

ACADEMIA MILITAR

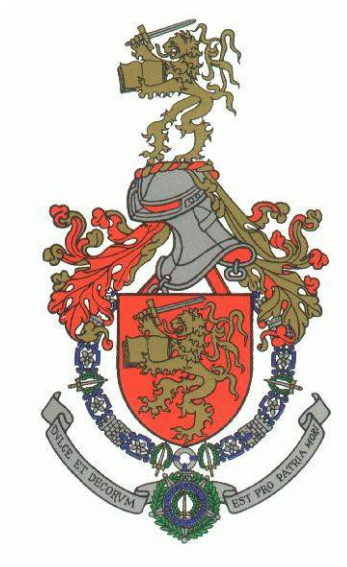
DIRECÇÃO DE ENSINO

MESTRADO EM CIÊNCIAS MILITARES

Especialidade de Administração Militar

Tirocínio para Oficial

2007/2008



TRABALHO de INVESTIGAÇÃO APLICADA

“O SIG e a Auditoria no Exército”

ORIENTADOR: Tenente-Coronel de Administração Militar, Luís Rita

CO-ORIENTADOR: Major de Administração Militar, Carlos Alves

MESTRANDO: Aspirante Tirocinante de Administração Militar

Número de Corpo: 5286, André Miguel Maroco Carvalho

Amadora, 20 de Maio de 2008

*À minha família,
e aos que a ela virão a pertencer.*



*“Verifiquei que, aos homens,
se devia agradecer o menos possível,
porque o reconhecimento que lhes
testemunhamos os convence, facilmente,
de que estão a fazer de mais!”*

Constant Benjamim

Agradecimentos

Agradecer torna-se sempre uma tarefa complicada. Existe quase sempre o receio do possível esquecimento de alguém a quem deveríamos ter agradecido e não o fizemos e existe, ainda, a situação incómoda de tudo agradecer, excepto aquela ajuda ou gesto a que não dêmos a importância, relevo e consideração merecida. Ciente desta realidade, insisto em deixar registados alguns agradecimentos que me parecem indispensáveis:

Ao Tenente-Coronel de Administração-Militar Luís Rita, que na qualidade de orientador revelou inexaurível acuidade com todas as dificuldades sentidas, empenhando-se pessoalmente na resolução das mesmas, pela sua inteira disponibilidade durante a execução do trabalho dispondo muitas vezes do seu tempo em prol do mesmo. Pelo seu incassável esforço no auxílio de todas as solicitações que lhe efectuei e pelas sugestões que constantemente efectuava, sem dúvida de extremo valor para o trabalho.

Ao Major de Administração-Militar Carlos Alves, que na qualidade de co-orientador revelou inteira disponibilidade no esclarecimento das dúvidas suscitadas ao longo do trabalho e à atenção que sempre demonstrou.

Ao Exmº Major-General Esteves da Silva, por ter disponibilizado as instalações da Direcção de Finanças para a execução do trabalho e pela disponibilidade demonstrada.

Ao Exmº Coronel de Administração-Militar Rui Lopes, por ter disponibilizado as instalações e os recursos materiais do Centro de Finanças do Comando Operacional para a elaboração do trabalho e pelo espírito crítico e participativo que demonstrou.



Ao Exmº Dr. Pires Caiado, por toda a disponibilidade para o apoio, à resolução das dúvidas suscitadas no desenvolvimento do trabalho

Ao Exmº Dr. Carlos Bernardes, por toda a orientação e apoio que prestou, muitas vezes com prejuízo do seu tempo, mas tendo sido fundamental na adaptação da auditoria assistida por computador à realidade do Exército.

Ao Tenente-Coronel Matos Luís, pela orientação que me deu, no enquadramento com os critérios metodológicos, no decurso da elaboração do trabalho.

Ao Major de Administração-Militar Cano, pela atenção e disponibilidade que sempre demonstrou.

Ao Capitão de Administração-Militar Ferreira, pelas suas valiosas sugestões e críticas que foi efectuando durante a realização do trabalho.

Ao Tenente de Administração-Militar Nina Martins, pela disponibilidade que sempre demonstrou e pelo apoio permanente, sem o qual não teria sido possível a adaptação de todo o trabalho ao SIG.

A todos os inquiridos que, quando solicitados para responder ao questionário, revelaram máxima disponibilidade para a execução dos mesmos, contribuindo assim para que o estudo perspectivo fosse possível.

A todos os restantes que, embora não descritos, foram indispensáveis e aos quais quero aqui expressar os meus agradecimentos.



Resumo

Actualmente os procedimentos de Auditoria regulamentados para o Exército, estão inevitavelmente dependentes de um elevado trabalho no terreno e de um extenso planeamento, facto que, com os actuais recursos afectos a esta actividade, está perigosamente comprometido. Capacitar esta área de recursos é inexequível com um trabalho, contudo formular mecanismos que permitam que com os mesmos recursos se contribua para uma maior eficiência da auditoria, é sem duvida um desafio aliciante, embora vulnerável á percepção que os futuros utilizadores têm sobre o sistema e sobre a sua importância, elemento indiscutivelmente condicionador da sua implementação.

Por forma a se perceber a opinião dos utilizadores do SIG, sobre a informação financeira que o mesmo disponibiliza e sobre as necessidades sentidas no âmbito da auditoria, procedeu-se à formulação de um questionário, direccionado a alguns oficiais de Administração Militar, a exercer funções na estrutura financeira do Exército, sobre o qual recaiu uma abordagem quantitativa. As opiniões manifestadas revelaram necessidades em distintas áreas, perspectivando-se contudo apenas as respeitantes à auditoria, às quais se tentou responder através da implementação da "*Auditoria Assistida por Computador*", elaborada com recurso a uma abordagem qualitativa, guarnecida pela informação recolhida, que consideramos ser um acréscimo de valor para a organização.

A implementação no Exército de um tipo de auditoria subdesenvolvido na generalidade das organizações, integrantes ou não da Administração Pública, representa não só um maior aproveitamento das capacidades do sistema como uma maior capacidade de actuação perante erros ou distorções que se possam verificar, sem prejuízo do já escasso tempo disponível e recorrendo aos recursos humanos já existentes.

Palavras – Chave:

- Auditoria
- Exército Português
- SIG
- Auditoria Assistida por Computador
- Eficiência



Abstract

Currently audits are developed with the help of some data supplied by IMS though depending on practical work and extensive planning, which is somehow difficult due to the small amount of existing resources. The purpose of this study is therefore to try to find the necessary mechanisms to improve those resources.

Bearing this in mind, some officers of Military Administration working for the financial structure of the Army were asked to answer a questionnaire on the financial information of the IMS and their own opinions concerning auditing.

As a conclusion, it can be stated that the implementation in the Army of type of audit that has been underdeveloped in most organizations, represents not only a much better use of the capacities of the system, but also a major capacity of performance in terms of possible mistakes. Moreover, this implementation will lead to less time spent and better use of existing human resources.

Key Words:

- Auditship
- Portuguese Army
- IMS
- Computer Audit assisted
- Efficiency



Lista de Abreviaturas

AAC	Auditoria Assistida por computador
BRCMD	Comando da Brigada de Reacção
CAAT's	Computer Audit Assist technic's
CFin	Centro de Finanças
CFin/CmdLog	Centro de Finanças do Comando da Logística
CFin/CID	Centro de Finanças do Comando de Instrução e Doutrina
CFin/CmdOp	Centro de Finanças do Comando Operacional
CFin/CmdPes	Centro de Finanças do Comando de Pessoal
CFin/Geral	Centro de Finanças Geral
CGD	Caixa Geral de Depósitos
CM	Colégio Militar
CISA	<i>Certified Information Systems Auditor</i>
CmdLOG	Comando da Logística
COPER	Comando Operacional
CRT	Constituição da Republica Portuguesa
DAQ	Direcção de Aquisições
DARH	Direcção de Administração de Recursos Humanos
DEC	Dezembro
DF	Demonstrações Financeiras
DFin	Direcção de Finanças
DIE	Direcção de Infra-Estruturas
EAPS	Enterprise Add-On Public Sector (Contabilidade Orçamental)
EMFA	Estado-maior da Força Aérea
EPA	Escola Pratica de Artilharia
EPC	Escola Pratica de Cavalaria
EPE	Escola Pratica de Engenharia
EPS	Escola Pratica dos Serviços
FI	Financials (Contabilidade Patrimonial e Financeira)
H1	Hipótese um
H2	Hipótese dois
H3	Hipótese três
H4	Hipótese quatro



IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IGCP	Instituto Geral do Crédito Público
IGE	Inspeção Geral do Exército
IGMDN	Inspeção Geral do Ministério da Defesa Nacional
IMPE	Instituto Militar dos Pupilos do Exército
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISA 300	<i>Planning an Audit of Financial Statements</i>
ISA 315	<i>Understanding the Entity and its Environment the Risks of Material Misstatement</i>
ISA 320	<i>Audit Materiality</i>
ISA 520	<i>Analytical Procedures</i>
ISACA	Information Systems Audit Control Association
ISC	Instituição de Superior de Controlo
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
LOPTC	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
MAAT	Missões de Auditoria e Apoio Técnico
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MT	Mapas de Trabalho
NGP	Nova Gestão Pública
NTR/A	Normas Técnicas de Revisão e Auditoria
OCAD	Órgão Central de Administração e Direcção
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PLC	Pedido de Libertação de Créditos
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
QP	Quadro Permanente
RA	Risco de Auditoria
RA4	Regimento de Artilharia nº 4
RAA	Relatório Anual de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RD	Risco de Detecção
RI	Risco Inerente
RI 15	Regimento de Infantaria nº 15
RMAAC	Relatório Mensal de Auditoria Assistida por Computador



RPM	Repartição de Pessoal Militar
SCI	Sistema de Controlo Interno
SecLog	Secção Logística
SEM/BW	<i>Sistem Enterprise Bussiness Whearouse</i>
SI	Sistemas de Informação
SIG	Sistema Integrado de Gestão
SIG/DN	Sistema Integrado de Gestão para a Defesa Nacional
TC	Tribunal de Contas
UEO	Unidades, Estabelecimento ou Órgão
VDF	Validação das demonstrações Financeiras
TI	Tecnologias de informação



Índice

1.	Introdução	1
1.1	Pergunta de partida e objectivos da pesquisa	1
1.2	Hipóteses	2
1.3	Fases da realização do Trabalho de Investigação Aplicada	3
1.4	Estrutura	3

PARTE A

2.	Capítulo I – Metodologia Adoptada.....	5
2.1	Tipo de Estudo.....	5
2.2	Finalidade da Pesquisa.....	5
2.3	Delimitação da Pesquisa	6
2.4	Métodos de Recolha de Dados	6
2.5	Metodologia de Investigação	8
3	Capítulo II – Revisão de Literatura	10
3.1	O Conceito de Auditoria segundo o TC	10
3.2	O TC como organismo regulador de Auditoria	10
3.3	Procedimentos de Auditoria no Exército	11
3.4	Tipos de Auditoria	16
3.5	O SIG e as Suas Características	18
3.6	CAAT'S – Computer Assisted Audit Technics	19
3.7	Fases de uma Auditoria	20
3.8	O Plano Oficial de Contabilidade Pública	22
3.9	Planeamento de uma Auditoria	22

PARTE B

4	Capítulo I – Resultados.....	24
4.1	Descrição da amostra	24
4.2	Caracterização do Sistema Integrado de Gestão	25
4.3	Periodicidade das Demonstrações Financeiras	31
4.4	Auditorias internas e a verificação de contas	32
4.5	Utilização de rácios financeiros e de estrutura	33
5	Capítulo II – Discussão de Resultados	34



6	Capítulo III – Propostas/Sugestões	36
6.1	A implementação de uma AAC:	36
6.2	Aplicação de uma AAC	37
	Conclusão	39
	Bibliografias.....	40



Índice de tabelas

Tabela nº 1 – O SIG disponibiliza as informações financeiras necessárias	26
Tabela nº 2 – Considera que a actual periodicidades das auditorias é adequada	32
Tabela nº 3 – Tem conhecimento dos novos procedimentos de auditoria no Exército	32
Tabela nº 4 – Deve haver procedimentos de Verificação Intercalar	33
Tabela nº 5 – Avaliação da qualidade do mecanismo de controlo intercalar efectuado pelo SIG	33
Tabela nº 6 – Considera que os Rácios Financeiros e de Estrutura são importantes na tomada de decisão	33

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Distribuição da Idade dos Inquiridos	24
Gráfico 2 – Nível Estrutural Financeiro onde está colocado	25
Gráfico 3 – Conteúdo incompreensível, falta de objectividade	26
Gráfico 4 – Todas as áreas possuem um mecanismo de controlo eficiente	27
Gráfico 5 – Formação no SIG	28
Gráfico 6 – Evolução qualitativa das Demonstrações Financeiras disponibilizadas pelo SIG	29
Gráfico 7 – Mudança quantitativa da Informação financeira	29
Gráfico 8 – Satisfação em relação às exigências qualitativas/quantitativas da Informação financeira	30
Gráfico 9 – Aspectos menos Conseguidos na Informação financeira	31



*"A administração é uma questão de habilidades,
e não depende da técnica ou experiência.
Mas é preciso antes de tudo saber o que se quer"*

Sócrates

Introdução



1. Introdução

1.1 Pergunta de partida e objectivos da pesquisa

De acordo com Yin (1989), o passo mais importante a dar numa investigação é a definição da questão de pesquisa. Também Quivy e Campenhoudt (1992, p.29) consideram que "(...) o investigador deve obrigar-se a escolher rapidamente um primeiro fio condutor tão claro quanto possível (...)", de forma a exprimir da forma mais exacta possível o que se pretende estudar e orientar em todas as etapas da investigação, sendo o fio condutor a pergunta de partida.

Com a realização deste trabalho pretende-se analisar a opinião dos utentes/utilizadores sobre a informação financeira disponibilizada pelo SIG e sobre a actual capacidade das Auditorias Internas em fazer face às necessidades, propondo-se, no fim, algo que permita contribuir para uma maior capacitação das mesmas, funcionando como um complemento às auditorias internas efectuadas *"in Loco"*, rentabilizando o pouco tempo disponível, o que de acordo com entrevistas exploratórias aos auditores, tem sido o principal elemento perturbador. Pelo que se considera pertinente a formulação das seguintes questões de investigação:

Poderá a Informação Financeira disponibilizada pelo SIG/DN afectar o controlo da actividade financeira?

Poderá a Actual capacidade de execução de Auditorias Internas no Exército responder às necessidades?

Concorrendo para os objectivos descritos, foram definidos os **objectivos específicos** que a seguir se enumeram:

- Analisar as Informações Financeiras proporcionadas pelo SIG/DN, no que respeita à quantidade, qualidade, adaptação a especificidade da actividade financeira e possível influência na capacidade de controlo.
- Verificar se a periodicidade com que as Auditorias Internas são executadas, corresponde ao desejável, e quais as suas consequências.
- Sendo a Circular nº 15 de 04DEC06, da DFin, que estipula os novos procedimentos de Auditoria para o Exército, pretende-se analisar qual o conhecimento que os utentes/utilizadores do SIG têm sobre a mesma.
- Analisar a necessidade de introdução de um mecanismo de controlo intercalar, de acordo com as capacidades/limitações que o SIG/DN possibilita.
- Analisar a necessidade da utilização de Rácios Financeiros e de Estrutura.
- Definir um conjunto de Procedimentos de Auditoria assistida por computador apoiada do SIG/DN.



- Elaborar um documento de trabalho que reúna os procedimentos de auditoria assistida por computador, dentro do espírito da Circular nº 15 de 04DEC06 da DFin¹, obedecendo criteriosamente às fases de auditoria definidas pelo "Manual de Auditoria e Procedimentos" do TC (1999)
- Testar a implementação de CAAT's, através do recurso a um "Audit Software"² que irá analisar os procedimentos definidos no objectivo anterior.

A selecção dos objectivos centrais constitui especial relevância ao ser verificado que, com a introdução do Sistema Integrado de Gestão, a informação financeira relativa às UEO, passou a estar disponível em tempo real e em qualquer local onde fosse possível o acesso ao sistema, contudo estas potencialidades não eram rentabilizadas no campo da Auditoria no Exército. Os trabalhos de Auditoria implementados exigiam demasiado tempo e recursos humanos afectos a sua execução, facto que, na actual realidade vivida na estrutura financeira, se torna um obstáculo praticamente intransponível e um factor incapacitador das Auditoras Internas.

A proposta de implementação de AAC pode constituir um mecanismo complementar que permita ao auditor que a executa, ter uma ideia generalizada sobre os movimentos e registos nas contas da UEO e sobre o cumprimento de determinados regulamentos vigentes, de um modo mais rápido

1.2 Hipóteses

A Formulação de Hipóteses "*provêm seja da observação de fenómenos na realidade, seja da teoria ou de trabalhos empíricos*" (Fortin, 1996, p.102). As hipóteses formuladas são as seguintes:

H1 – A abordagem do Trabalho de Investigação Aplicada partiu do princípio que a informação disponibilizada pelo SIG revela insuficiências, encontra-se desadequada com as especificidades da actividade financeira, reflectindo-se este facto na incapacidade de fomentar um mecanismo de controlo eficiente, ponderando o facto de a "periodicidade com que a informação é exigida"³ ser a ideal.

H2 – A actual periodicidade com que as Auditorias Internas são levadas a cabo no Exército não é a desejável⁴, o que poderá influenciar negativamente os objectivos da sua execução. O nível de conhecimento da "circular nº 15 de 04DEC06, da DFin"⁵, é reduzido,

¹ Circular nº15 de 04DEC06 da DFin, estabelece os novos procedimentos de auditoria para o Exército.

² Software de Auditoria

³ De acordo com a Circular nº a informação deve ser prestada Anualmente, Trimestralmente e mensalmente

⁴ Anexo A – Nível de Execução do Plano de MAAT do ano 2008.

⁵ Circular nº 15 de 04DEC06, da DFin – Novos Procedimentos de Auditoria para o Exército



contudo os que têm conhecimento sobre a mesma consideram que seria crucial a implementação de procedimentos de Auditoria assistida por computador, complementando-se os procedimentos executados durante uma auditoria, tal como previsto da circular enunciada.

H3 – A implementação de procedimentos de Auditoria assistida por computador, cuja análise pode ser efectuada com o possível recurso a um “*Audit Software*”, poderia ser um contributo fundamental na execução de auditorias.

