



FLACSO – CHILE
MAGÍSTER EN GERENCIA PARA EL DESARROLLO

**LA FISCALIZACIÓN DE LAS CUENTAS DEL ESTADO POR LA 3ª
SECCION DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

**ESTUDIO DE CASO PRESENTADO PARA OPTAR AL
GRADO DE MAGISTER EN GERENCIA PARA EL
DESARROLLO**

PROFESOR GUIA

**SR Ludovico Sidónio Passo
SR Eduardo Menz Queirolo**

ALUMNO (A)

SR João José Mahanjane Júnior

- Junio 2013 -

FLACSO-CHILE

**LA FISCALIZACIÓN
DE LAS CUENTAS
DEL ESTADO POR LA
3ª SECCION DEL
TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO**

João José Mahanjane Júnior

2013

AGRADECIMIENTOS/ DEDICATORIA

Este trabajo no se habría podido realizar sin la colaboración de muchas personas que me brindaron su ayuda, sus conocimientos y su apoyo. Quiero agradecerles a todos ellos cuanto han hecho por mí, para que este trabajo saliera delante de la mejor manera posible.

Primeramente, agradezco a mis padres por la educación que me han dado, a la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales-Sede Chile por la oportunidad de realizar la Maestría en Gerencia para el Desarrollo. De igual forma quiero agradecer al Dr. Eduardo Menz Queirolo por sus comentarios, sugerencias y correcciones que me han dado la posibilidad de mejorar esta tesis. Quiero agradecer aún al Dr. Ludovico Sidónio Passo por su generosidad al brindarme la oportunidad de recurrir a su capacidad y experiencia científica, fundamentales para la desarrollo y finalización de este trabajo.

Agradezco al Dr. Patricio José, Rector del Instituto Superior de Relaciones Internacionales de Mozambique por la oportunidad que me ha ofrecido de hacer la maestría en FLACSO-Chile.

Quiero expresar mi agradecimiento a Verónica Pinilla, Andrés Palma, Pablo Bravo, Héctor Oyarce, Marcela Contreras, Jan Eckert, Marcela Muñoz, a mi grande amigo Raúl Lagos Fuentes y a todos que directa o indirectamente han contribuido para el desarrollo de esta tesis. Han sido amigos muy especiales con los que he podido hablar del trabajo que llevaba entre manos y que siempre han estado dispuestos a colaborar y a proporcionarme la ayuda necesaria.

RESUMEN EJECUTIVO

Los gobiernos tienen una amplia gama de funciones y su ámbito no es de fácil medición. El papel de los gobiernos parece ser aún más importante hoy que nunca siendo claves en la determinación del nivel de vida de las sociedades. Para garantizar la racionalidad económica de su funcionamiento, el perfeccionamiento constante de su estructura organizativa y el aumento de la eficacia y eficiencia, se han creado las instituciones centrales de control, habiendo nacido en Mozambique, el Tribunal Administrativo (TA).

De esta manera, se hace hincapié en indagar cuál es el papel del TA en la fiscalización de las cuentas del Estado porque el TA, al actuar junto de los diversos órganos de la Administración Pública (AP), constituye un órgano de control financiero externo e independiente, sirviendo de garantía de la legalidad y buena gestión financiera, y aún de los derechos constitucionalmente definidos de los ciudadanos, siendo este importante en la construcción de un verdadero Estado de Derecho. Además el TA, desempeñar un papel clave en las reformas en marcha en el sector público y en la gobernanza a través de la emisión de informes y opiniones sobre la gestión financiera del gobierno.

Abstract: Governments have a wide range of functions and its scope is not easily measured. The role of governments seems to be even more important nowadays than ever being a key in determining the standard of living of societies. To ensure the economic rationality of its operation, the constant improvement of its organizational structure and increasing the effectiveness and efficiency, in Mozambique have been created central institutions of control, having been born, the Administrative Court.

Thus, the emphasis is on investigating what is the role of the Administrative Court in auditing government accounts because the Court is a supervisory body and external financial independent assurance serving the legality and good financial management, and even constitutionally defined rights of citizens, being this important in the construction of a genuine rule of law. In addition, the court, play a key role in the ongoing reforms in the public sector and governance through the issuance of reports on the financial management of the government.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPITULO I.....	13
DEFINICIÓN Y DISCUSIÓN DE CONCEPTOS	13
1.1 Fiscalización.....	13
1.2 Cuenta.....	13
1.3 Estado.....	15
CAPÍTULO II.....	17
CONTROL INTERNO.....	17
2.1 El Control Como una Función de la Ciencia de Gestión.....	17
2.2. Objetivos y Propósito del Control Interno.....	18
2.3 Mecanismos de coordinación entre los organismos de control y las entidades controladas.....	19
CAPÍTULO III.....	22
CONTROL POLÍTICO	22
3.1 Principios y estructura de la Cuenta General del Estado.....	22
3.2 Estructura de la Cuenta General del Estado	24
CAPÍTULO IV.....	25
CONTROL JURISDICCIONAL	25
4.1 Breve Historia del Tribunal Administrativo.....	25
4.2 Reflexión Sobre la existencia o no de un Tribunal de Cuentas en Mozambique	27
4.3 Organización, Constitución y Competencias de la Tercera Sección del Tribunal Administrativo.....	27
4.4 El Tribunal Administrativo y las Entidades Fiscalizadas.....	30
4.5 Entidades Controladas por el Tribunal Administrativo.....	33
4.6 El Tribunal Administrativo y el Poder Legislativo e Ejecutivo	34
CAPÍTULO V.....	38
FISCALIZACIÓN Y APRECIACIÓN DE CUENTAS	38
5.1 Formas de Control de las Cuentas	38
5.1.1 Control Prévio	38
5.2 Formas de apreciación de las Cuentas.....	40
5.2.1 Juicio.....	41
5.3 La Visa en el ordenamiento Jurídico de Mozambique	42
CAPÍTULO VI.....	45
EL ROL DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EN LA REFORMA DEL SECTOR PÚBLICO EN MOZAMBIQUE Y EN LA GOBERNANZA Y EL ROL DEL MINISTERIO PÚBLICO.....	45
6.1 El Rol del Tribunal Administrativo en la Reforma del Sector Público en Mozambique	45
6.2 El Papel del Tribunal Administrativo en la Gobernanza en Mozambique.....	47
6.3 Impacto del Informe y Parecer del Tribunal Administrativo sobre la Cuenta General del Estado y sobre la cultura de Gobernanza.....	50
6.4 El papel del Ministerio Público junto a la 3ª Sección del Tribunal Administrativo...	51
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	57
BIBLIOGRAFIA CITADA.....	59

INTRODUCCIÓN

Los gobiernos tienen una amplia gama de funciones y su ámbito no es de fácil medición. Sin un marco legal que regule los contratos sociales, las actividades y negocios privados no funcionarían. El gobierno redistribuye los ingresos de los que más perciben, para los más necesitados como forma de corregir los desequilibrios sociales.

El gobierno tiene un rol clave a desempeñar en la determinación del nivel de vida, de la que dependen la mayoría de los miembros de la sociedad, de los servicios del Estado - la calidad de las escuelas, los hospitales, la atención de salud primaria a la comunidad, el medio ambiente, los transportes públicos, la Ley y el orden, la planificación urbana, los servicios sociales - al menos de acuerdo con la calidad de los bienes y servicios puestos a disposición de la sociedad. Observamos así que el gobierno influye en gran medida en la eficiencia de la economía. Todavía, los que creen en el modelo de libre mercado como base hacia una dinámica económica, argumentan que los gobiernos están involucrados en actividades en las que no deberían estar, y el tamaño y el papel del gobierno deben ser reducidos drásticamente.

Como dijo Thomas Hobbes en 1651 "*La vida sin un Estado que garantiza la Ley y el orden, es solitaria, pobre, desagradable y corta!*"

Parece que el rol de los gobiernos parece ser aún más importante hoy que nunca. Si los inversionistas quieren tener éxito en la economía global de hoy, necesitan de una alta calidad de *inputs* de diferentes formas, tales como: recursos humanos con altos niveles de cualificación, mayor investigación aplicada, capitales más baratos y accesibles, mejores infraestructuras.

En esto se constituye el rol del gobierno como proveedor de bienes y servicios para satisfacer las necesidades colectivas públicas colocadas por ley en su dominio. Para garantizar la racionalidad económica del funcionamiento, el perfeccionamiento constante de la estructura organizativa del aparato central y el aumento de la eficacia y eficiencia de

su funcionamiento, se han creado las instituciones centrales de control, habiendo nacido en Mozambique, el Tribunal Administrativo (TA).

La Constitución de la República de Mozambique (CRM), establece en el n° 2 ° del art. 228 que, el control de la legalidad de los actos administrativos y de la aplicación de las normas reglamentares emitidas por la Administración Pública, bien así la fiscalización de la legalidad del gasto público y la respectiva efectivación de la responsabilización por infracción financiera caben al TA, constituyendo, aún, una de las suyas funciones la apreciación de la Cuenta del Estado, en conformidad con la alinea a) del n°1 del art. 14 de la Ley n° 26/2009, de 29 de Septiembre.

El TA, al actuar junto de los diversos órganos de la Administración Pública (AP) y otras entidades, constituye un órgano de control financiero externo e independiente, sirviendo de garantía de la legalidad y buena gestión financiera, y aún de los derechos constitucionalmente definidos de los ciudadanos.

El TA ejerce de forma sustancialmente un papel importante en la construcción de un verdadero Estado de Derecho, donde el uso de los fondos públicos debe ser transparente y sujeto a la revisión y aprobación previa o posterior por un órgano de auditoría externa (jurisdiccional), basando así por un alto nivel de neutralidad e imparcialidad en el aumento de su actividad de supervisión.

También es importante entender que el TA no es el único órgano de supervisión de la actividad financiera del Estado, como veremos adelante. Por lo tanto, en base a la problemática identificada y de los objetivos teóricos que se pretenden ilustrar la estructura del trabajo se presenta de la siguiente manera:

Capítulo I. — Este capítulo tiene por objetivos definir los conceptos de control, cuentas y Estado.

Capítulo II - Aborda el tema del control interno; discute sobre el concepto de control interno, busca entender sus objetivos y metas y, finalmente, hablamos acerca de los mecanismos de coordinación entre los órganos de control y las entidades controladas.

Capítulo III - Habla del control político y de la Cuenta General del Estado (CGE), su concepto y finalidad, ámbito de aplicación, los principios y la estructura que la misma conlleva.

Capítulo IV - Traza la historia del surgimiento y desarrollo del TA en Mozambique; a continuación, discute acerca de la existencia o no de un Tribunal de Cuentas en Mozambique; habla de la organización, composición y funciones de la Tercera Sección del TA; habla aún del TA en face a las entidades supervisadas; habla de las entidades controladas por el TA y termina analizando la relación entre el TA y el poder legislativo y el ejecutivo.

Capítulo V - Habla acerca de la supervisión y la evaluación de los gastos y es discutido el tema de la Visa en el ordenamiento jurídico de Mozambique y las entidades sujetas a la Visa.

Capítulo VI – Debate sobre la influencia del TA en las reformas administrativas, empezando por hablar de la Reforma del Sector Público (RSP); discute-se el papel del TA en la gobernanza en Mozambique y hablase del impacto del informe y la opinión TA sobre la CGE y la cultura de gobernanza; y para finalizar hablase del rol del Ministerio Público (M^oP °) junto a la Tercera Sección del TA.

El último punto del trabajo se reserva a la presentación de las conclusiones y recomendaciones, y se hace referencia a la bibliografía utilizada para la realización del trabajo.

Delimitación en el Tiempo y en el Espacio

En términos de horizonte de tiempo hay que señalar que el trabajo estudia el rol de la Tercera Sección del TA en la fiscalización de las cuentas del Estado en el período de 2001 a 2004, que es la primera fase de la aplicación de la Estrategia Global de la Reforma del Sector Público (EGRSP).

Contexto

Desde 1975, año en el que el país se independizó del colonialismo portugués, la AP mozambiqueña sufrió varios problemas relacionados con el hecho de que una gran parte de la población portuguesa haber abandonado el país antes y después de la independencia, lo que ha debilitado la capacidad del Estado en diversos niveles. Esto llevó a los mozambiqueños con poca formación académica y profesional, a hacerse cargo de la gestión diaria de las actividades de la maquinaria administrativa del Estado, a menudo en una base únicamente empírica.

El Estado fue llamado, por una parte, a intervenir en nuevas áreas o sectores de actividad, y en ciertos niveles de acción que han surgido como consecuencia del desarrollo de la sociedad y sus formas de organización. Por otra parte, es indudable que cada año el gobierno tuvo que ofrecer una gama vez más amplia y variada de bienes y servicios para satisfacer las demandas de la sociedad.

