



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

CONTROLO INTERNO E RESPONSABILIDADE DOS GESTORES PÚBLICOS EM MOÇAMBIQUE

Anifa Alberto Assane

Mestrado em Administração Pública

Orientador:

José Fernandes Farinha Tavares

Professor Associado Convidado

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2024



SOCIOLOGIA
E POLÍTICAS PÚBLICAS

Departamento de Ciência Política e Política Pública

CONTROLO INTERNO E RESPONSABILIDADE DOS GESTORES PÚBLICOS EM MOÇAMBIQUE

Anifa Alberto Assane

Mestrado em Administração Pública

Orientador:

José Fernandes Farinha Tavares

Professor Associado Convidado

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2024

Agradecimentos

Agradeço profundamente a todos que contribuíram direta e indiretamente para a realização deste trabalho. Em especial aos meus pais, Alberto Martins Assane e Catarina Agostinho Maholele, pelo investimento de tempo e recursos na minha educação. Estendo os agradecimentos aos meus irmãos e ao meu amado sobrinho Rafael Assane Sequeira Magalhães pelo carinho e apoio incondicional.

Quero expressar o meu reconhecimento aos professores do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa pela generosidade e dedicação no processo de ensino e partilha de conhecimento, especialmente ao Professor José Fernandes Farinha Tavares que, com maestria, me inspirou a desenvolver a cada dia o interesse pela área de controlo de finanças públicas e responsabilidade financeira dos gestores públicos, e aceitou, prontamente, a orientação desta dissertação.

A recolha de dados nas instituições públicas em Moçambique não é uma tarefa fácil, tal como é assumido por muitos estudantes, docentes e investigadores. Por isso, não posso deixar de expressar o reconhecimento e gratidão aos funcionários do Tribunal Administrativo de Moçambique, especialmente ao Juiz Alexandre Manhiça, Presidente do Tribunal Administrativo da Província de Nampula e ao Dr. Hélio Simone, contador e verificador superior no Tribunal Administrativo - Sede, pelo apoio na recolha de dados.

Aos meus amigos e colegas, especialmente os do Núcleo de Estudantes Africanos no ISCTE, o meu profundo agradecimento pelo apoio, companheirismo e espírito de irmandade com o qual me acolheram durante o curso.

A todos, o meu mais profundo obrigada!

Resumo

O presente estudo explora o tema do controlo interno e responsabilidade dos gestores públicos, com o objetivo de analisar o impacto do sistema de controlo interno na responsabilização financeira dos gestores públicos em Moçambique. A escolha do tema deveu-se ao facto de Moçambique estar entre os países caracterizados pela má gestão das finanças públicas, falta da devida responsabilização dos gestores públicos, altos níveis de corrupção, entre outros problemas na prestação do serviço público.

A literatura refere que a Administração Pública, para concretizar os seus objetivos, deve sempre ter em conta os princípios emanados nas normas e procedimentos legalmente estabelecidos, nomeadamente, a prossecução do interesse público, a integridade, a transparência, a prestação de contas e a responsabilidade. Para garantir o cumprimento desses princípios é exigido um controlo interno e externo (organizado e especializado) por parte das entidades públicas e maior eficiência na responsabilização dos funcionários e agentes do Estado, particularmente dos gestores dos dinheiros públicos, pela prática de atos que lesam o erário público.

A relevância deste estudo reside na ideia de que um sistema de controlo interno eficiente deve ser capaz de oferecer ferramentas para uma boa gestão dos recursos públicos, ajudar no alcance dos objetivos da Administração Pública, fornecer informação relevante para a tomada de decisão dos gestores públicos e ser uma fonte de dados fidedignos que auxiliam os Tribunais de Contas a responsabilizar adequada e efetivamente os gestores públicos que cometam infrações financeiras.

Palavras-chave: Administração Pública, sistema de controlo interno, responsabilidade financeira, gestor público

Abstract

This study explores the internal control and the responsibility of public managers, with the aim of analysing the impact of the internal control system on the financial responsibility of public managers in Mozambique. This topic was chosen because Mozambique is one of the countries characterised by the mismanagement of public finances, lack of proper responsibility of public managers, high levels of corruption, among other weaknesses in the provision of public services.

On the other hand, the literature refers that to achieve its objectives, the Public Administration must always consider the principles laid down in the legally established rules and procedures, namely, the pursuit of the public interest, integrity, transparency, accountability and responsibility. To guarantee compliance with these principles, greater, organised and specialised internal and external control by public institutions is required, as well as greater efficiency in holding officials, particularly managers, responsible for acts that damage the public purse.

The relevance of this study lies in the idea that an efficient internal control system must be able to offer tools for good management of public resources, help achieve the objectives of the Public Administration, provide relevant information for decision-making by public managers and be a source of reliable data that helps the Courts of Auditors to properly and effectively hold public managers responsible for committing financial offences.

Keywords: Public Administration, internal control system, financial responsibility, public manager

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract	iii
Índice de figuras.....	vi
Índice de quadros	vii
Glossário de siglas.....	viii
Introdução.....	1
Capítulo I. Estado e Administração Pública	7
1.1. A Administração e Gestão Pública	7
1.2. Modelos de Estado e reformas da Administração Pública em Moçambique	9
1.2.1. Estado Socialista (1975 - 1987).....	10
1.2.2. Período de Transição (1987-1990).....	11
1.2.3. Estado de Direito Democrático (1990 - Atual)	12
Capítulo II. Controlo na Administração Pública	15
2.1. Controlo Interno da Administração Pública	16
2.2. Componentes e princípios da estrutura do controlo interno	17
2.3. Sistema de Controlo Interno em Moçambique.....	21
2.4. O Controlo Financeiro Externo do Tribunal Administrativo – Secção de Contas.....	24
Capítulo III. Responsabilidade na Gestão Pública.....	29
3.1. Responsabilidades inerentes à gestão pública	30
3.2. A Responsabilidade Financeira	32
Capítulo IV. Análise e Interpretação de Dados.....	35
4.1. Fiscalização prévia a processos relativos a pessoal.....	35
4.2. Fiscalização prévia a processos não relativos a pessoal.....	36
4.3. Auditorias externas realizadas.....	38
4.4. Contas públicas e processos de contas julgados.....	40
4.5. Gestores sancionados	42
4.6. Penas de multa e de reposição	43
Conclusão.....	45
Bibliografia	48
Legislação	50
Outros Documentos.....	52
Anexos	liv
Anexo A: Tramitação processual do visto	lv
Anexo B: Fases do processo de auditoria	lvi
Anexo C: Fases do processo de verificação de contas públicas	lix

Anexo D: Atos jurisdicionais referentes a processos relativos a pessoal.....	lxi
Anexo E: Atos jurisdicionais referentes a processos não relativos a pessoal	lxi
Anexo F: Auditorias externas realizadas.....	lxii
Anexo G: Gestores sancionados e penas aplicadas.....	lxii
Anexo H: Guião de entrevista.....	lxiii

Índice de figuras

Figura 1: Funções de gestão	9
Figura 2: Componentes do controlo interno.....	17
Figura 3: Sistema de controlo interno em Moçambique	23
Figura 4: Sistema de controlo das finanças públicas em Moçambique.....	25
Figura 5: Atos jurisdicionais referentes a processos relativos a pessoal	35
Figura 6: Atos jurisdicionais referentes a processos não relativos a pessoal	37
Figura 7: Auditorias externas realizadas	39
Figura 8: Contas públicas e processos de contas julgados	41
Figura 9: Gestores públicos responsabilizados financeiramente.....	43
Figura 10: Penas de multa e de reposição	44

Índice de quadros

Quadro 1: Evolução do Estado e modelos de Administração Pública em Moçambique.....	13
Quadro 2: Princípios subjacentes a cada uma das componentes do COSO	20
Quadro 3: Legislação moçambicana no âmbito do controlo interno na Administração Pública....	24
Quadro 4: Legislação moçambicana no âmbito do controlo financeiro externo.....	27
Quadro 5: Auditorias planificadas e realizadas pelo Tribunal Administrativo em 2016	39

Glossário de siglas

CCSCI – Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno
CEDSIF – Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças
CIP – Centro de Integridade Pública
CIRES P – Comissão Interministerial da Reforma do Setor Público
COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPLP – Comunidade dos Países de Língua Portuguesa
CRM – Constituição da República de Moçambique
CUT – Conta Única do Tesouro
EGFAE – Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado
EGRSP – Estratégia Global de Reforma do Setor Público
EPCCAP – Estratégia de Prevenção e Combate à Corrupção na Administração Pública
e-SISTAFE – Plataforma Eletrónica de Administração Financeira do Estado
IGAP – Inspeção Geral da Administração Pública
IGF – Inspeção Geral de Finanças
IIA - Institute of Internal Auditors
INAE – Inspeção Nacional das Atividades Económicas
INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions
IPC – Índice de Perceção da Corrupção
MEF – Ministério de Economia e Finanças
NPM – New Public Management
PES – Plano Económico e Social
PLACOR – Plano Estratégico do Tribunal Administrativo
PRE – Programa de Reabilitação Económica
REGFAE – Regulamento do Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado
SCI - Sistema de Controlo Interno
SISTAFE – Sistema de Administração Financeira do Estado
TA – Tribunal Administrativo
TAP – Tribunal Administrativo Provincial
TC – Tribunal de Contas de Portugal

Introdução

O Estado e a Administração Pública em Moçambique desempenham um papel fundamental na organização e no desenvolvimento social, económico e cultural do país, sendo responsáveis pela implementação das políticas públicas que visam melhorar a qualidade de vida dos cidadãos. Desde a sua independência, em 1975, Moçambique tem enfrentado desafios significativos na construção e no fortalecimento da Administração Pública, para torná-la mais eficiente, inclusiva e transparente. Neste contexto, o controlo da atividade pública e a responsabilização dos funcionários e agentes do Estado devem ser elementos fundamentais para a boa governação, garantido a integridade na aplicação dos recursos públicos, obedecendo aos princípios da boa gestão.

A modernização do Estado e as reformas efetuadas na Administração Pública têm sido essenciais para melhorar a prestação de serviços, fortalecer as instituições públicas e estabelecer a confiança dos cidadãos. No entanto, persistem desafios significativos na implementação de mecanismos robustos e eficientes de controlo interno e externo que assegurem a *accountability* e a responsabilização financeira dos gestores públicos pela prática de infrações financeiras. As deficiências do Tribunal Administrativo que incluem limitações financeiras, materiais e humanas, comprometem a sua capacidade de realizar fiscalizações abrangentes e tempestivas.

A implementação de um sistema de controlo interno eficiente, conjugado com o fortalecimento do Tribunal Administrativo, em particular a secção de contas públicas, é crucial para assegurar um controlo financeiro de qualidade, a responsabilização efetiva dos gestores públicos e a prevenção de erros, irregularidades, ilegalidades e fraudes na gestão dos dinheiros públicos. Este trabalho tem o objetivo principal de analisar o impacto do sistema de controlo interno na responsabilização financeira dos gestores públicos em Moçambique.

A pesquisa foi realizada tendo por base uma revisão bibliográfica e documental, incluindo a análise da legislação e dos relatórios anuais de progresso e financeiro do Tribunal Administrativo. A análise mista, que combinou os dados qualitativos e quantitativos, permitiu-nos compreender as práticas de fiscalização prévia e sucessiva, bem como as constatações do Tribunal Administrativo. Para avaliar a evolução das fiscalizações e da responsabilização financeira sancionatória e reintegratória, utilizamos dados de uma série temporal de 10 anos (2012 a 2021), que integram os PLACOR II e III.

Para enriquecer a análise, realizamos entrevistas semiestruturadas a três juízes do Tribunal Administrativo de Moçambique com histórico de auditores e revisores oficiais de contas, tendo em vista a captação das suas perceções sobre o processo de verificação de contas públicas e a efetivação das responsabilidades financeiras. A técnica de análise de conteúdo foi aplicada aos dados qualitativos, enquanto para os dados numéricos aplicamos a análise de séries temporais.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: iniciamos com a introdução onde apresentamos a contextualização, o problema de investigação, a relevância do estudo e a metodologia usada para a

recolha e análise dos dados; no primeiro capítulo fazemos o enquadramento teórico sobre o Estado e Administração Pública, bem como descrevemos e analisamos os modelos de Estado e as reformas da Administração Pública em Moçambique, desde a independência em 1975; no segundo capítulo exploramos os elementos-chave do sistema de controlo interno e do controlo financeiro externo em Moçambique, desde a legislação aos instrumentos existentes; o terceiro capítulo reserva-se a falar de responsabilidade na gestão pública, com destaque para a responsabilidade financeira dos gestores públicos; no quarto capítulo fazemos a análise e interpretação dos dados de controlo financeiro externo e da responsabilidade financeira e, por fim, apresentamos as conclusões.

Problemática

Numa era em que as sociedades estão cada vez mais complexas, modernas e globalizadas, aliada às novas abordagens da Administração Pública e como ela deve ser cada vez mais democrática, procurando fortalecer a participação cidadã, é imperioso que a cultura em torno da Administração Pública seja de maior controlo, transparência, prestação de contas e responsabilização dos gestores públicos (Marques & Almeida, 2004).

Dos diversos modelos teóricos, o *New Public Management* representa uma abordagem teórica que trata o problema da combinação de uma prestação de serviços eficaz com a democracia, que surgiu em resposta às críticas feitas pela ineficiência do modelo burocrático weberiano, entre várias outras razões, por focar o controlo e a *accountability* no processo e não nos resultados. Assim, as reformas realizadas através deste modelo fazem com que o papel dos gestores públicos seja de maior responsabilidade porque devem gerir as finanças públicas de forma mais económica, eficiente, eficaz, transparente e responsiva, exigindo um maior controlo interno e externo especializado por parte do Estado (Marques & Almeida, 2004).

Neste contexto, países como Moçambique desenvolveram uma série de instrumentos e mecanismos legais para garantir o controlo da coisa pública. Este facto é possível constatar através da aprovação da Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo (Lei nº 14/2014, de 14 de agosto). Este instrumento atribui ao Tribunal Administrativo o poder de controlo externo de legalidade das receitas e despesas públicas, julgamento das contas públicas, apreciação da legalidade financeira nos processos de julgamento de contas, regularidade e a correção ou gestão segundo critérios de economia, eficiência, eficácia e efetivação da responsabilidade financeira por eventuais infrações financeiras.

Contudo, apesar de a legislação obrigar as instituições públicas a prestarem contas e a submeterem seus processos à fiscalização prévia e sucessiva, os relatórios de progresso e financeiro do Tribunal Administrativo (TA), de 2012 a 2021, revelam as seguintes constatações recorrentes como resultado das auditorias externas: falta de prestação de contas dos fundos externos que não passam pela Conta Única do Tesouro (CUT); execução de contratos de fornecimento de bens e prestação de serviços sem o visto

do TA; existência de processos sem anotação do TA; falta de alinhamento entre as ações planeadas no Plano Económico e Social (PES) e as ações inscritas no Orçamento do Estado; pagamentos indevidos; execução de fundos fora do e-SISTAFE; desvio de aplicação de fundos; falta de prestação de contas e da submissão da Conta de Gerência; ausência de justificativos das despesas realizadas; e o não cumprimento do pagamento de prestações referentes à alienação do património do Estado, em particular pelos gestores dos órgãos centrais.

Por outro lado, por interposto do nº 4 do artigo 3º da Lei n.º 13/97, de 10 de julho, o Tribunal Administrativo determina, anualmente, que certos atos sejam isentos da fiscalização prévia, sem prejuízo da sua submissão à fiscalização sucessiva. Todavia, Tavares (1998) considera que a isenção da fiscalização prévia por via do *visto* pressupõe a existência de um sistema de controlo interno eficaz, cuja efetividade seja certificada pelo órgão de controlo externo. Isto leva-nos a questionar, à luz das constatações do TA, se o sistema de controlo interno em Moçambique é realmente eficaz para respaldar a isenção da fiscalização prévia de determinados atos e, ainda, se este sistema é capaz de garantir razoavelmente a boa utilização dos recursos públicos e fornecer informação fiável ao Tribunal Administrativo nos casos em que seja necessário responsabilizar os gestores públicos por prática de infrações financeiras.

Diante do cenário que descrevemos, formulamos a seguinte pergunta de investigação: *Qual é o impacto do sistema de controlo interno na responsabilização dos gestores públicos em Moçambique?*

Relevância do estudo

As constatações elencadas na descrição do problema indicam uma série de deficiências e irregularidades na gestão pública, que comprometem a eficiência, a transparência e a integridade na utilização dos recursos públicos. A ocorrência destes problemas tem contribuído sobremaneira para perdas financeiras, aumento da corrupção, ineficiência na execução de políticas públicas e irresponsabilização legal e administrativa dos gestores públicos envolvidos.

Segundo o relatório de diagnóstico de 2019 sobre a transparência, governação e corrupção, Moçambique está entre os países que enfrentam desafios significativos no que concerne à gestão pública e à devida responsabilidade dos gestores públicos. A indevida gestão dos recursos públicos, a indisciplina processual na gestão do investimento público, a ineficiente gestão de tesouraria, a falta de transparência nas instituições públicas e a corrupção sistémica influenciam demasiadamente o desenvolvimento socioeconómico do país e a satisfação dos interesses dos cidadãos que, por consequência, reduzem a confiança da população em relação aos gestores públicos e às instituições governamentais.

É nesse contexto que o sistema de controlo interno, que inclui auditorias internas e outros mecanismos de fiscalização, desempenha um papel preponderante na governança pública, razão que leva à necessidade de compreender o impacto que o sistema de controlo interno tem na responsabilização

financeira dos gestores públicos. Isto inclui entender se os mecanismos de controlo criados em Moçambique estão efetivamente a ser eficientes e eficazes na prevenção de práticas de atos de corrupção, garantindo *accountability* e promovendo a transparência.

Esta pesquisa permite ainda investigar os desafios que o sistema de controlo interno enfrenta, bem como as boas práticas de diferentes países, particularmente os da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), que podem ser aplicadas para melhorar a governança pública e a responsabilidade dos gestores públicos no exercício das suas funções.

Assim, compreender o impacto do sistema de controlo interno pode fornecer contributos (*insights*) importantes para o aperfeiçoamento das práticas de governança pública e do combate à má gestão de recursos públicos em Moçambique, para além de identificar os desafios e oportunidades para o fortalecimento dos mecanismos de prestação de contas por parte dos gestores públicos e a devida responsabilização. Por isso, a investigação é social, económica e politicamente relevante, visto que pode contribuir para melhorias no desenho e implementação de políticas públicas.

Por outro lado, esta pesquisa visa abrir um espaço de debate e desenvolvimento de outros trabalhos académicos acerca de controlo interno, controlo financeiro externo, *accountability* e responsabilidade financeira dos gestores públicos em Moçambique, à semelhança de outros países africanos e em desenvolvimento, onde pouco ou quase nada foi escrito numa perspetiva académica. É neste contexto que esperamos que o estudo sobre o sistema de controlo interno em Moçambique e o seu impacto na responsabilização financeira dos gestores públicos tenha os seguintes resultados:

- Avaliação da eficiência do sistema de controlo interno: os resultados podem indicar a eficácia e efetividade do sistema de controlo interno no monitoramento e prevenção de erros, irregularidades, ilegalidades e fraudes, bem como, identificar áreas em que o sistema é bem-sucedido e onde há margens para melhorias. A identificação de obstáculos como a falta de recursos (humanos, materiais e financeiros), resistência à mudança, corrupção sistémica, entre outros, é fundamental para a formulação de políticas de aperfeiçoamento;
- Transparência e *accountability*: esperamos que a pesquisa demonstre como o sistema de controlo interno contribui para maior transparência das ações e gastos públicos, análise de relatórios de auditoria internas e como eles influenciam a prestação de contas e responsabilização dos gestores públicos;
- Recomendações para a melhoria na governança pública: com base nos resultados da pesquisa, esperamos fazer recomendações específicas para melhorar a prestação de contas, gestão dos recursos públicos e a governança pública em Moçambique, fornecendo sugestões para fortalecer o sistema de controlo interno, aperfeiçoar a legislação relacionada e promover melhorias práticas;

Metodologia

Este trabalho tem como objetivo analisar o impacto do sistema de controlo interno na responsabilização financeira dos gestores públicos em Moçambique. Trata-se de uma pesquisa de carácter exploratório e descritivo pois, de acordo com Prodanov e Freitas (2013), as pesquisas exploratórias têm o objetivo de fornecer informações sobre o assunto investigado, possibilitando a sua definição e seu delineamento, assumindo a forma de pesquisas bibliográficas e estudos de caso, enquanto as pesquisas descritivas permitem o registo e descrição dos factos observados sem intervir neles, estes, por sua vez, visam descrever as características de uma determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, como será feito nos próximos capítulos deste trabalho.

No que respeita ao procedimento técnico para o alcance do objetivo principal, recorreremos às pesquisas bibliográfica e documental, processo que consistiu na consulta da legislação, dos planos estratégicos do Tribunal Administrativo, dos relatórios anuais de progresso e financeiro do Tribunal Administrativo e relatórios de atividades da Inspeção Geral da Administração Pública, entre outras fontes documentais. Estes documentos possibilitaram a coleta de informação para uma pesquisa com abordagem mista (qualitativa e quantitativa), pois permitiram explorar e descrever de forma mais detalhada sobre a fiscalização prévia, a fiscalização sucessiva através das auditorias, tendências de comportamento humano no processo de gestão pública e de prestação de contas através do envio da conta de gerência e sobre a responsabilização financeira sancionatória e reintegratória. Cabe ressaltar que, os dados recolhidos no Tribunal Administrativo Central são referentes ao cumulativo dos dados dos Tribunais Administrativos Províncias e do Tribunal Administrativo Central.

Os dados quantitativos são referentes ao período de 10 anos, de 2012 a 2021, e foram extraídos dos relatórios anuais de progresso e financeiro do Tribunal Administrativo referentes ao mesmo período, cujo tratamento foi através do Excel. A escolha deste período deve-se ao facto de ser o que comporta os PLACOR II e III que foram concluídos e cujos dados estão disponíveis para análise. O PLACOR II é referente ao período de 2011 a 2014 e o PLACOR III é referente aos anos 2016 a 2019. Forçosamente, devido às dificuldades financeiras, o PLACOR IV foi iniciado em 2022, daí que os relatórios anuais de 2020 e 2021 foram analisados sob as metas estabelecidas no PLACOR III¹.

Por fim, foram realizadas entrevistas semiestruturadas a três juizes do Tribunal Administrativo, a fim de sustentar os dados obtidos nos relatórios de progresso acima mencionados. O roteiro da entrevista aos auditores foi elaborado seguindo uma lógica simples e objetiva, conforme o guião em anexo. Estas entrevistas permitiram conhecer as perceções de um conjunto de intervenientes relevantes e qualificados do processo de verificação de contas públicas e o julgamento das mesmas. Assim, centrámo-nos nas questões relativas à organização dos processos de auditoria e outras ações de controlo, a efetivação das

¹ Cabe salientar que em 2014 foi criada a Lei nº14/2014 de 14 de agosto que teve uma influência no funcionamento das instituições públicas e do TA. Portanto, interessava-nos analisar o período anterior e posterior à criação desta lei que fora alterada e republicada em 2015.

responsabilidades financeiras e como avaliam os instrumentos legais que orientam o sistema de controlo interno e o nível de responsabilização dos gestores públicos em Moçambique.