1.3 Fases da realização do Trabalho de Investigação Aplicada

O desenvolvimento deste trabalho teve por base uma metodologia composta por diferentes fases e métodos de investigação, sendo estas as seguintes:

- Numa primeira fase foi dado especial ênfase à revisão de literatura relacionada com o tema “*O SIG e a Auditoria no Exército*” e à preparação de questionários.
- A fase seguinte foi preenchida com a fase de Pré-teste do Questionário, com o intuito de aferir se este era o mais adequado aos propósitos deste trabalho, bem como se era explícito para a população alvo. Os resultados revelaram a necessidade de proceder alterações pontuais que culminaram com o modelo final presente neste trabalho. O método de amostragem escolhido foi a não probabilística ou não aleatória. De acordo com Maroco (2003, p.21), “*Neste tipo de amostragem a probabilidade de um determinado elemento pertencer à amostra não é igual à dos restantes elementos (não seguindo portanto os princípios da teoria das probabilidades)*”. De entre os tipos de amostras não aleatórias a escolha recaiu na amostragem por conveniência. De acordo com Maroco (2003, p.21), “*Neste tipo de amostra os elementos são seleccionados pela sua conveniência (...), por voluntariado, ou ainda acidentalmente (...)*”.
- Na terceira fase foi efectuada a recolha e tratamento dos dados obtidos com as respostas aos questionários, da auditoria assistida por computador e a adaptação do *software* de Auditoria “*IDEA*”. Em simultâneo continuou-se a desenvolver a pesquisa literária e elaboração de um primeiro esboço do trabalho;
- Por fim, na quarta e última fase procedeu-se à elaboração e redacção do texto final.

1.4 Estrutura

Pela especificidade do tema – “O SIG e a Auditoria no Exército” – e especial incidência na análise das potencialidades da Auditoria assistida por computador, apoiada no SIG/DN, como mecanismo complementar das actuais auditorias, entendeu-se por bem distinguir, neste trabalho, três partes como necessárias para o cabal esclarecimento do tema e apresentação de dados finais e conclusivos:



Introdução – Na qual é efectuada uma introdução à pesquisa efectuada, onde se pretende dar a conhecer ao leitor a pergunta de partida, os objectivos de pesquisa, as hipóteses levantadas e a delimitação da pesquisa. Nesta parte é ainda descrita a estrutura do trabalho e as fases que concorreram para a sua efectivação.

Parte A – Composta pelo Capítulo I (Metodologia Adoptada), onde é descrita a metodologia utilizada para a realização do trabalho. No Capítulo II (Revisão de Literatura), destinada à apresentação teórica dos conceitos, em matéria de:

- Auditoria, através da apresentação do conceito estabelecido pelo TC.
- Definição dos procedimentos de Auditoria para o Exército⁶ e da sua Periodicidade
- Definição e Caracterização dos tipos de auditoria definidos pelo TC.
- Caracterização da Auditoria Informática e dos CAAT's
- Caracterização do SIG
- Definição das fases de uma auditoria, de acordo com o estabelecido pelo TC⁷

Parte B – Capítulo I (Resultados) – Nesta parte são apresentados os resultados extraídos do tratamento estatístico dos questionários. Capítulo II (Discussão de Resultados) onde se pretende que a resposta aos objectivos gerais fique clarividente. Nesta parte pretende-se que o leitor fique sensibilizado para toda a realidade envolvente ao SIG e para a incapacidade actual para a execução de auditorias. Capítulo III (Propostas/Sugestões), onde será apresentada a proposta que visa responder às necessidades identificadas no campo da Auditoria.

⁶ Estabelecidos pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin

⁷ Manual de Auditoria e Procedimentos de TC, 1999



PARTE A

(Metodologia Adoptada / Revisão de Literatura)



2. Capítulo I – Metodologia Adoptada

2.1 Tipo de Estudo

De acordo com Quivy e Campenhoudt (1992), no campo da investigação científica os dispositivos de pesquisa variam com o tipo de investigação que se pretende concretizar, pelo que não existe uma metodologia consensual entre a comunidade científica.

No que diz respeito ao conhecimento que se pretende obter com este Trabalho de Investigação Aplicada, enquadra o mesmo num **Estudo Exploratório** pois "*Explora-se uma determinada realidade porque pouco se conhece sobre ela*" (D'Oliveira, 2007, p.15). Apesar de os objectivos centrais se basearem na recolha de informação, similar a outras que já foram levadas a cabo, a proposta de implementação de Auditoria assistida por computador é uma realidade intangível até ao momento no Exército Português, fruto da inexistência de regulamentação fixadora dos procedimentos a verificar através do SIG/DN.

2.2 Finalidade da Pesquisa

Segundo (D'Oliveira, 2007, citando Hill e Hill, 2000), os vários tipos de pesquisa podem ser analisados em função dos objectivos específicos tendo considerado três situações distintas:

➤ **Investigação Pura**

O objectivo deste tipo de trabalho é descobrir novos factos de forma a testar deduções feitas teoricamente. Os trabalhos desenvolvidos neste âmbito poderão não ter uma aplicação prática imediata e visível; o seu objectivo poderá ser o enriquecimento do corpo teórico de uma determinada área científica.

➤ **Investigação Aplicada**

O propósito deste tipo de pesquisa é a resolução a médio prazo de problemas práticos sendo as suas implicações claramente visíveis.

➤ **Investigação Aplicável**

À semelhança da investigação aplicada também neste tipo de estudo se pretende contribuir para a resolução de problemas práticos mas num horizonte temporal mais limitado. Desta forma, as implicações destes trabalhos, para além de visíveis, serão imediatas.

De acordo com a descrição dos tipos de Investigação anteriormente efectuada, e tendo presentes os Objectivos descritos, a investigação efectuada no âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, e tal como a própria terminologia descreve, é investigação Aplicada, não obstante de a aplicação do programa IDEA, ou da aplicação de procedimentos de AAC, se poder enquadrar num tipo de Investigação Aplicável.



2.3 Delimitação da Pesquisa

O principal elemento delimitador foi o factor temporal, tendo sido apenas possível analisar uma amostra dos elementos presentes na estrutura financeira. Relativamente à proposta apresentada, a delimitação temporal deu ainda origem, a que os procedimentos identificados se direccionassem principalmente para a actividade financeira de uma unidade tipo regimental⁸, sendo a sua selecção baseada no facto de constituírem a maioria das 133 unidades do Exército Português e visassem apenas as classes de contas unanimemente reconhecidas como mais importantes.

2.4 Métodos de Recolha de Dados

A selecção dos métodos de colheita de dados teve como critério de ponderação “se a informação que quer colher com a ajuda de um instrumento de medida em particular é exactamente a que tem necessidade para responder aos objectivos da sua investigação.” (Fortin, 1996, p.240) e o “tipo de instrumento de medida que melhor convém ao objectivo em estudo” (Fortin, 1996, p.240). Neste trabalho a recolha de Informação foi efectuada através de:

2.4.1 Análise documental

“As fontes bibliográficas podem ser classificadas segundo três ordens: primária, secundária ou terciária” (Fortin, 1996, p.76), neste trabalho foram utilizadas como referência as três ordens de fontes bibliográficas, através da análise de livros, revistas da especialidade, artigos de opinião, Regulamentos comunitários, Leis, Decretos-Lei, Circulares, anexos às Circulares, Notas-Circulares, Interpretações Técnicas da Direcção de Finanças e dos Centros de Finanças e informação variada das entidades com responsabilidade na regulamentação da Auditoria e Controlo na Administração Pública e em Particular no Exército Português.

2.4.2 Observação participante

O autor do Trabalho de Investigação Aplicada encontra-se a Estagiar na Repartição de Auditoria da Secção de Finanças e, como tal, usufruiu do conhecimento dos participantes que aí se encontram a desempenhar funções. Estes, como colaboradores desta Repartição, são possuidores de conhecimento acerca das actuais exigências legais no âmbito das Auditorias Interna efectuadas nas UEO do Exército, da realidade objectivamente alcançada nessas Auditorias, da informação recolhida e tratamento da mesma, das principais necessidades e dificuldades e da importância que as Auditorias representam. A metodologia intrínseca permite classificar a observação efectuada como directa, na qual se “captam os comportamentos no

⁸ Unidade tipo regimental – unidades com estrutura de regimento, sob comando de um oficial de posto Coronel.



momento em que eles se produzem e em si mesmos, sem a mediação de um documento ou testemunho" (Quivy, 1997, p.72); assistemática que " *consiste em recolher e registar os factos da realidade sem que o pesquisador utilize meios técnicos especiais ou precise de fazer perguntas directas*" (Santos, 2007, p.35); participante pois o pesquisador " *integra-se ao grupo com a finalidade de obter informações*" (Santos, 2007, p.36) e individual devido a ter sido realizada individualmente.

2.4.3 Entrevista

"A entrevista, é um modo particular de Comunicação verbal, que se estabelece entre o investigador e o participante com o objectivo de colher dados relativos às questões de investigação formuladas " (Fortin, 1996, p.245), neste trabalho foram efectuadas entrevistas⁹, do tipo parcialmente estruturadas, que se considerou ser o mais adequado. Foram visados os oficiais de Administração-Militar, que exercem funções de Auditores nos centros de Finanças, e o chefe da Repartição de Auditoria da Direcção de Finanças. A realização de entrevistas foi fundamental no sentido de explorar e ter uma ideia generalizada sobre a realidade que se pretendia tratar, não sendo os dados nelas contidos relevantes para a constituição dos resultados

2.4.4 Questionários

Foram efectuados Questionários¹⁰ direccionados aos Oficiais de Administração Militar do QP a exercer funções na DFin, no CFin/CmdOp, no CFin/Geral, no CFin/CID, no CFin/CmdLog, no CFin/CmdLog, no COLOG, na DIE, na SecLog da EPC, na SecLog do CM, na SecLog do IMPE, SecLog da DFin, na SubSecção Financeira da DAQ, na Subsecção Financeira da EPS na SecLog da EPA, na SecLog da BRCMD, na SecLog do RI 15, na SecLog da EPE e na SecLog do COPER. O questionário foi previamente enviado para um conjunto restrito de oficiais, de forma a executar o pré-teste do mesmo, após o qual foram analisadas as opiniões e imputadas ao questionário as que se consideraram relevantes para o estudo. A definição da população e amostra teve por base os seguintes critérios:

2.4.4.1 População e Amostra

Para o Estudo Empírico posteriormente descrito, foi utilizado como base de Amostragem uma lista dos Oficiais de Administração Militar fornecida pela RPM da DARH, sendo esta respeitante a data de 20 de Dezembro de 2007.

⁹ Anexo B – Guiões utilizados nas entrevistas

¹⁰ Anexo C – Modelo do Questionário utilizado



2.4.4.2 População

Uma *"população é uma colecção de elementos ou de sujeitos que partilham características comuns, definidas por um conjunto de critérios"* (Fortin, 2000, p.202). A população que é subjugada a um estudo denomina-se de População Alvo (Fortin 2000).

Minorando o efeito de factores externos da investigação e sabendo que a população é o conjunto de elementos que partilham características comuns definidas por um conjunto de critérios, a definida para este trabalho é constituída pelos Oficiais de Administração Militar do QP.

2.4.4.3 Amostra

Sabendo que a Amostra é um subconjunto de uma população ou de um grupo de sujeitos que pertencem à mesma população, onde a quantidade que compõe a amostra não é fixa, devendo no entanto ser representativa. O método por mim utilizado para a determinação da Amostra é o método de Amostragem Não Probabilística por Conveniência, pois a selecção da amostra teve por base um julgamento pessoal em função de um carácter típico (estar directamente ligado à actividade financeira), possibilitando um estudo mais equilibrado do tema, uma melhor compreensão do processo de "Actividade Financeira no Exército" e simultaneamente, excluir participantes que não se encontrem a exercer funções na Estrutura Financeira do Exército (Secções Logísticas, Centros de Finanças e Direcção de Finanças). O tamanho da Amostra corresponde ao que eu considero como suficientemente grande para poder extrair resultados representativos, tendo em vista os respectivos custos aliados à dimensão.

Após ter determinado qual o método de selecção da Amostra mais indicado, pode-se determinar que a amostra são os Oficiais de Administração-Militar do QP, que se encontram a desempenhar funções nas diferentes áreas da estrutura financeira anteriormente identificadas, não obstante dos restantes oficiais também possuírem conhecimentos nesta área, o facto de não estarem actualmente, directamente ligados à mesma, poderia originar um desconhecimento dos novos mecanismos. A amostra será assim constituída por 42 Oficiais de Administração-Militar e será distribuída de acordo com o quadro presente em anexo¹¹.

2.5 Metodologia de Investigação

Segundo Marconi & Lakatos, 1990, a metodologia consiste no desenho de um caminho que permita atingir um determinado objectivo e compreender um conjunto de actividades sistemáticas e racionais. A investigação científica é um processo que deve ter um carácter sistemático, com o intuito de proceder à validação de conhecimentos já estabelecidos, ou de

¹¹ Anexo D – Distribuição da Amostra



produzir novos conhecimentos. Estes vão influenciar a prática da área a que dizem respeito, de forma directa ou indirecta (Burns & Grove, citados por Fortin, 2003).

É crucial que todo este processo de investigação esteja assente numa metodologia científica que possibilite a captação e a análise dos dados disponíveis de uma forma correcta, garantindo elevados padrões de qualidade nos resultados obtidos. Para responder aos objectivos da forma mais precisa, capitalizou-se as vantagens das seguintes abordagens:

2.5.1 Abordagem Qualitativa

A análise qualitativa é utilizada quando se pretende efectuar “ *a descrição e interpretação de fenómenos e realidades*” (D'Oliveira, 2007, p.18, citando Cassel e Symon, 1994). O método de recolha de informação deste tipo de abordagem é essencialmente efectuado através de “*entrevistas em profundidade, (...), a observação participante, leitura de relatórios sobre o mesmo assunto*”(Fortin, 1996, p.149), sendo ainda uma característica deste método “*começar a investigação sem ideias pré concebidas*” (Fortin, 1996, p.151).

A implementação de auditoria assistida de computador apoiada no SIG/DN, de acordo com as suas capacidades e Limitações, e a utilização do *Software* de auditoria “*IDEA*” são objectivos nunca antes explorados no Exército, sobre os quais não se estabeleceu qualquer relação e não existe nenhuma ideia pré-concebida, será, por isso, tangível com recurso a uma abordagem qualitativa, preconizada através da análise documental, da observação participante, do recurso a entrevistas. O recurso à abordagem qualitativa considerou-se ser o ideal para executar as tarefas definidas, sendo o que permitia “*uma contribuição para a evolução de conhecimentos pertinentes nas disciplinas*” (Fortin, 1996, p.159), considerando que no âmbito deste trabalho “disciplinas” representa o processo de Auditoria no Exército.

2.5.2 Abordagem quantitativa

As características deste tipo de abordagem nortearam a efectivação e tratamento do questionário, quer por entrevista quer por inquérito, onde se objectivava determinar as diversas interpretações e perspectivas da população determinada no que respeita: qualidade / quantidade / adaptação da informação financeira proporcionada pelo SIG e à sua relação com a capacidade de controlo, a periodicidade com que as auditorias são efectuadas, as capacidades da circular nº 15 e a receptividade à introdução de um mecanismo de auditoria assistida por computador.



3 Capítulo II – Revisão de Literatura

3.1 O Conceito de Auditoria segundo o TC

O Tribunal de Contas, através do seu Manual de Auditoria e Procedimentos (1999), descreve que *"o próprio conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, reflectindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo mas também os objectivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados."* (Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, p.22)

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, a auditoria, passou depois, a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Por isso, a evolução histórica dos conceitos, permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais, que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à actualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e, consequentemente históricos mas, também a ter uma função preventiva e orientadora.

Dentro de uma concepção ampla e clássica, na esfera financeira, a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Existem no entanto, diversos conceitos e em face da sua diversidade houve a preocupação de dar à auditoria *"uma definição que tivesse uma aceitação generalizada. Neste sentido são de realçar as acções de harmonização realizadas a nível internacional pela IFAC e, a nível das ISC, pela INTOSAI"* (Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, p.22)

A definição, elaborada pela IFAC e pela INTOSAI, constituiu a base da definição apresentada pelo Tribunal de Contas, sendo esta a seguinte:

"Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada" (Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, Pág.23).

3.2 O TC como organismo regulador de Auditoria

A Constituição da República Portuguesa no nº 1 do art. 214, define o TC como o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas, e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe.

A sua jurisdição abrange todas as instituições públicas portuguesas, quer actuem



em Portugal quer no estrangeiro¹², sendo as instituições definidas no n.º 1, n.º 2, n.º 3 do art. 2º da Lei nº 48/2006 e a sua competência material essencial e complementar definida no art. 5º e art. 6º da Lei nº 48/2006.

O TC, como entidade máxima reguladora da actividade financeira, e motivado pela necessidade de rever e reescrever alguns procedimentos à data implementados, que devido às evoluções empresariais necessitavam de ser revistos, teve a seu cargo o desenvolvimento do *"Manual de Auditoria e Procedimentos"*¹³, onde se consagra a auditoria como método privilegiado do exercício do controlo financeiro moderno, se estabelece as normas para a sua execução, e os princípios na qual se devem basear, os procedimentos gerais a ser cumpridos na sua execução, e a caracterização das várias fases.

3.3 Procedimentos de Auditoria no Exército

Actualmente as Auditorias levadas a cabo nas UEO estão sobre a responsabilidade da Direcção de Finanças, executadas na pessoa dos "centros de Finanças"¹⁴. Por forma a padronizar os trabalhos de Auditoria, reenquadrar conceitos já desactualizados, e através da mutabilidade capacitaria das auditorias, proceder à adaptação das mesma às novas características financeiras que o Exército adoptou, e das quais devem ser sublinhadas, a introdução do *"Sistema Integrado de Gestão"* e a regência da gestão financeira do Exército pelo *"Regime Geral da Administração Pública"*¹⁵ foi elaborada a circular nº 15 de 04DEC06 da DFin, que estabelece os novos procedimentos de Auditoria no Exército. Esta circular estabelece o cumprimento das seguintes fases da auditoria:

- 1) Planeamento da Auditoria
- 2) Auditoria aos Procedimentos contabilísticos de Controlo Interno
- 3) Relatório de Auditoria

3.3.1 Planeamento da Auditoria

Trabalhos Preparatórios¹⁶

Neste primeiro ponto da circular nº15 estabelecem-se os trabalhos preparatórios a realizar, sendo realçada a importância dos mesmos, no sentido de alertar, ao profissional ou

¹² n.º 2 de art.º 1 da Lei nº 48/2006 de 23 de Março

¹³ Efectuada ao abrigo da alínea . d) , n.º1 do art.78 da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto

¹⁴ No nº 3 do artº 25 do Decreto Regulamentar nº 74/2007 pode-se ler " Os centros de finanças dependem tecnicamente da Direcção de Finanças".

¹⁵ De acordo com no nº2 do artº 4 do Decreto-Lei nº 61/2006, "a gestão financeira do exercito rege-se pelo regime geral da Administração Pública".

