

**INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES  
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL**

**2014/2015**



**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO INDIVIDUAL**

**A AUDITORIA FINANCEIRA INTERNA E A *CORPORATE GOVERNANCE* NAS  
FORÇAS ARMADAS**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA  
DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO  
CONSTITUINDO ASSIM DOUTRINA OFICIAL DAS FORÇAS ARMADAS  
PORTUGUESAS E DA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA.**



**INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES**

**A AUDITORIA FINANCEIRA INTERNA E A  
*CORPORATE GOVERNANCE* NAS  
FORÇAS ARMADAS**

**CMG AN Nelson Alves Domingos**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2014/2015

Pedrouços 2015



## **INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES**

### **A AUDITORIA FINANCEIRA INTERNA E A *CORPORATE GOVERNANCE* NAS FORÇAS ARMADAS**

**CMG AN Nelson Alves Domingos**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2014/2015

Orientador: COR ENGAER Bernardino José Garcia dos Santos

Pedrouços 2015

---



## **Agradecimentos**

Para o desenvolvimento deste trabalho sentiu-se a necessidade de procurar a mais relevante informação, junto das entidades e órgãos que protagonizam a Auditoria Financeira Interna nos ramos das Forças Armadas, bem como junto do Tribunal de Contas.

Este desiderato, seguramente perturbador das inúmeras tarefas afetas à área da auditoria que, em particular no momento de transição entre períodos contábeis, incontornavelmente condicionam a disponibilidade daquelas entidades, foi bem-sucedido essencialmente pela generosidade e disponibilidade de todos, cabendo ao signatário relevar e dar público conhecimento do privilégio que foi contar com a colaboração dos digníssimos entrevistados.

Em particular, no âmbito do Tribunal de Contas, à Sra. Dra. Alexandra Pessanha, pela visão e contributos abrangentes e muito esclarecedores, que conferiram maior amplitude ao trabalho.

Na Marinha, aos Srs. VALM Monteiro Montenegro, CALM Silva Ramalheira e CFR Nogueira Paiva.

No Exército, aos Srs. MGEN Jesus da Silva, MGEN Martins Pereira e TCOR Ferreira Alves.

Na Força Aérea, aos Srs. MGEN Veloso da Silva e MGEN Alves dos Ramos.

Compete-me ainda endereçar respeitosos agradecimentos ao meu Orientador, Sr. COR Garcia dos Santos.



## Índice

Introdução.....	1
1. Enquadramento concetual.....	6
a. Auditoria.....	6
(1) Génese e evolução.....	6
(2) Conceito.....	8
b. <i>Corporate Governance</i> .....	10
(1) Génese e evolução.....	10
(2) Conceito.....	11
(3) <i>A Corporate Governance</i> no setor público.....	12
2. Organização, atividades e processos da AFI dos ramos.....	14
a. Nota introdutória.....	14
b. Marinha.....	14
(1) Organização.....	14
(2) Atividades.....	16
(3) Processos.....	18
c. Exército.....	18
(1) Organização.....	18
(2) Atividades.....	19
(3) Processos.....	20
d. Força Aérea.....	21
(1) Organização.....	21
(2) Atividades.....	22
(3) Processos.....	23
e. Síntese conclusiva.....	24
3. Importância da AFI ao nível operativo.....	25
a. Nota introdutória.....	25
b. Prestação de contas interna.....	26



c. PAAI/PAAFI/PAI.....	27
d. Síntese conclusiva.....	29
4. A AFI na estratégia de CI dos ramos .....	31
a. Nota introdutória.....	31
b. Marinha.....	33
c. Exército.....	35
d. Força Aérea.....	37
e. Síntese conclusiva.....	39
5. Contributos da AFI dos ramos para a concretização dos objetivos da Reforma «Defesa 2020» .....	40
a. Nota introdutória.....	40
b. A <i>Corporate Governance</i> – utilidade do conceito nas Forças Armadas .....	41
c. Contributos da AFI para a Reforma «Defesa 2020» .....	44
d. Síntese conclusiva.....	45
Conclusões.....	46
Bibliografia.....	50

### **Índice de Anexos**

Anexo A – Exemplo de tabela de taxas de execução orçamental da Marinha .....	Anx A-1
--	---------

### **Índice de Apêndices**

Apêndice A – Guião das entrevistas.....	Apd A-1
Apêndice B – Resumo das respostas às questões 1-6 (apoio ao Capítulo 2) .....	Apd B-1
Apêndice C – Resumo das respostas às questões 7-12, 14, 15 e 17 (apoio ao Capítulo 3) .....	Apd C-1
Apêndice D – Resumo das respostas às questões 13 e 16 (apoio ao Capítulo 4).....	Apd D-1
Apêndice E – Resumo das respostas às questões 18 a 21 (apoio ao Capítulo 5) .....	Apd E-1

### **Índice de Figuras**

Figura n.º 1 – Auditoria financeira interna .....	9
Figura n.º 2 – Organização da DACF .....	16
Figura n.º 3 – Fases e subfases das auditorias do PAAI.....	17



Figura n.º 4 – Organização da RA/DFIN.....	19
Figura n.º 5 – Fases e subfases das auditorias do PAAFI.....	20
Figura n.º 6 – Organização da IGFA .....	21
Figura n.º 7 – Organização do SIAFP .....	22
Figura n.º 8 – Fases e subfases das auditorias do PAI.....	23
Figura n.º 9 – Matriz de controlo interno .....	33
Figura n.º 10 – Mapa da estratégia da Marinha .....	34
Figura n.º 11 – Mapa da estratégia do Exército.....	36

### **Índice de Tabelas**

Tabela n.º 1 – Objetivos da investigação.....	3
Tabela n.º 2 – Questões derivadas e hipóteses .....	4
Tabela n.º 3 – Níveis de inspeção da Marinha.....	15
Tabela n.º 4 – Níveis de inspeção do Exército .....	18
Tabela n.º 5 – Níveis de inspeção da FA .....	21



## **Resumo**

A Auditoria Financeira Interna nas Forças Armadas constitui-se como potenciadora de uma Administração Financeira e Patrimonial executada em linha com os princípios de legalidade, eficácia e eficiência.

A Reforma «Defesa 2020» estabelece as linhas de orientação para alcançar o objetivo de sustentabilidade financeira da defesa nacional e das Forças Armadas, numa envolvente que prefigura a manutenção dos atuais níveis de recursos financeiros atribuídos ao setor.

Cabe assim analisar a forma como a Auditoria Financeira Interna será capaz de garantir uma acrescida eficiência na gestão dos recursos financeiros, contribuindo para a suprarreferida sustentabilidade financeira.

Conclui-se que os ramos perseguem permanentemente o desiderato de alcançar níveis ainda mais elevados de eficiência na utilização dos recursos financeiros, ocupando a Auditoria Financeira Interna uma posição de relevo neste intento, havendo espaço para melhorar o seu contributo quanto à verificação da medida em que os atos de administração financeira refletem os objetivos estratégicos dos ramos.

## **Palavras-chave**

Administração Financeira, Auditoria, Controlo Interno, *Corporate Governance*, Planeamento Estratégico.



**Abstract**

*Internal Financial Auditing is a driver to perform Financial Management at Armed Forces in line with the principles of legality, effectiveness and efficiency.*

*"Defense 2020" Review establishes the guidelines to achieve the goal of financial sustainability of national defense and the Armed Forces, in an environment which prefigures the maintenance of current levels of financial resources allocated to the sector.*

*Therefore, it is examined how the Internal Financial Auditing is able to ensure greater efficiency in the management of financial resources, contributing to financial sustainability.*

*Concluding, Armed Forces permanently pursue the desideratum to achieve higher levels of efficiency in the use of financial resources, in this scenario Internal Financial Auditing occupies a prominent position, however there is room to improve their contribution in auditing the extent to which acts of financial management reflect the strategic objectives.*

**Keywords**

*Auditing, Corporate Governance, Financial Administration, Internal Control, Strategic Planning.*



### **Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos**

AAA – *American Accounting Association*

ADE – Administração Direta do Estado

AFI – Auditoria Financeira Interna

AFP - Administração Financeira e Patrimonial

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AIE – Administração Indireta do Estado

AP – Administração Pública

BI – *Business Intelligence*

BP – Banco de Portugal

CAI – Conselho de Auditoria e Inspeção

CDC – Comandantes, Diretores ou Chefes

CEDN – Conceito Estratégico de Defesa Nacional

CEM – Chefes de Estado-Maior

CEMA – Chefe do Estado-Maior da Armada

CEME – Chefe do Estado-Maior do Exército

CEMFA – Chefe do Estado-Maior da Força Aérea

CFT – Comando das Forças Terrestres

CG – *Corporate Governance*

CI – Controlo Interno

CN – Comando Naval

CNSA – Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

CmdLOG – Comando da Logística

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Imobiliários

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CRP – Constituição da República Portuguesa

DACF – Direção de Auditoria e Controlo Financeiro

DAFP – Divisão de Auditoria Financeira e Patrimonial

DCEF – Divisão de Controlo Económico e Financeiro

DFFA – Direção de Finanças da Força Aérea/Diretor de Finanças da Força Aérea

DFIN – Direção de Finanças/Diretor de Finanças

DHCM – Direção de História e Cultura Militar

DIA – Departamento de Inspeção e Auditoria



DIFP – Divisão de Inspeções Financeiras e Patrimoniais  
DGO – Direção-Geral do Orçamento  
DLEO – Decreto-Lei de Execução Orçamental  
DPE 2015-2016 – Diretiva de Planeamento do Exército para o Biénio 2015-2016  
DPFA 2013 – Diretiva de Planeamento da Força Aérea 2013  
DPM 2014 – Diretiva de Planeamento da Marinha 2014  
DS – Diretiva Setorial  
DSSF – Diretiva Setorial da Superintendência das Finanças  
EI – Entidade Inspetora  
EMA – Estado-Maior da Armada  
EME – Estado-Maior do Exército  
EMFA – Estado-Maior da Força Aérea  
EMGFA – Estado-Maior-General das Forças Armadas  
EP – Empresa Pública  
EPE – Entidade Pública Empresarial  
EUA – Estados Unidos da América  
FA – Força Aérea  
FEI – *Financial Executives International*  
FFAA – Forças Armadas  
GU – Grandes Unidades  
GPA – Gabinete de Prevenção de Acidentes  
IFP – Inspeção Financeira e Patrimonial  
IGDN – Inspeção-Geral da Defesa Nacional  
IGE – Inspeção-Geral do Exército/Inspetor-Geral do Exército  
IGF – Inspeção-Geral de Finanças  
IGFA – Inspeção-Geral da Força Aérea/ Inspetor-Geral da Força Aérea  
IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social  
IGM – Inspeção-Geral da Marinha/Inspetor-Geral da Marinha  
IIA – *Institute of Internal Auditors*  
IESM – Instituto de Estudos Superiores Militares  
IMA – *Institute of Management Accountants*  
ISP – Instituto de Seguros de Portugal  
ITSUF 2 – Instruções Técnicas sobre a Elaboração e Prestação de Contas



LA – Linha de Ação  
LDN – Lei de Defesa Nacional  
LO – Lei Orgânica  
LOBOFA – Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas  
LOE – Lei do Orçamento do Estado  
LOEMGFA – Lei Orgânica do Estado-Maior-General das Forças Armadas  
LOEXE – Lei Orgânica do Exército  
LOFA – Lei Orgânica da Força Aérea  
LOMAR – Lei Orgânica da Marinha  
LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas  
MAPTC – Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas  
MDN – Ministério da Defesa Nacional  
MF – Ministério das Finanças  
MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública  
MGI – Módulo de Gestão de Inspeções  
NEP – Norma de Execução Permanente  
OB – Objetivo Operacional  
OCAD – Órgão Central de Administração e Direção  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico  
OE – Objetivo Estratégico  
OEPB – Objetivo Estratégico para o Biénio  
OG – Objetivo Geral  
OGL – Objetivo Global  
OEsp – Objetivo Específico  
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas  
OS – Objetivo Setorial  
PA – Plano de Atividades  
PAA – Plano Anual de Atividades  
PAAFI – Plano Anual de Auditorias na área de AFI  
PAAI – Plano Anual de Atividades de Inspeção  
PAI – Plano Anual de Inspeções  
PAIE – Plano Anual de Inspeções do Exército  
PAEF – Programa de Ajustamento Económico e Financeiro



PCI – Prestação de Contas Interna  
PIB – Produto Interno Bruto  
QC – Questão Central  
QD – Questão Derivada  
RA – Relatório de Atividades  
RAD – Relatório de Auditoria  
RA/DFIN – Repartição de Auditoria  
RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado  
RCM – Resolução do Conselho de Ministros  
RFA – Regulamento da Força Aérea  
RH – Recursos Humanos  
RVIC – Relatório de Verificação Interna de Contas  
SAFPC – Secção de Auditoria Financeira e Prestação de Contas  
SAM – Secção de Análise de Métodos  
SCI – Sistema de Controlo Interno  
SEC – *Securities and Exchange Commission*/Subentidades Contabilísticas  
SEI – Subentidade Inspetora  
SET – Secção de Estudos Técnicos  
SF – Superintendência das Finanças/Superintendente das Finanças  
SGMDN – Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional  
SGPAP – Secção de Gestão de Perfis e Análise de Procedimentos  
SIAFP – Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial  
SIGAI – Sistema Integrado de Gestão das Atividades de Inspeção  
SIGDN – Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional  
SPE – Setor Público Empresarial  
SVC – Secção de Verificação de Contas  
TC – Tribunal de Contas  
UE – União Europeia  
UEO – Unidades, Estabelecimentos e Órgãos  
UOS – Unidades, Órgãos e Serviços  
VCEMA – Vice-Chefe do Estado-Maior da Armada  
VCEME – Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército  
VCEMFA – Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea



## **Introdução**

### **Enunciado do tema e contexto da investigação**

Com a implementação de um sistema político democrático após o 25 de abril de 1974, a condução superior da Administração Pública (AP) passou a ser exercida por Governos eleitos por sufrágio universal<sup>1</sup>, cabendo-lhes o exercício do poder político pertencente ao povo nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Desta forma, o dever de obediência das Forças Armadas (FFAA) para com os órgãos de soberania traduz-se numa incondicional subordinação à vontade da maioria da sociedade<sup>2</sup>.

Neste contexto, as atividades das FFAA estão sujeitas ao escrutínio de uma sociedade portuguesa informada sobre os assuntos da defesa nacional, consciente, por um lado, que os desenvolvimentos recentes de conflitos armados em áreas remotas podem alastrar rapidamente numa envolvente de crise económica e financeira global, mas exigindo, por outro, que os recursos financeiros e materiais sejam geridos e utilizados eficientemente.

Às FFAA, dentro das suas competências, cabe responder positivamente a estas expectativas dos cidadãos.

Na vertente económica e financeira, terminado o Programa de Ajustamento Económico e Financeiro (PAEF) que decorreu até ao 2º trimestre de 2014, existem expectativas quanto a uma evolução económica positiva, que permita a sustentabilidade das finanças públicas. O Documento de Estratégia Orçamental 2014/2018 (MF, 2014), referindo a Reforma «Defesa 2020» define um compromisso orçamental para a defesa nacional de 1,1% (+-0,1) do Produto Interno Bruto (PIB) dos próximos anos, tendo em vista um efetivo planeamento integrado de longo prazo na defesa nacional, que garanta a otimização de recursos e o cumprimento das missões das FFAA (MF, 2014, p. 22).

Desta forma, não se antecipam crescimentos significativos dos orçamentos a atribuir à defesa nacional e às FFAA no curto/médio prazo, havendo que promover novos processos tendo em vista maximizar os recursos disponíveis, pelo que a atividade de auditoria financeira interna (AFI) dos ramos ganha dimensão ainda mais relevante pelo contributo que poderá dar ao identificar formas de “como fazer melhor”.

---

<sup>1</sup> Cf. Art.º 182.º da CRP.

<sup>2</sup> Vide a este propósito o Art.º 275.º da CRP.



É neste contexto que se propõe o desenvolvimento do estudo “*A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*”.

### **Justificação do estudo**

O sistema político democrático permite que a sociedade estabeleça o nível de ambição para as FFAA, num paradigma relacional assente na transparência e responsabilidade.

Assim, a instituição castrense adota na sua relação com o poder político e a sociedade uma atitude de abertura, dimensionando-se de acordo com a visão que a sociedade tem para as suas FFAA (PCM, 2011, p. 110), traduzida nas reformas implementadas desde o 25 de abril de 1974, com especial incidência na última década.

A crise que despontou no início do século e que atingiu a zona euro a partir de 2008, com reflexos de especial gravidade nas economias dos países do sul da Europa, veio, de forma transversal, colocar acrescidas exigências na gestão dos recursos públicos.

Com efeito, a crise económica e o PAEF determinaram a necessidade de reformas transversais a toda a AP.

As FFAA, integrando-se na administração direta do Estado (ADE) através do Ministério da Defesa Nacional (MDN)<sup>3</sup>, têm participado nestas dinâmicas evolutivas, merecendo referência no Programa do XIX Governo Constitucional, que dá continuidade ao ciclo iniciado em 2005 para reorganizar a estrutura superior das FFAA, a fim de proporcionar uma mais eficiente gestão dos recursos (PCM, 2011, p. 111).

Nesta sequência, o Despacho n.º 149/MDN/2012, de 12 de junho – Diretiva para a Reorganização da Estrutura Superior da Defesa Nacional e das Forças Armadas, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 26/2013<sup>4</sup>, de 11 de abril – aprova as Linhas de Orientação para a Execução da Reforma Estrutural da Defesa Nacional e das FFAA (Reforma «Defesa 2020») e os seguintes Despachos Ministeriais n.ºs 7527-A/2013<sup>5</sup>, de 31 de maio e 7234-A/2014<sup>6</sup>, de 29 de maio, têm como elemento comum “...a definição e implementação de um modelo sustentável para a defesa nacional e para as Forças Armadas, assente numa abordagem de sistemas e processos”, como forma de alcançar o desiderato do Programa do XIX Governo Constitucional traduzido na racionalização da

---

<sup>3</sup> Cf. Art.º 23.º, n.º 1 da Lei de Defesa Nacional (aprovada pela Lei Orgânica n.º 1-B/2009, de 7 de julho, alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 5/2014, de 29 de agosto).

<sup>4</sup> Diário da República, 1.ª série – N.º 77 – 19 de abril de 2013.

<sup>5</sup> Diário da República, 2.ª série – n.º 111 – 11 de junho de 2013.

<sup>6</sup> Diário da República, 2.ª série – n.º 151 – 2 de junho de 2014.



despesa militar, seja por via de uma melhor articulação entre os ramos, seja através da maior eficiência dos processos subjacentes à utilização de recursos.

### **Objeto de estudo e sua delimitação**

O presente estudo incide sobre: a estrutura e organização das unidades orgânicas dos ramos das FFAA dedicadas à AFI; as metodologias de auditoria implementadas; os relatórios das auditorias, na parte que respeita à implementação de recomendações; a documentação estratégica dos ramos, no que se refere a objetivos no âmbito do controlo interno (CI), de forma a perceber qual a importância que os Chefes de Estado-Maior (CEM) dão a esta área; a Reforma «Defesa 2020» e o atual contexto de austeridade na área das finanças públicas, determinantes de novos padrões de exigência na gestão dos recursos financeiros disponibilizados às FFAA.

### **Objetivos da investigação**

Na Tabela n.º 1 apresentam-se os objetivos do presente estudo:

**Tabela n.º 1 – Objetivos da investigação**

Fonte: (autor, 2015)

<b>OG</b>	Identificar os contributos da AFI para uma gestão eficiente dos recursos financeiros atribuídos aos ramos.
<b>OEsp 1</b>	Caraterizar a organização, processos e atividades da AFI dos ramos.
<b>OEsp 2</b>	Identificar a importância da AFI, ao nível operativo.
<b>OEsp 3</b>	Identificar, na documentação interna estruturante dos ramos, a relevância da AFI, inserida nos sistemas de CI.
<b>OEsp 4</b>	Identificar os contributos da AFI dos ramos para alcançar os objetivos constantes da Reforma «Defesa 2020», na parte que respeita a uma maior sustentabilidade financeira.

### **Questão central e questões derivadas**

Decorrente das fases de exploração e delimitação do tema, propõe-se para questão central (QC):

***Qual o contributo da AFI para uma utilização mais eficiente dos recursos financeiros atribuídos aos ramos das Forças Armadas?***

De forma a clarificar e detalhar a QC, formulam-se quatro questões derivadas (QD), para as quais se propõem outras tantas hipóteses, com o objetivo de constituir uma linha condutora para o estudo, como indicado na Tabela n.º 2:



**Tabela n.º 2 – Questões derivadas e hipóteses**

Fonte: (autor, 2015)

<b>QD1</b>	<i>Qual o âmbito e abrangência das atividades de AFI dos ramos das FFAA?</i>
<b>Hipótese 1</b>	<i>Os ramos desenvolvem atividades de AFI de âmbito alargado de acordo com um planeamento validado pelos CEM. Estas atividades não se limitam a avaliações de conformidade, incidindo também sobre os resultados obtidos pela gestão.</i>
<b>QD2</b>	<i>As conclusões e recomendações resultantes das AFI são acolhidas e implementadas?</i>
<b>Hipótese 2</b>	<i>As recomendações formuladas nos relatórios das AFI são implementadas pelos serviços executores auditados nos prazos definidos, sendo a sua execução acompanhada pelos órgãos de auditoria interna.</i>
<b>QD3</b>	<i>O bom funcionamento da AFI e do CI constitui um fator de nível estratégico para a gestão dos ramos?</i>
<b>Hipótese 3</b>	<i>A documentação estruturante da estratégia interna dos ramos inclui objetivos na área do CI. Os factos verificados no decurso de ações de AFI que configuram riscos de grau muito elevado são reportados à gestão de topo dos ramos.</i>
<b>QD4</b>	<i>Qual a perceção sobre a importância da existência de CI eficientes para a implementação da Reforma «Defesa 2020», na componente que respeita a uma maior sustentabilidade financeira?</i>
<b>Hipótese 4</b>	<i>Os ramos compreendem o esforço nacional em curso para equilibrar as finanças públicas e garantir a sustentabilidade económica e financeira do país. Neste contexto a Reforma «Defesa 2020» é um processo inclusivo e incorporado, entendendo-se que o reforço das atividades de AFI e CI são fundamentais para proporcionar um ambiente favorável a uma maior eficiência da gestão dos recursos financeiros.</i>

### **Procedimento metodológico**

Adotou-se o método hipotético-dedutivo que autoriza o questionar do conhecimento nunca finalizado, porque está em permanente desenvolvimento (Quivy & Campenhoudt, 2013, p. 149).

Procedeu-se assim à consulta de diversa bibliografia, documentação e legislação referentes à temática do estudo, bem como de documentação interna dos ramos estruturante dos processos de auditoria financeira. Foram também efetuadas entrevistas a incumbentes de cargos em organizações relevantes.

Os critérios são os constantes das Normas de Execução Permanente (NEP) do Instituto de Estudos Superiores Militares (IESM) ACA 010 e 018, de setembro de 2014, incluindo os respeitantes a referência bibliográfica, onde se utiliza o sistema autor-data, adotando-se o estilo *Harvard-Anglia*.