Para análise exploratória e descritiva dos dados obtidos, recorreremos à técnica de Análise de Conteúdo para os dados qualitativos e à Análise de Séries Temporais para os dados numéricos, com recurso ao Excel. As séries temporais são de acordo com Velicer e Fava (2003), um conjunto de observações de uma variável feitas sequencialmente em períodos sucessivos durante um determinado intervalo. Este estudo incidirá em 10 anos, de 2012 a 2021. Para estes autores, a análise de séries temporais visa compreender, interpretar e avaliar os efeitos de uma intervenção planeada ou não planeada, com o objetivo de prever os acontecimentos futuros. É neste âmbito que Murteira (1999) defende que é a existência do tempo que nos leva a fazer previsões e tentar antecipar a evolução do comportamento dos gestores públicos e do Tribunal Administrativo no futuro, com base no que foi observado no passado.

Capítulo I. Estado e Administração Pública

Este capítulo propõe-se a fazer o enquadramento teórico sobre o Estado e Administração Pública, bem como descrever e analisar os modelos de Estado e as reformas da Administração Pública em Moçambique, desde a independência em 1975 até à atualidade.

Começamos por elucidar que o termo *Estado* é multifacetado e pode ser interpretado de diferentes formas, dependendo do contexto. Para Freitas do Amaral (1994) os três sentidos mais importantes do Estado no âmbito do Direito Administrativo são: a aceção internacional, a aceção constitucional e a aceção administrativa.

- a) Entidade *internacional*: o Estado é soberano, titular de direitos e obrigações na esfera internacional;
- b) Figura *constitucional*: o Estado surge como comunidade de cidadãos que, nos termos do poder constituinte que a si própria se atribui, assume uma determinada forma política para prosseguir os seus fins nacionais;
- c) Organização *administrativa*: o Estado é a pessoa coletiva pública que, no seio da comunidade nacional, desempenha, sob a direção do Governo, a atividade administrativa. Na configuração do Estado como uma entidade jurídico-administrativo, Freitas do Amaral (1994) considera que a orientação superior do conjunto de Administração Pública pelo Governo, a distribuição das competências pelos diferentes órgãos centrais e locais, e a separação entre o Estado e as demais pessoas coletivas é mais relevante que a capacidade internacional e a forma política interna deste Estado. É sob essa aceção de Estado que este trabalho vai se debruçar.

Portanto, Estado refere-se a uma pessoa coletiva organizada, dotada de personalidade jurídica pública, que exerce autoridade sobre um determinado território e sua população (Caetano, 1991). Nos termos do artigo 1º da Constituição da República, Moçambique é um Estado independente, soberano, democrático e de justiça social. Este é responsável pela definição de políticas públicas e objetivos gerais que orientam a ação do Governo, cuja implementação é garantida pela Administração Pública.

1.1.A Administração e Gestão Pública

A expressão Administração Pública tem mais do que um significado. Importa desde já esclarecer as suas principais aceções para este trabalho, que embora distintas são complementares.

A Administração Pública² em sentido orgânico ou subjetivo compreende o sistema de órgãos hierarquizados ou coordenados, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas

² Nos termos do nº1 do artigo 249º da CRM, a Administração Pública estrutura-se com base no princípio de descentralização e desconcentração, promovendo a modernização e a eficiência dos seus serviços sem prejuízo da unidade de ação e dos poderes de direção do Governo.

públicas, e de algumas entidades privadas, que asseguram em nome da coletividade a satisfação regular e contínua das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar (Caetano, 1991), utilizando todas as técnicas adequadas à obtenção dos resultados visados, podendo também praticar atos jurisdicionais relacionados com a sua atividade fundamental.

A Administração Pública em sentido material ou objetivo compreende a atividade típica dos serviços públicos e agentes administrativos desenvolvida no interesse geral da coletividade, com vista à satisfação regular, permanente e contínua das necessidades coletivas, obtendo para o efeito os recursos mais adequados e utilizando as formas mais convenientes (Caetano, 1991). Esta área está intrinsecamente ligada à transparência, responsabilidade e participação cidadã, buscando garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma económica e eficiente e que os serviços prestados atendem às necessidades da coletividade de forma equitativa e eficaz (Silvestre, 2010).

Não se trata, porém, de todas as necessidades coletivas. A justiça cabe essencialmente a outro órgão do Estado que não é administrativo, isto é, ao poder judicial (Freitas do Amaral, 2015). De acordo com Freitas do Amaral (2015), para além da justiça, a segurança, a cultura e o bem-estar socioeconómico são os fins do Estado que se realizam através da Administração Pública e, portanto, os fins da Administração Pública.

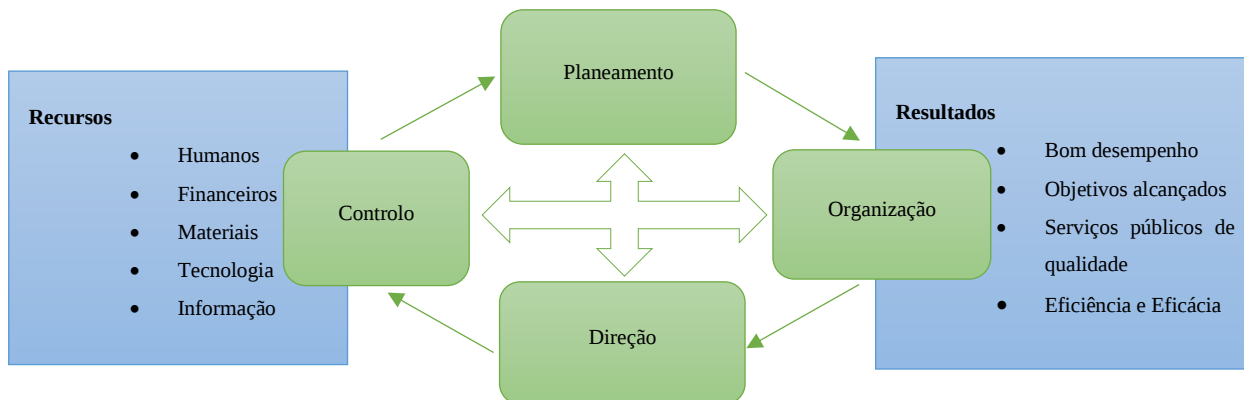
Ao longo deste trabalho falaremos da «Administração Pública» em ambos sentidos. Contudo, para melhor compreensão e afastar dúvidas, passaremos a escrever Administração Pública quando nos referimos ao sentido orgânico e gestão pública quando nos reportamos ao sentido material.

De facto, gerir é fazer planos, combinar adequadamente os meios escassos e dispô-los de maneira certa, tomar decisões, comunicá-las, controlar a realização do planeado, tornando-se assim uma atividade plurifacetada tanto no setor privado como no setor público (Quadros & Santos, 2022). Constituem, deste modo, funções independentes e complementares de gestão: o planeamento, a organização, a direção e o controlo.

- a) *Planeamento*: consiste na formulação de metas e objetivos e desenvolvimento de estratégias para alcançá-los de maneira eficiente e eficaz. Envolve a identificação de recursos necessários e a definição de um plano de ação detalhado com vista a orientar as atividades futuras para o alcance dos resultados pretendidos;
- b) *Organização*: esta função compreende a alocação dos escassos recursos humanos e materiais, a criação da estrutura organizacional, a segregação de funções e a definição de responsabilidades e autoridades. A atividade organizativa também envolve a formalização de métodos, processos e procedimentos de trabalho e a coordenação das atividades;
- c) *Direção*: envolve tomar de decisões, comunicá-las eficazmente, designar funcionários, motivá-los e liderá-los. Atentar em que todos os elementos e grupos trabalham para evitar ruturas ou congestionamentos em algum ponto do processo;
- d) *Controlo*: consiste em avaliar o desempenho organizacional em relação aos objetivos, verificar o cumprimento das normas e procedimentos estabelecidos, fiscalizar a conformidade com as

leis e regulamentos aplicáveis, identificar atitudes desviantes e tomar medidas corretivas quando necessário. Esta é a componente do processo de gestão que não é agradável aos ouvidos de muitos gestores públicos por andar associada à fiscalização, inspeção, vigia e mais expressões com analogia negativa (Quadros & Santos, 2022), contudo, é sobre ela que vamos nos aprofundar nos próximos capítulos.

Figura 1: Funções de gestão



Fonte: Adaptado de Quadros e Santos (2022)

A Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar segundo as normas e procedimentos pertinentes à cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse público (Meirelles et al., 2016). Por essa via, de acordo com Carvalho Filho (2011) citado por Araújo (2014), o controlo na Administração Pública compreende o conjunto de mecanismos administrativos e jurídicos que possibilitam o exercício do poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer esfera do poder, que oferece garantia razoável de que os objetivos serão alcançados e de que os recursos públicos serão geridos de acordo com os princípios da boa gestão. Esta ação permite aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas estabelecidas nas organizações.

1.2. Modelos de Estado e reformas da Administração Pública em Moçambique

A reorganização da Administração Pública e a necessidade de disponibilizar serviços públicos de qualidade, eficientes e mais económicos tem sido uma preocupação recorrente nas políticas públicas. Apesar da falta de alternância governativa desde 1975, verifica-se um contínuo movimento reformista ao longo do tempo, que acompanha a tendência dos modelos teóricos da Administração Pública. Vamos, de seguida, apresentar a evolução dos modelos de Estado e da Administração Pública em Moçambique para melhor percebermos o impacto da teoria nesta realidade prática.

O Estado moçambicano e a Administração Pública foram constituídos em três momentos históricos, nomeadamente: Estado Socialista (1975 - 1987), Período de Transição (1987 - 1990) e Estado de Direito Democrático (1990 - atual).

1.2.1. Estado Socialista (1975 - 1987)

O Estado Socialista adotado no período pós-independência era caracterizado pelo governo de partido único que dominava o poder executivo e controlava todo o processo legislativo. De acordo com Simione (2016), neste período, a Administração Pública era altamente burocrática, centralizada e hierarquizada. Concentrava todo o poder decisório e autoridade administrativa nas estruturas centrais do governo, com objetivo principal virado para o resgate da identidade do povo e o estabelecimento de uma estrutura político-administrativa que estivesse verdadeiramente ao serviço dos interesses dos moçambicanos. Para este autor, o modelo burocrático desenvolvido neste período teve grande importância para a melhoria de vida dos cidadãos, através da universalização das políticas públicas e melhor e igualitária prestação dos serviços públicos, tais como saúde e educação.

Entretanto, embora se note algumas semelhanças entre o modelo burocrático tradicional e a conceção de organização administrativa e de gestão pública do Estado Socialista e Centralizado, as diferenças ideológicas e estruturais fundamentais são evidentes, o que tornaria difícil materializar a Administração Pública idealizada por Max Weber (1864-1920). O modelo tradicional de autoridade racional-legal de Weber assenta nas seguintes premissas: centralização; racionalidade; formalidade dos processos; hierarquização das funções; neutralidade e impessoalidade nas relações e uniformidade nos procedimentos; e profissionalismo e divisão racional do trabalho (Barrias, 2013).

Todavia, a centralização do poder em Moçambique era nos órgãos do governo formado por partido único e não nas instituições burocráticas formais (Simione, 2016). Embora fosse um sistema hierárquico, era extremamente rígido e ideológico. A racionalidade, a competência técnica e a meritocracia defendidas pelo ideólogo do modelo burocrático não eram tidos como elementos fundamentais para a promoção dentro da estrutura de governação, presava-se pelo controlo político e participação cidadã (do povo moçambicano recém-independente do colonialismo português), principalmente durante o período da nacionalização das indústrias, da coletivização agrícola e socialização dos meios de produção.

A outra premissa implícita na ideia tradicional de burocracia é a equidade, desenhada para dar tratamento igualitário aos funcionários que desempenham tarefas iguais, provimento de produtos e serviços padronizados (Secchi, 2009). No que respeita a legalidade, foi, portanto, neste período que foi criada a Constituição da República Popular de Moçambique de 1975 e demais normas³ e procedimentos que apesar de não mencionarem formalmente a existência de uma jurisdição administrativa, ou melhor,

³ Destacamos o Decreto nº 1/75, de 27 de julho, que instituiu a organização da Administração Pública e definiu as principais funções e tarefas do Aparelho de Estado Central.

apesar de não fazerem referência à existência de um Tribunal Administrativo ou de Contas, referiam que a função judicial seria exercida pelos tribunais (Lisboa, 2014). No entanto, o Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas criado em 1926 pelo regime colonial ainda existia, pelo menos formalmente.

Para além de Weber, o outro teórico relevante do modelo burocrático foi Woodrow Wilson (1856-1924), cujas ideias podem ser exploradas no livro *The Study of Administration* (1887). Este autor defendia que a estrutura que melhor assegurava a eficiência administrativa seria a hierarquizada e com prestação de contas e responsabilidade dos gestores (Barrias, 2013). Considerava ainda a clara distinção entre a *política* – responsável pela formulação de políticas públicas e a *administração* – responsável pela execução eficiente, eficaz e equitativa das políticas públicas formuladas pelos líderes políticos (Behn, 1998), o que garantiria a neutralidade e especialização dos profissionais administrativos.

Por aqui se vê que esta premissa também não era característica do modelo de Estado Socialista em Moçambique, visto que, a esfera política e a esfera administrativa se confundiam dentro da ideologia partidária vigente, o que influenciava a autonomia da Administração Pública.

Weber considerava que as instituições que se organizassem seguindo o modelo tradicional com os princípios burocráticos seriam superiores às outras em precisão, estabilidade, rigor disciplinar e confiança (Barrias, 2013; Secchi, 2009). Contudo, tanto o modelo ideal de Max Weber como o modelo adotado pelo governo de partido único de Moçambique foram alvo de críticas. Ao longo do tempo verificou-se que o excesso de centralização, a rigidez do sistema burocrático e a fraca presença do poder político nas zonas rurais pela não descentralização e desconcentração administrativa e política, tinham como consequência uma reduzida eficácia administrativa (Simione, 2013), abrindo assim espaço para a criação de um novo modelo de Estado Democrático e Descentralizado.

1.2.2. Período de Transição (1987-1990)

O segundo marco importante na construção do Estado e da Administração Pública moçambicana deu-se entre as décadas de 80 e 90 quando vários países em desenvolvimento assistiram a um conjunto de reformas políticas e administrativas que forçaram o Estado e a Administração Pública a abandonarem o modelo socialista centralizado e optarem por um sistema descentralizado e liberal (Canhanga, 2009).

De acordo com Simione (2016), os primeiros sinais significativos foram verificados em 1987 com a adesão de Moçambique às instituições de *Breton Woods*, Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional. Em resposta ao colapso do sistema socialista de partido único, aos efeitos nefastos da guerra civil que iniciou em 1977 e durou 16 anos, com implicações políticas, sociais e económicas, e às mudanças globais, o Governo criou o Programa de Reabilitação Económica (PRE). Este programa visava a transição do sistema socioeconómico de um Estado socialista centralizado para uma economia de mercado mais orientada para o capitalismo e desenvolvimento macroeconómico que tinha como principais objetivos: a estabilidade económica, a reconstrução das infraestruturas públicas, a promoção

do investimento estrangeiro e o desenvolvimento do setor privado através da privatização, promoção do empreendedorismo e da iniciativa privada (CIRESP, 2001). O processo de transição foi selado com a introdução da nova Constituição da República em 1990, que se baseava nos princípios de democracia, desconcentração e descentralização do poder político e administrativo.

Para a construção de um Estado de Direito Democrático, o princípio da separação de poderes de Montesquieu tem sido fundamental, permitindo maior controlo, igualdade, legalidade, equilíbrio e responsabilidade na gestão dos recursos públicos (Canhanga, 2009). Portanto, neste período de transição foram verificadas mudanças no Estado e na Administração Pública daquilo que Canhanga (2009) chamou de modelo socialista de Administração Pública para uma lógica da *New Public Management* (NPM) com elementos importantes do modelo tradicional de Weber – tais como a hierarquização das funções que permite uma maior coordenação das atividades e o controlo legal dos funcionários e agentes do Estado, a obediência estrita das normas e procedimentos legais que permite a uniformidade de atuação, a impessoalidade e a especialização funcional (Barrias, 2013).

1.2.3. Estado de Direito Democrático (1990 - Atual)

A *New Public Management* é um conceito de organização da Administração Pública que advoga os princípios de *marketization*⁴ do setor público, com o objetivo de melhorar a eficiência na prestação de serviços públicos e responsabilização dos gestores. Este assenta na convicção da superioridade dos mecanismos de mercado, na competição entre as instituições públicas e na satisfação de interesses individuais como motivação para a alta produtividade (Secchi, 2009).

Do ponto de vista do princípio da legalidade, particularmente para o controlo externo das finanças públicas, o Governo moçambicano aprovou vários instrumentos dos quais destacamos: a CRM de 1990 que consagra a existência, na ordem jurídica moçambicana, do Tribunal Administrativo, atribuindo a este, como competências, em termos gerais, o controlo da legalidade dos atos administrativos e a fiscalização da legalidade das despesas públicas⁵; Estabelece o regime jurídico da fiscalização prévia das despesas públicas através da Lei 13/97, de 10 de julho; Aprova o Regimento da organização, funcionamento e processo da 3.^a Secção do Tribunal Administrativo através da Lei 16/97, de julho; e Aprova o Estatuto Orgânico da Inspeção Geral de Finanças através do Decreto nº 40/99, de 29 de junho.

Foi definida, no último instrumento, a IGF como sendo um órgão de controlo superior financeiro do Estado e de apoio ao Ministro das Finanças no âmbito da gestão dos fundos públicos e controlo patrimonial, responsável pelo controlo da administração financeira do Estado, de acordo com os princípios da legalidade, regularidade e da boa gestão financeira.

⁴ De acordo com Secchi (2009), o termo *Marketization* é utilizado para se referir a aplicação de mecanismos de mercado dentro da esfera pública, tais como, a liberdade de escolha de provedor por parte do cliente do serviço público e a introdução da competição entre os órgãos públicos e os agentes privados.

⁵ <https://www.ta.gov.mz> consultado a 30 de julho de 2024.

As reformas administrativas efetuadas a partir dos finais dos anos 80 procuraram ultrapassar o modelo burocrático inicialmente implantado no período pós-independência, introduzindo novos princípios de gestão pública norteados no NPM, fomentando a privatização das indústrias e adoção de uma Administração Pública com enfoque na eficiência, transparência, *accountability* e responsabilização dos funcionários e agentes do Estado, com ou sem cargo de chefia, bem como a descentralização e desconcentração administrativa e fiscal que garante a transferência de responsabilidade para as autoridades locais (províncias e distritos). A implementação destas reformas administrativas foi enquadrada na Estratégia Global de Reforma do Setor Público (EGRSP) 2001-2011.

Quadro 1: Evolução do Estado e modelos de Administração Pública em Moçambique

Descrição	1975-1987	1987-1990	1990-atual
Modelo de Estado	Estado Socialista	Institucionalização do Estado Capitalista e criação do Estado Democrático	Estado Democrático
Orientação da Administração Pública	Adoção de um sistema de Administração Pública baseado nos princípios da burocracia centralmente planeada e controlada	Coexistência entre Administração burocrática do Estado e da burocracia descentralizada no contexto da criação das Autarquias Locais	Adoção de novos princípios de gestão pública norteados pelos padrões da gestão interativa
Características da Administração Pública	Controlo e autoridade das estruturas administrativas de nível central, falta de autonomia e de poder de decisão dos governos locais (províncias e distritos)	Surgimento da Administração Indireta do Estado, privatização e criação de formas descentralizadas de gestão pública e estabelecimento de estruturas administrativas autónomas	Transformações do modelo de Administração tradicional, modernização e institucionalização dos princípios da <i>New Public Management</i>
Escopo da Administração Pública	Direção económica, técnica e administrativa vinculada às ações de desenvolvimento planificado do país	Prestação de serviços públicos com novos modelos de gestão que promovem a eficiência económica do Estado e autonomização dos	Administração com enfoque na eficiência, transparência, <i>accountability</i> , voltada para a prestação de serviços de qualidade aos cidadãos e

		processos de tomada de decisão	participativa na sua gestão
--	--	-----------------------------------	--------------------------------

Fonte: Adaptado de Simione (2016).

Capítulo II. Controle na Administração Pública

Quando se fala de gestão, pública ou privada, devemos ter em vista as funções clássicas de planejamento, direção, execução e controle. Na Administração Pública, essas funções estão diretamente ligadas à segregação de funções e atribuição de responsabilidades. Assim, todas as organizações e os respectivos gestores em cada nível da estrutura de gestão devem prestar contas sobre os recursos que estão sob sua responsabilidade, tornando o controle uma função de gestão mais abrangente e necessária.

A existência de medidas de controle é fundamental para ajudar os gestores no alcance dos objetivos estratégicos e operacionais. O controle assegura que as atividades estejam alinhadas com os objetivos previamente estabelecidos, promove a eficiência, apoia na tomada de decisão e ajuda a gerir os riscos internos e externos (INTOSAI, s.d.). Para Inácio (2014), a implementação de um sistema de controle eficaz pode proporcionar vantagem competitiva e contribuir para o sucesso e sustentabilidade da organização.

Na Administração Pública, o controle apresenta-se sob grandes linhas que coincidem com os órgãos constitutivos do Estado, dentro do princípio da separação de poderes. Assim, o controle pode ser legislativo, administrativo ou jurisdicional (Di Pietro, 2018).

- a) *Controle legislativo*: é aquele exercido pela Assembleia da República sobre as atividades do Executivo e da Administração Pública. Este tipo de controle apresenta-se sob duas distintas manifestações: a primeira se traduz na implementação de medidas de supervisão e fiscalização através da revisão e aprovação da legislação que estabelece uma normatividade tendente a regular, especificamente, os planos e programa do Governo, o Orçamento Geral do Estado e a conduta dos gestores públicos. A segunda é através do controle político que se traduz na exigência de prestação de contas por parte dos gestores políticos;
- b) *Controle jurisdicional*: realizado pelos tribunais, pode ser de constitucionalidade das leis quando se trata de assegurar que as leis e atos normativos estejam em conformidade com a Constituição ou controle de legalidade quando se trata de dirimir conflitos ou definir direitos e verificar se os atos praticados pelos órgãos da Administração Pública cumprem a legislação ordinária. No campo das finanças públicas, o controle jurisdicional compete aos Tribunais de Contas;
- c) *Controle administrativo*: corresponde ao controle exercido pelo Poder Executivo para garantir a boa gestão dos recursos públicos, prevenir erros e fraudes e promover a transparência. Abrange os órgãos da Administração Pública Direta e as pessoas jurídicas que integram a Administração Pública Indireta. Este encontra a sua fundamentação na Constituição e nas leis que regulam a organização e o funcionamento da Administração Pública. Pode ser realizada por órgãos da própria Administração Pública ou por um órgão alheio àquele responsável pela atividade controlada.

A Administração Pública no Estado de Direito e Democrático como Moçambique deve pautar a sua atuação pelos princípios da legalidade e da regularidade administrativa. Portanto, o controlo administrativo, foco deste trabalho, se prende com o vasto campo da Administração Pública para garantir que os órgãos atuem em obediência à Lei, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam conferidos.

2.1. Controlo Interno da Administração Pública

O controlo interno é um processo integrado, que consiste em tarefas e atividades contínuas, conduzido pelos gestores e demais funcionários da organização. É estruturado para enfrentar riscos e proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados com a eficiência e eficácia das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (COSO, 2013).

