

INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL

2008-2009



TII

DOCUMENTO DE TRABALHO

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

SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA NAS FORÇAS ARMADAS

JOSÉ ARNALDO TEIXEIRA ALVES
Capitão-de-Mar-e-Guerra de Administração Naval



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA NAS
FORÇAS ARMADAS**

JOSÉ ARNALDO TEIXEIRA ALVES
Capitão-de-Mar-e-Guerra de Administração Naval

Trabalho de Investigação Individual do CPOG

Lisboa 2009



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA NAS FORÇAS ARMADAS

JOSÉ ARNALDO TEIXEIRA ALVES
Capitão-de-Mar-e-Guerra de Administração Naval

Trabalho de Investigação Individual do CPOG

Orientador: CMG M César Martinho Gusmão Reis Madeira

Lisboa 2009



Índice

Índice	i
Resumo	iii
Abstract	iv
Palavras-Chave	v
Lista de abreviaturas.....	vi
1. Introdução.....	1
2. Enquadramento conceptual.....	3
a. Auditoria Externa e Interna	3
b. Auditoria Interna a nível internacional.....	5
(1) <i>National Audit Office</i>	7
(2) <i>Government Accountability Office</i>	8
(3) <i>Office of the Audit General</i>	9
c. Auditoria em Portugal	9
(1) No Sector Privado.....	9
(2) No Estado.....	11
d. Síntese conclusiva	12
3. Auditoria na Administração Pública	13
a. Inspeção e Auditoria	13
b. Sistema de controlo interno e auditoria interna.....	14
c. Auditoria de Desempenho	18
(1) Indicadores de Desempenho	21
d. O Ministério da Defesa Nacional	21
(1) Inspeção-Geral da Defesa Nacional.....	22
(2) O Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional.....	23
e. Síntese conclusiva	24



4. A Auditoria nas Forças Armadas.....	26
a. O EMGFA e os ramos das Forças Armadas.....	27
(1) EMGFA	28
(2) Marinha.....	28
(3) Exército.....	29
(4) Força Aérea.....	30
b. Forças Armadas de países amigos	31
(1) Brasil.....	31
(2) Espanha.....	32
(3) Estados Unidos da América.....	33
c. Preparar o futuro	34
(1) Marinha.....	35
(2) Exército.....	36
(3) Força Aérea.....	36
d. Síntese conclusiva	36
5. Conclusões	38
a. Síntese.....	38
b. Recomendações	40
Bibliografia.....	41
Índice de Apêndices	
Apêndice I – Diagrama de Indução	I-1
Apêndice II – Glossário de conceitos	II-1
Índice de Anexos	
Anexo A – Grelha Avaliativa do Sistema de Indicadores de Desempenho	A-1
Anexo B – Linhas Orientadoras para a Qualidade de Auditoria de Desempenho e da Avaliação de Programas	B-1
Anexo C – <i>Check-List</i> de referenciais mínimos para avaliação do sistema de controlo interno	C-1



RESUMO

É um objectivo estratégico do Governo, para a presente legislatura, a modernização da Administração Pública, que passa pela eficiência e eficácia na gestão, racionalizando e eliminando o desperdício.

Nesse contexto, será necessário promover mudanças, passando dos procedimentos à responsabilidade, comprometendo os gestores aos resultados, fixando objectivos com a consequente avaliação, sendo a Auditoria de Desempenho ferramenta fundamental para a sua medição.

Começamos por uma abordagem conceptual do tema em apreço, revisitando, de seguida, a sua evolução ao longo dos tempos, desde a génese até à institucionalização em organismos de referência, nos países Anglo-Saxónicos.

Posteriormente analisamos a sua introdução em Portugal e o esforço legislativo encetado, tendente a implementar as boas práticas internacionais no Estado e em especial no Ministério da Defesa Nacional e consequentemente nas Forças Armadas (FFAA), destacando-se o acréscimo de atribuições à Inspeção-Geral das Forças Armadas e a implementação do Sistema Integrado de Gestão.

Seguidamente analisamos o estado actual da auditoria nas FFAA, bem como o esforço empreendido pelos ramos para acomodar as orientações governamentais de índole legislativa, não deixando de observar, por frutuosa, a experiência das Forças Armadas de países amigos.

Por fim, recomendamos a alteração, em sede da actual revisão legislativa, do normativo tendo em vista agilizar a implementação em curso, bem como a selecção e formação de recursos humanos, com perfil adequado.



ABSTRACT

One of the strategic Government goals, in the current legislation, is the modernization of the Public Administration, focusing in management efficiency and effectiveness, through rationalization and elimination of waste.

In this framework, it is necessary to endorse strategic changes, stepping from the procedures to the responsibility, confronting the managers with the results, establishing objectives by subsequent evaluation, being the Performance Audit, the fundamental tool for its measurement.

We will start with a conceptual definition of the Performance Audit, followed by the evolution through the years, since its genesis till the institutionalization in reference organizations, in Anglo-Saxon countries.

Secondly, we analyze the introduction of the Performance Audit in Portugal and the legislative effort deployed, in implementing the international good practices in the Government, especially in the Ministry of Defence, and consequently in the Portuguese Armed Forces (FFAA). The increment of attributions to the Armed Forces General-Inspection will be highlighted as well as the implementation of the integrated management system.

Thirdly, we evaluate the current state of the art of Performance Audit in the FFAA, as well as the effort set out by the various branches to accommodate the governmental legislative guidance, not without observing, as successful examples, the experience of the Armed Forces of allied countries.

Finally, we recommend the modification of the national regulation, in the current legislative review, aiming to enhance the agility of the implementation in course, as well as the selection and training of the required human resources with an adequate profile.



PALAVRAS-CHAVE

Auditoria boa gestão
Auditoria de desempenho
Prestação de Contas
Governança societária
Indicadores de Desempenho
Inspeção
Parceiros interessados

KEY WORDS

Value for Money
Performance Audit
Accountability
Corporate Governance
Performance Indicators
Inspection
Stakeholders



LISTA DE ABREVIATURAS

AD	– Auditoria de Desempenho
AICPC	– <i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AIS	– <i>Audit Information System</i>
AP	– Administração Pública
AR	– Assembleia da Republica
BSC	– <i>Balanced Scorecard</i>
BW	– <i>Business Warehouse</i>
CC	– Conselho Coordenador
CEM	– Chefes do Estado-Maior
CEMA	– Chefe do Estado-Maior da Armada
CG	– <i>Corporate Governance</i>
CMVM	– Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
COSO	– <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRP	– Constituição da República Portuguesa
DCSI	– Direcção de Comunicações e Sistemas de Informação
DF	– Direcção de Finanças do Comando da Logística
DFFA	– Direcção de Finanças da Força Aérea
DGO	– Direcção-Geral do Orçamento
DGT	– Direcção-Geral do Tesouro
DoD	– <i>Department of Defense</i>
DPN	– Directiva de Política Naval
EMA	– Estado-Maior da Armada
EMGFA	– Estado-Maior General das Forças Armadas
ERP	– Enterprise Resource Planning
EUA	– Estados Unidos da América
FA	– Forças Armadas
FFAA	– Forças Armadas Portuguesas
GAO	– <i>Government Accountability Office</i>
GAS	– <i>Government Auditing Standards</i>
GPEARI	– Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais
GPRA	– <i>Government Performance and Results Act</i>



ICIF – *Internal Control – Integrated Framework*

ID – Indicadores de Desempenho

IG – Inspeções-Gerais

IGA – *Inspector General Act*

IGAE – *Intervención General de la Administración del Estado*

IGD – *Intervención General de la Defensa*

IGDN – Inspeção-Geral da Defesa Nacional

IGF – Inspeção-Geral de Finanças

IGFA – Inspeção-Geral da Força Aérea

IH – Instituto Hidrográfico

IIA – *Institute of Internal Auditors*

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*

ITSUF – Instruções Técnicas sobre a Elaboração e Prestação de Contas

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

LOMFAP – Lei Orgânica do Ministério das Finanças e da Administração Pública

MAP – Manual de Auditoria e Procedimentos

MDN – Ministério da Defesa Nacional

MEFAP – Ministro de Estado das Finanças e da Administração Pública

MEG – Mapa Estratégico Geral

NAO – *National Audit Office*

OAG – *Office of the Auditor General*

OCAD – Órgãos Centrais de Administração e Direcção

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PEC – Programa de Estabilidade e Crescimento

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PRACE – Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado

RAFM – Regulamento de Administração Financeira da Marinha

RCM – Resolução do Conselho de Ministros

RISGAE – Regulamento para Implementação de Sistema de Gestão Ambiental

RU – Reino Unido

SAP – *System Analysis and Program Development*

SGA – Sistema de Gestão Ambiental

SGRHM – Sistema de Gestão de Recursos Humanos da Marinha



SI/TIC – Sistemas de Informação e Tecnologias de Informação e Comunicação

SCI – Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado

SIADAP – Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração
Pública

SIFA – Sistema de Inspeção-Geral da Força Aérea

SSP – Superintendência dos Serviços do Pessoal

SSF – Superintendência dos Serviços Financeiros

TC – Tribunal de Contas

UE – União Europeia

VFM – *Value for Money*



“...Independência e competência são as duas qualidades que se exigem a quem fiscaliza...” Fernando Pessoa

1. Introdução

As instituições públicas deparam-se actualmente com grandes desafios, sendo relevante a correcta aplicabilidade dos fundos alocados de forma a obter a máxima rentabilidade. As frequentes derrapagens nos orçamentos, no que respeita aos gastos públicos, conjugadas com a limitação na arrecadação de impostos, decorrente das reduções das cargas fiscais tendentes a estimular as economias num mundo global, impeliram vários governos para a assumpção de quadros financeiros mais restritos em termos nominais, no sentido de incentivar os seus funcionários a reduzir o desperdício, promovendo a eficiência e assim economizar recursos.

Por outro lado, a exigência de melhores serviços públicos conjugada com o esgotar dos modelos de Administração Pública (AP) vigentes, obrigou os mais variados países a implementar programas de modernização, com o recurso a novas ferramentas, em parte importadas do sector privado com as adequadas adaptações, relevando-se o controlo e a auditoria como valências fundamentais dessa estratégia. Essas decisões, em boa hora tomadas, vieram contribuir para uma melhor gestão e consequente acréscimo de produtividade.

O tema a tratar “*O Sistema de Auditoria Interna nas Forças Armadas*” insere-se neste contexto, cujo universo engloba diversos tipos de auditorias, designadamente financeira, de desempenho ou gestão, de sistemas e ambiental. Estas ferramentas de gestão imprescindíveis às boas práticas administrativas vigentes, afiguram-se como valiosos contributos para a constante modernização e funcionamento da instituição militar.

Face à limitação de tempo e espaço, dedicaremos o estudo à Auditoria de Desempenho (AD), cuja motivação decorre de ser das áreas menos desenvolvidas na AP e nas Forças Armadas Portuguesas (FFAA). A investigação versará a implementação da AD, como instrumento de apoio à gestão dos Chefes de Estado-Maior (CEM), bem como aos Comandantes, Directores e Chefes, tendo em vista o cumprimento da missão das FFAA.

Para atingir esse objectivo serão observados os seguintes propósitos:

- *Revisitar a cooperação e coordenação com os demais órgãos institucionais do Estado;*



- *Determinar os campos de auditoria interna a privilegiar;*
- *Analisar o presente estado da Auditoria Interna nas FFAA, e*
- *Produzir modelo de auditoria de desempenho a implementar.*

Ao abordar este tema pretende-se corresponder às orientações constantes da moldura legislativa vigente e simultaneamente proporcionar uma actividade de consultadoria aos dirigentes dos diversos patamares da organização no processo de tomada de decisão, permitindo, assim, responder adequadamente a cenários em constante mudança.

Face ao que precede, coloca-se a seguinte questão central:

Como edificar nas FFAA uma Auditoria Interna de Desempenho que permita o controlo da gestão dos recursos, segundo princípios de economia, eficiência e eficácia?

Seguindo o objectivo de vislumbrar um “caminho” para o problema colocado pela questão central, elegemos as seguintes questões derivadas:

- *QD1 – Como funciona e se articula a Auditoria Interna nas FFAA para responder às boas práticas vigentes?*
- *QD2 – Decorrente da actual estrutura da Auditoria Interna na AP, qual a coordenação e cooperação estabelecida e/ou a estabelecer?*
- *QD3 - Quais as vulnerabilidades identificadas no sistema de Auditoria Interna das FFAA e a forma de as superar?*
- *QD4 - Quais os padrões que a AD tem de satisfazer para prestar o apoio adequado aos Comandantes, Directores ou Chefes?*

Para responder às presentes questões derivadas, emergem as hipóteses abaixo elencadas, que serão objecto de verificação pelo validar das correspondentes respostas ao longo da investigação:

- *H1 – A Auditoria Interna, actualmente implementada nas FFAA, contribui para uma boa gestão e está em sintonia com as orientações de âmbito nacional, nesta matéria.*
- *H2 – É necessário aprofundar a cooperação e coordenação com o Tribunal de Contas (TC), Inspeção-Geral de Finanças (IGF) e Inspeção-geral da Defesa Nacional (IGDN), bem como outras entidades para a Auditoria Interna se tornar mais eficiente e eficaz.*



- H3 – *As dificuldades e lacunas existentes poderão ser ultrapassadas através da elaboração de novo quadro conceptual da Auditoria Interna nas FFAA.*
- H4 – *As FFAA necessitam da implementação de uma AD que permita a optimização dos recursos humanos, financeiros e materiais.*

A metodologia a utilizar passará por uma fase de profunda pesquisa bibliográfica e documental, tendo como objectivo seleccionar um universo abrangente de obras que permitam o conhecimento do “estado da arte” em Portugal e de alguns países amigos.

Terminada esta fase, e estando edificada a questão central, bem como as derivadas e consequentes hipóteses, iniciaremos a validação destas recorrendo ao método dedutivo, o qual se desenvolverá segundo um diagrama de indução (Apêndice I).

Complementarmente, efectuaremos entrevistas a pessoas de reconhecido mérito nos três ramos das FFAA, Estado-Maior General das Forças Armadas (EMGFA), Ministério da Defesa Nacional (MDN) e da sociedade civil.