### **Organização do estudo**

Nesta sequência, propõe-se a seguinte estrutura para a investigação, para além da presente Introdução:

Capítulo 1 – Sistematização do quadro concetual consubstanciado nos conceitos de Auditoria e *Corporate Governance* (CG);

Capítulo 2 – Caraterização da organização, processos e atividades da AFI dos ramos;

Capítulo 3 – Análise da importância da AFI ao nível operativo;

Capítulo 4 – Identificação da relevância da AFI nas estratégias dos ramos;

Capítulo 5 – Análise dos contributos da AFI dos ramos para a concretização dos objetivos da Reforma «Defesa 2020», no que se refere a uma maior sustentabilidade financeira.

Conclusões – Sistematização das principais conclusões e contributos do presente estudo.



## **1. Enquadramento concetual**

Os conceitos de Auditoria e CG são nucleares no estudo que se propõe desenvolver.

O primeiro porque permite compreender como os processos e atividades de AFI contribuem para uma mais eficiente gestão dos recursos financeiros disponibilizados aos ramos, essencial para atingir o objetivo de sustentabilidade financeira formulado na Reforma «Defesa 2020».

O segundo, devidamente contextualizado na esfera da AP, proporciona as bases para a análise da relação que se estabelece entre o Governo, através do MDN, e os CEM, tendo também como centro de gravidade a gestão dos recursos financeiros alocados aos ramos para o cumprimento das suas missões.

### **a. Auditoria**

#### **(1) Génese e evolução**

Na Antiguidade, a auditoria incidia sobretudo sobre as atividades de cobrança de impostos e de armazenagem, existindo referências bíblicas à realização de auditorias inopinadas. Também a organização administrativa do Império Romano contemplava a atividade de auditoria exercida sobre o governo das províncias (Costa, 2014, pp. 66-68).

Tal como é hoje concetualizada a auditoria é originária do Reino Unido, quando em meados do século XIX começaram a ser sistematizadas as primeiras normas em que se apoiavam os relatos sobre as demonstrações financeiras das sociedades comerciais e financeiras que, em resultado da Revolução Industrial, ganharam dimensão e complexidade, tornando-se necessária a adoção de sistemas de controlo que garantissem a todos os interessados (acionistas, investidores, administradores, trabalhadores, Estado e sociedade) nas atividades económicas, a regularidade das atividades e processos de governação daquelas sociedades.

Desta forma, pode-se afirmar que a auditoria ganhou relevância e desenvolveu-se na proporção da expansão da Revolução Industrial, surgindo nos países mais industrializados entidades de tipo associativo que reúnem especialistas e publicam documentação técnica com as melhores práticas na área da auditoria<sup>7</sup>.

Mais recentemente, a globalização dos sistemas económicos de tipo capitalista e a consequente deslocalização de empresas para países do hemisfério sul e do extremo oriente, motivou o crescimento das atividades de auditoria nestes países.

---

<sup>7</sup> De que são exemplo o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e o *Institute of Internal Auditors* (IIA), que se assumem como as instituições de referência na área da auditoria.



Na Europa, a primeira Diretiva da União Europeia (UE) dedicada à auditoria foi a 84/253/CEE, de 19 de abril de 1984, que vigorou até 2006, ano em que foi publicada a Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio de 2006, a qual procura estabelecer um quadro normativo mais abrangente, capaz de relançar a confiança do público nas sociedades comerciais e financeiras que, em face das falências registadas nos primeiros anos do século XXI resultantes de fraudes, se encontrava em baixa (Costa, 2014, p. 70).

Já em 2014, na sequência do processo denominado “Reforma do Mercado de Auditoria”, foram publicados o Regulamento (UE) 537/2014 e a Diretiva 2014/56/UE, de 16 de abril, o primeiro estabelece os requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, a segunda procede à revisão da Diretiva 2006/43/CE. Ambos pretendem restaurar a confiança nas auditorias conduzidas no espaço europeu, tendo como principais objetivos: a definição do papel do auditor, reforçar a independência da função de auditoria, dinamizar o mercado de auditoria das grandes empresas e a supervisão acrescida dos auditores (Ferreira, et al., 2014, p. 1; OROC, 2014, p. 1).

Em Portugal, a atividade de auditoria tem acompanhado a evolução internacional e, mais recentemente, as diretivas da UE suprarreferidas. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)<sup>8</sup>, a que compete “Exercer jurisdição sobre tudo o que respeite à actividade de revisão/auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor” (MFAP, 2008a, p. 8135), articula-se com a Comissão de Mercado de Valores Imobiliários (CMVM), o Banco de Portugal (BP), o Instituto de Seguros de Portugal (ISP) e a Inspeção-Geral de Finanças (IGF), que integram o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), responsável pela “...organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas.” (MFAP, 2008b, p. 8177).

No âmbito da AP as atividades de auditoria acompanham e integram o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI) nos seus diferentes níveis: estratégico, setorial e operacional. Compreendendo os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, o SCI assegura o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da AP, através da verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente às atividades de entidades públicas e privadas com interesse para a esfera financeira pública (MF, 1998, p. 2815). As

---

<sup>8</sup> Cujo Estatuto foi aprovado pelo DL 487/99, de 16 de novembro, alterado e republicado pelo DL 224/2008, de 20 de novembro.



competências para o exercício destas atividades são distribuídas pelas inspeções-gerais, Direção-Geral do Orçamento (DGO), Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e restantes órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização da AP.

Todos estes órgãos e serviços têm o especial dever de colaborar com o Tribunal de Contas (TC) que, no exercício das suas competências em matéria de fiscalização concomitante (AR, 2006, p. 6251), realiza auditorias seguindo o normativo aprovado no Manual de Auditoria e Procedimentos do TC (MAPTC)<sup>9</sup>.

## (2) Conceito

A auditoria é normalmente definida quanto à atividade em si mesma ou tendo em atenção o seu objeto e objetivo.

Assim, a auditoria pode ser entendida enquanto “atividade que integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor...” (MFAP, 2008a, p. 8155).

Por outro lado, genericamente, a auditoria “...destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adoptados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respectivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, etc., quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados.” (Costa, 2014, p. 56). Tem-se então como objeto os procedimentos, processos, sistemas e atividades praticados pelos diversos setores das organizações e como objetivo verificar a conformidade daqueles com um padrão estabelecido e aprovado.

O TC, no Glossário do MAPTC<sup>10</sup>, define auditoria como o “Exame das operações, actividades/atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos/objectivos, orçamentos, regras e normas.”, verificando-se que esta definição inclui as duas vertentes: atividade e objeto/objetivo.

Atualmente existem algumas correntes de pensamento que defendem como objetivo da auditoria a emissão de uma mera opinião, por parte de um profissional credenciado, sobre a qualidade do objeto, afastando-se da concetualização de auditoria que identifica, entre os seus principais objetivos, os relacionados com a prevenção e deteção de erros e fraudes (Costa, 2014, p. 57). Compreendendo-se esta abordagem à auditoria no contexto do

---

<sup>9</sup> Disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>.

<sup>10</sup> Disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Glossario.pdf>.



setor privado, entende-se que no contexto da AP a prevenção e deteção de erros continua a ser um dos objetivos relevantes da auditoria.

Reportando-se o título do presente trabalho à “auditoria financeira interna”, convém agora detalhar o conceito, primeiro na vertente “financeira”, depois na vertente “interna”.

A auditoria financeira pode ser entendida como a análise das contas, da situação financeira e da legalidade e regularidade das operações (TC, 1999b), com vista à emissão, normalmente, de um parecer que integra o respetivo relatório da auditoria, o qual deverá também incluir um conjunto de conclusões e recomendações.

A auditoria interna é definida pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA) como “...uma atividade independente, de garantia e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.”<sup>11</sup> (IIA, 2014).

Em resumo, a auditoria financeira interna é definida pelas seguintes componentes:



Figura n.º 1 – Auditoria financeira interna

Fonte: (autor, 2015)

<sup>11</sup> Tradução do autor.



**b. *Corporate Governance***

**(1) Gênese e evolução**

Em resultado da crise de 1929, Adolf Berle e Gardiner Means propuseram uma nova abordagem às sociedades comerciais de grande dimensão, através do estudo *The Modern Corporations and Private Property*. Este estudo abandonou a visão das grandes sociedades comerciais enquanto simples instrumentos legais para conduzir negócios da esfera do privado, introduzindo o conceito de que constituem uma nova forma de entidades económicas em que, fruto da sua dimensão e nova organização do capital, existe uma significativa separação entre a propriedade (detida pelos acionistas) e o controlo (entregue a administradores e gestores) (Dodd, 1933), sendo necessário estabelecer processos que garantam os interesses dos proprietários (acionistas) e evitem comportamentos inapropriados por parte dos seus mandatários (administradores e gestores).

Nascia assim o conceito de CG que rapidamente mereceu a atenção da *Securities and Exchange Commission* (SEC), que procedeu à sua incorporação em legislação entretanto aprovada nos Estados Unidos da América (EUA) pelos *Securities Act 1933* e *Securities Exchange Act 1934*, reconhecendo a sua importância para a edificação de sistemas de governação das empresas que evitem o surgimento de condições propiciadoras de crises económicas e financeiras.

A CG tem vindo a evoluir e a aperfeiçoar-se de forma constante desde a sua concetualização, sendo consensual a existência de três modelos: o Clássico, o Germânico e o Anglo-Saxónico (Pinto, et al., 2013, pp. 32-45), todos válidos em função da dimensão e características das empresas e do quadro legal enformador da sua atividade.

No entanto, as falências de grandes empresas multinacionais, resultantes de processos de administração e gestão pouco transparentes, capazes de abalar a confiança dos investidores, têm evidenciado que ainda existe um caminho a percorrer. Na Europa, a publicação do *Cadbury Report* em 1992 pela *London Stock Exchange*, veio chamar a atenção para a problemática da CG, tendo merecido a atenção por parte de diversos países europeus, alguns dos quais têm publicado códigos de boas práticas de CG. Também desde 2002, a União Europeia tem multiplicado as suas iniciativas para divulgar bons princípios de CG<sup>12</sup>. Nos EUA, foi aprovada em 2002 a lei que ficou conhecida por *Sarbanes-Oxley Act*, que implementou normas mais rigorosas para o governo das grandes empresas

---

<sup>12</sup> Como por exemplo o “Livro Verde do Quadro da UE do Governo das Sociedades”, disponível em [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/modern/com2011-164\\_pt.pdf#page=2](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/com2011-164_pt.pdf#page=2) (consult.29dez14)



americanas, tendo em vista evitar a repetição de situações semelhantes à falência da *Enron*. A nível mundial é de referir a preocupação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), que publicou em 1999 um conjunto de princípios de CG, revistos em 2004, cuja atualização decorre atualmente, repartidos por seis áreas (OCDE, 2004):

- Assegurar a base para um enquadramento eficaz da CG;
- Direitos dos acionistas e funções fundamentais do seu exercício;
- Tratamento equitativo dos acionistas;
- A relevância de outros sujeitos com interesses na CG;
- Divulgação de informação e transparência;
- Responsabilidades dos órgãos de administração.

Também ao nível de organizações de tipo associativo ou académico, de divulgação internacional ou nacional, existem numerosas iniciativas no sentido de promover uma CG mais efetiva e eficiente, como é o caso da *Corporate Secretaries International Association* - “*Twenty Practical Steps to Better Corporate Governance*” (Tricker, 2010); *Heidrick & Struggles* – “*Towards Dynamic Governance 2014 – European Corporate Governance Report*” (Heidrick & Struggles, 2014); e, a nível nacional, o Código de Governo de Sociedades<sup>13</sup> do Instituto Português de *Corporate Governance*.

Pode assim afirmar-se que a CG é um conceito disseminado à escala global, pois a forma e as consequências de como as empresas operam interessam a toda a sociedade em geral, dada a importância do tecido empresarial para a economia e o bem-estar das sociedades humanas.

## (2) Conceito

Pese embora o extenso debate sobre CG e a importância que lhe é reconhecida, a complexidade que lhe está associada tem motivado uma multiplicidade de definições e dificultado, até para as pessoas mais informadas, uma compreensão abrangente da temática (Esperança, et al., 2011). As definições existentes são mais ou menos redutoras em função da área onde se situam os respetivos autores; por contraponto às visões que se centram apenas nas relações entre acionistas e administradores/gestores, para efeitos do presente estudo, adota-se a concetualização constante do Preâmbulo do documento com os

---

<sup>13</sup> Disponível em [http://www.cgov.pt/index.php?option=com\\_content&task=view&id=773&Itemid=1](http://www.cgov.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=773&Itemid=1) (consult. 29dez14).



princípios da OCDE (2004) sobre CG, mais abrangente e que incorpora outros *stakeholders*:

“A *Corporate Governance* envolve o conjunto de relações que se estabelecem entre o conselho de administração, a gestão, os acionistas e outras entidades ou pessoas que detenham legítimos interesses nas empresas, fornecendo também os meios para a edificação de estruturas e processos necessários para: o estabelecimento de objetivos, a definição dos recursos e ações necessárias ao seu alcance, e a determinação e monitorização do desempenho.”<sup>14</sup>.

Um sistema efetivo de CG garante, através de incentivos e monitorização do desempenho, que as administrações prosseguem os objetivos conformes com os interesses das empresas e dos acionistas. A implementação transversal de um bom e adequado sistema de CG ao tecido económico de um país proporciona um ambiente de confiança entre os investidores, custos de capital mais baixos e maior eficiência por parte das empresas, catalisadores de crescimento económico e da criação de valor (OCDE, 2004).

### **(3) A *Corporate Governance* no setor público**

Considerando o tema do estudo, integrando-se as FFAA na ADE através do MDN, importa analisar a forma como o setor público português incorpora os princípios da CG.

Tendo surgido e sido desenvolvida no âmbito do setor privado, alguns autores defendem a aplicabilidade da CG ao setor público, seguindo o racional de que, se bem aplicada, acrescentará valor às atividades da responsabilidade do Estado, financiadas pelos impostos dos cidadãos que, enquanto contribuintes e utilizadores dos serviços públicos, detêm legítimos interesses na sua boa administração e gestão, segundo os mais elevados padrões de eficiência (Minculete & Olar, 2014, p. 100). Neste racional e em sistemas políticos democráticos, o Estado, mandatado pelos cidadãos, deve implementar os princípios e boas práticas de CG, assegurando que a AP gere o setor público de uma forma transparente, responsável, profissional e eficiente (Minculete & Olar, 2014, p. 99).

Em Portugal, o Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, que estabelece os princípios e normas aplicáveis ao setor público empresarial (SPE) define, de forma explícita, a aplicação dos princípios de governo societário às empresas públicas (EP) (MF, 2013, pp. 5994-5999). Sendo as entidades públicas empresariais (EPE) uma forma jurídica das EP, e pertencendo à administração indireta do Estado (AIE), conclui-se pela aplicação da CG a este setor da AP.

---

<sup>14</sup> Tradução do autor.



Quanto à ADE não se vislumbram na Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro<sup>15</sup>, quaisquer referências à CG. No entanto, perspetivando, numa base empírica, um paralelismo entre estas duas entidades distintas que são o Estado e as empresas, podemos identificar, num sistema político democrático, uma analogia entre cidadãos e acionistas, Governo e conselhos de administração, serviços executivos e administradores executivos/gestores, serviços de controlo e conselhos fiscais.

Uma breve análise dos princípios da ADE (AR, 2004, pp. 311-312) permite também vislumbrar algum paralelismo com os princípios da CG (OCDE, 2004, pp. 17-25). Atente-se nas referências, em ambos os documentos, relativas a: transparência, imparcialidade, responsabilização, eficiência, tratamento equitativo e importância dos interessados.

Um aspeto já referido mas que merece relevância é a organização dos serviços da ADE, repartida por serviços executivos, serviços de controlo, auditoria e fiscalização e serviços de coordenação, estruturados segundo um modelo hierárquico ou matricial, atuando de forma coordenada segundo planos de atividades (PA) aprovados, mas respeitando o princípio balizar da segregação de funções, para a prossecução da missão da AP.

Os PA de cada serviço contêm objetivos que são alinhados com os objetivos do serviço de nível hierárquico superior, garantindo-se desta forma o princípio da unicidade e eficácia da ação da AP (AR, 2004, p. 311), sendo efetuadas avaliações periódicas do desempenho dos serviços, reduzidas a escrito nos respetivos relatórios de atividades (RA) que, por sua vez, fornecem elementos de informação para os relatórios de gestão das entidades que têm o dever de prestar contas ao TC.

Em síntese, o sistema de organização da ADE apresenta características que permitem estabelecer pontos de contacto com a CG das empresas, ambos envolvem um conjunto de relações que se estabelecem entre sujeitos e constituem soluções organizativas para a definição de objetivos, estabelecimento dos recursos necessários para os alcançar e implementação de sistemas de controlo do seu desempenho.

---

<sup>15</sup> Estabelece os princípios e normas a que obedece a organização da ADE.



## **2. Organização, atividades e processos da AFI dos ramos**

### **a. Nota introdutória**

As Resoluções do Conselho de Ministros (RCM) n.<sup>os</sup> 19/2013, de 5 de abril, e 26/2013, de 11 de abril, que aprovam o Conceito Estratégico de Defesa Nacional (CEDN) e a Reforma «Defesa 2020», respetivamente, definem as orientações políticas para a implementação da reforma estrutural na defesa nacional e nas FFAA. Na sua sequência foram alteradas e republicadas a Lei de Defesa Nacional (LDN) (AR, 2014b) e a Lei Orgânica de Bases da Organização das FFAA (LOBOFA) (AR, 2014a), em 29 de agosto e 1 de setembro de 2014, proporcionando o novo enquadramento normativo da estrutura superior das FFAA.

Estando assim reunidas as condições para efetivar a reorganização das estruturas orgânicas dos ramos, em linha com as orientações do CEDN e Reforma «Defesa 2020», foram publicadas em 29 de dezembro de 2014 as leis orgânicas (LO) do MDN, Estado-Maior-General das Forças Armadas (EMGFA) e ramos, que revogam as anteriores de 2011 (MDN) e 2009 (EMGFA e ramos).

Neste contexto, as estruturas dos ramos passaram a compreender novos órgãos cujas organizações ainda não estão formalmente regulamentadas e aprovadas. Decorrente deste facto, e também porque algumas das LO de 2009 nunca foram objeto da prevista regulamentação formal, existem situações de órgãos responsáveis pela AFI que, recebendo as designações previstas nas LO de 2009, e agora de 2014, procederam à elaboração dos respetivos regulamentos internos, nunca aprovados, que poderão carecer de atualização; no entanto, adequaram processos e competências segundo as melhores práticas e recomendações constantes de auditorias.

Assim, o presente capítulo organiza-se numa lógica departamental, verificando-se em cada ramo qual a organização, atividades e processos adotados no campo da AFI. Para tal recorre-se à análise das LO, de documentação interna dos ramos e, ainda, de elementos recolhidos no âmbito das respostas às primeiras seis questões do guião constante do Apêndice A, cujo resumo se apresenta em Apêndice B.

### **b. Marinha**

#### **(1) Organização**

A Inspeção-Geral da Marinha (IGM) é um órgão de controlo de gestão superior da Marinha cuja missão é apoiar o Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) no exercício da função de controlo e avaliação, (MDN, 2014c, p. 6402). Para o cumprimento



da sua missão, o Inspetor-Geral da Marinha (IGM) dispõe de autoridade técnica<sup>16</sup> sobre todos os órgãos da Marinha no domínio da inspeção, coordenando, harmonizando e avaliando todas as atividades de auditoria e inspeção a nível setorial (Marinha, 2011, p. 1.2).

O sistema de inspeção da Marinha organiza-se em quatro níveis:

**Tabela n.º 3 – Níveis de inspeção da Marinha**

Fonte: (Marinha, 2011)

Nível	Responsáveis	Entidades
Superior.	Inspetor-Geral da Marinha.	IGM.
Entidades inspetoras (EI).	Titulares dos setores funcionais; Vice-Chefe do Estado-Maior da Armada (VCEMA).	Órgãos centrais de administração e direção (OCAD); Estado-Maior da Armada (EMA); Comando Naval (CN).
Subentidades inspetoras (SEI).	Titulares de UEO com autoridade técnica ou funcional.	Direções técnicas; Comandos operacionais; Esquadrilhas.
Unidades, estabelecimentos e órgãos (UEO).	Comandantes, diretores ou chefes (CDC) no âmbito das competências de controlo inerentes ao exercício das funções.	UEO.

Na área da administração financeira e patrimonial (AFP), cabe à Superintendência das Finanças (SF) assegurar as atividades da Marinha no domínio da administração dos recursos financeiros, dispondo o Superintendente das Finanças (SF) de autoridade funcional<sup>17</sup> e técnica sobre todos os órgãos da Marinha, no domínio dos recursos financeiros (MDN, 2014c, p. 6400), pelo que se constitui como EI para a área das finanças.

Para o desempenho desta missão a SF compreende, para além do Superintendente e de outras duas direções, a Direção de Auditoria e Controlo Financeiro (DACF), cuja missão se pode resumir em contribuir para que os órgãos da Marinha obtenham os melhores padrões de economia, eficiência e eficácia, através de ações de CI, visando a otimização da aplicação dos recursos financeiros. A DACF é assim a SEI para a área financeira, exercendo o controlo, de carácter transversal, relativamente a toda a AFP da Marinha.

<sup>16</sup> Tipo de autoridade que permite a um titular fixar e difundir normas de natureza especializada.

<sup>17</sup> Tipo de autoridade conferida a um órgão para superintender processos, no âmbito das respetivas áreas ou atividades específicas.



No que se refere especificamente ao SCI da AFP da Marinha (Marinha, 2008, pp. 10-11), a DACF exerce o controlo do escalão estratégico, sendo os escalões setorial e operacional exercidos pelos responsáveis máximos dos setores funcionais e CDC das UEO, respetivamente.