Para o Tribunal de Contas de Portugal (1999), controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano, de todos os métodos e medidas adotados dentro da instituição e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da organização.

Contudo, o COSO⁶ (2013) considera que não se trata simplesmente de um manual de procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e as ações que elas tomam em cada nível da estrutura hierárquica da instituição e em cada operação realizada. Logo, um sistema de controlo interno deve ser interligado às atividades e torna-se mais efetivo quando é concebido dentro da estrutura organizacional e é parte integrante da sua essência (Quadros & Santos, 2022). Assim, tornar-se-á parte integrante do ciclo de gestão tal como o planeamento, a execução e a monitorização das atividades.

É neste contexto que, de acordo com o Manual de Auditoria Interna aprovado pelo Diploma Ministerial nº 10/2021, de 25 de janeiro, o controlo interno constitui um conjunto de regras, normas, processos e procedimentos implementados pela gestão de uma entidade para permitir o alcance dos objetivos de gestão, e assegurar, tanto quanto for possível, a metódica e eficiente conduta das suas atribuições e competências, incluindo a aderência às suas políticas. Todavia, ainda que os gestores de topo sejam os responsáveis primários pelo controlo interno, todos os funcionários e agentes do Estado⁷,

⁶ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* refere-se à organização formada pela iniciativa de cinco organizações do setor privado com o objetivo de aprimorar a governança, os controlos internos, a gestão de risco e o combate a fraudes no ambiente empresarial. www.coso.org

⁷ Estes controlos internos podem assumir tipos e formas diferentes em função da amplitude e natureza da organização, sejam contabilísticos ou administrativos. Os controlos internos contabilísticos visam garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras e a salvaguarda dos ativos. Os controlos internos administrativos, por sua vez, compreendem o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisão e, portanto, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos gestores públicos (TC, 1999).

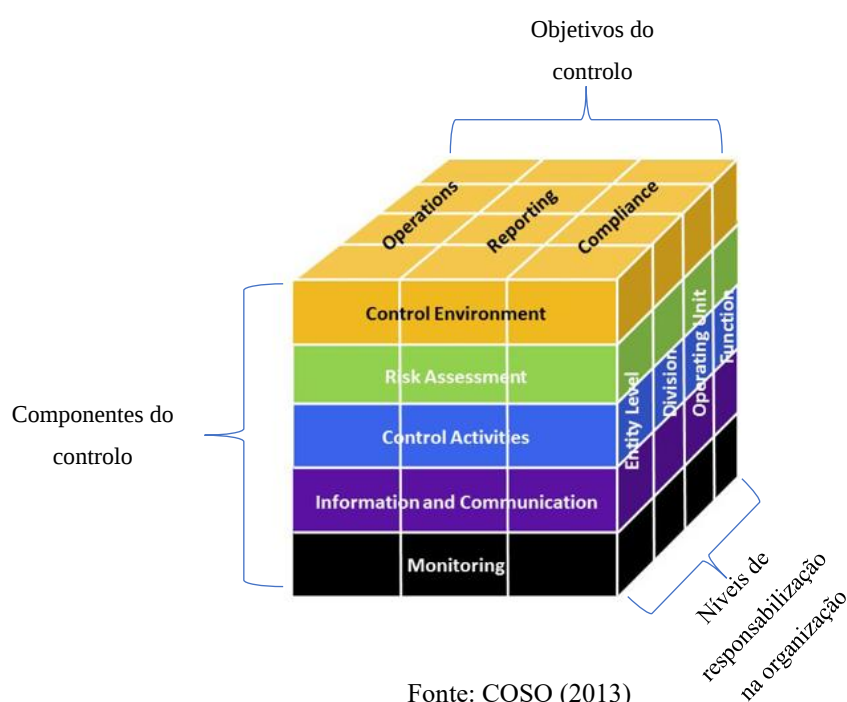
Para o TC (1999) os registos contabilísticos devidamente efetuados, apoiados em documentos justificativos e que satisfazem a legislação aplicável podem ser meios de controlo interno e externo, assim como meios de prova em sede de julgamento de contas.

com ou sem cargo de chefia, devem participar na implementação, documentação e manutenção desses controles internos (Lopes, 2022).

2.2. Componentes e princípios da estrutura do controlo interno

Como aludimos anteriormente, o controlo interno é estruturado para fornecer segurança razoável, não absoluta, de que os objetivos estabelecidos estão a ser alcançados e os recursos geridos devidamente. Por esse facto, a existência de objetivos claramente definidos é vital para eficácia do controlo interno (INTOSAI, s.d.). A estrutura de controlo interno compreende cinco componentes inter-relacionadas, representadas no cubo do COSO 2013, necessárias para que se atinjam os três objetivos do SCI, nomeadamente operações, relatórios e conformidade.

Figura 2: Componentes do controlo interno



Fonte: COSO (2013)

Ambiente de controlo: considerado por vários autores o pilar do SCI, o ambiente de controlo fornece o conjunto de normas, processos e estruturas e cria o meio que influi na qualidade do controlo interno de toda a organização (COSO, 2013). Inácio (2014) considera o ambiente de controlo uma componente essencial do SCI, crucial para garantir a qualidade das auditorias internas e externas e a conformidade das informações financeiras. Esta componente inclui um conjunto de fatores, tais como, a integridade e os valores éticos, a competência dos funcionários, a estrutura organizacional, a delegação de funções e responsabilidades, a filosofia de controlo, bem como os parâmetros que permitem à estrutura máxima de gestão cumprir com as suas responsabilidades de supervisão (COSO, 2013).

Inácio (2014) enfatiza que são esses os fatores que determinam grande parte das limitações associadas à fatores humanos, assim como são os fatores associados ao risco de distorções e fraudes, por isso, em sede de auditoria externa realizada pelo Tribunal Administrativo, por exemplo, deve-se fazer o levantamento exaustivo sobre os fatores do ambiente de controlo para melhor conhecer a organização e o “tom” de controlo da mesma. A autora argumenta que os auditores devem concentra-se na substância dos controlos e não na sua forma, porque os controlos podem ser estabelecidos, mas não aplicados ou não atuarem de forma efetiva.

Avaliação de risco: as medidas e normas de controlo interno devem ser implementadas para permitir antecipar e evitar a ocorrência de fraudes e erros na gestão pública. A componente avaliação de riscos determina a forma como os riscos (internos e externos) relevantes para a realização dos objetivos devem ser identificados, analisados e geridos pela organização (Quadros & Santos, 2022).

Os riscos podem surgir por vários motivos, nomeadamente: por questões decorrentes do desenvolvimento da atividade, interpretação errada das normas e procedimentos relacionados com as operações, nomeação de novos gestores e contratação de novos funcionários e agentes do Estado, sistemas de informação e gestão novos ou atualizados, gestão de financiamentos internacionais, revisões legislativas, entre outras (Inácio, 2014). Assim, as instituições e os seus gestores (de todos os níveis da estrutura organizacional) devem estar atentos para fazer face ao risco inerente⁸.

Um dos riscos inerentes na gestão pública é o da corrupção (ativa e/ou passiva) e demais infrações conexas. É neste âmbito da necessidade de boa governação, transparência e integridade, com vista ao fortalecimento dos órgãos da Administração Pública e a melhoria na prestação de serviços, que o Governo de Moçambique elaborou a Estratégia de Prevenção e Combate à Corrupção na Administração Pública – EPCCAP (2023-2032), que define as linhas orientadoras para impulsionar a prevenção e combate à corrupção.

Atividades de controlo: esta componente, talvez a mais visível do controlo interno, como refere Lopes (2022), é essencial para garantir a transparência, responsabilidade e boa gestão dos recursos públicos. Também designada de procedimentos de controlo, compreende as ações suportadas por políticas e procedimentos que asseguram a implementação atempada das diretrizes da gestão tendo em vista a mitigação do risco e o alcance dos objetivos da organização (COSO, 2013).

Para serem efetivas, as atividades de controlo devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo em todos os níveis e funções da organização, apresentar um custo adequado e estar diretamente relacionadas aos objetivos de controlo (INTOSAI, s.d.). Elas incluem uma série de procedimentos de controlo *de prevenção*⁹ - aquele que se destina a dissuadir ou prevenir a ocorrência de factos indesejáveis, evitando erros e perdas, colocando ênfase na qualidade dos serviços

⁸ *Risco Inerente* – refere-se ao risco existente e intrinsecamente associado a uma determinada atividade. Este tipo de risco está relacionado às características fundamentais das atividades operacionais da entidade e não pode ser eliminado.

⁹ Os controlos preventivos incluem: segregação de funções; políticas e procedimentos internos escritos; políticas de autorizações e aprovações; sistemas de segurança de ativos; controlos de sistemas de informação; etc.

públicos; e controlo *de deteção*¹⁰ - aquele que se destina a detetar os atos indesejáveis, proporcionar evidência de que determinada infração ocorreu ou de que os controlos preventivos são deficientes (Lopes, 2022).

Informação e comunicação: a informação apropriada, oportuna, atualizada, precisa e acessível e a comunicação eficaz são fundamentais para o sucesso de qualquer processo de gestão. Esta componente do controlo interno está associada à qualidade dos sistemas de informação e comunicação (formais ou informais, internas ou externas) (Lopes, 2022). Compreende a identificação, recolha e troca de informações que permitem os funcionários levarem a cabo as suas responsabilidades (Inácio, 2014).

A informação é necessária em todos os níveis da organização, para que se obtenha um controlo interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade. Por esse motivo, um conjunto de informações pertinentes, confiáveis e relevantes deve ser identificado, armazenado e comunicado na forma e no prazo que permita que as pessoas realizem o controlo interno e suas outras responsabilidades... (INTOSAI, s.d.)

Um dos canais mais críticos da comunicação é aquele entre os gestores de topo e os demais funcionários e agentes, principalmente na Administração Pública moçambicana onde a estrutura hierárquica é piramidal. Os gestores públicos devem se manter bem informados sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controlo interno (Inácio, 2014). Do mesmo modo, esses gestores devem comunicar de forma clara e objetiva com corpo técnico sobre os objetivos, estratégias de gestão, expectativas, delegação de competências, riscos inerentes e enfoque do controlo interno, sem descorar de canais adequados de comunicação externa que também é importante para prevenir e mitigar riscos.

Monitorização: o sistema de controlo interno deve existir e ser monitorado nas instituições independentemente da realização de qualquer tipo de auditoria (Inácio, 2014). Devido a sua importância para o alcance dos objetivos através da boa gestão dos recursos públicos, os gestores devem realizar atividades de monitorização para avaliar a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo e garantir a necessária manutenção. Este processo de avaliação pode ser contínuo¹¹, independente/específico¹² ou uma combinação dos dois, para se certificar da presença e do funcionamento eficiente e eficaz das componentes acima descritas (INTOSAI, s.d.).

¹⁰ Os controlos detetivos incluem: conciliações; verificações físicas de ativos; análises de desempenho; contagens físicas; etc.

¹¹ As atividades de monitorização contínuas são realizadas nas operações quotidianas, incluem a administração e as atividades de supervisão que os funcionários executam ao cumprir as suas obrigações. Estas envolvem ações contra os SCI irregulares, antiéticos, antieconómicos, ineficientes e ineficazes (INTOSAI, s.d.).

¹² A frequência e abrangência das avaliações específicas dependerá da avaliação do risco e da eficácia dos procedimentos de monitorização. Estas atividades incluem a avaliação da eficácia do SCI e asseguram que o controlo interno alcance os resultados esperados, cumprindo todas as recomendações das auditorias internas e externas (INTOSAI, s.d.).

Quadro 2: Princípios subjacentes a cada uma das componentes do COSO

Componentes do controle interno	Princípios
Ambiente de controlo	1. A organização demonstra ter compromisso com a integridade e os valores éticos; 2. A estrutura máxima de gestão demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e desempenho do controlo interno; 3. A gestão estabelece, com a supervisão da administração, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos; 4. A organização demonstra compromisso para atrair, desenvolver e reter funcionários e agentes competentes e alinhados com os objetivos; 5. A organização mantém medidas que conduzam à responsabilização dos funcionários e agentes pelo desempenho do controlo interno;
Avaliação do risco	6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos; 7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como base para determinar a forma como devem ser geridos; 8. A organização considera o potencial de fraude na avaliação dos riscos para a concretização dos objetivos; 9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controlo interno;
Atividades de controlo	10. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos; 11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controlo sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos; 12. A organização estabelece atividades de controlo por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas;
Informação e Comunicação	13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controlo interno; 14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controlo interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controlo; 15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controlo interno;
Monitorização	16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controlo interno; 17. A organização avalia e comunica deficiências no controlo interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Fonte: COSO (2013)

2.3. Sistema de Controlo Interno em Moçambique

O controlo interno pode tomar diversos contornos nos diferentes ordenamentos jurídicos, podendo ser classificado como centralizado quanto descentralizado, dependendo das características e necessidades específicas de cada país.

Os modelos centralizados são caracterizados pelo estabelecimento de políticas e procedimentos de controlo interno por uma autoridade central. Nestes casos, o órgão superior que tutela o setor das finanças é responsável pelo desenho e alocação do orçamento nas demais instituições públicas e pelo controlo prévio da sua execução. Por sua vez, nos modelos descentralizados, as instituições beneficiárias de dinheiros públicos tomam a responsabilidade total pela efetivação das despesas e pela implementação das suas próprias políticas e procedimentos de controlo interno dessas despesas, seguindo diretrizes gerais definidas por uma autoridade central (TA, 2004).

Moçambique adotou uma abordagem híbrida, combinando os elementos do modelo centralizado e do descentralizado para equilibrar a uniformidade e a flexibilidade (TA, 2004). Neste sistema, o Ministério da Economia e Finanças, através do Inspeção Geral de Finanças fornece diretrizes e controlo estratégico, enquanto as entidades individuais adaptam essas diretrizes às suas características organizativas e necessidades específicas. Portanto, na Administração Pública, o controlo interno é ainda a verificação de conformidade e correta aplicação dos recursos públicos efetuada por outras entidades dotadas de competência e meios para o efeito (Quadros & Santos, 2022). Apesar de serem outras entidades, trata-se de controlo interno por estas estarem integradas dentro da Administração Pública, compondo assim um Sistema de Controlo Interno.

No que concerne ao ambiente de controlo interno a nível nacional, há que destacar os órgãos de controlo interno mais significativos que atuam articulados e complementarmente. Estes órgãos são igualmente membros do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno (CCSCI)¹³, nomeadamente:

- a) *Inspeções-Gerais Setoriais* – ao nível dos órgãos centrais dos Estado foram criadas inspeções-gerais que são responsáveis pela fiscalização da correta gestão dos recursos materiais, humanos e financeiros á disposição das instituições sob sua tutela. Estes órgãos exercem igualmente ações de natureza pedagógica para garantir que todas as atividades estejam em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, promover melhorias contínuas na prestação de serviços públicos e privados, gerir e mitigar riscos inerentes e promover a transparência e integridade nas operações. Ex: Inspeção Nacional das Atividades Económicas (INAE) sob tutela do Ministério

¹³ O Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno é um órgão de consulta em matéria de controlo interno e funciona junto do Ministério de Economia e Finanças. É composto pela Inspeção Geral de Finanças, Inspeção Geral da Administração Pública e todos as Inspeções-Gerais Setoriais. As competências deste órgão se encontram descritas no artigo 195º do Decreto nº 17/2002, de 27 de junho, que aprova o Regulamento do SISTAFE.

da Indústria e Comércio, Inspeção Geral do Trabalho sob tutela do Ministério do Trabalho e Segurança Social, entre outras.

- b) *Inspeção Geral da Administração Pública (IGAP)*¹⁴ – é um órgão de controlo interno, integrante do Ministério da Administração Estatal e Função Pública e que tem por missão assegurar o cumprimento das normas que regem a organização e o funcionamento da Administração Pública.
- c) *Inspeção Geral de Finanças* – nos termos dos números 1 e 2 do artigo 1º do Estatuto Orgânico da Inspeção-Geral de Finanças, a IGF é um órgão de controlo superior financeiro do Estado e de apoio ao Ministro da Economia e Finanças no âmbito da gestão dos fundos públicos e controlo patrimonial. A IGF é parte integrante do MEF e funciona na direta dependência do respetivo ministro.

Este órgão tem como atribuições fundamentais realizar o controlo da administração financeira do Estado nos domínios orçamental, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira, contribuindo para economia, eficiência e eficácia na arrecadação de receitas e na realização de despesas públicas, como estabelece o artigo 2º do mesmo documento.

Relativamente ao controlo interno, convém ainda mencionar a criação do Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), através da Lei nº 9/2002, de 13 de fevereiro, revista através da Lei nº 14/2020, de 23 de dezembro. Conforme o artigo 3º, este instrumento aplica-se aos órgãos e instituições do Estado, incluindo a sua representação no estrangeiro, designadamente: a) órgãos e instituições da Administração Pública direta do Estado; b) Institutos e fundos públicos; c) Fundações públicas e empresas públicas, nas matérias aplicáveis; d) outros órgãos e instituições que a lei determinar. Esta Lei aplica-se ainda aos órgãos de governação descentralizada provincial e distrital e as autarquias locais.

Atualmente os sistemas contabilísticos e de informação para a gestão são informatizados, logo grande parte das transações financeiras com o Orçamento do Estado estão introduzidas no próprio sistema. No e-SISTAFE¹⁵ é possível encontrar procedimentos de gestão e de controlo relativos ao processamento de salários dos funcionários e agentes do Estado, pagamento de bens e serviços, gestão do património do Estado, auditorias internas e externas, entre outros. Este sistema de informação e comunicação financeira inclui campos para o controlo financeiro do CEDSIF, da IGF e por consequência, ajuda na recolha de dados para a responsabilização dos gestores públicos em caso de infrações financeiras.

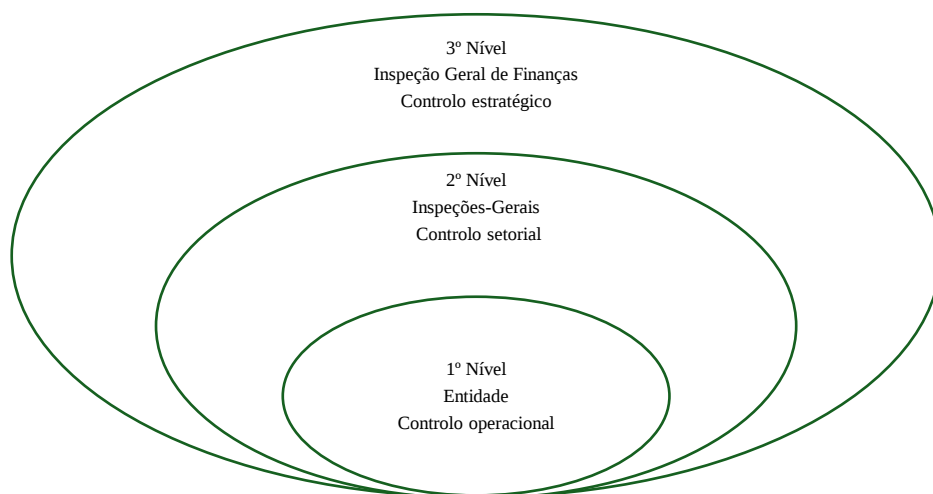
¹⁴ Este órgão foi criado pelo Decreto nº 24/2020, de 30 de abril na perspetiva de garantir que a atividade inspetiva seja mais atuante, integrada e sustentável. Constituem atribuições e competências deste órgão as descritas nos artigos 5º e 6º, respetivamente.

¹⁵ Constituem os 11 módulos do e-SISTAFE: Módulo de Planificação e Orçamentação (MPO); Módulo de Execução do Plano Económico e Social e Orçamento do Estado (MEX); Módulo de Gestão do Investimento Público (MIP); Módulo de Gestão do Património do Estado (MPE); Módulo de Gestão da Folha de Pagamentos (MFP); Módulo de Gestão da Dívida Pública (MDP); Módulo de Gestão do Financiamento (MGE); Módulo da Recolha da Receitas (MRR); Módulo de Gestão de Informações (MGI); Módulo de Administração das Auditorias Internas (MAI); e Módulo de Administração do Sistema (MAS).

Portanto, um sistema de controlo interno compreende um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela gestão visando assegurar: o acompanhamento das atividades da organização; a prevenção e detenção de fraudes e erros; a legalidade e a regularidade das operações; a precisão e plenitude dos registos contabilísticos; a utilização eficiente e económica dos recursos públicos; a eficácia da gestão e a confiança e a integridade da informação; a salvaguarda dos ativos; a execução dos planos, políticas e normas superiormente definidas e o cumprimento de leis e regulamentos (INTOSAI, s.d.)

Para Quadros e Santos (2022), no processo administrativo, o controlo, tal como o planeamento, pode ocorrer a nível global, a nível setorial e ao nível operacional, consoante a natureza e âmbito de intervenção dos serviços que integram.

Figura 3: Sistema de controlo interno em Moçambique



Fonte: Adaptado de Quadros e Santos (2022).

- 1) *Controlo operacional*: compreende a verificação, acompanhamento e informação das atividades da entidade. Envolve uma série de práticas e procedimentos que visam monitorar e avaliar continuamente as atividades, realizar avaliações de desempenho e auditorias internas para garantir que os objetivos estabelecidos estão a ser cumpridos. Esse nível de controlo é realizado dentro da organização (autocontrolo) e é assegurado pelos serviços de inspeção, auditoria e fiscalização interna.
- 2) *Controlo setorial*: exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno, este nível de controlo incide sobre a adequação da inserção do universo de gestão nos planos globais de cada ministério. Portanto, compete às inspeções gerais e setoriais de cada órgão central.
- 3) *Controlo estratégico*: de carácter genérico e transversal relativamente a toda administração financeira do Estado, incide sobre o sistema de acordo com as respetivas atribuições e posicionamento. Este, no entanto, compete à Inspeção-Geral de Finanças e a Inspeção Geral da Administração Pública e consiste no acompanhamento e avaliação do controlo operacional e

setorial e sobretudo, das metas estabelecidas no programa do Governo e no Orçamento do Estado.

Quadro 3: Legislação moçambicana no âmbito do controlo interno na Administração Pública

Decreto nº 30/2001, de 15 de outubro	Aprova as Normas de Funcionamento dos Serviços da Administração Pública e revoga o Decreto nº 36/89, de 27 de novembro
Decreto nº 81/2019, de 20 de setembro	Aprova o Regulamento da Atividade de Auditoria Interna no Setor Público
Decreto nº 24/2020, de 30 de abril	Cria a Inspeção-Geral da Administração Pública e aprova o Regulamento da Atividade da Inspeção-Geral da Administração Pública e revoga o Decreto n.º 12/2009, de 1 de abril
Lei nº 14/2020, de 23 de dezembro	Estabelece os princípios e normas de orçamentação e funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado, abreviadamente designado SISTAFE
Diploma Ministerial nº 10/2021, de 25 de janeiro	Aprova o Manual de Auditoria Interna

Todavia, ainda que se reconheça um grande esforço para o estabelecimento e consolidação do SCI da Administração Pública moçambicana, verificam-se muitos constrangimentos na prestação dos gestores públicos e execução de fundos públicos. De acordo com a IGAP, durante as inspeções, fiscalizações e ações de monitoria realizadas nas instituições públicas entre 2021 e 2022 foi possível constatar pagamentos indevidos de salários e horas extras, uso excessivo da modalidade excecional de contratação por *Ajuste Direto* em detrimento do concurso público; falta de submissão de contratos ao Tribunal Administrativo para fiscalização prévia, falta de regularização da titularidade dos bens patrimoniais, falta de inventariação de bens e registo no e-património (módulo do e-SISTAFE), entre outras. Estas constatações juntam-se às das auditorias do Tribunal Administrativo que indicam a execução de fundos públicos fora do e-SISTAFE, que também tem revelado fragilidades quanto à segurança e acessibilidade da informação, bem como às brechas para desvio de fundos públicos.