Este estudo encontra-se dividido em cinco capítulos, considerando o presente e as respectivas conclusões. O segundo capítulo versa todo o enquadramento conceptual respeitante à auditoria externa e interna, a sua evolução nos países de referência, Estados Unidos da América (EUA), Reino Unido (RU) e Canadá, bem como no sector privado e no Estado, em Portugal. O terceiro capítulo trata a auditoria na AP, designadamente o sistema de controlo interno e a AD, assim como a sua implementação no MDN. O quarto capítulo percorre esta temática nos vários patamares das FFAA avaliando as vulnerabilidades e os passos da mudança e complementarmente analisa alguns países amigos. Por fim, o último capítulo é dedicado às conclusões, o que possibilita responder à questão central.

2. Enquadramento conceptual

a. Auditoria Externa e Interna

Antropologistas conseguiram detectar actividade de auditoria com data de três mil anos a.C., na Babilónia e Mesopotâmia, assim como historiadores descobriram legados históricos respeitantes a esta temática nas civilizações Chinesa, Grega e Romana.

O auditor é aquele que ouve, sendo esta palavra instituída destes os tempos do império romano, quando os funcionários do imperador ouviam os contribuintes aquando dos registos dos negócios que praticavam e definiam as respectivas taxas inerentes aos impostos a cobrar.



No entanto, a auditoria, como instrumento de controlo da actividade privada e da AP, iniciou os primeiros passos no século XVI, obviamente com limitações e especificidade própria face ao tipo de tecido empresarial existente à época.

Apesar desse desenvolvimento, a auditoria com princípios aproximados dos actuais somente no século XIX apareceu no RU, através da sujeição dos organismos públicos e/ou de capitais públicos a um enquadramento jurídico que ficou conhecido pelo *Companies Act*, em português, Lei das Sociedades.

Esta auditoria, chamada externa, em moldes tradicionais, produzia relatórios sobre as demonstrações financeiras, tendo em vista credibilizar os seus gestores, designadamente junto dos accionistas, fisco, credores e governo.

Com o crescimento económico dos EUA a função auditoria foi introduzida naquele país, bem como no Canadá, com a implementação dos princípios britânicos, apesar da não obrigatoriedade (Marques, 1997: 31).

A não existência de legislação estatutária que regulamentasse esta actividade originou, durante essa época, actividade dispersa, por vezes avulsa e incidindo em áreas muito específicas, tais como balanço ou demonstração de resultados, sempre na óptica contabilística.

Durante o século XX, as empresas cresceram e expandiram-se, originando relações complexas de capitais accionistas muito diversificados, donde esses novos investidores, designadamente os pequenos accionistas, desconhecedores do mercado e sem poder de decisão, terem começado a encarar os pareceres dos auditores externos como fundamentais para garantirem contabilizações correctas e assim proteger o seu capital e simultaneamente obterem remunerações interessantes (Almeida, 2005: 77).

Acresce referir que após a 1.^a Grande Guerra a profissão de auditor teve, nos EUA, um desenvolvimento acelerado, destacando-se o *American Institute of Certified Public Accountants – AICPC*¹ que instituiu metodologias com princípios e linguagem comuns que constituíram os fundamentos do rápido desenvolvimento da profissão nos últimos cinquenta anos. É assim que a actual auditoria externa se constitui uma ferramenta importantíssima e indispensável ao processo de tomada de decisão.

A auditoria externa é edificada num modelo puramente técnico e que se consubstancia em vários procedimentos analíticos, congregados em matrizes tendentes a avaliar a actividade dos gestores, pelo que a responsabilidade dos auditores se resume à

¹ Formado em 1887 teve maior incremento a partir de 1957, quando assumiu a presente designação.



análise dos factos relatados e consequente cumprimento das normas legais, certificando a aplicabilidade das normas contabilísticas e demais legislação.

Por outro lado, a auditoria interna, numa concepção moderna, apareceu nos EUA cerca dos anos trinta, decorrente da crise de 1929, cuja missão principal seria reduzir custos. Esta nova visão foi culturalmente aceite na Europa nos anos sessenta e generalizada a partir dos anos oitenta.

Esta evolução passou a incorporar um conceito de auditor interno como aquele que vigiava pelos activos da empresa, validava a informação financeira e zelava pelo rigoroso cumprimento das directivas da Administração, bem como pela detecção de fraudes. Por fim o trabalho do auditor interno era escrutinado com o complemento da auditoria externa (Carcier, 1998: 263).

Este conceito mereceu uma reflexão e consequente maturação que passou pela reestruturação das funções do auditor interno, decorrente da criação, no início da década de quarenta, do *Institute of Internal Auditors (IIA)*², nos EUA. Este organismo privado aprovou, em 1978, as normas e regras para a profissão, referindo que “*o objectivo da auditoria interna é o de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade a auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às actividades analisadas*” (IIA, 2008).

Face ao que precede, conclui-se que há uma diferença substancial entre as duas auditorias, ou seja, a auditoria externa executa uma função legal que está acima da entidade auditada, enquanto a auditoria interna emana da própria estrutura de controlo interno, associa-se à gestão de risco e fundamentalmente acrescenta valor.

b. Auditoria Interna a nível internacional

No âmbito empresarial e em especial nas sociedades anónimas é necessário atingir certos objectivos, previamente definidos, obtendo resultados que satisfaçam os *stakeholders*. Para atingir os valores esperados é necessário identificar e analisar criteriosamente os factores de risco, pelo que se torna necessário introduzir sistemas específicos de controlo interno.

Na década de setenta, vários escândalos de corrupção conjugados com financiamentos ilegais à classe política, levaram as autoridades norte-americanas ao

² Organismo internacional criado em 1941, na Florida, constituído por profissionais da Auditoria Interna.



aperfeiçoamento dos mecanismos de controlo interno, para evitar a ocultação de documentos respeitantes aos ilícitos praticados.

Nos anos oitenta, ainda naquele país, uma iniciativa de índole privada, promoveu a constituição duma comissão – *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*³ – a qual, em 1987, produziu um relatório com diversas recomendações, tendentes a promover a aplicabilidade do controlo interno das sociedades com capital disperso, destacando-se a prevenção da fraude (NSFFR, 1987 : 2).

No início dos anos noventa, mais precisamente em 1992, esta comissão publica um trabalho sobre o controlo interno, designado *Internal Control-Integrated Framework*, onde pela primeira vez se aludia à gestão de risco como componente fundamental desse sistema (ICIF, 1992 :33). Posteriormente, a comissão transforma-se em comité, designando-se *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). No entanto, mantendo-se o elevado número de fraudes, aquela entidade produz, em 2004, o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, onde a gestão do risco é considerada peça fundamental e uma das actividades chave para uma nova actividade, a auditoria interna. Apesar desse novo paradigma, durante a década de 90, os auditores internos limitavam-se a efectuar controlo interno.

Na Europa, também em 1992, o Relatório *Cadbury* produzido no RU veio dar um alento fundamental à auditoria interna, recomendando aos órgãos de administração a produção de declaração respeitante à eficácia do sistema de controlo interno, a submeter ao respectivo auditor (Cadbury, 2002: 23).

Acresce referir os *Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades*⁴ que em 1999, recomendam o contributo do sistema de controlo interno para o bom desempenho e consequente redução dos riscos.

Somente após vários escândalos financeiros e falência da empresa ENRON, os EUA fizeram publicar, em Julho de 2002, a Lei Sarbanes-Oxley Act que veio revolucionar os sistemas de controlo interno das empresas. Esta lei estipulou que os documentos anuais respeitantes à prestação de contas das empresas cotadas, a registar no *Securities and Exchange Commission*⁵, deve fazer parte um documento avaliador do sistema de controlo interno, bem como o reforço/implementação da auditoria interna (LSOA, 2002: 17).

³ Fundada em 1985, pela AICPC e IIA, entre outras, para analisar o sector público americano, quanto a financiamentos fraudulentos, reportando e produzindo recomendações tendentes a reduzir o risco.

⁴Revistos em 22 de Abril de 2004.

⁵ Criada em 1934, através da Securities Exchange Act e cuja missão é proteger os investidores americanos, através dum mercado eficiente, minorando os riscos.



Na esteira da legislação produzida nos EUA, a União Europeia (UE), em Março de 2003, aprovou a Comunicação da Comissão COM (2003) 284,⁶ tendo em vista o aperfeiçoamento do controlo interno, bem como a implementação de comités de auditoria.

Acresce referir que o Decreto-Lei nº. 225/2008, de 20 de Novembro, transpõe a Directiva 2006/43/CE⁷, criando o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, responsável pela supervisão pública dos revisores e sociedades revisoras oficiais de contas.

Ainda, nesta matéria, é relevante a Directiva 2006/46/CE⁸ que obriga as sociedades a indicarem os mecanismos de controlo interno e de gestão do risco.

Decorrentes destes movimentos societários, vários países se aperceberam da necessidade de importar para a AP esta cultura. Por serem considerados organismos de excelência, no campo da auditoria e em especial de desempenho, iremos visitar as instituições do RU, EUA e Canadá.

(1) *National Audit Office*

O *National Audit Office* (NAO)⁹ audita os diversos departamentos governamentais Ingleses, as agências e demais organismos públicos. Para isso, promove, ao longo do ano, diversas auditorias, tendo como objectivo avaliar a utilização dos recursos colocados à disposição dos vários responsáveis na óptica do “*Value for Money*”(VFM), ou seja, como são utilizados os dinheiros públicos, reportando de seguida ao Parlamento (NAO, 2008).

Na decorrência da “*National Audit Act*”¹⁰ de 1983, o NAO analisa e relata, segundo os princípios de economia, eficiência e eficácia a execução orçamental, usando, assim, os princípios da AD. Acresce referir que foram criados indicadores que medem a eficiência e eficácia, sendo estes últimos compostos por três categorias (impacto, satisfação e modernização). Ainda de realçar o relacionamento destes indicadores com os de desempenho dos recursos humanos.

Estes princípios, suportam todas as auditorias desde os ministérios às diversas entidades que gerem fundos europeus. São identificados e monitorizados os actos de gestão que apresentem risco, usando, para o efeito, um grupo especializado de auditores que recorrem, quando necessário, a consultores quando a especificidade técnica o aconselha.

O NAO, para além das AD que realiza, responde anualmente a mais de 400

⁶ Plano de Acção sobre a Modernização do Direito das Sociedades e a Melhoria das Sociedades na UE.

⁷ Adoptada pelo Conselho e Parlamento Europeu, a 25 de Abril e 17 de Maio de 2006, respectivamente.

⁸ Parlamento e Conselho Europeu, de 14 de Junho de 2006.

⁹ A sua origem remonta a 1314, com a designação de Auditor of the Exchequer.

¹⁰ Assume a actual designação, passando a Departamento da Câmara dos Comuns.



solicitações de membros do Parlamento britânico para analisar e emitir pareceres quanto à forma de utilização dos dinheiros públicos nas mais variadas actividades (NAO, 2009).

É a principal entidade de auditoria do RU, havendo outras autoridades com responsabilidades semelhantes na Escócia, País de Gales e Irlanda do Norte. Todas estas entidades participam no “*Public Audit Forum*”, onde coordenam as boas práticas.

Acresce referir que o NAO instituiu o “*Efficiency Centre*”, organismo tendente a implementar a cultura da eficiência e, através das boas práticas, utilizar correctamente os recursos gerando poupanças. Para atingir esse desiderato, produz manuais de boas práticas e lançou o *Efficiency Toolkit* para ajudar as organizações a adoptarem princípios e mecanismos de eficiência (NAO, 2008).

Por fim, de realçar o posicionamento internacional do NAO a nível da AD, sendo considerado centro de excelência, designadamente na Europa, Ásia e África, onde é solicitado para a implementação ou assessoria deste saber.

(2) *Government Accountability Office*

O *Government Accountability Office* (GAO)¹¹ conhecido como “*the investigative arm of Congress*” ou “*the congressional watchdog*”, apoia o Congresso dos EUA na obtenção dos melhores resultados de desempenho nos programas e actividades das agências, utilizando como ferramenta um controlo interno eficaz e uma auditoria em conformidade, principalmente nas áreas de risco, desperdício e má gestão, tendo como suporte o “*Federal Managers Financial Integrity Act*”, de 1982 (FMFIA, 1982).

Posteriormente o “*Government Performance and Results Act*”, de 1993 (GPRA), determinou que as agências clarificassem as suas missões, estratégias e os objectivos, quantificando-os e reportando-os a nível do desempenho em função do previamente contratualizado (GPRA, 1993).

Complementarmente, e na esteira do sector privado, que implementou o ICIF, produzido pelo COSO, de imediato o GAO actualizou os *Government Auditing Standards* (GAS), os quais passaram a vigorar a partir do ano 2000. No que respeita à AD este documento, releva as seguintes áreas: (i) da eficácia dos programas e auditoria de resultados; (ii) auditoria de economia e eficiência; (iii) controlo interno e assessoria; e (iv) análise prospectiva das vantagens/desvantagens das propostas, bem como melhores práticas e políticas alternativas (GAS, 2007: Chapter 7).

Em Julho de 2007, são novamente revistos os GAS, com o objectivo de reforçar os

¹¹ Criado em 1921 através do Budget and Accounting Act.



princípios de transparência e fundamentalmente dar mais qualidade às AD, em especial no que respeita ao valor acrescentado (*add value*).

(3) *Office of the Auditor General*

A AD iniciou-se formalmente, no Canadá, em 1977 com a publicação da “*Auditor General Act*”¹². Este documento atribuiu poderes específicos para fiscalizar a forma como os dinheiros públicos são gastos, numa política de economia e eficiência, aquando da aquisição de bens e serviços, bem como a eficácia dos programas, avaliando-os e reportando-os (OAG, 1995).

Neste contexto foi criado em 1978 o *Office of the Auditor General* (OAG)¹³ que é um departamento dependente do Parlamento do Canadá, que tem por missão auditar os departamentos federais, agências e demais organismos públicos, reportando à Câmara dos Comuns.

Complementarmente, foi produzido o *Performance Audit Manual*, mundialmente pioneiro, no que respeita às abordagens efectuadas e definindo as políticas que orientam o trabalho de todas as AD. O seu propósito é o de apoiar os utilizadores quanto à qualidade das auditorias, promovendo o profissionalismo e a criação de níveis de medida para aquelas actividades, permitindo aos funcionários dos diversos departamentos a auditar, um melhor conhecimento e compreensão das práticas dos auditores (OAG, 1999).

Posteriormente, ao longo dos últimos anos, após refinamento da metodologia e práticas acompanhadas de diversas revisões, há a destacar, em Junho de 2004, pelo cariz inovador de que se reveste, a alteração da designação de VFM para “*Performance Audit*”.