¹⁶ Estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin



entidade que irá proceder a Auditoria, da necessidade de executar procedimentos de planeamento tendentes à aquisição de, um bom conhecimento da área da UEO a auditar, do sistema de controlo Interno vigente e das informações relevantes, presentes nos relatórios e mapas de prestação de contas. O auditor deverá desenvolver uma estratégia geral e uma abordagem pormenorizada quanto à natureza, oportunidade e extensão esperada dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos utilizados ao longo do trabalho de campo. Esta fase de planeamento de Auditoria visa essencialmente:

- Detecção das áreas mais importantes de Auditoria
- Identificação de Potenciais Problemas
- Execução do trabalho de campo de forma expedita
- Atribuição de tarefas aos membros da equipa de auditoria e a verificação do seu trabalho

Plano Global de Auditoria¹⁷

O plano global de auditoria, presente na circular nº 15, foi desenvolvido de forma a descrever o âmbito e a condução esperada da Auditoria. Neste plano definem-se as linhas orientadoras para o desenvolvimento dos diversos programas de trabalho nas seguintes matérias:

- Conhecimento da actividade das UEO
- Conhecimento dos sistemas contabilísticos e de controlo Interno
- Risco de Auditoria Aceitável
- Natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos

A definição dos programas de trabalho é acompanhada de uma pormenorização das actividades que concorram para os objectivos definidos para cada matéria, sendo estes:

- Conhecimento da Actividade das UEO: a sua importância assenta no facto, de este ser um dos mecanismos que permite a identificação das práticas e das transacções que possam ter um efeito materialmente relevante na prestação de contas, ajuda na avaliação de riscos e identificação de problemas comprometedores da realização de uma auditoria eficiente e eficaz. O conhecimento da UEO pode ser obtido com recurso a uma variedade de fontes, das quais se podem destacar: Debate com pessoas dentro da UEO; Debate com pessoas conhecedoras exteriores à entidade; Publicações relacionadas com a UEO; Legislação e regulamentos que afectem significativamente a UEO; Visita as instalações da UEO e Documentos produzidos pela UEO.

¹⁷ Estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin



- Conhecimento do SCI: nesta matéria, visa-se essencialmente, a avaliação das políticas e procedimentos adoptados para atingir o objectivo de assegurar, na medida do praticável, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor e integralidade dos registos contabilísticos e a preparação tempestiva de informação financeira credível. De forma a verificar os objectos anteriormente descritos, esta circular estabelece a execução de teste de controlo, que visam obter prova acerca da eficácia da concepção dos SCI¹⁸ e averiguar o bom funcionamento dos controlos Internos durante todo o período. De forma a obter prova de auditoria, a circular estabelece a execução de testes substantivos às "transacções"¹⁹ e aos "Saldos de Contas"²⁰.

Programas de Auditoria²¹

Conforme se encontra descrito na Circular nº 15, a utilização de Programas de Auditoria insere-se no âmbito da actividade que é desenvolvida pelos Auditores, pois é através destes que se fornecem as instruções aos intervenientes na auditoria, e os procedimentos que asseguram a devida execução do trabalho. Estes programas são compostos pela descrição de: natureza dos procedimentos, oportunidade dos procedimentos, extensão dos procedimentos, e objectivos de auditoria em cada área.

Dossier Permanente²²

Os dossiers permanentes englobam todas as informações que o auditor classifique de relevantes, e que necessitem de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras. As informações que devem constar no Dossier permanente e que a UEO deve preparar na fase de planeamento são as seguintes: Breve evolução da actividade operacional da UEO; Responsabilidades financeiras; Cópia das actas; acontecimentos extraordinários; Legislação aplicável à UEO relativa á actividade em que se insere; Apólices de seguros; Lista de fornecedores; Contratos de Locação Financeira; Contratos com a banca; Outros contratos; Documentos de prestação de Contas reportados às datas de referência; Relatórios com interesse para a auditoria e Procedimentos contabilísticos especiais.

¹⁸ A eficácia da concepção do sistema de controlo Interno, segundo a circular nº 15 de 04DEC06 da DFin, corresponde a verificação se estes sistemas se encontram ou não convenientemente concebidos para evitar ou detectar distorções materiais.

¹⁹ verificar se as transacções existiram, foram registadas e se estão correctamente classificadas e lançadas.

²⁰ ex. circularização às contas de fornecedores e às contas bancárias, inspecções físicas ao caixa

²¹ Estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin

²² *idem*



Visitas de Trabalho às UEO²³

A circular nº 15 de 04DEC06 da DFin, estabelece que as visitas de trabalho às UEO, deveram ser agendadas até 30 de Novembro e devem realizar-se apenas a partir do segundo trimestre do ano económico.

Auditoria aos Procedimentos Contabilísticos e Controlo Interno²⁴

Nesta segunda parte da circular nº 15 é apresentada a ordem²⁵ pela qual iram ser analisadas as diversas áreas: Caixa e Bancos; Vendas, Prestações de Serviços e Contas a Receber; Compras, Aquisição de Serviços e Existências; Pessoal; Prestação de Contas; Controlo Orçamental e Imobilizado, sendo definido o programa de trabalho relativo a execução dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos. Este programa é utilizado como forma de controlar a qualidade do trabalho para cada uma das diferentes áreas a examinar, sendo específico para cada uma delas.

Segundo a Circular nº 15, a programação do trabalho é uma fase fundamental no trabalho de Auditoria, sobre a qual deverá recair especial atenção por parte do auditor, sendo crucial na determinação do risco de Auditoria.

No que respeita aos procedimentos substantivos a efectuar na fase preliminar, esta circular estabelece que estes deveram ser os seguintes: Inspeções físicas à caixa; Análise das reconciliações bancárias; Circularização de bancos e fornecedores; Análise dos movimentos ocorridos nas contas de imobilizado.

No que respeita à elaboração dos MT²⁶ a circular nº 15 define que estes devem ser complementados, com recurso a um sistema de indexação que permita localizar de uma forma célere e precisa a informação pretendida pelo programa de trabalho.

A segunda parte é ainda constituída pelos programas de trabalho para as áreas anteriormente descritas, onde se encontram definidos os procedimentos a verificar em cada área. As áreas para as quais foi definido um "Programa de Trabalho" são as seguintes:

- Área A: Caixa e Bancos
- Área B: Vendas e Prestação de Serviços

²³ Estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin

²⁴ Estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin

²⁵ Segundo a circular nº 15 de 04DEC06 da DFin, a definição deste ordem teve por base o principio de que o ciclo da actividade operacional da UEO se inicia com o ciclo orçamental dando origem a todo o processo de despesa, por exemplo, nos pagamentos resultantes de compras ou aquisições de: Fornecimentos e Serviços prestados por Terceiros; Bens detidos com carácter de permanência

²⁶ Documentos onde fica a prova dos testes ou procedimentos efectuados durante o trabalho de campo assim como as conclusões atingidas ao longo das várias áreas de trabalho, as quais serviram de base para a elaboração dos relatórios, pareceres e recomendações



- Área C: Compras, Aquisições de Serviços e Existências
- Área D: Pessoal
- Área E: Prestação de Contas
- Área F: Controlo Orçamental
- Área G: Imobilizado

Relatórios de Auditoria²⁷

Na terceira parte da Circular nº 15 é estabelecida a metodologia para a realização dos relatórios, sendo a sua execução da responsabilidade do Auditor. Nesta circular, é descrito que o Auditor deverá emitir dois documentos sobre as demonstrações financeiras, sendo eles: a VDF e o RAA.

Relativamente a VDF, é o relatório no qual o auditor expressa a sua opinião acerca das demonstrações financeiras, realçando as matérias que as afectam, dando lugar a uma opinião com ressalvas. A opinião poderá ser com ressalvas, nas situações de incerteza, cujo efeito conjunto afecte de forma significativa as demonstrações financeiras, ou em situações que o auditor considere relevante para o efeito, nomeadamente: a derrogação excepcional de princípios contabilísticos, as alterações de políticas contabilísticas, desacordo na aceitabilidade das políticas contabilísticas adoptadas, desacordo quanto ao método da aplicação ou à adequação das divulgações nas Demonstrações Financeiras, distorções materialmente relevantes e outras situações consideradas necessárias. A estrutura do relatório deve conter no mínimo: Nome do Auditor e Centro de Finanças a que pertence, Título, Introdução²⁸, responsáveis²⁹, descrição³⁰, opinião, data e a assinatura do responsável.

No que respeita ao RAA, como o próprio termo indica, deve ser elaborado anualmente, pelos auditores dos Centros de Finanças, para cada UEO que os mesmos supervisionam, devendo ser entregue através do Chefe do Centro de Finanças, ao Comandante do Comando Funcional, a DFin e a UEO visada, até ao último dia útil do mês de Fevereiro do ano seguinte a que se refere o mesmo. Neste relatório o auditor deve descrever o trabalho que efectuou e as dificuldades encontradas na execução do mesmo, podendo ainda constar no relatório

²⁷ Estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06, da DFin

²⁸ Segundo a Circular n.º 15 de 04DEC06 da DFin, a introdução deve conter: as DF que foram examinadas, as quantias relativas ao total do balanço, ao total dos fundos próprios e ao resultado líquido neste incluído.

²⁹ Segundo a Circular n.º 15 de 04DEC06 da DFin, a UEO é responsável pela preparação e apresentação das DF, pela adopção das políticas e critérios contabilísticos apropriados e pela manutenção do SCI. É responsabilidade do auditor expressar uma opinião sobre o conjunto das DF.

³⁰ Segundo a Circular n.º 15 de 04DEC06, a deve ser elabora uma descrição sucinta da auditoria, a verificação e a base de amostragem e a apreciação sobre a adequação das políticas contabilísticas.



observações e/ou informações complementares à VDF, que se entendam por convenientes, quer estas estejam ou não incluídas nas Validações efectuadas.

3.3.2 Periodicidade³¹ de Execução de Auditorias e Recursos Humanos – Exército

As auditorias efectuadas pelos centros de finanças às UEO integrantes do seu OCAD, constituem o único mecanismo de auditoria em vigor no exército, excepto casos em que a gravidade dos erros ou distorções detectadas exijam a intervenção da DFin, IGE, IGMDN, TC. Os Centros de Finanças, na qualidade de principal elemento do trabalho de Auditoria, enviam anualmente para a Direcção de Finanças, da qual dependem tecnicamente³², o planeamento das datas³³ em que irão executar essas auditorias.

Desse planeamento, relativo ao ano de 2008, interessa relevar que o CFin/Geral perspectiva auditar todas as suas quatro unidades, o CFin/CmdLog não perspectiva efectuar qualquer auditoria nas suas 22 unidades, o CFin/CID perspectiva efectuar auditorias às suas 16 unidades, o CFin/CmdPes perspectiva auditar todas as suas quatro unidades, em duas delas proceder a uma segunda auditoria no mesmo ano, por último o CFin/CmdOp apenas perspectiva auditar 10 das suas 26 unidades.

No que respeita aos recursos humanos afectos à execução de Auditoria no Exército, apenas se terá em referência os que pertencem à Direcção de Finanças e aos cinco Centros de Finanças existentes.

No total, os oficiais de Administração-Militar, que exercem funções de Auditor são e distribuem-se do seguinte modo: 2 auditores (CFin/CmdOp); 2 auditores (CFin /CID), 1 auditor (CFin/CmdLog), 2 auditores (CFin/CmdPes), 1 auditor (CFin/Geral) e 1 auditor (RA/DFin)

3.4 Tipos de Auditoria

Através do “Manual de Auditoria e Procedimentos” (1999), o TC apresenta os critérios adoptados para a classificação dos tipos de Auditorias, de acordo com o modelo presente em anexo³⁴, sendo os tipos identificados os seguintes:

- **Auditoria de Contas:** consubstancia-se numa análise das contas com o objectivo de expressar uma opinião sobre a conformidade com os critérios pré-estabelecidos, os princípios geralmente aceites e as normas de contabilidade, visando a certificação legal de contas.

³¹ Relativo às auditorias levadas a cabo pelos Centros de Finanças

³² No nº 3 do artº 25 do Decreto Regulamentar nº 74/2007 pode-se ler “ Os centros de finanças dependem tecnicamente da Direcção de Finanças”.

³³ Anexo A – Planeamento das Auditorias a executar pelos Centros de Finanças

³⁴ Apêndice A – Critérios classificadores de Auditoria de acordo com o TC.



- **Auditoria de Situação Financeira:** consubstancia-se numa análise das demonstrações financeiras elaboradas pela entidade, de forma a verificar se estas se encontram correctamente elaboradas e se reflectem a situação financeira.
- **Auditoria de Gestão:** visam essencialmente as actividades desenvolvidas ao nível do planeamento estratégico, tático, e no processo de decisão relacionado com a aplicação de sistemas, políticas, critérios e procedimentos. O objectivo central deste tipo de auditoria é verificar se os recursos disponibilizados são aplicados de forma subordinada aos princípios na NGP, nomeadamente Economia, Eficiência e Eficácia.
- **Auditoria Interna:** o profissional ou entidade que executa a auditoria está numa posição de dependência relativamente ao organismo controlado. Este tipo de Auditoria é realizada *"com recursos materiais e pessoal da própria empresa auditada e realiza-se por expressa decisão dos seus órgãos máximos de gestão"* (Carneiro, 2001, pag.11).
- **Auditoria Externa:** o profissional ou entidade que executa a auditoria está numa *"posição de independência relativamente ao organismo controlado"* (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, pag.24). Segundo Carneiro, 2001, com este tipo de auditoria o índice de objectividade deve ser superior, fruto da separação organizacional ente auditores e auditados.
- **Auditoria Geral:** objectiva obter uma visão global da entidade auditada através de uma análise das várias áreas, contudo, não tem de representar obrigatoriamente *"um exame completo e integral de cada uma delas"* (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, pág. 26). No entanto esta definição apresentada pelo TC, é adoptada de forma mais rígida por Morais e Martins, 2003, ao considerarem que a auditoria geral *"afecta todos os elementos da entidade"* (Morais e Martins, 2003, pág. 15)
- **Auditoria Parcial:** segundo o Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, recorre-se a auditoria parcial quando se objectiva analisar um ou vários sectores, áreas, actividades ou temas, definição partilhada por Morais e Martins em 2003, ao considerar que a auditoria parcial *"refere-se a um ou vários aspectos da entidade"* (Morais e Martins, 2003, pág. 15). A definição apresentada pelo TC, subdivide este tipo de Auditoria em: *"orientadas, horizontais, de projectos ou programas e de sistemas"* (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, pág. 26). As auditorias parciais orientadas, consubstanciam-se sobre um sector, área, actividade ou procedimento, ao qual efectuem testes profundos. A auditoria parcial horizontal, não sendo tão aprofundada, consubstancia-se no exame de um tema específico de controlo junto das várias entidades ou serviços, *"tendo como objectivo abarcar o objecto de controlo no*



conjunto das actividades" (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, pág. 26).

A auditoria parcial de projectos e programas consubstancia-se no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas, e projectos governamentais, podendo recorrer à verificação num ou mais serviços ou entidades. A auditoria parcial de sistemas, consubstancia-se no exame do sistema de informação tecnológico de determinado serviço ou entidade.

- **Auditoria permanente:** é caracterizada por se realizar várias vezes ao longo do período podendo ser de carácter regular ou irregular. Este tipo de auditoria é considerado por Morais e Martins, 2003, como a forma de execução mais completa e eficaz.
- **Auditoria Ocasional ou única:** apenas são efectuadas quando se regista a ocorrência de um acontecimento imprevisto ou surge a necessidade de responder a uma questão especial. Diferente interpretação poderá ser efectuada da definição apresentada por Morais e Martins, 2003, que consideram ser uma auditoria efectuada esporadicamente.
- **Auditoria de fim de Exercício:** consubstancia-se na análise da veracidade da documentação relativa à prestação de contas.
- **Auditoria Integral ou Completa:** consubstancia-se no exame da totalidade das operações efectuadas em determinado período, sendo exequível quer numa auditoria geral quer numa auditoria parcial.
- **Auditoria por provas ou sondagens:** consubstancia-se na análise de um restrito número de lançamentos, cálculos ou registos, seleccionados aleatoriamente.
- **Auditoria Pública:** quando a entidade auditada se consubstancia dentro da Lógica da Administração Pública, estando estas definidas no artº 2 da Lei nº 48/2006
- **Auditoria Privada:** quando a entidade auditada não está abrangida na administração Pública.

3.5 O SIG e as Suas Características

O SIG, *software* informático desenvolvido pela SAP, visa integrar as diferentes áreas funcionais do Ministério da Defesa Nacional optimizando recursos, ganhando eficiência e reduzindo custos operacionais.

Actualmente encontra-se em utilização, por parte das UEO, os módulos de SEM/BW (Planeamento orçamental, alterações orçamentais, informação de gestão), EAPS (Gestão de cativos, Contabilidade de compromissos, PLC) e FI (contabilidade financeira).

O sistema de informação de finanças (FI), permite executar análises auxiliares importantes para a gestão em três subcapítulos do sistema: Razão, Clientes e Fornecedores.



Nos sistemas de informação clientes e fornecedores, é possível analisar áreas operacionais individuais com a frequência necessária. É possível analisar, por exemplo, o histórico de pagamento e de desconto, a exposição ao risco cambial entre clientes e fornecedores ou os quadros de contas.

O processo de planeamento orçamental (Modulo de SEM/BW), engloba todas as actividades conducentes à emissão da Proposta de Orçamento Consolidada do Exército, iniciando-se na definição de objectivos operacionais enquadrados nos objectivos estratégicos e sectoriais, de médio e longo prazo. O processo será iniciado com a definição dos referidos objectivos, através do "Plano de Actividades" da responsabilidade do Estado-Maior do Exército.

O Planeamento Orçamental é composto por **três fases distintas**:

- Planeamento Orçamental Descentralizado, ao nível das UEO;
- Planeamento Orçamental Centralizado, ao nível dos CFin e DFin;
- Planeamento Orçamental Global, ao nível do MDN.

A estrutura no módulo orçamental (EAPS) começa com a criação de uma Área Administrativa Financeira, uma unidade organizacional, dentro da qual são efectuados os planeamentos através do registo dos cabimentos, compromissos e gestão de cativos, administração e controle dos recursos financeiros ou do orçamento financeiro. Esta por sua vez, irá ter agregado a si um conjunto de dados que irão constituir o orçamento. Estes dados fazem parte da estrutura e são também considerados dados mestres.

3.6 CAAT'S – Computer Assisted Audit Technics

De acordo com o "*Manual de Auditoria e Procedimentos*" do TC, 1999, à auditoria assistida por computador, efectuada no próprio sistema ou recorrendo a programas informáticos, dá-se a designação de "*computer assisted audit technics*"³⁵ (CAAT). Através deste manual, o TC considera que estas técnicas subdividem-se fundamentalmente em dois tipos:

- As que recorrem a utilização de "*Audit Software*", o qual permite que a auditoria possua uma extensão, normalmente inalcançável por métodos manuais.
- As que recorrem a utilização de "*data tests*", que se destinam fundamentalmente a avaliação do SCI, através da introdução de dados fictícios no sistema, para visualizar a resposta pela parte do mesmo.

Independentemente do tipo de auditoria assistida por computador, Hall, 2005, considera que a viabilidade desta está em parte dependente, do "*Normalization Process*" que caracteriza a informação extraída do sistema e da existência de "*Pointer's*" que interligue toda a informação.

³⁵ Técnicas de auditoria assistida por computador



O recurso a CAAT apesar de ser ainda “*embrionário*” constitui o futuro da auditoria, tal como sublinha o TC “*uma área em constante evolução e por onde passa o futuro da auditoria.*” (Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, TC).

