime pós-laboral ⁷⁰ .	36.822.000,00	Não foi entregue ao Estado.
6	Receitas de actos de casamento ⁷¹ .	1.103.300,00	Não foi entregue ao Estado.
7	Receita própria ⁷² .	232.350.000,00	Receitas não previstas no OE.
8	Receita própria ⁷³ .	37.250.000,00	Receita não prevista no OE.
9	Receita de Alienação de Imóveis.	15.379.000,00	Receita não registada na CGE.
10	Receitas das Direcções Provinciais.	90.311.000,00	Receita não declarada pelo Gov.
11	Receitas diversas ⁷⁴ .	3.424.000,00	Desaparecimento de Receita.
12	Despesas de combustíveis.	11.576.410,61	Viaturas não identificadas.
13	Salários e Remunerações.	316.741.183,76	Duplicação de folhas de salário.
14	Empréstimos concedidos ilegais.	817.911,73	Concedidos aos funcionários.
15	Pagamento indevido de despesas ⁷⁵ .	398.173,71	Pagamento à Entrepósito Com.
16	Subsídios de telefone ⁷⁶ .	46.700,00	Do Director e Adjunto Pedagógico.
17	Obras Públicas e Habitação ⁷⁷ .	60.531.603,50	Despesas ilegais.
18	Salários e Remunerações ⁷⁸ .	812.523,91	Salários pagos a pessoas fictícias.
19	Salários e Remunerações ⁷⁹ .	29.063,18	Duplicação de folha de salários.
20	Empreitadas, Bens e Serviços.	46.045.188,37	Despesas sem contrato.
21	Contratação Pública.	320.255.995,01	Execução sem o Visto do TA.
22	Património do Estado.	768.958.909,00	Bens não inventariados.
23	Receitas Fiscais - IRPS	323.906,77	IRPS não retido na fonte.
24	Dívida Pública não Declarada.	183.500.000,00	Avales e garantias concedidos.
25	Dívida Pública não Declarada.	272.160.000,00	Bilhetes do Tesouro.
26	Operações de Tesouraria sem registo.	2.170.000,00	Bilhetes do tesouro.

⁶⁹ INHN – Instituto Nacional de Hidrografia e Navegação.

⁷⁰ Receitas da Escola Superior de Ciências Náuticas (ESCN).

⁷¹ 2.ª Conservatória de Registo Civil de Maputo.

⁷² Direcção Provincial da Educação de Manica.

⁷³ Ministério para a Coordenação da Acção Ambiental.

⁷⁴ Juízo Privativo das Execuções Fiscais de Maputo.

⁷⁵ Instituto Superior de Administração Pública (ISAP).

⁷⁶ Escola Nacional de Aeronáutica (ENA).

⁷⁷ Projecto de construção do Edifício II do Governo Provincial de Manica.

⁷⁸ Conselho Municipal da Cidade de Chibuto.

⁷⁹ Governo do Distrito de Matutuíne.

Total	2.751.530.869,55	
-------	------------------	--

Fonte: Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado - 2013.

Como resultado das auditorias realizadas no ano de 2014, no âmbito das acções de fiscalização pública da execução do Orçamento do Estado de 2013, o TA detectou erros e irregularidades avaliados em 2.751.530.869,55MT (Tabela 9). Todavia, os danos causados aos recursos públicos não foram evitados e muito menos sanados, não obstante o n.º 2, do artigo 82, da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto, dispor que o objectivo da auditoria realizada pelo TA é *detectar irregularidades e saná-las, evitando danos irreparáveis*.

CAPÍTULO V

Principais Conclusões e Recomendações

5.1 Conclusão

No presente trabalho, foi possível concluir que, não obstante a alínea c), do n.º 2, do artigo 230, da Constituição da República de Moçambique, conjugado com o n.º 2, do artigo 82, da Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto⁸⁰, dispor que compete ao Tribunal Administrativo fiscalizar, sucessiva e concomitantemente⁸¹ os dinheiros públicos, bem como promover, a todo o tempo, inspecção ou auditoria com o objectivo de detectar irregularidades e saná-las, evitando danos irreparáveis, tal afirmação não passa de uma verdadeira utopia, pois, nem a *accountability* e nem a auditoria externa do Tribunal Administrativo são capazes de evitar fraudes financeiras, desvios de aplicação de fundos públicos ou pagamentos indevidos.

Outrossim, verifica-se que o Tribunal Administrativo de Moçambique não dispõe de instrumentos regulatórios fundamentais para garantir a melhor qualidade na realização das auditorias externas, como sejam, o código de ética e deontologia profissional, manual de procedimentos e normas de auditorias.

Na verdade, as auditorias externas do TA são realizadas por técnicos que não têm a devida qualificação técnico-profissional, fazendo com que as mesmas careçam da exigida qualidade e, conseqüentemente, os seus Relatório Finais de Auditoria apresentam-se desprovidos de transparência, objectividade e isenção, aliado ao facto de o TA ser uma instituição dependente do poder político e financeiramente dependente do poder executivo.

⁸⁰ Boletim da República n.º 65, I Série, 3.º Suplemento, de 14 de Agosto de 2014.