Por fim, de relevar o código de valores, éticas e conduta profissional, bem como demais políticas implementadas nas actividades de auditoria tornando-a “... *systematic, purposeful, organized and objective examination of government activities...*”¹⁴

c. Auditoria em Portugal

(1) No Sector Privado

Em Portugal, somente em 1969, com a publicação do Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro, começa a ser utilizado o conceito revisão (auditoria). No entanto, a regulamentação ocorreu mais tarde, através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro.

Exemplo do limitado empenhamento dos poderes constituídos, à data, neste

¹² Alterada em 1995, com a introdução da área ambiental.

¹³ Em 1950 passou a reportar os “*non-productive payments*”, legais mas sem benefícios para os contribuintes.

¹⁴ Internal Auditing in a Changing Management Culture, Office of the Auditor General of Canada (1992).



segmento do conhecimento, foi o ensino destas matérias estar, durante longos anos, ligado à área da contabilidade ministrada nos Institutos Comerciais¹⁵. Somente em 1988, com a transição para o Politécnico, a auditoria passou a ser leccionada em especializações, ainda que numa valência puramente contabilística, não contemplando as demais áreas, designadamente os sistemas de informação e gestão.

A nível das Universidades, esta temática resumia-se, inicialmente, a simples cadeiras, constantes dos “planos de curso”. Posteriormente, algumas academias introduziram Cursos, Mestrados e Pós-Graduações, começando a ser dado o devido relevo a esta valência do saber (Costa, 1995: 43).

Portugal e o seu tecido empresarial foram acompanhando as boas práticas de gestão oriundas dos EUA e da Europa. Nesta conformidade, “importou-se” a *Corporate Governance*¹⁶ (CG), a qual define os deveres e direitos atribuídos aos administradores e accionistas, bem como contempla a edificação dum eficiente sistema de informação, possibilitando um melhor desempenho com proveitos para os accionistas e demais *stakeholders* (CG, 2004).

Por iniciativa institucional, em 1999, a Comissão de Mercado dos Valores Mobiliários (CMVM), produziu as “Recomendações sobre o Governo das Sociedades Cotadas em Bolsa”, onde esta temática é abordada. Posteriormente, a referida Comissão aprova o Regulamento n.º 07/2001 (actualizado em 2003), obrigando as sociedades, com acções negociadas em mercado regulamentado, à divulgação anual de diversa informação relevante, que demonstre um melhor desempenho (CMVM, 1999).

Ainda neste âmbito, a CMVM, determinou que o relatório de *Governance*, produzido anualmente, elenque o sistema de controlo de risco, em especial a auditoria interna e a gestão de risco. Complementarmente, tornou obrigatório a utilização de um sistema de auditoria interna (Artigo 305.º - C do Código de Valores Mobiliários) aos mediadores na área financeira, aperfeiçoando, assim, a moldura jurídica. Toda esta legislação, tem como motivação, permitir que a auditoria interna apoie os accionistas no acompanhamento, com rigor, do desempenho de toda a actividade dos órgãos de gestão (CMVM, 2003).

Será importante referir, no âmbito da UE, os esforços tendentes ao aperfeiçoamento da CG, destacando-se a obrigatoriedade de produção de relatório anual, contendo, entre outros, os sistemas de controlo interno e de gestão do risco e a figura do comité de auditoria,

¹⁵ Em 1976 designados Institutos Superiores de Contabilidade e Administração.

¹⁶ *Corporate Governance* (ou *governance corporative*) teve início nos Estados-Unidos e refere-se ao modo como as empresas são dirigidas e controladas.



nos termos da Directiva 2006/46/CE, atrás referida.

O Programa do XVII Governo Constitucional dedica especial ênfase à CG, considerando-a fundamental para a edificação duma economia moderna, inovadora e acima de tudo competitiva. Nesse contexto, a cultura empresarial será moldada segundo critérios de transparência e rigor aplicados à gestão e consequentemente a informação respeitante à sua situação financeira será mais criteriosa. Para esse desiderato contribuirá a implementação e/ou melhoria das auditorias que, com a sua independência e normas actualizadas, permitirão um escrutínio rigoroso pelo sistema público de supervisão e controlo (PG, 2005: 28).

Na decorrência da reforma societária de 2006, o Código das Sociedades Comerciais (Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março), passou a incumbir aos órgãos de fiscalização e à Comissão de Auditoria *“fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de risco, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna. . .”*. (Artigos 420.º e 423-B.º)

Por outro lado, a transposição da Directiva 2006/48/CE¹⁷, teve como consequência a implementação, nas instituições de crédito, de processos de controlo interno mais eficazes, contribuindo, assim, para a solidez das áreas contabilísticas e administrativas.

Ainda relevante, a intervenção do Banco de Portugal com a produção do Aviso n.º3/2006, e posteriormente a do Governo com a publicação do Decreto-Lei n.º357-A/2007, de 31 de Outubro, introduzindo maior rigor e consequente responsabilização, nesta área.

Acresce referir que, no ano transacto, o Decreto-Lei n.º 211-A/2008, de 3 de Novembro, veio reforçar as competências dos supervisores financeiros, obrigando-os a partilhar a informação, inclusive com o Ministério das Finanças. Por outro lado, altera, nesta matéria, o Código dos Valores Mobiliários (Artigo n.º 363, do Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro), obrigando as diversas entidades a comunicar à CMVM as práticas de gestão e controlo de risco.

(2) No Estado

Decorrente do 25 de Abril de 1974, a Assembleia Constituinte aprovou uma nova Constituição da República Portuguesa (CRP), a qual refere que *“A execução do Orçamento será fiscalizada pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República, que, precedendo parecer daquele tribunal, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social”*. (Artigo 107.º)

¹⁷ Artigo n.º 22 da Directiva n.º 2006/48/CE, do Parlamento e Conselho Europeu, de 14 de Junho de 2006, transposta pelo Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril.



Ainda comete ao TC a fiscalização da execução do Orçamento e define esta entidade como sendo “... o órgão supremo de fiscalização da legalidade...” (Artigo 214.º).

Será importante referir algumas das competências do TC plasmadas na Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto, destacando-se o art.º 2.º que refere estarem sujeitos à jurisdição e ao poder de controlo financeiro, o Estado e seus bens, bem como associações públicas, empresas públicas, e ainda qualquer entidade, mesmo privada, que tenha capitais públicos ou beneficie de dinheiros ou valores públicos.

O TC realiza todo o tipo de auditorias, tendo como propósito o controlo integrado, destacando-se as AD, objecto do presente estudo, porque avalia a operacionalização das estratégias prosseguidas e aprecia a eficácia dos resultados em função dos objectivos previamente estabelecidos, bem como a eficiência quanto à utilização dos meios e ainda a conformidade legal das decisões. Aliás, suportado na legislação, que comete àquela entidade “Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, . . . , da gestão financeira . . . incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;” (alínea f) do Artigo 5.º).

Por outro lado, aquele Tribunal, na qualidade de Instituição Superior de Controlo, inspirou-se nas normas internacionais vigentes, designadamente dos profissionais de auditoria de vários países, do sector privado¹⁸ e acolhendo as recomendações da UE, plasmadas na resolução do Comité de Contacto dos Presidentes, de 1998, adoptou os princípios de auditoria emanados da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)¹⁹ com a introdução das suas Normas de AD (MAP, 1999: ii).

d. Síntese conclusiva

Do conteúdo deste capítulo podemos extrair o seguinte:

- Apesar da génese da auditoria remontar à Antiguidade, designadamente às civilizações Chinesa, Grega e Romana, somente a partir do século XVI é utilizada com alguma consistência em actividades empresariais e na AP;
- A auditoria, nos moldes semelhantes aos actuais, começou a ser praticada no século XIX, no RU, decorrente do incremento económico gerado pela revolução industrial, com o aparecimento de novas formas de capital, designadamente o accionista. Esta auditoria, designada de externa, foi progressivamente introduzida nos EUA e Canadá;

¹⁸ International Federation of Accountants (IFAC) e Fédération des Experts Comptables Européens (FEE).

¹⁹ Fundada em 1953, por iniciativa do cubano Emidio Fernandez Camus. Presentemente conta com 189 membros e 3 membros associados.



- A crise de 1929, nos EUA, e o grande esforço de redução de custos deu origem à concepção moderna de auditoria interna, posteriormente aceite na Europa, nos anos sessenta e disseminada nos anos oitenta;
- Durante o século XX e face a diversos escândalos com financiamentos ilícitos e corrupção da classe política americana foram constituídos organismos dedicados ao aperfeiçoamento dos mecanismos de auditoria, sendo os anos noventa muito produtivos. Ainda nessa década, também o RU acompanhou esse movimento com contributos muito importantes, para o controlo interno e consequente auditoria;
- Decorrente do escândalo financeiro da empresa ENRON, ainda nos EUA, foi publicado o Sarbanes-Oxley Act, em Julho de 2002, que aperfeiçoou o sistema de controlo interno e auditoria. A UE, na mesma esteira, produziu várias Directivas nesse sentido;
- O RU, EUA e Canadá, com as instituições de referência, NAO, GAO e OAG, respectivamente, publicaram legislação estruturante dedicada à AD, tendo como objectivo analisar a aplicabilidade dos princípios de economia, eficiência e eficácia na gestão da AP e assim contribuir para as boas práticas e consequentemente gerar poupanças;
- Em Portugal, no início dos anos setenta, do século passado, é publicada alguma legislação sobre esta temática e somente nos finais dos anos oitenta o ensino, acolhe esta valência académica. Contudo, a partir dos finais do século, já o mundo empresarial acompanhava “os ventos”, impulsionado pela adesão à UE e consequente crescimento económico, destacando-se a introdução da CG, a transposição de Directivas Comunitárias e o esforço legislativo tendente a modernizar a economia;
- No que respeita ao sector Estado, a CRP e as competências cometidas ao TC, neste âmbito, bem como os normativos produzidos e ainda a cooperação internacional, atrás referidos, tem dado um especial incremento legislativo à AD, em especial no que se refere ao controlo interno e à eficiência, economia e eficácia da gestão.

3. Auditoria na Administração Pública

a. Inspeção e Auditoria

Considerando a necessidade de delimitar os respectivos campos de análise, face à proximidade, iremos analisar os conceitos de inspeção e auditoria.

Assim, a inspeção é produzida por profissionais especializados na supervisão e trata de obter impressões e informações, em primeira mão, sobre a eficácia para avaliar em que



medida a organização inspeccionada funciona de forma satisfatória, ou seja, a inspecção é uma avaliação entre as regras instituídas e a prática efectiva.

Pode implicar a realização de uma valorização sobre os meios aplicados e de acordo com normas, tendo como função principal a fiscalização, com o objectivo de eliminar lacunas e omissões, esclarecer dúvidas, bem como averiguar denúncias que coloquem em causa a legalidade e/ou legitimidade (Presidencia, 1999: 13).

Por outro lado, a auditoria interna tem como objectivo constatar que os procedimentos, planos, controlos e políticas determinadas são correctos e foram implementados. Complementarmente, visa avaliar o sistema de controlo interno, contribuindo com informações, apreciações, análises e facultando recomendações, tendo sempre como objectivo primeiro ajudar a Chefia. Contribui ainda para a moralização, sugerindo a implementação das correspondentes acções correctivas (Presidencia, 1999: 20).

A auditoria interna terá de “comungar” da missão e visão da entidade a quem reporta e evoluir na esteira das estratégias definidas, elogiando os auditados, pois as emoções são fundamentais para a adesão e motivação das pessoas (Costa, 1995: 30).

b. Sistema de Controlo Interno e Auditoria Interna

A AP deve ser transparente e “comunicadora” com a sociedade civil e com os diversos interlocutores económicos e sociais, aprendendo, escutando e estando constantemente atenta ao seu interior, bem como ao meio envolvente.

Para ser eficaz deve: (i) dar importância aos seus colaboradores; (ii) praticar gestão participada, com objectivos e estratégias; (iii) introduzir inovação; e (iv) gerir para satisfazer “o cliente”, ou seja, o contribuinte (Presidencia, 1999: XXV).

A gestão dos dinheiros públicos e a permanente exigência de responsabilidade vem alterar o tradicional controlo baseado na mera observação do cumprimento das normas estabelecidas, detectando potenciais erros e/ou delitos. É necessário, à semelhança do sector privado, passar-se para uma gestão por objectivos e consequentemente avaliando os resultados.

A AP somente a partir de meados da década de oitenta foi objecto de iniciativas legislativas tendentes à sua modernização. Mais concretamente, de 1986-95, decorreu a implementação de medidas que deram início a uma verdadeira reforma administrativa, nesta área, alterando-se processos, estruturas e métodos de trabalho.

Decorrente do Programa do XIII Governo, que colocou uma tónica na vertente



controlo, no âmbito da reforma da AP, a publicação da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro²⁰, o Governo produziu legislação no sentido de edificar um sistema nacional, estruturado e coerente, de controlo interno das finanças públicas.

No culminar de toda essa iniciativa é de relevar, neste âmbito, a publicação do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho que instituiu o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI), órgão de consulta do Governo em matéria de controlo interno, funcionando junto do Ministério das Finanças, estruturado em três níveis de controlo, (i) operacional – “. . . *constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização. . .*”; (ii) sectorial – “. . . *sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão . . .*” e (iii) estratégico – “. . . *realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente . . . Orçamento do Estado.*” (n.ºs 2, 3 e 4 do Artigo 4.º). Estes patamares possuem em comum a verificação, o acompanhamento e a informação.

Este normativo, introduziu na ordem jurídica do Estado princípios de coordenação, no que respeita ao controlo interno, bem como adicionou, no sector público administrativo, práticas e normas internacionais e nacionais de auditoria.

A auditoria interna, ferramenta já consolidada no sector privado, dá nos últimos anos, no sector público, passos importantes para se estender a toda a administração, fruto do SCI, entidade vocacionada para ajudar a esse desiderato, designadamente através da (i) maior interacção entre os órgãos de controlo e os gestores; (ii) produção de doutrina respeitante às boas práticas; (iii) assessoria à implementação de Gabinetes de Auditoria Interna; (iv) publicitação de casos de sucesso, e (v) formação de recursos humanos com competências nessa área (SCI, 2004: 12).

Complementarmente, através do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, foi regulada a forma operativa do SCI, bem como o funcionamento do Conselho Coordenador (CC), onde é relevante, no que a este diz respeito, a competência para “*recolher informação relativa ao controlo interno de auditoria de gestão dos recursos humanos e modernização administrativa que permita o acompanhamento desta forma de controlo;*” (alínea e) do Artigo 3.º).