Ao Diretor da Auditoria e Controlo Financeiro, sob a orientação do SF, compete planear, organizar, dirigir e controlar a atividade da DACF, com a colaboração da seguinte estrutura:

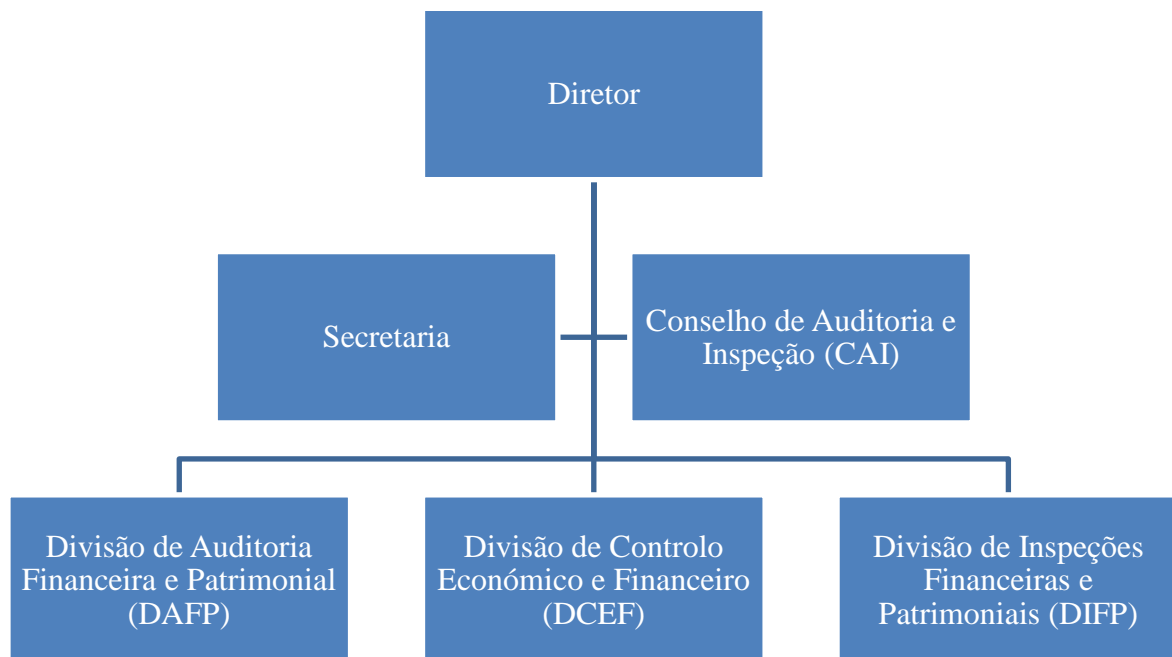


Figura n.º 2 – Organização da DACF

Fonte: (MDN, 1994b, p. 5085)

## (2) Atividades

A DACF prossegue o controlo da AFP da Marinha, desenvolvendo a sua atividade nas seguintes áreas (MDN, 1994b, p. 5085):

- Análise económica dos atos de AFP;
- Ações de CI, nomeadamente de AFI, através da análise de contas e da situação financeira e patrimonial;
- Validação da Conta Anual de Gerência da Marinha;
- Estudar e propor as instruções e outros instrumentos de apoio técnico necessários à atualização permanente da regulamentação relativa à AFP da Marinha;
- Elaborar estudos e pareceres relativos à avaliação, do ponto de vista económico e financeiro, dos custos e despesas da atividade e funcionamento dos órgãos da Marinha;



- Executar, “in loco”, inspeções aos atos de AFP e à forma como o SCI da AFP da Marinha é implementado pelos diversos órgãos.

As atividades de controlo da DACF traduzem-se assim essencialmente em:

- Auditoria sobre a prestação de contas interna (PCI), efetuada pelas subentidades contabilísticas (SEC)<sup>18</sup>, de acordo com as Instruções Técnicas sobre a Elaboração e Prestação de Contas (ITSUF 2);
- Acompanhamento da evolução do quadro legal do CI da AFP da AP, providenciando a atualização da correspondente regulamentação interna ou as instruções complementares que se revelem necessárias à sua correta execução;
- Auditorias “in loco” de âmbito temático<sup>19</sup>, setorial<sup>20</sup> ou de processo<sup>21</sup>, geralmente realizadas e consonância com o Plano Anual de Atividades de Inspeção (PAAI), preparado pela IGM e aprovado pelo Almirante CEMA, e que incluem as seguintes fases e subfases:

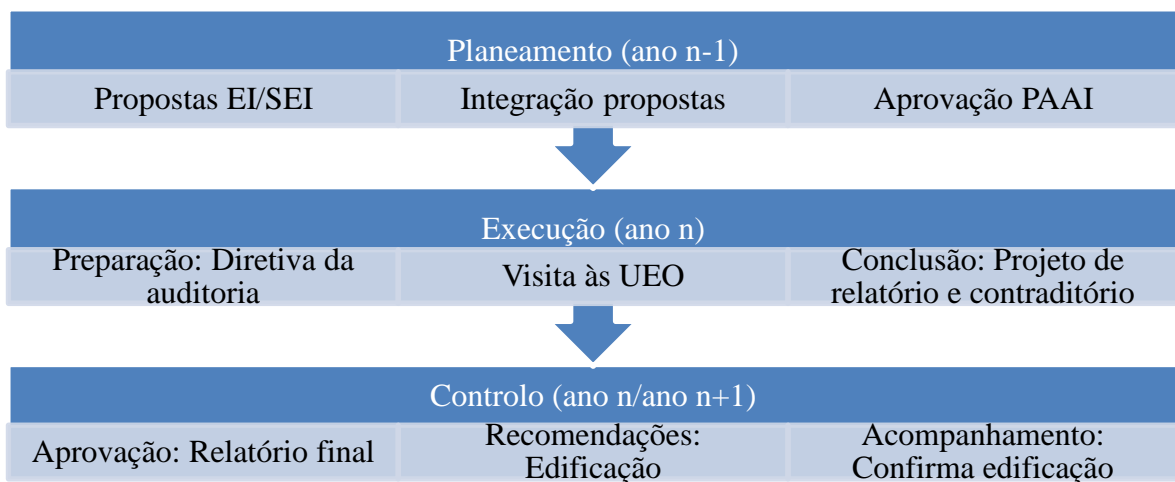


Figura n.º 3 – Fases e subfases das auditorias do PAAI

Fonte: (Marinha, 2011)

<sup>18</sup> Conceito instrumental para a definição da estrutura de AFP da Marinha, corresponde às UEO da Marinha com dimensão materialmente relevante em termos de recursos humanos, materiais e financeiros, que desenvolvem missões ou atividades específicas para as quais existam necessidades, também elas específicas, de gestão e informação. As SEC repartem-se por três níveis: SEC1, SEC2 e SEC3, por ordem decrescente de relevância em termos de AFP. A tipificação das UEO da Marinha, enquanto subentidades contabilísticas, consta do Anexo A às ITSUF2.

<sup>19</sup> Quando incidem sobre um setor específico da atividade da UEO (ex: disponibilidades, cantina, imobilizado).

<sup>20</sup> Quando são dirigidas a todos os aspetos da AFP de uma UEO, caracterizam-se por serem transversais dentro da UEO (ex: auditoria à Direção de Contabilidade e Operações Financeiras).

<sup>21</sup> Avaliam os procedimentos, atividades e recursos que constituem um determinado processo enquadrado na área da AFP, aferindo a forma como este está estruturado e como é desenvolvida a sua gestão, procurando-se verificar se cumpre com as melhores práticas de economia, eficácia e eficiência, bem como se os resultados são relevantes para o cumprimento da missão, acrescentando valor. São normalmente auditorias transversais incluindo diversas UEO (ex: auditoria ao processo de alimentação; auditoria ao processamento de ajudas de custo).



### (3) Processos

A AFI da Marinha assenta, fundamentalmente nas IAA 3 (C) – Atividades de Inspeção (Marinha, 2011) e ITSUF 2 (Marinha, 2014b), que constituem regulamentos e normas de cariz essencialmente técnico que, conjugados com a matriz da AFP da Marinha definida em 2008 (Marinha, 2008)<sup>22</sup>, e, ainda com os recursos informacionais proporcionados pelo Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN) e pelo Sistema Integrado de Gestão das Atividades de Inspeção (SIGAI), fornecem os processos e metodologias necessários para que a DACF desenvolva, em coordenação com a IGM, as atividades de AFI suprarreferidas no contexto de um SCI que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da AP (MF, 1998). Desta forma, a AFI da Marinha baseia-se em rotinas estabelecidas, planeadas, executadas e controladas por especialistas, apoiados por sistemas informacionais adequados, cuja evolução, conjugada com as facilidades disponibilizadas pela autenticação eletrónica de documentos, tem proporcionado uma progressiva desmaterialização dos processos.

#### c. Exército

##### (1) Organização

A Inspeção-Geral do Exército (IGE) é um órgão de controlo de gestão superior do Exército cuja missão é apoiar o General Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME) no exercício da função de controlo e avaliação, através das atividades de inspeção e de certificação de forças (MDN, 2014d, p. 6410).

O sistema de inspeção do Exército organiza-se em cinco níveis:

Tabela n.º 4 – Níveis de inspeção do Exército

Fonte: (Exército, 2008)

Nível	Responsáveis	Entidades
Comando do Exército.	Inspetor-Geral do Exército.	Inspeção-Geral do Exército.
OCAD/ Comando das Forças Terrestres (CFT).	Comandantes/diretores OCAD e CFT.	Comando do Pessoal; Comando da Logística; Direção de Finanças; CFT.
Grandes Unidades (GU).	Comandantes GU.	Brigada Mecanizada; Brigada de Intervenção; Brigada de Reação Rápida.
Zonas militares das Regiões Autónomas.	Comandantes das zonas militares.	Zona Militar dos Açores; Zona Militar da Madeira.
Direção de História e Cultura Militar (DHCM).	Comandante da DHCM.	DHCM.

<sup>22</sup> Esta matriz de carácter dinâmico tem vindo a ser atualizada em função da evolução orgânica da Marinha, a primeira resultante da LOMAR de 2009 e, no presente, a que resulta da LOMAR 2014.



Na área da AFP, cabe à Direção de Finanças (DFIN) assegurar a administração dos recursos financeiros colocados à disposição do Exército, de acordo com os planos e diretivas aprovadas pelo General CEME, dispondo o Diretor de Finanças (DFIN) de autoridade funcional e técnica no âmbito dos recursos financeiros do Exército (MDN, 2014d, p. 6409), pelo que, em consonância com o previsto no Decreto Regulamentar ainda em vigor (MDN, 2007, pp. 4173-4174), exerce o controlo transversal da AFP do Exército.

Para o desempenho desta missão a DFIN compreende, para além do Diretor e de outras três repartições, a Repartição de Auditoria (RA/DFIN), cuja missão se pode resumir em contribuir para que os órgãos do Exército obtenham os melhores padrões de economia, eficiência e eficácia, através de ações de CI, visando a otimização da aplicação dos recursos financeiros. A RA/DFIN é assim o setor da DFIN que assegura o exercício da função de controlo da AFP do Exército.

Ao Chefe da RA/DFIN, sob a orientação do DFIN, compete planear, organizar, dirigir e controlar a atividade da Repartição, com a colaboração da seguinte estrutura:

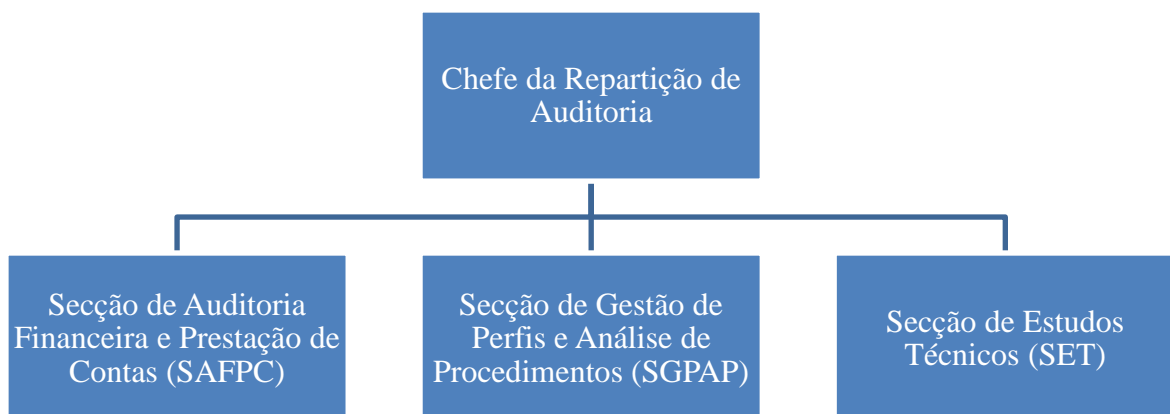


Figura n.º 4 – Organização da RA/DFIN

Fonte: (MDN, 2007)

## (2) Atividades

A RA/DFIN prossegue o controlo da AFP do Exército, desenvolvendo a sua atividade nas seguintes áreas (MDN, 2007, p. 4173):

- Assegurar a execução de um adequado sistema de contabilidade relativo a todas as atividades desenvolvidas no Exército, com exigência do cumprimento das leis da contabilidade pública e das normas administrativas por parte de todas as entidades responsáveis;



- Propor as normas de execução necessárias ao funcionamento da administração financeira do Exército, garantindo a coordenação e o apoio adequado aos órgãos dependentes tecnicamente da DFIN;
- Preparar a Conta de Gerência Anual do Exército para ulterior fiscalização pelo TC;
- Submeter a Conta de Gerência Anual do Exército à apreciação do TC;
- Exercer a autoridade técnica da DFIN e realizar auditorias no âmbito da administração financeira, de acordo com um Plano Anual de Auditorias na área de AFI (PAAFI), aprovado pelo General CEME, cuja conjugação com o Plano Anual de Inspeções do Exército (PAIE) constitui um objetivo no curto prazo. O PAAFI inclui as seguintes fases e subfases:

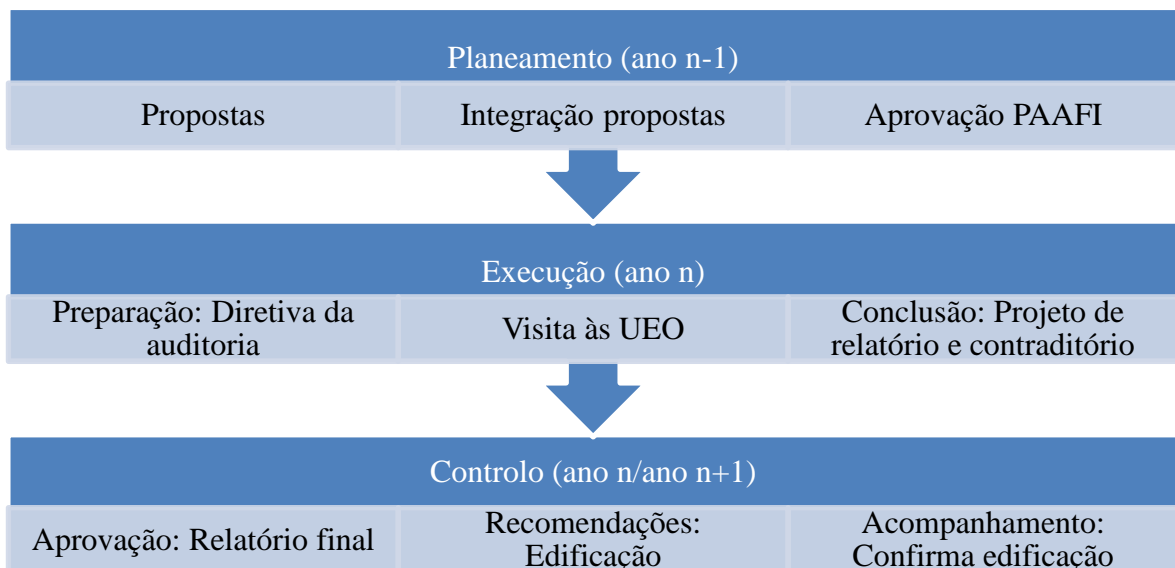


Figura n.º 5 – Fases e subfases das auditorias do PAAFI

Fonte: (autor, 2015)

### (3) Processos

A AFI do Exército assenta, fundamentalmente no RAD 95 – Regulamento para a Inspeção no Exército (Exército, 2008) e nas Circulares n.ºs 2/2013 – Prestação de Contas do Exército ao Tribunal de Contas (Exército, 2013b) e 3/2013 – Prestação Mensal de Contas (Exército, 2013a), que constituem regulamentos e normas de cariz essencialmente técnico que, conjugados com a matriz da AFP do Exército definida em 2013 (Exército, 2013c), e, ainda, com os recursos informacionais proporcionados pelo SIGDN, fornecem os processos e metodologias necessários para que a RA/DFIN desenvolva as atividades de AFI suprarreferidas, no contexto de um SCI que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da AP (MF, 1998). Desta forma, a AFI do Exército baseia-se em rotinas



estabelecidas, planeadas, executadas e controladas por especialistas, apoiados por sistemas informacionais adequados, cuja evolução, conjugada com as facilidades disponibilizadas pela autenticação eletrónica de documentos, tem proporcionado uma progressiva desmaterialização dos processos.

#### d. Força Aérea

##### (1) Organização

A Inspeção-Geral da Força Aérea (IGFA) é um órgão de controlo de gestão superior da Força Aérea (FA), cuja missão é apoiar o General Chefe do Estado-Maior da Força Aérea (CEMFA) no exercício da função de controlo e avaliação, bem como na prevenção e investigação de acidentes (MDN, 2014e, p. 6418). Para o cumprimento da sua missão, o Inspetor-Geral da Força Aérea (IGFA) dispõe de autoridade de coordenação, e da seguinte organização:

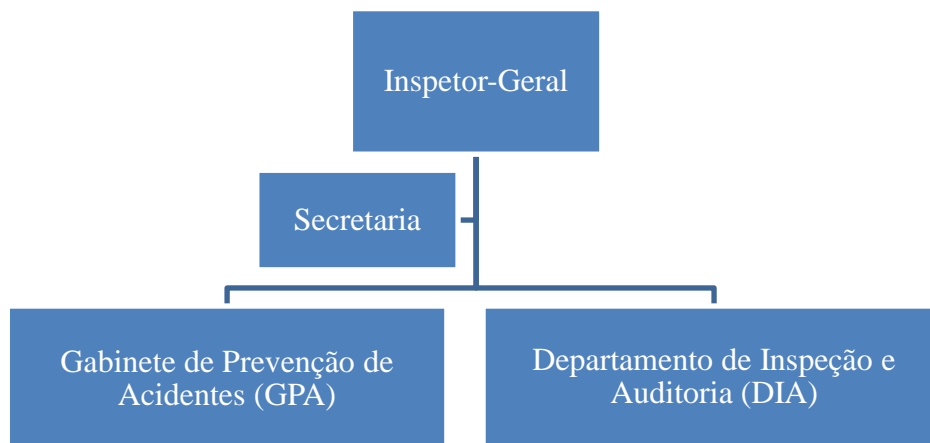


Figura n.º 6 – Organização da IGFA

Fonte: (MDN, 2014e, p. 6418)

O sistema de inspeção da FA é composto por três níveis, abrangendo todos os escalões da cadeia hierárquica (Ramos, 2014):

Tabela n.º 5 – Níveis de inspeção da FA

Fonte: (Ramos, 2014)

Nível	Responsáveis	Entidades
Superior.	Inspetor-Geral da FA.	IGFA.
Intermédio.	Titulares dos comandos funcionais; Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea (VCEMFA); Diretor de Finanças da Força Aérea (DFFA).	OCAD; Comandos funcionais; Estado-Maior da Força Aérea (EMFA); Direção de Finanças da Força Aérea (DFFA).
Local.	Comandantes, diretores ou chefes (CDC).	Unidades, órgãos e serviços (UOS).



Na área da AFP, cabe à DFFA assegurar as atividades da FA no domínio da administração dos recursos financeiros, dispondo o Diretor de Finanças (DFFA) de autoridade funcional e técnica sobre todos os órgãos da FA, no domínio dos recursos financeiros (Ramos, 2014), pelo que se constitui como entidade de nível intermédio para a área das finanças.

Para o desempenho desta missão a DFFA compreende o Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial (SIAFP) que tem por missão executar as ações de inspeção, auditoria e controlo que se enquadrem no âmbito da DFFA (Força Aérea, 2010, pp. 5-1). A SIAFP situa-se assim no nível de inspeção local para a área financeira, exercendo o controlo, em coordenação com a IGFA, relativamente à AFP da FA.

Ao Chefe do SIAFP, sob a orientação do DFFA, compete planear, organizar, chefiar e controlar a atividade do Serviço, com a colaboração da seguinte estrutura:

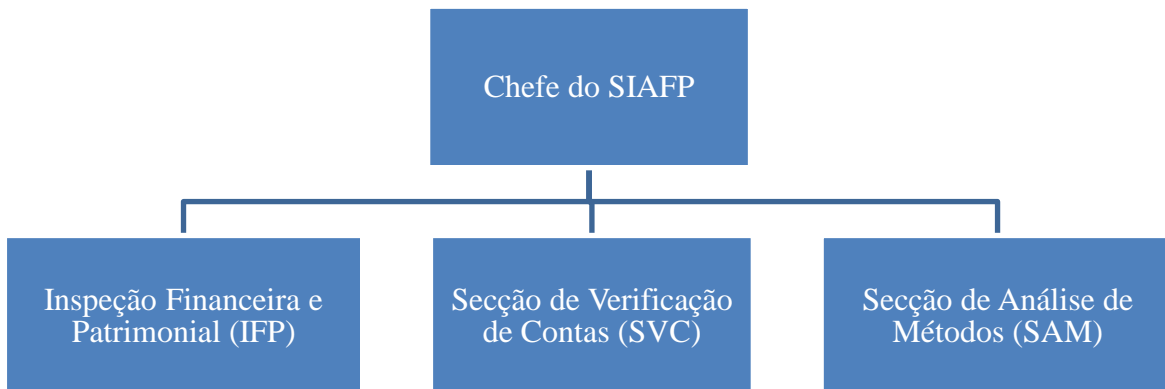


Figura n.º 7 – Organização do SIAFP

Fonte: (Força Aérea, 2010)

## (2) Atividades

O SIAFP prossegue o controlo da AFP da FA, desenvolvendo a sua atividade nas seguintes áreas (Força Aérea, 2010):

- Ações de inspeção e auditoria às UOS, no âmbito da AFP;
- Analisar e controlar a gestão financeira executada pelas UOS;
- Efetuar a prestação de contas da FA ao TC;
- Divulgar e esclarecer a legislação relacionada com a AFP da FA;
- Estabelecer os normativos internos, no âmbito do controlo da gestão financeira e patrimonial;
- Efetuar a ligação com o SIGDN, para a área financeira;
- Gerir os perfis da área financeira, no âmbito do SIGDN.