En este contexto, en la expectativa de mejorar el rendimiento de la maquinaria administrativa del Estado, se introdujeron diversas reformas cuyos frutos se han mostrado insignificantes o estaban por venir. Así, por ejemplo, surgió el Programa de Reajuste Estructural (PRE). Es importante destacar que en esta etapa, el Estado empieza a hacer frente a otro problema, esto es, el aumento de los niveles de corrupción, lo que debilitó aún más la capacidad del Estado en proveer la satisfacción regular de las necesidades de la comunidad. Se plantea la necesidad de crear nuevos mecanismos con el fin de cambiar el escenario vigente en ese momento.

La supervisión de la regularidad financiera se convirtió en una prioridad junto con la necesidad de incrementar el papel de las instituciones del Estado encargadas de supervisar, controlar, imponer sanciones por las infracciones cometidas por sus Órganos, instituciones y empleados en el ejercicio de sus funciones de ejecución del presupuesto.

Problematización

Uno de los temas ampliamente debatidos en el ámbito de las Finanzas Públicas tiene que ver con la transparencia y la rendición de cuentas de cómo se realiza la asignación de los fondos públicos. Además, uno de los problemas identificados en el diagnóstico del Sector Público fue la gestión financiera (CIRESP 2001:149).

Y la gestión financiera se reconoce como uno de los aspectos más críticos del Sector Público, porque la mala gestión financiera además de reducir la capacidad del Estado en la provisión de los Servicios Públicos y del apoyo de su propio funcionamiento, incorpora los fantasmas de los déficits públicos, cuyas formas de financiación resultan perjudiciales para la economía (Chichava 2005:8).

Con respecto a la gestión financiera del Sector Público se ha caracterizado por la falta de regularidad y cobertura de las actividades de auditoría y supervisión de regularidad financiera (CIRESP 2001:60). La edición N° 26.942 del diario "*Noticias*" en la página cuatro muestra como ejemplo de irregularidades: "El mal uso de los fondos caracterizado por la falta de justificativos de los gastos realizados, el pago de salarios a personal no vinculado al Estado, el pago de gastos no previstos", sólo para nombrar algunos ejemplos.

Para combatir esta situación es esencial la existencia en la estructura Estatal de Órganos encargados de supervisar, controlar, imponer sanciones por las infracciones cometidas por instituciones y empleados en el ejercicio de sus funciones de ejecución del presupuesto.

En el caso de Mozambique, dicha red de agencias abarcan otros el M ° P °, el sistema de control interno, el sistema político y judicial. Así, en este trabajo se estudia ¿cuál es el papel del TA en la fiscalización de las cuentas del Estado?

OBJETIVOS

Objetivos Generales

El presente trabajo tiene como objetivo general estudiar el papel del TA en la fiscalización de las cuentas del Estado con el propósito de mostrar la pertinencia de este órgano y demostrar su rol en la mejora de los procesos de gestión de los fondos públicos.

Objetivos Específicos

- Identificar los tipos de controles efectuados en las Cuentas Públicas;
- Estudiar la pertinencia de la Tercera Sección del TA en la fiscalización de las Cuentas Públicas;
- Demostrar el rol desempeñado por la Tercera Sección del TA con el objetivo de mejorar los procesos de gestión de los fondos públicos; y
- Subrayar la relación existente entre el TA y las reformas administrativas y financieras que ocurren en el ámbito de la AP.

Hipótesis

- La Tercera Sección del TA a través de la fiscalización de la actividad financiera del Estado puede contribuir a una aplicación eficaz y eficiente de los recursos públicos;
- La Tercera Sección del TA en el ejercicio de sus competencias puede contribuir a un mejor funcionamiento del Sector Público;
- En el ejercicio de la fiscalización de los gastos públicos, la Tercera Sección del TA puede ir contribuyendo a la mejora de la gestión de los fondos públicos y hacia una gobernanza más responsable.

Cuestiones de partida

- ¿Cuál es el rol que tiene la Tercera Sección del TA en la fiscalización de la actividad financiera del Estado?
- ¿Cuál es el rol que tiene la Tercera Sección del TA en la mejora del funcionamiento del Sector Público?
- ¿Qué papel desempeña la Tercera Sección del TA en la promoción de la gobernanza en Mozambique?

METODOLOGÍA UTILIZADA

Metodología y técnicas del trabajo

Para la realización de este trabajo, se recurrirá a diversos procedimientos.

Métodos:

- a) **Método Histórico** - Con este método se intentó investigar los acontecimientos pasados y comprobar su influencia actual.
- b) **Método Monográfico** - Tuvo como objetivo realizar la selección, análisis y visualización de datos que creemos que son importantes.

Técnicas:

- a) **Documentación técnica** - Esta técnica fue importante en las consultas bibliográficas y registros sobre el tema de la fiscalización de las cuentas del Estado por la Tercera Sección del TA y sobre otras formas de control existentes y asimismo se revisaron diversos dictámenes de la Tercera Sección del TA en relación a la CGE.
- b) **Técnica de la Entrevista** - Ayudó a complementar los datos recogidos en la técnica documental, a través de informaciones, ideas y opiniones recogidos de personas autorizadas y/o que trabajan directamente en el TA y en la Inspección General de Finanzas (IGF).

CAPITULO I

DEFINICIÓN Y DISCUSIÓN DE CONCEPTOS

1.1 Fiscalización

La actividad de fiscalización es una faceta importante del poder de policía del Estado, para lo cual analiza con gran visión el maestro Celso Antonio B. Mello¹: "*... Vale la pena agregar que la actividad de policía también implica los actos fiscalizadores mediante los cuales la Administración Pública previamente precauciona posibles daños que pudieran resultar de la acción de los individuos.*"

La acción de supervisar², así como su poder de policía, tienen en su centro la necesidad de contener los intereses particulares en conflicto con el interés de la comunidad, y materializarse con el acto concreto de conformar el comportamiento particular con los requisitos legales y reglamentarios existentes.

La fiscalización de conformidad con el n°2 del art. 97 del Decreto N° 23/2004, de 30 de Junio es una "técnica de control capaz de permitir el examen de los actos de la AP, que apunta evaluar la aplicación de las políticas públicas por el producto, actuando sobre los resultados efectivos de los programas del gobierno." En este estudio usaremos la definición legal de la fiscalización, ya mencionado.

1.2 Cuenta

Designa, basado en la idea de cálculo, ya sea el registro o la rúbrica correspondiente a un tipo particular de operación u operaciones, a notar en un marco o conjunto de contabilidad, el respectivo apuramiento general, representativo de una gestión financiera o actividad

¹ www.jacoby.pro.br/votos/poder_policia.html (Acedido en 15 de Maio de 2013).

² Idem.

económica (una persona, empresa, institución o nación), o más restrictamente, un informe financiero expresado en palabras y valores monetarios³.

En el primer sentido, la cuenta es toda clase de elementos de valor, expresado en unidades monetarias. Ella designa el conjunto de variaciones operadas en una clase particular de unidades⁴. En otro sentido, y fuera de la contabilidad de las empresas de debe tenerse en cuenta las Cuentas Nacionales y la CGE. Este último designa la ejecución detallada del Presupuesto del Estado (PE) y otras operaciones financieras del Estado a raíz de una serie de normas de contabilidad pública⁵.

La cuenta corresponde al título representativo de formación, composición, variación y estado del patrimonio, como de los bienes, derechos y obligaciones y situaciones de fuera del mismo, que directa o indirectamente lo pueden afectar, requiriendo por lo tanto, control específico⁶. Cuentas comprenden seis niveles de desarrollo, clasificados y codificados con el fin de mostrar a la clase, grupo, subgrupo, elemento, sub-elemento e *ítem* al que pertenecen.

Las cuentas pueden ser agrupadas en cuentas escrituradas e no escrituradas, cuentas desagregadas e de reducción, dónde:

- a) Las cuentas escrituradas admiten registros contabilísticos en los niveles 4-6 y en las Cuentas desagregadas;
- b) Las cuentas no escrituradas no admiten registros contabilísticos, comprendiendo la suma de los valores escriturados en su despliegue;
- c) Hacia efectos de escrituración, las cuentas desagregadas requieren despliegue en objetos, contenidos en el Plan de los objetos, para proporcionar una mayor flexibilidad en el uso del Plan Básico de Contabilidad Pública por todas las Unidades; y

³ Enciclopédia Verbo (1998:1092). Editorial Verbo, São Paulo

⁴ Idem

⁵ Op. Cit. Pág. 1093

⁶ Art. 62 do decreto nº 23/2004 de 30 de Junho

- d) Las cuentas de reducción son las que se deducen el grupo al que pertenecen, y su naturaleza es contraria a las demás del grupo.

De acuerdo con su nivel de despliegue, las cuentas apuntan a facilitar el conocimiento y el análisis de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial.

El primer nivel representa la clasificación máxima en la agregación de las cuentas en las siguientes categorías: Activos, Pasivos, Gastos, Ingresos, Resultados de **variaciones** patrimoniales negativas, Resultados de **variaciones** patrimoniales negativas y Cuentas de orden Activas y Pasiva⁷.

Este será el concepto de cuenta utilizada en el presente trabajo. Es importante no confundir el conjunto de lanzamientos pormenorizados de las operaciones de ejecución del OE y otras operaciones financieras del Estado a raíz de una serie de normas de contabilidad pública con las Cuentas Nacionales, los cuales representan el conjunto de las actividades económicas de la nación, en el periodo de un año, a la que siga criterios de contabilidad nacional en relación con el cálculo de la renta nacional.

1.3 Estado

Hall (1990), en una perspectiva institucional presenta tres enfoques clásicos del Estado, con especial énfasis en la capacidad de este enfoque en su actuación interna. Más allá de los enfoques liberales y marxistas, que ven al Estado como un fenómeno secundario y creen que su carácter y tendencia son resultantes de las fuerzas de la sociedad sobre el mismo desempeñando un papel más importante en el desarrollo económico.

Este último enfoque, basado en Hobbes, considera la presencia de un Estado fuerte como asegurador de la paz en las relaciones sociales dentro de la sociedad. Estado sigue siendo una entidad que consta de un pueblo en un territorio fijo y dentro de los límites de ese

⁷ Art. 63 del Decreto n° 23/2004 de 30 de Junho

territorio, que mediante el establecimiento de autoridad propia impone las leyes necesarias para la vida colectiva⁸.

Esta unidad se puede romper casi mecánicamente en tres elementos: las personas, el territorio y el poder político y asignado a otros fines más, tales como la seguridad, la justicia y el bienestar social. Así es que entendemos el concepto de Estado para el presente trabajo.

⁸ Enciclopédia Verbo(1998:1231). Editorial Verbo, São Paulo

CAPÍTULO II

CONTROL INTERNO

2.1 El Control Como una Función de la Ciencia de Gestión

El control aparece como una de las cinco funciones universales de la Ciencia de la Administración, a saber: prever, organizar, mando, coordinación y control. El control se relaciona con todas las demás funciones, convirtiéndose así en una herramienta indispensable para el logro de los objetivos fijados por cualquier organización.

Con respecto a la función de planificación (previsión), llegase a decir que el control es su hermano siamés, tal es la simbiosis entre ellos: la planificación y sin control de la ejecución difícilmente alcanza su éxito, así como el control sin estándares y objetivos previamente definidos no funcionará por falta de objeto (CHIAVENATO, 2000). La función de control está presente en todos los niveles de la organización.

Los conceptos de control, en los trabajos consultados, convergen en la enunciación de que el control es el proceso para asegurar que las acciones se están ejecutando según lo previsto, para alcanzar objetivos predeterminados.

Megginson (1986) define el control como el proceso de garantizar que se cumplen los objetivos de la organización y de gestión; la manera de hacer que las cosas sucedan de la manera prevista. Según ALBANESE (1981), es el proceso para asegurar que las acciones son consistentes con los resultados deseados.

De acuerdo con Gomes (1999), un sistema de control comprende la estructura y proceso de control. La estructura de control debe ser diseñada sobre la base de variables clave que derivan del contexto y de la estrategia de la organización, sin dejar de tener en cuenta las responsabilidades de cada administrador o encargado por centros de competencia. La estructura incluye también el sistema de indicadores de información e incentivos.

El proceso de control se desarrolla con la dinámica de la organización e comprende la planificación y presupuestación de los recursos, la ejecución de las actividades previstas y la evaluación periódica del desempeño. Los controles internos tomados como sistema, abarcan toda la organización y pueden ser caracterizados como los controles contables y controles administrativos (CREPALDI, 2000).

Controles contables se refieren a la salvaguardia del patrimonio y a la fiabilidad de la información contable, incluyendo, por ejemplo, el control físico de las mercancías, el establecimiento de niveles de autoridad y responsabilidad, separación de funciones, la rotación de personal y presentación de informes periódicos. Los controles administrativos incluyen los métodos y procedimientos para el cumplimiento de las políticas estratégicas y eficiencia operativa de la organización. Son instrumentos de control administrativo, la planificación estratégica, las metas de producción, el sistema de costos y control de calidad, entre otros.