Como incumbências do CC, entre outras, destacam-se a harmonização das metodologias e promoção da implantação da “cultura do controlo” aos diversos níveis da AP e assim contribuir para a melhoria da sua gestão. Para tal serão observados os princípios da

²⁰ Que aprovou o Orçamento Geral do Estado para 1997.



(i) suficiência (evitando controlos redundantes); (ii) complementaridade (concentrar na respectiva área) e (iii) relevância (avaliação do risco), de forma que os vários níveis de controlo articulem as diversas acções que planeiam, realizam e posteriormente avaliam, tendo em vista o funcionamento coerente do sistema (SCI, 2004: 11).

Decorrente do Programa do XVII Governo Constitucional, e no sentido de atingir ganhos de economia e eficiência, emerge a determinação e o intuito de concluir a reforma da AP, sendo concretizada com a publicação das Resoluções do Conselho de Ministros n.º 124/2005 e 39/2006, de 8 de Julho e 30 de Março, respectivamente. Nessa conformidade, é criado o Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE) e publicada diversa orientação destinadas à reestruturação dos ministérios.

De relevar, a consagração, em cada ministério, de” . . . *um serviço de inspecção e auditoria, usualmente designado por inspecção-geral, com a missão de apreciar a legalidade e regularidade dos actos praticados...bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados, através do controlo de auditoria técnica, de desempenho . . .*” (alínea c) do n.º 4 da RCM n.º 39/2006).

Ainda de referir as competências do Controlador Financeiro de Área Ministerial, plasmadas no Decreto-Lei n.º 33/2006, de 17 de Fevereiro, cuja intervenção relevante, entre outras, é zelar pelo cumprimento das boas práticas, com o objectivo de atingir uma gestão pautada pelo incremento da economia, eficácia e eficiência e assim reduzir e racionalizar a despesa. Esta entidade, acompanha a programação dos projectos, programas, actividades e medidas, além de integrar o SCI e o respectivo CC.

Presente o que precede, conclui-se que o controlo interno e a auditoria interna já fazem parte da moldura legislativa da AP e estão sempre dependentes da entidade ou órgão de Direcção ou Chefia. A sua finalidade consubstancia-se no acompanhamento, verificação e avaliação quanto à boa gestão, legalidade e regularidade da execução das actividades, programas e projectos, desenvolvendo-se fundamentalmente na área da execução orçamental, actividades financeira e patrimonial, bem como demais actos administrativos.

Entretanto, o sector público, nomeadamente as entidades empenhadas na fiscalização e controlo, tem demonstrado uma vocação para a produção de normas, com o objectivo de edificarem trabalho coordenado, responsável e eficiente.

Tendo como propósito dar cumprimento a esse imperativo constitucional (Artigo 105.º da CRP), ou seja, estruturar o orçamento por programas, de forma a possibilitar um correcto acompanhamento, bem como a consequente avaliação e controlo, na esteira das



melhores práticas de muitos parceiros europeus, o Ministro de Estado das Finanças e da Administração Pública (MEFAP), através do Despacho n.º 3858-A/2007, de 22 de Fevereiro, nomeou uma Comissão para a Orçamentação por Programas.

A referida Comissão, constituída por figuras de reputado mérito nesta área, “inspirou-se” na experiência europeia de diversos países, acolhendo a transposição dos princípios, tendentes a estruturar a despesa pública numa base de orçamentação por programas, tendo as recomendações apontado que:

- Os objectivos devem reflectir resultados passíveis de medição e consequentemente acompanhados da respectiva avaliação de desempenho;
- Se proceda à implementação de orçamentos plurianuais, com indicação de objectivos espaçados no tempo (PEC, 2009: 61).

Posteriormente, ainda no mesmo âmbito, pelo Despacho n.º 4639/2008, de 31 de Janeiro, do MEFAP, é criado o Grupo de Trabalho para a Implementação Piloto da Orçamentação por Programas. Como resultado, o Orçamento de Estado para o corrente ano já apresenta três programas “pilotos”, a saber: (i) Piloto de Acção Social no Ensino Superior; (ii) Piloto da Cooperação Portuguesa; e (iii) Piloto da Rede dos Cuidados Continuados Integrados. Cada “piloto” terá um coordenador que avaliará a eficácia da realização face aos objectivos, inicialmente propostos, tendo como meta a correcta utilização dos recursos financeiros e humanos, compaginando-os com os indicadores previamente definidos.

Complementarmente, a OCDE ao avaliar, em 2008, o processo orçamental, em Portugal, apresenta, entre outras, as seguintes recomendações:

- Orçamento e gestão voltados para o desempenho, de forma que os programas se apoiem em indicadores e não no atingir de propósitos a “qualquer custo”;
- Os Ministros deverão ser os responsáveis pela gestão dos programas, tendo um Departamento Financeiro para acompanhamento da execução (PEC, 2009: 62).

Para dar início à concretização destes objectivos, é intenção do Executivo, antes de terminar a presente legislatura, fazer publicar o suporte legislativo que permita a orçamentação plurianual onde merecerá destaque a revisão da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), que apontará para a gestão por resultados.

Acresce referir que o Governo estipulou como objectivo, para 2010, que 50 serviços integrados, utilizem o Projecto RIGORE²¹, para efectuarem a prestação de contas, analítica e patrimonial, através do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

²¹ Aplicação mantida pelo Instituto de Informática, de acordo com regras da DGO/DGT e DG do Património.



Decorrente do atrás exposto se infere que estão criadas as condições, no âmbito da moldura legislativa nacional, para iniciar a implementação na AP da auditoria interna, tendente a fiscalizar, avaliar e controlar a gestão.

c. Auditoria do Desempenho

O TC é membro co-fundador da INTOSAI, organização internacional, de âmbito mundial, que agrega as Instituições Superiores de Controlo Financeiro. A introdução dos princípios da AD teve lugar com a “Declaração de Lima”, aquando do IX Congresso daquela Organização, realizado em Outubro de 1977 no Peru. Posteriormente, através da “Declaração de Tóquio” decorrente do Congresso realizado no Japão, em 1985, e ratificada no Congresso de Sydney (1986), Austrália, foi objecto de aperfeiçoamentos e onde, em definitivo, as “balizas” da economia, eficiência e eficácia (conhecidas pelos 3 E’s) são os conceitos fundamentais.

Como já referido no capítulo anterior, o TC tem jurisdição sobre o Estado e respectivos serviços, sendo a realização de auditorias uma das vertentes da actividade daquele Tribunal. Nos termos das suas competências (alínea d) do n.º 1 do Artigo 78.º da Lei 98/97), em Janeiro de 1999, é aprovado Manual de Auditoria e de Procedimentos (MAP).

Este novo paradigma obrigará a mudanças na concepção, orientação e conteúdo do controlo, elegendo-se a AD como a ferramenta fundamental para que a flexibilidade, a inovação e autonomia na gestão pública possam evoluir para patamares de modernidade e gerar uma nova cultura.

No entanto, já em 1992, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, respeitante ao novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), no que se refere às formas de controlo, determinava que “ . . . a gestão orçamental dos serviços . . . será controlada através...controlo interno, sucessivo e sistemático, da gestão, designadamente através de auditorias a realizar aos serviços e organismos.” (Artigo 53.º).

Presentemente, a AP já foi objecto, no domínio legislativo, de medidas reformistas importantes, destacando-se a gestão por objectivos/resultados e o orçamento por actividades, decorrente da publicação do Decreto-Lei n.º 131/2003, de 28 de Junho, o qual determina uma avaliação dos programas recorrendo a indicadores para “ . . . avaliar a sua economia, eficiência e eficácia . . . ” (n.º 3 do Artigo 3.º) e assim “ . . . possibilitem a verificação do grau de realização dos objectivos previamente definidos” (n.º 3 do Artigo 7.º).



A Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto,²² procede a diversas alterações no âmbito do enquadramento e estabilização orçamental, referindo que *“o programa orçamental inclui...um conjunto de indicadores que permitam avaliar a economia, a eficiência e a eficácia da sua realização.”*(n.º 1 do Artigo 16.º), bem como no que respeita ao controlo da despesa pública refere que *“... a Assembleia da República determinará em cada ano ao governo duas auditorias suplementares...e solicitará ao Tribunal de Contas a auditoria de dois organismos do Sistema de Controlo Interno (SCI).”* (n.º 4 do Artigo 62.º).

Esta nova “cultura” aponta para a modernização da AP, transformando-a de procedimentos e gastos em responsabilidade e resultados.

Por outro lado, para controlar o alcançar dos objectivos, estes têm que ser passíveis de medição e assim avaliados, não sendo despidendo referir que o que não pode ser medido não logrará avaliação. Esta forma de gestão, ao ser adoptada, permitirá: (i) melhorar o planeamento e a consequente orçamentação; (ii) incrementar a motivação; e (iii) melhorar a avaliação e o conhecimento dos objectivos.

Subjacente a toda esta problemática, está a aplicação dos recursos no desenvolvimento das diversas actividades, os quais, por serem escassos, terão de ser utilizados com eficiência, caracterizando-se pela forma como o serviço público atinge os objectivos, com elevada qualidade e baixo custo, isto é, encontrar formas económicas e eficazes (Pollit, 1999: 53).

A AD pode assumir dois tipos: (i) a auditoria operacional; e (ii) avaliação de projectos ou programas. A primeira tem como objectivo avaliar um órgão ou entidade, no que respeita aos aspectos da eficiência, eficácia e economia, bem como o nível de cumprimento das metas propostas, comparando as previstas com as efectivamente realizadas. A segunda, analisa a efectividade, assim como verifica se as acções concretizadas atingiram os objectivos propostos pela administração. Por fim, é importante referir, alguns elementos que distinguem as duas abordagens. Assim:

Na operacional, há a destacar: (i) os procedimentos no que concerne aos processos de trabalho (rotinas, práticas recomendadas, aquisições adequadas e guarda dos bens); (ii) a análise da gestão (uso adequado dos vários tipos de recursos, sistemas de controlo adequado, estrutura organizacional e cumprimento das metas previstas); e (iii) estratégia organizacional (cumprir a missão, objectivos adequados às prioridades, identificar pontos fortes/fracos, duplicação/sobreposição de funções e metas/indicadores).

²²Terceira alteração à LEO.



Por outro lado na avaliação de projectos/programas, elegem-se entre outros: (i) a qualidade dos resultados; (ii) as consequências globais; (iii) a relação entre os objectivos previamente definidos e as actividades desenvolvidas; (iv) os factores limitativos do desempenho; e (v) a possível existência de alternativas/custos (SCI, 2004: 87).

Dando continuidade à implementação da RCM n.º 124/2005, que aprovou o PRACE, e após concluir as fases de enquadramento de âmbito estratégico e redefinição das estruturas da AP, é produzida a RCM n.º 39/2006, que traça o quadro enformador das orientações tendentes à reestruturação dos diversos ministérios, isto é, iniciar a fase de execução do Programa, que passará, obviamente, pela produção das leis orgânicas desses departamentos para acomodar estes novos princípios de auditoria.

Revisitando a referida RCM e no que respeita à avaliação dos resultados, serão atribuições dos serviços dos ministérios, entre outras: (i) “... *estimular e apoiar a definição de indicadores chave e de métricas de desempenho por parte dos diversos serviços e organismos* . . . ”; (ii) “... *promover a identificação de desvios e desenvolver estratégias de gestão de desvios no âmbito do planeamento*”; (iii) “*acompanhar em permanência o desenvolvimento das políticas/programas mediante a utilização dos objectivos e indicadores definidos*”; e (iv) “*possuir uma visão global e actual sobre a actividade e desempenho dos organismos, ponderando recursos consumidos e resultados alcançados*” (alíneas h), j), l) e m) do Anexo I).

Acresce referir que um dos objectivos do PRACE, entre outros, é modernizar a AP e aperfeiçoar estratégias de apoio à Governação, destacando-se neste último, a proposta de criação nos vários ministérios, como “Suporte à Governação”, do Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais (GPEARI).

Nesse sentido, o Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro, publica a nova Lei Orgânica do Ministério das Finanças (LOMFAP), reiterando a importância da IGF como entidade coordenadora do controlo interno da administração financeira do Estado, integrando nas suas atribuições a auditoria de gestão e a avaliação dos serviços em sede de eficácia e eficiência, assim como cria o GPEARI com a atribuição, entre outras, de coordenar a produção dos Indicadores de Desempenho (ID).

Por fim, o Decreto-Lei n.º 79/2007, de 29 de Março, releva nas competências da IGF a validação do SCI, no âmbito do controlo estratégico, bem como a realização de AD às várias entidades, no universo da respectiva intervenção.



(1) Indicadores de Desempenho

O Estado fornece serviços e redistribui a riqueza por diversos motivos sociais e económicos, logo o benefício (lucro) está representado no bem comum, que obviamente terá de ser avaliado. Nesta conformidade, a aplicação dos ID, tem como propósito, por um lado, permitir ao responsável gerir melhor os recursos disponíveis e prestar contas quanto à sua utilização, por outro, facilitar que as entidades fiscalizadoras exerçam um melhor controlo e avaliação do gestor. Em última instância facilita o conhecimento, por parte, do cidadão, de como é utilizado o dinheiro dos impostos.

Os responsáveis da AP necessitam de informação clara, precisa, objectiva e fiável sobre os departamentos que gerem para apoiarem a sua decisão na gestão dos fundos públicos colocados à disposição e dos quais são responsáveis, ou seja, influencia o desempenho²³ (Silva, 2000: 322).

Nesta conformidade, todos os gestores devem implementar os seus sistemas de medição, os quais deverão ter como objectivo primeiro a melhoria na prestação das contas e dos serviços. Aqueles devem ser fiáveis, de fácil acompanhamento, reflectir a utilização dos recursos/resultados e apresentarem-se em termos qualitativos ou quantitativos.

Ainda de relevar que os ID facilitam a comunicação interna, permitindo passar a toda a estrutura a mensagem quanto às estratégias e objectivos a atingir (Anexo A).

Como atrás referido, a gestão pública moderna está a ser escrutinada, contribuindo para esse desiderato, toda a moldura legislativa já objecto de publicação. A sua medição obedece aos parâmetros da economia, eficiência e eficácia, sendo necessário o recurso a indicadores que permitem avaliar a gestão, designadamente: (i) clarificar objectivos; (ii) controlar e melhorar a utilização dos recursos; e (iii) conhecer os resultados, possibilitando, assim, identificar quanto se gasta e como se gasta (Silva, 2000: 354).