3.7 Fases de uma Auditoria³⁶

Uma auditoria, seja qual for o seu objectivo e o profissional ou entidade que a vai executar, assenta sempre em três grandes fases sequenciais³⁷ determinantes para o sucesso da mesma:

- 1) Planeamento
- 2) Execução
- 3) Avaliação e elaboração do Relatório

3.7.1 Fase do Planeamento³⁸

Esta primeira fase da auditoria inicia-se com a elaboração de um estudo preliminar, visando o máximo conhecimento da entidade que se irá auditar. Neste estudo, também designado por pré-planeamento, o auditor deverá proceder:

“

- *à recolha e avaliação previa da informação;*
- *à avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos;*
- *à definição dos objectivos de auditoria em pormenor;*
- *à determinação das necessidades de recursos e calendarização da acção.”*

(Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, p. 66)

Nesta fase inicial, também designada de Pré-Planeamento, o profissional ou a entidade responsável pela execução da auditoria deverá elaborar o “*Dossier permanente da entidade*”³⁹ ou no caso de este já existir, proceder à sua consulta.

Seguido à execução do Pré-Planeamento, elabora-se e aprova-se do Plano Global de Auditoria. Segundo o Manual de Auditoria e Procedimentos do TC (1999) “*Este documento contempla o âmbito e a natureza da auditoria, a respectiva calendarização e objectivos, os critérios, a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos indispensáveis à sua consecução.*” (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, p.66). Este Plano constitui um documento crucial, ao qual deve ser dedicada especial atenção, de forma a contemplar

³⁶ Adaptado de Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, TC

³⁷ Anexo E – Fases do Trabalho de Auditoria

³⁸ *idem*

³⁹ Dossier permanente da entidade, documento que integra todas as informações consideradas relevantes pelo auditor e que possam ter de ser consultadas, no presente ou no futuro” (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, p.66)



todas as informações necessárias de forma clara e concisa e assegurar um cariz dinâmico que possibilite serem levadas a cabo alterações ao mesmo durante o desenvolvimento da auditoria.

3.7.2 Fase da Execução⁴⁰

Nesta segunda fase de uma auditoria, procede-se aos seguintes trabalhos:

- “
- *Ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos;*
 - *À elaboração do programa de trabalho;*
 - *À execução deste programa.*
- “

(Manual de Auditoria e Procedimentos do TC, 1999, p.67)

Na Sub-fase de exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, reflecte-se a necessidade de o profissional ou entidade que irá proceder à Auditoria analisarem previamente o controlo existente, de forma a aferir a sua fiabilidade e grau de confiança. De acordo com o Manual de Auditoria e procedimentos (1999) do TC, a determinação da fiabilidade e grau de confiança, constitui um factor primordial na determinação da profundidade dos trabalho de auditoria, e do tipo de testes a aplicar.

Neste manual é ainda solicitado ao profissional ou entidade responsável pela execução da auditoria, que na sub-fase de elaboração do programa de trabalho, *“identifique detalhadamente as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objectivos definidos no plano de auditoria, referindo ainda os procedimentos a aplicar.”* (Manual de Auditoria e procedimentos, 1999, p..66). Para cada área identificada como alvo de análise, são elaborados programas detalhados, sendo estes os elementos integrantes dos *dossiers* correntes da auditoria.

O trabalho de campo, efectuado durante a auditoria, consiste em colocar em pratica os programas definidos, tal como se pode ler “ *A execução destes programas consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente neles definidos*” (Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, pag.67)

3.7.3 Fase da Avaliação e Elaboração do Relatório⁴¹

Nesta ultima fase da Auditoria, são apresentadas pelo profissional ou entidade responsável pela auditoria “ *explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior*” (Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, pag.68), precedida de uma ponderação sobre possíveis implicações nas conclusões gerais. Esta análise visa essencialmente

⁴⁰ Adaptado de Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, TC

⁴¹ Adaptado de Manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, TC



determinar quais devem ser as matérias, que por constituírem especial relevância, são determinantes na estruturação do relatório.

Conforme estabelecido pelo TC, através do seu manual de Auditoria e Procedimentos, 1999, o relatório deve abranger as actividades e programas ou projectos auditados e observar correcta e imparcialmente os factos constatados, tendo em consideração objectivos de clareza, concisão e exactidão, por forma a exponencializar a capacidade de apreensão, por parte dos destinatários. No que respeitas as conclusões é fundamental que estas sejam correctamente fundamentas, evitando interpretações e possíveis duvidas sobre a fiabilidade das mesmas.

3.8 O Plano Oficial de Contabilidade Pública

A adopção do POCP⁴², por parte da Administração Pública, constituiu um passo fundamental na reforma da administração financeira e da contas públicas e um instrumento indispensável para capacitar o estado de um sistema de contas enquadrado com as necessidades da Administração Pública moderna.

O PCOP encontra-se dividido por "classes de contas"⁴³, as quais passaremos a descrever: Classe 0 – Contas de Controlo Orçamental e de Ordem; Classe 1 – Disponibilidades; Classe 2 – Terceiros; Classe 3 – Existências; Classe 4 – Imobilizações; Classe 5 – Fundos Patrimoniais; Classe 6 – Custos e Perdas; Classe 7 – Proveitos e Ganhos; Classe 8 – Resultados.

As classes de contas agrupam um conjunto de contas que se subdividem nas classes de acordo com o seu grau de Liquidez⁴⁴. As contas integrantes de cada classe podem ser visualizadas em anexo⁴⁵.

3.9 Planeamento de uma Auditoria

O planeamento de uma auditoria, segundo Costa, 2007, é indispensável para garantir uma análise sustentável das áreas importantes e permitir que sejam identificados os potenciais problemas, garantindo ainda a organização característica do trabalho de auditoria. Na definição do planeamento torna-se importante a consciencialização de que "planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver, a fim de reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável" (Costa, 2007, p.181, citando ISA 300).

Na elaboração do planeamento Costa, 2007, considera que os auditores deveram dar especial atenção à natureza, extensão e tempestividade dos trabalho de auditoria a efectuar e à

⁴² Definido no Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro de 2007

⁴³ *idem*

⁴⁴ Grau de Liquidez significa -

⁴⁵ Anexo F – Classes de Contas do POCP



direcção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria. O planeamento de uma auditoria não é uma tarefa padronizada, pois cada organização tem características próprias, que propiciam a que o planeamento tenha que ser moldado as suas características. Características como a dimensão e a complexidade da entidade ou outras exteriores a mesma, como a própria experiência do auditor, serão elementos determinantes na definição do planeamento, incidindo de forma preponderante na definição da natureza e extensão das actividades.

Como já fora descrito, o planeamento não é padronizado, sendo específico de cada organização, no entanto existe um conjunto de subfases que deve visar, sendo estas:

- O conhecimento da entidade, do seu meio Envolvente e determinação dos riscos materiais, *"estando este assunto contemplado na ISA 315"* (Costa, 2007, p.184).
- A avaliação do SCI e dos SI.
- Procedimentos Analíticos Iniciais, na qual são efectuadas *"avaliações da informação financeira feitas através do estudo de relações plausíveis entre os dados financeiros e não financeiros"* (Costa, 2007, p.189). Os procedimentos analíticos iniciais poderão ser observados na norma ISA 520.
- A definição da Materialidade, elemento nivelador da dimensão aceitável, dos erros ou distorções, que se possam vir a detectar. Os elementos caracterizadores da materialidade podem ser observados na norma ISA 320.
- O risco de Auditoria, que significa *"o risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções materiais"* (Costa, 2007, p.193, citando, Glossário de Termos da IFAC).



PARTE B

(Resultados)



4 Capítulo I – Resultados

Nesta primeira sub-parte serão apresentados os resultados provenientes dos *outputs* recolhidos com a realização dos questionários.

4.1 Descrição da amostra

A amostra é composta por 43 inquiridos, contudo só se obtiveram respostas de 36, o que foi considerado como representativo da população. A maioria dos inquiridos tem a idade compreendida entre os 31 e 40 anos (50,0%). Seguem-se os que apresentam idade entre os 41 e os 50 anos que representam 19,44% e os que têm a idades entre 20 e 30 anos e de 51 a 60 com, respectivamente, 16,67% e 13,89% (conforme gráfico 1).

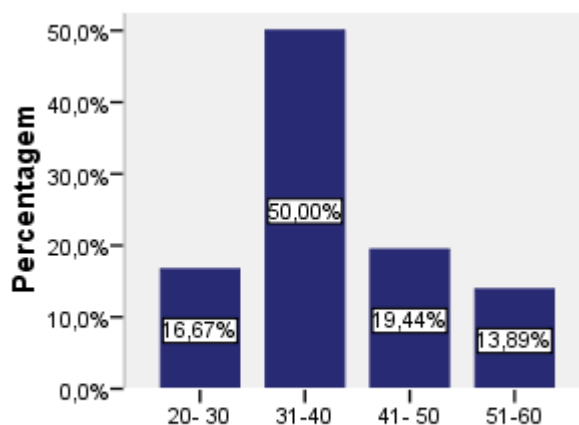


Gráfico 1- Distribuição da idade dos inquiridos

Uma maioria ocupa o posto de Major com 27,78%, seguido pelos inquiridos com o posto de Capitão e Tenente-Coronel, com 19,44%, conforme gráfico em anexo⁴⁶. Cerca de 33,3% exerce funções na área financeira do exército há mais de 11 e menos de 15 anos, segue-se os que estão nestas funções entre 6 a 10 anos com 30,56%, conforme gráfico em anexo⁴⁷. No que se refere à actividade directamente ligada ao SIG, a maioria exerce-a à 2 anos e representam 31,43% dos inquiridos, seguidos pelo que têm 3 anos, com 22,86%, conforme gráfico em anexo⁴⁸

⁴⁶ Anexo G – Gráfico 10 (Posto dos Inquiridos)

⁴⁷ Anexo G – Gráfico 11 (Número de anos no exercício de funções na área financeira)

⁴⁸ Anexo G – Gráfico 12 (Número de anos Ligado ao SIG)



No que se refere às habilitações literárias 61,11% possuem a licenciatura e 27,78% possui uma pós-graduação. De referir ainda que apenas uma reduzida percentagem de 2,78% possui o grau de Doutor, conforme gráfico em anexo⁴⁹. Verifica-se que é no posto de Major que existem doutorados e dentro deste posto 20% possui este grau académico. Na tabela que se apresenta em anexo⁵⁰ pode-se analisar a distribuição dos inquiridos de cada posto pelas diferentes Habilitações Académicas.

No que diz respeito há distribuição dos inquiridos pelos diferentes níveis estruturais 62,9% estão colocados no Centro de Finanças, 20% na Direcção de Finanças e os restantes 17,1% na secção de logística.



Gráfico 2- Nível estrutural financeiro onde está colocado

Assim, a maioria dos inquiridos que estão colocados na direcção de finanças ocupam o posto de Tenente ou Major (ambos com 28,6%). Dos que estão no Centro de finanças a maioria é Major (31,8%), seguida dos Tenente Coronéis (27,3%). Por último, na Secção de Logística a maioria é Tenente (50,0%), o segundo posto mais representado é o de capitães com 33,3%.

Em anexo⁵¹⁵² também é possível visualizar uma tabela onde é apresentada a distribuição de cada posto por nível da estrutura financeira (DFin, CFin, SecLog).

4.2 Caracterização do Sistema Integrado de Gestão

Ao fazer uma avaliação do SIG, em particular a qualidade das informações financeiras que este sistema disponibiliza torna-se importante perceber qual a avaliação que os seus

⁴⁹ Anexo G – Gráfico 13 (Habilitações Literárias)

⁵⁰ Anexo G – Tabela 7 (Contingência Posto * Habilitações Académicas)

⁵¹ Anexo G – Tabela 8 (Contingência Posto * Nível estrutural financeiro onde está colocado)

⁵² Anexo G – Tabela 9 (Distribuição dos Postos pelos diferentes níveis da estrutura onde esta colocado)



utilizadores fazem desta. Através da análise dos dados verifica-se que uma maioria dos inquiridos considera que este sistema não disponibiliza a informação necessária ao bom desempenho da actividade financeira.

	N.º	%
Sim	16	44,4
Não	18	50,0
N/R	2	5,6
Total	36	100,0

Tabela 1- O SIG disponibiliza as informações financeiras necessárias

Trata-se de uma percentagem muito elevada que reporta para a necessidade de proceder a alterações no mesmo. No seguimento desta conclusão importa perceber em que dimensões é que este sistema apresenta lacunas.

Dos inquiridos que mencionaram que o sistema não respondia às necessidades dos seus utilizadores 33,33% considerou que a ausência de informações credíveis é uma matéria importante e 23,81% consideram mesmo que é muito importante. Os restantes consideram que não tem importância ou é pouco importante, conforme gráficos em anexo⁵³. Uma outra das causas consideradas para a avaliação negativa das informações financeiras disponibilizadas pelo SIG tem a ver com a dificuldade de acesso à informação. Neste aspecto, 38,10% consideram que é muito importante e 14,29% importante, conforme espelhado pelo gráfico em anexo⁵⁴

Quanto à falta de objectividade e conteúdo incompreensível, 47,62% consideram que se tratam de aspectos que têm importância na deficiência das informações financeiras e 19,05% afirmam que é muito importante, conforme gráfico nº.3.

⁵³ Anexo G – Gráfico 14 (As informações não são credíveis nem espelham a situação económica).

⁵⁴ Anexo G – Gráfico 15 (Dificuldades no acesso à informação)

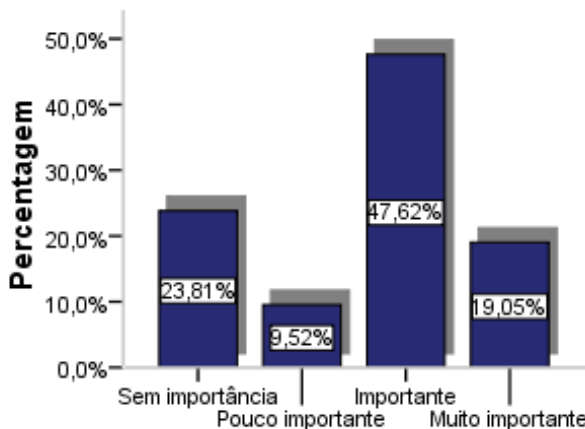


Gráfico 3 - Conteúdo incompreensível, falta objectividade

Quanto à presença de informação materialmente irrelevante, presente no SIG, os inquiridos não a consideram relevante uma vez que apenas 9,52% defende que é muito importante e 4,76% considera importante. Os restantes 85,71% têm a opinião que é pouco importante ou sem importância, conforme nos demonstra o gráfico em anexo⁵⁵.

Os inquiridos que estão colocados na Direcção de Finança e os que estão nos Centros de finanças consideram que das áreas mais críticas, as que necessitam de um mecanismo mais rigoroso são as reconciliações bancárias (15,7%), os movimentos patrimoniais extra-orçamentais (12,7%), o pagamento a fornecedores (12,7%), o ciclo de despesa e a caixa (11,2%).

Pretendeu-se perceber entre os inquiridos que se encontram colocados na secção logística, quais as áreas que têm um mecanismo de controlo eficiente para a elaboração de contas mensais, trimestrais e anuais. Um total de 81,25% considerou que algumas áreas apresentavam lacunas, enquanto que os restantes 18,75% têm opinião contrária.

⁵⁵ Anexo G – Gráfico 16 (Informações Materialmente Irrelevantes)

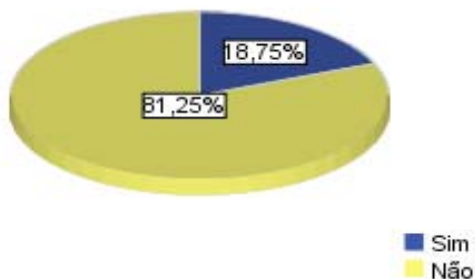


Gráfico 4 - Todas as áreas possuem um mecanismo de controlo eficiente

De entre os que responderam que existem algumas áreas com problemas quanto à informação disponibilizada para a elaboração da prestação de contas, as maiores críticas vão para a informação respeitante, aos depósitos bancários (66,7%)⁵⁶, às reconciliações bancárias (50,0%)⁵⁷, movimentos patrimoniais extra-orçamentais (66,7%)⁵⁸, pagamentos a fornecedores (66,7%)⁵⁹, adequação do sistema de controlo interno e correcta segregação de funções (50,0%)⁶⁰, à prestação de conta de bares (66,7%)⁶¹, ciclo de despesa (50,7%)⁶² e apuramento do IVA (66,7%)⁶³. Opinião contrária é transmitida pelos inquiridos, no que respeita à importância da informação sobre os movimentos de caixa, onde apenas (33,3%)⁶⁴ a consideram relevante e sobre a situação contributiva/tributaria dos fornecedores, onde apenas (16,7%)⁶⁵, consideram relevante.

Para que os profissionais tirem o máximo partido do sistema é necessário que tenham as competências necessárias.

⁵⁶ Anexo G – Tabela 11 (Informação relativa à importância dos Depósitos Bancários)

⁵⁷ Anexo G – Tabela 12 (Informação relativa à importância das Reconciliações Bancárias)

⁵⁸ Anexo G – Tabela 14 (Informação relativa à importância dos Movimentos Patrimoniais Extra-Orçamentais)

⁵⁹ Anexo G – Tabela 15 (Informação relativa à importância dos Pagamentos a Fornecedores)

⁶⁰ Anexo G – Tabela 16 (Informação relativa à importância adequação do sistema de controlo interno e correcta segregação de funções)

⁶¹ Anexo G – Tabela 17 (Informação relativa à importância da prestação de contas de bares)

⁶² Anexo G – Tabela 18 (Informação relativa à importância do Ciclo da Despesa)

⁶³ Anexo G – Tabela 19 (Informação relativa à importância do apuramento do IVA)

⁶⁴ Anexo G – Tabela 10 (Informação relativa à importância dos Movimentos de Caixa)

⁶⁵ Anexo G – Tabela 13 (Informação relativa à importância da Situação Contributiva/Tributaria dos Fornecedores)

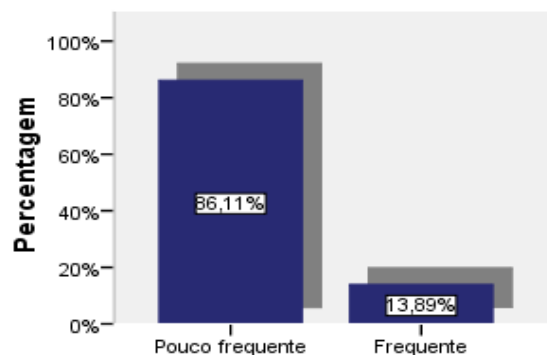


Gráfico 5 - Formação no Sistema Integrado de Gestão

Tal pode ser conseguido através de acções de formação no SIG, que apesar da sua importância não são uma preocupação das entidades competentes, uma vez que 86,11% dos inquiridos afirma que estas são pouco frequentes e apenas 13,89% é que as considera frequentes.

Apesar de todas as limitações e problemas com a disponibilização de informação financeira do SIG, tem havido uma evolução qualitativa das demonstrações financeiras disponibilizadas por este sistema. Assim o consideram 30,56% que a apelidam de Boa, e 44,44% que mencionam que tem havido uma evolução regular. Mesmo assim ainda uma percentagem de 25% considera que esta é insuficiente, e que deveria haver um esforço maior na melhoria do seu desempenho.