En el país, el control interno se lleva a cabo por Subsistema de Control Interno (SCI). Las unidades integrantes del SCI planean, realizan e evalúan sus acciones de modo coordinado.

2.2. Objetivos y Propósito del Control Interno

De conformidad con el n° 1 del art. 91 del Decreto N° 23/2004, de 30 de Junio " La programación del control interno es destinado a establecer medidas de control para la evaluación de los resultados de la gestión de los administradores públicos y de la aplicación de los fondos públicos de las entidades públicas y privadas en un período determinado".

A raíz del apartado en el n° 2 de dicho Art., el programa de control interno debe incluir medidas para:

- a) Evaluar las metas establecidas en la planificación y la ejecución de los programas y los presupuestos del Estado;

- b) Comprobar la legalidad y evaluar los resultados, en cuanto a la eficacia y eficiencia de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial de los órganos e instituciones del Estado y de las entidades privadas que utilizan los recursos públicos;
- c) Ejercer el control de las operaciones de crédito, avales y garantías, así como los derechos del Estado.

2.3 Mecanismos de coordinación entre los organismos de control y las entidades controladas

En este punto queremos entender cómo se hace el enlace entre las entidades de control y las entidades controladas, queremos comprender si los mecanismos de control son uniformes para todas las Personas Colectivas Públicas (PCP) y si no ¿cómo es que la misma funciona?

De acuerdo con el art. 3 del Decreto N° 23/2004, de 30 de Junio, el régimen general de la administración financiera de los órganos e instituciones del Estado es la autonomía administrativa⁹.

Los órganos e instituciones del Estado abarcados por el régimen financiero general deben:

- a) Ejecutar las etapas de recetas que tienen como límite mínimos los montantes fijados en las respectivas tablas;
- b) Recoger a la Tesorería todos los ingresos percibidos;
- c) Ejecutar las fases gasto respetando el techo de las respectivas tablas;
- d) Administrar el patrimonio puesto a su disposición.

La ley hace una excepción a este régimen, dando lugar al régimen financiero excepcional, otorgando autonomía administrativa y financiera a ciertos órganos o instituciones del Estado, quedando éstos obligados a respetar las disposiciones legales previstas en el presente Reglamento y demás normativas¹⁰. Téngase en cuenta que a la luz del n° 5 del

⁹ La autonomía administrativa es caracterizada por la capacidad de un órgano o institución estatal de ejecutar las fases de los ingresos y gastos.

¹⁰ La autonomía administrativa y financiera es caracterizada por la capacidad de un órgano o institución estatal de ejecutar (...) la programación financiera con base en sus propios ingresos.

Decreto citado, los órganos e instituciones del Estado solamente pueden tener autonomía administrativa y financiera, cuando se justifica por su adecuada gestión y, sus ingresos propios alcancen un mínimo de dos tercios de su Gasto total¹¹.

La concesión del régimen financiero excepcional está sujeta a los resultados a determinar en los demostrativos contables del ejercicio anterior, obtenidos a través de la escrituración individual de cada del órgano o institución del Estado en el Sistema Electrónico de Gestión Financiera del Estado (e-SISTAFE).

El incumplimiento de la arrecadación de los ingresos propios determina el cese del régimen financiero excepcional y el consiguiente sometimiento al régimen financiero general. Los Municipios y empresas estatales no tienen los requisitos establecidos en este artículo para conservar el régimen de excepción, una vez que su régimen está protegido por una ley específica.

¿Entonces cómo es hecha la fiscalización sobre las cuentas de esta categoría de PCP?

El art. 12 del Decreto N ° 23/2004, de 30 de Junio se refiere al hecho de que para los órganos centrales y para todas las autoridades locales, hay una sola unidad de supervisión para cada Subsistema del Sistema de Administración Financiera (SISTAFE).

En cada Municipio hay una unidad de supervisión para cada subsistema del SISTAFE y para todas las empresas estatales hay una sola unidad de Supervisión para el mismo subsistema¹². La conexión entre las unidades de control y las unidades gestoras se hace a través de las unidades intermedias¹³. Para los órganos centrales y los entes locales, existen

¹¹ Constituyen ingresos propios de los órganos e instituciones del Estado, para la verificación de los requisitos del apartado anterior, los que se derivan de pagos por parte de otros organismos o instituciones del Estado o por entidades privadas por los servicios prestados en el marco de sus obligaciones legales.

¹² Las unidades de control son responsables por la orientación técnica y la supervisión del subsistema al que pertenecen y juegan el papel de normalización del Subsistema del SISTAFE y la designación de la agencia estatal o institución que ejerce la función de control es hecho por el Ministro, quien Diploma el área de Planificación y Finanzas.

¹³ Las unidades del Estado pueden ser Beneficiarias (todos los órganos e instituciones del Estado asignadas a una parte del presupuesto del Estado o titulares de una parte del Patrimonio del Estado) y unidades ejecutoras

unidades intermedias para cada subsistema del SISTAFE, clasificado como sectorial, provincial o de distrito, de acuerdo con la necesidad de la descentralización. Cada municipio tiene una o más unidades intermedias por subsistema del SISTAFE, de acuerdo a su necesidad de descentralización del Estado y cada empresa tiene una o más unidades intermedias por subsistema del SISTAFE.

(son los órganos e instituciones del Estado que tienen la capacidad administrativa para realizar los procedimientos de los macro procesos del SISTAFE y apoyan a las unidades Beneficiarias.

CAPÍTULO III

CONTROL POLÍTICO

De acuerdo con el art. 45 de la Ley N ° 9/2002, de 12 de Febrero, la "CGE tiene como objetivo mostrar la ejecución presupuestaria y financiera, así como la presentación de los resultados del ejercicio y la evaluación del desempeño de los Órganos e instituciones del Estado."

3.1 Principios y estructura de la Cuenta General del Estado

Teniendo en cuenta que la CGE abarca las cuentas de todos los organismos estatales que no tienen la naturaleza, la forma y la designación de una institución, empresa pública o autoridad autónoma, es importante tener en cuenta que esta debe ser redactada con claridad, precisión y sencillez, para permitir su análisis económico y financiero.

En el contexto de la CGE, y de conformidad con la ley aplicable, el TA valora fundamentalmente¹⁴:

- La actividad financiera del Estado en el ejercicio al que la cuenta se refiere, en los dominios patrimoniales, de los ingresos y gastos;
- Cumplimiento de la Ley de Presupuesto y la legislación subsidiaria;
- El inventario de los bienes del Estado;
- Becas, subsidios, beneficios tributarios, créditos y otras formas de ayuda concedidas directa o indirectamente.

En la verdad, parafraseando Chambule y de acuerdo con en el apartado en el n°3 del art. 38 de la Ley 15/97, la Asamblea de la Republica (AR) valora y aprueba la CGE, teniendo en cuenta la opinión de la TA.

¿Cómo funciona esto?

¹⁴ N° 2 do artigo 14 da Lei n°26/2009, de 29 de Setembro

El Gobierno elaborará y presenta a la AR y al TA la CGE. El TA prepara su informe y parecer, que son después enviados a la AR, seguido se después el apartado en el n°3 del art. 38 que establece que "la AR valora y aprueba el CGE, teniendo en cuenta la opinión del TA, hasta diciembre del año siguiente a aquél en que se redactó el CGE."

La cuenta de un determinado año, preparada y cerrada por el gobierno, no se envía directamente al Parlamento. Pasa por el TA con el fin de ser analizado minuciosamente, desde el punto de vista administrativo y de regularidad financiera. Después de este análisis, emitiese un parecer, con el fin de que el Parlamento pueda decidir sobre los méritos o deméritos¹⁵ de la misma.

De acuerdo con lo consagrado en el art. 46 de la Ley N° 9/2002, de 12 de Febrero, la CGE debe reflejar el cumplimiento del grado de cumplimiento de los principios de la financiera regularidad, legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la obtención y el uso de fondos públicos efectuados disposición de los órganos e instituciones del Estado, y debe ser preparado en base a los principios y normas contables generalmente aceptados.

De acuerdo con lo consagrado en el Art. 47 de la Ley N° 9/2002, de 12 de Febrero, la CGE debe contener información completa sobre:

- a) Los ingresos y los gastos del Estado;
- b) La financiación del déficit presupuestario;
- c) Los fondos de terceros;
- d) Saldo del movimiento de fondos del Estado;
- e) Activos financieros y pasivos financieros y patrimoniales del Estado;
- f) Los avances y su regularización.

¹⁵ Chambule (2000:94) "organização administrativa de Moçambique", Editora CIEDIMAL, Maputo

3.2 Estructura de la Cuenta General del Estado

En términos de estructura y de conformidad con lo dispuesto en el Art. 48 de la Ley N ° 9/2002, de 12 de Febrero y el Art. 87 del Decreto N ° 23/2004, de 30 de Junio, la CGE debe contener los siguientes documentos básicos:

- a) El informe del Gobierno sobre los resultados de la gestión financiera del ejercicio;
- b) La financiación global del presupuesto del Estado, distinguiendo la situación de las fuentes de financiación;
- c) el balance;
- d) Los mapas de la ejecución presupuestaria, la comparación de las estimaciones presupuestarias y de ingresos arrecados y los gastos liquidados, de acuerdo a la clasificación prevista en los párrafos 1 y 2 del Art. 20 de esta Ley;
- e) La demostración de los resultados;
- f) Los apéndices a las demostraciones de los resultados;
- g) El mapa de los activos y pasivos existentes al inicio y al final del ejercicio, y
- h) El Mapa consolidado anual del movimiento de fondos por operaciones de tesorería.

Además de los elementos mencionados, la CGE se acompaña de otros elementos, "los anexos informativos", que contienen¹⁶:

- a) Inventario Consolidado del Patrimonio del Estado;
- b) Resumen de los ingresos, gastos y saldos de las instituciones con autonomía administrativa y financiera;
- c) Los resúmenes de los ingresos, gastos y saldos de las autoridades locales y
- d) Resumen de los ingresos, gastos y saldos de las empresas estatales.

Cabe señalar, sin embargo, que a la luz del Art. 49 de la Ley N ° 9/2002, de 12 de Febrero, las instituciones autónomas, las empresas y las autoridades locales deben presentar al Ministerio de la Planificación y Finanzas (MPF¹⁷), sus cuentas anuales, en el 30 de Septiembre cada año.

¹⁶ 87 do Decreto n°23/2004, de 30 de Junho.

¹⁷ Hoy solamente Ministério de Hacienda.

CAPÍTULO IV

CONTROL JURISDICCIONAL

4.1 Breve Historia del Tribunal Administrativo

La existencia del TA en Mozambique data de la segunda mitad del siglo XIX, cuando la entonces carta orgánica de la colonia portuguesa, aprobada por el Decreto de 1 de diciembre de 1969, declaró, en el n° 3 del Art. 5, que habría en la provincia de Mozambique 'el TA con el título de la Provincia'¹⁸ "

El 04 de Octubre de 1926 crease un tribunal privado de litigio, llamado Tribunal Administrativo, Fiscal y de Cuentas.

El 15 de noviembre de 1933, el Decreto-Ley n. ° 23.229, conocido como la Reforma Administrativa del Ultramar (RAU), reconoce la existencia de tribunales administrativos al tanto del Consejo Superior de las Colonias. La Reforma Administrativa consagra el principio de independencia de los tribunales sobre el poder ejecutivo. En cuanto a las competencias, la Reforma Administrativa Ultramarina distribuirlos en las Secciones de los litigio administrativo, litigios fiscales y Aduaneros, Cuentas y Consultas.

La Constitución de 25 de junio de 1975, enmendada el 13 de agosto de 1978, no mencionaba formalmente la existencia del Tribunal Administrativo o una jurisdicción administrativa. Sin embargo, el Tribunal Administrativo, Fiscal y de Cuentas, heredado de la organización judicial colonial, siempre ha existido. Este fue formalmente abolido por el Art. 44 de la Ley 5/92, de 06 de Mayo ("Se extingue el Tribunal Administrativo, Fiscal y de Cuentas de Mozambique"), lo que implica que funcionó, al menos en teoría.

La Constitución de 30 de noviembre de 1990, establece la existencia en el ordenamiento jurídico de Mozambique, del Tribunal Administrativo, atribuyendo a este como competencias en general, el control de la legalidad de los actos administrativos y la fiscalización de la legalidad de los gastos públicos. También corresponde al Tribunal

¹⁸ Endereço Electronico (http://www.ta.gov.mz/article.php3?id_article=31) Acedido a 16 de Maio de 2013.

ejercer la jurisdicción tributaria y aduanera en una sola instancia o en apelación.