Apesar de serem elementos fundamentais para a AD, não é fácil a sua produção, sendo o caminho a percorrer longo e carecendo da participação de todos os intervenientes na sua estruturação de forma a motivar os utilizadores e funcionários, bem como estarem enquadrados no processo interno tendente à obtenção dos resultados económico-financeiros.

d. O Ministério da Defesa Nacional

Como atrás referido e na sequência da aprovação do PRACE, a RCM n.º 39/2006 projecta diversas orientações, no âmbito da auditoria. Também nesta matéria é relevante a

²³ Em língua inglesa “performance”, aprovado pelo XII Congresso do INTOSAI, em Sydney, em 1986.



produção legislativa da Assembleia da Republica (AR), destacando-se o Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP), que abordaremos no próximo capítulo. Para incrementar esses princípios, a RCM n.º 39/2008, de 7 de Fevereiro, contém orientações tendentes à abertura dum processo de revisão das Leis orgânicas dos órgãos e serviços do MDN, EMGFA e Ramos das FFAA, estando subjacente a eficiência e eficácia como metas a atingir, aquando da implementação da auditoria. Iremos, de seguida, debruçar-nos sobre a IGDN e o Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), órgãos fundamentais no enquadramento da AD nas FFAA.

(1) Inspeção-Geral da Defesa Nacional

Inicialmente, o Decreto-Lei n.º 133/95, de 9 de Junho, atribuía à Inspeção-Geral das Forças Armadas, a responsabilidade de exercer a acção inspectiva e de fiscalização, controlar a administração dos meios colocados à disposição das FFAA, sendo o instrumento de controlo interno, por excelência, no âmbito do MDN.

A implementação do SCI, bem como a participação do inspector-geral das Forças Armadas no respectivo CC, determinou a reformulação da legislação, nesta matéria.

Assim, é produzida nova moldura, através do Decreto-Lei n.º 72/2001, de 26 de Fevereiro, que altera a designação para IGDN e define a sua natureza como “ . . . *serviço central de inspecção, auditoria, fiscalização e de apoio técnico...na directa dependência do Ministro.*”, (Artigo 1.º) relevando nas suas competências “ . . . *utilizar métodos de auditoria com vista à regular avaliação da eficiência e eficácia dos organismos e serviços . . .* ” (alínea c) do n.º 2 do Artigo 3.º). Aquele diploma, atribui ainda competências para analisar programas e sistemas, designadamente no âmbito da avaliação da eficiência e eficácia, bem como das respectivas estruturas.

Entretanto, a legislação que implementa o PRACE, aponta um conjunto de novas atribuições do serviço de inspecção e auditoria, destacando-se, no âmbito do presente estudo: (i) “*garantir a avaliação e o controlo contínuos sobre os níveis de acção e desempenho de cada organismo . . .*”; (ii) “*garantir a aplicação eficaz, eficiente e económica dos dinheiros públicos . . .*”; (iii) “*assegurar a obtenção e o fornecimento de indicadores de desempenho dos serviços relevantes . . .*”; (iv) “*auditar os sistemas e procedimentos de controlo interno dos serviços e organismos . . . sujeitos à tutela do respectivo ministro . . .*; (v) “*avaliar a qualidade dos sistemas de informação de gestão, incluindo os indicadores de desempenho*”; e (vi) “*avaliar os resultados obtidos em função dos meios disponíveis*” (alíneas d), e), f), g), p) e q) do Anexo II à RCM n.º 39/2006).



Face ao que precede, se conclui que, também no âmbito das FFAA, toda a moldura legislativa, aponta para a implementação da AD, nas suas vertentes desempenho operacional e avaliação de programas.

(2) O Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional

Tendo em vista a coordenação e implementação dum sistema financeiro comum no âmbito da Defesa, é produzido pelo MDN o Despacho n.º 109/MEDN/2002, de 7 de Agosto, determinando a introdução duma plataforma comum e normalizando procedimentos que habilitem a aplicabilidade do RAFE (Decreto-Lei 155/92) e a implementação do POCP, bem como a adopção de *software* aplicacional modular de apoio à gestão.

As novas funcionalidades possibilitarão a interligação à Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e Direcção-Geral do Tesouro (DGT), normalizando procedimentos (culturais e organizacionais), ou seja, permitir à tutela fiscalizar e controlar a administração dos meios financeiros disponibilizados às FFAA.

O Ministro de Estado e da Defesa Nacional, pelo Despacho n.º 18885/MEDN/2002, de 7 de Agosto, determinou a adopção do Sistema de Informação ERP, adjudicado ao consórcio SAP, o qual veio a constituir o SIGDN.

Este Sistema encontra-se estruturado em três pilares, designados por grupos funcionais, sendo o primeiro dedicado ao POCP/activos/compras e orçamento, o segundo logístico, recursos humanos e complemento à área financeira e o terceiro auditoria e indicadores de gestão. Presentemente os blocos correspondentes aos grupos 1 e 2 estão a ser objecto de implementação e/ou consolidação. Posteriormente, pelo Despacho do MDN n.º 246/MDN/2006, de 28 de Novembro, é criado o órgão coordenador dos Sistemas de Informação e Tecnologias de Informação e Comunicação (SI/TIC) da Defesa, que tem como objectivo potenciar e otimizar os investimentos tendo em vista a implementação de soluções integradas na esteira da Estratégia de Lisboa e do Plano Tecnológico.

Complementarmente é seguida uma política integradora para toda a área de SI/TIC, no universo da Defesa Nacional, criando para o efeito, ao nível do MDN, uma estrutura coordenadora e administradora para a gestão do SI/TIC (RCM n.º 39/2008).

O SIGDN, inserido na Secretaria-Geral do MDN, terá uma integração vertical, permitindo: (i) a prestação de contas/orçamental por centro financeiro; (ii) a prestação de contas por divisão orçamental e patrimonial; e (iii) prestação de contas por ramo, em POCP, sendo as duas primeiras para efeito de auditoria interna e a última para envio ao TC.

Está previsto, para 2010, a disponibilização do terceiro grupo de funcionalidades



respeitantes à auditoria e indicadores de gestão. Serão implementados o *Audit Information System* (AIS) – (desempenho), *Strategic Enterprise Management – Balanced Scorecard* (SEM – BSC) – (gestão desempenho nas organizações) e *Business Warehouse* (BW) – (indicadores estratégicos), ou seja, vai ser possível apoiar o planeamento e avaliar o desempenho, estando criadas as condições para a introdução da AD no MDN e Ramos.

e. Síntese conclusiva

Presente o que precede, extrai-se o seguinte:

- Para ser eficaz a AP, à semelhança do sector privado, tem de se gerir por objectivos e avaliar os resultados, pelo que carece de profunda modernização. Somente na década de noventa teve início a reforma administrativa, sendo relevante o Programa do XIII Governo Constitucional, com a edificação do SCI;
- No entanto, a entrada em funções do XVII Governo Constitucional, permitiu iniciar uma “verdadeira revolução” na modernização administrativa, apontando, estrategicamente, para a obtenção de ganhos de economia e eficiência;
- É criado o PRACE, bem como definidas orientações, através das RCM’s, que entre outras, consagram em cada Ministério um serviço de auditoria, tendente a avaliar os resultados da gestão;
- Complementarmente, o MEFAP nomeou comissões especializadas que, inspiradas nas melhores práticas internacionais, designadamente da UE, concluíram pela orçamentação por programas com apresentação de resultados passíveis de medição e avaliação de desempenho. Decorrendo desse contributo foi concretizada a implementação, já no corrente ano económico, de programas Piloto;
- É relevante referir que o TC na decorrência das orientações emanadas pela INTOSAI aprovou o MAP, onde a AD é devidamente regulamentada e contendo as orientações para a preparação dos procedimentos aquando da sua efectivação na AP;
- Ainda no âmbito da legislação, recentemente aprovada, destaca-se a incumbência aos serviços ministeriais de produzirem ID e correspondentes métricas, sendo o GPEARI ou organismo equivalente, a implementar em cada ministério, o responsável pela coordenação e avaliação de desempenho. Os referidos indicadores são uma ferramenta indispensável na avaliação da gestão, pelo que devem ser suficientemente precisos e exaustivos para possibilitar o acompanhamento dos programas e actividades;
- De relevar que já foi aprovada a LOMFAP, criando o GPEARI e reestruturando a



IGF, com o reforço das atribuições no controlo estratégico e na AD, a implementar nas áreas sob sua intervenção, onde obviamente estarão as FFAA;

- Foi criada a IGDN, com responsabilidades acrescidas, nesta matéria, versando a incumbência de adoptar métodos de auditoria, destacando-se, entre outros, a responsabilidade quanto à obtenção e atribuição dos ID, compaginando a avaliação dos resultados obtidos com os recursos colocados à disposição;
- Por outro lado, o SIGDN, tendo já em produtivo os pilares financeiros e logístico/abastecimento, aguarda para o próximo ano a implementação do grupo respeitante à auditoria e indicadores de gestão ou desempenho, permitindo, com o AIS, BSC e BW apoiar uma gestão moderna suportada por um planeamento devidamente estruturado.

Presente o que precede e pese embora o RAFE, desde 1992, prever a efectivação de auditorias, consideramos que somente com a publicação da recente legislação estão criadas as condições para se darem os passos seguros tendentes à implementação da AD na AP e consequentemente nas FFAA, sendo fundamental a edificação dos respectivos indicadores.

Para que as FFAA acompanhem este processo é necessário a revisão das Leis orgânicas dos órgãos do MDN e Ramos, acomodando as orientações governamentais constantes da RCM n.º 39/2008, bem como a adjudicação e entrada em produtivo do grupo 3 do SIGDN, projectado para 2010.

À semelhança dos demais departamentos da AP, não está implementada nas FFAA a AD fundamental para uma melhor gestão. No entanto, no estrito cumprimento da legislação em vigor, os Ramos e EMGFA adquiriram as perícias e ferramentas constantes do SIGDN, e têm em execução a revisão dos diversos normativos que permitirão acomodar as orientações e legislação, recentemente publicadas, e assim possibilitar a introdução da AD, o que nos leva a concluir pela validação parcial da Hipótese n.º 1 - *“A Auditoria Interna, actualmente implementada nas FFAA, contribui para uma boa gestão e está em sintonia com as orientações de âmbito nacional, nesta matéria.”*.

Acresce referir que o TC já há muito pratica a AD, designadamente no acompanhamento das Parcerias Público-Privadas. Por outro lado, a IGF e IGDN, com competências acrescidas nesta área, e ainda o MDN em fase reestruturação na decorrência do PRACE, prestarão todo o apoio necessário, nos termos da legislação, às áreas específicas e estruturantes, designadamente na produção dos indicadores e correspondentes métricas, pelo que validamos a Hipótese n.º 2 - *“É necessário aprofundar a cooperação e coordenação com o Tribunal de Contas, Inspeção-Geral de Finanças e Inspeção-geral da*



Defesa Nacional, bem como outras entidades para a Auditoria Interna se tornar mais eficiente e eficaz.

4. A Auditoria nas Forças Armadas

Como atrás referido, a AR e o Governo vem ao longo dos anos produzindo legislação tendente a edificar uma moldura legislativa suficientemente coerente, tendo como objectivo, primordial, eleger o controlo interno e a AD como ferramentas cruciais de apoio à gestão.

De relevar, neste âmbito, a Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro, que determina quanto à actuação da AP e consequentemente das FFAA “ . . . *eficácia na prossecução dos objectivos fixados e controlo dos resultados obtidos...eficiência na utilização dos recursos públicos . . .* ” (alíneas e) e f) do n.º 8 do Artigo 3.º). Ainda refere, no que respeita à avaliação do desempenho dos serviços que estes “ . . . *são objecto de avaliação da prossecução das suas funções e dos objectivos a que estão adstritos, determinada por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro da tutela e realizada por auditores externos ou por órgãos de controlo oficiais* ” (Artigo 30.º).

Ainda no âmbito legislativo, não será despendendo referir a publicação da Lei n.º 10/2004, de 22 de Março, que instituiu o SIADAP, o qual releva como princípio e objectivo, entre outros, a orientação para os resultados e à avaliação e qualidade dos serviços, respectivamente, numa lógica de avaliação do desempenho, promovido por serviços de auditoria e controlo.

O PRACE aponta para o reforço da função auditoria através do controlo e avaliação contínuas nos vários patamares de desempenho de cada organismo, destacando, entre outras, a AD como relevante, considerando-a estratégica para a actividade governativa.

No quadro desse Programa, foi publicado o Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31 de Julho, que tem como objectivo incrementar o reforço do suporte à actividade governativa e no caso concreto definir o novo enquadramento jurídico para a actividade de inspecção e auditoria na AP.

Posteriormente, é publicada a Lei n.º 66-B/2007, de 28 de Dezembro, que revoga a Lei n.º 10/2004 e produz o novo SIADAP, o qual apresenta como inovação o desdobramento em três Subsistema, dirigidos à avaliação de desempenho dos serviços (SIADAP 1), tema do presente trabalho, dos dirigentes (SIADAP 2) e dos trabalhadores (SIADAP 3).

Este diploma, subordina o SIADAP, entre outros princípios, à “*transparência e imparcialidade, assegurando a utilização de critérios objectivos e públicos na gestão do*



desempenho dos serviços . . . assente em indicadores de desempenho”, à “eficácia . . . para a obtenção dos resultados previstos” e à “eficiência, relacionando os bens produzidos e os serviços prestados com a melhor utilização dos recursos” (alíneas d) e) e f) do Artigo 5.º). Por outro lado, nos objectivos globais do SIADAP emerge, como relevante “apoiar o processo de decisões estratégicas através de informação relativa a resultados e custos, designadamente em matéria de pertinência da existência de serviços, das suas atribuições, organização e actividades.” (alínea h) do Artigo 6.º).

Será importante analisar o Programa de Estabilidade e Crescimento 2008-2011 (PEC), apresentado à AR, após revisão em Janeiro do corrente ano, onde refere que o planeamento e o controlo de gestão, bem como a consequente avaliação são fundamentais para a sustentabilidade financeira a médio e longo prazo (PEC, 2009: 56).