As atividades de controlo do SIAFP traduzem-se assim essencialmente em:



- Auditoria sobre as PCI das UOS;
- Acompanhamento da evolução do quadro legal do CI da AFP da AP, providenciando a atualização da correspondente regulamentação interna ou as instruções complementares que se revelem necessárias à sua correta execução;
- Realização de auditorias e inspeções “in loco”<sup>23</sup>, apreciando a conformidade legal e regulamentar da atividade das UOS nas vertentes orçamental, financeira e patrimonial, realizadas de acordo com um Plano Anual de Inspeções (PAI), preparado pela IGFA e aprovado pelo General CEMFA, e que incluem as seguintes fases e subfases:

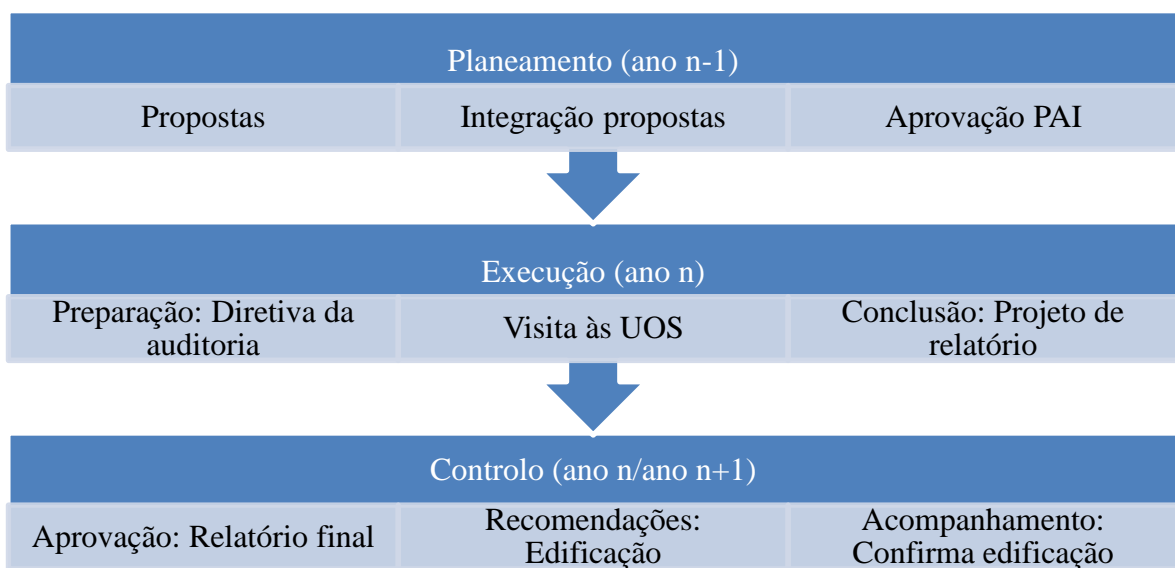


Figura n.º 8 – Fases e subfases das auditorias do PAI

Fonte: (autor, 2015)

### (3) Processos

A AFI da FA assenta fundamentalmente no RFA 25-1(C) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (Força Aérea, s.d.) e nas Circulares n.ºs 5/2011 – Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas Mensal e Trimestral (Força Aérea, 2011b) e 6/2011 – Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas de Gerência (Força Aérea, 2011a), que constituem regulamentos e normas de cariz essencialmente técnico que, conjugados com a matriz da AFP da FA e, ainda, com os recursos informacionais proporcionados pelo SIGDN e pelo Módulo de Gestão de Inspeções (MGI), fornecem os processos e metodologias necessários para que o SIAFP desenvolva as atividades de AFI suprarreferidas no contexto de um SCI que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da AP (MF, 1998). Desta

<sup>23</sup> De forma autónoma nas auditorias responsabilidade do SIAFP ou integrando a equipa da Inspeção de Administração Financeira da IGFA, nas auditorias conduzidas por esta Inspeção.



forma, a AFI da FA baseia-se em rotinas estabelecidas, planeadas, executadas e controladas por especialistas, apoiados por sistemas informacionais adequados, cuja evolução, conjugada com as facilidades disponibilizadas pela autenticação eletrônica de documentos, tem proporcionado uma progressiva desmaterialização dos processos.

**e. Síntese conclusiva**

Da análise desenvolvida no presente capítulo conclui-se que os ramos dispõem de sistemas de auditoria e inspeção que, tendo características diferenciadas, incluem em todos os casos serviços vocacionados para a AFI.

Estes serviços desenvolvem as suas atividades de AFI fundamentalmente em duas vertentes:

- Análise das PCI, prestadas de acordo com normas técnicas internas;
- Auditorias desenvolvidas no terreno junto das UEO/UOS, de forma autónoma ou colaborativa, mas sempre coordenada com as respetivas Inspeções-Gerais, nos termos dos PAAI/PAAFI/PAI aprovados pelos CEM.

Atividades que são suportadas instrumentalmente pelo SIGDN e, nos casos da Marinha e Força Aérea, também por sistemas informáticos dedicados, de forma complementar.

Estes resultados permitem assim responder à nossa **QD 1, relativa a “Qual o âmbito e abrangência das atividades de AFI dos ramos das FFAA?”**, autorizando confirmar a **Hipótese 1** na parte relativa a que **“Os ramos desenvolvem atividades de AFI de âmbito alargado de acordo com um planeamento validado pelos CEM”**.

A análise que será desenvolvida no Capítulo 3 permitirá confirmar ou infirmar o trecho da **Hipótese 1** que afirma **“Estas atividades não se limitam a avaliações de conformidade, incidindo também sobre os resultados obtidos pela gestão”**.



### **3. Importância da AFI ao nível operativo**

#### **a. Nota introdutória**

O SCI da administração financeira do Estado procura promover uma cultura de controlo em todos os níveis, que permita a edificação da consciência sobre a decisiva relevância do controlo para melhorar a gestão (MF, 1998, p. 2815).

Tendo já sido objeto de definição no presente estudo (vide pp. 7-8), importa agora referir que considera-se o SCI estruturado em três níveis de controlo: operacional, setorial e estratégico. Ao nível dos ramos das FFAA, o controlo operacional é exercido pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização, inseridos nos ramos, e incide sobre as decisões dos órgãos executivos, consistindo na sua verificação, acompanhamento e informação com carácter sistemático (MF, 1998, p. 2815).

Desta forma, a importância conferida pelos ramos à AFI de nível operacional é um fator importante para apurar sobre o grau em que a AFI poderá contribuir para uma gestão mais económica e eficiente dos recursos colocados à disposição dos ramos. Mas como avaliar a relevância da AFI de nível operativo para os ramos?

Um pressuposto importante para a relevância da AFI é a existência de organizações dedicadas à auditoria desta área. Este ponto foi objeto de tratamento no Capítulo 2 deste trabalho e, como se constatou, a existência de órgãos, cujas missões se consubstanciam em desenvolver ações de inspeção, auditoria e controlo, que se enquadram no âmbito da AFP, é um denominador comum aos três ramos.

Contudo, sendo a existência de órgãos dedicados à AFI um bom indicador, não permite, só por si, concluir inequivocamente da relevância da AFI para os ramos. Quantas vezes as organizações desenvolvem processos e práticas que, produzindo *outputs* formais de volume mais ou menos significativo, são inconsequentes, não acrescentando valor?

Verificando-se em todos os casos que as atividades de auditoria dos órgãos dos ramos dedicados à AFI incidem sobre duas vertentes principais, as PCI e as auditorias previstas nos PAAI/PAAFI/PAI, sendo em ambas produzidos relatórios que identificam os pontos fortes e fragilidades, contendo recomendações para a melhoria das últimas, uma forma de confirmar a importância da AFI será verificar se estas recomendações são implementadas.

Assim, o presente capítulo organiza-se numa lógica de processos, verificando-se em cada uma das vertentes que são objeto da AFI, as PCI e as auditorias previstas nos PAAI/PAAFI/PAI, a produção e implementação de recomendações. Para tal recorre-se à



análise dos elementos recolhidos no âmbito das respostas às questões do guião constante do Apêndice A, com os números de ordem de sete a doze, 14, 15 e 17 e cujo resumo se apresenta no Apêndice C.

**b. Prestação de contas interna**

Nos três ramos existem prestações de contas internas reguladas de forma detalhada de acordo com processos e métodos que, considerando a organização da AFP de cada ramo, têm em comum o objetivo de garantir que a administração dos recursos financeiros é executada de acordo com o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) (MF, 1992) e as normas das sucessivas Leis do Orçamento do Estado (LOE) e Decretos – Lei de Execução Orçamental (DLEO), designadamente no que se refere à sua gestão de forma económica, eficiente e eficaz.

A PCI é também um elemento da maior relevância para garantir que as contas prestadas pelos ramos ao TC, na observância da obrigação prevista no art.º 51.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas<sup>24</sup> (LOPTC), reúnem os requisitos exigidos no sentido de apresentarem de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e patrimonial dos ramos. Finalmente, não é de descurar a sua importância para a sistematização da informação, que frequentemente é requerida aquando da realização de auditorias externas na área financeira e patrimonial, por parte de entidades que integram o SCI, sejam do nível setorial da defesa nacional (Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN)), sejam do nível estratégico (IGF) ou seja o próprio TC.

Mas não basta que as PCI sejam efetuadas de acordo com os prazos, processos e métodos definidos, sendo também necessário que as contas sejam auditadas internamente.

Das entrevistas conduzidas junto dos serviços dos ramos responsáveis diretamente por desenvolver as ações de AFI, conclui-se que esta inclui, em todos os casos, rotinas de controlo sobre as PCI, sendo estas alvo de ações de auditoria sistemáticas e detalhadas.

Em resultado destas ações, são elaborados Relatórios de Auditoria (RAD) ou Relatórios de Verificação Interna de Contas (RVIC) que, integrando o princípio do contraditório nos casos da Marinha e do Exército, incluem conclusões e recomendações sobre as oportunidades de melhoria identificadas nas auditorias. Existe uma atitude construtiva comum aos três ramos, traduzida na preocupação em identificar desconformidades recorrentes e transversais, indicadoras de procedimentos que são deficientemente compreendidos pelos serviços executores, situações que, na maior parte

---

<sup>24</sup> Artigo 51º com a nova redação introduzida pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto (4ª alteração à LOPTC).



das vezes são originadas em legislação ou instruções internas pouco densificadas. Nestes casos, são desenvolvidas soluções corretivas traduzidas em ações temáticas (Ramalheira, 2014) ou em reuniões (Ramos, 2014; Silva, 2015) com os serviços, merecendo especial atenção aquelas desconformidades que possam afetar a missão das UEO (Montenegro, 2015). Para além de serem enviados aos CDC das UEO, os RAD e RVIC são também distribuídos aos respetivos comandos funcionais, de forma a mantê-los informados sobre o ponto de situação da AFP dos respetivos setores funcionais.

Em qualquer caso, os serviços dedicados à AFI monitorizam a implementação das recomendações constantes dos RAD e RVIC, sendo referido que estas são, na grande maioria, implementadas dentro dos prazos.

Um outro aspeto que merece relevo é o de que, focando-se a auditoria das PCI primariamente na sua regularidade e legalidade, tem-se procurado alargar este campo de análise, através da verificação do nexos entre os atos de administração financeira e os objetivos estabelecidos e aprovados nos respetivos PA, sendo esta dinâmica mais evidente nos casos da Marinha (Ramalheira, 2014; Montenegro, 2015) e do Exército (Silva, 2015). Este é um aspeto importante para garantir o respeito pelos princípios de economia, eficiência e eficácia aplicáveis à autorização de despesas públicas, conforme prevê o RAFA (MF, 1992, p. 3505).

Assim, os processos de PCI são objeto de rotinas de AFI numa matriz que tem como corolário garantir que a AFP dos ramos é executada de acordo com os mais elevados padrões da Contabilidade Pública, assegurando que as Contas Anuais de Gerência dos ramos, remetidas ao TC, traduzem com fidelidade e verdade a situação financeira e patrimonial dos ramos e que todas as decisões de âmbito administrativo e financeiro foram escrupulosamente tomadas, no respeito pela legalidade e procurando o cumprimento, da forma mais económica, dos objetivos superiormente definidos, vertidos nos PA.

### **c. PAAI/PAAFI/PAI**

A existência de planos anuais de atividades de auditoria e inspeção, que incluem auditorias internas na área da AFP, é um denominador comum aos três ramos.

Como foi verificado no Capítulo 2, embora com designações e âmbitos diferentes, as entidades dos ramos diretamente responsáveis pela AFI, desenvolvem atividades de auditoria no terreno, de diverso tipo e abrangência, de forma mais ou menos coordenada com as respetivas Inspeções-Gerais (Ramalheira, 2014; Ramos, 2014; Silva, 2015).



Assim, são desenvolvidas auditorias temáticas, de processo, setoriais e de acompanhamento, de forma autónoma ou colaborando nas auditorias/inspeções globais conduzidas pelas Inspeções-Gerais, com a preocupação de identificar oportunidades de melhoria nos processos e nos SCI implementados, identificando os graus de risco associados às desconformidades encontradas e apontando soluções vertidas em recomendações construtivas.

De forma similar ao que se verifica relativamente à auditoria das PCI, as auditorias no terreno focam-se essencialmente na regularidade e legalidade dos processos e rotinas implementados. Mas, no caso da Marinha, as auditorias setoriais e de processo têm procurado também verificar de que forma os atos de administração financeira refletem os objetivos estabelecidos e aprovados (Ramalheira, 2014; Montenegro, 2015).

Os elementos apurados no decurso das auditorias no terreno são sumarizados em RAD, com uma primeira versão provisória para que as UEO/UOS auditadas exerçam o direito de contraditório, após o que é produzida uma versão final que reflete, na medida do adequado, o exercício do contraditório. Os RAD finais, depois de aprovados pelos CDC das entidades dos ramos diretamente responsáveis pela AFI ou, quando se justifique, pelos responsáveis pelos setores funcionais financeiros ou mesmo pelos CEM, são enviados às UEO/UOS auditadas para estas que procedam à implementação das recomendações.

A Marinha e a Força Aérea dispõem de ferramentas informáticas<sup>25</sup> de apoio à gestão das atividades de auditoria e inspeção, onde são inseridos os respetivos PAAI e PAI, inscritos os diversos elementos enformadores da fase de execução das auditorias e inspeções<sup>26</sup>, e, não menos importante, registados os RAD com menção expressa das respetivas recomendações e respetivos prazos de implementação. O Exército não dispõe de uma ferramenta informática dedicada às atividades de AFI, recorrendo a funcionalidades do SIGDN (Silva, 2015).

A implementação das recomendações é monitorizada de forma integrada, através de:

- Análise das PCI;
- Verificação dos pontos de situação reportados pelas UEO/UOS nos sistemas informáticos dedicados;
- Auditorias de acompanhamento realizadas após o término dos prazos de implementação.

---

<sup>25</sup> O SIGAI e o MGI, respetivamente.

<sup>26</sup> De que são exemplo as diretivas de auditoria/inspeção, que detalham a forma e prazos da sua execução.



O que revela que é efetuado, em todos os casos, o acompanhamento da forma como são implementadas as recomendações formuladas no decurso das atividades de AFI dos ramos.

À semelhança do que acontece com as recomendações decorrentes da AFI incidente sobre as PCI, as entrevistas realizadas nos ramos evidenciam que a grande maioria das recomendações constantes dos RAD relativos a auditorias realizadas no terreno, no âmbito da AFP dos ramos, são implementadas dentro dos prazos.

#### **d. Síntese conclusiva**

Quer no âmbito das atividades de AFI sobre as PCI, quer na sequência da AFI executada no terreno, incidindo sobre os processos e rotinas executadas pelas UEO/UOS, existe uma preocupação constante com a melhoria da AFP dos ramos, sendo produzidos RAD que incluem conclusões e recomendações construtivas, cuja exequibilidade constitui uma preocupação central, tendentes a corrigir desconformidades e implementar as oportunidades de melhoria identificadas.

As recomendações são depois monitorizadas, sendo um denominador comum a sua implementação dentro dos prazos, na maioria das situações.

Para além da análise do acolhimento e implementação das recomendações, que constituiu o objetivo central do presente capítulo, existem ainda dois elementos importantes que importa relevar:

- O primeiro refere-se à atitude preventiva da AFI dos ramos, existindo, nos casos da Marinha e da Força Aérea, evidências de ações “profiláticas” traduzidas em ações temáticas e reuniões com os serviços executantes em matéria de AFP, desenvolvidas na sequência da deteção de anomalias recorrentes, indicadoras de processos menos densificados;
- O segundo reporta-se à abrangência da AFI, sendo que nos casos da Marinha e do Exército, é mais evidente o objetivo de procurar verificar a forma como os atos de administração financeira refletem os objetivos superiormente estabelecidos e aprovados.

Estes resultados autorizam responder à nossa **QD 2** “*As conclusões e recomendações resultantes das AFI são acolhidas e implementadas?*”, permitindo confirmar a **Hipótese 2** “*As recomendações formuladas nos relatórios das AFI são implementadas pelos serviços executores auditados nos prazos definidos, sendo a sua execução acompanhada pelos órgãos de auditoria interna.*”.



O facto de a Marinha e o Exército evidenciarem alguma preocupação que as suas atividades de AFI verifiquem a forma como os atos de administração financeira refletem os objetivos superiormente estabelecidos e aprovados, permite confirmar **parcialmente** a parte da **Hipótese 1** *“Estas atividades [de AFI] não se limitam a avaliações de conformidade, incidindo também sobre os resultados obtidos pela gestão.”*.



#### 4. A AFI na estratégia de CI dos ramos

##### a. Nota introdutória

O Programa do XIX Governo Constitucional (PCM, 2011, p. 15), na sequência dos programas dos anteriores governos constitucionais, confere lugar de destaque à função controlo como forma de prosseguir com as reformas necessárias no enquadramento do PAEF, as quais, como já foi referido no âmbito deste trabalho (vide p. 2), incluem a área da defesa nacional e das FFAA, tendo nesta sequência sido aprovada a Reforma «Defesa 2020».

O processo de reforma em curso, ao atribuir grande importância ao controlo das execuções orçamentais e dos custos como forma de garantir a sustentabilidade e viabilidade das novas soluções organizativas e operativas, requer sistemas de CI capazes de acompanhar e monitorizar o prosseguir dos objetivos constantes nas estratégias definidas para implementar as mudanças necessárias, designadamente na área da AFP.

Com efeito, os sistemas de CI têm como denominador comum capacitar as organizações para determinar em que medida os objetivos estabelecidos nas suas estratégias são prosseguidos, identificando desvios e fornecendo soluções para os corrigir, sendo especialmente importantes em ambientes de reforma e mudança como o que se vive atualmente na defesa nacional e nas FFAA.

Assim, um sistema de CI eficiente em ambiente de mudança é mais do que um controlo estático, conformado com procedimentos e instruções constantes de quaisquer *checklist* ou publicações técnicas, sendo um sistema que exige capacidade crítica e discernimento. São estas as qualidades que permitem aos dirigentes máximos das organizações determinar os níveis de CI necessários e, aos auditores dos níveis operativos da função controlo, desenvolver matrizes integradas de processos de controlo transversais a toda a organização (COSO, 2013, p. 1).

Considerando a perspetiva concetual do CI, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*<sup>27</sup> (COSO) fornece a seguinte definição “O controlo interno é um processo desenvolvido pelos dirigentes máximos, gestores e outro pessoal de determinada organização, com o intuito de proporcionar uma garantia razoável

---

<sup>27</sup> Comité fundado e participado por cinco organizações na área do controlo financeiro, dos EUA: o AICPA, o IIA, a *American Accounting Association* (AAA), o *Financial Executives International* (FEI) e o *Institute of Management Accountants* (IMA).



de realizar, com sucesso, os objetivos estratégicos da organização nas áreas operacional, comunicacional e de conformidade.”<sup>28</sup> (COSO, 2013, p. 3).

Esta definição atribui ao CI as seguintes qualidades:

- Tem como finalidade a realização de objetivos em três domínios:
  - Operacional – os objetivos enquadráveis neste domínio referem-se à eficiência das operações conduzidas nos diversos setores funcionais da organização, incluindo as metas definidas para o setor funcional financeiro, normalmente traduzidas em ratios de sustentabilidade;
  - Comunicacional – este domínio de objetivos comporta as rotinas de informação estabelecidas, materializadas em relatórios periódicos que garantam a divulgação adequada e transparente do conhecimento pertinente para a direção e gestão da organização, aos diversos níveis;
  - Conformidade – conjunto de objetivos referentes à concordância dos processos executados pela organização com as leis e regulamentos que lhe são aplicáveis.
- Consiste num meio, traduzido em atividades e processos, para alcançar um nível de eficiência o mais elevado possível, não sendo um fim em si mesmo;
- É dinâmico na medida em que é protagonizado por pessoas aos diversos níveis da organização, não se resumindo a formulários e instruções técnicas;
- Deve ser capaz de proporcionar aos dirigentes máximos uma garantia razoável<sup>29</sup> do prosseguir dos objetivos estratégicos definidos para a organização.

Considerando uma perspectiva substantiva, o COSO considera que o CI integra cinco componentes (COSO, 2013, pp. 4-5):

- Ambiente de controlo;
- Avaliação de risco;
- Atividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Atividades de monitorização.

Assim, a Figura n.º 9 pretende ilustrar a matriz de relações que se estabelecem entre as três dimensões de um sistema de CI:

---

<sup>28</sup> Tradução do autor.

<sup>29</sup> O ambicionar de uma garantia total seria utópico ou teria associado um sistema de CI que consumiria, só por si, grande parte dos recursos da organização.



Figura n.º 9 – Matriz de controlo interno

Fonte: (COSO, 2013)

Tendo-se verificado no Capítulo 2 do presente estudo, para cada ramo, a organização, atividades e processos adotados no campo da AFI, julga-se agora pertinente, em face do que antecede, avaliar a relevância conferida pelos ramos ao CI e AFI nas suas estratégias. Assim, a organização do presente capítulo obedece a uma lógica departamental, procurando-se na documentação estruturante da estratégia de cada ramo referências à AFI e à forma como se conceitualiza a relação desta com os sistemas de CI implementados. Para tal recorre-se à análise das Diretivas de Planeamento Estratégico em vigor e, ainda, de elementos recolhidos no âmbito das respostas às questões do guião constante do Apêndice A, com os números de ordem 13 e 16, cujo resumo se apresenta no Apêndice D.

#### **b. Marinha**

A Figura n.º 10 na página seguinte apresenta o mapa da estratégia da Marinha constante da Diretiva de Planeamento da Marinha de 2014 (DPM 2014), que estabelece os objetivos estratégicos e as linhas de ação de comando e administração superior decisivas para a sua prossecução. A DPM 2014 reconhece que o período a que se refere é influenciado pelo processo da Reforma «Defesa 2020», privilegiando como uma das regras de conduta a responsabilização, que se reflete na assunção de compromissos e na obrigação de prestar contas (Marinha, 2014a, p. 1). Neste contexto, elege como um dos vetores essenciais da ação dos órgãos de comando, direção e chefia o prosseguir da eficiente gestão de recursos, cumprindo e exigindo a conformidade regulamentar das decisões e ações, e zelando pela sua justeza e coerência (Marinha, 2014a, p. 2).



Figura n.º 10 – Mapa da estratégia da Marinha

Fonte: (Marinha, 2014a)

A DPM 2014 contém um capítulo 7 intitulado “Acompanhamento e Controlo” (Marinha, 2014a, pp. 17-18), onde é determinada a forma como:

- São operacionalizados os objetivos estratégicos (OE) e linhas de ação (LA), através da produção das diretivas setoriais (DS) pelos setores funcionais da Marinha, de forma coordenada e coerente, devendo os objetivos setoriais (OS) ser alinhados com os OE;
- É executado o seu controlo, traduzido na monitorização e avaliação de indicadores e metas facilmente mensuráveis e calendarizáveis, capazes de aferir o grau de prossecução dos objetivos, assegurando a sua revisão e atualização sempre que sejam detetadas alterações que o justifiquem.

No que se refere ao CI na área da AFP da Marinha, relevam dois OE da DPM que, concorrendo para o objetivo global (OGL) “Prosseguir a edificação equilibrada e a sustentação das capacidades da Marinha” (Marinha, 2014a, p. 8), têm implícita a relevância da AFI:

- O OE10 “Incrementar a disponibilidade de informação para a tomada de decisão” (Marinha, 2014a, p. 10) que, visando a exploração das metodologias de gestão e dos sistemas e tecnologias de informação que as suportam, a fim de potenciar uma tomada de decisão mais habilitada e rigorosa, inclui a LA21 “Melhorar a informação analítica para a tomada de decisão” (Marinha, 2014a, p. 15), traduzida



na implementação de processos que disponibilizem informação útil, atempada e rigorosa;

- O OE11 “Melhorar a gestão dinâmica de recursos” (Marinha, 2014a, p. 10) que, prosseguindo a adequação dos meios aos fins através de metodologias de planeamento e análise de risco, inclui a LA22 “Promover a redistribuição dos recursos materiais e financeiros”, traduzida em tornar mais transparentes as opções e a administração dos recursos e promover a responsabilização dos agentes pelos resultados obtidos.