La Ley Fundamental de 16 de noviembre de 2004, en el Art. 223 confirma la existencia del Tribunal y de sus poderes en el mapa legal de Mozambique.

El Tribunal Administrativo es el órgano superior en la jerarquía de los tribunales administrativos, tributarios y aduaneros, según el Art. 228 de la Constitución. Conforme a lo dispuesto en el Art. 230 de la Constitución de 2004, en relación con el Art. 4 de la Ley n ° 25/2009, son atribuciones del Tribunal Administrativo, las siguientes:

- Juzgar acciones derivadas de las relaciones jurídicas administrativas;
- Juzgar apelaciones contenciosas de decisiones de los órganos del Estado, sus titulares y agentes;
- Conocer los recursos contra las decisiones de los tribunales administrativos, fiscales y aduaneros;
- La emisión del Informe y Parecer sobre la Cuenta General del Estado;
- Supervisar anteriormente, la legalidad y cobertura presupuestaria de los actos y contratos sometidos a la jurisdicción del Tribunal Administrativo;
- Supervisar sucesivamente y concomitantemente los dineros públicos;
- Supervisar la aplicación de los recursos financieros obtenidos en el extranjero, incluyendo a través de préstamos, donaciones y avales;
- El control de la legalidad de los actos administrativos y de la aplicación de las normas aprobadas por las autoridades públicas, que no son de la competencia de los tribunales de impuestos y aduanas; y
- Un examen de la legalidad del gasto público y la efectivación de la responsabilidad financiera por las infracciones financieras.

Según el Art. 18 de la Ley n ° 25/2009, el Tribunal Administrativo se divide en tres secciones: Contencioso Administrativo, Contencioso Fiscal y Sección de fiscalización de los ingresos y gastos.

El TA ejerce el poder judicial como instancia única para el control de los actos administrativos de las más altas autoridades del Estado, en su evaluación de los conflictos administrativos, se presenta como un tribunal de primera instancia de lo contencioso administrativo y el gasto público, cuando se organiza en secciones y subsecciones.

4.2 Reflexión Sobre la existencia o no de un Tribunal de Cuentas en Mozambique

En Mozambique, de conformidad con el párrafo nº 2 del art. 228 de CRM "el control de la legalidad de los actos administrativos y de la aplicación de las normas aprobadas por la AP, así como la fiscalización de la legalidad del gasto público y la efectivación de la responsabilidad por infracciones financieras son competencias del TA"

Para nuestro estudio vamos a subrayar la última parte del art. arriba: *fiscalización de la legalidad de los gastos públicos.*

¿Significa esto que en Mozambique no hay un Tribunal de Cuentas especializado y con poderes exclusivos?

La Tercera Sección del TA según Chambule (2000:96) "es materialmente un verdadero Tribunal de Cuentas (TC)". Según el mismo autor, la Tercera Sección del TA, no es formalmente un TC, ya que este hecho no es admisible en la Constitución vigente, siendo cierto que, desde que ella comenzó a desarrollar sus actividades, ha acumulado una gran experiencia, siendo materialmente un verdadero TC.

Por tanto, queda claro que en Mozambique la CRM no se refiere a la existencia de un Tribunal de Cuentas (TC), sino que un TA con una Sección (3^a Sección) que desarrolla actividades de un verdadero Tribunal de Cuentas (TC), destacando que sólo materialmente.

4.3 Organización, Constitución y Competencias de la Tercera Sección del Tribunal Administrativo

La 3ª Sección del TA comprende la primera subsección de la Visa y la segunda subsección de fiscalización de los ingresos y gastos públicos¹⁹.

El Art. 34 de la Ley N° 25/2009, de 28 de Septiembre, indica que esta Sección se compone de tres jueces, uno de los cuales es el titular, siendo que en el examen de los casos sometidos a Visa, interviene el Juez Ponente. Actuando la Sección, en estos términos, y comprobándose dudas en cuestiones de Visa, el Juez Ponente presentará su caso ante la sesión de la Cámara que juzgará con la composición descrita en el párrafo n° 1 de este Artículo.

Compete a esta Sección, de conformidad con el párrafo n° 1 del Art. 34 de la Ley 25/2009, de 28 de Septiembre, la fiscalización previa de los actos emitidos por los órganos de soberanía o de sus titulares y del Primer Ministro.

Bajo la vigilancia de la Visa, compete²⁰ verificar el cumplimiento de la legislación vigente de los siguientes actos cometidos por miembros del Consejo de Ministros:

- a) Los contratos de cualquier naturaleza celebrados por las entidades sujetas a la jurisdicción del Tribunal;
- b) Los contratos bajo control previo;
- c) Los contratos de cualquier valor que se vengán a celebrar por escritura pública y cuyos costos se deben cumplir en el momento de su celebración, y
- d) Los Diplomas y pedidos relativos a la admisión de personas no vinculadas a la función pública, así como todas las admisiones en categorías de ingreso en la función pública.

Bajo la fiscalización de los ingresos y gastos²¹:

- a) Realizar la fiscalización concomitante y sucesiva de los recursos públicos, dentro de las competencias conferida por la ley, y

¹⁹ Art. 18 de la Lei n°25/2009, de 28 de Setembro

²⁰ N°2 del artículo 34 da Lei n°25/2009

²¹ N°3 del art.11 da Lei n°16/97 de 10 de Julho

- b) Realizar la fiscalización de la aplicación de los recursos financieros obtenidos por medio de préstamos, subvenciones, donaciones y avales en el dominio de la administración pública central.

Dentro de la CGE, de conformidad con la ley aplicable, el TA aprecia fundamentalmente²²:

- a) La actividad financiera del Estado en el ejercicio al que la cuenta se refiere, en los campos de patrimonio, ingresos y gastos;
- b) El cumplimiento de la Ley de Presupuesto y la legislación subsidiaria;
- c) El inventario de los bienes del Estado, y
- d) Las subvenciones, subsidios, beneficios fiscales, créditos y otras formas de ayuda concedidas directa o indirectamente.

El apartado n° 4 del Art. 11 de la retro citada ley define además como competencias complementarias de esta Sección apreciar y decidir los procesos de rendición de cuentas de las siguientes entidades:

- a) Ministerios y Comisiones de naturaleza interministeriales;
- b) Entidades del Gobierno Central;
- c) Algunos tribunales;
- d) La Oficina del Fiscal General;
- e) Asambleas Provinciales;
- f) Los gobernadores provinciales y de la Ciudad de Maputo;
- g) Las universidades públicas;
- h) Los institutos públicos;
- i) Las empresas públicas;
- j) las sociedades de capital exclusivamente o predominantemente públicos;
- k) la Seguridad Social;
- l) Embajadas y representaciones diplomáticas y consulares, y
- m) Otras entidades u organizaciones determinadas por la ley

²² N° 2 del art. 14 de la Lei n°26/2009, de 29 de Setembro

4.4 El Tribunal Administrativo y las Entidades Fiscalizadas

La necesidad de independencia del órgano de supervisión ante las entidades supervisadas es vital para la credibilidad de sus acciones, y debe siempre existir la máxima transparencia en esa relación. Por ejemplo, la Visa está asociada al carácter preventivo, con su dimensión pedagógica. El carácter preventivo significa que los actos no se pueden realizar y los gastos no se pueden hacer sin la aprobación del tribunal.

La ley permite que el Tribunal renuncie al privilegio de la supervisión previa en las circunstancias que ella menciona, pero deja la decisión a su criterio, es decir, ella requiere independencia ante las entidades auditadas para tomar esta decisión. No puede el Tribunal ser presionado a que una determinada entidad deje de ser fiscalizada.

La experiencia demuestra que la prevención debe ser mucho más amplia, porquanto la práctica de la administración revele tendencias de ineficiencia inductoras de mala gestión o ligereza el manejo de los fondos públicos. Por el contrario, la necesidad de prevención tiende a difundirse o adquirir nuevas formas, cuando el auto disciplina de la Administración ofrece por sí garantías de mayor rigor en los procedimientos y un sistema efectivo de control interno.

De alguna manera se puede decir que una gestión ideal, la prevención y la pedagogía caminan hacia el interior de la propia administración. En general, la mayor o menor rigidez de los mecanismos, el papel más o menos intervencionista del Tribunal como un mecanismo de control, cambia con los tiempos, las tecnologías de control y con la disciplina interna de la administración. De alguna manera, ella debe, en todo el momento mantenerse firme y vigilante para disuadir futuros abusos. Debe haber una relación de cooperación de ambas partes, para permitir el libre acceso en la obtención de información por el Tribunal. Esta colaboración no debe de permitir que el tribunal interfiera en la administración, pero sí que coopere, proporcionando asistencia técnica y ofreciendo su experiencia a la entidad auditada.

En la legislación de Mozambique acerca de la Visa hay mecanismos de flexibilización de lo mismo, tales como el principio de "urgente conveniencia de servicio", lo que permite al miembro del gobierno o entidad competente asignar tal calificación, produciendo el acto o contrato definido la efectividad inmediata.

En el mismo sentido, si excluyen de la fiscalización previa, sin perjuicio de cualquier fiscalización posterior, ciertas categorías de actos, según su autor (el Presidente de la Republica), su naturaleza (cargos electos y los acuerdos de cooperación), la distancia entre el lugar de celebración y su respectiva orden jurídico legal y la sede del Tribunal (contratos celebrados en las misiones diplomáticas de Mozambique en el exterior).

Sin embargo, estos mecanismos son un ejemplo del acercamiento del Tribunal con las entidades auditadas, con el objetivo de no poner en peligro el buen funcionamiento de los servicios, sin embargo, respetando la independencia de los tribunales. Se hace hincapié que la función de fiscalización previa resulta tener una gran importancia, a saber, en la AP ya que si esto no es efectivo, el camino para el cometimiento de los actos ilícitos e ilegales estarán abiertas.

Sin embargo, si se ejerce de una manera exagerada, puede convertirse en un cuello de botella para la AP, de ahí la necesidad de encontrar un equilibrio. Uno de los aspectos de interés del público es la debilidad o discapacidad que los órganos de control externo, en este caso los TA's enfrentan o pueden enfrentar debido a la imposibilidad que éstos puedan controlar todas las entidades bajo su jurisdicción.

Frente a este problema, ha habido diversas opiniones con respecto a los organismos que deben ejercer el control previo "pero todos están de acuerdo en la existencia del control previo". Según el concejal José Fernandes Tavares el control previo debería ser ejercido por los órganos de control interno de la Administración, en los países donde está bien organizada, con principios sólidos de gestión financiera y bien arraigados, todo ello

combinado con un parlamento que funciona y a los Tribunales cabría la fiscalización sucesiva²³.

A la raíz del concejal José Fernandes Tavares, el autor Amável Raposo argumenta que el control previo debería ser ejercido por los órganos de control interno, dejando a los tribunales para ejercer las funciones de los supervisores así que si estaría bajo un sistema nacional de vigilancia²⁴.

El hecho de que algunos TA`s tenga bajo su jurisdicción un cien número de entidades y fiscalizaren todo y cualquier tipo de contrato resulta destacar el peso excesivo del control previo, resultando como consecuencia en la demora en las respuestas solicitadas por las entidades, lo que se convierte en una excusa de los órganos ejecutivos y políticos para no cumplir con sus obligaciones, porque éstos miran al Tribunal como algo que impide el normal funcionamiento de la administración, y por este hecho piensan que la propia Administración debería hacer el control previo en la medida en que disponen de más recursos humanos y financieros para ejercer este tipo de control.

En el caso de Mozambique, se cree que el control previo²⁵ debería ser ejercida por un órgano de control externo por el hecho de que estos son independientes y esta independencia "... traducirse en el autogobierno, en la facultad de determinar el plan de acción, sin la posibilidad de interferencia de otros órganos ... ", lo que no ocurre en los órganos de control interno, ya que pertenecen a los órganos políticos, y que el control previo ejercido por un Órganos de control interno a una entidad pública no ofrece garantías de independencia e imparcialidad.

²³ o.p. Cit., pág. 81.

²⁴ Raposo (2000), "Virtudes e fragilidades do actual sistema de controlo de dinheiros públicos-comemorações dos 150 anos do tribunal de Contas", Ed. Tribunal de Contas, Lisboa 2000.

²⁵ "En terminus de fiscalización prévia, otros autores se han pronunciado, considerando-la «tecnicamente dispensável a la ejecución pressupuestaria» e «politicamente vantajosa e representativa», Tavares (1997:84) "O Visa do Tribunal de Contas", Editora Livraria Almedina, Lisboa.