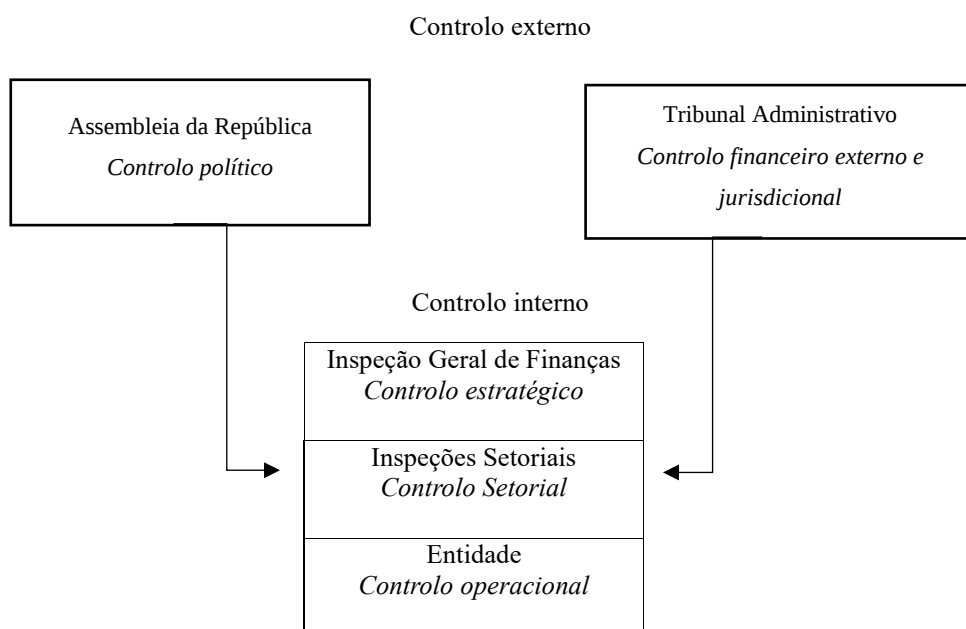
2.4. O Controlo Financeiro Externo do Tribunal Administrativo – Secção de Contas

O controlo externo é realizado por um órgão ou poder constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa do outro poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado, sendo uma condição e exigência do regime democrático (Lopes, 2022; Meirelles et al., 2016). Ao contrário do controlo interno, o controlo externo se encontra para além da atividade de gestão, é independente desta e dos órgãos que a exercem (Lisboa, 2014), o que assegura a sua imparcialidade e objetividade.

O controlo externo resulta da necessidade de um controlo de gestão dos bens públicos, tendo em vista informar com independência aos cidadãos de como são geridos os tais recursos. Este tipo de controlo visa garantir a conformidade com a legislação, assegurar a eficiência na utilização dos recursos públicos e responsabilizar os gestores públicos pelos seus atos que sejam desconformes com a ordem jurídica, por esse facto, a sua perspetiva deve ser integrada, preocupando-se igualmente com a operacionalidade de um bom controlo interno nas entidades que audita (Costa & Torres, 1996). Portanto é, de acordo com Lisboa (2014), o último e máximo defensor e garante da boa utilização dos dinheiros públicos.

Em Moçambique, o controlo externo da Administração Pública é exercido pela Assembleia da República – controlo político, pelo Tribunal Administrativo – controlo financeiro externo e controlo jurisdicional e pelo cidadão individual ou coletivamente – controlo social.

Figura 4: Sistema de controlo das finanças públicas em Moçambique



Fonte: Adaptado de Lisboa (2014)

O Tribunal Administrativo¹⁶ é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros, cabendo a jurisdição administrativa o controlo da legalidade dos atos administrativos e da aplicação de normas regulamentares emitidas pela Administração Pública, bem como a fiscalização da legalidade das despesas públicas e a respetiva efetivação da responsabilidade por infração financeira, de

¹⁶ O Tribunal Administrativo é membro de instituições internacionais de auditoria como: International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), African Organisation of Supreme Audit Institutions (AFROSAI), African Organization of Supreme Audit Institutions of English-Speaking Countries (AFROSAI-E), International Association of Supreme Administrative Jurisdictions (IASAJ), International Association of Refugee Law Judges (IARLJ), Organismos Estratégicos de Controlo Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (OECI-CPLP) e da Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (ISC/CPLP) – Tribunais de Contas de Países de Língua Portuguesa.

harmonia com o plasmado no artigo 227º da CRM. Para realizar estas funções, fundamentais num Estado de Direito Democrático, no controlo da gestão das finanças públicas, o Tribunal Administrativo dispõe de um conjunto de recursos de controlo técnico-jurídicos que possibilitam a realização das suas competências (Gameiro et al., 2020). Estes recursos de controlo estão estruturados em função do momento em que são utilizados, nomeadamente, fiscalização prévia, concomitante e sucessiva.

Este Tribunal funciona em plenário, por secções e por subsecções. São três secções, a saber: a primeira secção – do Contencioso Administrativo¹⁷, a segunda secção – do Contencioso Fiscal e Aduaneiro¹⁸ e a terceira secção – Das Contas Públicas, que compreende duas subsecções: Fiscalização Prévia (I Subsecção) e Fiscalização Concomitante e Sucessiva (II Subsecção) cujas competências encontram-se estabelecidas nos artigos 33º e 34º da Lei nº 7/2015, de 6 de outubro. Interessam-nos, todavia, as competências das subsecções da terceira secção, que, de acordo com Lisboa (2014) funciona como um verdadeiro Tribunal de Contas.

Fiscalização Prévia – compreende o exercício do poder de controlo financeiro ou da legalidade de determinados atos administrativos antes da sua execução. Este tipo de controlo das despesas públicas é exercido através da concessão¹⁹ ou recusa²⁰ do *visto* nos atos e contratos submetidos a apreciação do TA (Lisboa, 2014), originando, no caso de recusa, a ineficiência total dos atos e contratos (Tavares, 1998). Contudo, de acordo com Gameiro et al. (2020), a ineficiência jurídica dos respetivos atos e contratos só se verifica após a notificação da decisão do juiz às instituições.

O *visto* é um ato jurídico unilateral no exercício de poderes de autoridade (ou da função) de controlo prévio da validade de atos e contratos de administração, tendo como finalidade essencial a prevenção na realização de despesas públicas em desconformidade com a ordem jurídica (Tavares, 1998, p. 120).

Portanto, o *visto* existe para prevenir a realização de despesas públicas que não estejam em consonância com a ordem jurídica ou que não exista cabimento de verba orçamental própria para suportar o respetivo encargo, tornando-se assim uma forma privilegiada de evitar gastos ilegais e irregulares (Lisboa, 2014; Tavares, 1998). Entretanto, nos termos do nº 4 do artigo 3º da Lei nº 13/97, de 10 de julho, o TA tem a faculdade para, anualmente, determinar que certos atos sejam isentos da fiscalização prévia. Por outro lado, os gestores públicos têm lançado críticas por considerarem a

¹⁷ As competências da Primeira Secção encontram-se estabelecidas no artigo 28º da Lei nº 7/2015, de 6 de outubro, que altera e republica a Lei nº 24/2013, de 1 de novembro que aprova a Lei Orgânica da Jurisdição Administrativa.

¹⁸ As competências da Secção do Contencioso Fiscal e Aduaneiro se encontram estabelecidas no artigo 30º.

¹⁹ Nos casos em que o Tribunal Administrativo não se pronuncia dentro do prazo legalmente estabelecido, presume-se que o *visto* foi concedido tacitamente.

²⁰ Conforme o artigo 6º da Lei nº 13/97, de 10 de julho, constituem fundamentos de recusa do *visto*, nomeadamente: a) a desconformidade do ato ou contrato; b) a falta de cabimento de cabimento orçamental; c) a intempestividade da submissão à fiscalização prévia, decorrente da execução prévia ilegal; d) a mera anulabilidade; e) a ofensa de caso julgado.

fiscalização prévia um entrave ao normal funcionamento da Administração Pública por constituir um fator de maior morosidade na atividade administrativa (Lisboa, 2014).

Diante deste cenário, cabe elucidar sobre o alerta de Tavares (1998) que considera que a isenção da fiscalização prévia por via do *visto* do TA deve ser compensada com a criação de um sistema de controlo interno eficaz, com princípios de administração financeira sólidos e bem enraizados e uma Assembleia da República que funcione adequadamente neste domínio. Acrescenta ainda, que a ausência do controlo prévio por parte do TA deverá ser compensada com a operacionalização da fiscalização concomitante (realizada através de auditorias aos atos administrativos antes do encerramento da gerência do exercício económico) e sucessiva.

No ordenamento jurídico moçambicano, ainda que haja isenção da fiscalização prévia dos atos administrativos, estão sujeitos à prestação de contas todos os responsáveis pela cobrança, guarda e gestão dos dinheiros públicos, bem como os responsáveis pela gestão das entidades sujeitas à jurisdição e controlo financeiros do Tribunal Administrativo, mesmo que as suas despesas sejam parciais ou totalmente cobertas com receitas próprias e não constem do Orçamento do Estado. Assim, todas as entidades públicas ou privadas são obrigadas por Lei a fornecer as informações e processos que o TA solicitar, tal como, o Tribunal pode requisitar os serviços de auditoria e inspeção aos órgãos de controlo financeiro interno.

Fiscalização sucessiva – que se realiza através de auditorias e inspeções, traduz-se na verificação das contas públicas das entidades que legalmente as devam prestar e remeter ao TA. Este controlo não se limita apenas a legalidade escrita, mas aos princípios da boa gestão pública (economia, eficiência e eficácia) e termina com a produção de um relatório que atesta ou não a conformidade das contas (Freitas do Amaral, 2015). Estes relatórios de auditoria realizada pelo TA, assim como os relatórios da IGF evidenciam muitas vezes irregularidades suscetíveis de fazer os seus autores incorrer em responsabilidade. Nestes casos, essas evidências são remetidas ao Ministério Público que solicita a abertura de um processo jurisdicional que está a cargo da 3ª Secção do Tribunal Administrativo.

Quadro 4: Legislação moçambicana no âmbito do controlo financeiro externo

Lei nº 13/97, de 10 de julho	Estabelece o regime jurídico da fiscalização prévia das despesas públicas
Lei nº 14/2014, de 14 de agosto	Aprova a Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo
Lei nº 7/2015, de 6 de outubro	Altera e republica a Lei nº 24/2013, de 1 de novembro, que aprova a Lei Orgânica da Jurisdição Administrativa
Lei nº 8/2015, de 6 de outubro	Altera e republica a Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, que aprova a Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo
Lei nº 13/2024, de 19 de junho	Atinente a revisão da Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, alterada e republicada pela Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, que aprova a Organização, o Funcionamento e o Processo da Secção de

	Contas Públicas do Tribunal Administrativo e revoga o artigo 81º da Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, alterada e republicada pela Lei nº 8/2015, de 6 de outubro
--	---

É bem verdade que se assiste a uma evolução do sistema de controlo interno e externo ao longo dos anos, principalmente no que respeita ao ambiente de controlo. Porém, o controlo a que se assiste na Administração Pública ainda é o controlo tradicional da regularidade e da legalidade que visa apreciar a conformidade da atividade financeira com as normas financeiras e contabilísticas e as leis estabelecidas.

Pouco se vê, na Administração Pública moçambicana, o controlo da boa gestão financeira que é efetivado através da *avaliação* que consiste numa análise e apreciação técnico-científica da adequação dos objetivos às necessidades identificadas, dos efeitos sociais diretos e indiretos dos programas, projetos e ações com os objetivos estabelecidos e os recursos financeiros públicos aplicados para o efeito, tal como definiu Tavares (2004).

Para este autor, o controlo e a *avaliação*²¹ representam os instrumentos fundamentais para o apuramento de eventuais responsabilidades dos gestores públicos derivadas de atividades administrativas, que devem ter por base os relatórios²² das auditorias realizadas no âmbito do controlo externo e da avaliação levada a cabo pelo Tribunal Administrativo, os quais são notificados ao Ministério Público, para, assim o entendendo, requerer o julgamento junto da Secção de Contas Públicas.

Ao longo da elaboração dessa dissertação, acompanhamos o processo em curso em Moçambique no sentido de autonomizar a Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo, tendo em vista transformá-la em um Tribunal de Contas, tal como acontece nos demais países da CPLP. Para o efeito será necessário proceder a uma alteração da Constituição e aprovar a demais legislação pertinente.

²¹ De acordo com Costa e Torres (1996), o controlo distingue-se da avaliação porque limita-se a verificar se os recursos previstos foram bem aplicados e se as normas existentes foram respeitadas, sem necessariamente questionar a oportunidade e o impacto de uma política ou programa.

²² Nos relatórios de inspeção ou de auditoria devem constar, entre outros elementos, a opinião dos responsáveis em sede de contraditório; a concretização das situações de facto e de direito, integradoras de eventuais infrações financeiras e os seus responsáveis; e o juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas, a apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão financeira e os seus responsáveis.

Capítulo III. Responsabilidade na Gestão Pública

Em qualquer Estado em que se pretenda manter a ordem e promover o desenvolvimento social, económico e cultural, não se pode prescindir do Direito, pois ao lado das normas e princípios de natureza moral, ética, religiosa e de trato social, as normas jurídicas constituem importante instrumento de harmonia social (Gomes, 2009). Este capítulo se reserva a falar de responsabilidade na gestão pública, com destaque para a responsabilidade financeira dos gestores públicos que constitui matéria primária deste trabalho.

A *responsabilidade* – etimologicamente, deriva do latim *responsus* do verbo *re-spondere*, ou seja, comprometer-se perante alguém (*spondere*) em retorno (*re*) e *habilitas* que significa capacidade. Correspondendo, por isso, a ideia geral de capacidade de responder ou de prestar contas pelos próprios atos (Carmo, 1995; Tavares, 2001). Para estes autores, esta noção de responsabilidade pressupõe a natureza livre e racional do indivíduo e a possibilidade que este tem de se comprometer, sendo, por princípio, intencional no seu agir, vai assumir as consequências dos seus atos. Assim, o compromisso e a responsabilidade estão naturalmente implicados.

No dia a dia, o termo responsabilidade é também empregado nos casos em que pretendemos referir que um ou mais sujeitos devem assumir o comando de alguma situação, seja de chefia, direção ou tutela. Falamos também de responsabilidade para indicar que alguém causou um certo dano ou prejuízo a outrem, buscando uma relação direta entre aquele indivíduo e o resultado negativo a que deu origem, mas também, o termo é utilizado para indicar o atributo de quem é consciente dos seus deveres.

Na acepção jurídica, responsabilidade constitui a “situação jurídica em que se encontra o sujeito que, tendo praticado um comportamento ilícito, vê formar-se na sua esfera jurídica a obrigação de suportar certas sanções ou consequências desfavoráveis” (Carmo, 1995, p. 52). Assim, responsabilizar significa sujeitar alguém, neste caso os gestores públicos, às consequências desfavoráveis da prática da infração que lhes seja imputada (Carmo, 1995). Estruturalmente, a responsabilidade, seja de que natureza for, deve indicar o *sujeito* responsável, o *ato* pelo qual é responsável e *perante quem* o sujeito responde (Tavares, 2001). Portanto, esse é o conceito de responsabilidade que nos interessa para o estudo.

Ilícito – considera-se ilícito qualquer ato ou conduta contrário à lei ou às normas estabelecidas. Na ordem jurídica a responsabilidade é o dever de o sujeito responder em razão da ilicitude da própria conduta (Carmo, 1995). É neste contexto que Tavares (2001) considera que, em certos casos, a ilicitude e a culpa são pressupostos para aplicação de uma sanção – *responsabilidade subjetiva*.

Salienta-se que este autor fala de ilicitude e culpa em certos casos porque pode haver lugar a *responsabilidade por atos lícitos* e a *responsabilidade pelo risco* que certas atividades comportam, assim como *responsabilidade objetiva* (sem culpa) quando o ato tenha sido praticado por ordens superiores. Nestes casos, a ordem jurídica não associa ao ato do responsável qualquer juízo de desvalor

(Carmo, 1995). Os outros pressupostos que se associam aos acima mencionados são, *o facto, o dano ou prejuízo e o nexo de causalidade*.

Sanção – nos dicionários de português o termo sanção possui mais do que um significado. Contudo, para efeitos deste trabalho, sanção se refere a uma medida punitiva ou coercitiva imposta a um ou mais sujeitos em resposta à violação de uma norma, acordo, regulamento ou lei. Essas medidas podem variar desde advertências, consequências financeiras até penas mais severas. As sanções podem ser aplicadas por diferentes entidades, como governos, organizações internacionais ou ainda estabelecidas pela ordem jurídica com o objetivo de garantir certa conduta humana que o legislador considera desejável ou adequada.

3.1. Responsabilidades inerentes à gestão pública

Na gestão pública, tanto os titulares dos cargos políticos como os funcionários e agentes do Estado estão sujeitos a obrigações e sanções de natureza diversa, em consequência da prática de atos ilegais e irregulares. São diferentes tipos de responsabilidade que se configuram, podendo até ocorrer em simultâneo.

a) Responsabilidade política

John Locke, um filósofo e político do século XVII, defendia a ideia de um contrato social, a limitação do governo e dever de os governantes serem responsáveis perante o povo que os elege. Para este estudioso o consentimento dos eleitores é fundamental para a legitimidade do governo, ou seja, numa democracia com sistemas representativos deve haver responsabilidade política (Corrêa & Walmott Borges, 2016).

A responsabilidade política corresponde, por um lado, ao dever responder que os detentores de cargos políticos têm pelos seus atos, prestar contas e estar sujeito a escrutínio dos seus eleitores; e, por outro lado, à avaliação sobre se têm, ou não, condições para continuar no exercício das suas funções. É aquela que é apreciada por órgãos de natureza política e segundo os critérios essencialmente políticos (Tavares, 2001). Cabe referir que apesar de ser independente da ilicitude ou culpa, as sanções políticas podem implicar demissão ou exoneração dos gestores públicos (Carmo, 1995).

No Direito moçambicano, os membros do Conselho de Ministros respondem perante o Presidente da República e o Primeiro-Ministro, nos termos do artigo 207º da Constituição. A fiscalização política da gestão das finanças públicas é cometida à Assembleia da República, que exerce através da aprovação, ou não, da Conta Geral do Estado, precedida do parecer do Tribunal Administrativo, conforme o artigo 131º da CRM.

b) Responsabilidade criminal

A aqueles funcionários e agentes do Estado e das demais entidades públicas que ocupam cargos de chefia e confiança, ou não, que atentem contra a guarda e o emprego constitucional dos dinheiros públicos cabe, entre outras, a responsabilização criminal (Carmo, 1995).

Responsabilidade criminal se refere à obrigação legal dos funcionários públicos de responderem perante à lei pelos crimes (ex.: subornos, peculato, tráfico de influência) que comentem no exercício das suas funções. Este tipo de responsabilidade aplica-se não só àqueles sujeitos que praticam atos ilícitos, mas também aos que auxiliam conscientemente na prática do ato criminoso à luz do ordenamento jurídico (Tavares, 2001).

c) Responsabilidade civil

Apreciada pelos tribunais competentes, a responsabilidade civil na gestão pública se refere à obrigação legal dos funcionários e agentes do Estado e das demais instituições públicas, com ou sem cargo de chefia e confiança, de compensar danos causados a particulares como resultado dos seus atos (Tavares, 2001). No ordenamento jurídico moçambicano, cabe ao Provedor de Justiça salvaguardar os direitos dos cidadãos, a defesa da legalidade e da justiça na atuação da Administração Pública, nos termos do artigo 255º da CRM.

d) Responsabilidade disciplinar

Se os titulares dos órgãos da Administração Pública, os seus funcionários e demais agentes comprometerem o bom funcionamento dos serviços públicos, ou por qualquer modo deixarem de cumprir os seus deveres profissionais sejam eles comuns ou especiais, incorrerão em responsabilidade disciplinar, se sujeitando às sanções adequadas (Carmo, 1995).

Devidamente prevista no EGFAE, a responsabilidade disciplinar corresponde as sanções aplicadas aos funcionários e agentes do Estado e das demais entidades públicas que comentem atos que ofendam os princípios da boa gestão pública, nomeadamente, legalidade, imparcialidade, honestidade, economia, eficiência e eficácia. Este tipo de responsabilidade é apreciado pelos órgãos administrativos competentes, quando determinado ato represente infração disciplinar e tem o seu fundamento essencial no bom desempenho e continuidade dos serviços públicos (Tavares, 2001).

Como foi possível constatar, por definição de Carmo (1995), a responsabilidade *política* é exclusiva dos titulares de cargos políticos, a responsabilidade *disciplinar* é apenas para os funcionários e agentes do Estado, mas, tanto uns como os outros estão sujeitos à responsabilidade *criminal* e à responsabilidade *civil*. Contudo, interessa-nos para efeitos deste trabalho os tipos de responsabilidades que atingem os funcionários e agentes do Estado, com ênfase para a responsabilidade *financeira*.

3.2. A Responsabilidade Financeira

No âmbito da responsabilidade financeira, cabe definir quem é considerado gestor público sujeito às sanções pecuniárias resultantes da prática de atos ilícitos. Para Gomes (2009), o termo gestor público deve ser definido no sentido amplo, portanto, são todos aqueles funcionários e agentes do Estado que atuam no processo de realização da despesa pública e que possuem influência relevante na decisão do ordenador de despesas, incluindo aqueles que emitem um parecer técnico para os superiores hierárquicos. Devendo estar sujeitos à responsabilidade financeira, nos casos em que haja lesão do erário público.

Todavia, apesar dessa definição não ser unânime, pelo facto de o parecer técnico (ato administrativo enunciativo) não ser vinculativo, no Direito moçambicano, a responsabilidade financeira é pessoal e incide sobre o agente em ação. Portanto, o TA avalia o grau de culpa de acordo com as circunstâncias do caso, tendo em consideração as competências do cargo ou a índole das principais funções de cada responsável. Nos termos do nº 5 do artigo 106º da Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, a mesma responsabilidade pode recair nos funcionários e agentes do Estado que, nas suas informações para os membros do Governo ou para os gerentes e dirigentes ou outros gestores, não esclareçam os assuntos da sua competência, de acordo com a lei.

Da competência do TA e diretamente ligada à forma como as finanças públicas são geridas e executadas, a responsabilidade financeira significa sujeitar alguém às sanções de natureza pecuniária da prática de infrações financeiras²³ e não financeiras, previstas na lei (Tavares, 2001). Portanto, sem prejuízo de eventual responsabilidade disciplinar, criminal ou civil, o desrespeito das normas previstas na Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, acarreta responsabilidade financeira das entidades ou funcionários, cuja atuação seja lesiva ao património e aos interesses financeiros do Estado. São ainda sujeitos a sanções pecuniárias os gestores públicos que realizarem infrações financeiras previstas no artigo 87º da Lei nº 14/2020, de 23 de dezembro.