Neste âmbito, a Diretiva Setorial da Superintendência das Finanças (DSSF)<sup>30</sup> deverá incluir um OS dedicado ao CI da AFP, cujo principal coadjuvante é a AFI, sendo a DACF a entidade responsável por este OS.

De um ponto de vista instrumental, acresce ainda referir a colaboração da Marinha, em conjunto com o Exército e a FA, na edificação do módulo de *Business Intelligence* (BI) do SIGDN, cuja entrada em produtivo a breve trecho disponibilizará aos CDC, em tempo real e em permanência, informação relevante para uma decisão de gestão mais apoiada nas fases de planeamento, execução e controlo da AFP<sup>31</sup> (Ramalheira, 2014).

Outro aspeto que evidencia a importância da AFI ao nível estratégico é o facto de desconformidades ou irregularidades graves de âmbito administrativo e financeiro serem comunicadas com a máxima brevidade ao Almirante CEMA (Ramalheira, 2014; Montenegro, 2015).

### **c. Exército**

A Figura n.º 11 na página seguinte apresenta o mapa da estratégia do Exército constante da Diretiva de Planeamento do Exército para o Biénio 2015-2016 (DPE 2015-2016), que estabelece os objetivos estratégicos e as linhas de ação de comando e administração superior decisivas para a sua prossecução. A DPE 2015-2016 identifica que o período a que se refere é influenciado pelo processo da Reforma «Defesa 2020» (Exército, 2015, p. 3), considerando que o processo de transformação resultante desta reforma constitui uma oportunidade para o Exército (Exército, 2015, p. 7). Neste enquadramento, elege como elemento central do referido processo de transformação o prosseguir dos objetivos estratégicos para o biénio (OEPB) definidos através de uma gestão eficiente e racional dos recursos (Exército, 2015, p. 1).

---

<sup>30</sup> Em preparação.

<sup>31</sup> Em Anexo A inclui-se exemplo da tabela de taxas de execução orçamental da Marinha.

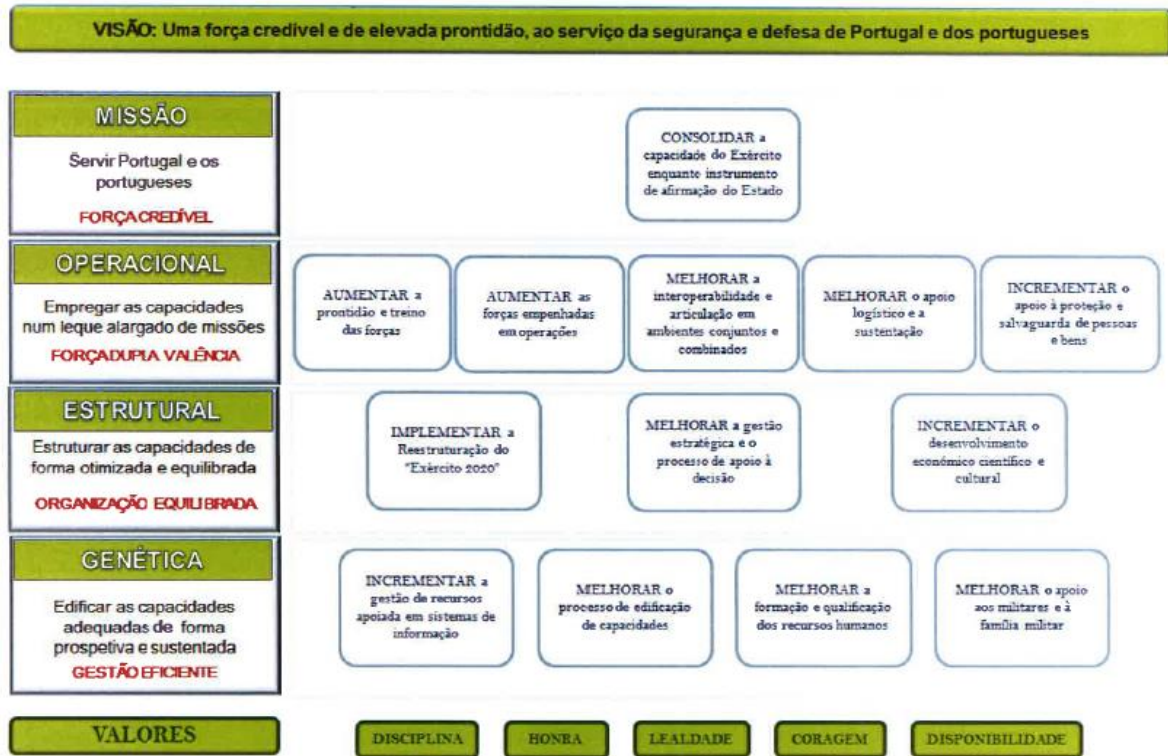


Figura n.º 11 – Mapa da estratégia do Exército

Fonte: (Exército, 2015)

O capítulo 8 da DPE 2015-2016 com o título “Implementação, Acompanhamento e Controlo” (Exército, 2015, pp. 21-22), esclarece a forma como:

- São operacionalizados os OEPB e as LA, através da produção das DS pelos OCAD, Estado-Maior do Exército, CFT, IGE e outras entidades, de forma coordenada e coerente, devendo os OS ser alinhados com os OEPB;
- É executado o seu controlo, traduzido na monitorização e avaliação de indicadores e metas mensuráveis e calendarizáveis, capazes de aferir o grau de prossecução dos objetivos, assegurando a sua revisão trimestral e anual.

Na DPE 2015-2016 sobressaem dois OEPB, por terem implícita a relevância do CI no Exército, incluindo a parte respeitante à área da AFP:

- O OEPB8 “Melhorar a gestão estratégica e o processo de apoio à decisão” (Exército, 2015, p. 14) que, visando melhorar a gestão estratégica e o processo de apoio à decisão, inclui a LA37 “Melhorar os sistemas de comando e de apoio à decisão” (Exército, 2015, p. 19), traduzida na implementação de processos que disponibilizem informação útil, atempada e rigorosa;
- O OEPB10 “Incrementar a gestão de recursos apoiada em sistemas de informação” (Exército, 2015, p. 15) que, procurando alcançar uma gestão



eficiente e racional dos recursos humanos, materiais e financeiros, inclui a LA42 “Implementar a gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros do Exército num sistema integrado de gestão”, traduzida em conseguir uma administração dos recursos mais integrada e com mais elevados níveis de controlo.

Neste âmbito, pese embora a DPE 2015-2016 contenha OEPB na área da administração dos recursos financeiros, não detalha a AFI, não incluindo de forma explícita objetivos específicos para esta (Silva, 2015). No entanto, coloca-se a possibilidade de a DS, a ser elaborada pela DFIN, incluir OS dedicados à AFI enquanto função coadjuvante do CI para a área da AFP, devendo a RA/DFIN constituir-se como a entidade responsável por estes OS.

Sendo a edificação do módulo de BI do SIGDN, referida na secção b. anterior, transversal aos três ramos, também os CDC das UEO do Exército passarão a dispor, a breve trecho, em tempo real e em permanência, de informação relevante para uma decisão de gestão mais apoiada nas fases de planeamento, execução e controlo da AFP.

Outro aspeto que também evidencia a importância da AFI ao nível estratégico é o facto de desconformidades ou irregularidades graves de âmbito administrativo e financeiro serem comunicadas com a máxima brevidade ao General CEME (Pereira, 2015; Silva, 2015).

#### **d. Força Aérea**

A Diretiva de Planeamento da Força Aérea de 2013 (DPFA 2013) tem como finalidade estabelecer as linhas orientadoras para a elaboração do Plano Anual de Atividades e definir o enquadramento para o planeamento estratégico do triénio 2014-2016 (Força Aérea, 2013, p. 2). A estratégia vertida na DPFA 2013 para “atingir os desígnios necessários ao cumprimento da Missão” (Força Aérea, 2013, p. 4) considera a volatilidade do ambiente externo, refletindo quatro perspetivas de gestão:

- A do “Produto Operacional”, virada essencialmente para o exterior, atende às expectativas dos cidadãos, à relação da FA com a administração superior do Estado tendo em atenção o seu sucesso operacional e organizacional e, finalmente, à sua participação em organizações internacionais;
- A dos “Processos Internos”, traduzida na preservação da cultura organizacional e no desenvolvimento de uma logística ágil, enquanto fatores capazes de edificar capacidades e garantir a prontidão operacional;



- A da “Aprendizagem e Crescimento”, que valorize as pessoas que servem na FA, acompanhando a evolução tecnológica e a modernização dos sistemas;
- A da “Gestão dos Recursos”, que procura aumentar a eficiência da gestão dos recursos colocados à disposição da FA.

A estas perspectivas são associados os três OE estabelecidos no Despacho do General CEMFA n.º 87/2012, de 28 de dezembro, centrando-se o segundo destes em “Promover a melhoria continuada do desempenho da Força Aérea através da gestão eficiente dos seus recursos humanos, materiais e financeiros, da otimização sistemática da Organização e do seu relacionamento exterior.”.

Em consonância com estes OE são definidos objetivos operacionais (OB) (Força Aérea, 2013, pp. 5-6), de entre os quais se relevam os seguintes, pela sua importância e relação com o CI na área da AFP da FA (Ramos, 2014):

- O OB6 “Assegurar o Controlo e a Segurança das Atividades”, em cujo âmbito se insere a atividade de “Controlo e Inspeção”, referente às ações de inspeção e controlo global e setorial, com vista não apenas à avaliação da regularidade das operações, mas também à sua eficiência e pertinência nas diferentes áreas, designadamente na de Administração Financeira (Força Aérea, 2013, Anexo A);
- O OB 10 “Administrar com eficiência, Eficácia e Economia os Recursos Financeiros”, que inclui a atividade de “Auditoria Financeira e Patrimonial”, materializada nas ações relativas à análise crítica e sistemática dos atos de gestão administrativa e procedimentos contabilísticos, com atenção ao cumprimento da legislação e normas administrativas e à prestação de contas às entidades competentes, designadamente ao TC (Força Aérea, 2013, Anexo A).

No ponto 12 “Indicadores de Gestão” da DPFA é determinado que as atividades sejam complementadas com indicadores e metas mensuráveis vertidos anualmente numa Diretiva de Objetivos e Indicadores de Gestão, construída com os contributos de todos os órgãos e serviços da macroestrutura da FA, tendo em atenção as ações e atividades enquadráveis nas respetivas áreas de responsabilidade (Força Aérea, 2013, p. 8).

A edificação do módulo de BI do SIGDN suprarreferida, sendo comum aos três ramos, disponibilizará também aos CDC das UOS da FA, em tempo real e em permanência, informação relevante para uma decisão de gestão mais apoiada nas fases de planeamento, execução e controlo da AFP.



Tal como na Marinha e Exército, também na FA as desconformidades ou irregularidades muito graves de âmbito administrativo e financeiro são comunicadas com a máxima brevidade ao General CEMFA, procedimento que se considera indicador da importância da AFI ao nível estratégico (Ramos, 2014; Silva, 2015).

**e. Síntese conclusiva**

A análise desenvolvida no presente capítulo permite concluir que as estratégias dos ramos incluem a função de CI, relevando a sua importância para aferir o grau em que os objetivos estabelecidos são prosseguidos, identificando desvios e fornecendo soluções para os corrigir. Assim, no contexto de mudança em curso nas FFAA, alguns dos objetivos estratégicos dos ramos visam edificar sistemas de CI dinâmicos e capazes de proporcionar informação relevante, clara e atempada para a decisão aos diversos níveis. Neste enquadramento, a AFI merece destaque por se constituir como elemento central de ações e atividades que constituem as linhas de desenvolvimento dos supracitados objetivos estratégicos de CI, contribuindo para a eficiência e pertinência das decisões de gestão na área da AFP dos ramos.

Outros dois aspetos indicadores da importância estratégica do CI são: a previsão da entrada em produtivo do módulo de BI do SIGDN e as desconformidades graves de âmbito administrativo e financeiro serem comunicadas aos CEM.

Estes resultados permitem assim responder **afirmativamente** à **QD 3, relativa a “O bom funcionamento da AFI e do CI constitui um fator de nível estratégico para a gestão dos ramos?”**, autorizando confirmar a **Hipótese 3 “A documentação estruturante da estratégia interna dos ramos inclui objetivos na área do CI. Os factos verificados no decurso de ações de AFI que configuram riscos de grau muito elevado são reportados à gestão de topo dos ramos.”**.



## **5. Contributos da AFI dos ramos para a concretização dos objetivos da Reforma «Defesa 2020»**

### **a. Nota introdutória**

O Documento de Estratégia Orçamental 2014/2018 (MF, 2014) assume um compromisso orçamental para a defesa nacional de 1,1% (+-0,1) do PIB, sendo este um pressuposto base para o planeamento integrado de longo prazo na defesa nacional que garanta a otimização de recursos e o cumprimento das missões das FFAA (MF, 2014, p. 22).

Não se antecipando no curto/médio prazo taxas de crescimento económico elevadas, prevê-se que os orçamentos a atribuir à defesa nacional e às FFAA se mantenham nos níveis atuais, tornando-se imperativa a racionalização capaz de maximizar os recursos disponíveis para a defesa nacional e FFAA.

Há assim que continuar o ciclo de reorganização da estrutura superior das FFAA, iniciado em 2005, que resultou primeiro nas LO de 2009 e, mais recentemente, nas LO de 2014, em consonância com as linhas orientadoras e objetivos previstos na documentação estruturante deste processo de mudança:

- Despacho n.º 149/MDN/2012, de 12 de junho – Diretiva para a Reorganização da Estrutura Superior da Defesa Nacional e das Forças Armadas;
- Resolução do Conselho de Ministros n.º 26/2013, de 11 de abril – aprova as linhas de orientação para a execução da Reforma «Defesa 2020»;
- Despachos Ministeriais n.ºs 7527-A/2013, de 31 de maio e 7234-A/2014, de 29 de maio, que detalham a implementação da Reforma «Defesa 2020», tendo como denominador comum implementar um modelo de funcionamento da defesa nacional e das FFAA sustentável.

Nos capítulos anteriores, procedeu-se à análise da organização, processos e atividades da AFI dos ramos, da importância desta ao nível operativo e da relevância que lhe é conferida na documentação estratégica dos ramos, tendo-se verificado que os ramos desenvolvem atividades de AFI de âmbito alargado, a que é conferida importância, quer ao nível operativo quer ao nível estratégico, sendo a AFI entendida como uma das componentes essenciais de um SCI efetivo e eficiente.

Estão assim reunidas as condições para, atendendo ao contexto suprarreferido nesta nota introdutória, identificar os contributos da AFI para prosseguir o objetivo da Reforma «Defesa 2020» traduzido numa maior sustentabilidade financeira. Assim, o presente



capítulo desenvolve-se em dois conteúdos: o primeiro recupera o conceito de *Corporate Governance* definido no Capítulo 1, discorrendo sobre a sua utilidade para compreender os processos relacionais no enquadramento do processo de mudança impulsionado pela Reforma «Defesa 2020»; o segundo elabora sobre a forma como a AFI contribui para os objetivos enunciados pela Reforma «Defesa 2020», designadamente o de uma maior sustentabilidade financeira.

Para tal recorre-se à análise dos elementos recolhidos no âmbito das respostas às questões do guião constante do Apêndice A, com os números de ordem de 18 a 21 e cujo resumo se apresenta no Apêndice E.

**b. A *Corporate Governance* – utilidade do conceito nas Forças Armadas**

Nascida nos EUA na primeira metade do século XX a CG rapidamente evoluiu, por ser consensual a sua relevância para a edificação de sistemas de controlo que garantam o prosseguir dos objetivos definidos pelos acionistas das grandes sociedades comerciais e financeiras, evitando o surgimento de condições proporcionadoras de crises económicas e financeiras de extensão mais ou menos global, dada a importância destas entidades para o regular funcionamento das economias e sociedades humanas da atualidade (vide pp. 10-11 do presente trabalho).

No entanto, as falências fraudulentas de grandes multinacionais<sup>32</sup> no início do século XXI evidenciaram a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de CG, tendo muitos países<sup>33</sup>, organizações internacionais<sup>34</sup> e organizações de tipo associativo ou académico<sup>35</sup>, publicado códigos de boas práticas, sendo assim a CG um conceito global.

Focada na interação entre atores que detêm legítimos interesses nas empresas<sup>36</sup> enquanto fator crítico para o seu sucesso<sup>37</sup>, a CG visa a edificação de um ambiente organizacional capaz de proporcionar a confiança mútua em torno de: objetivos estratégicos da organização, ações necessárias ao seu alcance, recursos subjacentes ao seu desenvolvimento e execução e, por fim, monitorização e avaliação dos resultados<sup>38</sup>.

No Capítulo 1 verificou-se que alguns autores perspetivam a aplicabilidade da CG ao setor público, defendendo que potencia o acréscimo de valor às atividades da

---

<sup>32</sup> De que são exemplos, entre outras, as falências da Enron (2001), WorldCom (2002) e Parmalat (2003), na sequência de fraudes protagonizadas pelas administrações executivas.

<sup>33</sup> Normalmente através de entidades reguladoras responsáveis pelo setor de valores mobiliários.

<sup>34</sup> Casos da UE e da OCDE.

<sup>35</sup> Vide entidades referidas na p. 11.

<sup>36</sup> Conselhos de administração, gestores, acionistas, trabalhadores, sindicatos, clientes, fornecedores.

<sup>37</sup> “Não há CG nas sociedades sem as pessoas” (Pessanha, 2015).

<sup>38</sup> Vide definição apresentada na p. 12.



responsabilidade do Estado. Nesta visão, os cidadãos, enquanto contribuintes e utilizadores dos serviços públicos, detêm legítimos interesses na sua administração e gestão (Minculete & Olar, 2014, p. 100), assumindo-se como mandantes da AP para que esta incorpore os melhores princípios e boas práticas da CG, assegurando que a gestão do setor público decorre de forma transparente, responsável, profissional e eficiente (Minculete & Olar, 2014, p. 99).

No contexto português não remanescem dúvidas sobre a aplicação dos princípios da CG às EPE (MF, 2013, pp. 5994-5999) e, consequentemente, ao setor da AIE. Já no que se refere à ADE, apesar de não existirem quaisquer referências explícitas à CG na Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, que estabelece os princípios e normas a que obedece a organização da ADE, uma breve análise destes princípios (AR, 2004, pp. 311-312) permite detetar domínios de interseção com os princípios de CG propostos pela OCDE (OCDE, 2004, pp. 17-25): transparência, imparcialidade, responsabilização, eficiência, tratamento equitativo e relevância dos interessados.

Assim, pese embora as evidentes diferenças entre o setor privado e o setor público português não autorizem a importação direta e incondicional da CG para este último, a ADE incorpora princípios e normas de organização que visam o prosseguir da sua missão, desagregada em objetivos e atividades, cuja evolução é monitorizada. A organização da ADE é então composta por serviços executivos, de controlo e de coordenação, que desenvolvem os objetivos e atividades previstos nos respetivos PA, apresentando este modelo virtudes e fragilidades, algumas coincidentes com o modelo que a CG almeja para sociedades comerciais e financeiras<sup>39</sup>.

Os ramos das FFAA, não lhes sendo diretamente aplicáveis os princípios e normas a que obedece a organização da ADE (AR, 2004, p. 311), inserem-se nesta através do MDN (AR, 2014b, p. 4554), tendo adotado organizações e processos de formulação das respetivas estratégias concordantes com as melhores práticas. Com efeito, a análise desenvolvida ao longo dos capítulos anteriores evidencia:

- A existência de setores e UEO/UOS vocacionados para a AFI e CI que respeitam o princípio de segregação de funções e dispõem de autoridade técnica, funcional ou de coordenação nas suas áreas;

---

<sup>39</sup> Uma fragilidade recorrente e comum aos dois modelos é alguma falta de comunicação entre dirigentes e executantes, o que potencia o desfasamento entre princípios e práticas (Pessanha, 2015).



- A existência de documentos estruturantes da estratégia dos ramos (Diretivas de Planeamento), onde são definidos objetivos estratégicos e linhas de ação coerentes com as orientações do Governo e do MDN, designadamente as vertidas na Reforma «Defesa 2020»;
- Uma atuação coordenada dos setores traduzida na edificação de DS alinhadas verticalmente com as Diretivas de Planeamento e horizontalmente entre si, cujos objetivos e linhas de ação setoriais constituem guias para os PA das respetivas UEO/UOS.

É assim observado o princípio da unicidade e eficácia de ação (AR, 2004, p. 311), bem como garantida a existência de um ambiente de CI efetivo que reúne, sistematiza e disponibiliza aos dirigentes das FFAA informação relevante para a tomada de decisão.

Neste contexto, não surpreende que as entrevistas conduzidas junto dos responsáveis pelos setores financeiros e inspetivos dos ramos evidenciem apreciações concordantes, quanto à utilidade do conceito de CG para enquadrar os processos relacionais que se estabelecem, quer a nível interno quer externo, tendo em vista a prossecução dos objetivos superiormente definidos.

No caso da Marinha entende-se que o seu processo de planeamento estratégico incorpora as boas práticas da CG, gerando condições favoráveis para que a Marinha coloque junto do Governo as propostas que identifica como as melhores soluções para o cumprimento da sua missão, operando-se esta relação nos dois sentidos (Ramalheira, 2014).

No que se refere ao Exército, a perceção é de que os processos internos em vigor permitem racionalizar e balancear meios e recursos. Pese embora os princípios subjacentes a estes processos apresentem semelhanças com os da CG, podendo uma eventual incorporação deste conceito ter algum potencial, não representará uma inovação ao que já se faz no Exército (Silva, 2015). Já no que respeita ao relacionamento de âmbito financeiro com o MDN tendo em vista satisfazer as solicitações do Ministério das Finanças (MF), a coordenação conduzida pela Secretaria – Geral do MDN (SGMDN) é apresentada como um exemplo de aplicação da CG, tendo em atenção a forma muito positiva como tem sido articulado este processo entre os ramos, o MDN e o MF (Silva, 2015). Em termos mais abrangentes, é entendimento que a CG, centrada em garantir a confiança entre os diversos atores e agentes das organizações, poderá ser aplicável aos ramos, enquanto entidades da



ADE, contudo, tendo em atenção as funções e fins do Estado, uma eventual incorporação do conceito de CG deverá ser efetuada com a devida adequação (Pereira, 2015).

**c. Contributos da AFI para a Reforma «Defesa 2020»**

O CEDN aprovado pela RCM n.º 19/2013, de 21 de março, consigna as medidas previstas no Programa do XIX Governo Constitucional que constituem orientações fundamentais da política de defesa nacional, prevendo que a realização da estratégia nacional se oriente por três regras, importando reter para efeitos do presente estudo a que se refere à “Utilização racional e eficiente de recursos” (PCM, 2013a, p. 1988).