En este sentido, la Comisión Europea considera que el control previo debe ser ejercido por los órganos dotados de una independencia real e incontestable²⁶. En este sentido, el control previo ejercido por organismos externos independientes, tiene como ventaja la posibilidad de detectar a tiempo los actos ilegales y paralizarlos " *in óvulo*", evitando así daños al Estado. En algunos países tales como Portugal se abolió este control, y las consecuencias "... Resultaran ser catastróficos". En el caso de Mozambique, el resultado sería el mismo o incluso más gravoso pues el sistema de control interno es aún frágil e incluso se puede decir que las posibilidades de adulteración son monumentales. Incluso grandiosas.

4.5 Entidades Controladas por el Tribunal Administrativo

Están sujetos a Juicios los procesos de gastos públicos las siguientes entidades²⁷:

- a) Estado y todos sus servicios;
- b) Los servicios y organismos autónomos;
- c) Los órganos de representación local del Estado;
- d) Las Autarquías locales;
- e) Las empresas públicas y las sociedades de capital exclusivamente o predominantemente público;
- f) Los exatores, tesoreros, pagadores, receptores y más responsables de la custodia o administración de los fondos públicos;
- g) Los responsables por cuentas relativas a materiales o equipamientos y las entidades que gestionan o perciban ingresos o financiamiento de organismos internacionales o entidades a que se refiere el párrafo anterior, u obtenidos a través de la intervención de éstos, encarnados en particular en subvenciones, préstamos o garantías;
- h) Los consejos administrativos o comisiones administrativas;
- i) Los directores, gerentes o responsables por fondos públicos u otros bienes del Estado, cualquiera que sea su denominación, así como los fondos del exterior en forma de préstamos, subvenciones, donaciones u otras;
- j) Las entidades que de alguna manera se otorgan los fondos estatales, y

²⁶ Cit. in, Tavares (1997:82) "O Visto do Tribunal de Contas", Editora Livraria Almedina, Lisboa 1997.

²⁷ Lei nº 25/2009, de 28 de Setembro, Artigo 36.

k) Otras entidades u organizaciones determinadas por la ley

4.6 El Tribunal Administrativo y el Poder Legislativo e Ejecutivo

Entre el TA y la AR no hay relaciones institucionalizadas, que no sean las relativas a la emisión y entrega del Informe y Parecer del TA acerca de la CGE. En efecto, el apartado nº2 del art. 82 de la Ley n.26/2009 de 29 de Septiembre, que establece el régimen legal del control sucesivo de los gastos públicos, en relación a las cuentas de gestión de los departamentos y agencias bajo la jurisdicción y control financiero del TA determina que "El informe y Parecer del TA acerca de la CGE deben ser enviadas a la AR hasta el 30 de Noviembre del año siguiente a aquel al que se refiere."

La Ley Nº 9/2002, de 12 de Febrero, que crea el SISTAFE, hace más clara la relación TA y Parlamento afirmando que "La AR valora y aprueba la CGE, en la sesión siguiente a la presentación del informe y parecer del TA".

Estos dos órganos comparten algunos puntos, especialmente en la tarea de supervisar las actividades del poder ejecutivo. Depende del TA enviar a la legislatura, en el caso de Mozambique, la AR, a través de su informe y parecer, los resultados de la evaluación de la ejecución del presupuesto del gobierno, convirtiéndose la AR en el destinatario privilegiado de la actividad del Tribunal.

Esta independencia del poder legislativo debe reflejarse en el autogobierno, la facultad de determinar el plan de acción, sin la posibilidad de interferencia de otros órganos. Sólo entonces estos organismos pueden desempeñar apropiadamente sus funciones que son fundamentalmente de informar a los ciudadanos en general y en particular al Parlamento sobre cómo la gestión de los fondos públicos.

A pesar de lo señalado en el párrafo anterior, hay que señalar que es esencial, así como dice el profesor Sousa Franco, "el futuro del TC depende más de sí mismo que de las circunstancias externas o entidades extranjeras".

"Sólo la fijación de objetivos claros, la constante mejora de su actividad, la imagen de absoluto rigor, la divulgación adecuada de los resultados, la selectividad prudente de su actividad y una pedagogía serena en las entidades auditadas, podrán lograr para el Tribunal lo que las buenas leyes y las buenas intenciones no serán capaces de hacer, a sí mismos".

Es más que evidente que el TA debe hacia sí mismo preparar las bases para la consecución de estos objetivos. En el caso específico del TA se diseñó un plan estratégico para el desarrollo de sus distintas áreas de actividad, es decir, la auditoría financiera y control de las cuentas de gerencia de las instituciones públicas, el control previo, el examen a la GCE (contratos de auditoría), recursos humanos y de TI.

El plan comprende la asistencia técnica que se ha dado fundamentalmente por la contratación de consultores altamente cualificados y con experiencia que un régimen de corto o largo plazo, han asesorado a diversas áreas de actividad del TA. Sin embargo, el apoyo ofrecido aún no cubre algunas de las áreas identificadas en el plan estratégico, es decir, el ámbito de las infraestructuras y de auditoría de desempeño.

Por lo tanto, a raíz del señalado por el distinguido profesor, el TA, tiene desde el punto de vista práctico, realizado ejercicios conducentes a la mejora de su rendimiento, lo que contribuye en gran medida a la puesta a tierra de su independencia. No obstante existir esta independencia, no podemos mirar al TA como una isla aislada. Puede el sin poner en peligro su trabajo, mantener una relación de colaboración con el poder legislativo, que es también un Órgano de control.

Esta colaboración puede ser en apoyo técnico, en poner a disposición de la legislatura información que solicita, la colaboración legislativa y el acceso del TA a los materiales obtenidos por comisiones parlamentarias o por los diputados en virtud de sus rutinas por sus círculos electorales.

La CRM establece las competencias del TA que consisten, entre otros, en la fiscalización de la legalidad del gasto público y la evaluación de la CGE.

La misma Constitución establece que compete a la AR deliberar a cerca del Plan y el Presupuesto del Estado y su informe de aplicación, así como apreciar y aprobar la CGE, teniendo en cuenta la opinión de la TA.

En conclusión, decir que "Es significativa la cooperación entre el TA con el poder legislativo, es decir, a través de la presentación de recomendaciones y observaciones, colaboración en los trabajos de las comisiones parlamentarias, así como la audiencia del Tribunal, durante los debates parlamentarios de discusión y aprobación del presupuesto”.

En cuanto a la relación con el gobierno, a pesar de que el TA tiene una posición independiente, en la práctica es el gobierno que propone al Parlamento el límite presupuestario del TA para cada año, donde desde el punto de vista financiero, el TA no goza de total autonomía.

Además, con respecto a su cuadro de personal, a saber, fijación del cuadro, definición del contenido de los trabajos, aprobación de las carreras profesionales, definición de los salarios, en fin, toda la disciplina del funcionalismo, están centralizados en el gobierno, a pesar del Tribunal proponer muchos aspectos, cuya decisión corresponde a los órganos del poder ejecutivo en última instancia.

Frente a falta de independencia anteriormente mencionada, se observa que uno de los mayores problemas que actualmente enfrenta el TA, es la falta de personal cualificado y capacitado para el área de la tercera sección. Por otro lado, la capacidad para contratar personal calificado, pagar salarios en consonancia con la función se ve comprometida por la dependencia de la escala de sueldos de la AP y del Presupuesto del Estado (PE).

Por otra parte, es el mecanismo burocrático lento en la contratación de personal que no permite reclutar en tiempo oportuno, los técnicos calificados y experimentados para las áreas de la visa y cuentas. En este sentido, es importante extraer algunas lecciones de la Contraloría General de la República de Sudáfrica, que posee independencia en la contratación de personal, así como en su funcionamiento, como si se tratara de una empresa

privada, cobrando por los servicios prestados. Es una experiencia única en la región sur de África, que ha inspirado a algunas instituciones de Control en África al sur del Sahara tratando de ir por el mismo camino como una de las soluciones al problema de la independencia financiera.

En la raíz de la cuestión de la independencia financiera, señaló que el cuadro de personal de la 3ª Sección del TA pronosticaba, en un horizonte de tres años, 85 técnicos y 15 directores. Sin embargo, para el llenado de las vacantes ha sido difícil atraer técnicos y los resultados de las contrataciones han sido muy poco alentadores.

A veces el TA se enfrenta con técnicos experimentados interesados en trabajar en la institución, pero cuando toman conocimiento de la remuneración pagada y el proceso largo y burocrático de contratación abandonan y cuando se integran, utilizan al Tribunal como el centro de prácticas. Este marco está experimentando un cambio, o al menos una mejora.

CAPÍTULO V

FISCALIZACIÓN Y APRECIACIÓN DE CUENTAS

5.1 Formas de Control de las Cuentas

5.1.1 Control Prévio

Este poder se ejerce a través de la concesión o denegación de la visa en los actos, contratos y más instrumentos emitidos por el Estado y otras entidades públicas, lo que resulta en el análisis de la legalidad y conveniencia financiera de los mismos y en los contratos se trata también de mirar si se han cumplido las condiciones más ventajosas para el Estado²⁸.

Están sujetos al control previo los siguientes actos: contratos e más instrumentos jurídicos que generan gastos públicos, practicados o celebrados por entidades controladas por el TA²⁹.

- a) Los contratos administrativos de contratación de personal civil o militar, en particular los relacionados con las admisiones de personal no relacionadas con el servicio público, promociones, progresiones, traslados, jubilaciones, pensiones y otras prestaciones derivadas de cualquier especie;
- b) El acto de nombramiento de los receptores, tesoreros, exactores y otros responsables de los fondos públicos;
- c) Los contratos de cualquier naturaleza o cantidad, en particular los relacionados con el personal, obras públicas, préstamos, becas, suministros y prestación de servicios;
- d) Los proyectos de contratos de cuantía igual o superior a un montante fijado por el Consejo de Ministros;
- e) Los contratos de cualquier valor que se celebrarán por escritura pública y cuyos costos se deben cumplir en el momento de su celebración, y
- f) Otros que la ley determine, incluyendo las operaciones de tesorería y de la deuda pública de acuerdo con el régimen correspondiente.

²⁸ Art.59 de la Lei n°26/2009 de 29 de Setembro.

²⁹ O.p cit. n°1 do art.61 .

Sin embargo, la ley abre algunas excepciones a este régimen y, por tanto, de conformidad con el párrafo n° 1 del art.72 de la Ley 26/2009, de 29 de Septiembre no están sujetos al control previo, sin perjuicio de la fiscalización sucesiva:

- a) Los títulos de nombramiento expedido por el Presidente de la República (PR);
- b) Los títulos para cargos de elección popular;
- c) Los contratos adjudicados en virtud de los Acuerdos de Cooperación entre los Estados;
- d) Los actos administrativos de concesión de vencimientos ciertos en consecuencia del ejercicio de funciones en virtud de una legislación legal expresa;
- e) Los nombramientos permanentes de agentes del Estado;
- f) Los contratos de trabajo celebrados por las representaciones diplomáticas y consulares de Mozambique en el extranjero con los trabajadores extranjeros;
- g) Los títulos definitivos de contratos cuyos que han sido objeto de Visa;
- h) Los contratos de arrendamiento rubricados en el extranjero para la instalación de los puestos diplomáticos y consulares u otros servicios de representación internacional, cuando la urgencia de la realización evita el sometimiento a la Visa previa de la jurisdicción administrativa, y
- i) Otros actos o contratos previstos especialmente por la ley.

Esta forma de control es efectiva, ya que cualquier propuesta irregular o insuficientemente estudiada puede ser suspendida o modificada, reduce el riesgo de infringir la ley. Sin embargo, alarga los procedimientos; provoca una confusión de la rendición de cuentas, especialmente cuando la acción administrativa culmina en un fiasco y puede resultar injerencia en la toma de decisiones.

5.1.2 Fiscalización Sucesiva

El art.80 de la Ley 26/2009, de 29 de Septiembre, subraya que, están sujetos a rendición de cuentas los recibidores, tesoreros, exactores y otros responsables de la recogida, custodia o administración de los fondos públicos, así como los responsables legales o de hecho por la gestión de las entidades sujetas a la jurisdicción y el control del TA, cualquiera que sea su

grado de autonomía, incluso si los costos son parcial o totalmente cubiertos por los ingresos propios o que uno o el otro no incluidos en el presupuesto del Estado.

Esta forma de control tiene la ventaja de hacer más rápida la toma de decisiones y rendición de cuentas, y ofrece al fiscal la posibilidad de obtener una visión de todo el servicio prestado. A su vez tiene la desventaja de ser llevada a cabo demasiado tarde; se exceden los límites presupuestarios; los actos son cometidos sin la aplicación rigurosa de las normas y ni toda las infracciones o delitos son sancionados.

En vista de las irregularidades detectadas en las cuentas de gestión de los organismos bajo su jurisdicción, en muchos casos, el TA decide adoptar la fiscalización concomitante ³⁰, sobre todo en los concursos de obras públicas, donde las irregularidades han sido varias. En este punto, la edición n° 26942 del diario "Noticias" en la página cuatro subraya que " los concursos de obras públicas son verdaderos centros de corrupción."