Para Carmo (1995) a responsabilidade financeira se refere à situação em que se encontra o gestor público que, em virtude da acusação de uma infração financeira no âmbito do controlo jurisdicional sucessivo exercido pelo Tribunal Administrativo, é obrigado a repor nos cofres públicos os valores abrangidos por aquela infração. É neste contexto que Tavares (2001) refere que não há responsabilidade sem controlo e não há controlo sem responsabilidade. Para este autor, não se pode falar que há controlo se sempre que são detetadas irregularidades na execução de dinheiros públicos, não há responsabilização dos gestores que praticaram esses atos que ofenderam o interesse comum praticando atos ilegais. Logo, reunidos os pressupostos gerais da responsabilidade financeira, o TA tem o poder de condenar os gestores responsáveis pela infração a repor os dinheiros públicos nos cofres do Estado e sancioná-los

²³ Cf. artigo 98º da Lei nº 8/2015, de 6 de outubro – Altera e republica a Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, que aprova a Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo.

através do pagamento de multas pelas irregularidades cometidas durante a sua gestão (Carmo, 1995). Cabe salientar que, nos termos do nº 1 do artigo 106º da Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, a responsabilidade financeira pressupõe a existência de culpa e é independente da produção de danos.

Em suma, a responsabilidade financeira traduz-se na sujeição às penas de reposição (responsabilidade financeira reintegratória) e de penas de multas (responsabilidade financeira sancionatória) as quais podem ser aplicadas isoladas ou cumulativamente.

Responsabilidade financeira sancionatória: consubstanciando-se na aplicação de multas, nos casos de violação de certos deveres ou obrigações, este tipo de responsabilidade constitui a *punição* de um comportamento desconforme com o ordenamento jurídico-financeiro e violador de uma norma de natureza financeira, independentemente da produção de danos (Tavares, 2001). Trata-se assim de uma responsabilidade por infrações financeiras tipificadas na lei, baseada na culpa do gestor público e cuja verificação importa a aplicação de uma multa pelo Tribunal Administrativo (Cluny, 2011).

Constituem, assim, infrações financeiras puníveis com pena de multa e determinantes de anulação do *visto* concedido, assim como de suspensão de todo qualquer pagamento futuro, as previstas no nº 1 do artigo 98º da Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, nomeadamente: a) a apresentação de documentos ou declarações falsas; b) execução do ato sem prévia sujeição à *visto*; e c) a desconformidade substancial entre a minuta e o contrato celebrado mediante escrita notarial. Constituem, também, infrações financeiras sujeitas às multas as previstas no nº 3 do mesmo artigo, tais como, o não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal, ou ainda, pela falta injustificada de prestação de contas.

Cabe salientar que, de acordo com Pessanha (2016), a graduação das multas pode variar em função da gravidade dos factos, do grau de culpa, da importância qualitativa e quantitativa dos valores ou bens em causa, do nível hierárquico dos responsáveis, a sua situação económica, a existência de antecedentes e o grau de acatamento das recomendações do Tribunal Administrativo.

Responsabilidade financeira reintegratória: refere-se à obrigação de reintegração de recursos públicos gastos de modo ilegal ou irregular, nos casos *de Alcance*²⁴, *de Desvio*²⁵ *de dinheiros ou valores públicos e ainda de Pagamentos indevidos*²⁶, conforme o nº 2 do artigo 98º e do artigo 110º da Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, e constituem a forma típica de efetivar a responsabilidade por infração financeira (Carmo, 1995; Lisboa, 2014). Existe ainda a obrigação de reintegração *por não arrecadação de receitas*, no caso de prática, autorização ou sancionamento, com dolo ou culpa grave, que impliquem a não liquidação, cobrança ou entrega de receitas com violação das normas legais aplicáveis, como

²⁴ Cf. o artigo 99º da Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, existe *alcance* quando haja desaparecimento de dinheiros ou valores públicos independentemente da ação do gestor público nesse sentido;

²⁵ Cf. o artigo 100º da Lei acima mencionada, existe *desvio de dinheiros e outros valores públicos* quando se verifique o desaparecimento do mesmo por ação voluntária do gestor público que a eles tenha acesso em virtude das funções públicas que lhes estão cometidas;

²⁶ Cf. o artigo 101º supracitada, consideram-se pagamentos indevidos para efeitos de responsabilidade financeira reintegratória os pagamentos ilegais que causarem danos para o erário público, incluindo aqueles a que corresponda contraprestação efetiva que não seja adequada ou proporcional à prossecução das atribuições da entidade em causa ou aos usos normais de terminada atividade.

estabelece o artigo 110º da lei supracitada. Assim, pode o Tribunal Administrativo condenar os gestores públicos a reintegrar as importâncias não arrecadadas em prejuízo do Estado.

Portanto, de acordo com Cluny (2011), trata-se de uma *responsabilidade delitual* que tem como pressuposto o dano ou o prejuízo efetivo causado ao Estado pelo agente da infração financeira. Este autor acrescenta que esta modalidade de responsabilidade é efetivada após o julgamento da conta e outras ações de controlo dirigida pelo Tribunal e o valor a reintegrar é correspondente ao valor objetivamente identificado como estando em falta no julgamento da conta.

A responsabilidade financeira extingue, entre outras causas, com o pagamento da multa e/ou da quantia a repor, podendo ser realizado voluntariamente; com a morte do gestor público; com a relevação; com a prescrição (10 anos para a reintegratória e 5 anos para a sancionatória) e com a amnistia, nos casos da responsabilidade financeira sancionatória (Gameiro et al., 2020; Pessanha, 2016).

Capítulo IV. Análise e Interpretação de Dados

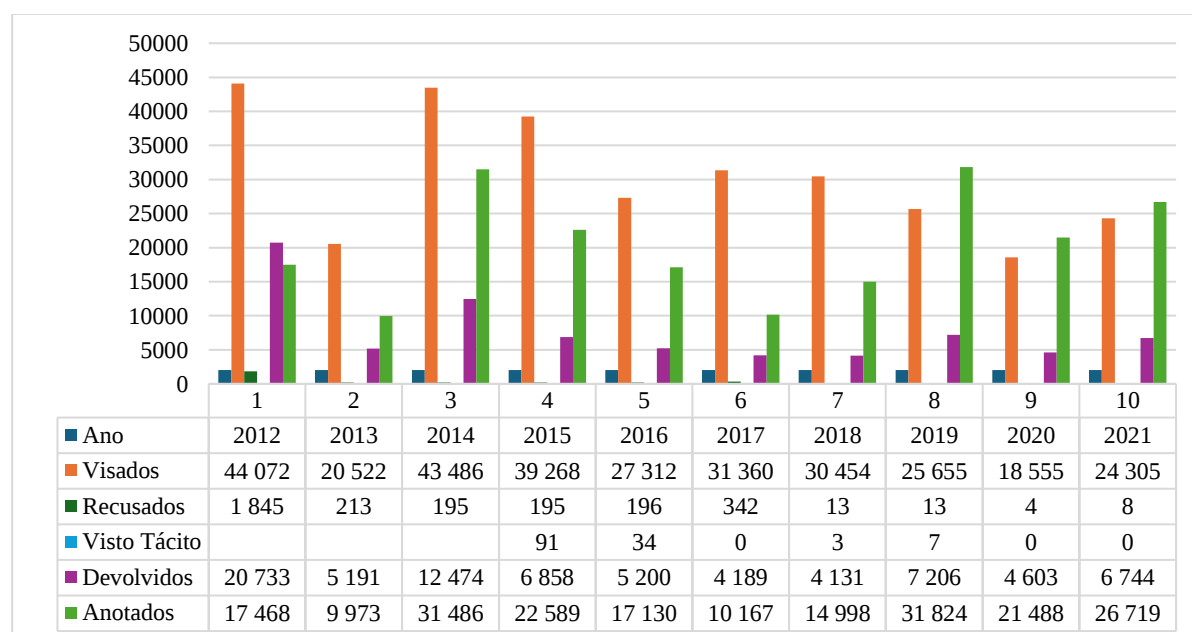
Após a revisão bibliográfica e documental sobre o sistema de controlo interno e a responsabilidade financeira dos gestores públicos em Moçambique, cabe-nos apresentar e analisar os dados referentes às ações desempenhadas pelo Tribunal Administrativo de Moçambique, com enfoque nas ações de controlo e responsabilização levadas a cabo pela Secção de Contas Públicas. Os dados em análise são referentes a um período de 10 anos, de 2012 a 2021. Estes foram extraídos dos relatórios anuais de progresso e financeiro do Tribunal Administrativo de Moçambique.

Para entender o comportamento, a tendência e os padrões dos dados ao longo do período, efetuamos a análise de séries temporais que permite prever comportamentos futuros dos gestores públicos e das instituições de controlo, em função das constatações sobre o controlo preventivo, concomitante e sucessivo dos atos administrativos, tal como, sobre a efetivação da responsabilidade financeira.

4.1. Fiscalização prévia a processos relativos a pessoal

Os dados representados na figura 5 revelam que, de 2012 a 2021, assistiu-se a uma redução considerável de atos jurisdicionais referentes a processos relativos a pessoal devolvidos e com visto recusado. Em 2012, o TA emitiu o visto a 44 072 processos, devolveu às entidades 20 733, anotou 17 468 e recusou o visto a um total de 1 845 processos. Passados 10 anos, em 2021, o TA recebeu 59 921 processos que adicionados aos 2 964 transitados de 2020 totalizaram 62 885 processos relativos a pessoal. Destes, foram visados 24 305, anotados 26 719, devolvidos 6 744 e 8 tiveram o visto recusado.

Figura 5: Atos jurisdicionais referentes a processos relativos a pessoal



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios do TA (2012-2021)

Essa tendência negativa do número de processos devolvidos e com *visto* recusado pode significar que as entidades públicas moçambicanas e os seus gestores estão a tornar-se cada vez mais cuidadosos no cumprimento das normas e procedimentos estabelecidos pelo TA, resultando em menos irregularidades nos processos relativos a pessoal, mas também pode indicar que o investimento na capacitação desenvolvida pelo TA junto dos gestores públicos e dos funcionários e agentes do Estado afetos às Unidades de Controlo Interno tem surtido efeitos positivos no que respeita à melhoria na instrução de processos. É importante referir que, nos processos devolvidos e/ou com o *visto* recusado, o TA tem o cuidado de anotar as irregularidades ou deficiências que levaram a tal conclusão, o que permite aos gestores públicos a estar cientes das irregularidades e evitá-las nos processos subsequentes.

4.2. Fiscalização prévia a processos não relativos a pessoal

Contrariamente às estatísticas dos atos jurisdicionais referentes a processos relativos a pessoal, os dados representados na figura 6 revelam a necessidade de melhorias no funcionamento do sistema de controlo interno e na capacitação dos funcionários e agentes do Estado, no que concerne a conformidade dos processos relativos à aquisição de bens e prestação de serviços, nos termos da legislação aplicada.

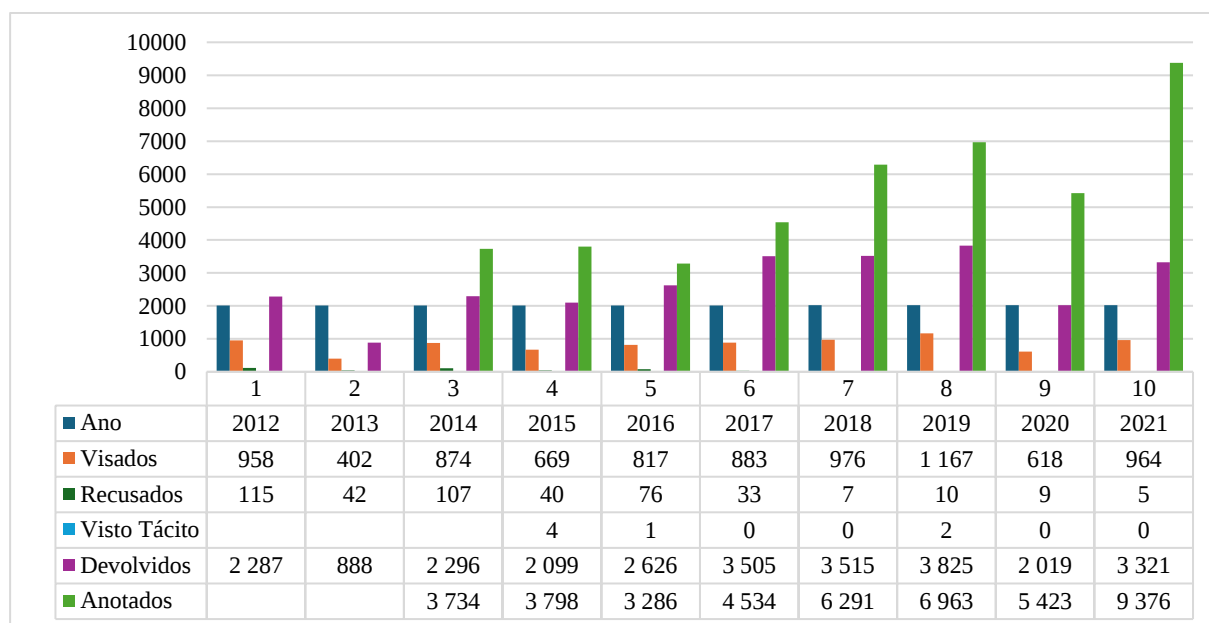
Ao longo do período em análise verificamos um crescimento do número de processos anotados, tendo passado de 3 734 em 2014 para 9 376 processos anotados em 2021. Como mostra a tabela anexa à figura 6, não tivemos acesso ao registo dos números relativos a 2012 e 2013. Entretanto, com os dados disponíveis observamos que, para além do aumento ao longo do tempo, é também possível ver que o número de processos anotados é mais alto que o número de processos visados, que praticamente não tiveram grandes variações, pois em 2012 foi concedido o *visto* a 958 processos e em 2021 foram 964.

Nos termos do artigo 11º da Lei 13/97, de 10 de julho, estão sujeitos à mera anotação os atos não sujeitos a *visto* ou aqueles atos modificativos da relação jurídica de trabalho cuja minuta tenha sido anteriormente visada. Logo, tratando-se de processos não relativos a pessoal, estes dados podem indicar que as instituições estão a executar maior parte dos processos sem submeter à fiscalização prévia do TA, como relevam as constatações das auditorias externas do TA e da IGAP, o que demonstra alguma fragilidade no sistema de controlo interno das entidades públicas, principalmente quando se trata da execução de processos de aquisição de bens e prestação de serviços.

Quanto aos processos cujo *visto* foi recusado registou-se uma oscilação com tendência negativa ao longo dos 10 anos, tendo atingido o pico em 2012 com 112 processos e a cave em 2021 com 5 processos. A recusa do *visto* serve de mecanismo de controlo preventivo para que os atos administrativos sejam legais, legítimos e compatíveis com o interesse público. Constituem dentre outras razões para a recusa do *visto* do TA, nos termos da lei: a ilegalidade – violação de normas legalmente estabelecidas; a intempestividade da submissão à fiscalização prévia, decorrente da execução prévia ilegal; a incompatibilidade financeira – quando envolvem despesas sem cabimento orçamental ou que excedam

o limite financeiro permitido; o desvio de finalidade – se houver indícios de que o ato administrativo está a ser utilizado para fins diferentes daqueles estabelecidos na lei e; as falhas de procedimentos – quando um procedimento administrativo (ex: concurso público, nos casos em que seja obrigatório) não tiver sido obedecido.

Figura 6: Atos jurisdicionais referentes a processos não relativos a pessoal



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios do TA (2012-2021)

A priori, ao olharmos para a tendência negativa dos dados relativos aos processos com o visto recusado podemos pensar que houve melhorias no SCI, mas este dado é contrariado pela tendência dos processos devolvidos.

No que concerne aos processos devolvidos, constatamos que em 2012 foram devolvidos às entidades cerca de 2 287 processos, devido a irregularidades de ordem diversa. Ao longo dos 10 anos em análise foi registado um crescimento, tendo atingido 3 321 processos devolvidos em 2021. As devoluções ocorrem quando os processos submetidos à fiscalização prévia apresentam irregularidades ou insuficiências que impedem que sejam visados.

Porque constitui uma das ações do TA, a subsecção responsável pela fiscalização prévia tem estado a fazer recomendações didáticas sobre os vícios a sanar e a base legal a respeitar, junto das entidades públicas, nos ofícios que acompanham os processos devolvidos. Portanto, este aumento de processos devolvidos pode significar que as recomendações feitas pelo TA não têm sido acatadas pelos gestores públicos. Ainda assim, as irregularidades são sanáveis, por isso os processos são, na sua maioria, devolvidos para correção e não com visto recusado.

Um elemento adicional que consideramos pertinente mencionar no que se refere ao controlo prévio da despesa pública é a redução para zero (0) do *visto tácito*²⁷. De acordo com o Relatório Anual de Progresso e Financeiro de 2021, a redução do *visto tácito* ao longo dos 10 anos em análise deveu-se a melhorias do sistema de controlo interno do Tribunal Administrativo e do reforço de recursos humanos, o que permitiu que os prazos legalmente estabelecidos para a fiscalização prévia fossem respeitados.

4.3. Auditorias externas realizadas

Os dados recolhidos nos relatórios anuais de progresso dos PLACOR revelam inconstância na realização de auditorias externas pelo Tribunal Administrativo, que se devem a vários fatores, com destaque para a exiguidade de recursos financeiros para suportar as despesas de deslocação dos auditores. Esta escassez de fundos forçou os auditores da Secção de Contas Públicas a centrar as suas atividades nas entidades que se localizam no Sul²⁸ do país, em particular as de nível central, cujas despesas de deslocação são menos onerosas.

Os auditores da Secção de Contas Públicas, concentraram igualmente os esforços nos projetos e programas com maior peso no Orçamento do Estado e nos projetos financiados pelo Banco Mundial. Assim, no intervalo de 2012 a 2021, o pico das auditorias externas realizadas foi atingido em 2013 com 450 ações e o menor número de auditorias foi realizado em 2020, em que foram apenas 37 ações. Cabe fazer referência que, para além das razões já mencionadas, o número reduzido de auditorias em 2020 deveu-se às medidas de prevenção e contenção da COVID-19, que incluíram a restrição do número de funcionários nos espaços públicos.

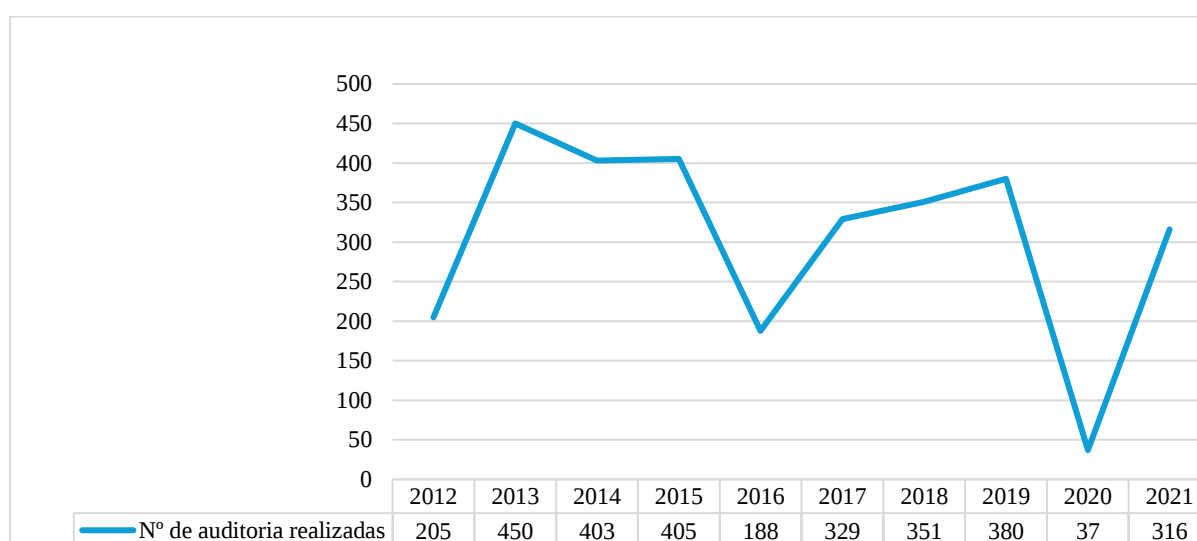
Observamos ainda que, a partir de 2014, a fiscalização sucessiva e o julgamento das contas passaram a ser competência exclusiva do Tribunal Administrativo-Sede, porque foi retirada a competência dos Tribunais Administrativos Provinciais (TAP) após a aprovação da Lei nº14/2014, de 14 de agosto.

²⁷ O *Visto tácito* é um mecanismo usado para evitar a paralisação da Administração Pública devido à inércia ou atrasos do Tribunal Administrativo. Previsto no artigo 10º da Lei 13/97, de 10 de julho, este decorre de uma situação em que um processo é considerado automaticamente aprovado, devido à ausência de uma manifestação explícita do Tribunal Administrativo dentro do prazo de noventa dias sobre a data da submissão do processo à fiscalização prévia.

Embora o *Visto tácito* tenha vantagem em termos da desburocratização, pode apresentar efeitos negativos, tais como: redução da rigorosidade na fiscalização prévia; risco de execução de atos administrativos que contenham erros, irregularidade, ilegalidades e fraudes; falta de responsabilização imediata dos gestores públicos por eventuais infrações financeiras; etc. Por esse facto, o Tribunal Administrativo definiu como meta zero (0) vistos tácitos nos PLACOR.

²⁸ Cf. o nº 2 do artigo 54º da Lei nº 13/2024, de 19 de junho, sempre que o Tribunal Administrativo realizar auditorias e inspeções a pedido das entidades elencadas nº1 do mesmo artigo, nomeadamente, da Assembleia da República, do Governo, do Procurador-Geral da República, do Provedor da Justiça, ou de qualquer instituição sob a sua jurisdição, os custos da auditoria são suportados pelas entidades solicitantes, sem prejuízo do pagamento dos emolumentos devidos.

Figura 7: Auditorias externas realizadas



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios do TA (2012-2021)

É importante referir que o número de auditorias realizadas não reflete necessariamente um controlo financeiro de um Estado. Há que ver o impacto social e financeiro do objeto auditado, a complexidade, a profundidade, a dimensão e o peso no Orçamento do Estado (Guibunda, 2024)²⁹. Para sustentar esse argumento, adicionamos abaixo o quadro ilustrativo sobre as áreas de atuação das auditorias do TA em 2016 e o peso no Orçamento do Estado.

Quadro 5: Auditorias planificadas e realizadas pelo Tribunal Administrativo em 2016

Áreas de atuação	Meta			Realização	
	Inicial	Revista	Variação (%)	Número	Peso no OE (%)
Âmbito Central	52	102	96,2	102	54,3
Obras Públicas	15	2	-86,7	2	1,1
Âmbito Provincial	121	45	-62,8	45	23,9
Âmbito Distrital	38	10	-73,7	10	5,3
Municípios	27	3	-88,9	3	1,6
Missões Diplomáticas	5	0	-100	0	0
Projetos Financiados pelo Banco Mundial	22	24	9,1	24	12,8
Projetos orientados para resultados	15	0	-100	0	0
Indústria Extrativa	3	1	-66,7	1	0,5
Desempenho	2	1	-50	1	0,5
Total	300	188	37,3	188	100

Fonte: Relatório anual de progresso e financeiro de 2016

²⁹ Januário Fernando Guibunda, Juiz Conselheiro do Tribunal Administrativo de Moçambique, em entrevista oral concedida a 1 de setembro de 2024.