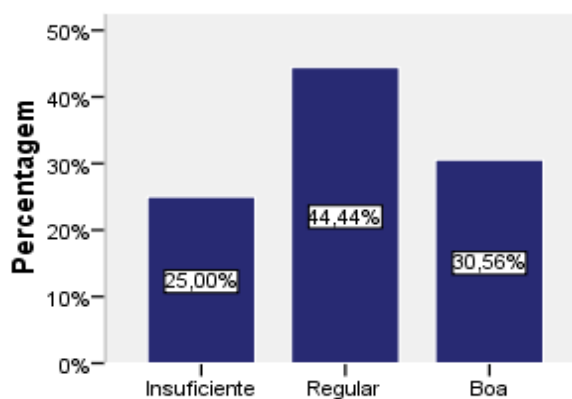


Gráfico 6 - Evolução qualitativa das Demonstrações Financeiras disponibilizadas pelo SIG

No que diz respeito à evolução quantitativa a opinião é mais consensual, uma vez que 69,44% é da opinião que este tem sido regular e apenas 5,56% consideram que esta tem sido insuficiente.

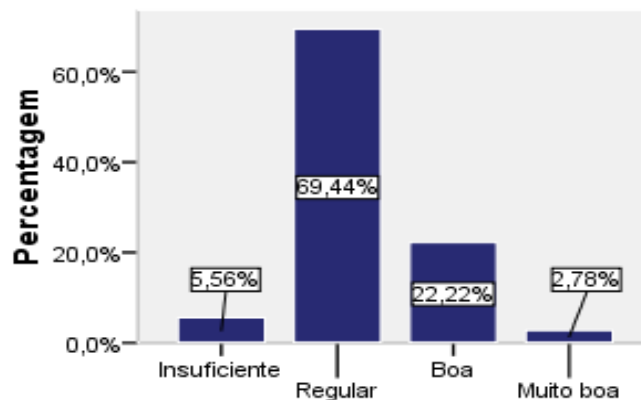


Gráfico 7 - Mudança quantitativa da informação financeira

Quanto às exigências qualitativas/quantitativas uma maioria de 64,71% revela que está parcialmente insatisfeito e 32,35% que está parcialmente satisfeito.

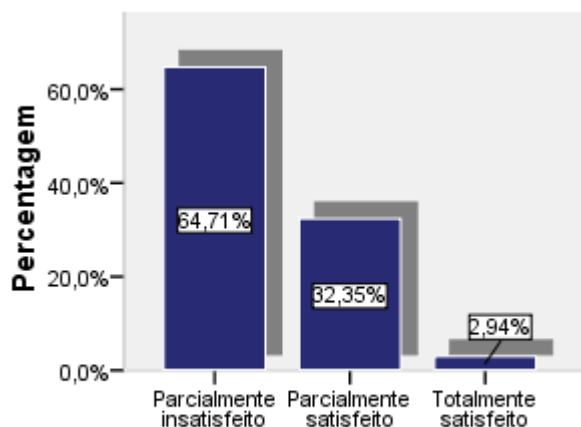


Gráfico 8 - Satisfação em relação às exigência quantitativas/qualitativas da informação financeira

Para que alguns dos indivíduos estejam parcialmente insatisfeitos, em muito contribui o facto de considerarem que a informação financeira proporcionada pelas demonstrações financeiras não proporciona uma imagem fiável da situação financeira, cerca de 47,62% apontam esta razão. No que respeita à importância atribuída pode ser analisada através da tabela presente em anexo⁶⁶. Também a estrutura financeira exige muita informação, pelo que esta deveria ser reduzida segundo 28,57% dos inquiridos, sendo a sua importância descrita na

⁶⁶ Anexo G – Tabela22 (A informação financeira deveria proporcionar uma imagem mais fiável da situação financeira)



tabela em anexo⁶⁷. Cerca de 16,7% consideram que o nível de rigor deveria apresentar uma maior flexibilidade, descrevendo-se a importância atribuída a este factor em anexo⁶⁸. A relação entre os factores passíveis de afectar a correspondência entre a informação financeira proporcionada pelo SIG e as necessidades da mesma, encontra-se espelhada no gráfico seguinte.

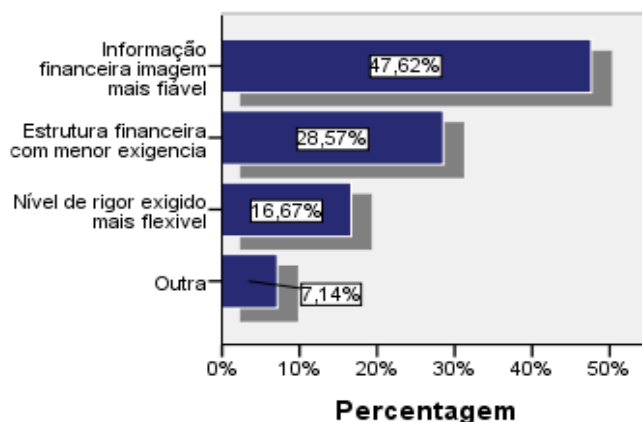


Gráfico 9 - Aspectos menos conseguidos na informação financeira

Quando questionados sobre os factores passíveis de terem influenciado a actual conjectura financeira do Exército, os inquiridos destacaram como muito importante a introdução do POCP (80,6%)⁶⁹ e a necessidade de harmonização com o SIG (91,7%)⁷⁰, atribuindo pouca importância à criação dos cinco centro de finanças em substituição dos nove existentes (48,6%)⁷¹ e as novas competências atribuídas aos centros de finanças (38,6%)⁷². Quando questionados sobre a exigência aos utilizadores de DF proporcionadas pelo SIG, os inquiridos consideram que, têm sido o acréscimo desta um factor de destaque na actual conjectura (41,7%)⁷³

4.3 Periodicidade das Demonstrações Financeiras

Relativamente á periodicidade das demonstrações financeiras, foi proposto aos inquiridos, que se pronunciassem acerca da que actualmente se encontra em vigor, sendo esta mensal, trimestral e anual, pretendendo determinar-se se estes consideravam que a definição

⁶⁷ Anexo G – Tabela 21(A estrutura financeira deveria ter menor exigência de Informação)

⁶⁸ Anexo G – Tabela 20(O nível de Rigor deveria ser mais Flexível)

⁶⁹ Anexo G – Tabela 24 (Introdução do POCP)

⁷⁰ Anexo G – Tabela 27 (Harmonização da estrutura financeira com a estrutura financeira)

⁷¹ Anexo G – Tabela 25 (criação do cinco centros de finanças em substituição dos existentes)

⁷² Anexo G – Tabela 26 (Importância das novas competências atribuídas aos centros de finanças)

⁷³ Anexo G – Tabela 28 (Menor exigência dos utentes/utilizadores das DF proporcionadas pelo SIG) e Tabela 29 (Maior exigência dos utentes/utilizadores das DF proporcionadas pelo SIG)



de novas periodicidades, poderia ser benéfico para a regularização da actividade financeira. A opinião dos mesmos permite concluir que a periodicidade actual é a mais indicada, pois consideram muito importante um ano (41,7%)⁷⁴, três meses (52,8%)⁷⁵, um mês (44,4%)⁷⁶, quinze dias (0%)⁷⁷ e sete dias (0%)⁷⁸.

4.4 Auditorias internas e a verificação de contas

As auditorias no exército, por norma têm uma periodicidade anual, mas podem também ser realizadas num regime bianual. Contudo, esta periodicidade não satisfaz a maioria dos inquiridos. Cerca de 61,1% respondeu que não considera que esta seja a periodicidade mais desejável, enquanto os restantes 38,9% estão de acordo com a prática actual.

	N.º	%
Sim	14	38,9
Não	22	61,1
Total	36	100,0

Tabela 2 – Considera que a actual periodicidade de auditoria é adequada

Quem considerou que a actual periodicidade de auditorias não é a mais adequada, aponta o facto de esta não permitir a rápida detecção de erros, (45,5% consideram importante e 50,0% muito importantes) que a quantidade de verificações necessárias prejudica a qualidade da auditoria (59,1% considera que é importante e 22,7% muito importante) e que a auditoria perde capacidade enquanto meio de apoio técnico (68,2% muito importante e 31,8% importante).

Recentemente foram aprovados novos procedimentos de auditoria para o exército, através da circular n.º 15 de 04DEC06, da DFin. Verifica-se que na amostra cerca de 36,1% não tem conhecimento da mesma, o que pode ser atribuído ao facto de nunca terem exercido funções nas quais tivessem contacto com a mesma.

	N.º	%
Sim	23	63,9
Não	13	36,1
Total	36	100,0

Tabela 3- Tem conhecimento dos novos procedimentos de auditoria no exército

⁷⁴ Anexo G – Tabela 30 (Continência periodicidade * avaliação)

⁷⁵ *idem*

⁷⁶ *idem*

⁷⁷ *idem*

⁷⁸ *idem*



Dos que responderam ter conhecimentos destes, 95,7% considera que os procedimentos deveriam ser complementados por outros a serem efectuados periodicamente, para permitir um acompanhamento no período de tempo entre cada auditoria interna.

	N.º	%
Sim	22	95,7
Não	1	4,3
Total	23	100,0

Tabela 4 – Deve haver procedimentos de verificação intercalar

Cerca de 72,2% considera que a qualidade do SIG, para funcionar como mecanismo de controlo intercalar para verificação contas das UEO, detecção de erros e a segregação de funções é parcialmente satisfatório.

	N.º	%
Parcialmente insatisfatório	6	16,7
Parcialmente satisfatório	26	72,2
Totalmente satisfatório	4	11,1
Total	36	100,0

Tabela 5 – Avaliação da qualidade do mecanismo e controlo intercalar efectuado pelo SIG

Desta forma o SIG até permite um acompanhamento das UEO no período que medeia entre cada Auditoria Interna.

4.5 Utilização de rácios financeiros e de estrutura

A utilização de rácios financeiros e de estrutura contribui para uma melhoria na capacidade da análise da actividade financeira contribuindo assim para o processo de tomada de decisão nos mais diversos aspectos da organização. Contudo, na amostra, verificou-se que nem todos estão de acordo com esta visão, 58,3% consideram que a utilização destas ferramentas financeiras não é muito relevante.

	N.º	%
Sim	15	41,7
Não	21	58,3
Total	36	100,0

Tabela 6 – Considera que os rácios financeiros e de estrutura são importante na tomada de decisão



De entre os que se mostraram de acordo com a importância destes instrumentos de apoio à tomada de decisão, verifica-se que atribuem grande importância ao rácio de liquidez geral e ao tempo médio de pagamento, conforme tabela em anexo⁷⁹.

5 Capítulo II – Discussão de Resultados

Da análise dos resultados obtidos através dos questionários, pode entender-se que a "periodicidade com que a informação é exigida"⁸⁰ é a ideal, não sendo manifestada por parte da amostra necessidade de induzir uma periodicidade mais reduzida, que de acordo com a questão elaborada passaria por ser quinzenalmente e semanalmente. No que concerne à informação financeira disponibilizada pelo SIG, a opinião manifestada releva que, esta possui insuficiências no que respeita às necessidades de informação (44,4%), encontra-se desadequada com as especificidades da actividade financeira, e não permite fomentar um mecanismo de controlo eficiente (81,25%), o que de acordo com as áreas enumeradas terá principal incidência na execução de "reconciliações bancárias, no registo dos movimentos patrimoniais extra-orçamentais, no pagamento a fornecedores"⁸¹, nos "depósitos bancários, movimentos patrimoniais extra-orçamentais, pagamento a fornecedores, prestação de contas de bares e apuramento do IVA"⁸², devendo no entanto ser registado que a formação até têm sido regular (86,11%), tal como a evolução qualitativa (44,44%) e a evolução quantitativa (69,44%).

A análise dos dados apresentados, evidencia que os actuais utentes/utilizadores do SIG consideram que as insuficiências de informação financeira afectam determinadas áreas da sua actividade, facto que não poderá ser completamente imputado à formação disponibilizada nem à evolução da Quantidade/Qualidade. Tais factores e críticas direccionadas ao SIG, podem comprometer a viabilidade de qualquer inovação que se pretenda introduzir, nomeadamente os procedimentos de auditoria assistida por computador.

A análise da opinião expressada pelos inquiridos, permite ainda considerar que, a periodicidade com que as auditorias são executadas não é a desejável, sendo esta a opinião de 61,1% da amostra, e que existe a necessidade de se introduzir mecanismos de controlo intercalar (91,7%). Dos 61,1% que caracterizam a periodicidade como indesejável, consideram

⁷⁹ Anexo G – Tabela 31 (Importância dos diferentes rácios financeiros e de estrutura)

⁸⁰ De acordo com a Circular nº7/2007 da DFin a informação deve ser prestada Anualmente, Trimestralmente e mensalmente

⁸¹ Opinião referente aos indivíduos integrantes da amostra que se encontram actualmente a exercer funções na DFin ou nos CFin.

⁸² Opinião referente aos indivíduos integrantes da amostra que se encontram actualmente a exercer funções nas SecLog.



que o seu reflexo se fará sentir na incapacidade de permitir uma rápida detecção de erros (50,0%) e no decréscimo de capacidade enquanto meio de apoio técnico (68,2%).

No que respeita ao conhecimento generalizado sobre a circular nº 15 de 04DEC06, 36, 1% não o possuem, tal como fora anteriormente descrito, pode ser atribuído às funções que exercem ou que exerceram na área financeira, no entanto a opinião dos que a conhecem é praticamente unânime no que respeita à necessidade de implementação de procedimentos de verificação intercalar que permitam uma análise periódica entre cada auditoria, onde 97,5% os consideram fulcrais e 72,2% consideram que o sistema até possui valências para o efeito. No campo das possíveis implicações, provenientes da incapacidade de executar auditorias, distantes por períodos mais reduzidos, destacam-se o défice de capacidade como elemento de Apoio Técnico e a impotência de detectar os erros rapidamente.

A escassez de recursos humanos adjudicados às auditorias⁸³, e a desactualização do regulamento das competências⁸⁴, são elementos que em muito têm contribuído para a actual conjectura vivida, tornando inequívoco que esta não está capacitada para responder às necessidades.

No ultimo grupo do questionário, tentou-se entender qual a receptividade da parte dos elementos da amostra, na introdução de rácios financeiros e de estrutura, que se devidamente calculados, permitem uma visão praticamente instantânea da situação económica vivida pela UEO. A utilização dos rácios visava essencialmente abrir o caminho para um importante passo da gestão da nossa organização "Exército", que será inevitavelmente a implementação do controlo de Gestão e da contabilidade analítica, que correctamente explorados representariam um imprescindível factor de sucesso em cada decisão. No questionário efectuado é de realçar que 58,3% não visualizam vantagens com a sua introdução, facto que pode estar relacionado com o desconhecimento das capacidades que destes elementos de cálculo pode ser aproveitado. No entanto deverá ser realçado que dos 41,7% que vêm nos rácios um elemento importante a ser introduzido, consideram como os mais relevantes o Rácio de Liquidez Geral (60%), o Rácio de Liquidez Reduzida (40%), o Rácio de Liquidez Imediata (40%) e o Tempo Médio de Pagamento (60%).

A abrangência do questionário permitiu não só identificar que os utentes/utilizadores do sistema integrado de gestão consideram que, a informação financeira disponibilizada não se

⁸³ Anexo H – Oficiais de Administração Militar nas Secções de Auditoria e Repartição de Auditoria.

⁸⁴ As competências da Repartição de Auditoria da DFin são descritas no nº 2 do art. 24 do Decreto Regulamentar n.º 74/2007 de 02 de Julho de 2007. Relativamente aos CFin, as competências para a execução de Auditorias estão descritas no nº2 do artº 4 despacho nº 334/94 de 19 de Dezembro de 1994, onde não existia na estrutura definida para os centros uma secção de auditoria, o que actualmente já existe, sendo a execução da mesma responsabilidade do Subchefe.



encontra completamente enquadrada, e que, actualmente, as auditorias internas têm um défice de capacidade, não respondendo de forma integral aos objectivos que lhe estão incumbidos. As lacunas identificadas nas diferentes áreas, devem ser alvo de especial atenção, no entanto a subordinação ao tema "O SIG e a Auditoria no Exército", origina a que as inúmeras questões cuja pertinência, justifica que sejam aprofundadas, sejam ignoradas em detrimento daquelas que apenas estão relacionadas com a auditoria.

6 Capítulo III – Propostas/Sugestões

6.1 A implementação de uma AAC:

Após a análise do método, intrínseco à execução dos trabalhos de auditoria que são levados a cabo pelos Centros de Finanças⁸⁵, é inequívoco que este já contempla a "utilização do SIG"⁸⁶ e que a periodicidade com que se efectua é insuficiente⁸⁷, para fazer face as necessidades. O último normativo regulador de auditoria interna no exército é datado de 04 de Dezembro de 2006, e segundo as entrevistas efectuada a alguns oficiais que estiveram ligados a "construção" da mesma, referem que este surgiu da necessidade de adaptar os procedimentos definidos para as MAAT⁸⁸, no quais a utilização do sistema não era contemplada.

Os procedimentos a executar, segundo a circular nº15 de 04DEC06 da DFin, estão essencialmente direccionados para os "trabalhos no terreno"⁸⁹ precedidos de um extenso planeamento e conhecimento da UEO, elementos que numa auditoria assistida por computador em que se pretende que seja "rápida e eficiente", serão menosprezados.

Tal como foi objectivado, o trabalho exploratório levado acabo nesta área, permitiu estabelecer os "Procedimentos de Auditoria Assistida por Computador para o Exército"⁹⁰, que visam fundamentalmente responder à necessidade de implementação manifestada pelos inquiridos através do questionário, e permitir que com os escassos recursos humanos, tempo disponível e condicionado pelas capacidades / limitações do SIG, seja exequível efectuar um

⁸⁵ CFin /CmdOperacional; CFin/CID; CFin/CmdPessoal; CFin/CmdLog; CFin/Geral

⁸⁶ Veja-se a Anexo I – "O caminho da Auditoria", no qual a primeira fase corresponde ao envio da Informação financeira extraída do SIG por parte de UEO.

⁸⁷ Veja-se o exemplo do CFin/CmdOperacional, que das 26 unidades que dele dependem tecnicamente, apenas 10 serão auditadas em 2008. Se a capacidade não sofrer alterações, podem existir unidades que estarão 3 anos sem ser alvo de trabalhos de auditoria.

⁸⁸ As MAAT, Missões de Auditoria e Apoio Técnico, estavam regulamentadas pelo

⁸⁹ Entenda-se como procedimentos a aplicar na UEOE que está a ser alvo de Auditoria

⁹⁰ Os procedimentos definidos, em anexo, contemplam às diferentes classes do POCP. Para as classes 3 e 4, embora extremamente relevantes, não foram definidos quaisquer procedimentos, justificado pelo facto de actualmente as mesmas não serem alvo de qualquer movimentação no SIG.



acompanhamento mais eficiente da situação económica e financeira das UEO, prevenindo, detectando e corrigindo de forma célere os erros ou distorções efectuados. As áreas identificadas pelos inquiridos como deficitárias de informação não serão directamente visadas, contudo os procedimentos foram elaborados tendo em vista um maior rigor e escapulização nessas mesmas. No que concerne às classes abordadas, estas estarão restringidas à classe 0, 1, 2 e à análise dos saldos contra-natura. A delimitação dos estudos a três classes do POCP foi com base na opinião expressa, pelos Auditores entrevistados, como sendo as classes movimentadas pelas unidades do tipo regimental, mais susceptíveis de verificarem erros ou distorções.