Por fim, importa lembrar que concretizados os investimentos no módulo do SIGDN, estará a tutela em condições de iniciar a implementação da AD nas FFAA e assim corresponder às orientações do Governo nesta matéria.

a. O EMGFA e os Ramos das FFAA

A introdução da AD nas FFAA vai permitir um melhor planeamento e o controlo e avaliação da gestão dos respectivos serviços, tendo em vista eliminar o desperdício na utilização dos recursos, modernizando e aumentando a eficiência e eficácia.

Este desiderato será atingido mediante o empenhamento de todos, em especial dos dirigentes, para os quais as presentes reformas vão melhorar a sua capacidade de actuação, designadamente o recurso às tecnologias de informação e comunicação, a racionalização dos processos, o planeamento e o controlo e assim reduzir custos e aumentar a produtividade.

Como referido no capítulo anterior, a introdução da orçamentação por programas, tem como objectivo primeiro, o controlo e a avaliação do desempenho, recorrendo a indicadores. Esta nova filosofia, suportada nos objectivos estratégicos, tem como consequência uma alteração de paradigma, ou seja, o orçamento deixa de estar ancorado nos recursos, mas sim nos resultados.

Ainda analisando o PEC e considerando as recomendações da OCDE, destaca-se a efectivação até 2010 da decisão política quanto à edificação do cronograma para o novo método de orçamentação (PEC, 2009: 63). Por outro lado, não será despendendo alertar para o facto de nesse ano o SIGDN ter a valência auditoria e indicadores de gestão.

Por fim não será menos importante referir uma das incumbências do GPEARI ou



equivalente, neste âmbito, elegendo-se o contributo que terá designadamente quanto a “ . . . *definir no plano técnico objectivos e indicadores estratégicos que indexem e objectivem os resultados pretendidos com as políticas ministeriais . . .* ” (alínea g) do Anexo I da RCM 39/2006).

Para melhor compreender em que medida a Instituição Militar tem acomodado a legislação da AD, iremos visitar os diversos órgãos de inspecção (devidamente implementados nas FFAA), onde está inserida, no aplicável, a valência auditoria.

(1) EMGFA

Presentemente o EMGFA não tem, na sua estrutura orgânica, área específica que se dedique a esta temática, ou seja desenvolva a AD.

(2) Marinha

A Marinha, não possuindo órgão específico vocacionado, cometeu ao Estado-Maior da Armada (EMA) “ . . . *funções de . . . inspecção, quando não existam órgãos com essa função* ” (n.º 2 do Artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto). Por outro lado, o EMA é o “ . . . *órgão de apoio do CEMA para . . . inspecção das actividades da Marinha.* ” (n.º 1 do Artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 49/93, de 26 de Fevereiro).

Esta valência foi objecto de consolidação referindo especificamente que compete ao EMA “ . . . *assegurar a inspecção dos comandos, forças, unidade e outros órgãos da Marinha* ” (Decreto Regulamentar n.º 21/94, de 1 de Setembro).

Complementarmente, os Decretos Regulamentares dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção (OCAD), atribuem competências, aos titulares, para efectuarem inspecções no âmbito da autoridade técnica que dispõem, bem como aos comandantes operacionais e administrativos na avaliação das unidades navais.

Para melhor concretizar toda a actividade inspectiva, foi produzida publicação com as instruções, bem como orientações quanto à articulação com a IGDN, no aplicável.

Por outro lado, a Superintendência dos Serviços Financeiros (SSF), no âmbito das suas competências, entre outras, assegura “ . . . *o controlo interno no âmbito patrimonial e da gestão orçamental, designadamente através da execução de acções de auditoria e inspecção especializada . . .* ” (artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 24/94, de 1 de Setembro). Cabe à Direcção do Apuramento de Responsabilidades, órgão da SSF, através do Conselho de Auditoria e Inspeção, produzir parecer sobre os relatórios de auditoria



financeira.

Em Janeiro do ano transacto, foi publicado o Regulamento de Administração Financeira da Marinha (RAFM), novo normativo que acolhe as boas práticas de gestão, designadamente no que respeita aos instrumentos de planeamento, sistemas de gestão e sistema de controlo interno. De relevar, neste último, a definição de três escalões, a saber: estratégico, sectorial e operacional ou auto controlo, preconizando nos respectivos métodos garantir a economia, a eficiência e a eficácia.

Apesar da valência inspecção ser a mais praticada, com este normativo, o Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) aprova, na área financeira, os sistemas de controlo interno e determina as auditorias, acomodando a doutrina da AD. Também nas demais áreas, adiante analisaremos a evolução no mesmo sentido, ou seja, estão a ser implementadas medidas tendentes a preparar a Marinha para esta nova realidade.

(3) Exército

O Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março, define a Inspecção-Geral do Exército, como um órgão de apoio, de índole técnica, ao CEME, nas vertentes controlo e avaliação. Por outro lado, o Decreto Regulamentar n.º 69/2007, de 28 de Junho, atribui àquele órgão a competência para avaliar a eficácia, na fiscalização e realização dos vários tipos de inspecção.

No que respeita à inspecção e auditoria, o Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho, define as competências e atribuições dos OCAD do Exército, destacando em todos a valência inspecção, e somente na Direcção de Finanças do Comando da Logística (DF) e Direcção de Comunicações e Sistemas de Informação (DCSI) se promovem auditorias (não AD), sendo nesta, auditoria técnica e de qualidade, e naquela financeira.

Decorrente da legislação produzida, é publicado o “Regulamento para a Inspecção do Exército”. O documento define os vários tipos de inspecções, as competências e procedimentos, áreas de responsabilidade, bem como a respectiva coordenação e consequente avaliação.

Nos vários capítulos constatamos que é omissa a palavra auditoria, sendo, sempre, referida a inspecção como objectivo das actividades. Merece destaque, como atrás indicado, a DF que *“exerce a autoridade técnica e realiza auditorias no âmbito da administração financeira . . . confere e ajusta as contas de gerência...para ulterior fiscalização pelo*



Tribunal de Contas.” (RAD 95,2008: 213. B. (4) (a)).

Ainda neste âmbito, e apesar de não ser objecto do presente estudo²⁴, é relevante, na área do ambiente (*environment*), considerando o 4.º E, referir a publicação do “Regulamento para Implementação de Sistema de Gestão Ambiental” (SGA), onde se determina “... *que as auditorias internas ao SGA são realizadas em intervalos planeados para: ... fornecer ao Cmd/Dir/Ch informações para a melhoria do desempenho* ...” (RISGAE, 2008: 217. a.)

Apesar das recentes alterações dos normativos, prevalece a função inspecção em toda a moldura legislativa, à excepção duma abordagem, limitada, da auditoria na DF e um pouco mais ambiciosa na área ambiental, mas em ambos os casos não está subjacente a AD.

(4) Força Aérea (FAP)

O Decreto Regulamentar n.º 54/94, de 3 de Setembro, classifica a Inspecção-Geral da Força Aérea (IGFA) como órgão de apoio ao Chefe do Estado-Maior, para exercer a função controlo e tendo como missão garantir a inspecção e a superintendência técnica quanto à prevenção de acidentes.

Foi produzido o manual “O Sistema de Inspecção da Força Aérea”, que define a inspecção nas várias vertentes, bem como as competências dos órgãos e apesar de referir como objectivo tomar “... *conhecimento da eficiência, eficácia e pertinência dos recursos humanos e materiais* ...” (RFA 25-1(C), 2008: 201.), a tónica é sempre a inspecção. Aliás nas definições de controlo e eficácia, não transparece o espírito da auditoria.

Percorrendo outra legislação, deste âmbito, deparamos com a publicação respeitante à Organização e Normas de Funcionamento da IGFA. Este documento, partindo do respectivo organograma, apresenta os vários departamentos dedicados às inspecções específicas, onde se poderá depreender, salvo melhor opinião, que não está contemplada a auditoria.

Exceptua-se a Secção dedicada à Inspecção de Administração Financeira, em cujas competências se refere as “... *inspecções necessárias à avaliação do cumprimento das leis e regulamentos em vigor, eficácia, pertinência e eficiência da acção da Força Aérea* ...”. (RFA 303-3, 1997: 528. a.). Ainda, nas funções, determina a análise de custos e comparação de resultados quanto à “*eficiência e economia conseguidas*” (RFA 303-3, 1997: 529. d.), bem como analisar a capacidade de gestão e critérios na utilização dos recursos

²⁴ Somente abordamos os 3E's: economia, eficiência e eficácia.



materiais e financeiros.

Acresce referir que o Plano de Actividades para o período 2008-10, constante da Directiva n.º 01/08, de 1 de Janeiro (Planeamento da FAP), somente refere como objectivo sectorial a inspecção. Nesta conformidade, também este Ramo não apresenta orientações tendentes a acomodar a AD.

b. Forças Armadas de países amigos

Tendo em vista obter informação quanto à implementação da AD em Forças Armadas (FA) de outros países e daí obter “lições aprendidas”, designadamente no que respeita a potenciais dificuldades, face à especificidade do mundo castrense comparativamente com a sociedade civil, iremos analisar a Marinha do Brasil, e as FA de Espanha e EUA, onde concluiremos pela completa aplicabilidade da AD.

(1) Brasil

O Executivo Federal brasileiro assenta o Sistema de Controlo Interno, designadamente a estrutura e competências, em objectivos muito específicos e que passam pela avaliação dos resultados quanto à economia, eficiência e eficácia da gestão dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal (SGM-601, 2005: 1-1).

Por outro lado, o Serviço de Auditoria da Marinha foi instituído em 10 de Maio de 1974, decorrente de toda uma cultura de controlo iniciada nos anos cinquenta, pela Secretaria-Geral da Marinha, marcando uma viragem fundamental no âmbito das actividades de controlo interno (SGM-601, 2005: VII).

Posteriormente e respondendo aos desafios de mudança, em parte impulsionados pelos “ventos” a nível internacional, como atrás referido, em 25 de Setembro de 1998 a Marinha brasileira concebeu a Directoria de Contas da Marinha que passou a superintender na AD, alterando o paradigma, ou seja, passando da tradicional fiscalização documental para a avaliação da eficácia, economia e eficiência.

Para atingir esse desiderato, é criado o Sistema de Controlo Interno da Marinha do Brasil, o qual tem dois órgãos fundamentais, o Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha que presta assessoria ao Comandante da Marinha, exercendo o controlo interno ao mais alto nível e o Órgão Central do Sistema que supervisiona, no âmbito do controlo interno, o planeamento, a programação financeira e patrimonial (SGM-601, 2005: 3-1).

A AD operacional praticada visa (i) constatar as boas práticas na aquisição e utilização dos recursos; (ii) a verificação dos objectivos previstos e (iii) avaliar a prática de



actos de índole antieconómica e ineficiência (SGM-601, 2005: 4-2).

A recolha dos resultados das várias auditorias dá lugar ao Certificado de Auditorias que consta de relatório circunstancial, onde são referidos, entre outros, irregularidades e/ou ilegalidades e respectivos procedimentos correctivos, bem como a avaliação do cumprimento dos objectivos previamente estabelecidos (planeamento de actividades e investimentos), ou seja, comparam o planeado com o concretizado.

Este documento é obrigatório e contribui para a prestação de contas, designada “*Tomada de Conta*”, a remeter ao Tribunal de Contas da União, após parecer do Ministro da Defesa (SGM-601, 2005: 5-1).

(2) Espanha

A Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) e a Oficina Nacional de Auditoria são as entidades que superintendem a nível das auditorias determinando a regulamentação e as medidas a adoptar pelos gestores, designadamente quanto à coordenação e planificação (Circular 1, 1999: Introduction).

Assim, o controlo terá como objectivo verificar o funcionamento no âmbito económico-financeiro, a aplicabilidade do ordenamento jurídico em vigor e as boas práticas de gestão, designadamente se os procedimentos decorreram em conformidade com as normas, disposições e directivas adequadas aos princípios da eficácia, eficiência e economia (Circular 1, 1999: 2).

Ainda, nos referidos diplomas, são tipificadas as situações que configuram actuações contrárias à boa gestão, ou seja, acções lesivas dos princípios da eficácia, eficiência e economia, destacando-se: (i) a aquisição de bens e serviços superiores às necessidades; (ii) a prolongada e manifesta não utilização de infra-estruturas e meios pessoais e materiais disponíveis para a execução das funções cometidas; (iii) a paralisação excessiva e reiterada das actividades, impedindo ou dificultando o cumprimento dos objectivos; e (iv) as actuações diferentes dos fins previstos e comprometam o património (Circular 1, 1999: 11).

A evolução dos mecanismos de controlo interno decorrentes dos normativos publicados pela IGAE conjugado com a nova estrutura orgânica da Intervención General de la Defensa (IGD), levaram o Ministério da Defesa Espanhol a publicar legislação que estabelece a estrutura orgânica da IGD, integrada organicamente na Subsecretaria da Defesa e dependendo funcionalmente da IGAE, em cujo Órgão Central da Defesa, possui uma Divisão de Controlo Financeiro e Auditoria cuja função primordial é a execução de Auditorias Operativas de economia e eficiência, bem como Controlo da Gestão Económica



(OM 146, 2003: Tercero).

Acresce referir que as Intervenciones Delegadas nos Cuarteles Generales de Ejército, Armada y Aire dependem directamente da IGD (OM 146, 2003: Cuarto).

(3) Estados Unidos da América

A *Inspector General Act*, de 1978 (IGA), estipula que todas as auditorias levadas a efeito no âmbito do *Department of Defense* (DoD) devem obedecer aos *General Accepted Government Auditing Standards*, pelo que no que respeita à AD, avaliam a eficácia e eficiência dos diversos programas, designadamente as políticas e procedimentos adoptados, de forma que cumpram os seus objectivos, ou seja, validam o binómio custo-eficácia e avaliam a sua eficiência (IAM, 1999: 1).

Por outro lado, as organizações de auditoria interna do DoD são responsáveis pelo treino, formação e constante aperfeiçoamento dos recursos humanos empenhados nestas tarefas nos diversos níveis. Para terem recursos humanos devidamente habilitados são desenvolvidos programas tendentes ao desenvolvimento da carreira e que passam pela (i) publicação de procedimentos e políticas de treino; (ii) definição das perícias requeridas aos auditores; (iii) desenvolvimento de cursos e (iv) manutenção actualizada do histórico profissional (IAM, 1999: 4).

Os departamentos de auditoria do DoD (*Departments of Navy, Air Force, Army, Marine Corps, Defense Financial Auditing Service and Agencies*), em cumprimento do GPRA, produzem planos estratégicos anuais cujos objectivos são semelhantes aos dos seus congéneres dos outros departamentos da AP, designadamente no que concerne aos objectivos a atingir no âmbito orçamental, de execução, evolução, áreas de risco e respectivo valor acrescentado (IAM, 1999: 6).