Constituem principais constatações das auditorias realizadas pela Secção de Contas Públicas, de 2012 a 2021, as seguintes: execução de contratos de fornecimento de bens e prestação de serviços sem visto do TA; existência de processos sem anotação do TA; falta de alinhamento entre as ações planeadas no plano institucional (PES) e as ações inscritas no Orçamento do Estado; pagamentos indevidos; execução de fundos fora do e-SISTAFE; falta de prestação de contas dos fundos externos que não passam pela Conta Única do Tesouro (CUT); desvio de aplicação de fundos; falta de prestação de contas ao TA e da submissão da Conta de Gerência; ausência de justificativos das despesas realizadas; e incumprimento do pagamento de prestações referentes à alienação do património do Estado, em particular pelos gestores dos órgãos centrais.

Essas constatações são, na sua maioria, as mesmas encontradas nos relatórios da IGAP e da IGF. A recorrência das irregularidades na gestão pública pode indicar que há falhas sistémicas que não estão a ser tratadas com o devido cuidado tanto pelos órgãos do sistema de controlo interno quanto pelos órgãos de controlo externo e jurisdicional. Para Lisboa (2024)³⁰, a recorrência das constatações aponta ineficiências nas medidas corretivas, ou seja, ainda que os gestores públicos sejam sancionados pelas infrações, as sanções não têm efeito dissuasório³¹.

Estas implicações estão a resultar em perdas financeiras, aumento da corrupção, ineficiência na execução de políticas públicas e irresponsabilização legal e administrativa dos gestores públicos envolvidos. Portanto, urge a implementação de medidas corretivas e de fortalecimento dos mecanismos de controlo interno para mitigá-las.

4.4. Contas públicas e processos de contas julgados

Na tentativa de descentralizar e desconcentrar os serviços, o Tribunal Administrativo criou os Tribunais Administrativos Provinciais (TAP) e da Cidade de Maputo, que tinham como instrumentos legais a Lei nº 25/2009, de 28 de setembro e a Lei nº 26/2009, de 29 de setembro, que aprovam a Orgânica da Jurisdição Administrativa e o Regime de Organização e Funcionamento da 3ª Secção do Tribunal Administrativo, respetivamente. A partir de 2010, as TAP tinham competência para realizar auditorias externas às instituições das províncias onde estão sediadas, receber, verificar e julgar as contas de gerência e o Tribunal Administrativo Central cabia tratar das entidades de nível central, exclusivamente. Sucede que, através da Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, que revoga a Lei nº 26/2009, de 29 de setembro, o TA retirou as competências das TAP, concentrando-as no TA. Esta contextualização explica em parte o comportamento dos dados da figura 8.

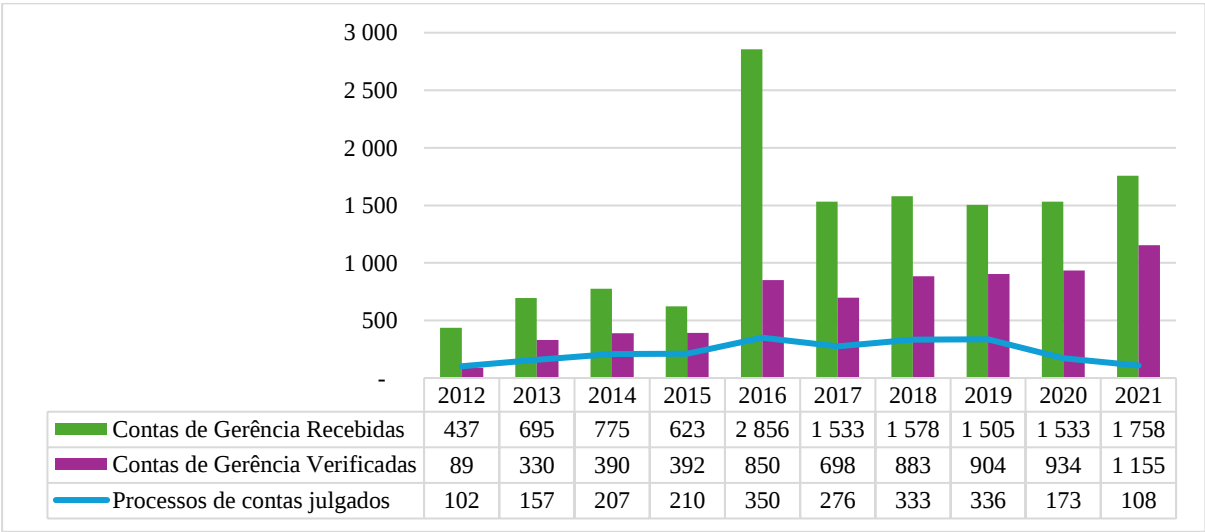
³⁰ Ivan Lisboa, Juiz Presidente do Tribunal Administrativo da Província de Maputo, em entrevista oral concedida a 14 de agosto de 2024.

³¹ Falamos de sanções com efeito dissuasório quando a punição aplicada tem o objetivo de desencorajar a prática de comportamentos desconformes com a ordem jurídica. Esse tipo de sanções não apenas pune os gestores públicos, mas também serve como um aviso ou exemplo para outros potenciais infratores, com a intenção de prevenir a ocorrência de futuras irregularidades e ilegalidades.

De 2012 a 2021, deram entrada na Secção de Contas Públicas 13.293 contas de gerência, distribuídas anualmente no gráfico abaixo. Destas, 49,8% foram verificadas e 16,9% foram julgadas. Durante a década em análise, observou-se um crescimento significativo no número de contas recebidas no âmbito da fiscalização sucessiva, com destaque para 2016 em que o gráfico regista 2.856 processos recebidos, sendo que 52,2% eram referentes ao exercício económico de 2016 e o remanescente era dos anos anteriores. Após 2016, as contas recebidas caem para níveis mais estáveis, variando entre 1533 e 1758. Portanto, o número de 2016 deveu-se aos motivos acima explicados, que forçaram os TAP a desencadear o processo de expedição das contas de gerência retidas nos seus serviços, referentes aos anos 2014 e 2015, em que as entidades públicas ainda não estavam familiarizadas com a mudança legislativa.

O número de contas de gerência verificadas segue uma tendência positiva, com um aumento notável em 2016 (850). A partir de 2017, o crescimento foi consistente, alinhando-se à tendência das contas recebidas, tendo atingido o seu pico em 2021 com 1 155 verificações. No entanto, o número de processos de contas julgados se manteve estável e não acompanhou o crescimento dos outros dados, indicando uma fraca capacidade de julgamentos das contas públicas em comparação com o número crescente das contas de gerência recebidas e verificadas.

Figura 8: Contas públicas e processos de contas julgados



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios do TA (2012-2021)

Por outro lado, ainda que o TA tenha estabelecido como meta no PLACOR IV o aumento da celeridade da verificação e finalização dos processos de contas públicas através do indicador do controlo de prazo designado “percentagem de entidades que não entregaram as contas no prazo”, constatamos que há entidades³² que não enviam as contas de gerência para o TA e este órgão de controlo externo não

³² Com base no Relatório de Unidade Gestoras Beneficiárias (UGB) extraído do e-SISTAFE, referente ao ano de 2024, notamos a inscrição de UGB com orçamento no total de 1947 entidades, que inclui 176 entidades

possui um mecanismo de controlo eficiente para identificar essas instituições e muito menos penalizá-las. Atualmente, de acordo com Manhiça (2024)³³, só é possível saber que uma determinada entidade não enviou as contas de gerência quando se está a preparar uma ação de auditoria externa, ou seja, diante da baixa realização de auditorias devida exiguidade de fundos (5.3), podem existir entidades que não prestam contas há vários anos e não são penalizadas por isso.

No decorrer da nossa investigação constatamos que, no âmbito da prestação de contas ao TA, entraram em vigor, em dezembro de 2023, as novas Instruções de Execução Obrigatória para a Prestação de Contas ao TA (IEOTA)³⁴ que atualizam as instruções para elaboração da conta de gerência que são seguidas desde 2008.

4.5. Gestores sancionados

Como referimos no capítulo III deste trabalho, a responsabilidade financeira existe somente nos casos em que o gestor público se constitui na obrigação de reintegrar os fundos públicos e/ou suportar as sanções legalmente previstas, tais como a pena de multa, em virtude da violação das normas e procedimentos que regem a atividade financeira pública.

A atividade da 3ª Secção relativa à responsabilidade por infrações financeiras que será evidenciada foi apurada com base na informação constante dos relatórios anuais de progresso e financeiro aprovados pelo Tribunal Administrativo. O período de análise comporta 6 anos, de 2016 a 2021, devido a ausência de dados referentes ao período anterior (2012-2015), devendo, por isso, a análise dos dados ter sempre presente essa limitação temporal.

Entre 2016 e 2021, o número de gestores públicos sancionados teve uma tendência negativa, apesar das variações. Após um aumento de 277 em 2016 para 397 em 2017, houve uma queda acentuada para 167 em 2018. Em 2019, os números apresentaram uma leve recuperação para 187, mas em 2020, ocorreu uma redução drástica para apenas 23 gestores sancionados. No entanto, em 2021, observamos uma recuperação para 103.

Dos 1.154 gestores públicos sancionados às penas de multa e de reposição, 34% foram em 2017 e 2% em 2020. O pico em 2017 pode indicar um período de maior rigor na fiscalização ou maior número de processos de casos julgados e finalizados, enquanto a queda em 2020 está relacionada com a

inseridas no âmbito de revisão constitucional de 2018, aprovada pela Lei nº 1/2018, de 12 de junho, que criou os governos descentralizados provinciais. O que significa que pelo menos 1947 entidades deviam enviar anualmente as contas de gerência para o Tribunal Administrativo, a partir de 2019.

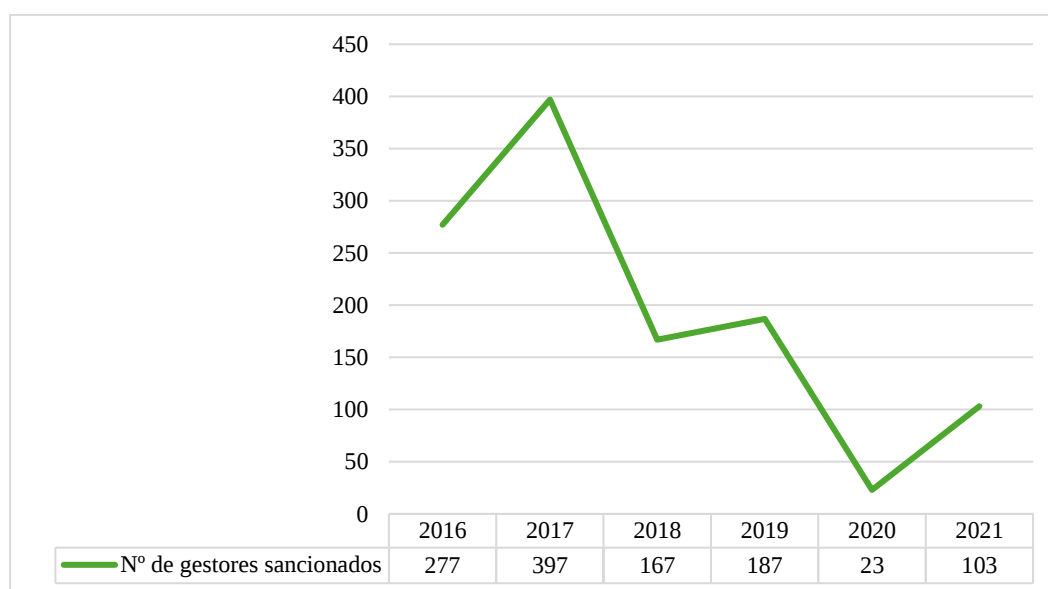
³³ Alexandre Manhiça, Juiz Presidente do Tribunal Administrativo da Província de Nampula, em entrevista oral concedida a 12 de agosto de 2024.

³⁴ Havendo a necessidade de atualizar as Instruções de Execução Obrigatória para a Prestação de Contas e revogar as Instruções aprovadas pelos Despachos nº 6/GP/TA/2008, de 29 de setembro e 6/GP/TA/2014, de 20 de janeiro, foram publicadas no Boletim da República nº 243, I Série, de 19 de dezembro de 2023, as novas Instruções que os gestores públicos devem seguir para a elaboração das contas de gerência.

pandemia da COVID-19, que alterou toda a dinâmica de funcionamento das instituições em Moçambique e no resto do mundo.

Num cenário ideal, a redução do número de gestores públicos sancionados pode indicar que a Administração Pública está a tornar-se cada vez mais eficiente e eficaz e que os gestores públicos estão a cometer menos infrações. Contudo, tendo em vista as constatações do TA, da IGF, da IGAP e o Índice de Perceção da Corrupção (IPC)³⁵ em Moçambique, entendemos que essa redução não tem uma interpretação positiva, pelo contrário, pode indicar: fragilidade na fiscalização dos órgãos de controlo; aumento de impunidade ou subnotificação dos casos de corrupção devida a fraca de independência do Poder Judiciário; e pode ser reflexo do fortalecimento das redes de poder, onde os gestores públicos bem conectados e com influência política escapam da punição, mesmo quando estão envolvidos em práticas corruptas.

Figura 9: Gestores públicos responsabilizados financeiramente



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios do TA (2016-2021)

4.6. Penas de multa e de reposição

No que respeita às penas de multas e de reintegrações aplicadas, apuramos um valor total de 42 045 028,33 MT (quarenta e dois milhões, quarenta e cinco mil, vinte e oito meticais, trinta e três centavos) de multas e um valor total de 282 200 550,68 MT (duzentos e oitenta e dois milhões, duzentos mil, quinhentos e cinquenta meticais, sessenta e oito centavos) de reintegrações.

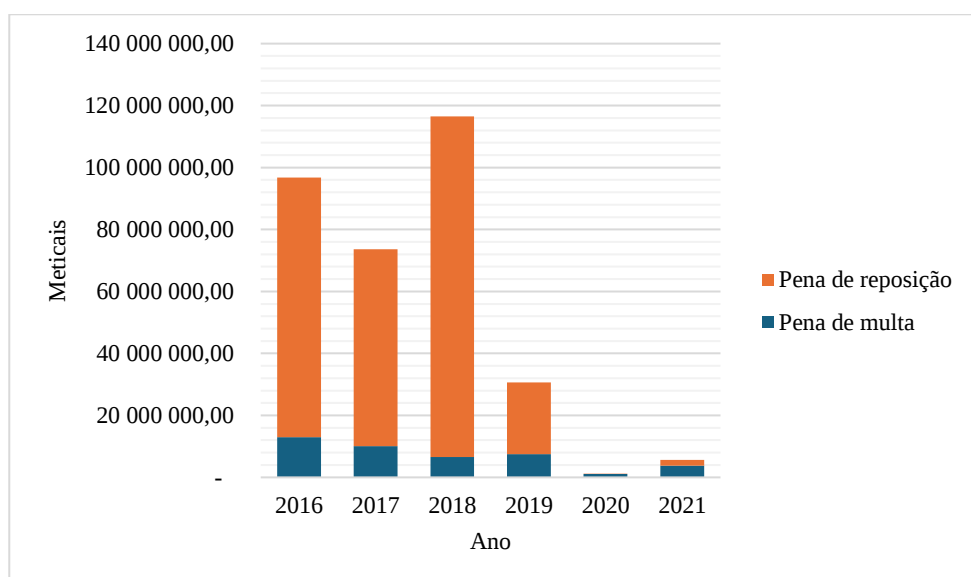
O montante mais alto das penas é referente às restituições dos dinheiros públicos considerados em falta no julgamento das contas, cujo pico foi atingido em 2018 quando foram sancionados 167 gestores

³⁵ De 2016 a 2021, Moçambique permaneceu numa posição desfavorável no Índice de Perceção da Corrupção da Transparência Internacional, refletindo uma perceção generalizada de corrupção no setor público e com dificuldades significativas de implementar medidas eficazes de combatê-la (CIP, 2021).

públicos e o valor a repor aos cofres públicos foi de 109 863 564,00 MT (cento e nove milhões, oitocentos e sessenta e três mil, quinhentos e sessenta e quatro meticais), correspondentes a 94% do valor total das sanções aplicadas naquele ano. Nos anos a seguir, observamos uma queda acentuada, especialmente em 2020 e 2021, onde os valores foram mínimos, sugerindo mudanças nas ações de fiscalização, nos julgamentos das contas e/ou na ocorrência de irregularidades na gestão pública.

De acordo Manhiça (2024), a maioria das infrações detetadas pelo Tribunal Administrativo são determinadas pela falta de justificativos das despesas realizadas, o que se consubstancia em desvio de fundos. Os gestores que praticam essa infração estão sujeitos à responsabilidade financeira reintegratória, justificando o montante alto que envolve as restituições. Por outro lado, esses gestores para além da pena de reposição podem sofrer sanções através da multa que não deve ultrapassar 1/3 do seu vencimento.

Figura 10: Penas de multa e de reposição



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios do TA (2016-2021)

Importa ainda salientar que os relatórios de execução dos PLACOR não apresentam dados que indicam se os valores relativos à responsabilidade financeira sancionatória e reintegratória são de facto pagos pelos gestores públicos e canalizados aos cofres do Estado. Para Manhiça (2024), apesar de existirem instrumentos de controlo da efetivação da responsabilidade, estes são manuais e deficientes. Assim, podemos concluir que não existe controlo efetivo dos dinheiros públicos.

Conclusão

Um controlo prévio e preventivo é fundamental para a boa gestão dos recursos públicos que estão sob responsabilidade do Estado. Este pode ser exercido tanto por uma instituição superior de controlo das finanças públicas ou por outros organismos, estabelecidos pelo quadro legislativo do País. Este trabalho destaca a relevância de um sistema de controlo interno eficaz, dentro das próprias entidades, com um quadro organizacional e procedimental coerente e estruturado, capaz de garantir segurança razoável no alcance dos objetivos da Administração Pública, fornecendo informação relevante para a tomada de decisão, ser uma fiável fonte de dados que auxiliam o controlo externo e a responsabilização dos gestores públicos, e que contribua para uma maior resiliência aos riscos.

Durante as ações de fiscalização nas entidades públicas, que se verificam maioritariamente no âmbito central, o TA tem efetuado a avaliação do sistema de controlo interno implantado, a fim de verificar os mecanismos de controlo existentes e a sua aplicabilidade e efetividade visando, igualmente, identificar as falhas e os riscos presentes no processo de gestão dos dinheiros públicos. De facto, essa avaliação do sistema de controlo interno realizada pelos órgãos de controlo externo pode impactar na responsabilização dos gestores públicos, quando se verifica comportamentos que sejam desconformes com a ordem jurídica e quando não há acatamento das recomendações do TA. Por outro lado, um sistema de controlo interno inadequado dificulta o trabalho dos auditores, tornando as ações de fiscalização menos eficientes e mais propensas às irregularidades, e por consequência, impacta negativamente o processo de responsabilização administrativa e financeira dos gestores públicos.

O sistema de controlo interno vigente em Moçambique carece de desenvolvimento e aperfeiçoamento para respaldar a isenção da fiscalização prévia de determinados atos e garantir segurança razoável para a gestão das finanças públicas. Apesar de os dados referentes à fiscalização prévia indicarem melhorias na instrução processual, esta só é notável quando se trata de processos relativos a pessoal e não aos processos de aquisição de bens e prestação de serviços, despesas que são realizadas diariamente durante todo o exercício económico e não é suficientemente capaz de prevenir infrações.

Quanto à responsabilidade financeira, é possível concluir que, embora tenha havido uma redução no número de gestores públicos sancionados, essa diminuição não reflete necessariamente uma maior eficiência ou transparência na gestão pública, podendo revelar as fragilidades e dificuldades do Tribunal Administrativo e do seu estatuto. O certo é que a não efetivação integral das responsabilidades financeiras reintegratórias e sancionatórias sugere uma supervisão incompleta dos recursos públicos, com prejuízo da eficácia da administração financeiro do Estado.

Portanto, a análise dos dados de 2012 a 2021 sugere que, embora existam mecanismos institucionais e legais estabelecidos ainda persistem desafios significativos na implementação eficaz do sistema de controlo das finanças públicas, sobretudo, no que respeita a *accountability* e a prevenção de erros, irregularidades, ilegalidades e fraudes na gestão pública. Por outro lado, a exiguidade de recursos

materiais e imateriais, a dependência administrativa e financeira da Secção de Contas Públicas comprometem sobremaneira as ações de controlo financeiro externo e jurisdicional do Tribunal Administrativo, o que nos leva a concluir que existe uma necessidade de autonomização da Secção de Contas Públicas e torná-la num Tribunal de Contas autónomo e independente, o que requer que se proceda a uma alteração da Constituição e aprovação da demais legislação pertinente.

Assim, concluímos que para avançar na melhoria da gestão pública em Moçambique é crucial não apenas aperfeiçoar o sistema de controlo interno nos três níveis: operacional, setorial e estratégico, mas também assegurar o fortalecimento institucional do Tribunal Administrativo, sobretudo a Secção de Contas Públicas, garantindo os recursos adequados e a autonomia para atuar efetivamente. Tal como, capitalizar os recursos humanos e materiais existentes.

A realização desta dissertação enfrentou algumas limitações devido à fraca, quase inexistente, produção científica em Moçambique sobre o controlo interno, controlo financeiro externo, responsabilidade dos gestores públicos e outras matérias relacionadas com a gestão da coisa pública. A escassez de bibliografia sobre o contexto moçambicano impôs desafios na fundamentação teórica e na contextualização da pesquisa. Por outro lado, a falta de parte dos relatórios de desempenho do Tribunal Administrativo nas plataformas digitais (website do TA) obrigou-nos a deslocar *in loco* para solicitar os dados qualitativos e quantitativos que, idealmente, deviam ser de domínio público. Essa necessidade de deslocação não só atrasou o processo de pesquisa como também evidenciou a falta de transparência e acesso a informação sobre a gestão das finanças públicas.

Ademais, os relatórios de progresso dos PLACOR obtidos e analisados revelam-se insuficientes por não conterem dados relativos à efetivação da responsabilidade e o número de gestores públicos que estão ou não quites com o Estado, o que limitou a profundidade da análise e das conclusões da pesquisa.