A elaboração de novos procedimentos de auditoria, assentes somente na utilização do SIG, fez despoletar a necessidade de reestruturar as restantes fases de auditoria, para que o vector da celeridade não fosse afectado. Na tentativa de cumprir todos os pressupostos inerentes ao tipo de auditoria que se objectiva, foram elaboradas as "fases de uma AAC"⁹¹, nas quais estão integrados os procedimentos a verificar na execução da mesma, e o modelo de relatório para uma AAC, sendo todos os pontos e arquivo da informação recolhida, tratados informaticamente.

A definição dos procedimentos de AAC, a efectuar, foram fundamentadas pelo, "Manual de Auditoria e Procedimentos" do TC (1999), "Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública" de Caiado e Pinto (2001), manuais vocacionados para o tema⁹² e ainda pela Circular nº 15 de 04DEC06 da DFin. A adaptação dos procedimentos identificados, às capacidades/limitações do SIG, foi tangível, através de uma observação participativa, na qual foi facultado um permanente acesso ao SIG e a através de vários *Brainstorming's* com oficiais extremamente experientes nesta área e com capacidade de maneabilidade do SIG.

A readaptação dos elementos caracterizadores das fases de Auditoria à data em vigor⁹³, foi elaborado com base na necessidade de as reestruturar, por forma a enquadrar as mesmas com o novo tipo de Auditoria proposto e com os objectivos idealizados para o mesmo, estando na base destas fases reestruturadas o "Manual de Auditoria e Procedimentos", 1999, do TC, as normas ISA, e os princípios descritos por Costa, 2007.

6.2 Aplicação de uma AAC

Perspectivando-se responder às necessidades relativas á auditoria, foram elaborados os procedimentos de AAC descritos. Por forma a verificar a funcionalidade destes procedimentos,

⁹¹ Apêndice B – Guia de Implementação de AAC

⁹² Os manuais utilizados encontram-se descrito na bibliografia

⁹³ As fases de Auditoria em vigor encontram-se escalpelizadas na circular nº 15 de 04DEC06 da DFin



foi seleccionada aleatoriamente uma unidade do tipo regimental⁹⁴, cuja informação financeira disponibilizada no SIG, referente a sua actividade financeira no período de 2007, servira de exemplo na descrição dos elementos a analisar em cada procedimento. A definição dos elementos teve por base serem os que se consideravam indispensáveis para garantir que o auditor expresse uma opinião adequada.

A AAC que se objectiva implementar, permitirá assim que com recurso aos meios humanos já afectos a esta área, e sem prejuízo dos trabalhos de auditoria que se vêm desenvolvendo, se proceda a um controlo intercalar das unidades, complementando os procedimentos já em voga, no entanto, para que seja correctamente explorada, é necessário que previamente se capacite os recursos humanos para o efeito.

A título experimental foi ainda testado a utilização de um "Audit Software"⁹⁵ na execução da AAC, sendo apenas efectuado para testar os pagamentos por cofre ("Área B - Classe 1"). O teste desses procedimentos foi efectuado através do software de Auditoria "IDEA", por ser aquele que se conseguiu aceder para a execução deste objectivo. O resultado da utilização do software de Auditoria "IDEA", na análise dos procedimentos é apresentado no Apêndice B⁹⁶. A sua utilização não representou uma evolução significativa, tendo sido de extrema dificuldade devido a quase inexistência de *pointer's* entre a informação e aos *gaps* que dificultavam a correlação entre os elementos de cada mapa que era analisado.

⁹⁴ Foi utilizada a informação referente ao RA4

⁹⁵ O recurso a Audit Software constitui uma das duas técnicas de "CAAT" consideradas pelo "Manual de Auditoria e Procedimentos", (1999), do TC

⁹⁶ Apêndice C – Utilização do Software de Auditoria "IDEA", na verificação dos procedimentos estabelecidos para analisar os Pagamentos por cofre (Área B - classe 1), definidos no âmbito de uma AAC



Conclusão

Partiu-se, no início deste trabalho, com o pressuposto de que o SIG e as Auditorias internas⁹⁷, passados dois anos após a sua implementação, ainda denotavam insuficiências que propiciavam uma desadequação entre o sistema financeiro utilizado e a realidade da estrutura financeira.

Colocando esta hipótese, porque se tratava de um trabalho de investigação científica, numa base de confirmação que partia do zero, foi desenvolvida a necessária pesquisa, junto dos utentes/utilizadores do SIG, que confirmasse ou infirmasse a ideia inicial.

O resultado deste estudo, depois de feita a leitura e análise dos dados recolhidos, permitiu-nos concluir que as insuficiências no sistema reflectem-se num extenso leque de áreas, podendo estas afectar a actividade dos que com ele trabalham diariamente. As opiniões manifestadas e as necessidades reconhecidas por uma percentagem considerável dos elementos participantes no estudo, alertam para a indispensável readaptação do SIG á estrutura financeira, só assim a implementação de novas ideias ou a rentabilização das capacidades já existentes poderão ter um sucesso assegurado. Com os dados obtidos neste estudo pretende-se que constituam um elemento impulsionador, para que num futuro próximo novos estudos sejam elaborados, e para que os ideais neles contidos sejam realmente implementados.

A delimitação do tema levou-nos a dar especial relevância ás necessidades manifestadas no campo da auditoria, onde as opiniões praticamente unânimes apontam para necessidades que podem por em causa a sua "eficiência e eficácia".

Na elaboração de uma proposta que permitisse responder às necessidades e assegurar-se uma maior "eficiência e eficácia", sem constituir cumulativamente uma necessidade de recursos humanos, direcciona-mos o estudo para as CAAT's, nomeadamente propondo a implementação de AAC no Exército, com a qual se poderia responder ás capacidades inúteis que a auditoria tem revelado.

A proposta de implementação e as potencialidades que a sua aplicação revelou, nomeadamente, no decréscimo da periodicidade que actualmente dista cada auditoria efectuada, passando esta a ser mensal e nas necessidades de recursos para a execução da mesma, que passaria apenas a ser um Auditor e um terminal informático com acesso ao SIG, levaram-nos a concluir que a sua implementação só peca por ainda não ter sido exercida.

⁹⁷ De acordo com o estabelecido pela circular nº 15 de 04DEC06 da DFin.



Bibliografias

A – Livros, Artigos e Comunicações

FORTIN, M. (2003). *O Processo de Investigação: Da Concepção à Realização*, Lusodidática, Loures.

FORTIN, M. (1996) *O Processo de Investigação: Da Concepção à Realização*, Lusociência, Loures

D'OLIVEIRA, T. (2007) (2ª ED.) *Teses e Dissertações: Recomendações para a elaboração e estruturação de trabalhos científicos*, Editora RH, Lisboa.

MARCONI, M e LAKATOS, E. (2005). *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Editora Atlas.

MAROCO, J. (2003). *Análise estatística: com utilização do SPSS*, Edições Sílabo, Lisboa

QUIVY, R. e CAMPENHOUDT, L. (1992). *Manual de investigação em ciências sociais*. Gradiva, Lisboa

YIN, R., (1989). *Case Study Research Designs and Methods*, Sage Publications, .Newbury Park.

COSTA, Carlos Batista, (2007) (8ª Ed.) *Auditoria Financeira teoria e prática*, Editora Rei dos Livros, Lisboa

CAIADO, A.e PINTO A., (2002) (2ª Ed.) *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editora, Lisboa

HALL, James A e SINGLETON, Tommie, (2004) (2ª Ed.) *Information Technology Auditing and Assurance*, West Group Eagen, Ohio.

CARNEIRO, A., (2001) *Auditoria de Sistemas de Informação*, FCA, Lousã



MORAIS, M. e MARTINS, I., (2003) (2ª Ed.) *Auditoria Interna: Função e Processo*, Áreas Editora, Lisboa.

LOPES DE SÁ, A., (2002) (10ª Ed.) *Curso de Auditoria*, Editora Atlas, São Paulo.

ALMEIDA, M., (2003) (6ª Ed.) *Auditoria: Um Curso Moderno e Completo*, Editora Atlas, São Paulo.

VALDERRAMA, J. L. Sánchez (n.i.) *Teoria y Practica de la Auditoria: Concepto y Metodologia* (TOMO I), Ciencias de la Direccion, Madrid.

VALDERRAMA, J. L. Sánchez (n.i.) *Teoria y Practica de la Auditoria: Concepto y Metodologia* (TOMO II), Ciencias de la Direccion, Madrid.

MENEZES, H. Caldeira, (1993) (4ª Ed.) *Princípios de Gestão Financeira*, Editorial Presença, Lisboa.

ARENS, A., ELDER, J., BEASLEY, M., JENKINS, J., TECH, V., (2008) (12ª Ed.) *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Prentice Hall, New Jersey.

FERREIRA, A. (1999) *SPSS – Manual de Utilização*, ESACB, Castelo Branco

B – Legislação

Lei nº 48/2006 de 29 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas)

Lei nº 98/ 97 de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas)

Decreto-Lei 232/97 de 03 de Setembro (Plano Oficial de Contabilidade Pública)

Decreto-Lei nº 61/2006 de 21 de Março (Reorganização do Exército Português)



Decreto Regulamentar nº 71/2007 de 29 de Junho (Atribuições, organização e competências dos órgãos na dependência directa do vice-chefe do Estado-Maior do Exército).

Decreto Regulamentar nº 74/2007 de 02 de Julho (Atribuições, organização e competências do Comando do Pessoal, do Comando de Instrução e Doutrina e do Comando Operacional)

C – Outras Publicações

Circular nº 15 de 04 de Dezembro de 2006 da DFin, Novos Procedimentos de Auditoria Para o Exército.

Circular nº 7/2007 da DFin, Prestação de Contas – Normalização de Procedimentos.

Instrução Técnica nº 11/FI/2006 do Projecto SIG/MDN – Prestação Mensal de Contas

Instrução Técnica nº 7/FIN/2007 do Projecto SIG/MDN – Fecho do Ano

Nota Técnica nº 10/FIN/2007 do Projecto SIG/ MDN – Confirmação da Situação Tributaria e Contributiva dos Fornecedores.

Tribunal de Contas, (1999), *Manual de Auditoria e de Procedimentos*.

Briefing no EMFA, "Ponto de Situação", Projecto SIG/MDN, 15/02/07.



APÊNDICES



Índice de Apêndices

Apêndice A	Quadro Resumo dos Critérios Classificadores de Auditoria
Apêndice B	Guia de Implementação de AAC
Apêndice C	Aplicação do <i>Audit Software</i> "IDEA"



APÊNDICE A

(Quadro Resumo dos Critérios Classificadores de Auditoria)



Tipos de Auditoria de Acordo com o Criterio de Classificação (Manual de Auditoria e Procedimentos do TC)	
Critérios	Tipos de Auditoria
Quanto ao Objectivo Prosseguido	Auditoria de Contas Auditoria de Situação Financeira Auditoria de Legalidade e Regularidade Auditoria de Gestão
Quanto a Posição do Sujeito	Auditoria Interna Auditoria Externa
Quanto a Amplitude	Auditoria Geral Auditoria Parcial
Quanto à Periodicidade	Auditorias Permanentes Auditorias Ocasionais ou Unicas Auditoria de Fim de Exercicio
Quanto à Exaustão ou Profundidade	Auditoria Integrais ou Completas Auditorias por Provas ou Sondagens
Quanto à Entidade Alvo	Auditoria Pública Auditoria Privada

Adaptado do: Manual de Auditoria Procedimentos do TC, 1999



APÊNDICE B

(Guia de Implementação de AAC)



APÊNDICE C

(Aplicação do *Audit Software* “IDEA”)



ANEXOS



Índice de Anexos

Anexo A	Nível de Execução do Plano de MAAT do ano 2008.
Anexo B	Guiões utilizados nas entrevistas
Anexo C	Modelo do Questionário utilizado
Anexo D	Distribuição da Amostra
Anexo E	Fases do Trabalho de Auditoria
Anexo F	Classes de Contas do POCP
Anexo G	Frequências: Gráfico 10 (Posto dos Inquiridos) Gráfico 11 (Número de anos no exercício de funções na área financeira) Gráfico 12 (Número de anos Ligado ao SIG) Gráfico 13 (Habilitações Literárias) Tabela 7 (Contingência Posto * Habilitações Académicas) Tabela 8 (Contingência Posto * Nível estrutural financeiro onde está colocado) Tabela 9 (Distribuição dos Postos pelos diferentes níveis da estrutura onde esta colocado) Gráfico 14 (As informações não são credíveis nem espelham a situação económica). Gráfico 15 (Dificuldades no acesso à informação) Gráfico 16 (Informações Materialmente Irrelevantes) Tabela 11 (Informação relativa a importância dos Depósitos Bancários) Tabela 12 (Informação relativa a importância das Reconciliações Bancárias) Tabela 14 (Informação relativa à importância dos Movimentos Patrimoniais Extra-Orçamentais) Tabela 15 (Informação relativa à importância dos Pagamentos a Fornecedores) Tabela 16 (Informação relativa à importância adequação do sistema de controlo interno e correcta segregação de funções) Tabela 17 (Informação relativa à importância da prestação de contas de bares) Tabela 18 (Informação relativa à importância do Ciclo da Despesa) Tabela 19 (Informação relativa à importância do apuramento do IVA) Tabela 10 (Informação relativa à importância dos Movimentos de Caixa) Tabela 13 (Informação relativa à importância da Situação Contributiva/Tributaria dos Fornecedores)



Tabela 22 (A informação financeira deveria proporcionar uma imagem mais fiável da situação financeira)

Tabela 21(A estrutura financeira deveria ter menor exigência de Informação)

Tabela 20 (O nível de Rigor deveria ser mais Flexível)

Tabela 24 (Introdução do POCP)

Tabela 27 (Harmonização da estrutura financeira com a estrutura financeira)

Tabela 25 (criação do cinco centros de finanças em substituição dos existentes)

Tabela 26 (Importância das novas competências atribuídas aos centros de finanças)

Tabela 28 (Menor exigência dos utentes/utilizadores das DF proporcionadas pelo SIG)

Tabela 29 (Maior exigência dos utentes/utilizadores das DF proporcionadas pelo SIG)

Tabela 30 (Continência periodicidade * avaliação)

Tabela 31 (Importância dos diferentes Rácios financeiros e de estrutura)

Anexo H Oficiais de Administração-Militar nas Secções de Auditoria e Repartição de Auditoria

Anexo I "O caminho da Auditoria"



ANEXO A

(Nível de Execução do Plano de MAAT do ano 2008)



ANEXO B

(Guiões utilizados nas entrevistas)



MINISTERIO DA DEFESA NACIONAL

EXÉRCITO

COMANDO DA LOGÍSTICA

DIRECÇÃO DE FINANÇAS

Assunto: Guião para Entrevistas a efectuar aos auditores dos Centros de Finanças e Direcção de Finanças

Orientador

TCOR ADMIL Rita

Co-Orientador

MAJ ADMIL Alves

Aluno Tirocinante

ASP AL ADMIL André Carvalho

Questões:

1. Identificação do Inquirido?
(Nome; Posto; Função)
2. Qual é o estado das Auditorias Internas no Exército (no que respeita á periodicidade *Versus* capacidade de detecção e implementação de medidas correctivas)?
3. Qual(ais) a(s) vantagens de se implementar um sistema de Auditoria Permanente em paralelo com o de Auditoria Interna Existente?
4. Quais seriam as maiores dificuldades que a sua implementação iria enfrentar?
5. Tendo em conta uma unidade do tipo regimental, quais têm sido os erros mais frequentes, detectados durante a execução dos trabalhos de Auditoria?



MINISTERIO DA DEFESA NACIONAL

EXÉRCITO

COMANDO DA LOGÍSTICA

DIRECÇÃO DE FINANÇAS

Assunto: Guião para Entrevista ao Director da Direcção de Finanças Exmº MAJ GEN Esteves da Silva. (realizada no dia 24ABR08 pelas 15H30m)

Orientador

TCOR ADMIL Rita

Co-Orientador

MAJ ADMIL Alves

Aluno Tirocinante

ASP AL ADMIL André Carvalho

Questões:

6. Como Director da Direcção de Finanças, considera que a actual actividade financeira, e o enquadramento com os Conceito do "*Value of Money*", vulgarizado para a administração pública, poderá atribuir um papel de destaque á Auditoria?
7. De forma sucinta, considera que após a introdução do SIG, a regulamentação e regularização introduzida na actividade financeira tem-se reflectido numa maior transparência das contas, e cumprimento das normas contabilísticas, anulando os erros de gestão que se verificavam anteriormente à entrada em produtivo do mesmo?

8. Considera que o rigor de procedimentos alicerçado ao sistema integrado de gestão e ao POCP, veio dificultar o papel da actividade financeira, que devido a instabilidade que a caracteriza deveria ser regulamentada por procedimentos mais flexíveis.
9. Considera que a estrutura actual desenvolvida para a execução de Auditorias serve as necessidades da mesma?
10. Têm conhecimento do conceito de Auditoria assistida por computador?
11. Considera que a implementação de Auditorias assistidas por computador, pode potencializar a capacidade de detecção de erros, ou que a actual estrutura de auditoria responde às necessidades, não justificando os custos acrescidos á introdução desta metodologia?
12. No processo de tomada de decisão do âmbito financeiro, recorre-se às auditorias internas como mecanismo de apoio ao processo de tomada de decisão, sendo estes solicitados na emissão de um parecer? Se não, e de acordo com a sua opinião, quais os motivos de se menosprezar este papel da Auditoria?
13. Considera a implementação de um centro de Auditoria e Apoio técnico, como órgão de apoio ao General Comandante da Logística, podendo dar um papel de destaque á auditoria permitindo não só concentrar os organismos com responsabilidade sobre a mesma, originando uma uniformização de procedimentos, como permitir um acompanhamento da actividade financeira, e contrariando a actual incapacidade caracterizadora da sua actividade, por motivos de escassez de recursos e tempo o que têm levado a um incumprimento do carácter permanente que a mesma deverá proporcionar?



ANEXO C

(Modelo do Questionário utilizado)



MINISTERIO DA DEFESA NACIONAL

EXÉRCITO

COMANDO DA LOGÍSTICA

DIRECÇÃO DE FINANÇAS

Assunto: Questionário no âmbito do trabalho de Investigação Aplicada subordinado ao tema “O SIG e a Auditoria no Exército”

Orientador

TCOR ADMIL Rita

Co-Orientador

MAJ ADMIL Alves

Aluno Tirocinante

ASP AL ADMIL André Carvalho

Introdução

O objectivo geral deste questionário, é realizar um levantamento de dados, objectivando a construção do conhecimento científico na área de Auditoria. As finalidades específicas deste instrumento de colecta, perpassam pelo conhecimento e reconhecimento acerca da opinião dos diversos utentes/utilizadores sobre a **qualidade/quantidade, fiabilidade, importância para a gestão e frequência de utilização em períodos Intercalares** (períodos menores que um ano financeiro completo de uma organização) das Demonstrações Financeiras (DF) elaboradas e utilizadas pelas Unidades, Centros de Finanças e Direcção de Finanças, pelo levantamentos das **áreas de maior risco financeiro** e pelo levantamento das necessidades de se efectuar uma **verificação de contas** complementar as efectuadas nas Auditorias Internas.