Tenga en cuenta que la fiscalización concomitante, se traduce en una verificación simultánea de la ejecución presupuestaria, precisión, regularidad y correcciones presupuestarias y económicas de las operaciones realizadas por las entidades sujetas a la jurisdicción y el control financiero del TA.

5.2 Formas de apreciación de las Cuentas

Ella se puede hacer en razón de la naturaleza, metodologías y complejidades recientes, a saber: la verificación interna del primer grado o preliminar, la verificación interna del segundo grado, inspección, auditoría y juicio³¹.

³⁰ Art. 57 da Lei n°26/2009 de 29 de Setembro.

³¹ Art.86 da Lei 26/2009, de 29 de Setembro.

5.2.1 Juicio

El juicio de las normas permite apreciar la legalidad de la actividad de las entidades sujetas a la rendición de Cuentas, la respectiva gestión económica y financiera y patrimonial y la calificación de la responsabilidad financiera.

Calificada la responsabilidad financiera, se plantea la cuestión de conocer *¿cuál es el resultado en términos penales, civiles o administrativos se se observase que hubo delitos cometidos por un Órgano o agente durante el ejercicio de sus deberes de ejecución presupuestaria?*

En este sentido, el párrafo n°1 del art.78 de los Estatutos Generales de los Funcionarios y Agentes del Estado (EGFAE) afirma que "el empleado o agente del Estado que no cumpla o que no ejecute sus deberes, abuse de su cargo o de alguna manera hace daño a la Administración Pública está sujeta a los procedimientos disciplinarios o a la aplicación de sanciones disciplinarias, sin perjuicio de las acciones penales o civiles".

Hay que decir que "La falta de cumplimiento de los deberes por acción u omisión o negligencia intencional es sancionable aunque sin crear perjuicios al servicio ³². Por lo tanto, está claro que "los titulares de cargos públicos, empleados y agentes del Estado y otros organismos públicos responden disciplinariamente, civilmente y penalmente por los actos y omisiones cometidos en el ejercicio de sus funciones de ejecución presupuestaria³³".

Va más lejos ley al afirmar que " la responsabilidad financiera se traduce en el sometimiento a la penalización de reposición y multa, que se pueden aplicar de forma individual o en conjunto ³⁴.

³² N°3 del art.78 do EGFAE

³³ Art. 27 de la Lei n°15/97 de 10 de Julho.

³⁴ Art. 57 de la Lei n°26/2009 de 29 de Setembro.

Nos damos cuenta de que, en caso de incumplimiento los órganos y agentes públicos sujetan se más allá de la responsabilización disciplinaria, civil e criminal a las sanciones de reposición y multas.

Como consecuencia de este argumento surge otra cuestión, la de saber ¿en qué situaciones la Tercera Sección del TA juzga y en que situaciones emite su dictamen sobre las Cuentas de los órganos puestos bajo su control?

El TA juzga solamente desde el punto de vista de la responsabilidad financiera las cuentas de gerencia de los órganos situados bajo su control. En este punto, la ley establece que una de las competencias de la Tercera Sección del TA es "efectivación de la responsabilidad por delitos financieros cometidos por los funcionarios y agentes del Estado³⁵".

Ahora, de acuerdo con al. a) del apartado nº1 del art. 10 de la Ley 26/2009, de 29 de Septiembre, el Tribunal emite una opinión sobre la CGE, relegando al Parlamento, que hace el juicio político. Subrayamos por lo tanto que, la Tercera Sección del TA solamente juzga desde el punto de vista de la responsabilidad financiera las cuentas de gerencia de los órganos bajo su jurisdicción y ella emite una opinión sobre la CGE.

5.3 La Visa en el ordenamiento Jurídico de Mozambique

Según Sousa Franco, (Sa) la Visa consiste esencialmente en la evaluación de la generalidad de los hechos o actos de gastos que pueden válidamente se realizar porque obedecen las disposiciones legales (legalidad) y porque están descritos e incluidos en la previsión presupuestaria. Se emite en los casos que se refieren a actos que pueden ser de bajo rendimiento un gasto, o una serie de gastos futuros.

En el ordenamiento jurídico de Mozambique, la Visa se centra en los actos, contratos y otros instrumentos emitidos por el Estado y otras entidades públicas y es una herramienta para el control de la conformidad de tres parámetros:

³⁵ Al. b) del art. 4 de la Lei nº25/2009 de 28 de Setembro.

- Legalidad de los gastos y el respectivo proceso (comprobación del cumplimiento de los requisitos para el desembolso de fondos públicos);
- La conformidad de los gastos con la planificación del presupuesto (verificación de crédito presupuestario);
- la precaución de los intereses del Estado cuanto a la economía de los gastos, buscándose las condiciones más favorables (comprobar el mérito de cada gasto, en particular).

Según Chambule (2000:94) En este caso, el Tribunal se pronuncia sobre la legalidad administrativa y financiera de todo el gasto público que el Estado tiene la intención de realizar (antes de la realización). El Estado antes de realizar cualquier gasto prepara los documentos y los envía al Tribunal, para que éste examine, desde una doble perspectiva: en una perspectiva de la legalidad administrativa y en una perspectiva de legalidad financiera³⁶. Desde el punto de vista de la legalidad administrativa³⁷, tiene que considerar si es el nombramiento de un empleado, desde el punto de vista del Derecho Administrativo, no hubo delito cometido, si la persona ha presentado todos los documentos o si no hay vicios.

Desde el punto de vista de la legalidad financiera, el Tribunal debe examinar si el gasto tiene consignación presupuestaria, es decir, si está registrada y si hay valores para pagarlo.

Si el Tribunal considera que los dos elementos se verifican concede Visa. Pero si piensa que hay vicios luego "niega la Visa" (Los vicios pueden ser de carácter financiero o administrativo, por separado o en conjunto³⁸). Cuando el tribunal se niega a conceder la Visa, la eficacia del acto administrativo quedase perjudicada, quedase paralizada y el acto no se puede realizar. En este sentido, el apartado n° 1 y 2 del Art. 78 de la Ley N° 26/2009, de 29 de Septiembre, establece que "los actos, contratos y más instrumentos sustraídos al control previo o sujetos a la denegación de la visa no son exigibles, siendo susceptibles de

³⁶Chambule (2000:94) "organização administrativa de Moçambique", Editora CIEDIMAL, Maputo

³⁷ Idem

³⁸ Chambule, op.cit

producir ningún efecto financiero, por lo tanto la denegación de una visa determina el cese de cualquiera asignación desde la fecha en que de la respectiva decisión pertinente tome conocimiento el servicio”. El apartado n°3 de este Artículo va más allá al afirmar que "La ejecución de un acto o contrato, sujeto a la denegación de la Visa ofende el caso juzgado y dar lugar a la nulidad de los actos de ejecución."

Esta Ley consagra lo que ella misma llama de delitos financieros típicos, siendo una de ellas la consagrada en el Art. 93 de la Ley N ° 26/2009, de 29 de Septiembre y que es la ejecución de un acto o contrato, sin la previa sujeción a la Visa o después de lo conocimiento de la denegación de lo mismo. Esta actividad que acabamos de mencionar es también llamada de función de examen y Visa, ya que el Tribunal examina el acto y el proceso; y Visa como resultado de este examen, concede o deniega la Visa

También se puede llamar de función de control "*a priori*" porque el control ejercido, se lleva a cabo antes de que se efectúe el gasto ³⁹. Entre las entidades cuyas acciones están sujetas a Visa, están los servicios y organismos que forman la AP, provincial y local. De hecho están también sujetas a la Visa las entidades locales y otras entidades determinadas por la Ley.

³⁹ Idem

CAPÍTULO VI

EL ROL DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EN LA REFORMA DEL SECTOR PÚBLICO EN MOZAMBIQUE Y EN LA GOBERNANZA Y EL ROL DEL MINISTÉRIO PÚBLICO

6.1 El Rol del Tribunal Administrativo en la Reforma del Sector Público en Mozambique

Cuando se plantea la cuestión de la reforma del sector público (PSR), se observa una cierta confusión entre las fases de la reforma y el proceso de reforma. Los cambios profundos en el sector público de Mozambique desde la independencia han constituido, en esencia, etapas de las reformas, con mayor o menor profundidad, han tratado de responder a la necesidad de ajustar el aparato del Estado a la evolución y los cambios en el modelo político-económico de la país (citando CIRESP, p. 21). Así que la primera pregunta sería: *¿cuál es el alcance de las reformas del sector público en Mozambique?*

La reforma "se centra en el conjunto de las instituciones (...) que estén financiadas directa o indirectamente por el Estado, tienen como objetivo final la provisión de bienes y servicios públicos⁴⁰".

La estrategia de reforma diseñada incluye dos fases. La primera fase (2001-2004), destinado a poner en marcha los "fundamentos de la organización, la planificación y la gestión."

La segunda fase (2004-2011) pretende "revisar y/o desarrollar programas y proyectos realizados o experimentados en la primera fase, así como ampliar los efectos de la reforma iniciada a través de programas y proyectos de impacto más amplio o mayor profundización

⁴⁰ Estratégias Global da Reforma do Sector Público "2001/11:24" Comissão Interministerial da Reforma do Sector Público (CIRESP). Maputo.

específica”. Cabe señalar que la "gestión financiera, la buena gobernanza y la lucha contra la corrupción ⁴¹" se indican como algunas de las áreas temáticas seleccionadas con el fin de mejorar el diseño y liderar la reforma.

Según la ley, el TA tiene como función ejercer el control previo de los actos y contratos administrativos y el control sucesivo de las cuentas, garantizar la defensa de los derechos e intereses legalmente protegidos, resolver la violación de la legalidad y de los conflictos de intereses públicos y privados en ámbito de las relaciones jurídicas administrativas, fiscales y aduaneras y todavía ejercer el control de la legalidad del gasto público y juzgar las cuentas de exactores y tesoreros de AP.

Es en el ejercicio de esa función, que el TA juega un papel muy importante durante la RSP en marcha en el país (en la EGRSP 2001-2011).

La RSP también incluye reformas administrativas. Para la efectividad de la reforma en el SP debe se también hacer reformas en el sistema de los órganos que componen el SP, así como introducir nuevas reglas, normas que regulan el funcionamiento del. Por lo tanto, la reforma también afecta la actividad del TA, a medida que transcurren reformas en el SP, en general, el TA, en particular, debe adoptar sus propios mecanismos legales y administrativos con el fin de satisfacer las nuevas demandas del sector.

Esto incluye no sólo la mejora de la calidad de servicio, así como la mejora de la calidad técnica de las personas que ejecutan el servicio, de modo que las funciones del TA se llevan a cabo de manera eficiente y con precisión.

Una de las áreas prioritarias de la RSP es la mejora de la gestión de las finanzas públicas y la prestación de cuentas. Esta área deberá mejorar la prestación de cuentas regulares por el Gobierno al Parlamento, hacer que la elaboración de la ejecución de los presupuestos públicos sea consistente con los resultados mostrados en los programas y proyectos, garantizar la unidad e integridad de la contabilidad pública, asegurarse de que el

⁴¹ Idem, p. 29.

presupuesto disponible favor de los órganos locales del Estado se lleva a cabo a tiempo, aplicar el uso de mecanismos contractuales en las relaciones inter-institucionales, en especial los contratos-programa, como un medio para responsabilización y mejora de desempeño, revisar y adaptar los procesos de *procurement* en Sector Público y promover la regularidad y el alcance de las actividades de auditoría y exámenes financieros.

Es en esta área que el TA lleva a cabo su responsabilidad de controlar la legalidad del gasto público y es sin duda, sobre ella que el TA influye en la aplicación de la RSP.

Una de las reglas de la aplicación de la RSP es la rendición regular de cuentas por el Gobierno al Parlamento. Esta rendición de cuentas se realiza a través de la presentación del informe y el Parecer de la Cuenta General del Estado elaborado por la TA. Junto a esto, el TA realiza la verificación de las Cuentas de Gerencia a través de informes de Cuentas que las instituciones envían al TA.

Además, siendo el TA el último que se hace cargo del control de la actuación de la AP en el tema en que desarrollamos arriba, notamos que este órgano da recomendaciones para mejorar la eficiencia, la eficacia y efectividad en la gestión de los fondos públicos, siendo sin dudas que contribuye a un mejor funcionamiento de los Órganos de la AP. Es el TA quien en última instancia, proporciona los elementos necesarios para evaluar el uso adecuado de los fondos públicos.