Para ultrapassar os desafios e problemas atuais referentes a gestão pública em Moçambique recomendamos as seguintes ações:

- a) *Transparência e publicidade das decisões* – de acordo com o CIP (2017), a falta de transparência e de prestação de contas deve-se a não utilização da capacidade técnica e dos recursos humanos existentes, para a realização das atribuições e funções adstritas às entidades públicas. Para este órgão de controlo social, trata-se de uma ação intencional que tem em vista o encobrimento da corrupção e de conflitos de interesse. Assim, na sua maioria, os gestores públicos são nomeados com base na confiança político-partidária e não na capacidade técnica de gestão da coisa pública. Para garantir a transparência, o TA e a IGF deve intensificar a publicação das decisões, acórdãos, pareceres e relatórios de auditorias na página oficial, aumentando a acessibilidade e o controlo social.
- b) *Dispersão e não codificação da legislação* – a falha na produção da legislação tem se tornado um problema para gestão pública na medida em que se verifica uma grande dispersão e não codificação dos instrumentos jurídicos. Estes são alterados e revistos constantemente e disseminados em múltiplos documentos (leis, decretos e despachos), sem que sejam organizados

de maneira consolidada ou codificada num único corpo normativo, e por vezes são conflitantes entre si. Esta situação tem dificultado a consulta, interpretação e aplicação das normas. Portanto, é necessária a codificação e uniformização da legislação atinente a gestão e o controlo das finanças públicas em Moçambique;

- c) *Independência dos Tribunais* - um dos grandes desafios é inexistência da efetiva separação de poderes. Um dos campos em que o Tribunal Administrativo se ressentiu é a dependência financeira perante o poder executivo, o que muitas vezes condiciona o funcionamento e imparcialidade nos processos de fiscalização e consequentemente no julgamento e responsabilização dos membros dos órgãos do poder executivo, ou seja, apesar da existência de um plano de atividade e orçamento aprovado, a execução depende da disponibilização de fundos pelo MEF, o que muitas vezes não acontece em tempo oportuno;
- d) *Responsabilização atempada dos gestores públicos* – num país caracterizado por uma corrupção sistémica, nomeação de gestores públicos com base na confiança política e não administrativa, órgãos administrativos disfuncionais e com fraca interoperabilidade entre elas, a identificação dos responsáveis é tardia e por consequência, os gestores públicos só são responsabilizados quando os seus mandatos terminam. Portanto, ainda que os gestores públicos sejam julgados e condenados às penas de multa e reposição, estes não têm mais capacidade de mudar o sistema de controlo interno ao nível institucional, o que evitaria que as irregularidades cometidas durante a sua gestão fossem repetidas. Para ultrapassar essa situação Manhiça (2024) sugere que há necessidade de maior celeridade no julgamento enquanto os gestores ainda estão na gestão, para forçá-los a melhorar o SCI e servir de exemplo para os seus sucessores.
- e) *Inteligência artificial no controlo e monitorização das contas públicas* – a integração da inteligência artificial pode modernizar e aperfeiçoar o controlo e a monitorização das contas públicas. A implementação da inteligência artificial nessa área pode trazer benefícios, tanto na eficiência operacional quanto na qualidade da fiscalização, tais como: tornar o e-SISTAFE mais eficiente, permitindo sinalizar em tempo real as instituições que não prestam contas ao TA; automatizar os processos de auditorias internas e externas; identificar irregularidades padrão, sinais de má gestão financeira de maneira mais rápida; mapear e gerir os riscos inerentes, tornando a fiscalização mais direcionada e eficiente, entre outros.

O acolhimento destas recomendações contribuiria, ao nosso ver, para uma mudança estrutural, orgânica e substancial na gestão e controlo das finanças públicas em Moçambique.

Bibliografia

- Araújo, J. G. R. de. (2014). *Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM: Um estudo da Universidade Federal da Paraíba* [Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis]. Programa Multi - institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
- Bardin, L. (2004). *Análise de Conteúdo* (Edições 70, 3ª edição).
- Barrias, P. (2013). *A Nova Gestão Pública e as Universidades Fundacionais* (MediaXXI, 1ª edição).
- Behn, R. D. (1998). O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. *Revista do Serviço Público*, 49(4), 5–45. <https://doi.org/10.21874/rsp.v49i4.399>
- Caetano, M. (1991). *Manual de Direito Administrativo: Vol. I* (Almedina, 10ª edição).
- Candrea, P. J. (2006). Controlling internal controls. *Public Administration Review*, 66(3), 463–465.
- Canhanga, N. de J. V. (2009). Os desafios da descentralização e a dinâmica da planificação participativa na configuração de agendas políticas locais. In IESE (Ed.), *Cidadania e Governança em Moçambique: comunicações apresentadas na conferência inaugural do Instituto de Estudos Sociais e Económicos* (pp. 90–118).
- Cardoso, A. M. S. (2021). *Controlo, Fiscalização e Responsabilização dos Gestores Públicos* [Mestrado em Administração Público-Privado]. Universidade de Coimbra.
- Carmo, J. F. (1995). Contribuição ao Estudo da Responsabilidade Financeira. *Revista Do Tribunal de Contas*, 23, 35–208.
- Caupers, J. (2005). *Introdução ao Direito Administrativo* (Âncora editora, 8ª edição).
- Cluny, A. (2011). *Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas* (Coimbra Editora, 1ª edição).
- Corrêa, A. L. M., & Walmott Borges, A. (2016). A Responsabilidade Política: uma contextualização crítica a partir de Pierre Ansart. *REI - Revista Estudos Institucionais*, 2(1), 333–366. <https://doi.org/10.21783/rei.v2i1.29>
- Costa, A. C., & Torres, M. R. (1996). *Controlo e Avaliação da Gestão Pública* (Rei dos Livros).
- Di Pietro, M. S. Z. (2018). *Direito Administrativo* (Editora Forense, 31ª edição).
- Freitas do Amaral, D. (1994). *Curso de Direito Administrativo: Vol. I* (Almedina, 2ª edição).
- Freitas do Amaral, D. (2015). *Curso de Direto Administrativo: Vol. I* (Almedina, 4ª edição).
- Gameiro, A. R., Costa, N. M., & Pimentel, L. M. (2020). *As Finanças Públicas e o seu Controlo* (Almedina).
- Gomes, E. C. S. (2009). *Responsabilidade financeira - uma teoria sobre a responsabilidade no âmbito dos Tribunais de Contas* [Mestrado em Direito Financeiro]. Universidade de São Paulo.
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal*, 4(1), 1–25. [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(01\)00041-1](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(01)00041-1)
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo interno: Enquadramento teórico e aplicação prática* (Escolar Editora).

- Lampeão, O. J. (2015). *Modelagem conceitual para o e-SISTAFE em Moçambique: o controlo interno como meta à luz de um artefacto computacional* [Pós-graduação]. Universidade Federal de Pernambuco.
- Lisboa, I. (2014). *O visto dos Tribunais Administrativos de Moçambique* (Escolar Editora).
- Lopes, I. T. (2022). *Auditoria Financeira: do Controlo Interno ao Controlo Externo Independente* (Almedina, 2ª edição).
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (S. Atlas, 5ª edição).
- Marques, M. C. C., & Almeida, J. J. M. (2004). Auditoria no setor público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 84–95. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000200007>
- Matias-Pereira, J. (2022). Governança no setor público: ênfase na melhoria da gestão, transparência e participação da sociedade. *Brazilian Journal of Development*, 56419–56441. <https://doi.org/10.34117/bjdv8n8-105>
- Meirelles, H. L., Burle Filho, J. E., & Burle, C. R. (2016). Controle da Administração. In Malheiros Editores (Ed.), *Direito Administrativo Brasileiro* (42ª).
- Mozzicafreddo, J. (2002). A Responsabilidade e a Cidadania na Administração Pública. *Sociologia, Problemas e Práticas*, 40, 9–22.
- Murteira, B. J. F. (1999). *Análise Exploratória de Dados - Estatística Descritiva* (McGraw-Hill).
- Pessanha, A. (2016). *O Tribunal de Contas, Sistema de Controlo Interno e Responsabilidade Financeira*.
- Pessanha, A., & Sanches, D. (2018). *O Sistema de Controlo Interno na Administração Pública*.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho académico* (Feevale, 2ª edição).
- Quadros, E., & Santos, R. T. (2022). *Administração e Gestão Pública* (Almedina, 1ª edição).
- Santos, E. M. F. (2015). *O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria* [Mestrado em Contabilidade - Ramo Auditoria]. Universidade de Aveiro.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000200004>
- Serra, R. A. C. F. (2015). *Controlo Financeiro Público e Responsabilidade Financeira* [Mestrado em Direito - Ciências Jurídico-Políticas]. Universidade Autónoma de Lisboa.
- Serra, R. C. (2016). A auditoria pública externa como instrumento de combate à corrupção - o papel das instituições superiores de controlo (52/2016).
- Silveira, J. S. T. Da, Moreira, A. P., Ávila, L. V., & Weyh, C. B. (2013). Construction methodology, application and interpretation of a municipal index of accountability. *Nucleus*, 10(2), 71–86. <https://doi.org/10.3738/1982.2278.882>
- Silvestre, H. C. (2010). *Gestão Pública: Modelos de Prestação no Serviço Público* (Escolar Editora).

- Simione, A. A. (2013). New organizational forms of contemporary public management: a brief analysis of recent experience of Mozambique. *Public Administration Research*, 2(2). <https://doi.org/10.5539/par.v2n2p148>
- Simione, A. A. (2016). Dinâmicas do contexto político e administrativo na construção da Administração Pública em Moçambique. *Revista Foco*, 8(2), 70–89. https://doi.org/10.28950/1981-223x_revistafocoadm/2015.v8i2.154
- Tavares, J. (1996). *Administração Pública e Direito Administrativo: Guia de Estudo* (Almedina, 2ª edição).
- Tavares, J. (1998). *O Tribunal de Contas: do visto em especial - conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração* (Livraria Almedina).
- Tavares, J. (2001). *As responsabilidades na gestão pública - seu enquadramento. Seminário sobre o enquadramento das responsabilidades na gestão pública.*
- Tavares, J. (2014). *Estudos de Administração e Finanças Públicas* (Almedina, 2ª edição.).
- Tavares, J., & Magalhães, L. (1990). *Tribunal de Contas: Legislação anotada com índice remissivo* (Livraria Almedina).
- Tian, J., & Sun, H. (2023). Corporate financialization, internal control and financial fraud. *Finance Research Letters*, 56.
- Velicer, W. F., & Fava, J. L. (2003). Time Series Analysis. In John Wiley & Sons (Ed.), *Handbook of Psychology* (Vol. 2, pp. 581–606). Wiley. <https://doi.org/10.1002/0471264385.wei0223>
- Wilson, W. (1887). The Study of Administration. *Political Science Quarterly*, 2(2), 197–222. <https://doi.org/10.2307/2139277>

Legislação

- Constituição da República de Moçambique
- Decreto nº 13/2020, de 6 de abril – Aprova as Normas de Organização e Funcionamento dos Serviços de Apoio ao Tribunal Administrativo, aos Tribunais Administrativos Provinciais e ao Tribunal Administrativo da Cidade de Maputo e revoga o Decreto nº 58/2010, de 14 de dezembro;
- Decreto nº 24/2020, de 30 de abril – Cria a Inspeção-Geral da Administração Pública e aprova o Regulamento da Atividade da Inspeção-Geral da Administração Pública e revoga o Decreto n.º 12/2009, de 1 de abril;
- Decreto nº 30/2001, de 15 de outubro – Aprova as Normas de Funcionamento dos Serviços da Administração Pública e revoga o Decreto nº 36/89, de 27 de novembro;
- Decreto nº 81/2019, de 20 de setembro – Aprova o Regulamento da Atividade de Auditoria Interna no Setor Público;

- Despacho nº 36/2009, de 30 de outubro – Aprova o Plano de Prevenção de Riscos de Gestão (incluindo os riscos de corrupção e infrações conexas) da Direção Geral do Tribunal de Contas de Portugal;
- Despacho nº 6/GP/TA/2023, de 19 de dezembro – Aprova as Instruções de Execução Obrigatória para a Prestação de Contas e revoga as Instruções aprovadas pelos Despachos nº 6/GP/TA/2008, de 29 de setembro e 6/GP/TA/2014, de 20 de janeiro;
- Diploma Ministerial nº 10/2021, de 25 de janeiro – Aprova o Manual de Auditoria Interna
- Lei nº 1/2018, de 12 de junho – Lei da Revisão Pontual da Constituição da República de Moçambique;
- Lei nº 13/2024, de 19 de junho – Atinente a revisão da Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, alterada e republicada pela Lei nº 8/2015, de 6 de outubro, que aprova a Organização, o Funcionamento e o Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo e revoga o artigo 81º da Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, alterada e republicada pela Lei nº 8/2015, de 6 de outubro;
- Lei nº 13/97, de 10 de julho – Estabelece o regime jurídico da fiscalização prévia das despesas públicas;
- Lei nº 14/2014, de 14 de agosto – Aprova a Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo;
- Lei nº 14/2020, de 23 de dezembro – Estabelece os princípios e normas de orçamentação e funcionamento do Sistema de Administração Financeira do Estado, abreviadamente designado SISTAFE;
- Lei nº 16/97, de 10 de julho – Aprova o Regimento da organização, funcionamento e processo da 3.ª Secção do Tribunal Administrativo;
- Lei nº 24/2013, de 1 de novembro – Aprova a Lei Orgânica da Jurisdição Administrativa;
- Lei nº 25/2009, de 28 de setembro – Aprova a Orgânica da Jurisdição Administrativa
- Lei nº 26/2009, de 29 de setembro – Aprova o Regime de Organização e Funcionamento da 3ª Secção do Tribunal Administrativo
- Lei nº 4/2022, de 11 de fevereiro – Aprova o Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado, abreviadamente designado por EGFAE e revoga a Lei nº 10/2017, de 1 de agosto;
- Lei nº 7/2015, de 6 de outubro – Altera e republica a Lei nº 24/2013, de 1 de novembro, que aprova a Lei Orgânica da Jurisdição Administrativa;
- Lei nº 8/2015, de 6 de outubro – Altera e republica a Lei nº 14/2014, de 14 de agosto, que aprova a Lei da Organização, Funcionamento e Processo da Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo;
- Lei nº 98/97, de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas de Portugal (LOPTC)

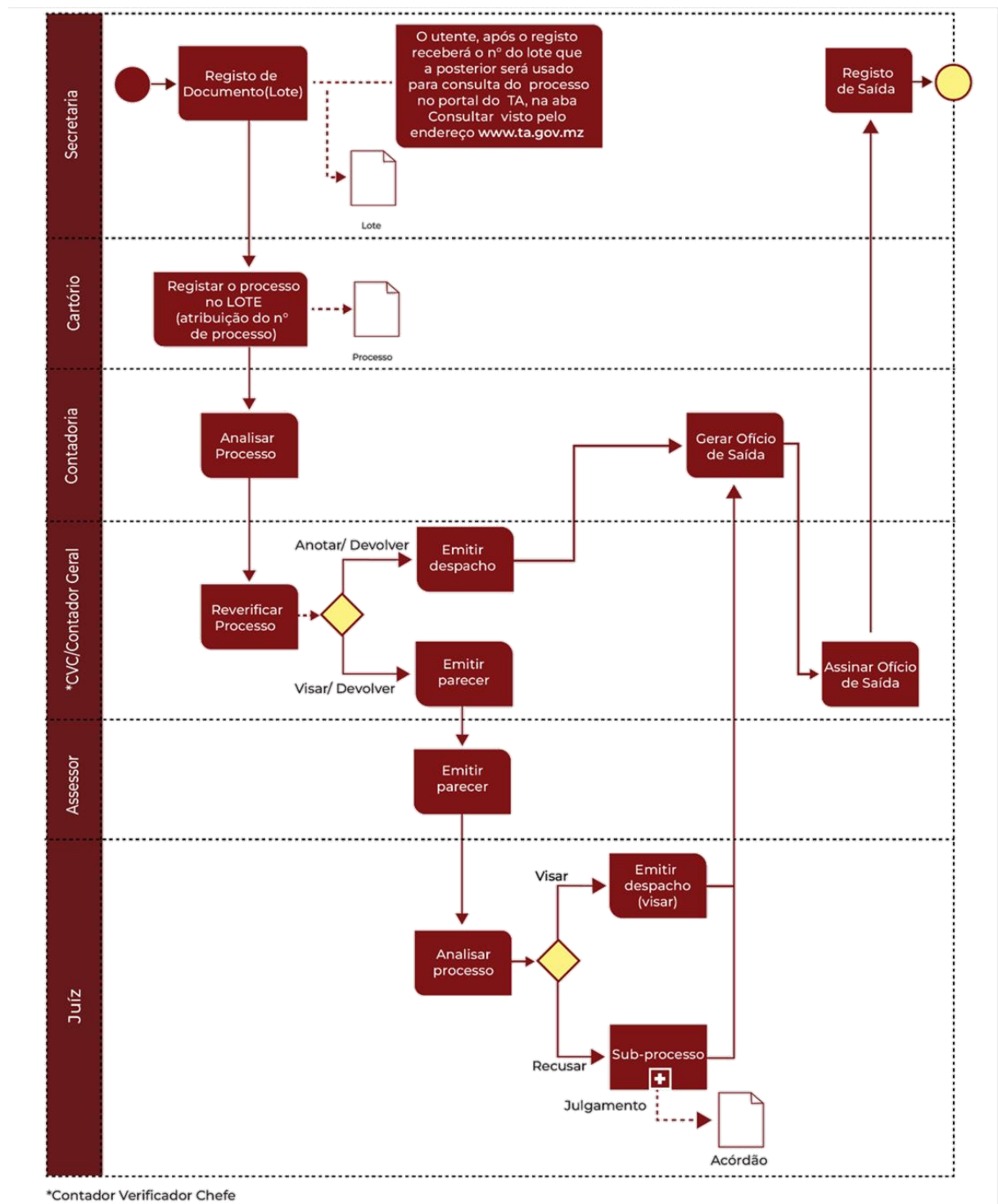
Outros Documentos

- CIP. (2017). *Relatório Anual de Atividades do Projeto Accountability*.
- CIP. (2021). *Índice de Perceção da Corrupção*.
- CIRESP. (2001). *Estratégia Global da Reforma do Setor Público 2001-2011*.
- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*.
- COSO. (2013). *Internal Control - Integrated Framework*.
- Governo de Moçambique. (2019). *Relatório de diagnóstico sobre a transparência, governação e corrupção*.
- IGAP. (2022). *Relatório das Atividades Realizadas pela IGAP durante o ano de 2021*.
- IGAP. (2023). *Relatório das Atividades Realizadas pela IGAP durante o ano de 2022*.
- INTOSAI. (s.d.). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.
- OECI-CPLP. (2011). *Guião de boas práticas para a prevenção e o combate à corrupção na Administração Pública*.
- OROC. (2000). *Manual do Revisor Oficial de Contas: Diretriz de Revisão/Auditoria 410: Controlo Interno*.
- Tribunal Administrativo. (2004). Tribunal Administrativo de Moçambique. In *III Assembleia Geral da Organização das Instituições Supremas de Controlo da CPLP*.
- Tribunal Administrativo. (2006). *PLACOR I: 2007 - 2010*.
- Tribunal Administrativo. (2009). *O Controlo Interno nas Entidades Públicas*.
- Tribunal Administrativo. (2010). *PLACOR II: 2011 - 2014*.
- Tribunal Administrativo. (2011). *Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade. Contadoria de Contas e Auditorias*.
- Tribunal Administrativo. (2013). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2012*.
- Tribunal Administrativo. (2014). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2013*.
- Tribunal Administrativo. (2015). *PLACOR III: 2016 - 2019*.
- Tribunal Administrativo. (2015). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2014*.
- Tribunal Administrativo. (2016). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2015*.
- Tribunal Administrativo. (2017). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2016*.
- Tribunal Administrativo. (2018). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2017*.
- Tribunal Administrativo. (2019). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2018*.
- Tribunal Administrativo. (2020). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2019*.
- Tribunal Administrativo. (2021). *PLACOR IV: 2022 - 2025*.
- Tribunal Administrativo. (2021). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2020*.
- Tribunal Administrativo. (2022). *Relatório Anual de Progresso e Financeiro 2021*.
- Tribunal de Contas de Portugal. (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos: Vol. I*.

- Tribunal de Contas de Portugal. (2004). Tribunal de Contas de Portugal. In *III Assembleia Geral da Organização das Instituições Supremas de Controlo da CPLP*.
- Tribunal de Contas de Portugal. (2016). *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*.