Neste sentido, “O centro de gravidade da Reforma «Defesa 2020» passa decisivamente pela implementação de um modelo sustentável para a defesa nacional e para as Forças Armadas, assente numa abordagem de sistemas e processos.” (PCM, 2013b, p. 2285), tendo como medida central “...racionalizar a despesa militar, nomeadamente através [...] maior eficiência na utilização de recursos.” (PCM, 2013b, p. 2285).

Reconhecendo os esforços de racionalização das FFAA ao longo dos últimos 30 anos, a Reforma «Defesa 2020» afirma que ainda existem áreas que carecem de melhorias, designadamente ao nível da eficiência organizativa, do dimensionamento dos recursos humanos (RH) e no equilíbrio das despesas entre os diferentes agregados (PCM, 2013b, p. 2286), assentando o modelo de mudança proposto na racionalização dos recursos disponíveis por via da otimização das capacidades existentes na atualidade.

Em consonância com a Reforma «Defesa 2020», como foi verificado ao longo do Capítulo 4, as Diretivas de Planeamento adotam, enquanto vetor comum às estratégias dos ramos, o prosseguir e incrementar de uma gestão eficiente e racional (vide pp. 34 a 38), capaz de rentabilizar os recursos e garantir a desejada sustentabilidade financeira das FFAA, num contexto em que se estimam crescimentos orçamentais nulos.

Outro elemento transversal às Diretivas de Planeamento e às decorrentes DS em preparação, é a inclusão de objetivos e/ou LA na área dos SCI, relevando neste ponto o papel da AFI de âmbito operativo que, acompanhando e monitorizando, de forma permanente, os atos de administração financeira e as PCI, procede à recolha, sistematização e disponibilização de informação relevante em matéria da AFP dos ramos, permitindo aos decisores escolhas mais racionais, potenciadoras de uma gestão mais eficiente dos recursos, contribuindo desta forma a AFI para o prosseguir dos objetivos da Reforma «Defesa 2020» suprarreferidos (Ramalheira, 2014; Silva, 2015).



**d. Síntese conclusiva**

Em conjugação com a análise desenvolvida nos capítulos precedentes, o processo dedutivo desenvolvido neste capítulo revela a existência de pontos de contacto entre a organização e princípios, enformadores das respetivas estratégias e sistemas de monitorização e controlo adotados pelos ramos, enquanto entidades que se inserem na ADE, e os princípios estruturantes da CG, sendo reconhecido algum potencial numa hipotética incorporação da CG nas FFAA, desde que devidamente adequada à missão que lhes está reservada.

No que respeita à forma como a AFI poderá contribuir para o processo de mudança da Reforma «Defesa 2020», a importância de que aquela se reveste para os ramos, quer ao nível operativo, consubstanciado na avaliação e monitorização permanente dos atos e decisões do âmbito da AFP, quer ao nível estratégico, enquadrada nos objetivos referentes aos SCI, permite propor uma resposta positiva quanto ao seu contributo para a Reforma «Defesa 2020», na parte que se relaciona com uma gestão mais racional e eficiente dos recursos.

Estes resultados autorizam pois responder **afirmativamente** à **QD 4, relativa a** *“Qual a perceção sobre a importância da existência de CI eficientes para a implementação da Reforma «Defesa 2020», na componente que respeita a uma maior sustentabilidade financeira?”*, autorizando confirmar a **Hipótese 4** *“Os ramos compreendem o esforço nacional em curso para equilibrar as finanças públicas e garantir a sustentabilidade económica e financeira do país. Neste contexto a Reforma «Defesa 2020» é um processo inclusivo e incorporado, entendendo-se que o reforço das atividades de AFI e CI são fundamentais para proporcionar um ambiente favorável a uma maior eficiência da gestão dos recursos financeiros.”*



## Conclusões

A RCM n.º 26/2013, de 11 de abril, aprovou a Reforma «Defesa 2020» tendo como elemento central a implementação de um modelo sustentável para a defesa nacional e FFAA, traduzido na racionalização da despesa militar.

Por outro lado, o Documento de Estratégia Orçamental 2014/2018 define um compromisso orçamental para a defesa nacional de 1,1% (+-0,1) do PIB.

É neste contexto que a AFI dos ramos adquire ainda maior relevância pelo contributo que poderá dar ao identificar formas de “como fazer melhor”.

O presente estudo tem como objetivo principal identificar os contributos da AFI para uma gestão mais eficiente dos recursos financeiros atribuídos aos ramos. Para este efeito adotaram-se como diretrizes de análise: a estrutura das unidades orgânicas dos ramos dedicadas à AFI, as metodologias de auditoria, os RAD, a documentação estratégica dos ramos quanto aos objetivos no âmbito do CI e, por fim, a Reforma «Defesa 2020» pela exigência acrescida que coloca na gestão dos recursos financeiros.

Efetuada a sistematização do quadro concetual em torno dos conceitos de Auditoria e CG, a pesquisa foi direcionada para a caracterização da AFI dos ramos, seguindo-se uma análise da sua importância aos níveis operativo e estratégico, com a finalidade de apurar a relevância que os ramos conferem à AFI. Por fim, perspetivaram-se os contributos que a AFI poderá fornecer para prosseguir o objetivo de sustentabilidade financeira da Reforma «Defesa 2020».

Assim, num primeiro momento procurou-se a resposta para a QD1 “*Qual o âmbito e abrangência das atividades de AFI dos ramos das FFAA?*”, pelo que houve a necessidade de estudar a organização, atividades e processos adotados no campo da AFI, recorrendo-se às LO, documentação interna dos ramos e elementos recolhidos nas entrevistas. A análise desenvolvida evidencia que os ramos dispõem de sistemas de auditoria e inspeção, que incluem serviços vocacionados para a AFI que desenvolvem atividades nas vertentes de análise das PCI e de auditorias no terreno junto das UEO/UOS, de acordo com planos anuais aprovados pelos CEM.

Estes resultados permitem confirmar a Hipótese 1 na parte relativa a que “*Os ramos desenvolvem atividades de AFI de âmbito alargado de acordo com um planeamento validado pelos CEM.*”.

Num segundo momento verificou-se, em cada uma das vertentes que são objeto da AFI (PCI e auditorias no terreno), a produção e implementação de recomendações,



recorrendo-se à análise dos elementos das entrevistas para obter a resposta à QD2 “*As conclusões e recomendações resultantes das AFI são acolhidas e implementadas?*”. A verificação desenvolvida demonstra que em ambas as vertentes existe uma preocupação constante em melhorar a AFP dos ramos, sendo produzidos RAD ou RVIC com conclusões e recomendações construtivas tendentes a corrigir as desconformidades e a implementar as oportunidades de melhoria identificadas no decurso das ações de auditoria. Estas recomendações são monitorizadas, sendo um denominador comum a sua implementação dentro dos prazos definidos. Neste segundo momento foram ainda identificados dois elementos relevantes para a investigação, o primeiro refere-se à atitude preventiva da AFI dos ramos consubstanciada em ações “profiláticas” desenvolvidas na sequência de desconformidades recorrentes, o segundo traduz-se na abrangência da AFI evidenciada pela verificação, ainda que de forma ténue e incompleta, da forma como os atos de administração financeira refletem os objetivos estratégicos.

Considera-se que os resultados obtidos autorizam confirmar a Hipótese 2 “*As recomendações formuladas nos relatórios da AFI são implementadas pelos serviços executores auditados nos prazos definidos, sendo a sua execução acompanhada pelos órgãos de auditoria interna.*”, bem como recuperar a parte da Hipótese 1 pendente da análise desenvolvida no Capítulo 2, dado que o facto da Marinha e do Exército empenharem, ainda que residualmente, as atividades de AFI na verificação da forma como os atos de administração financeira refletem os seus objetivos estratégicos na área da AFP, confirma parcialmente que “*Estas atividades [de AFI] não se limitam a avaliações de conformidade incidindo também sobre os resultados obtidos pela gestão.*”.

A terceira fase do estudo centrou-se na relevância conferida pelos ramos ao CI e AFI nas suas estratégias, com o intuito de obter a resposta para a QD3 “*O bom funcionamento da AFI e do CI constitui um fator de nível estratégico para a gestão dos ramos?*”, para tal recorreu-se às Diretivas de Planeamento Estratégico em vigor e a elementos das entrevistas. A análise desenvolvida permite concluir que as estratégias dos ramos incluem a função de CI, conferindo-lhe relevância em face do processo de mudança em curso nas FFAA, por reconhecer a imprescindibilidade da edificação de sistemas de CI que proporcionem informação relevante para a decisão aos diversos níveis. Neste contexto, a AFI destaca-se enquanto elemento central das ações e atividades tendentes à edificação de sistemas de CI mais efetivos na área da AFP.



Os dados recolhidos nas entrevistas confirmam que as desconformidades graves de âmbito administrativo e financeiro são comunicadas aos CEM e, acessoriamente, identificou-se que a entrada em produtivo do módulo de BI do SIGDN constituirá uma mais-valia para a gestão financeira e patrimonial dos ramos.

Considera-se assim existirem fundamentos suficientes para confirmar a Hipótese 3 *“A documentação estruturante da estratégia interna dos ramos inclui objetivos na área do CI. Os factos verificados no decurso de ações de AFI que configuram riscos de grau muito elevado são reportados à gestão de topo dos ramos.”*

Por fim, procurando-se identificar os contributos da AFI para o objetivo de maior sustentabilidade financeira constante da Reforma «Defesa 2020», consideraram-se dois conteúdos, o primeiro sobre a utilidade do conceito de CG para compreender os processos relacionais no enquadramento da Reforma, o segundo quanto à forma como a AFI contribui para o referido objetivo. Sendo esta fase de carácter essencialmente prospetivo, privilegiou-se, dentro do enquadramento concetual do Capítulo 1, a informação recolhida nas entrevistas para dar resposta à QD4 *“Qual a perceção sobre a importância da existência de CI eficientes para a implementação da Reforma «Defesa 2020», na componente que respeita a uma maior sustentabilidade financeira?”*.

O processo essencialmente dedutivo seguido nesta fase final revela a existência de pontos de contacto entre a organização e princípios enformadores das estratégias e sistemas de monitorização e controlo adotados pelos ramos e os princípios estruturantes da CG, sendo reconhecido algum potencial a uma hipotética incorporação da CG nas FFAA, desde que devidamente adequada às características próprias da organização militar. Já no que se refere à forma como a AFI poderá contribuir para a Reforma «Defesa 2020», torna-se claro que a importância que lhe é conferida pelos ramos, evidenciada nas múltiplas referências constantes das Diretivas de Planeamento Estratégico que, recorde-se, espelham as orientações da Reforma, permite propor uma resposta positiva na medida em que a AFI é apresentada como coadjuvante para uma gestão mais racional e eficiente dos recursos.

Estes resultados permitem confirmar a Hipótese 4 *“Os ramos compreendem o esforço nacional em curso para equilibrar as finanças públicas e garantir a sustentabilidade económica e financeira do país. Neste contexto a Reforma «Defesa 2020» é um processo inclusivo e incorporado, entendendo-se que o reforço das atividades de AFI e CI são fundamentais para proporcionar um ambiente favorável a uma maior eficiência da gestão dos recursos financeiros.”*



Perante estes resultados convergentes para a obtenção da resposta à QC ***“Qual o contributo da AFI para uma utilização mais eficiente dos recursos financeiros atribuídos aos ramos das Forças Armadas?”***, entende-se adequado concluir a título de resposta que a AFI:

- É relevante para o nível de eficiência atual da gestão dos recursos financeiros e patrimoniais, derivado do facto da organização dos ramos contemplar, em todos os casos, a existência de entidades dedicadas à AFI que pautam a sua ação por regulamentos;
- Ocupa uma posição de relevo no desiderato permanente de alcançar níveis ainda mais elevados de eficiência na utilização dos recursos financeiros, já que, no processo de mudança em curso, os ramos dedicam especial atenção quer à AFI de nível operativo, quer ao aperfeiçoamento dos sistemas de CI fundamentados em LA que têm como denominador comum a AFI.

Desta forma recomenda-se que a AFI continue a constituir um instrumento integrado nos sistemas de CI, tendo em atenção o alcançar de níveis de eficiência acrescidos na AFP dos ramos, em consonância com o objetivo de sustentabilidade financeira constante da Reforma «Defesa 2020», sugerindo-se que seja ponderada a sua extensão à verificação, de forma mais sistemática e completa, da medida em que os atos de administração financeira refletem os objetivos estratégicos dos ramos.



## **Bibliografia**

### Livros impressos

Costa, C., 2014. *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. 10ª ed. s.l.:Rei dos Livros.

Esperança, J. P., Sousa, A., Soares, E. & Pereira, I., 2011. *Corporate Governance no Espaço Lusófono*. Alfragide: Texto Editores.

Pinto, J. C. et al., 2013. *A Emergência e o Futuro do Corporate Governance em Portugal*. Coimbra: Almedina.

Quivy, R. & Campenhoudt, L. V., 2013. *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 6ª ed. Lisboa: Gradiva.

Silva, A. S. et al., 2006. *Livro Branco sobre Corporate Governance em Portugal*. s.l.: Instituto Português de Corporate Governance.

### Artigos impressos

Abreu, J. M. C., 2010. Corporate Governance em Portugal. *Miscelâneas*, abril, Volume 6, pp. 7-47.

Dodd, M., 1933. The Modern Corporation and Private Property - Book Review. *University of Pennsylvania Law Review and American Law Register*, abril, 782-785.

Ferreira, R., Furtado, F., Almeida, M. & Coimbra, F., 2014. A Reforma do Mercado de Auditoria. *RFF - Sociedade de Advogados, RL*, 9 - abril, 1-4.

Ratchev, V., 2009. Governance, Management, Command, Leadership: Setting the Context for Studies of Defence Management. *Security and Defence Management Series*, Volume 1, 15-43.

Slyke, D. M. V., 2006. Agents or Stewards: Using Theory to Understand the Government-Nonprofit Social Service Contracting Relationship. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14 - setembro, 157-187.

### Artigos eletrónicos

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013. *Internal Control - Integrated Framework - Executive Summary*, [Em linha]. Disponível em: [http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf).

[Consult. 26 out. 2014].



Heidrick & Struggles, 2014. *Towards Dynamic Governance 2014: European Corporate Governance Report*, [Em linha]. Disponível em: <http://content.yudu.com/A2lq4h/HeidrickCorpGov2014/resources/index.htm?referrerUrl=http%3A%2F%2Fwww.heidrick.com%2FKnowledge-Center%2FPublication%2FEuropean-Corporate-Governance-Report-2014-Towards-Dynamic-Governance&skipFlashCheck=true>, [Consult. em 22 out. 2014].

Kohn, R. H., 1997. *An Essay on Civilian Control of the Military*, [Em linha]. Disponível em: [http://www.unc.edu/depts/diplomat/AD\\_Issues/amdipl\\_3/kohn.html](http://www.unc.edu/depts/diplomat/AD_Issues/amdipl_3/kohn.html), [Consult. 19 out. 2014].

Minculete, G. & Olar, P., 2014. *A Relational Analysis of Corporate Governance*, [Em linha]. Disponível em: [http://journal.dresmara.ro/issues/volume5\\_issue1/12\\_minculete\\_olar\\_vol5\\_issue1.pdf](http://journal.dresmara.ro/issues/volume5_issue1/12_minculete_olar_vol5_issue1.pdf), [Consult. 29 out. 2014].

OCDE, 2004. *Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades*, [Em linha]. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>, [Consult. 21 out. 2014].

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2014. *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, [Em linha]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Divulgacoes/2014/NovaDiretivaRegulamento.pdf>, [Consult. 25 dez. 2014].

Pastoriza, D. & Ariño, M. A., 2008. *When Agents Becomes Stewards: Introducing Learning in the Stewardship Theory*, [Em linha]. Disponível em: [http://www.iese.edu/en/files/6\\_40618.pdf](http://www.iese.edu/en/files/6_40618.pdf), [Consult. 24 out. 2014].

The Institute of Internal Auditors, 2014. *Standards & Guidance - Definition of Internal Auditing*, [Em linha]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, [Consult. 26 dez. 2014].

Tricker, B., 2010. *Twenty Practical Steps to Better Corporate Governance*, [Em linha]. Disponível em: <http://www.csiaorg.com/Resources/Documents/20%20practical%20steps%20to%20better%20corporate%20governance.pdf>, [Consult. 18 out. 2014].

#### Documentos legais

Assembleia da República, 1990. *Bases da contabilidade pública* (Lei 8/90, de 20 de fevereiro), Lisboa: Diário da República.



Assembleia da República, 1997. *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* (Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com oitava alteração introduzida pela Lei n.º 2/2012, de 6 de janeiro), Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 2004. *Estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado* (Lei 4/2004, de 15 de janeiro), Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 2006. *Procede à quarta alteração e republica a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto* (Lei 48/2006, de 29 de agosto), Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 2014a. *Procede à primeira alteração e republica a Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas, aprovada pela Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de julho* (Lei Orgânica 6/2014, de 1 de setembro), Lisboa: Diário da República.

Assembleia da República, 2014b. *Procede à primeira alteração e republica a Lei de Defesa Nacional, aprovada pela Lei Orgânica n.º 1-B/2009, de 7 de julho* (Lei Orgânica 5/2014, de 29 de agosto), Lisboa: Diário da República.

Conselho das Comunidades Europeias, 1984. *Aprova o regime das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos* (Diretiva 84/253/CEE, de 10 de abril), Luxemburgo: Jornal Oficial das Comunidades Europeias.

Ministério da Defesa Nacional - Gabinete do Ministro, 2013. *Diretiva Ministerial para a Reforma Estrutural na Defesa Nacional e nas Forças Armadas* (Despacho 7527-A/2013, de 31 de maio), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional - Gabinete do Ministro, 2014. *Diretiva Ministerial Complementar para a Reforma Estrutural na Defesa Nacional e nas Forças Armadas* (Despacho 7234-A/2014, de 29 de maio), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 1994a. *Estabelece as Atribuições, Organização e Competências do Comando Logístico e Administrativo da Força Aérea* (D.R. 52/94, de 3 de setembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 1994b. *Estabelece as Atribuições, Organização e Competências da Superintendência dos Serviços Financeiros da Marinha* (D.R. 24/94, de 1 de setembro), Lisboa: Diário da República.



Ministério da Defesa Nacional, 2007. *Estabelece as Atribuições, Organização e Competências do Comando do Pessoal, do Comando da Logística, do Comando da Instrução e Doutrina e do Comando Operacional do Exército* (D.R. 74/2007, de 2 de julho), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2009a. *Aprova a Lei Orgânica do Estado-Maior-General das Forças Armadas* (D.L. 234/2009, de 15 de setembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2009b. *Aprova a Lei Orgânica da Marinha* (D.L. 233/2009, de 15 de setembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2009c. *Aprova a Lei Orgânica do Exército* (D.L. 231/2009, de 15 de setembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2009d. *Aprova a Lei Orgânica da Força Aérea* (D.L. 232/2009, de 15 de setembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2012. *Diretiva para a Reorganização da Estrutura Superior da Defesa Nacional e das Forças Armadas* (Despacho 149/MDN/2012, de 12 de Junho), Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.

Ministério da Defesa Nacional, 2014a. *Aprova a Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional* (D.L. 183/2014, de 29 de dezembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2014b. *Aprova a Lei Orgânica do Estado-Maior-General das Forças Armadas* (D.L. 184/2014, de 29 de dezembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2014c. *Aprova a Lei Orgânica da Marinha* (D.L. 185/2014, de 29 de dezembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2014d. *Aprova a Lei Orgânica do Exército* (D.L. 186/2014, de 29 de dezembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério da Defesa Nacional, 2014e. *Aprova a Lei Orgânica da Força Aérea* (D.L. 187/2014, de 29 de dezembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2008a. *Altera e republica o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (D.L. 224/2008, de 20 de novembro), Lisboa: Diário da República.



Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2008b. *Cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e aprova os respectivos Estatutos* (D.L. 225/2008, de 20 de novembro), Lisboa: Diário da República.

Ministério das Finanças, 1992. *Estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado* (D.L. 155/92, de 28 de julho), Lisboa: Diário da República.

Ministério das Finanças, 1998. *Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI)* (D.L. 166/98, de 25 de junho), Lisboa: Diário da República.

Ministério das Finanças, 2013. *Aprova o Novo Regime Jurídico do Sector Público Empresarial* (D.L. 133/2013, de 3 de outubro), Lisboa: Diário da República.

Ministérios das Finanças e da Administração Pública e da Justiça, 2006. *Actualiza e Flexibiliza os Modelos de Governo das Sociedades Anónimas* (D.L. 76-A/2006, de 19 de março), Lisboa: Diário da República.

Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia, 2006. *Revisão legal das contas anuais e consolidadas* (Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio), s.l.:Jornal Oficial da União Europeia.

Presidência do Conselho de Ministros, 2013a. *Aprova o Conceito Estratégico de Defesa Nacional* (R.C.M. 19/2013, de 21 de março), Lisboa: Diário da República.

Presidência do Conselho de Ministros, 2013b. *Aprova as Linhas de Orientação para a Execução da Reforma Estrutural da Defesa Nacional e das Forças Armadas, designada por Reforma «Defesa 2020»* (R.C.M. 26/2013, de 11 de abril), Lisboa: Diário da República.

Presidência do Conselho de Ministros, 2008. *Aprova as Orientações para a Execução da Reorganização da Estrutura Superior da Defesa Nacional e das Forças Armadas* (R.C.M. 39/2008, de 7 de fevereiro), Lisboa: Diário da República.

#### Entrevistas

Montenegro, J. A., 2015. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistado pelo Autor. Lisboa, 29 jan. 2015.

Pereira, A. M., 2015. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistado pelo Autor. Lisboa, 16 jan. 2015.



Pessanha, A., 2015. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistada pelo Autor. Lisboa, 23 jan. 2015.

Ramalheira, S. M., 2014. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistado pelo Autor. Lisboa, 23 dez. 2014.

Ramos, N. J., 2014. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistado pelo Autor. Alfragide, 30 dez. 2014.

Silva, J. J., 2015. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistado pelo Autor. Lisboa, 13 jan. 2015.

Silva, P. M., 2015. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Entrevistado pelo Autor. Alfragide, 14 jan. 2015.

#### Documentação interna do MDN e FFAA

Exército, 2008. *RAD 95 - Regulamento para a Inspeção no Exército*. Lisboa: s.n.

Exército, 2013a. *Circular n.º 3/2013 - Prestação Mensal de Contas*. Lisboa: s.n.

Exército, 2013b. *Circular n.º 2/2013 - Prestação de Contas do Exército ao Tribunal de Contas*. Lisboa: s.n.

Exército, 2013c. *Circular n.º 1/2013 - Sistema Financeiro do Exército*. Lisboa: s.n.

Exército, 2015. *Diretiva de Planeamento do Exército para o Biénio 2015-2016*. Lisboa: s.n.

Força Aérea, 2010. *RFA 303-10(A) Capítulo 5 - Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial*. Lisboa: s.n.

Força Aérea, 2011a. *Circular n.º 6/2011 - Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas de Gerência*. Lisboa: s.n.