As diversas organizações do DoD coordenam e cooperam, no aplicável, com o GAO, em especial identificando, classificando e reportando potenciais ganhos, os quais constarão do relatório semestral a enviar ao Congresso. Estes ganhos são classificados em “*Funds Put to Better Use*” ou “*Questioned Cost*”, conforme consta no IGA.

As outras áreas de difícil imputação monetária são classificadas em benefícios não monetários (ex. prontidão operacional, segurança de pessoal, cumprimento legislação etc) e áreas de especial consideração (ex: pessoal, excesso de material, construções militares etc.)

Todas estas poupanças são objecto de quantificação, numa projecção temporal máxima de seis anos e incluídas nos relatórios específicos. Estes ganhos são distribuídos aquando da produção dos orçamentos dos anos fiscais subsequentes (IAM, 1999: 14-16).



c. Preparar o futuro

As FFAA estão presentemente num processo de mudança, no âmbito legislativo, decorrente das orientações emanadas da RCM n.º 39/2008, bem como dos normativos entretanto publicados, em especial o SIADAP e o PRACE, os quais apontam para a avaliação no ciclo de gestão, onde se destacam, entre outras: (i) a fixação de objectivos e indicadores de desempenho; (ii) plano de actividades; e (iii) relatório de actividades com apresentação quantitativa e qualitativa dos resultados.

Por outro lado, são cometidas competências acrescidas à IGDN, constantes do Anexo II à RCM 39/2006, que integrada no CC do SCI, deverá acompanhar o controlo interno e a AD a desenvolver nas FFAA.

Ainda de referir, no âmbito do SIADAP, o preconizar a utilização de sistemas de informação que apresentem os ID e a avaliação do desempenho do serviço, os quais serão acompanhados pela tutela em sede de SIGDN.

A IGF, com as atribuições decorrentes do Decreto-Lei n.º 79/2007, está a preparar um conjunto de procedimentos internos habilitantes para iniciar as AD e avaliação de programas (Anexo B), bem como já procedeu à distribuição de um “*Check-List de referenciais mínimos*” a observar no SCI dos diversos departamentos a auditar em cujo universo se encontram as FFAA (Anexo C).

Conforme atrás referido, desde 1992 que os responsáveis pela gestão das FFAA, à semelhança da demais AP, estão obrigados à *Accountability* e ao VFM, que se consubstanciam na avaliação dos serviços e organismos, assim como pressupõe a informação dos recursos humanos e a apresentação de resultados, bem como o estabelecimento de objectivos para o ciclo anual de gestão.

Acresce referir as directrizes do TC ao invocar no MAP as orientações da INTOSAI quanto à formação dos auditores, apontando a sua competência e experiência para “... estudar e avaliar a fiabilidade do controlo interno ...”, devendo estar habilitados para “... planear a auditoria de forma a assegurar a execução de uma auditoria de elevada qualidade ...” (MAP, 1999: 136).

Por fim, é relevante trazer à colação, o propósito de “*identificar as necessidades de formação e desenvolvimento profissional adequadas à melhoria do desempenho dos serviços, dos dirigentes e dos trabalhadores*” (alínea c) do Artigo 6.º da Lei n.º 66-B/2007).

Presente o que precede, decorre actualmente, no seio das FFAA, uma “reflexão interna”, pelo que, nos próximos parágrafos daremos seguimento ao propósito de analisar o



“estado de mudança” no que respeita à AD.

(1) Marinha

Decorrente da revisão da legislação, atrás referida, a Marinha, está a preparar proposta de normativo, a apresentar à tutela, tendente à criação da Inspecção-Geral da Marinha, nos moldes semelhante aos demais Ramos, onde será relevante a AD.

Por outro lado, neste âmbito, a Directiva do Almirante CEMA, refere a necessidade de *“assegurar as actividades da Marinha . . . com os mais elevados níveis de proficiência técnica e os melhores padrões de economia, eficiência e eficácia . . .”* (DPN, 2006). Nesta conformidade, não será despendendo relembrar a implementação do RAFM, para a área financeira, que já acolheu a doutrina constante da legislação entretanto publicada sobre AD.

Em cumprimento da Directiva, foram produzidas pelos OCAD as Directivas Sectoriais, destacando-se, no que respeita à AD: (i) a da SSF, com o controlo interno da administração financeira e produção dos indicadores de gestão; (ii) a do Instituto Hidrográfico (IH) com os trabalhos de edificação do BSC e produção do Manual de Auditoria destinado às áreas administrativa e financeira e (iii) na Superintendência dos Serviços do Pessoal (SSP), a publicação do Manual de Procedimentos, com as auditorias internas ao Sistema de Gestão de Recursos Humanos da Marinha (SGRHM), suportadas na Norma NP 4427:2004 e cujo Plano de Auditorias, tem em consideração, entre outros, os resultados das avaliações de desempenho das actividades da Marinha, nesta área.

Complementarmente foi publicada legislação respeitante à elaboração e prestação de contas em sede de SIGDN, a qual determina a aplicabilidade das *“. . . normas e procedimentos estabelecidos no POCP e Instruções do Tribunal de Contas . . .”* (ITSUF 1001 (A), 2008: 103, a.), bem como define o controlo e a auditoria interna, tendo como objectivo, entre outros, *“. . . avaliar, sob o ponto de vista dos critérios técnicos da economia, eficiência e eficácia, os actos de gestão . . .”* (ITSUF 1001 (A), 2008: 302, b. (2)).

Ainda neste âmbito, e em complemento ao que vier a ser desenvolvido no SIGDN, a Marinha tem em curso um processo de edificação do seu Mapa Estratégico Geral (MEG), tendo em vista derivar os BSC de topo para a medição do desempenho em todas as componentes das respectivas funções (Defesa Militar e Apoio à Política Externa, Segurança e Autoridade do Estado no Mar, Desenvolvimento Económico, Científico e Cultural). Este processo será replicado nos OCAD, sendo necessário efectuar, nessa altura, e onde for pertinente, a devida articulação com o já citado SIGDN. Posteriormente, serão adaptados, à realidade da Marinha, os indicadores padrão constantes do ERP, no aplicável.



(2) Exército

A DF emitiu, em Dezembro de 2006, nova legislação respeitante aos “Novos Procedimentos de Auditoria para o Exército”, onde releva o “ . . . *conhecimento do sistema de controlo interno . . .* ” e “ . . . *deverão ser levados a efeito testes de controlo para obter prova acerca da eficácia . . .* ”(Circular n.º 15, 2006: 1.2) dos sistemas contabilísticos e de controlo interno.

Este novo normativo, na esteira do anterior, ora revogado, também não acomoda os princípios orientadores da AD.

(3) Força Aérea

A Direcção de Finanças da Força Aérea (DFFA), está em fase de transformação passando à dependência directa do General CEMFA (Despacho n.º 60/05/A). Foi remetido à tutela, em Dezembro de 2005, o projecto de Decreto Regulamentar da DFFA, que acomoda as referidas alterações. Nesse documento, as competências acolhem o exercício da auditoria técnica das actividades no âmbito da administração financeira., sendo proposto um Serviço de Inspeção e Auditoria.

Fora desta área e salvo melhor opinião, não se vislumbra qualquer outra referência à auditoria, tendo presente a legislação produzida e em especial a publicação da IGFA, atrás referenciada.

d. Síntese conclusiva

Face ao que precede destaca-se o seguinte:

- A AR tem legislado no sentido da melhoria da qualidade e do desempenho da AP e consequentemente das FFAA, tendo como objectivo o aperfeiçoamento da sua gestão, destacando-se a aprovação do SIADAP. Por outro lado, o Executivo continua, no cumprimento do seu Programa, a publicar legislação tendente à modernização da AP, em consonância com o PRACE e compromissos assumidos no PEC, sendo motivações fundamentais o planeamento e controlo de gestão, suportados na orçamentação por programas e apoiado na auditoria.

- As FFAA estão a acompanhar o processo, estando a área financeira mais desenvolvida face às demais. A IGDN com as competências acrescidas, recentemente aprovadas, e o SIGDN, ferramenta indispensável com o grupo auditoria e indicadores de desempenho a implementar no próximo ano, permitirão o cumprimento da legislação e



assim melhor comprometer os gestores com os resultados;

- Os CEM's têm a inspecção como instrumento de controlo e validação, estando, na Marinha, ancorada no EMA com ligação à SSF, enquanto no Exército e FAP é atribuição das respectivas Inspeções-Gerais.

- Por ser limitada a experiência nas FFAA e face ao esforço que vai ser pedido para cumprir todas as orientações decorrentes da legislação, consideramos oportuno visitar a FA de países amigos para auscultar das potenciais dificuldades face às especificidades do meio castrense;

- Analisámos a Marinha do Brasil e as FA de Espanha e EUA, onde verificámos que a AD está perfeitamente interiorizada, à semelhança da AP desses países, contribuindo para uma melhor gestão dos recursos colocados à disposição;

- Apesar de ainda não implementada, a AD tem dado passos em alguns dos Ramos das FFAA, na esteira da legislação produzida pela AR e Governo, consubstanciada especialmente no SIADAP e nas RCM's, anteriormente referidas, e que serão acomodadas aquando da revisão da diversa legislação em curso;

- Será relevante destacar na Marinha: (i) a legislação que comete, na área financeira, à SSF essa missão, recentemente reforçada com a publicação do RAFM; (ii) as auditorias ao SGRHM, na SSP; (iii) os trabalhos de edificação do BSC no IH; e (iv) o processo de edificação do MEG, fundamental para acolher a AD;

- No que respeita aos outros Ramos, apresentam uma abordagem muito mitigada da auditoria, destacando-se no Exército: (i) o desempenho da DF e DCSI; e (ii) a auditoria ambiental. Quanto à FAP, somente a DFFA apresenta algum desenvolvimento;

- Complementarmente, merecem realce as normas internas elaboradas pela IGF que servirão de apoio às AD a efectuar, designadamente às FFAA, no âmbito das suas competências, bem como as orientações do TC e SIADAP no que respeita à formação dos recursos humanos para o exercício da função auditoria;

- Presente o que precede, consideramos que embora estejam a ser dados avanços na introdução da AD nas FFAA, designadamente na Marinha, esta ainda é bastante incipiente ou inexistente em várias áreas, que a revisão da legislação, em curso permitirá suprir. Por outro lado, após a sua implementação em todo o universo castrense, será possível assegurar uma gestão eficiente e eficaz nos vários processos e programas centrada nos resultados.

Assim concluímos pela validação da Hipótese n.º 3 – *“As dificuldades e lacunas existentes poderão ser ultrapassadas através da elaboração de novo quadro conceptual da*



Auditoria Interna nas FFAA” e,

Validação da Hipótese n.º 4 – “As FFAA necessitam da implementação de uma Auditoria de Desempenho que permita a otimização dos recursos humanos, financeiros e materiais.”.

5. Conclusões

a. Síntese

Com a sua génese na Antiguidade, somente no século XVI a auditoria começa a ser praticada no âmbito mercantilista, culminando a sua consolidação no século XX, inicialmente nos países Anglo-Saxónicos e posteriormente extensível a todo o mundo, através de organizações internacionais, onde se destaca o INTOSAI.

O crescimento económico, a expansão das empresas e a diversidade de investidores interessados em remunerar o capital, obviamente com redução de custos, tornaram necessário avaliar o controlo interno e consequentemente validar a confiança do sistema, recorrendo ao exame e fiabilidade da informação, à sua eficácia na detecção de irregularidades ou simples erros, bem como quantificar os pontos fortes e fracos dos sistemas de controlo.

O emergir de diversas fraudes, contribuiu para que várias organizações nos países Anglo-Saxónicos e na UE aperfeiçoassem a cultura do controlo interno, onde a AD ocupa papel relevante na avaliação das organizações quanto à eficácia e eficiência da gestão através dos respectivos indicadores. Estes princípios foram introduzidos na AP dos diversos continentes, destacando-se, por relevantes o NAO, GAO e OAG.

Em Portugal, a partir dos anos oitenta, iniciou-se a adopção das boas práticas, através da “importação” da CG para o mundo empresarial. Simultaneamente o TC, na decorrência do imperativo constitucional conjugado com a partilha das experiências, a nível internacional, no seio da INTOSAI, começou a implementar a AD.

Na AP portuguesa após várias tentativas de introduzir alterações estruturantes, somente no XIII Governo Constitucional, foi edificado o SCI e dado um passo legislativo fundamental para criar condições que permitissem a adopção da AD.

Por outro lado, a AR tem legislado nesse sentido, destacando-se a Lei n.º4/2004 e posteriormente a Lei n.º 66-B/2007 que implementou o SIADAP.

O XVII Governo Constitucional na esteira dessas orientações encetou uma verdadeira reforma nesta matéria, destacando-se o PRACE e demais legislação



complementar e ainda as orientações produzidas pelas RCM 39/2006 e 39/2008, esta dedicada às FFAA.

O MDN está a dar cumprimento às políticas governamentais, destacando-se o cometer mais responsabilidades à IGDN e a entrada em produtivo dos módulos do SIGDN, estando previsto o grupo de auditoria e indicadores de gestão para 2010.

Tendo presente toda a alteração legislativa que está em curso para a AP e FFAA e que passa pela criação de vários órgãos, designadamente os GPEARI ou departamentos equivalentes, fundamentais na coordenação da produção dos indicadores e correspondente avaliação de resultados, face à não existência de experiência nas FFAA, consideramos que estas, como sempre, estão a cumprir as orientações governamentais, pelo que a AD ainda não está implementada, logo validamos as duas primeiras hipóteses formuladas, se bem que a primeira parcialmente.

As FFAA têm órgãos de inspeção devidamente implantados, no entanto quanto à AD, não está conseguida, à semelhança da AP, destacando-se, contudo, um razoável empenho da Marinha e menor do Exército e FAP.

Apontando a moldura legislativa para a sua incrementação, a curto prazo, as FFAA terão de estar preparadas para, responder a este novo desafio, e nos moldes das congéneres do Brasil, Espanha e EUA, cumprirem a legislação em vigor, ou seja, utilizar os indicadores de desempenho, conhecendo os resultados e compará-los com os padrões.