A forma de preenchimento deste instrumento é com a marcação de um “X” numa caixa de respostas. Consoante a pergunta será solicitado ao inquirido uma resposta fechada (Com a possibilidade de uma resposta apenas), semi-aberta (pergunta em que o entrevistado responde e depois justifica a resposta) e dicotómicas (pergunta cujas alternativas possuem valores opostos). Em casos específicos, será requerido ao entrevistado, uma gradação de opinião, sendo a escala mais utilizada, a que possui o intervalo de 1 (sem importância) a 4 (muito importante), com os valores intermédios de 2 (Pouco Importante), 3 (Importante).

É de salientar, que todos os dados obtidos através da aplicação deste questionário serão tratados e sintetizados de forma estritamente confidencial, não existindo o manuseamento dos mesmos por outras pessoas, que não o autor desta pesquisa. Agradecemos que este questionário seja preenchido e devolvido para endereço electrónico asp_carvalho.amm@mail.exercito.pt, **até a data limite de 11/04/08**. Caso seja do vosso interesse, enviarei as conclusões finais deste estudo científico, logo que concluído o processo. Fica expresso desde o presente momento o meu reconhecimento e a minha gratidão, pela disponibilidade.



Instruções de Preenchimento

Para cada resposta está associada uma caixa de Texto, local onde deve seleccionar a opção que pretende.

Para exercer a sua opinião basta seleccionar a caixa de texto e introduzir um "X"

No caso de preenchimento da tabela basta seleccionar a célula que pretende e preencher com o "X"

No caso das perguntas que permitem a utilização de uma resposta semi-aberta, basta seleccionar o local onde pretende responder, e exercer a sua Opinião

OBRIGADO



1 IDENTIFICAÇÃO PARCIAL DO INQUIRIDO

Qual a sua Idade (anos)? _____

Qual o seu Posto?

ALF TEN CAP MAJ T.COR COR

Seleccione a opção que corresponde aos anos (aproximados ou exactos) que possui no exercício de Funções na área Financeira; **se respondeu 0 passe a pergunta 1.5**

0 1 a 5 6 a 10 11 a 15 16 a 20 mais de 21

Seleccione aquele que corresponde aos anos (exactos) que possui na área financeira
Ligado ao Projecto ou à entrada em Produtivo do SIG?

0 1 2 3 4 5 6

Seleccione aquele que corresponde aos anos (aproximados ou exactos) que possui no exercício de funções na área financeira **anteriormente a introdução do SIG ?**

0 1 a 5 6 a 10 11 a 15 16 a 20 mais de 21



1.6 Qual o seu grau de escolaridade?

- a) Licenciatura ☐
- b) Pós Graduação ☐
- c) Mestrado ☐
- d) Doutoramento ☐

1.7 Selecciona a (as) opção (ões) que corresponde (em) ao (s) nível (eis) estrutural (ais) Financeiro (s), **onde já esteve colocado?**

- a) Direcção de Finanças ☐
- b) Centro de Finanças ☐
- c) Secção Logística ☐

1.8 Selecciona a opção que correspondem ao nível estrutural Financeiro, **onde está colocado actualmente?**

- a) Direcção de Finanças ☐
- b) Centro de Finanças ☐
- c) Secção Logística ☐



2 AVALIAÇÃO DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

A Avaliação da Informação Financeira é de extrema relevância, que se prende com o facto de qualquer inovação que se pretenda introduzir, tenha o seu sucesso condicionado pela qualidade com que os utilizadores avaliam esta informação, pois uma informação sem qualidade origina a que tudo o que tenha por base a mesma seja inevitavelmente dúbio e sem a credibilidade necessária.

2.1 Como utilizador das Informações Financeiras, considera que as DF disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Gestão (SIG) respondem às suas necessidades de informação, sendo todas as necessárias para o desenvolvimento da actividade Financeira ?

SIM ☐ , Por favor passe a questão 2.2

NÃO ☐

A. **Se respondeu negativamente**, indique na tabela abaixo, escalonando 1 (sem importância), 2 (pouco importante), 3 (importante), 4 (muito importante) os motivos da sua opinião?

- a) As informações não são credíveis, não espelham a situação Económica
- b) Conteúdo incompreensível, falta de Objectividade e/ou informações ocultas
- c) Dificuldades no acesso à informação
- d) Demasiadas informações Materialmente Irrelevantes
- e) Outras. Qual? _____

1	2	3	4



2.2 Só devera responder a esta questão, se na questão 1.8 assinalou a opção A ou B. Nas áreas seguidamente apresentadas, qual (ais) a (s) que na sua opinião, necessitavam de um mecanismo de controlo mais eficiente, por representarem áreas mais críticas, onde a informação financeira proporcionada pelas DF elaboradas no Sistema Integrado de Gestão não permitem um controlo totalmente eficiente?

- | | |
|---|--------------------------|
| a) Caixa | ☐ |
| b) Depósitos Bancários | ☐ |
| c) Reconciliações Bancárias | ☐ |
| d) Situação Tributária/Contributiva dos Fornecedores | ☐ |
| e) Movimentos Patrimoniais Extra-Orçamentais | ☐ |
| f) Pagamentos a Fornecedores | ☐ |
| g) Adequação do Sistema Controlo Interno e correcta segregação de funções | ☐ |
| h) Prestação de Contas de Bares | ☐ |
| i) Ciclo da Despesa | ☐ |
| j) Apuramento do IVA | ☐ |
| k) Todas Possuem um mecanismo de Controlo totalmente Eficiente | ☐ |
| l) Outra ? Qual (ais) _____ | ☐ |



2.3 Só devera responder a esta questão, se na questão 1.8 assinalou a opção C. Nas áreas seguidamente apresentadas, indique se a totalidade de Informação proporcionado pelas DF obtidas no SIG, é suficiente para as Unidades elaborarem as prestações de Contas mensais, trimestrais e anuais (conforme a Circular n.º7/2007 da DFin)

	SIM	NÃO
a) Caixa	☐	☐
b) Depósitos Bancários	☐	☐
c) Reconciliações Bancárias	☐	☐
d) Situação Tributária/Contributiva dos Fornecedores	☐	☐
e) Movimentos Patrimoniais Extra-Orçamentais	☐	☐
f) Pagamentos a Fornecedores	☐	☐
g) Adequação do Sistema Controlo Interno e correcta segregação de Funções.	☐	☐
h) Prestação de Contas de Bares	☐	☐
i) Ciclo da Despesa	☐	☐
j) Apuramento do IVA	☐	☐
k) Todas Possuem um mecanismo de Controlo totalmente Eficiente	☐	☐
l) Outra ? Qual (ais) _____	☐	☐



2.4 A partir de 2006, data de entrada em produtivo do Sistema Integrado de Gestão no Exército, de que forma avalia:

2.4.1 **A formação** no Sistema Integrado de Gestão, necessária para o manuseamento do sistema e para a utilização da informação financeira proporcionada pelo mesmo ?

☐ Inexistente ☐ Pouco Frequente ☐ Frequente ☐ Muito Frequente

2.4.2 A evolução **qualitativa** das DF, disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Gestão, no que respeita à adaptação das mesmas de acordo com as necessidades de alteração, solicitadas ao Help Desk, por forma a tornar o sistema enquadrado e operacionalizado com as características da actividade Financeira do Exército?

☐ Insuficiente ☐ Regular ☐ Boa ☐ Muito Boa

2.4.3 **A mudança Quantitativa** da informação financeira, espelhada nas demonstrações financeiras, no que respeita á introdução de informação relevante para a actividade financeira, em substituição de outra materialmente irrelevante ?

☐ Insuficiente ☐ Regular ☐ Boa ☐ Muito Boa



2.5 Indique na tabela abaixo, escalonando de 1 (Sem Importância) a 4 (Muito Importante), a sua opinião acerca da representatividade de cada facto para a actual conjectura contabilística existente no Exército. É de salientar que as questões "D" e "E" são mutuamente exclusivas (ao assinalar uma, por favor não assinale a outra)?

- a) Introdução do POCP
- b) A criação de cinco Centros de Finanças em substituição 9 anteriores
- c) As novas competências atribuídas aos Centros de Finanças, e o seu papel interventivo na Formação
- d) A necessidade de Harmonização da Estrutura Financeira do Exército com o Sistema Integrado de Gestão
- e) **Menor** exigência por parte dos utentes/utilizadores das DF possibilitadas pelo Sistema Integrado de Gestão.
- f) **Maior** exigência por parte dos utentes/utilizadores das DF possibilitadas pelo Sistema Integrado de Gestão.
- g) Outras. Quais? _____

1	2	3	4



2.6 Com relação às **actuais exigências qualitativas/quantitativas** da Informação Financeira solicitada aos diferentes níveis de Estrutura Financeira, considera? (Responda apenas com base na informação financeira que é solicitada ao nível de Estrutura em que se encontra actualmente (DFin; CFin; Secção Logística))

☐	Totalmente Insatisfeito	☐	Parcialmente Insatisfeito	☐	Parcialmente Satisfeito
☐	Totalmente Satisfeito				

2.6.1 Se respondeu Totalmente Insatisfeito, Parcialmente Insatisfeito ou Parcialmente Satisfeito, seleccione a (as) opção (ões) que mais se adequa (am) à sua opinião?

- | | |
|---|--------------------------|
| a) O nível de Rigor exigido deveria ser mais flexível | ☐ |
| b) A estrutura financeira deveria ter menor exigência de Informação | ☐ |
| c) A Informação Financeira proporcionada pela DF deveria proporcionar uma imagem mais fiável da situação Financeira | ☐ |
| d) Outra. Quais? _____ | ☐ |



3. PERIODICIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

3.1 Actualmente as Unidades são obrigadas a efectuar um relatório mensal de contas; um relatório e mapa Trimestral de contas, e um relatório e mapas de encerramento do ano económico. Ponderando a afirmação anterior, indique na tabela abaixo, escalonando de 1 (Sem Importância) a 4 (Muito Importante), **quais os períodos de tempo, que considera como sendo os ideais e minimamente razoáveis para a elaboração obrigatória de informações financeiras**

	1	2	3	4
a) 1 Ano				
b) 3 Meses				
c) 1 Mês				
d) 15 Dias				
e) 7 Dias				



4. AS AUDITORIAS INTERNAS E AS VERIFICAÇÕES DE CONTAS

4.1 No que respeita as Auditorias Internas levadas a cabo no Exército, estas tem actualmente uma periodicidade anual ou Bianual (em media são efectuadas apenas anualmente). Ponderando a afirmação anterior considera que esta periodicidade é a desejável?

SIM ☐

NÃO ☐

, Por favor passe a questão 4.2

4.2 Se Respondeu negativamente á questão anterior, indique na tabela abaixo, escalonando 1 (sem importância), 2 (pouco importante), 3 (importante), 4 (muito importante) os motivos da sua opinião?

a) A periodicidade não permite uma rápida detecção de erros.

b) A quantidade acumulada de verificações que são necessárias vulnerabiliza a Auditoria.

c) A correcção dos erros identificados comporta a períodos distantes

d) A Auditoria como mecanismo de apoio técnico perde capacidades por não ser frequente

1	2	3	4



4.3 No que respeita á verificação de contas das UEO, detecção de erros, e à segregação de funções, considera que as verificações, que podem ser efectuadas através do SIG, podem funcionar como um mecanismo de controlo intercalar, que permita um acompanhamento das UEO no período entre cada Auditoria Interna, com que nível de qualidade?

☐

Totalmente Insatisfatório

☐

Parcialmente Insatisfatório

☐

Parcialmente Satisfatório

☐

Totalmente Satisfatório

5. UTILIZAÇÃO DE RÁCIOS FINANCEIROS E DE ESTRUTURA

5.1 A utilização de Rácios Financeiros e de Estrutura, permite uma análise substancial da actividade financeira e competir para uma sustentabilidade do processo de tomada de decisão, independentemente do nível em que esta seja levada a cabo.

Ponderando a afirmação anterior indique se considera relevante a utilização de Rácios na Análise Estrutural/Financeira?

SIM

☐

NÃO

☐

Se respondeu negativamente, ignore a questão seguinte.



5.2 Indique na tabela abaixo, escalonando de 1 (Sem Importância) a 4 (Muito Importante), quais os Rácios que poderiam contribuir para uma análise substancial da actividade financeira e competir para uma sustentabilidade do processo de tomada de decisão, independentemente do nível em que esta seja levada a cabo?

	1	2	3	4
a) Rácio de Liquidez Geral (Activo Circulante/dívidas a curto prazo)				
b) Rácio de Liquidez Reduzida (Fundos disponíveis e cobranças Reais/dívidas a CP reais)				
c) Rácio de Liquidez imediata (fundos disponíveis / dividas a curto prazo imediatas)				
d) Rácio de Solvabilidade (capitais Próprios / total das dividas)				
e) Rácio de Endividamento (dívidas a mais de um ano/capitais próprios)				
f) Rácio do peso das compras (compras x100/consumo)				
g) Rácio de Rotação (consumo de um período/stock médio do período)				
h) Rácio de escoamento (stock médio de um período/consumo de um período)				
i) Rácio de Risco de Sobre endividamento (dividas a mlp/ resultado não distribuído)				
j) O tempo médio de pagamentos (TMP) ((Saldo de Fornecedores/(compras de Matérias e Mercadorias+FSE))x365)				
k) Tempo médio de rotação de existências ((Existências/CEVMC)x365)				
l) Outro (os)? Qual (ais) _____				



Conclusão

Caso seja vontade do entrevistado , enviarei os resultados desta pesquisa empírica, bem como as conclusões finais do estudo científico em análise. Caso seja necessário algum esclarecimento acerca deste questionário, terei o maior prazer em o (a) esclarecer, através do endereço electrónico presente na introdução ou pelo Telefone Militar 422587 . Com os maiores Cumprimentos

André Miguel Maroco Carvalho
ASP AL ADMIL

FIM



ANEXO D

(Distribuição de Amostra)

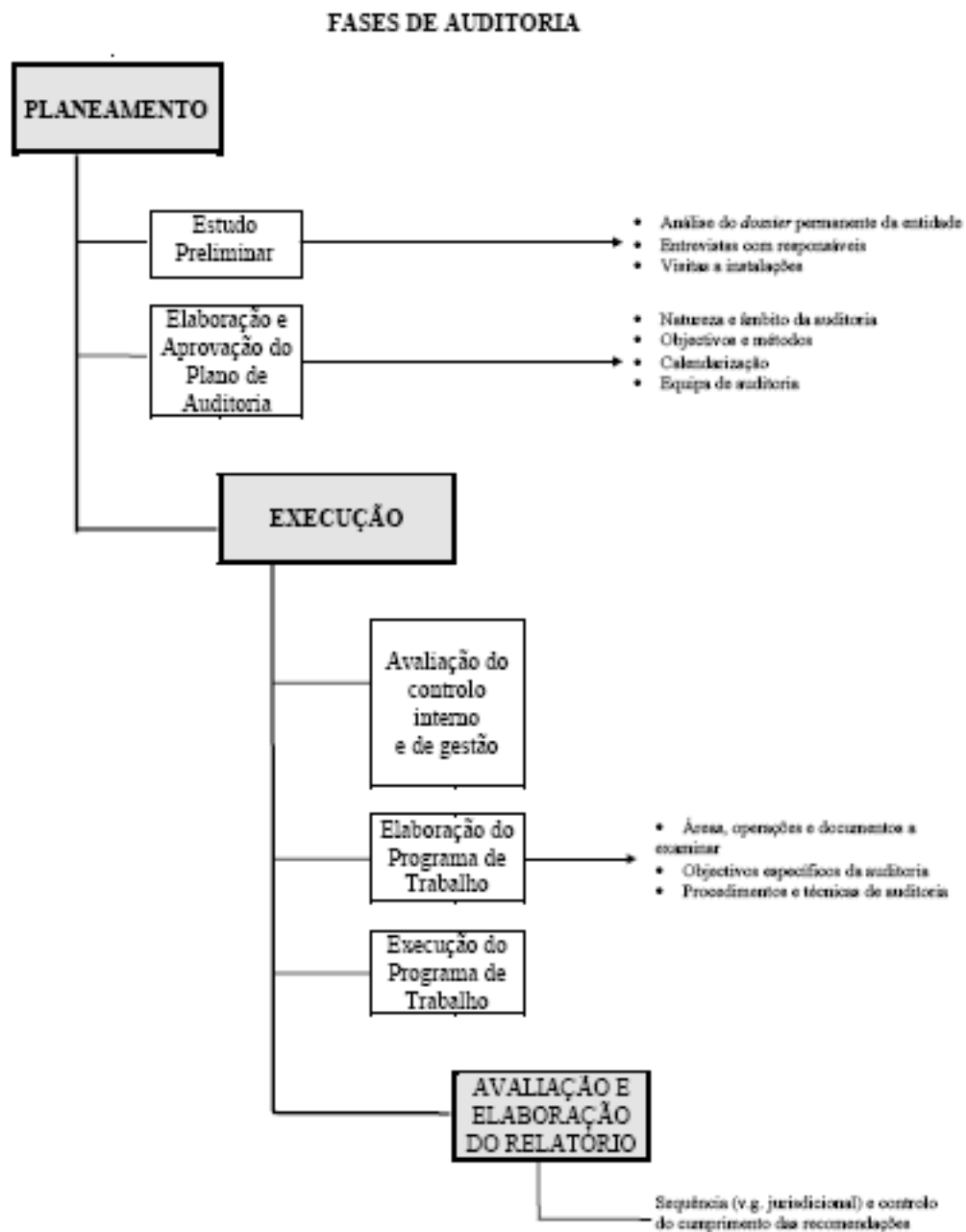


Posto	População	Amostra	(% de Amostra/ População)
Coronel (COR)	20	8	40,00%
Tenente-Coronel (TCOR)	39	7	17,98%
Major (MAJ)	36	11	30,55%
Capitão (CAP)	47	9	19,14%
Tenente (TEN)	20	7	35,00%
Alferes (ALF)	1	1	100,00%



ANEXO E

(Fases do Trabalho de Auditoria)



(Manual de Auditoria e de Procedimentos do TC, 1999,p.69)



ANEXO F

(Classes de Contas do POCP)



ANEXO G

(Frequências)