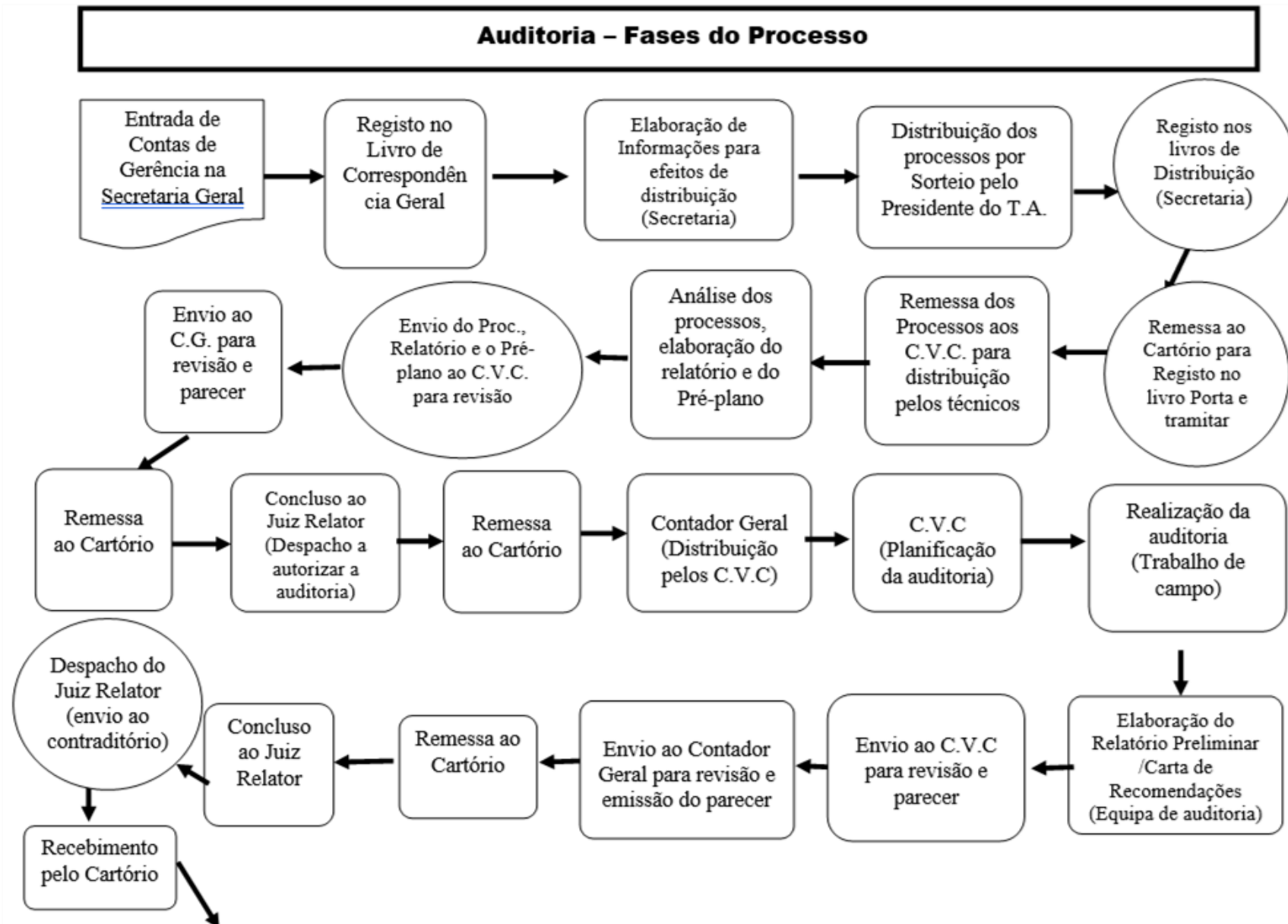
Anexos

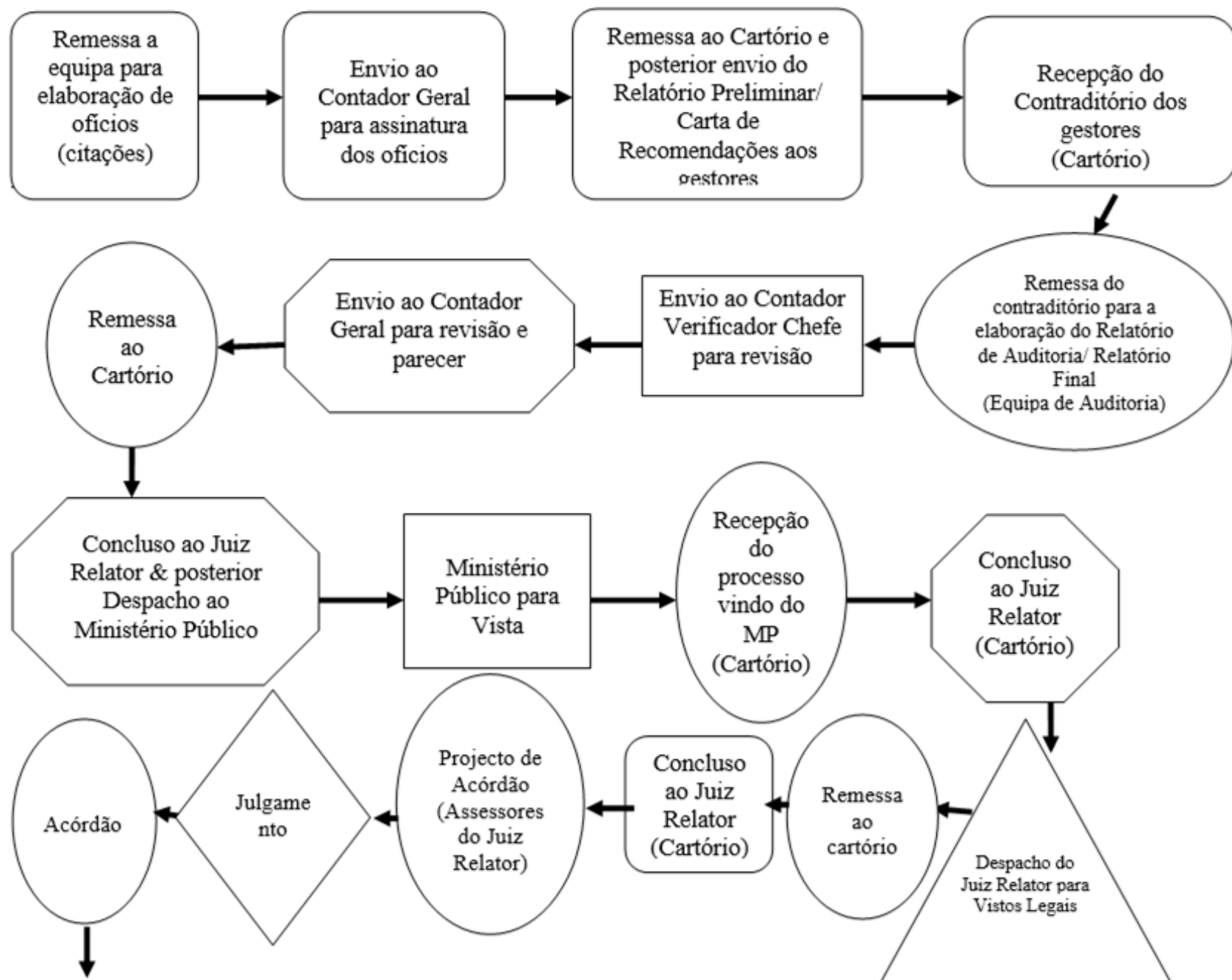
Anexo A: Tramitação processual do visto

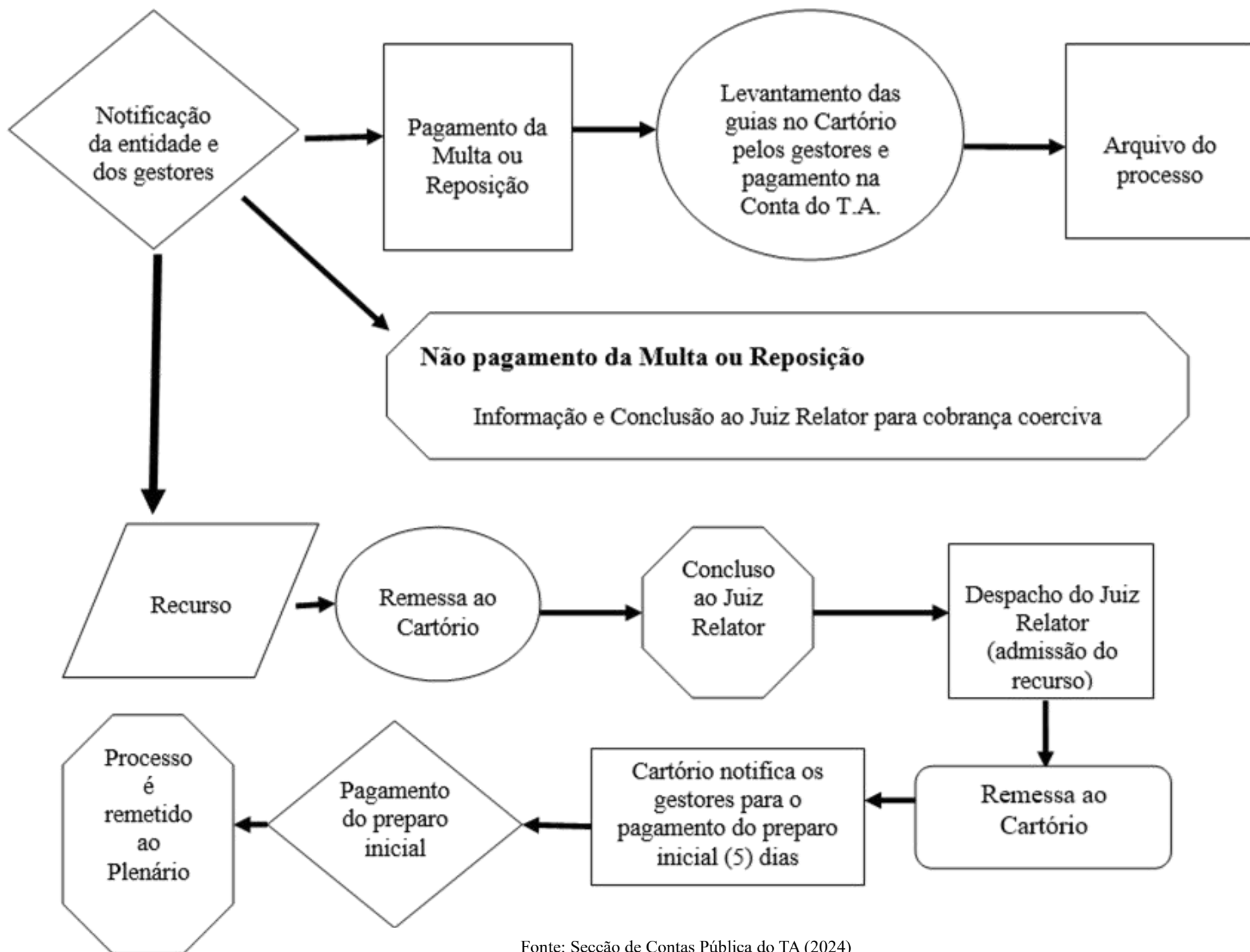


Fonte: <https://www.ta.gov.mz/#/fluxogram>

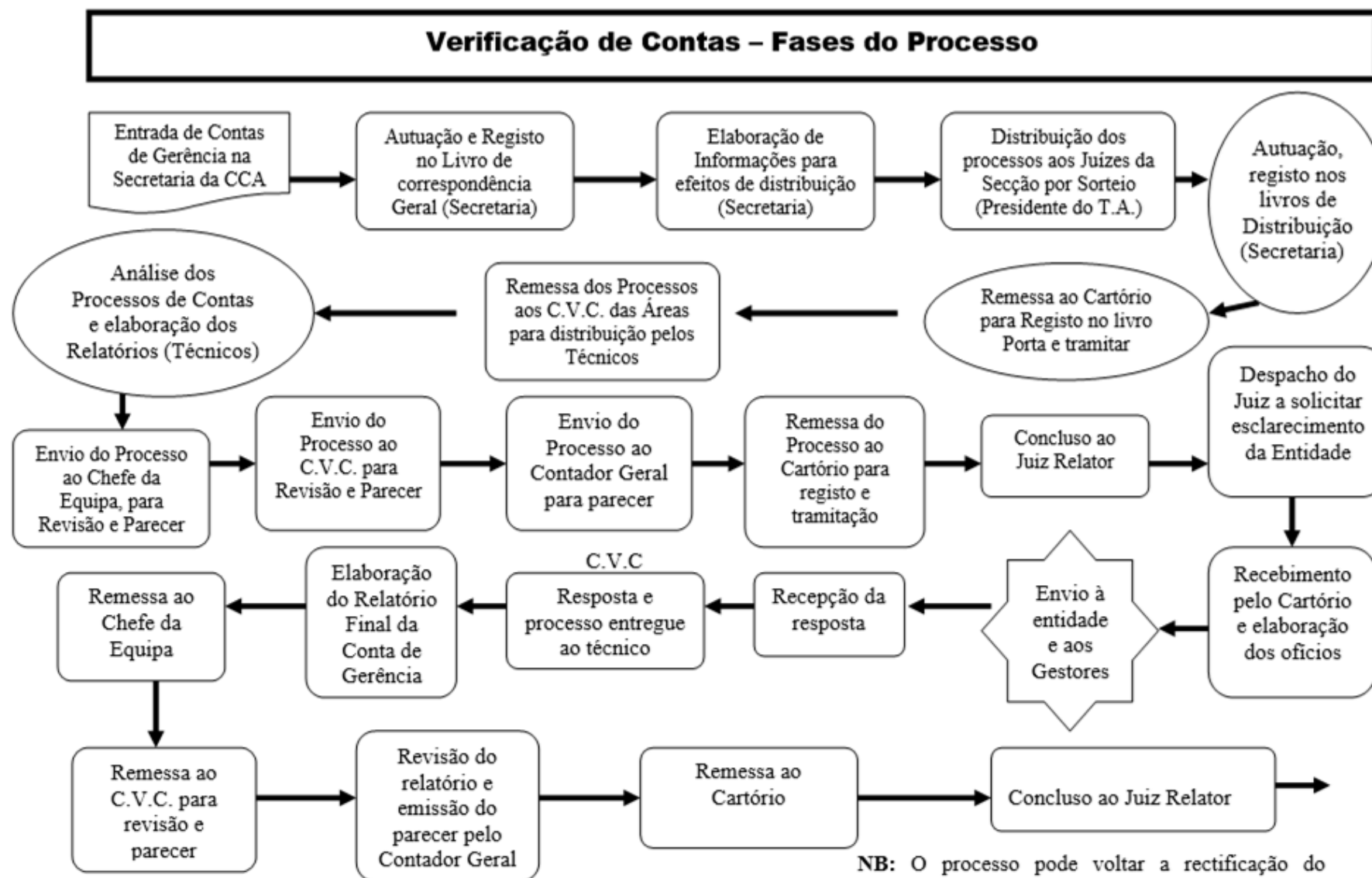
Anexo B: Fases do processo de auditoria

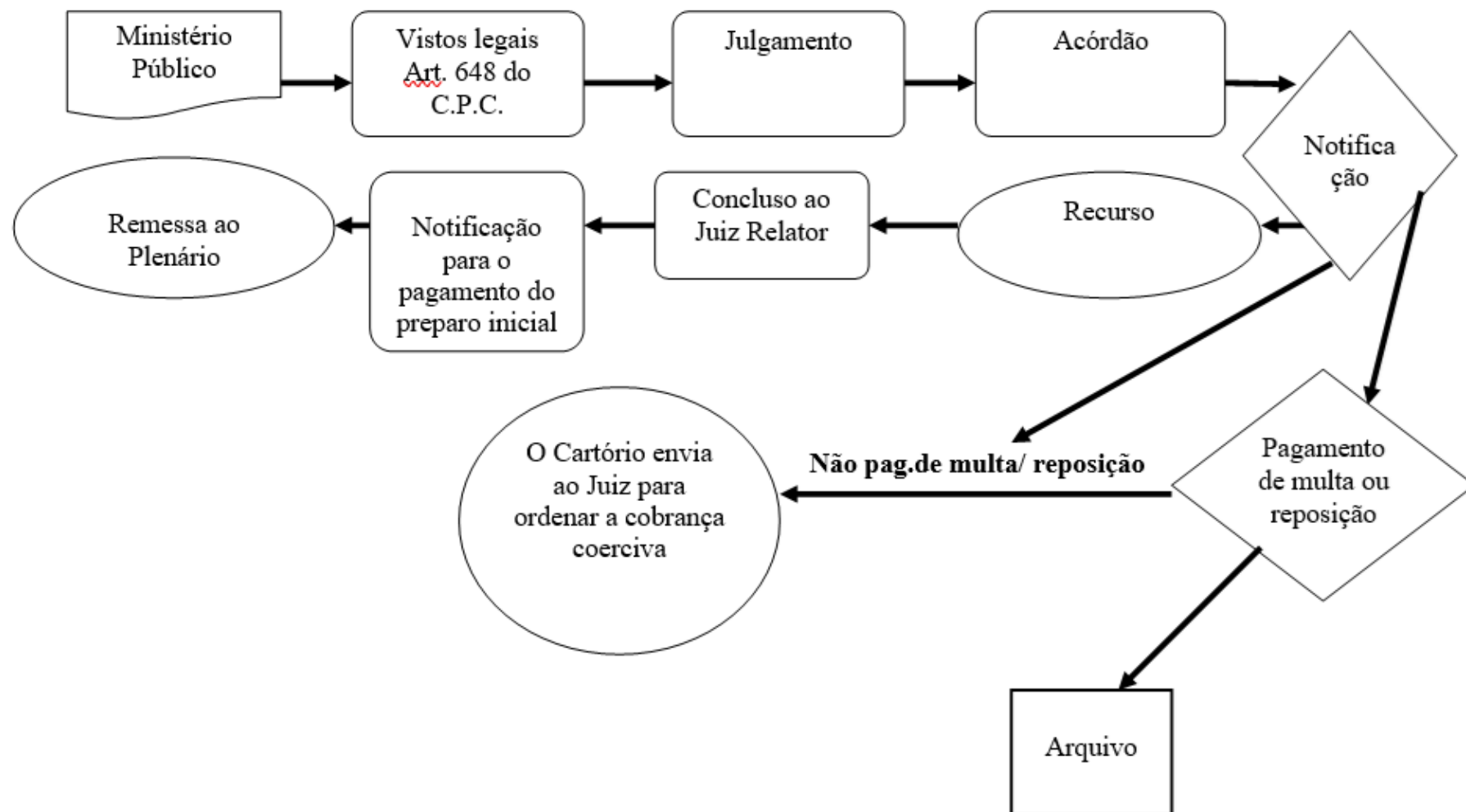






Anexo C: Fases do processo de verificação de contas públicas





Anexo D: Atos jurisdicionais referentes a processos relativos a pessoal

Ano	Transitados	Entrada	Total	Visados	Recusados	Visto Tácito	Devolvidos	Anotados
2012	21 280	69 378	90 658	44 072	1 845		20 733	17 468
2013	6 540	33 752	40 292	20 522	213		5 191	9 973
2014	4 393	83 248	87 641	43 486	195		12 474	31 486
2015	7 942	61 884	69 826	39 268	195	91	6 858	22 589
2016	2 621	48 347	50 968	27 312	196	34	5 200	17 130
2017	1 096	48 425	49 521	31 360	342	0	4 189	10 167
2018	2 367	66 789	69 156	30 454	13	3	4 131	14 998
2019	19 557	55 087	74 644	25 655	13	7	7 206	31 824
2020	9 939	37 675	47 614	18 555	4	0	4 603	21 488
2021	2 964	59 921	62 885	24 305	8	0	6 744	26 719
Total	78 699	564 506	643 205	304 989	3 024	135	77 329	203 842

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de progresso do TA (2012-2021)

Anexo E: Atos jurisdicionais referentes a processos não relativos a pessoal

Ano	Transitados	Entrada	Total	Visados	Recusados	Visto Tácito	Devolvidos	Anotados
2012		4 831	4 831	958	115		2 287	
2013		2 248	2 248	402	42		888	
2014	51	6 960	7 011	874	107		2 296	3 734
2015	820	6 112	6 932	669	40	4	2 099	3 798
2016	884	6 608	7 492	817	76	1	2 626	3 286
2017	686	9 155	9 841	883	33	0	3 505	4 534
2018	886	11 880	12 766	976	7	0	3 515	6 291
2019	1 977	11 567	13 544	1 167	10	2	3 825	6 963
2020	1 577	6 956	8 533	618	9	0	2 019	5 423
2021	464	13 860	14 324	964	5	0	3 321	9 376
Total	7 345	80 177	87 522	8 328	444	7	26 381	43 405

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de progresso do TA (2012-2021)

Anexo F: Auditorias externas realizadas

Ano	Nº de auditoria realizadas	Peso no OE
2012	205	
2013	450	40%
2014	403	42%
2015	405	44%
2016	188	43%
2017	329	48%
2018	351	52%
2019	380	63%
2020	37	34%
2021	316	46%
Total	3064	

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de progresso do TA (2012-2021)

Anexo G: Gestores sancionados e penas aplicadas

Ano	Nº de gestores sancionados	Pena de multa	Pena de reposição
2016	277	13 012 169,69	83 759 544,34
2017	397	10 078 399,32	63 508 173,73
2018	167	6 603 070,00	109 863 564,00
2019	187	7 533 400,00	23 123 732,00
2020	23	1 043 000,00	55 000,00
2021	103	3 774 989,32	1 890 536,61
Total	1154	42 045 028,33	282 200 550,68

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de progresso do TA (2012-2021)

Anexo H: Guião de entrevista

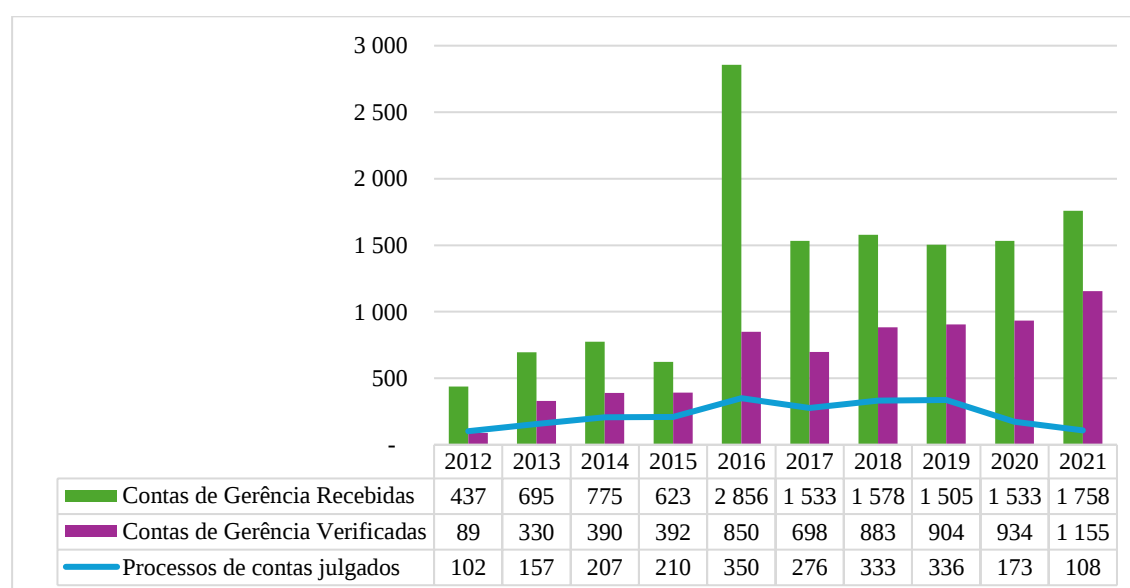
Este guião de entrevista visa orientar a recolha de dados qualitativos para sustentar os dados quantitativos obtidos junto da 3ª Secção do Tribunal Administrativo.

Secção I: Instituições públicas

- i. Quantas instituições públicas existem em Moçambique?
- ii. Quantas instituições públicas devem prestar contas ao Tribunal Administrativo?
- iii. Quantas dessas instituições devem enviar as contas de gerência ao TA?
- iv. As contas de gerência são todas enviadas ao TA em Maputo ou os Tribunais Administrativos provinciais e da Cidade de Maputo têm o poder de receber, verificar e julgar as contas públicas?

Secção II: Contas públicas e responsabilização dos gestores públicos

Os dados relativos às contas de gerência recebidas pelo Tribunal Administrativo mostram um aumento ao longo do tempo, com destaque para 2016 em que foram submetidas 2 856 contas para a fiscalização sucessiva. Contudo, em 2017 este número baixou em cerca de 46%.



- v. A que se deveu o aumento e diminuição drásticos do número de contas de gerência recebidas pelo Tribunal?

- vi. Existe algum mecanismo de controlo no Tribunal Administrativo para identificar as instituições que não prestam contas?
- vii. Há responsabilização efetiva para os gestores que não enviam as contas de gerência até 31 de março de cada ano?

Os dados colhidos nos relatórios de progresso e financeiro do Tribunal Administrativo, de 2016 a 2021³⁶, revelam que foram sancionados 1 154 gestores públicos às penas de multa e de reposição. O valor das penas de reposição é maior que o das multas, o que pode significar que há mais desvios de fundos na gestão pública.

Ano	Nº de gestores sancionados	Pena de multa	Pena de reposição
2016	277	13 012 169,69	83 759 544,34
2017	397	10 078 399,32	63 508 173,73
2018	167	6 603 070,00	109 863 564,00
2019	187	7 533 400,00	23 123 732,00
2020	23	1 043 000,00	55 000,00
2021	103	3 774 989,32	1 890 536,61
Total	1154	42 045 028,33	282 200 550,68

- viii. Existe no Tribunal Administrativo algum controlo do pagamento das multas e/ou das reintegrações?
- ix. O Estado tem conseguido efetivar (creditar nos cofres públicos) a responsabilidade financeira?
- x. O Tribunal, depois de aplicar a pena, controla os pagamentos a serem efetuados?

Secção III: Problemas, desafios e oportunidades inerentes à responsabilidade financeira

- xi. Qual é o impacto do sistema de controlo interno na responsabilização financeira dos gestores públicos em Moçambique?

³⁶ Nos relatórios de progresso e financeiro, de 2012 a 2015, não constam os dados relativos aos gestores sancionados e as respetivas penas.

- xii. Que desafios atuais o Tribunal Administrativo enfrenta no que respeita a prestação de contas e responsabilidade financeira dos gestores públicos? Como ultrapassá-los?
- xiii. Considera que a criação de um Tribunal de Contas pode inverter o cenário da fraca prestação de contas e da responsabilização dos gestores públicos em Moçambique?