Força Aérea, 2011b. *Circular n.º 5/2011 - Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas Mensal e Trimestral*. Lisboa: s.n.

Força Aérea, 2013. *Diretiva de Planeamento da Força Aérea*. Lisboa: s.n.

Força Aérea, s.d. *RFA 25-1(C) - Sistema de Inspeção da Força Aérea*. Lisboa: s.n.

Governo de Portugal-Ministério da Defesa Nacional, 2013. *Linhas Gerais da Reforma Defesa 2020*. Lisboa: s.n.



Marinha, 2008. *Despacho CEMA 01/08, de 9 de janeiro: Aprova o Regulamento de Administração Financeira da Marinha*. Lisboa: s.n.

Marinha, 2011. *IAA 3 (C) Actividades de Inspeção*. Lisboa: s.n.

Marinha, 2014a. *Diretiva de Planeamento da Marinha 2014*. Lisboa: s.n.

Marinha, 2014b. *ITSUF 2 - Instruções Técnicas sobre a Elaboração e Prestação de Contas*. Lisboa: s.n.

#### Diversos

Direção-Geral da Administração e Emprego Público, 2014. *Administração Direta do Estado*, [Em linha]. Lisboa: DGAEP. Disponível em: <http://www.dgaep.gov.pt/index.cfm?OBJID=7896188b-f40c-4f69-8401-4d7300a5e8ef>, [Consult. 19 nov. 2014].

Ministério das Finanças, 2014. *Documento de Estratégia Orçamental 2014-2018*, [Em linha]. Lisboa: MF. Disponível em: <http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e46626e52705a47466b5a584e466548526c636d3568637938314d4459354d6a51334e6930344d6a557a4c5451304d475574596a41335a43307a4e6a6b794e5746694d7a646c597a51756347526d&fich=50692476-8253-440e-b07d-36925ab37ec4.pdf&Inline=true>, [Consult. 26 dez. 2014].

Presidência do Conselho de Ministros, 2005. *Programa do XVII Governo Constitucional*, [Em linha]. Lisboa: PCM. Disponível em: <http://www.unic.pt/images/stories/publicacoes/ProgramaGovernoXVII.pdf>, [Consult. 28 dez. 2014].


Presidência do Conselho de Ministros, 2011. *Programa do XIX Governo Constitucional*, [Em linha]. Lisboa: PCM. Disponível em: [http://www.portugal.gov.pt/media/130538/programa\\_gc19.pdf](http://www.portugal.gov.pt/media/130538/programa_gc19.pdf), [Consult. 28 dez. 2014].

Tribunal de Contas, 1999a. *Manual de Auditoria e Procedimentos - volume I*, [Em linha]. Lisboa: TC. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>, [Consult. 25 dez. 2014].

Tribunal de Contas, 1999b. *Manual de Auditoria e Procedimentos - Anexo I – Glossário*, [Em linha]. Lisboa: TC. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Glossario.pdf>, [Consult. 25 dez. 2014].



Anexo A – Exemplo de tabela de taxas de execução orçamental da Marinha

 <b>Execução Orçamental Fevereiro 2014</b>		Fonte Financiamento	Agrupamento		
Marinha		Fevereiro	Sub-Agrupamento		
Setor		Atualizar Dados			
Divisão		Unidade			
<b>ORÇAMENTO</b>					
ANO	DOTAÇÃO INICIAL	ALTERAÇÕES (+)	ALTERAÇÕES (-)	CATIVOS LEGAIS	DOT. COR. LIQ. CATIVOS
2014	31.545.865,00	5.981.767,00	11.415.335,00	9.370,00	33.552.451,00
2013	22.656.452,00	6.638.844,00	1.554.122,00	77.068,00	29.955.542,00
<b>EXECUÇÃO ORÇAMENTAL REALIZADA - ACUMULADO A FEVEREIRO 2014</b>					
ANO	CABIMENTADO	COMPROMETIDO	FATURAS PROCESSADAS	FATURAS PAGAS	
2014	31.545.865,00	5.981.767,00	11.415.335,00	9.370,00	
2013	22.656.452,00	6.638.844,00	1.554.122,00	77.068,00	
<b>COMPROMISSOS vs FUNDOS DISPONÍVEIS (RECEITAS GERAIS)</b>					
FUNDOS DISPONÍVEIS LC/PA	FUNDOS DISPONÍVEIS DGO	VARIAÇÃO	COMPROMISSOS	SALDO	
299.361.327,00	298.815.420,00	-545.907,00	295.603.494,84	3.211.925,16	
		-0,2%	98,9%	1,1%	
<b>PAGAMENTOS vs PREVISÃO MENSAL DE EXECUÇÃO</b>					
<b>FEVEREIRO 2014</b>					
	PREVISÃO	PAGAMENTOS	DESVIOS	%	
INICIAL	34.401.291,00	33.910.549,00	-490.742,00	-1,4%	
ATUALIZADA	33.828.628,00	81.921,00	81.921,00	0,2%	
<b>ACUMULADO (JANEIRO A FEVEREIRO 2014)</b>					
	PREVISÃO	PAGAMENTOS	DESVIOS	%	
INICIAL	157.461.765,00	155.721.817,00	-1.739.948,00	-1,1%	
ATUALIZADA	155.639.895,00	81.922,00	81.922,00	0,1%	

Data de atualização: 02-03-2014





## Orçamento da Marinha 2014

Evolução da Execução Orçamental (JAN a DEZ)

## - Orçamento de Funcionamento (FF 10.111) -

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Autoridade Marítima Nacional	DGAM	507.183	507.175,89	328.612,65	100	0	65	-35
	DMA	60.364	60.362,6	60.362,6	100	0	100	0
	DMC	45.399	45.398,1	45.398,1	100	0	100	0
	DMM	17.500	17.490,69	17.490,69	100	0	100	0
	DMNL	67.061	67.059,49	67.059,49	100	0	100	0
<b>Autoridade Marítima Nacional</b>		<b>773.648</b>	<b>773.573,2</b>	<b>595.009,96</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>77</b>	<b>-23</b>

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Ciências e Técnicas do Mar	IH	20.430	20.429,46	20.429,46	100	0	100	0
<b>Ciências e Técnicas do Mar</b>		<b>20.430</b>	<b>20.429,46</b>	<b>20.429,46</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>0</b>

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Comando Superior	GABCEMA	407.817	407.743,67	406.680,95	100	0	100	0
	MC	85.984	85.866,22	85.866,22	100	0	100	0
<b>Comando Superior</b>		<b>493.801</b>	<b>493.609,89</b>	<b>492.547,17</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>0</b>

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Cultura	MM	428.049	427.863	427.863	100	0	100	0
<b>Cultura</b>		<b>428.049</b>	<b>427.863</b>	<b>427.863</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>0</b>

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Ensino Superior e Formação	CEFA	245.954	245.489,91	245.489,91	100	0	100	0
	DSF	536.917	536.899,9	536.899,9	100	0	100	0
	EN	1.303.978	1.303.600,18	1.090.427	100	0	84	-16
	ETNA	764.156	763.358	664.266,53	100	0	87	-13
<b>Ensino Superior e Formação</b>		<b>2.851.005</b>	<b>2.849.547,99</b>	<b>2.537.083,34</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>89</b>	<b>-11</b>

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Estado-Maior	AM	30.775	30.374,54	30.374,54	99	-1	99	-1
	EMA	87.031	86.805,1	57.478,74	100	0	66	-34
	UAJCM	1.226.205	1.194.698,9	1.161.998,33	97	-3	95	-5
<b>Estado-Maior</b>		<b>1.344.041</b>	<b>1.311.878,54</b>	<b>1.249.851,61</b>	<b>98</b>	<b>-2</b>	<b>93</b>	<b>-7</b>

Setor	UEO	Orçam. Corrigido (L.in. Cativ.)	Compromissos	Pagamentos	Ix. Exec. Comp. (%)	Varição para Fundos Disp. (Referência: 100%) P.P.	Ix. Exec. Pagam. (%)	Varição para Duod. Referência: 100% P.P.
Financeiro	DSAFC	7.192.676	7.188.728,3	6.745.395,44	100	0	94	-6
	EGM	37	0	0	0	-100	0	-100
	VPC	18.469.591	18.425.691,35	18.425.691,35	100	0	100	0
	VPM	291.177.724	291.177.715,81	291.177.715,81	100	0	100	0
<b>Financeiro</b>		<b>347.774.926</b>	<b>347.727.025,77</b>	<b>347.283.692,91</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>0</b>



## **Apêndice A – Guião das entrevistas**

### **INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES**

Curso de Promoção a Oficial General 2014-2015 – Trabalho de Investigação Individual

Tema: “A Auditoria Financeira Interna e a *Corporate Governance* nas Forças Armadas”

Auditor: 20284 CMG AN Nelson Alves Domingos

Contactos: [domingos.na@iesm.pt](mailto:domingos.na@iesm.pt), [alves.domingos@marinha.pt](mailto:alves.domingos@marinha.pt),

[nelson.a.domingos1@gmail.com](mailto:nelson.a.domingos1@gmail.com), TM: 966761016

Guião para Entrevista com S. Exa. \_\_\_\_\_

### **Apresentação do trabalho**

#### Justificação do tema

A escassez de recursos associada, em primeiro lugar, à crise económica que atingiu a zona euro a partir de 2008, com reflexos de especial gravidade nas economias dos países do sul da Europa e, em segundo, ao Programa de Ajustamento Económico e Financeiro (PAEF) que decorreu até ao 2.º trimestre de 2014, determinou a necessidade de reformas transversais a toda a Administração Pública.

As Forças Armadas (FFAA), integrando-se na administração direta do Estado através do Ministério da Defesa Nacional (MDN), são incluídas naquele processo, merecendo referência no Programa do XIX Governo Constitucional, que dá continuidade ao ciclo iniciado em 2005 para reorganizar a estrutura superior das FFAA.

Nesta sequência, o Despacho n.º 149/MDN/2012, de 12 de junho – Diretiva para a Reorganização da Estrutura Superior da Defesa Nacional e das Forças Armadas, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 26/2013, de 11 de abril – aprova as linhas de orientação para a execução da reforma estrutural da defesa nacional e das FFAA (Reforma «Defesa 2020») e os seguintes Despachos Ministeriais n.ºs 7527-A/2013, de 31 de maio e 7234-A/2014, de 29 de maio, têm como elemento comum “...a definição e implementação de um modelo sustentável para a defesa nacional e para as Forças Armadas, assente numa abordagem de sistemas e processos”.

#### Contexto e base conceptual

Para melhor compreensão a contextualização é sistematizada em duas áreas:

Social e política – num sistema político democrático, representativo da vontade da sociedade, as atividades das FFAA estão sujeitas ao escrutínio de uma sociedade portuguesa progressivamente mais informada, consciente, por um lado, que os desenvolvimentos recentes de conflitos armados em áreas remotas podem alastrar



rapidamente numa envolvente de crise económica e financeira global, mas exigindo também que os recursos financeiros e materiais, cada vez mais escassos, sejam geridos e utilizados de acordo com os mais elevados padrões de eficiência.

Económica e financeira – não se prevendo crescimentos significativos dos orçamentos a atribuir à defesa nacional e às FFAA no curto/médio prazo, a avaliação desenvolvida pela atividade de auditoria interna financeira sobre os processos internos de natureza financeira das organizações, ganha dimensão ainda mais relevante pelo contributo que poderá dar ao identificar formas de “como fazer melhor”.

Ao enquadramento proporcionado pelo contexto suprarreferido é associado um quadro concetual habilitante do tratamento da problemática do exercício da atividade de auditoria interna financeira nas FFAA e da forma como esta proporciona informação às gestões de topo dos ramos, relevante para o seu diálogo com o MDN.

Situamo-nos assim no campo das ciências da gestão, constituído essencialmente por estudos nas áreas teóricas de “Auditoria” e *Corporate Governance*<sup>40</sup>. A utilização deste último conceito poderá parecer invulgar, dado que estamos no domínio das relações que se estabelecem entre as FFAA e o poder político. Embora a *Corporate Governance* tenha sido desenvolvida inicialmente para regular as relações que se estabelecem entre acionistas, administradores e gestores de sociedades comerciais e financeiras de grande dimensão, permitindo concetualizar sistemas de direção e controlo para o governo destas sociedades e protegendo os legítimos interesses e expectativas de todos os intervenientes, nos anos mais recentes tem havido uma tendência para adotar os seus princípios para organizações que não visam o objetivo do lucro e ao setor empresarial público.

Desta forma, propõe-se a análise das relações acima referidas entre as FFAA e o poder político à luz do enquadramento concetual proporcionado pelas mais recentes correntes de pensamento sobre *Corporate Governance*, privilegiando as que apontam para abordagens mais conciliadoras (Teoria de *Stewardship*)<sup>41</sup> em detrimento de

---

<sup>40</sup> “Conjunto de estruturas de autoridade e de fiscalização do exercício dessa autoridade, internas e externas, tendo por objetivo assegurar que uma sociedade (em regra comercial ou financeira) estabeleça e concretize, eficaz e eficientemente, atividades e relações contratuais consentâneas com os fins privados para que foi criada e é mantida e as responsabilidades sociais que estão subjacentes à sua existência”. Cfr. Livro Branco sobre *Corporate Governance* em Portugal, Instituto Português de Corporate Governance, 2006, pág. 12.

<sup>41</sup> A Teoria de *Stewardship* contextualiza as relações entre acionistas e gestores das sociedades segundo fatores que levam os indivíduos a assumir o papel de agentes ou de *stewards*. Estes fatores podem ser de diversos âmbitos, como por exemplo o tipo de ambiente organizacional adotado – sistemas de gestão inclusivos de trabalho em equipa com uma visão e missão partilhada por todos, em vez de sistemas rígidos de controlo e baseados na competição dos indivíduos, podem motivar a emergência de comportamentos *steward*, em que os gestores sentem a organização como sendo sua, empenhando todas as suas capacidades



concretizações que se baseiam na divergência de interesses entre intervenientes, como a Teoria da Agência<sup>42</sup>.

#### Objeto e delimitação do estudo

O presente estudo incide nas atividades de auditoria interna financeira desenvolvidas pelos três ramos das FFAA e na forma como aquelas contribuem para a tomada de decisão das gestões de topo dos ramos e para a relação que se estabelece com o MDN, considerando a envolvente do processo de mudança em curso na defesa nacional – a Reforma «Defesa 2020», e o atual contexto de austeridade na área das finanças públicas, enquanto possíveis fatores determinantes da emergência de eventuais novos padrões de exigência na gestão dos recursos financeiros disponibilizados às FFAA.

Desta forma, a nossa análise é centrada na Reforma «Defesa 2020», na parte que respeita à afetação de recursos financeiros condicionada pelas severas restrições orçamentais em curso, nos processos de auditoria financeira interna implementados nos três ramos e, ainda, nas relações entre o MDN e os ramos, enquanto entidades com autonomia administrativa, responsáveis pela gestão de dinheiros públicos, que se inserem na administração direta do Estado.

#### Objetivo da investigação

Pretende-se identificar a forma como as atividades de auditoria financeira interna contribuem para a tomada de decisão dos Chefes de Estado-Maior (CEM) na gestão dos recursos financeiros e em face das prioridades estabelecidas pela Reforma «Defesa 2020», em especial quanto à racionalização da despesa militar por via de uma maior eficiência na utilização de recursos. Complementarmente proceder-se à avaliação da validade do quadro concetual proporcionado pela *Corporate Governance* para explicar a interação entre o MDN e os ramos em matéria de gestão de recursos financeiros.

---

na prossecução do mandato que lhes é conferido pelos acionistas (principais) e rejeitando quaisquer “comportamentos divergentes”.

<sup>42</sup> A Teoria da Agência concetualiza as relações entre acionistas e gestores das sociedades segundo um modelo de comportamento humano racional, individualista e oportunista. Os acionistas, enquanto proprietários do capital, assumem o papel de principais que contratam os gestores (agentes) para gerir a sociedade. Ambos tentam maximizar o seu benefício nesta relação contratual, os acionistas procuram garantir que os gestores prossigam os fins definidos estabelecendo sistemas de controlo baseados em mecanismos de recompensas e penalidades, por seu lado os gestores aceitam a condição de agentes porque percebem benefícios no contrato que estabelecem com os acionistas. No entanto, assumindo a perspetiva de um comportamento humano racional, individualista e oportunista, os gestores (agentes), enquanto detentores privilegiados de informação, podem desviar-se do mandato que lhe é conferido pelos acionistas (principais) se identificarem maior vantagem nesta opção. Por seu lado, os acionistas, conscientes da possibilidade deste comportamento, tendem a estabelecer sistemas de controlo complexos e cada vez mais dispendiosos, em alternativa ou de forma complementar, podem proporcionar mais benefícios aos gestores, que anulem vantagens resultantes de eventuais “comportamentos divergentes”.



Questão central

Decorrente das fases de exploração e delimitação do tema, identifica-se a seguinte questão central:

*Qual o contributo da auditoria financeira interna para uma utilização mais eficiente dos recursos financeiros atribuídos aos ramos das Forças Armadas?*

Guião da entrevista

<b>Tópicos</b>	<b>Perguntas</b>	<b>Informação</b>
Organização da AFI (a)	O ramo dispõe de um organismo vocacionado para a AFI?	Procura-se identificar a organização da AFI dos ramos. A informação recolhida nas entrevistas será complementada com a obtida durante a análise das LO dos ramos e de outra documentação específica estruturante.
	Este organismo dispõe de algum tipo de autoridade técnica ou funcional na área da AFI?	
	Qual a sua dependência hierárquica e funcional?	
	Qual o seu nível na hierarquia do ramo?	
	Como se relaciona com a Inspeção-Geral do ramo?	
	As auditorias realizadas obedecem ao um plano aprovado? Por que entidade?	



Guião da entrevista (continuação)

<b>Tópicos</b>	<b>Perguntas</b>	<b>Informação</b>
Âmbito da AFI (a)	Que tipos de auditoria são realizados? (temáticas, setoriais, processo, acompanhamento).	Pretende-se: a) Caracterizar os processos e atividades associadas à AFI dos ramos, nas diferentes vertentes: são apenas auditorias sobre áreas temáticas específicas (Fundo de maneo da UEO A, cantina da UEO B, imobilizado da UEO C) ou mais abrangentes e transversais (contratação de serviços de reparação e manutenção, sistema de alimentação, empreitadas de obras públicas). b) Identificar a participação da AFI no processo de prestação de contas interna e na validação da conta de gerência do ramo. c) Conhecer se a AFI proporciona soluções para as desconformidades detetadas, quer através de recomendações, quer por via de ações profiláticas dirigidas para áreas menos consolidadas. d) Conhecer a extensão da análise da AFI dos ramos: limita-se a avaliações de conformidade ou também incide sobre os resultados obtidos, comparando-os com os objetivos da gestão.
	A AFI inclui rotinas de controlo sobre a prestação de contas interna ou apenas contempla ações de auditoria no terreno?	
	São elaborados relatórios das ações de auditoria sobre as prestações de contas internas?	
	Existe a preocupação de identificar as desconformidades recorrentes? São desenvolvidas soluções para a sua prevenção/correção?	
	As ações de auditoria focam-se apenas na regularidade e conformidade dos processos ou procuram avaliar em que medida os objetivos planeados são alcançados?	



Guião da entrevista (continuação)

<b>Tópicos</b>	<b>Perguntas</b>	<b>Informação</b>
Relevância da AFI (a)	A documentação estruturante da estratégia do ramo contém objetivos na área do controlo interno de âmbito financeiro?	Neste tópico a informação relevante traduz-se na identificação da importância que o ramo dá às atividades de AFI, ao nível estratégico e, também, ao nível operacional (execução).
	É efetuado o acompanhamento da implementação das recomendações decorrentes das ações de AFI?	
	As recomendações são implementadas dentro dos prazos?	
	Eventuais desconformidades representativas de risco muito elevado são levadas ao conhecimento do CEM? Através de que canais? Qual o formato?	
	O organismo responsável pela AFI colabora nas auditorias de âmbito financeiro efetuadas por entidades externas (TC, IGF, IGDN)?	
Reforma «Defesa 2020» (a)	Uma das prioridades estabelecidas pela Reforma «Defesa 2020» é a racionalização da despesa militar por via de uma maior eficiência na utilização de recursos. Na sua opinião existem oportunidades de melhoria no campo da gestão financeira e orçamental do ramo?	Procura-se avaliar a adesão dos ramos à Reforma «2020», em particular no que respeita ao reconhecimento de que existe espaço para racionalizar a despesa por via de uma melhor gestão orçamental e financeira. Adicionalmente, pretende-se colher opiniões sobre o papel que a AFI dos ramos pode desempenhar neste processo.
	Como pensa que a AFI pode contribuir para uma gestão mais eficiente dos recursos financeiros colocados à disposição do ramo, mesmo que a margem de melhoria da racionalização da despesa militar, prioritária na Reforma «2020», seja reduzida?	



Guião da entrevista (continuação)

<b>Tópicos</b>	<b>Perguntas</b>	<b>Informação</b>
<i>Corporate Governance</i>	O conceito de CG foi desenvolvido originalmente para regular as relações entre acionistas, administradores e gestores de sociedades comerciais e financeiras de grande dimensão. Mais recentemente, alguns autores têm adotado este conceito para explicar relações que se estabelecem no âmbito de organizações sem fins lucrativos e no âmbito do setor público empresarial (vide DL 133/2013), recorrendo a abordagens do conceito mais conciliadoras (Teoria de <i>Stewardship</i> ) em detrimento de outras mais conflituais (Teoria da Agência). No contexto sistema político democrático português, em que a sociedade elege um Governo representativo da vontade da maioria, como visualiza a possibilidade das relações que o Governo estabelece com as entidades subordinadas da Administração Direta do Estado serem analisadas no enquadramento do CG?	Pretende-se aferir sobre a utilidade do enquadramento proporcionado pelo conceito de CG para explicar as relações que se estabelecem entre os ramos e o MDN e, ainda, dentro dos ramos, focadas no objeto do nosso estudo: a AFI e o seu contributo para a gestão eficiente dos recursos financeiros colocados à disposição dos ramos pelo Governo.
	Poderá o conceito ser útil para explicar os processos relacionais internos de entidades públicas altamente hierarquizadas e disciplinadas, cujos colaboradores conhecem a missão e partilham a visão de futuro da entidade?	

(a) As perguntas incluídas nestes tópicos são exclusivas para as entrevistas com os OFGEN e OFSUP dos três ramos.

Notas:

a) Solicita-se autorização para a gravação da entrevista, a fim de facilitar a posterior redução a escrito;

b) O resultado da entrevista, reduzido a escrito, será submetido à aprovação e autorização de V. Exa.

c) Pretende-se que o texto final da entrevista, com eventuais alterações que entenda serem necessárias e clarificadoras, seja integrado num dos anexos ao estudo, sendo a entrevista mencionada na bibliografia e podendo constituir fonte para citações ao longo do texto do estudo, devidamente referenciadas.

Muito obrigado pela atenção dispensada.