6.2 El Papel del Tribunal Administrativo en la Gobernanza en Mozambique

En Mozambique, hay una fuerte discusión acerca de lo que significa gobernanza. La razón es que la combinación de términos está sujeta a diferentes interpretaciones. Gobernanza presupone al principio una actitud positiva hacia el bien público. Entonces, *¿Cuáles son los principios de la gobernanza?* En general, se consideran los siguientes: claridad, integridad y rendición de Cuentas (mediante el control de las entidades o personas que se delegan competencias en un marco definido y autoridad clara).

En el SP, la gobernanza está muy aliada a la cultura de rendición de Cuentas. Las instituciones públicas deben prestar cuentas a los órganos de control interno, al parlamento, a instituciones de control externo o la sociedad civil, en los términos en que el legislador determinar.

Con la gobernanza se tiene como objetivo garantizar una mejora significativa de la acción del gobierno a través de la efectiva ejecución de las funciones esenciales de la gobernabilidad del Estado y garantizar así una mejor prestación de servicios a los ciudadanos y reducir las prácticas corruptas. El TA tiene un papel clave en el control de la gobernanza. Este control pasa necesariamente por revisar los gastos públicos y los ingresos, así como en la CGE.

El TA igualmente ejerce el papel de luchar contra ilegalidades a través del sistema de Visa (Control previo). Este sistema requiere que todos los actos y contratos que tienen en cuenta los gastos y los ingresos sean sujetos a la Visa de acuerdo con la Ley. El TA controla los actos y contratos administrativos y las actividades de derecho privado de los entes públicos.

Por lo tanto, se puede concluir que de las tareas del TA, como institución suprema de control, ocurren directa o indirectamente, los más visibles y saludables medios para la mejora de la actuación de la AP, contribuyendo por lo tanto, a la gobernanza.

Todos estos aspectos mencionados son una base sólida y efectiva hacia una necesaria e inevitable influencia del área de la Visa, lo que permite la TA ejercer un papel de liderazgo, en la mejora de la AP y por lo tanto de la gobernanza. Uno de los instrumentos mediante los cuales el TA ejerce su influencia en la mejora de la gobernanza en la AP, es el control sucesivo.

A través del control sucesivo, el TA aprecia los informes financieros de las instituciones del Estado y pronuncia, entre otras, las respectivas decisiones. De la análisis de los diversos grados o formas de apreciación de las cuentas, pudiendo ser la verificación interna del

primer grado, verificación interna del segundo grado, la auditoría y el juicio, se concluye que, a través de todos ellos, y frente a los diferentes grados de irregularidades podemos encontrar los medios o instrumentos preciosos e indispensables para el mejoramiento de la administración pública en el contexto de la obediencia a la legalidad financiera, en la recaudación de ingresos y la realización de los gastos públicos.

El control previo e sucesivo, realizado por el TA, en el ámbito de sus funciones, son componentes clave en la mejora de la gobernanza.

6.3 Impacto del Informe y Parecer del Tribunal Administrativo sobre la Cuenta General del Estado y sobre la cultura de Gobernanza

El tipo de control adoptado y los procedimientos utilizados por el TA han contribuido hacia que esta institución suprema de control en Mozambique intervenga bajo la RSP y de fortalecimiento de los mecanismos de gobernanza, actualmente en curso en el país, como una de las fuerzas impulsoras indelebles de las transformaciones democráticas.

Por ejemplo, los informes y pareceres que se emiten por el TA han servido de base para la formulación de recomendaciones que la AR hace al gobierno para mejorar la gestión de los fondos públicos. También se observa que las recomendaciones presentadas buscan imprimirles mayor impulso a las reformas en curso en el país.

El informe y el parecer sobre la CGE de 1998, establece que esta "sólo se presenta los datos sobre la ejecución del Presupuesto del Estado de 1998. No se incluyen los ingresos y gastos que están fuera del presupuesto, que, para algunas instituciones, representan cantidades significativas de dinero". Este hallazgo llevó al inicio de un proceso para corregir esta situación.

Es en este mismo documento, donde se afirma que el sistema contable vigente en Mozambique "es obsoleta y no se ajusta a los requisitos de una gestión adecuada de los conceptos modernos de gestión financiera. El TA ha recomendado, a una "rápida modernización del sistema de contabilidad del Estado, con el fin de hacer transparente la gestión de los fondos a disposición del Estado de Mozambique".

El informe y el parecer sobre la CGE de 1998 fue el primer documento de esta naturaleza producido por el TA. El Ejecutivo de Mozambique, tratando de seguir las recomendaciones de la AR, inspiradas en las del TA, sigue introduciendo las correcciones necesarias hacia una mejor gestión de las finanzas públicas.

A su vez, el TA, al emitir y dar a conocer, en el Boletín Oficial del Estado (BR), el informe y parecer de la CGE, juega un papel decisivo en la gestión de fondos públicos en Mozambique, en el fortalecimiento de los mecanismos de gobernanza.

6.4 El papel del Ministerio Público junto a la 3ª Sección del Tribunal Administrativo

El "M°P ° es una magistratura jerárquicamente organizada subordinada al Procurador General de la Republica. En el ejercicio de sus funciones los magistrados y agentes del M°P° están sujetos a criterios de legalidad, objetividad, exención y la exclusiva obediencia a las directrices y órdenes previstas por la ley”.

La Procuraduría General de la Republica está representada en el TA por dos magistrados y el análisis y parecer de la CGE también es inspeccionada por el Adjunto PGR. En concreto, de conformidad con el párrafo n°4 del Art. 12 de la Ley contra la Corrupción (Ley 6/2004, de 17 de Junio), el M°P °, independientemente de cualquier reclamación, siempre que tenga conocimiento por cualquier mecanismo, por ejemplo, a través de auditorías públicas o privadas, de la ocurrencia de actos de corrupción, debe actuar "*ex officio*" y se ordenar una investigación sobre estos actos.

Por otra parte, el M°P°, se representa en las sesiones de TA por el Procuraduría General de la Republica o Vice PGR, quienes podrán ser remplazados por Procurados Generales Adjuntos, y de conformidad con el art. 72 de la Ley 25/2009 de 28 de Septiembre, actúan oficiosamente y disfrutan de los poderes y facultades conferidas por las leyes procesales.

La al. a) art. 17 de la Ley Contra la Corrupción, establece que compete al M°P°, con la asistencia de las autoridades policiales, recopilar información sobre las noticias susceptibles de comprobar presuntos delitos de corrupción.

Va más allá el art. 16 de la mencionada Ley, afirmando que compete al M°P° adoptar medidas para prevenir los delitos. Para reforzar este argumento, podemos rescatar el art. 236 de la CRM se cita "al M°P° compete representar al Estado ante los tribunales y defender los intereses que la ley determine, controlar la legalidad, conducir las instrucciones preparatorias de los procesos penales." El M°P° interviene en todas las sesiones y pueden hablar y promover lo que considere oportuno.

La Procuraduría General de la República tiene la obligación de permitir la investigación

penal de los casos de corrupción denunciados por el TA. El informe y el Parecer del TA es una gran cantidad de material empírico susceptible de investigación por parte de la PGR.

Tomemos sólo las opiniones del TA en la CGE de 2004 y 2005, y miremos al perfil de irregularidades e infracciones financieras detectadas, las cuales, por su naturaleza, puedan estar relacionadas con los delitos de corrupción, vamos a ver algunos datos sobre la ejecución del presupuesto del Estado en componente del gasto en algunas instituciones públicas:

- a) La firma de contratos de *procurement*, sin licitación pública, sin la presentación de los mismos a la Visa del TA, sin proporcionarles garantías y sin contener la cláusula contra la corrupción, lo que constituye delito financiero;
- b) Celebración de contratos de alquiler de viviendas y de contratación de personal sin Visa del TA;
- c) la celebración de contratos con entidades que no están legalmente registradas y sin obligaciones tributarias regularizadas;
- d) La realización de gastos sin pruebas y sin consignación presupuestaria;
- e) La realización de gastos con la clasificación errónea de los fondos;
- f) La realización de gastos sin completar los libros obligatorios (por ejemplo, libros de requisiciones y libros de control presupuestario);
- g) Las diferencias entre los datos de la CGE y de los registros de ejecución presupuestaria de las propias entidades;
- h) La realización de gastos sin el cumplimiento del principio de economía, eficiencia y eficacia, lo que se materializa en pagos indebidos;
- i) Las irregularidades en la ejecución del gasto, con miras a la reestructuración financiera de las empresas;
- j) Los préstamos otorgados por el Tesoro Nacional (DNT) no reembolsados, sin mecanismos se están desarrollando para garantizar los pagos respectivos.

En términos de gestión de patrimonio, se detectaron diferencias entre las cifras de los mapas de inventarios que representan las adquisiciones y los gastos efectivamente

realizados por los diferentes sectores en la compra de bienes (p. 18 de la opinión de la TA en el CGE 2005).

Las irregularidades de este tipo, por su naturaleza, más allá de violar las reglas en la ejecución del presupuesto (SISTAFE), las normas sobre el régimen jurídico de contratación de las obras públicas, adquisición de bienes y la solicitud de servicio (Decreto 54/2005, de 13 de diciembre), las instrucciones de la ejecución de presupuesto del Estado de la Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP) (del 25 de abril de 2005), las normas de control previo de los gastos públicos (Ley 26/2009, de 29 de Septiembre), puede estar vinculada a los actos de corrupción, incluyendo cobros ilegales, malversación de fondos públicos por parte de funcionarios encargados de la gestión del dinero público.

Por cierto, el informe del TA en la CGE de 2005, en varias ocasiones, establece que los empleados que hayan cometido delitos de carácter financiero deben responder financiero, disciplinario y penalmente por los actos cometidos en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con lo dispuesto en SISTAFE. Para que esto se materialice, es urgente que el M°P° y el Gabinete Central de Combate a la Corrupción (GCCC) en el análisis de los datos presentados por el TA.

Sería interesante que el informe de la PGR estableciese una análisis comparativa entre las irregularidades señaladas por el TA en la CGE – que evidencian actos de corrupción - y los casos que son objeto de investigación, los acusados, los archivados y los que se encuentran en etapa del juicio, es decir, los casos en que llegan al GCCC por medio de quejas y por otros medios.

Estas son algunas de las irregularidades detectadas por el TA en la CGE de 2005 y 2004, lo que debería merecer la atención del M°P°:

- a) Las irregularidades en el proceso de adquisición de la propiedad por el Secretario Permanente de la provincia de Sofala, en la cantidad de 180 000 USD; la compra de mobiliario para la misma residencia y el contrato de arrendamiento de la propiedad en valor de 1989 USD/mes; el contrato para la adquisición de la propiedad fue

ejecutada sin haber sido sometido a la Visa del TA, lo que viola la Ley 26/2009, de 29 de Septiembre; no se llevó a cabo una licitación pública para la rehabilitación de la propiedad, cuyo valor ascendió el 104 012,12 USD, lo que contrasta con las disposiciones del régimen jurídico del *procurement* ; las obras públicas provinciales y Vivienda (DPOPH) no tuvieron ninguna intervención en el análisis del presupuesto lo que viola el Decreto 17/98 de 29 de abril; la propiedad fue evaluada por una empresa privada y no por la DPOPH; la adquisición de mobiliario relleno en la cantidad de 34 707, 00 dólares, no fue precedida por concurso público y el precio de compra fue claramente elevado, no observó el principio de economía en la ejecución del gasto, prevista en SISTAFE; el alquiler de la casa donde habitaba el Secretario Permanente no fue sujeto a la Visa del TA y la renta fue de \$ 1.989.

- b) El TA, en el análisis a la CGE en 2004, presentado en 2005 a la AR, alude a la contracción ilegal de un préstamo por el Gabinete de Plan del Zambeze sin el permiso del Banco Central y sin la participación del entonces Ministerio de Planificación y Finanzas.
- c) En el análisis a la CGE en 2005, el TA se refiere a los contratos celebrados con los fondos otorgados por los socios de desarrollo en el sector de Educación, a través del Fondo de Apoyo al Sector de la Educación (FASE): 24 contratos de *procurement*, y 4 contratos de consultoría se firmaron sin haber sido sometidos a la Visa del TA, lo que constituye un delito de acuerdo con la alinea b) del art. 12 de la Ley 26/2009, de 29 de Septiembre.
- d) La falta de cláusulas anticorrupción en especial en los contratos de rehabilitación del Centro de Medicina, en la compra de medicamentos, por 1 \$ 908,792.23 (CMAM (2) FC/MS/DPC/GACOPI/05), la falta de cláusulas contra la corrupción hace que estos contratos nulos.
- e) Al nivel del programa PROSAUDE varios contratos con fondos de los donantes, incluidos los contratos de *procurement*, no fueron sujetos a la Visa del TA.
- f) Un ejemplo de pago indebido en la opinión del TA en la CGE 2005, es el caso del alquiler de una grúa para nivelar el camino hacia la casa del Secretario Permanente del Ministerio de Pesca; Según el TA, este gasto no estaba dentro de las

atribuciones del Ministerio de Pesca y, como tal, es en contra constituye un delito financiero en la Ley 26/2009, de 29 de Septiembre.