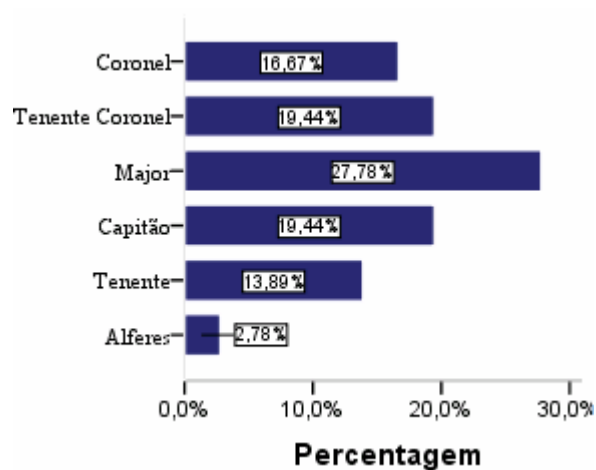


Gráfico 10 - Posto dos inquiridos

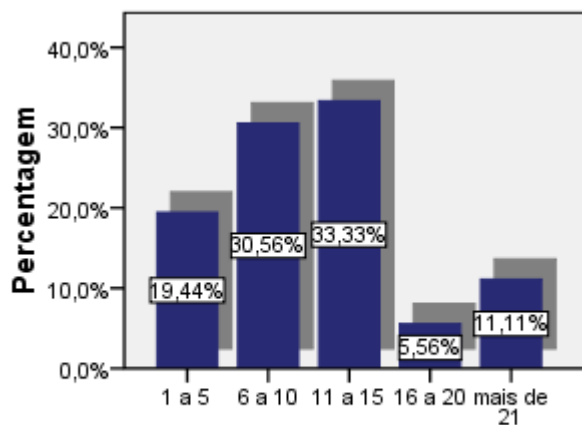


Gráfico 11 - Número de anos de exercício de funções na área financeira

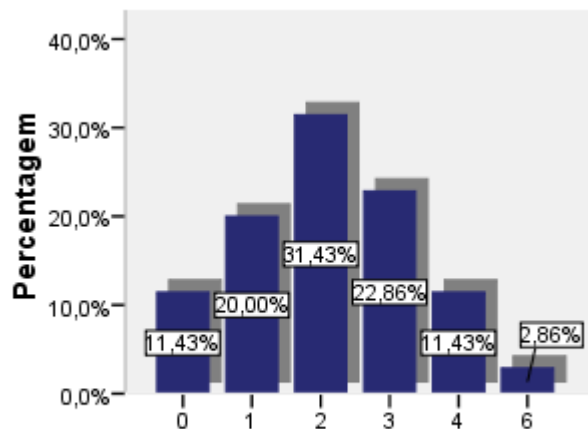


Gráfico 12 - Número de anos ligado ao projecto SIG

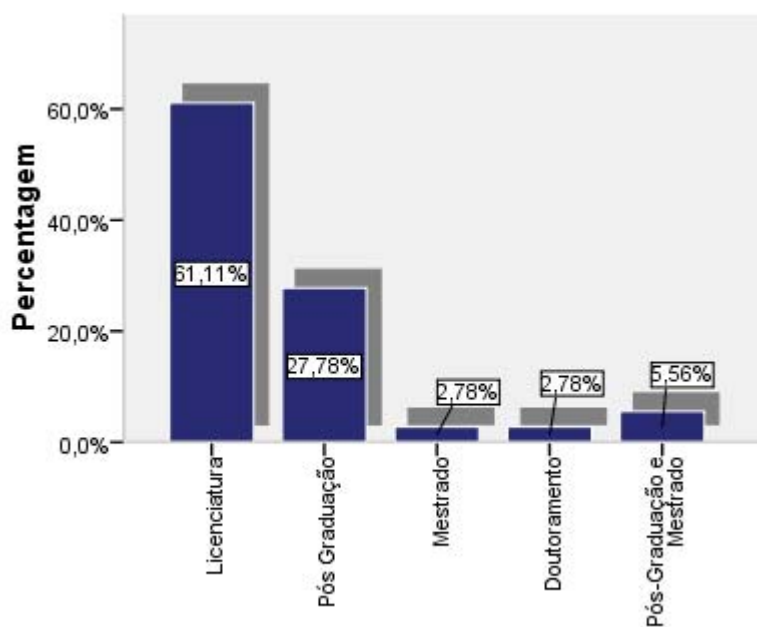


Gráfico 13 - Habilitações literárias



		Licenciatura	Pós Graduação	Mestrado	Doutoramento	Pós-Graduação e Mestrado	Total
Alferes	Count	1	0	0	0	0	1
	% within Posto	100,0%	,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
Tenente	Count	2	3	0	0	0	5
	% within Posto	40,0%	60,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
Capitão	Count	5	1	0	1	0	7
	% within Posto	71,4%	14,3%	,0%	14,3%	,0%	100,0%
Major	Count	6	2	0	0	2	10
	% within Posto	60,0%	20,0%	,0%	,0%	20,0%	100,0%
Tenente	Count	2	4	1	0	0	7
Coronel	% within Posto	28,6%	57,1%	14,3%	,0%	,0%	100,0%
Coronel	Count	6	0	0	0	0	6
	% within Posto	100,0%	,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
Total	Count	22	10	1	1	2	36
	% within Posto	61,1%	27,8%	2,8%	2,8%	5,6%	100,0%

Tabela 7 – Contingência Posto* Habilitações Académicas

		Direcção de finanças	Centro de finanças	Secção logística	Total
Alferes	Count	0	0	1	1
	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	,0%	,0%	16,7%	2,9%
Tenente	Count	2	0	3	5
	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	28,6%	,0%	50,0%	14,3%
Capitão	Count	1	4	2	7
	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	14,3%	18,2%	33,3%	20,0%
Major	Count	2	7	0	9
	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	28,6%	31,8%	,0%	25,7%
Tenente	Count	1	6	0	7



Coronel	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	14,3%	27,3%	,0%	20,0%
	Count	1	5	0	6
Total	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	14,3%	22,7%	,0%	17,1%
	Count	7	22	6	35
	% within Nível estrutural financeiro onde está colocado na actualidade	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabela 8 - Contingência Posto*Nível estrutural financeiro onde está colocado

		Direcção de finanças	Centro de finanças		Total
				Secção logística	
Alferes	Count	0	0	1	1
	% within Posto	,0%	,0%	100,0%	100,0%
Tenente	Count	2	0	3	5
	% within Posto	40,0%	,0%	60,0%	100,0%
Capitão	Count	1	4	2	7
	% within Posto	14,3%	57,1%	28,6%	100,0%
Major	Count	2	7	0	9
	% within Posto	22,2%	77,8%	,0%	100,0%
Tenente Coronel	Count	1	6	0	7
	% within Posto	14,3%	85,7%	,0%	100,0%
Coronel	Count	1	5	0	6
	% within Posto	16,7%	83,3%	,0%	100,0%
Total	Count	7	22	6	35
	% within Posto	20,0%	62,9%	17,1%	100,0%

Tabela 9 – Distribuição dos postos pelos diferentes níveis estruturais onde está colocado

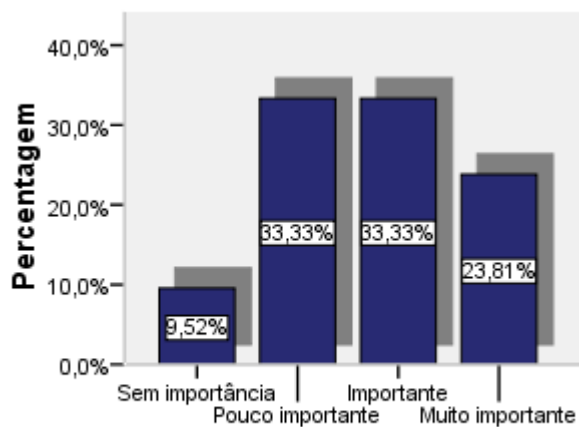


Gráfico 14 - As informações não são credíveis, nem espelham a situação económica

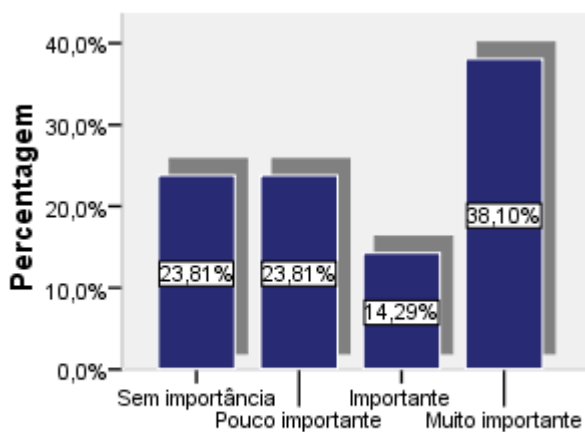


Gráfico 15 - Dificuldade de acesso a informação

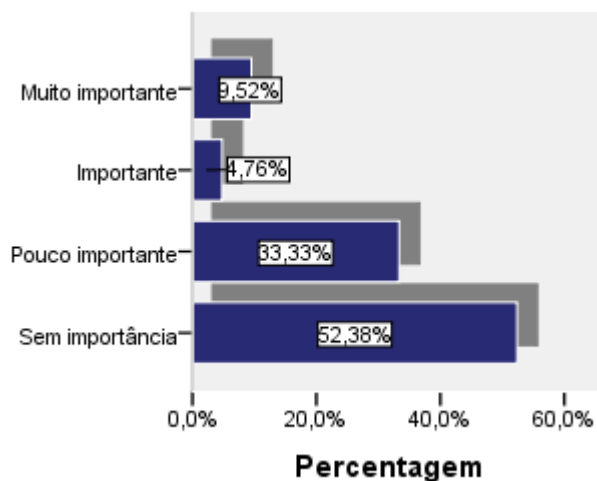


Gráfico 16 - Informações materialmente irrelevantes

	N.º	%
Sim	4	66,7
Não	2	33,3
Total	6	100,0

Tabela 10 - Importância depósitos bancários

	N.º	%
Sim	3	50,0
Não	3	50,0
Total	6	100,0

Tabela 11- Importância das reconciliações bancárias

	N.º	%
Sim	4	66,7
Não	2	33,3
Total	6	100,0

Tabela 12 – Movimentos patrimoniais extra-patrimoniais

	N.º	%
--	-----	---



Sim	4	66,7
Não	2	33,3
Total	6	100,0

Tabela 13- Importância dos pagamentos a fornecedores

	N.º	%
Sim	3	50,0
Não	3	50,0
Total	6	100,0

Tabela 14 – Importância da adequação do sistema de controlo interno e correcta segregação de funções

	N.º	%
Sim	4	66,7
Não	2	33,3
Total	6	100,0

Tabela 15 – Importância da prestação de contas de bares

	N.º	%
Sim	3	50,0
Não	3	50,0
Total	6	100,0

Tabela 16- Importância do ciclo de despesa

	N.º	%
Sim	4	66,7
Não	2	33,3
Total	6	100,0

Tabela 17- Importância do apuramento de IVA

	N.º	%
--	-----	---



Sim	2	33,3
Não	4	66,7
Total	6	100,0

Tabela 18 - Importância da informação de caixa

	N.º	%
Sim	1	16,7
Não	5	83,3
Total	6	100,0

Tabela 19- Importância da situação tributária/ contributiva dos trabalhadores

	N.º	%
Sem importância	1	4,5
Pouca Importância	12	54,5
Importante	4	18,2
Muito Importante	5	22,7
Total	22	100,0

Tabela 20- A informação financeira deveria proporcionar uma imagem mais fiável da situação financeira

	N.º	%
Pouco Importante	4	18,2
Importante	13	59,1
Muito Importante	5	22,7
Total	22	100,0

Tabela 21- A estrutura financeira devia ter menor exigência de informação

	N.º	%
Pouco importante	1	4,5
Importante	10	45,5
Muito Importante	11	50,0
Total	22	100,0

Tabela 22- O nível de rigor exigido devia ser mais flexível



	N.º	%
Importante	7	19,4
Muito importante	29	80,6
Total	36	100,0

Tabela 23- Introdução do POCP

	N.º	%
Importante	3	8,3
Muito importante	33	91,7
Total	36	100,0

Tabela 24 – Harmonização da estrutura financeira do exército com o SIG

	N.º	%
Sem importância	3	8,6
Pouco importante	17	48,6
Importante	12	34,3
Muito importante	3	8,6
Total	35	100,0

Tabela 25- Criação de cinco centros de finanças em substituição de nove anteriores

	N.º	%
Sem importância	3	8,3
Pouco importante	14	38,9
Importante	11	30,6
Muito importante	8	22,2
Total	36	100,0

Tabela 26 – Importância das novas competências atribuídas aos centros de finanças



	N.º	%
Sem importância	2	16,7
Pouco importante	7	58,3
Importante	3	25,0
Total	12	100,0

Tabela 27 – Menor exigência por parte dos utentes/utilizadores das DF possibilitadas pelo SIG

	N.º	%
Pouco importante	1	4,2
Importante	13	54,2
Muito importante	10	41,7
Total	24	100,0

Tabela 28 – Maior exigência por parte dos utentes/utilizadores das DF possibilitadas pelo SIG

		Sem Importância	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	Total
1 Ano	Count	2	2	17	15	36
	% within Periodicidade	5,6%	5,6%	47,2%	41,7%	100,0%
3 Meses	Count	1	4	12	19	36
	% within Periodicidade	2,8%	11,1%	33,3%	52,8%	100,0%
1 Mês	Count	3	7	10	16	36
	% within Periodicidade	8,3%	19,4%	27,8%	44,4%	100,0%
15 Dias	Count	12	18	6	0	36
	% within Periodicidade	33,3%	50,0%	16,7%	0,0%	100,0%
7 Dias	Count	22	13	1	0	36
	% within Periodicidade	61,1%	36,1%	2,8%	0,0%	100,0%
Total	Count	40	44	46	50	180



		Sem Importância	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	Total
1 Ano	Count	2	2	17	15	36
	% within Periodicidade	5,6%	5,6%	47,2%	41,7%	100,0%
3 Meses	Count	1	4	12	19	36
	% within Periodicidade	2,8%	11,1%	33,3%	52,8%	100,0%
1 Mês	Count	3	7	10	16	36
	% within Periodicidade	8,3%	19,4%	27,8%	44,4%	100,0%
15 Dias	Count	12	18	6	0	36
	% within Periodicidade	33,3%	50,0%	16,7%	0,0%	100,0%
7 Dias	Count	22	13	1	0	36
	% within Periodicidade	61,1%	36,1%	2,8%	0,0%	100,0%
	Count	40	44	46	50	180
	% within Periodicidade	22,2%	24,4%	25,6%	27,8%	100,0%

Tabela 29 – Continência periodicidade * avaliação

		Sem importância	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	Total
Liquidez Geral	Count	1	0	5	9	15
	% within Rácios	6,7%	0,0%	33,3%	60,0%	100,0%
Liquidez Reduzida	Count	3	0	6	6	15
	% within Rácios	20,0%	0,0%	40,0%	40,0%	100,0%
Liquidez Imediata	Count	1	2	6	6	15
	% within Rácios	6,7%	13,3%	40,0%	40,0%	100,0%
Solvabilidade	Count	3	4	5	3	15
	% within Rácios	20,0%	26,7%	33,3%	20,0%	100,0%
Endividamento	Count	2	4	6	3	15



	% within Rácios	13,3%	26,7%	40,0%	20,0%	100,0%
Peso das Compras	Count	3	8	2	2	15
	% within Rácios	20,0%	53,3%	13,3%	13,3%	100,0%
Rotação	Count	3	5	3	4	15
	% within Rácios	20,0%	33,3%	20,0%	26,7%	100,0%
Escoamento	Count	3	4	6	2	15
	% within Rácios	20,0%	26,7%	40,0%	13,3%	100,0%
Risco de Sobre-Endividamento	Count	7	4	4	0	15
	% within Rácios	46,7%	26,7%	26,7%	,0%	100,0%
TMP	Count	0	2	4	9	15
	% within Rácios	,0%	13,3%	26,7%	60,0%	100,0%
TM Rotação	Count	0	7	5	3	15
Existências	% within Rácios	,0%	46,7%	33,3%	20,0%	100,0%
Total	Count	26	40	52	47	165
	% within Rácios	15,8%	24,2%	31,5%	28,5%	100,0%

Tabela 30- A importância dos diferentes rácios financeiros



ANEXO H

(“Oficiais de Administração-Militar nas Secções de Auditoria e
Repartição de Auditoria ”)



UEO	Nº de Oficiais
CFin/CID	1 Auditor
CFin/CmdOp	2 Auditores
CFin/CmdLog	2 Auditores
CFin/CmdPes	1 Auditor
CFin/Geral	1 Auditor
RA/DFin	1 Auditor
TOTAL= 8 Auditores	

Nota: Informação disponibilizada Telefonicamente, pelas unidades referidas. Consulta efectuada dia 06 de Março de 2008 na DFin.

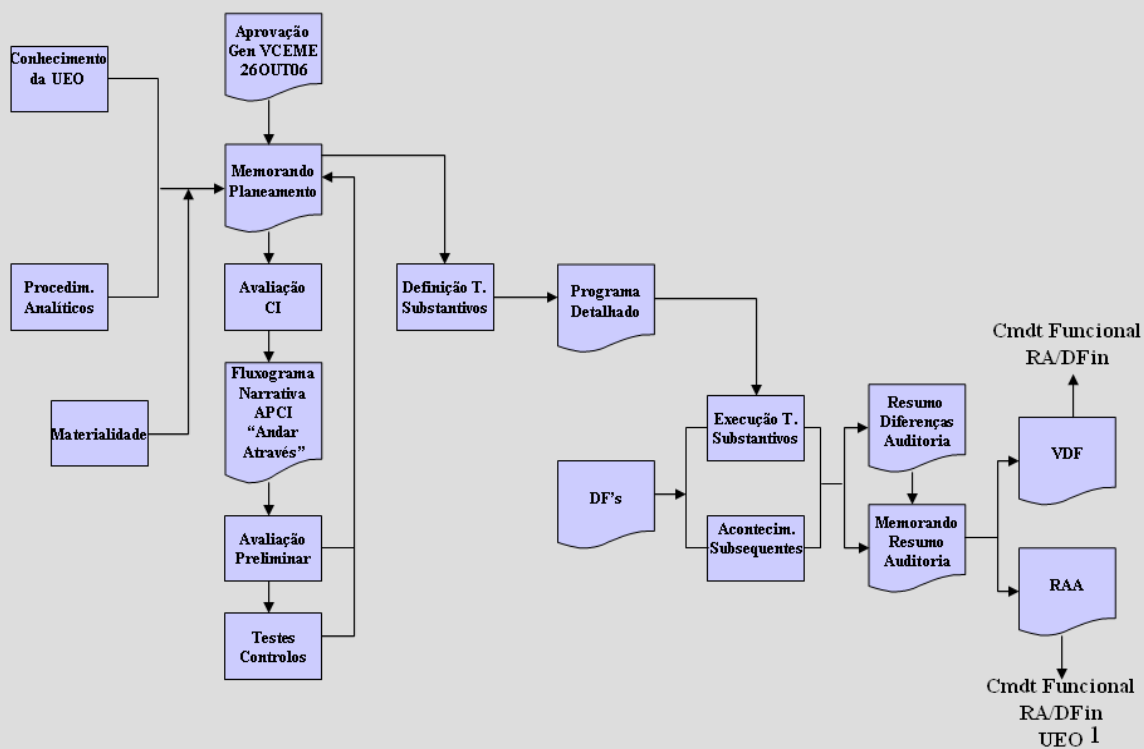


ANEXO I

(“O Caminho da Auditoria”)



O Caminho da Auditoria



Adaptado de: Circular nº 15 de 04DEC06 da DFin.