⁸¹ A *fiscalização concomitante* é um mecanismo de controlo que consiste em verificar, simultaneamente à execução orçamental, isto é, no momento em que decorre a realização de despesas e a cobrança de receitas públicas, a exactidão, a regularidade e a correcção económico-financeira das operações orçamentais, executadas por aquelas entidades sujeitas à jurisdição e controlo financeiros do Tribunal. Traduz-se, em geral, no acompanhamento da execução da actividade financeira (Cf. PLACOR 2006: 23).

Concluiu-se, também, que não existe eficiência e eficácia no processo de análise e verificação das Contas de Gerência, bem como no julgamento das mesmas, pois os níveis situam-se abaixo do razoável, isto é, 42,13% e 49,07%, respectivamente.

Apesar do nível de cobertura das auditorias realizadas face ao volume do orçamento do estado ter-se situado em 88,93%, conclui-se que as auditorias externas, levadas a cabo no âmbito das acções de fiscalização pública, não abarcam 83,36% do número de entidades públicas existentes no país, dado que em 2014 o TA apenas conseguiu auditar a um nível de 16,64% das entidades.

E mais, tendo auditado 72.487.659.900,00MT do Orçamento do Estado de 2013, correspondente a 88,93% do volume global, e visando evitar danos irreparáveis (conforme reza a lei), o TA não foi capaz de proteger os recursos públicos no montante de 2.751.530.869,55Mts (950.633.007,33MT correspondentes a Receitas Públicas e 1.800.897.862,22MT de Despesas Públicas), sendo este o valor global dos erros e irregularidades constatados mas que não foram sanados.

No geral, conclui-se que, apesar da fiscalização concomitante ser um mecanismo de controlo que possibilitaria ao TA, em tempo oportuno, identificar e sanar as irregularidades, erros e fraudes cometidos pelos gestores públicos, e da previsão legal do sancionamento por estes factos (penas de multas e reposição, sem prejuízo de responsabilidade criminal), a auditoria externa do Tribunal Administrativo, em particular a realizada no âmbito da fiscalização concomitante, não constitui um instrumento que garante a protecção eficiente e eficaz dos recursos públicos, pois, a mesma não previne e não reduz os riscos de desvios de fundos públicos, bem como não promove a gestão económica, eficiente e eficaz e não demonstra ser capaz de garantir a melhoria da qualidade de serviços públicos prestados aos cidadãos.

5.2 Recomendações

Com o objectivo de conferir maior dinâmica, eficiência e eficácia das auditorias realizadas pelo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo de fiscalização da utilização dos recursos públicos, apresentam-se as seguintes propostas de recomendações:

- A implementação de instrumentos regulatórios de conduta ética e deontológica, como seja o Código de Ética e Deontologia Profissional, bem como de procedimentos, padrões e orientações profissionais (Manual de Procedimentos), visando a busca de qualidade, como elemento essencial para obter e manter credibilidade, confiança e respeito público dos trabalhos de controlo externo realizados pelo Tribunal;
- Visando garantir maior transparência e independência dos Relatórios de Auditoria, recomenda-se que a escolha do Presidente do TA se baseie em processos de eleição interna de entre os Juízes Conselheiros;
- Que o Plano Económico e Social (PES) do TA, bem como o respectivo Orçamento sejam autónomos, isto é, que sejam concebidos e aprovados internamente pelo TA e que sejam submetidos ao Governo para efeitos de mera comunicação e posterior aprovação pela Assembleia da República, não sendo, por isso, objecto de crítica para a sua execução;
- Maior objectividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais, considerando que a mesma inclui ser-se independente, de facto e na aparência, mantendo-se uma atitude de imparcialidade, de honestidade intelectual e livre de conflitos de interesse, bem como distante de compromissos políticos;
- Intensificação de acções de formação, capacitação e treinamento dos auditores do TA;
- Incremento do número de Juízes Conselheiros e de técnicos auditores;
- Abrangência das auditorias face ao número de entidades públicas existentes no país;
- Maior independência dos Juízes Conselheiros do Tribunal Administrativo, no exercício das suas funções, devendo obediência apenas à lei;
- Reformulação dos dispositivos legais pela Assembleia da República, visando a delegação de competências aos Tribunais Administrativos provinciais no âmbito de fiscalização concomitante e sucessiva (auditorias) com vista o aumento dos níveis

de cobertura das auditorias em face das entidades públicas, programas, projectos e Orçamento do Estado.

Referência Bibliográfica

CHIAVENATO, Idalberto (1994). *Administração: teoria, processo e prática*. São Paulo: Makron Books, 2. Ed. 522p.

COSTA, Carlos Baptista (2014). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros, 10. Ed, 787p.

FRANCO, António Sousa (2000). *Manual de Finanças Públicas*. Maputo: Ministério do Plano e Finanças de Moçambique.

FERREIRA, Pinto (1996). *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 8. Ed 596 p.

International Federation of Accountants (2013). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York, International Auditing and Assurance Standards Board, Vol. II

INTOSAI (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideú: Comissão de Normas de Auditoria, 86 p.