**Apêndice B – Resumo das respostas às questões 1-6 (apoio ao Capítulo 2)**

Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
1-O ramo dispõe de um organismo vocacionado para a AFI?	Sim, a SF depende do CEMA e tem uma estrutura orgânica que engloba três direções que asseguram o desenvolvimento dos ciclos de planeamento, execução e controlo dos recursos financeiros da Marinha.	O Exército dispõe da RA/DFIN que integra a estrutura orgânica da DFIN. Até há pouco tempo existiam organismos intermédios inseridos, denominados Centros de Finanças, vocacionados para o controlo interno financeiro em cada OCAD e no CFT. Com a recente reestruturação, os Centros Financeiros estão em processo de extinção, tendo as suas competências migrado para a DFIN.	Sim, o SIAFP na dependência do DFFA, com a missão de executar as ações de inspeção, auditoria e controlo que se enquadrem no âmbito das competências da DFFA.
2-Este organismo dispõe de algum tipo de autoridade técnica ou funcional na área da AFI?	O SF tem autoridade funcional e técnica no domínio da administração dos recursos financeiros da Marinha.	A RA/DFIN tem autoridade técnica e funcional na área da AFI na medida em que o MGEN DFIN dispõe de autoridade técnica e funcional no âmbito da administração dos recursos financeiros do Exército, incluindo esta a AFI.	O SIAFP depende hierarquicamente do DFFA, que dispõe de autoridade funcional e técnica sobre todos os órgãos da FA no domínio dos recursos financeiros.
3-Qual a sua dependência hierárquica e funcional?	O SF depende diretamente do CEMA.	Até à recente alteração e republicação da LOEXE, a DFIN situava-se na estrutura orgânica do CmdLOG, conseqüentemente a RA/DFIN estava integrada no CmdLOG. Na nova LOEXE a DFIN passa a ser um OCAD e está na dependência hierárquica direta do CEME.	Os OCAD, onde se enquadra a DFFA, têm carácter funcional e visam assegurar a direção e execução de áreas e atividades específicas essenciais. Em termos hierárquicos, o SIAFP depende do DFFA, que é um MGEN na dependência direta do CEMFA.
4-Qual o seu nível na hierarquia do ramo?	O SF é um CALM titular de um dos cargos de mais elevada responsabilidade na dependência do CEMA e AMN.	Situa-se na dependência do MGEN DFIN que depende diretamente do CEME.	O Chefe do SIAFP é um COR.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
5-Como se relaciona com a Inspeção-Geral do ramo?	O planeamento de auditorias de âmbito financeiro e patrimonial é aprovado pelo SF e depois enviado à IGM que o incorpora no PAAI, submetendo este à aprovação do CEMA, na observância dos princípios do sistema de inspeção da Marinha: complementaridade, suficiência e relevância.	A relação com a IGE tem funcionado na medida do solicitado. A RA/DFIN relaciona-se com a IGE no fornecimento de elementos que são solicitados no âmbito das auditorias conduzidas pela IGE, mas não existe uma interação permanente. Contudo esta situação deverá evoluir a breve prazo com a extinção das inspeções setoriais ao nível dos OCAD e CFT, as suas competências e atribuições deverão migrar para a IGE e conseqüentemente assistir-se-á a uma reformulação de procedimentos e de interações.	O SIAFP dispõe de um órgão de Inspeção Financeira e Patrimonial com competência para realizar ações de inspeção técnica e setorial autonomamente, contudo, não estando este módulo preenchido, o SIAFP, por solicitação da IGFA, disponibiliza um representante especialista na área financeira a fim de integrar as Inspeções Gerais. Em todas as outras ações de inspeção executadas pela IGFA é prestado apoio pela DFFA, através do SIAFP, no âmbito da administração dos recursos financeiros.
6-As auditorias realizadas obedecem a um plano aprovado? Por que entidade?	A relação é de complementaridade com a IGM no domínio do controlo da AFP onde a DACF tem uma vocação estratégica, colaborando com a IGM e integrando o sistema de inspeção.	Existe um plano anual de auditorias na área da AFI que é aprovado pelo GEN CEME. Este não integra o plano anual de inspeções da IGE, o que por vezes tem conduzido a que se verifiquem algumas redundâncias, pelo que é desejável que os planos passem a ser coordenados.	Sim, a IGFA elabora um PAI que submete à aprovação do CEMFA, este plano integra uma proposta da DFFA.



**Apêndice C – Resumo das respostas às questões 7-12, 14, 15 e 17 (apoio ao Capítulo 3)**

Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
7- Que tipos de auditorias são realizados? (temáticas, setoriais, processo, acompanhamento).	Principalmente temáticas, de processo e acompanhamento, procura-se ainda conduzir uma auditoria setorial em cada ano. A atividade inspetiva da IGM tem-se focado nas inspeções globais e inspeções de processo que pela sua natureza transversal não são especificamente cobertas por outra entidade inspetiva.	Têm sido efetuadas auditorias temáticas, setoriais, de processo e de acompanhamento. As de acompanhamento são feitas cada vez mais <i>on line</i> . Não existe um “SIGAI” utilizado pela RA/DFIN, sendo utilizado o SIGDN, mediante a análise dos processos inseridos em SIGDN é feito o acompanhamento da implementação das recomendações das auditorias. No futuro pretende-se realizar auditorias/ inspeções de processo, com base numa metodologia de análise de risco.	A atividade de inspeção da FA é composta por vários níveis e abrange todos os escalões da cadeia hierárquica. A nível superior pela IGFA, com incidência em toda a atividade da FA. A nível intermédio pelos comandantes funcionais, VCEMFA e DFFA. A nível local pelas UOS e respetivos CDC.
8-A AFI inclui rotinas de controlo sobre a prestação de contas interna ou apenas contempla ações de auditoria no terreno?	Existe um processo de PCI, regulado por publicação técnica, bem definido e baseado em rotinas periódicas que visam apurar a legalidade e cumprimento de prazos.	A RA/DFIN desenvolve ações de controlo sobre as PCI, que é feita à DFIN através de um portal e de normas técnicas que definem a periodicidade e os documentos integrantes, sendo aquela controlada em termos substantivos e de prazos. São elaborados RAD das PCI e enviados às respetivas unidades apontando os erros e aspetos a corrigir. Também são produzidos relatórios para os respetivos OCAD onde se dá conta das situações de AFP das unidades. Esta é uma prática recente e centra-se na preocupação de que a auditoria desenvolvida pela RA/DFIN tenha uma ação preventiva, procurando antecipar e prevenir os erros através da análise contínua das PCI.	A AFI inclui tanto rotinas de controlo sobre as PCI, como ações de auditoria no terreno.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
9-São elaborados relatórios das ações de auditoria sobre as PCI?	Sim, estes relatórios integram o princípio do contraditório e a implementação das recomendações é monitorizada.	Sim. É desejável que estes relatórios sejam distribuídos à IGE, quando existam situações justificativas que mereçam ser cruzadas e integradas com informação proveniente das inspeções gerais ordinárias.	Sim, são elaborados RVIC, relativos às PCI mensais e trimestrais. Também são elaborados relatórios no âmbito das inspeções da IGFA e das inspeções da Inspeção Financeira e Patrimonial.
10-Existe a preocupação de identificar as desconformidades recorrentes? São desenvolvidas soluções para a sua prevenção/correção?	Sim, uma das virtudes do nosso SCI é ter uma componente preventiva e antecipar vulnerabilidades, quer decorrentes da implementação de nova legislação quer de alterações dos processos de trabalho. Inclusivamente tem-se procurado levar a cabo ações temáticas de divulgação de boas práticas e de novas legislações, antecipando a ocorrência de erros ou de falhas na sua implementação. Ao nível da IGM procura-se sempre apresentar medidas preventivas/corretivas, dando prioridade de edificação às dirigidas para colmatar as inconformidades legais e regulamentares.	Sim (ver resposta questão 8 <sup>a</sup> ).	Sim, é elaborada uma informação periódica com a indicação das desconformidades mais recorrentes em cada ano, que é enviada às entidades competentes. As soluções para a correção destas desconformidades constituem recomendações dos RVIC. Também são desenvolvidas soluções para prevenção de anomalias através de procedimentos e outras ações, de que é exemplo a realização de reuniões com todos os responsáveis locais pela execução orçamental e financeira.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
11-As ações de auditoria focam-se apenas na regularidade e conformidade dos processos ou procuram avaliar em que medida os objetivos planejados são alcançados?	Atualmente existe uma atenção mediática sobre a forma como as FFAA administram os seus recursos, o que lança desafios relativamente à forma de prestar contas, evidenciando a forma racional como aqueles recursos são utilizados. Assim, tem-se evoluído da auditoria de verificação algébrica e contabilística para a da aferição do mérito das decisões de gestão, verificando-se o nexo entre as ações e os objetivos estabelecidos nos PA, identificando desvios. Este é um caminho que representa uma mudança cultural, mas que de forma progressiva vem sendo partilhado e compreendido por toda a cadeia de comando.	Essencialmente focam-se na análise da regularidade e conformidade dos processos, começa-se agora a dar relevo aos aspetos de economia, eficiência e eficácia previstos no RAFE (DL 155/92), verificando essencialmente se determinado processo de despesa tem racionalidade ou justificação no PA de determinada unidade, não extravasando o âmbito da missão da unidade, mas sempre estritamente no âmbito financeiro. Outra ação verificada é a desmaterialização dos processos de despesa, através dos portais da contratação pública, obrigatoriedade imposta pelas diretivas comunitárias para algumas tipologias de despesas.	As ações de auditoria focam-se na regularidade e conformidade legal. Constitui competência da Divisão de Planeamento do EMFA a avaliação do cumprimento dos objetivos.
12-Quais as atribuições do organismo vocacionado para a AFI no processo de validação interna da conta de gerência do ramo, a enviar para o TC?	Temos um processo de elaboração da Conta da Marinha onde a DACF tem a responsabilidade de emitir parecer sobre a qualidade desta.	É a RA/DFIN que elabora, prepara e envia a Conta de Gerência do Exército ao TC.	A Secção de Verificação de Contas do SIAFP tem como competência verificar os documentos da prestação de contas anual das UOS e os documentos da conta anual consolidada da FA, sendo também sua atribuição o envio da documentação de prestação de contas da FA ao TC.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
14-É efetuado o acompanhamento da implementação das recomendações decorrentes das ações de AFI?	São realizadas as auditorias de acompanhamento previstas no PAAI, que incidem na implementação das recomendações. A DACF monitoriza também, através da análise das PCI, a implementação de oportunidades de melhoria identificadas e comunicadas às UEO.	Sim, o cumprimento das recomendações decorrentes das auditorias no terreno é monitorizado e acompanhado permanentemente. Quando há uma ação de auditoria no terreno é produzido um relatório com conclusões e recomendações que é submetido a despacho do CEME, só se considerando o processo fechado quando as recomendações estão completamente implementadas. As auditorias no terreno são complementadas com a análise das PCI das respetivas unidades, sendo feito mensalmente um ponto de situação da evolução da implementação das recomendações, sendo o correspondente comando funcional (OCAD/CFT) mantido neste circuito de informação.	Sim, é competência da Inspeção Financeira e Patrimonial encaminhar e acompanhar a execução dos despachos proferidos sobre os relatórios das ações de inspeção e auditoria.
15- As recomendações são implementadas dentro dos prazos?	Sim.	Sim, a grande maioria são.	Sim.
17- O organismo responsável pela AFI colabora nas auditorias de âmbito financeiro efetuadas por entidades externas?	A SF é envolvida nas auditorias conduzidas pela IGF e participa nas efetuadas pela IGDN, em função do seu âmbito e natureza.	Colabora no sentido de fornecer elementos de informação que sejam solicitados.	Sim, quando solicitado pela IGFA.



**Apêndice D – Resumo das respostas às questões 13 e 16 (apoio ao Capítulo 4)**

Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
13 - A documentação estruturante da estratégia do ramo contém objetivos na área do CI de âmbito financeiro?	<p>O CI integra um dos objetivos estratégicos da DPM2014. Para além deste facto, foi implementado pelo CEMA um órgão colegial com carácter informal onde são debatidos os assuntos relevantes para a administração superior da Marinha, onde tem vindo a ser acompanhada a evolução da execução orçamental, bem como outras atividades transversais da Marinha, esta medida demonstra a prioridade que a função controlo tem para o CEMA. Do ponto de vista instrumental, o módulo de BI do SIGDN teve no último ano uma evolução significativa, perspetivando-se para breve a sua entrada em exploração. O módulo de BI disponibilizará, em tempo real e em permanência, aos CDC e aos escalões superiores informação relevante para uma decisão de gestão avalizada nas fases de planeamento, execução e controlo da AFP.</p>	<p>A documentação estruturante do Exército contém objetivos na área da administração dos recursos financeiros, mas não detalha o pormenor da auditoria, não incluindo objetivos específicos para o CI de âmbito financeiro. A DFIN deverá elaborar uma diretiva setorial com os objetivos relativos ao CI. Na DPE 2015/16 algumas das linhas de ação têm subjacente uma ideia de eficiência à qual inevitavelmente estão associados objetivos no âmbito do CI. Objetivamente a documentação estruturante do Exército contém objetivos, linhas de ação e preocupações no âmbito do CI.</p>	<p>Sim, um dos três objetivos estratégicos da FA é promover a melhoria continuada do desempenho da FA através da gestão eficiente dos seus recursos, da otimização sistémica da Organização e do seu relacionamento exterior. Em consonância com este objetivo estratégico foi definido um objetivo operacional traduzido em administrar com eficiência, eficácia e economia os recursos financeiros, tendo como atividades para a sua consecução a gestão orçamental e financeira, o processamento de abonos e a auditoria financeira e patrimonial.</p>



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
16 - Eventuais desconformidades representativas de risco muito elevado são levadas ao conhecimento do CEM? Através de que canais? Qual o formato?	Sim, existem orientações para que factos relevantes sejam comunicados ao SF, tendo-se ativado também o Conselho de Auditoria e Inspeção que analisa determinadas inconformidades, sendo estas comunicadas ao SF, que depois informa o CEMA e a IGM. Também através dos despachos do IGM exarados nos Relatórios Finais das Inspeções, que são dirigidos ao CEMA.	Sim, através do Diretor da DFIN, normalmente sob a forma de relatório ou informação escrita. Se existir uma situação que configure uma desconformidade de risco muito elevado, é de imediato comunicado ao CEME, independentemente da interação imediata que se justificar com a UEO auditada.	Sim. Anomalias de natureza muito grave são alvo de relatórios preliminares que podem revestir a forma de mensagem ou fax, em função da urgência e classificação de segurança atribuídas ao assunto pelo oficial coordenador da auditoria ou inspeção. Estas anomalias são comunicadas ao CEMFA e à entidade que determinou a inspeção ou auditoria, com conhecimento à UOS e ao seu comando hierárquico.



**Apêndice E – Resumo das respostas às questões 18 a 21 (apoio ao Capítulo 5)**

Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
18 - Uma das prioridades estabelecidas pela Reforma «Defesa 2020» é a racionalização da despesa militar por via de uma maior eficiência na utilização de recursos. Na sua opinião existem oportunidades de melhoria no campo da gestão financeira e orçamental do ramo?	Sim. Será útil dividir a resposta em duas áreas: a primeira traduz-se no desígnio algébrico da Reforma «2020» relativo ao equilíbrio dos rácios de despesa com pessoal, operação e manutenção e investimento, os centros de gravidade que determinam o seu cumprimento não estão todos no MDN, por exemplo, uma alteração legislativa nas remunerações do pessoal poderá subverter toda a possibilidade de planear, programar, executar e controlar com racionalidade uma evolução da despesa que procura cumprir os objetivos que estão determinados; a segunda evidencia-se na razão de que a Marinha existe para servir Portugal no mar, desta missão decorrem tarefas para as quais são necessários recursos, num contexto em que a missão e as tarefas decorrentes se mantêm, sendo menos os recursos, uma gestão financeira mais racional e eficiente é essencial. Tecnicamente é sempre possível melhorar e conseguir ganhos de eficiência nos processos. O desenvolvimento de um instrumento que liste necessidades e estabeleça prioridades, de forma integrada, permitindo a alocação de recursos em função das precedências definidas, poderá ser uma oportunidade de melhoria nesta área.	Há sempre oportunidades de melhoria, embora estejamos já a um nível bastante depurado no campo da gestão financeira e orçamental. A racionalização de recursos entendida no sentido de se procurar satisfazer prioridades nas diversas áreas (como por exemplo privilegiando a componente de investimento) está sempre dependente de opções ao nível do CEME e do MDN. A colaboração neste sentido é de fornecer elementos de informação que habilitem a decisão. A Reforma «2020» pode ajudar na previsibilidade dos recursos disponibilizados aos Ramos, pois o Governo estabeleceu a fasquia de 1,1% do PIB, permitindo que os ramos definam melhor a sua estratégia. Efetivamente, a partir de determinada altura poderá ser mais fácil jogar o planeamento de atividades com a estrutura orçamental, o que permitirá uma melhor gestão. Atualmente, a disponibilização de verbas caso a caso e em “ <i>timings</i> ” curtos não permite a sua gestão de acordo com os mais elevados critérios de eficiência. Este é um aspeto que poderá melhorar na eficiência da gestão dos recursos e que poderá ser trazido pela Reforma «2020». Outro aspeto é a repartição orçamental atual, com uma grande percentagem para as Despesas com o Pessoal, acresce que as alterações no quadro remuneratório e de descontos para a CGA/SS, não estando no âmbito dos ramos e do MDN afetam necessariamente esta componente, sendo os reforços requeridos satisfeitos à custa das componentes do orçamento planeadas para a O&M e Investimento.	Sim. Um dos caminhos passa por, em conjunto com o MDN e MF, atribuir um <i>plafond</i> no orçamento de receita privativo da FA que permita a inscrição da totalidade das receitas realizadas.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
19 - Como pensa que a AFI pode contribuir para uma gestão mais eficiente dos recursos financeiros colocados à disposição do ramo, mesmo que a margem de melhoria da racionalização da despesa militar, prioritária na Reforma «Defesa 2020», seja reduzida?	Através do reforço da cultura de responsabilidade dos decisores e executores e dos contributos para o apuramento de informação que permita melhores decisões. Estes caminhos têm vindo a ser trilhados como já foi referido. Talvez o maior desafio da Reforma «2020» foi lançar uma visão integrada das FFAA, induzindo alterações na organização das FFAA que reservam aos ramos o papel de aprontar e preparar as forças que são empregadas operacionalmente pelo CEMGFA, o que poderá conferir acrescida relevância à gestão dos recursos. Um dos objetivos das inspeções é a identificação de ineficiências no desenvolvimento das atividades das UEO e a recomendação da implementação das melhores práticas conhecidas, contribuindo assim para a racionalização dos recursos.	A AFI pode contribuir para a racionalização através da depuração e tratamento de informação financeira, havendo algum caminho a percorrer que tem a ver com a exploração integrada de todos os recursos disponibilizados ou a disponibilizar a breve prazo pelo SIGDN, o que permitirá um melhor nível qualitativo da informação financeira permitindo melhores decisões. Enquanto não tivermos as diferentes áreas (material, financeira, pessoal) perfeitamente integradas haverá certamente margem para progredir e obter melhorias, mas pouco significativas, dado o nível já alcançado.	O fim último da ação inspetiva é promover o incessante melhoramento da qualidade e eficiência dos serviços (inspecionar como incentivo para melhorar). Em última análise, portanto, a finalidade da ação inspetiva é a de acrescentar valor ao desempenho dos serviços e, por este meio, melhorar a eficácia, pertinência e eficiência da FA. A ação inspetiva tem benefícios e custos. No plano dos benefícios, é de assinalar que a verificação independente e objetiva realizada na inspeção produz informação fiável e atualizada que induz transparência na ação administrativa. E, caso venha a detetar imperfeições no desempenho, permite a tomada de medidas corretivas da qualidade e eficiência, assegurando ao público que os serviços e dinheiros públicos são administrados criteriosamente e de harmonia com a lei.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
20 - Poderá o conceito de CG ser útil para explicar os processos relacionais internos de entidades públicas altamente hierarquizadas e disciplinadas, cujos colaboradores conhecem a missão e partilham a visão de futuro da entidade?	Todo o nosso processo de formulação estratégica da Marinha assenta num modelo que passa por verter os objetivos da DPM nas DS, o que demonstra o alinhamento vertical e horizontal que existe na Marinha para alcançar os objetivos definidos pelo CEMA para o seu mandato, podendo identificar-se a metodologia aplicada neste processo com os princípios e boas práticas da CG.	<p>É uma adaptação à ADE podendo existir algum potencial, mas se olharmos para os ramos, existem interações que se desenvolvem na lógica da sua organização em setores funcionais (OCAD e Comandos Operacionais), esta interação permite racionalizar e balancear meios, isto é bem feito quando no âmbito superior do Exército as diferentes opções de gestão são analisadas de forma integrada, sem ser necessário recorrer ao conceito de CG. Na área de recursos financeiros assiste-se a uma profícua colaboração entre o SGMDN e os diretores financeiros dos ramos, existindo a consciência por parte do SGMDN que os ramos têm características próprias que os diferenciam das restantes entidades da AP, havendo preocupação em respeitar esta especificidade dos ramos e as competências dos CEM. A coordenação que tem sido conduzida pela SGMDN em matéria financeira tendo em atenção a interação e articulação com o MF tem sido muito positiva. A CG espelha o trabalho que a SGMDN tem desenvolvido em articulação com os setores financeiros dos ramos, tendo em atenção a satisfação dos requisitos colocados nesta matéria pelo MF.</p> <p>Sim, com as adaptações necessárias. O garantir a confiança entre intervenientes em grandes organizações públicas, procurando modelos que potenciem ambientes de CI estáveis e efetivos, é sempre positivo e permite a responsabilização e a <i>accountability</i> dos sujeitos dentro das organizações. Permite também aos dirigentes máximos passar para os escalões hierárquicos inferiores a informação útil e pertinente para um clima de confiança estável e o conseqüente bom funcionamento da organização.</p>	Não respondeu.



Pergunta	Marinha	Exército	Força Aérea
21 – Como visualiza a possibilidade das relações que o Governo estabelece com as entidades subordinadas da Administração Direta do Estado serem analisadas no enquadramento do CG?	A Marinha tem incorporado no seu processo de planeamento estratégico as boas práticas da CG, designadamente as que se referem à conciliação e relacionamentos entre objetivos e as formas de os alcançar (O quê? Como?). Neste contexto, o CEMA estabelece a ligação entre o Governo e a Marinha, incorporando os objetivos do Governo para a Marinha e, em sentido inverso, colocando junto do Governo as propostas que a Marinha identifica como sendo as melhores para a prossecução da missão que lhe está reservada. No entanto, as alterações recentes das LO evidenciam, um maior afastamento do Governo relativamente aos CEM, o que não favorece um ambiente de CG.	A relação que se estabelece entre os parceiros de uma sociedade comercial ou financeira deve ser de confiança e a CG fornece um quadro de processos que procura esta confiança. Neste sentido as boas práticas de CG podem também ser, com as devidas adaptações, adequadas à AP, onde se incluem as FFAA. O modelo de CG, na medida em que tem como intenção base garantir a confiança entre intervenientes, é aplicável, contudo, tendo em conta as funções e fins do Estado, a aplicação deste modelo à AP terá de ser sempre devidamente adequado.	Não respondeu.