- g) En el Ministerio de Coordinación de Acción Ambiental, el TA señaló la realización de gastos sin comprobantes, violando las instrucciones sobre la ejecución del presupuesto del Estado, según las cuales no se pueden hacer un registro contabilístico sin la existencia de un documento de apoyo.
- h) En relación al Instituto de Gestión de Inversiones del Estado (IGEPE), se encontró, que en la CGE de 2004 y 2005 los ingresos por ventas de participaciones del Estado y los dividendos que el Estado tiene en las sociedades mixtas no han sido valoradas en el presupuesto del Estado, y que los dineros utilizados por el mismo IGEPE para hacer el saneamiento financiero de las empresas y otros compromisos asumidos por el Estado no fueron registrados como gasto en el presupuesto del Estado.

La falta de transparencia, precisión y responsabilización de los administradores de los fondos públicos contribuye al arraigo de la corrupción en la gestión de las finanzas públicas del Estado, que se materializa a través de la malversación de fondos, realización de gastos indebidos y sin consignación presupuestaria, firma de contratos ilegales sin la Visa del TA y sin cláusulas contra la corrupción y con frecuencia con contratistas sin existencia legal y que no cumplan con las obligaciones tributarias.

¿El PGR no tiene la obligación de investigar estos casos? Esa es la cuestión.

Está claro que a la luz de la Ley, el M^oP^o actúa automáticamente en los casos sometidos a su conocimiento de las formas más variadas. Esto es ya sea por la prensa, denuncias, quejas o participación. Los documentos oficiales como la CGE y otros también obligan al M^oP^o a actuar cuando se compruebe que se ha cometido algún delito a la luz de la Ley punible. Esto puede ser tomado de las Leyes hecho mención más arriba, así como del Código de Procedimiento Penal, en particular, sus artículo 5 y siguientes.

El ejercicio de la acción penal por el M^oP^o tendría un propósito de prevención general

(haciendo con que aquellos que deseen seguir el mismo camino no lo hicieran), o de prevención especial (castigando a los responsables de los hechos ilícitos ocurridos).

Esta es sin dudas la función del M^oP^o, que la CRM como la "piedra angular" del ordenamiento jurídico de los mozambiqueños coloca sobre competencia de dicha institución en el art. 236, donde, entre otras responsabilidades se subraya que compete a este Órgano "... Controlar la legalidad, (...) dirigir la instrucción preparatoria de los procesos penales... ". No hay duda. El M^oP^o debe actuar si hay indicios de irregularidades económicas y financieras por parte de los Órganos, empleados o agentes de la AP.

Por lo tanto, se puede concluir que el informe y parecer del TA es una herramienta valiosa para el M^oP^o iniciar una investigación cuando hay pruebas de irregularidades.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

En la actualidad, los órganos institucionales de control, a su vez centran su atención hacia la acción preventiva y orientadora con el fin de evitar las fallas involuntarias o deliberadas de los actores de los procesos de la organización. Téngase en cuenta que los beneficios de un sistema de control interno integrado y actuando con excelencia son numerosos. Por lo tanto, la fiscalización no sólo debe ser mirada desde el punto de vista de los costos, sino más bien como un medio para asegurar el mejor uso de los recursos, prevenir o reducir fraudes, desperdicios o abusos, contribuyendo así al cumplimiento de la misión del Órgano Público.

Actuando con independencia y con métodos y técnicas que implican procedimientos típicos de los dos tipos de auditorías, internas y externas, de acuerdo con sus competencias constitucionales y legales, el TA tiene un papel relevante en la orientación y vigilancia en relación a las acciones de los administradores con el fin de garantizar la recaudación de ingresos y el uso eficiente de los fondos públicos. La importancia del TA deriva de la necesidad de este ser capaz de realizar sus tareas de manera objetiva y eficaz. Esto sólo es posible si el AT se muestre independiente de las entidades auditadas y protegido de todas las influencias externas, especialmente políticas.

La actuación y el papel de liderazgo del TA, tienen un gran impacto en la mejora de la AP, y en otras entidades sujetas a la jurisdicción de cuentas, ya sea por medio del control previo, control sucesivo o incluso del informe y parecer sobre la CGE, siendo que este órgano da recomendaciones para mejorar la eficiencia, la eficacia y efectividad en la gestión de los fondos públicos. Es el TA quien en última instancia, proporciona los elementos necesarios para evaluar el uso adecuado de los fondos públicos.

El TA ejerce una gran influencia en la gobernanza a través de la emisión de informes y pareceres sobre la gestión financiera del gobierno y otras entidades que reciben dinero público. La intervención del TA como órgano de control, es de suma importancia para la sociedad. La adecuada definición de los tipos y procedimientos de control utilizados es

crucial para la inserción efectiva del TA en los procesos de gobernanza. Em suma, las instituciones de Supervisión y Control tienen un papel importante que desempeñar en las reformas en marcha en el sector público.

Teniendo en cuenta lo anterior, se recomienda:

- a) Que potencie el TA desde el punto de vista funcional, además de la independencia bajo el punto de vista legal, lo que elimina cualquier interferencia que pueda afectar su funcionamiento normal;
- b) Se llama al Parlamento que haga posible el funcionamiento del TA para que ella pueda desarrollar plenamente sus actividades, sobre todo desde el punto de vista financiero;
- c) En el mismo tono que llama al TA que sea independiente en relación a los sistemas de gestión, para que tenga la autoridad y pueda hacer cumplir los mecanismos de responsabilización relacionados con el desarrollo económico;
- d) Además de la adopción de una legislación apropiada para garantizar la independencia del TA muestra se también necesario examen y reexamen de la legislación vigente con el fin de determinar su eficacia;
- e) Aumento de la colaboración interinstitucional (Tribunal y las entidades supervisadas), para permitir el acceso libre de los tribunales en obtener información;
- f) Aumento de la colaboración entre el TA y el poder legislativo;
- g) Conciliación entre la naturaleza judicial del TA y las necesidades de la AP;
- h) Aumento del cumplimiento de las normas por parte de entidades con el fin de poner fin a las irregularidades que se producen en las entidades auditadas;
- i) Que exista una cooperación técnica eficaz en el ámbito de la auditoría abarcando todos sus aspectos; y
- j) El TA debe ser un participante activo de todos los procesos que conducen a la reforma fundamental del Sector Público y gobernanza, en cuanto a la cuestión de la recaudación de ingresos y realización de gastos.

BIBLIOGRAFIA CITADA

ABANESE, Robert. (1981) “*Managing toward accountability for performance*”. 3ª Edição. Editora Irwin. Homewood, Illinois.

A. ÁGUEDO de Oliveira (1959). “*A Fiscalização Financeira Preventiva No Direito Português, edição do Tribunal de Contas*”. Lisboa.

ALMEIDA PAULA, Maria Goreth Miranda (1999). “*Auditoria interna: embasamento conceitual e tecnológico*”. Editora Atlas. São Paulo.

ATTIE, William (1992). “*Auditoria interna*”. Editora Atlas. São Paulo.

CAETANO, Marcelo (1987). “*Manual de Direito Administrativo*”; 1ª Edição; II Vol. Editora Livraria Almedina. Lisboa.

CHAMBULE, Alfredo (2000). “*Organização Administrativa de Moçambique*”. Editora CIEDIMAL. Maputo.

CHIAVENATO, Idalberto (2000). “*Introdução à teoria geral da administração*”; 6ª edição. Editora Campus. Rio de Janeiro.

CHICHAVA, José (2005). “*Os desafios para a Reforma do Sector Público em Moçambique*”, S/E. Maputo, Mimeo.

CREPALDI, Sílvio Aparecido (2000). “*Auditoria contábil: teoria e prática*”. Editora Atlas, São Paulo.

ENCICLÓPEDIA VERBO (1998). Editora Verbo, São Paulo.

FLORENTINO, Américo Matheus (1988). “*Auditoria contábil*”. 5ª Edição. Editora FGV. Rio de Janeiro.

GOMES, Josir Simeone et al (1999). “*Controlo de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*”. 2ª Ed. Editora Atlas. São Paulo.

HALL, J.A (1990). “*O Estado*”. Editora Estampa, Lisboa.

KENNE DA SILVA, Pedro Gabriel (2007:2). “*O papel do controlo interno na Administração Pública*”. Endereço Internet: www.ufrgs.br/necon/pciap.pdf. (Acedido em 31 de Janeiro de 2007).

LOCKE, John (1960). “*Two Treatises of Government*”, critical edition with an introduction and apparatus criticus by Peter Laslett, Cambridge University Press, Cambridge, (1963).

MARTINS. António Manuel (2007). “*Contratualismo*”. Endereço Internet: www.paginas.terra.com.br/educacao/aloisiofritzen/filosofia/plano_de_ensino/teoria_contratualista.html (acedido em 01 de Fevereiro de 2007).

ROUSSEAU, Jean-Jacques (1762). “*O Controlo social*, 3ª edição”, Europa- América, Mem Martins Publicações, (1989). [orig: du contrat social].2

MEGGINSON, Leon C et al (1986).” *Administração: conceitos e Aplicações*”. Editora Harper & How do Brasil, São Paulo.

SOUSA FRANCO, A.L (s.d). “*Direito Financeiro e Finanças Públicas*”, Volume 1. Editora Vega. Lisboa.

SOUSA FRANCO, A.L (1993). “*O Presente e o Futuro das Instituições de Fiscalização Financeira com Natureza Jurisdicional*”. Editora Vega. Lisboa.

TAVARES, José (1997). *“O Visa do Tribunal de Contas”*. Editora Livraria Almedina. Lisboa.

LEGISLAÇÃO CONSULTADA

Constituição da República de Moçambique (2004); Plural Editores; Maputo.

Lei nº 26/2009 de 29 de Setembro (Aprova o regime relativo á organização, funcionamento e processo da 3ª Secção do Tribunal Administrativo e revoga as Leis nº 13/97, 14/97 e 16/97 ambos de 10 de Julho).

Lei número 15/97 de 10 de Julho (Estabelece princípios, regras e normas de enquadramento do Orçamento de Estado e da Conta Geral do Estado).

Lei nº 9/2002, de 12 de Fevereiro (Cria Sistema da Administração Financeira do Estado).

Lei nº 6/2004 de 17 de Junho (Introduz Mecanismos de Combate à Corrupção).

Decreto número 30/2001 de 15 de Outubro (Aprova as Normas de Funcionamento dos Serviços da Administração Pública).

Decreto número 23/2004 de 30 de Junho (Aprova o regulamento do Sistema da Administração Financeira do Estado).

Código do Processo Penal em Vigor

DOCUMENTOS

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DA REFORMA DO SECTOR PÚBLICO (CIRESP). *“Estratégia Global da Reforma do Sector Público 2001-2011”*. Maputo.

EFFECTIVE GOVERNANCE AND THE ROLE OF SAIS (1996) “*XVI Conference of Commonwealth Auditors-General*”, Lahore, 4-6 November

MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO ESTATAL. “*Estatuto Geral dos Funcionários do Estado*” (2001); 2º Edição Actualizada. Maputo.

MINISTÉRIO DO PLANO E FINANÇAS – GABINETE DA MINISTRA “*SISTAFE (2002:3) Plano de Acção e Orçamento*”. Maputo

RAPOSO, Amável (2000). “*Virtudes e fragilidade do actual sistema de controlo dos dinheiros públicos Comemorações dos 150 anos do Tribunal de Contas*”. Lisboa.

RELATÓRIO BASE (1998). “*Independência Das Instituições Supremas de Controlo Das Finanças Públicas (isc)* ”. Lisboa Eurosai Seminar. Lisboa.

REVISTA REALIZADA por *Suelen Anderson* - Acadêmica de Ciências Jurídicas em 02 de Março de 2007

SOUSA FRANCO, A.L., “*O controlo financeiro e organização judiciária em Macau*”, in Revista do Tribunal do Tribunal de Contas número 15/16, Julho/Dezembro, 1992.

THE ACCOUNTING AND AUDITING ENVIRONMENT AND FINANCIAL ACCOUNTABILITY IN THE SOUTHERN AFRICAN DEVELOPMENT COMMUNITY (Junho de 1999). Relatório elaborado por Jean-Guy Laliberté, FCA (Canadá) para a Finance and Investment Sector Co-ordinating Unit da Southern African Development Community, sob os auspícios da Canadian International Development Agency (CIDA).

ENDEREÇOS ELECTRÓNICOS ACEDIDOS

www./eca.europa.eu/presentation/audit_scope/index_pt.htm (*Acedido em 15 de Fevereiro de 2007*).

www.jacoby.pro.br/votos/poder_policia.html (Acedido em 15 de Maio de 2013)