OLIVEIRA, Rita de Cassia Alves In (2011): *A importância de um sistema de controlo interno na gestão das instituições públicas*. Palmas: Universidade Federal do Tocantins – UFT, 14 p.

SANTANA, Aldomir Rodrigues (2011). *A proteção dos recursos públicos fundada nos mecanismos de controlo e nos instrumentos de fiscalização pública*. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa – TCU, 33p.

SANDRONI, Paulo (1999). *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo: Best Seller, 650 p.

SOARES, Maria Flávia M. R. Leite & BASTOS, Mônica W. Grossi (2008). *Manual de Procedimentos de Auditoria em Programas Governamentais*. Belo Horizonte, Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais, 154 p.

Tribunal Administrativo de Moçambique (2006). *Relatório de Diagnóstico Institucional 2006*. Maputo: EUROSIS, 187 p.

Tribunal de Contas da Áustria (1998). *Código de Ética e Normas de Auditoria*. Montevideu: Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, 86 p.

Tribunal de Contas Europeu (2012). *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*. Luxemburgo: Unidade Metodologia de Auditoria e Apoio, 297p.

Tribunal de Contas de Portugal (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Vol. I, 139 p.

Tribunal de Contas de Portugal (1992). *Manual de auditoria e de procedimentos. Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*. Lisboa: Tribunal de Contas de Portugal, Anexo I, 28 p.

Tribunal de Contas da União (2012). *Glossário de termos do controle externo*. Brasília: Secretaria-geral de Controlo Externo, 21 p.

Tribunal de Contas da União (2011). *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União*. Brasília: Secretaria-geral de Administração, 59 p.

Leis e Regulamentos

Moçambique. *Constituição da República* (2004) Boletim da República, n.º 51, I Série, de 22 de Dezembro, 31 p.

Moçambique. Lei n.º 8/2015, de 6 de outubro (2015). *Altera e republica a Lei n.º 14/2014, de 14 de agosto, que aprova a Lei da organização, funcionamento e processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo*. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015, 51 p.

Moçambique. Lei n.º 7/2015, de 6 de outubro (2015). *Altera e republica a Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro, que aprova a Lei Orgânica da Jurisdição Administrativa*. Boletim da República, n.º 79, I Série, Suplemento, de 6 de outubro de 2015, 51 p.

Moçambique. Lei n.º 14/2014, de 14 de Agosto (2014). *Concernente à organização, funcionamento e processo da Secção de Fiscalização das Receitas e das Despesas Públicas, bem como do Visto do Tribunal Administrativo, tribunais administrativos provinciais e da Cidade de Maputo*. Boletim da República n.º 65, I Série, 3.º Suplemento, de 14 de Agosto;

Moçambique. Lei n.º 24/2013, de 1 de Novembro (2009). *Concernente ao melhoramento do controlo da legalidade dos actos administrativos, bem como a fiscalização da legalidade das receitas e despesas públicas e revoga a Lei n.º 25/2009, de 28 de Setembro*;

Moçambique. Lei n.º 21/2013, de 30 de Outubro (2013). *Lei do Orçamento de Estado Rectificativo*. Boletim da República n.º 87, I Série, de 30 de Outubro de 2013, pág. 698-901;

Moçambique. Lei n.º 26/2009, de 29 de Setembro (2009). *Atinente a Lei que aprova o regime relativo à organização, funcionamento e processo da 3.ª Secção do Tribunal Administrativo e revoga as Leis n.ºs 13/97, 14/97 e 16/97, todas de 10 de Julho*. Boletim da República, n.º 38, I Série, 2.º Suplemento, de 29 de Setembro, 60 p;

Moçambique. Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro (2002). *Cria o Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE)*. Boletim da República, n.º 7, I Série, 2 Suplemento, de 13 de Fevereiro de 2002, 12 p.

Moçambique. Decreto n.º 53/2012, de 28 de Dezembro (2012). *Altera os n.ºs 2 e 5 do Anexo I do Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto*. Boletim da República, n.º 52, I Série, 12 Suplemento, de 28 de Dezembro.

Moçambique. Decreto n.º 23/2007, de 9 de Agosto (2007). *Aprova o Regulamento do Património do Estado*. Boletim da República, n.º 32, I Série, Suplemento, de 9 de Agosto.

Moçambique. Decreto n.º 6/2006, de 12 de Abril. *Aprova a estrutura tipo da orgânica do Governo Distrital e seu Estatuto Orgânico*. Boletim da República n.º 15, I Série, de 123 de Abril de 2006.

Moçambique. Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro (2007). *Aprova o Manual de Administração Financeira do Estado (MAF)*.

Moçambique. *Relatório sobre a Conta Geral do Estado de 2013*. Maputo, Tribunal Administrativo, 2013.

Moçambique. Plano Estratégico do Tribunal Administrativo 2011-2014. Maputo, Eurosis, 2010, 81 p.

Moçambique. Plano Corporativo do Tribunal Administrativo 2007-2010. Maputo, Tribunal Administrativo, 2006, 41 p.

<http://www.portaldogoverno.gov.mz/por/Mocambique/Geografia-de-ocambique/Provincias-e-Distritos>, 21 de Novembro de 2016.