Presentemente as FFAA estão num processo de revisão legislativa para acomodar as novas orientações decorrentes da RCM 39/2008. No entanto, mesmo sem essa iniciativa concretizada, já os Ramos, ao nível de alguns OCAD, estão a proceder a alterações nesse sentido, destacando-se a Marinha, pela profundidade das reformas que, no cumprimento da DPN do CEMA, dá passos muito interessantes, comparativamente com o Exército e FAP. Nestes, as Directivas dos CEM's não abordam a presente problemática limitando-se a alguma intervenção na área financeira e ainda o Exército no aspecto ambiental.

Presentes as lacunas apontadas, mas simultaneamente verificando as alterações de índole legislativa, em curso, consideramos validadas as hipóteses três e quatro a que corresponde a necessidade de produzir um novo quadro que permita auditar o controlo interno, permitindo a racionalização e economia de meios.

Face ao que antecede, constata-se que o cumprimento do Programa do XVII Governo Constitucional, no que respeita à modernização da AP, designadamente o PRACE, conjugado com a colaboração do MDN, em especial a IGFA, e ainda a entrada em produtivo



do grupo de auditoria e indicadores de gestão do SIGDN, vai dotar as FFAA das ferramentas fundamentais para implementar a AD, possibilitando a gestão por objectivos, contribuindo para uma melhor utilização dos recursos atribuídos, através do planeamento, controlo e avaliação dos resultados, pelo que encontramos a resposta à questão central: *Como edificar nas FFAA uma Auditoria Interna de Desempenho que permita o controlo da gestão dos recursos, segundo princípios de economia, eficiência e eficácia?*

b. Recomendações

Presente as orientações e legislação atrás referidas é fundamental que as FFAA se preparem para uma “transição tranquila”, passando a exercer uma gestão orientada para os resultados, em consonância com os objectivos a atingir.

Face ao que precede, recomenda-se:

- Aquando da revisão da legislação, sejam acomodadas nas competências das Inspeções-Gerais (IG) dos Ramos as “atribuições do serviço de inspecção e auditoria” (Anexo II à RCM 39/2006). Complementarmente, seja cometida aos OCAD (à semelhança da função inspectiva recentemente introduzida no Exército), a função AD, criando uma estrutura que centralize esta actividade e simultaneamente produza normas de orientação, em coordenação com as IG tendentes a agilizar a implementação dos vários normativos em vigor;
- Seja iniciado um processo de selecção de recursos humanos, com perfil adequado a quem se ministre formação, recorrendo ao Instituto Nacional de Administração, entidade vocacionada nesta área;
- Que esses quadros, com as competências adquiridas, colaborem na divulgação da doutrina, designadamente do MAP do TC e na edificação dos ID, quando solicitados, bem como na preparação das estruturas destinadas à implementação da AD nas FFAA e assim corresponder aos desafios constantes do PRACE e demais legislação em vigor.



BIBLIOGRAFIA

Livros

- ALMEIDA, Bruno José Machado de (2005). *Auditoria e Sociedade: Diferenças e Expectativas*. Lisboa: Publisher Team.
- ALVES, André Azevedo, MOREIRA, José Manuel (2004). *O que é a Escolha Pública? Para uma análise económica da política*. Cascais: Principia.
- AZEVEDO, Mário (2006). *Teses, Relatórios e Trabalhos Escolares. Sugestões para a estruturação da escrita*. 5.^a ed. Lisboa: Universidade Católica Editora.
- CADBURY, Adrian (2002). *Corporate Governance and Chairmanship*. Oxford
- CARCIER Bruno, RUPRIC-ROBERT Christophe (1998). *Guide de la Gestion Locale – Organisation, evaluation, controle*. Paris: Edit Berger-Levrault.
- COSTA, A. Carvalhal, TORRES Maria do Rosário (1996). *Controlo e Avaliação da Gestão Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.
- COSTA, Carlos Baptista da (1995). *Teoria Financeira. Teoria e Prática*. 5.^a ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- FERREIRA, Eduardo Paz (2005). *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*. Lisboa: Almedina.
- FRANCO, António Sousa (2003). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vols. I e II, 4.^a ed., reimpressão. Lisboa: Almedina.
- GARMENDIA Beatriz Alejos (2002). *Auditoria de Gestion Pública – Una propuesta metodológica*. Bilbao: Instituto Vasco de Administración Pública.
- GODET, Michel (1987). *Scenarios and Strategic Management*. London: Butterworth Scientific Ltd.
- GRANOT, Michael H. (1998). *Government and NOT-FOR-PROFIT Accounting – Concepts and Practices*. New York USA: John Wiley & Sons, Inc.
- GRAY Andrew, JENKINS Bill, SEGSWORTH Bob (1993). *Budgeting, Auditing & Evaluation – Functions & Integration in Seven Governments*. New Jersey USA: Transaction Publishers.
- HATRY, Harry P. (1999). *Performance Measurement*. Washington, D.C.: The Urban Institute Press.
- HILL, Manuela Magalhães, HILLI Andrew (2002). *Investigação por Questionário*. Lisboa: Edições Sílabo.
-



- MARQUES, José Filipe Madeira (1997). *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.
- MATAS, Carlos Ramió (1996). *Teoria e Práctica do Cambio Organizativo na Administración Pública*. Santiago de Compostela: Xunta de Galicia – Escola Galega de Administración Pública.
- MORAIS, Georgina. MARTINS, Isabel (2003). *Auditoria Interna – Funções e Processo*. 2.^a ed. Lisboa: Áreas Editora.
- OCDE, Organisation for Economic Co-operation and Development (1996). *Performance Auditing and the Modernisation of Government*. Paris: OECD (PUMA).
- OCDE, Organisation for Economic Co-operation and Development (1997). *Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries*. Paris: OECD (SIGMA PAPERS).
- PARMENTER, David (2007). *Key Performance Indicators. Developing, Implementing, and Using Winning KPIs*. Estados Unidos da América: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
- POLLIT Christopher, et al. (1999). *Performance or Compliance? – Performance Audit and Public Management in Five Countries*. London: OXFORD – University Press.
- PRESIDENCIA, Ministério de la (1999). *Auditoria de Gestion y Modernización de la Administración – Versão espanhola do documento da OCDE*. Madrid: Ministério di Administraciones Públicas.
- QUELHAS, José Manuel, LAVOURAS, Maria Matilde, FONSECA, Hugo Duarte (2006). *Legislação de Finanças Públicas de Portugal e da União Europeia*. Lisboa: Almedina.
- RAZEK, Joseph R, HOSCH Gordon A., IVES Martin (2000). *Introduction to Governmental and NOT-FOR-PROFIT Accounting*. 4th ed. New Jersey USA: Prentice Hall Inc.
- SCI, Sistema de Controlo Interno (2004). *Manual de Auditoria*. Lisboa: Conselho Coordenador.
- SILVA, António Manuel Barbosa da (2000). *Auditoria do Management Público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- SOUSA, Maria G. P., RODRIGUES, Lucia P. L. (2002). *O Balanced Scorecard: Um instrumento de Gestão Estratégica para o Século XXI*. Lisboa: Porto Editora.
- THÉVENET, Maurice (1986). *Cultura de Empresa – Auditoria e Mudança*. Lisboa: Monitor – Projectos e Edições, Lda.



Legislação

Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro de 1969. *Promulga o regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas.* Diário do Governo n.º 268, I SÉRIE.

Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro. *Regulamentação das actividades dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores.* Diário da República n.º 1, I SÉRIE.

Decreto-Lei 111/91, de 29 de Agosto. *Regime da Administração Financeira do Estado.* Diário da República n.º 172, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho. *Estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado.* Diário da República n.º 172, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 49/93, de 26 de Fevereiro. *Lei Orgânica da Marinha.* Diário da Republica n.º 48, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 51/93, de 26 de Fevereiro. *Lei Orgânica da Força Aérea.* Diário da Republica n.º 48, I SÉRIE- A.

Decreto-Lei n.º 133/95, de 9 de Junho. *Inspecção-Geral das Forças Armadas.* Diário da República n.º 204, I SÉRIE-B.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho. *Sistema de Controlo Interno (SCI) da Administração Financeira do Estado.* Diário da Republica n.º 144, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de Novembro. *Aprova novo Código dos Valores Mobiliários.* Diário da Republica n.º 265, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 72/2001, de 26 de Fevereiro. *Lei Orgânica da Inspecção-Geral da Defesa Nacional.* Diário da República n.º 48, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei 131/2003, de 28 de Junho. *Regras relativas à definição dos Programas e Medidas a inscrever.* Diário da Republica n.º 147, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 33/2006, de 17 de Fevereiro. *Cria o Cargo de Controlador Financeiro da área Ministerial.* Diário da República n.º 35, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março. *Aprova a Lei Orgânica do Exército.* Diário da República n.º 57, I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março. *Actualiza e flexibiliza os modelos de governo das sociedades anónimas.* Republica o Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro. Diário da República n.º 63 (Suplemento), I SÉRIE-A.

Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro. *Lei Orgânica do Ministério das Finanças e da Administração Pública.* Diário da República n.º 208, I SÉRIE.



Decreto-Lei n.º 79/2007, de 29 de Março. *Aprova a Lei Orgânica da Inspeção-Geral de Finanças*. Diário da República n.º 63, I SÉRIE.

Decreto-Lei n.º 276/2007, de 31 de Julho. *Estabelece o regime jurídico da actividade de inspecção e auditoria e fiscalização dos Serviços da Administração directa e indirecta do Estado*. Diário da República n.º 146, I SÉRIE.

Decreto-Lei n.º 357-A/2007, de 31 de Outubro. *Altera o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, Código das Sociedades Comerciais e o Código de Valores Mobiliários e procede à transposição de Directivas da União Europeia sobre esta matéria*. Diário da República n.º 210 (2.º Suplemento), I SÉRIE.

Decreto-Lei n.º 211-A/2008, de 3 de Novembro. *Medidas de reforço dos Fundos de Garantia e dos deveres de transparência e poderes do Conselho Nacional de Supervisores Financeiros*. Diário da República n.º 213 (Suplemento), I SÉRIE.

Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de Novembro. *Cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e aprova os respectivos Estatutos*. Diário da República n.º 226, I SÉRIE.

Decreto Regulamentar n.º 21/94, de 1 de Setembro. *Atribuições, Organização e Competências do Estado-Maior da Armada*. Diário da República n.º 202, I SÉRIE-B.

Decreto Regulamentar n.º 24/94, de 1 de Setembro. *Atribuições, Organização e Competências da Superintendência dos Serviços Financeiros*. Diário da República n.º 202, I SÉRIE-B.

Decreto Regulamentar n.º 54/94, de 3 de Setembro. *Inspeção-Geral das Forças Armadas*. Diário da República n.º 204, I SÉRIE-B.

Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro. *Conselho Coordenador do SCI*. Diário da República n.º 264, I SÉRIE-B.

Decreto Regulamentar n.º 68/2007, de 28 de Junho. *Estabelece as atribuições, organização, e competências da Força Operacional Permanente do Exército*. Diário da República n.º 123, I SÉRIE.

Decreto Regulamentar n.º 69/2007, de 28 de Junho. *Lei Orgânica da Inspeção-Geral do Exército*. Diário da República n.º 123, I SÉRIE.

Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de Julho. *Atribuição Competências e a Estrutura dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção do Exército*. Diário da República n.º 125, I SÉRIE.

Despacho do Ministro de Estado e da Defesa Nacional n.º 109/MEDN/2002, de 7 de Agosto.
Despacho do Ministro de Estado e da Defesa Nacional n.º 18885/MEDN/2002, de 7 de



Agosto. *Sistema de Informação com Incidência Financeira*. Diário da República n.º 126, de 26 de Agosto. II SÉRIE.

Despacho do Ministro da Defesa Nacional n.º 246/MDN/2006, de 28 de Novembro.

Despacho do Ministro de Estado e das Finanças n.º 3858-A/2007, de 22 de Fevereiro. *Comissão para a orçamentação por programas*. Diário da República n.º 43, de 1 de Março, II SÉRIE.

Despacho do Ministro de Estado e das Finanças n.º 4639/2008, de 31 de Janeiro. *Criação Grupo de Trabalho para a Implementação Piloto da Orçamentação por Programas*. Diário da República n.º 37, de 21 de Fevereiro, II SÉRIE.

Lei n.º 29/82, de 11 de Dezembro. *Lei da Defesa Nacional e das Forças Armadas*. Diário da República n.º 285, I SÉRIE.

Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro. *Orçamento Geral do Estado para 1997*. Diário da República n.º 299 (3.º Suplemento), I SÉRIE-A.

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto. *Lei de Enquadramento Orçamental*. Diário da República n.º 192, I SÉRIE-A.

Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro. *Princípios e Normas a que deve obedecer a Administração directa do Estado*. Diário da República n.º 69, I SÉRIE-A.

Lei n.º 10/2004, de 22 de Março. *Cria o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública*. Diário da República n.º 69, I SÉRIE-A.

Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto. *Terceira Alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto*. Republica a Lei. Diário da República n.º 199, I SÉRIE-A.

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto. *Constituição da República Portuguesa – 7.ª Revisão Constitucional*. Diário da República n.º 155, I SÉRIE-A.

Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto. *Quarta Alteração à Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovado pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto*. Republica a Lei. Diário da República n.º 166, I SÉRIE.

Lei n.º 66-B/2007, de 28 de Dezembro. *Sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na Administração Pública*. Diário da República n.º 250, I SÉRIE.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 124/2005, de 8 de Julho. *Reestruturação da Administração Pública – Estabelece o PRACE (Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado)*. Diário da República n.º 149, de 4 de Agosto, I SÉRIE-B.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 39/2006, de 30 de Março. *Aprova o Programa para a Reestruturação da Administração Central do Estado*. Diário da República n.º 79, de 21 de



Abril, I SÉRIE-B.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 39/2008, de 7 de Fevereiro. *Orientações para a execução da reorganização da estrutura superior da defesa nacional e das Forças Armadas.*

Diário da República, n.º 42, de 28 de Fevereiro, I SÉRIE.

Internet: Sítios consultados

AGA - *Office of the Auditor General - Auditor General Act* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/att_200311aa_e_12837.html.

CG - *Corporate Governance*. OCDE, 2004 [referência de 18 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>.

CMVM - Comissão de Mercado dos Valores Mobiliários – *Recomendações sobre o Governo das Sociedades Cotadas na Bolsa* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.cmvm.pt/NR/exeres/091CA7AF-8086-408E-8E57-E503C86AA8AD.htm>.

CMVM - Comissão de Mercado dos Valores Mobiliários. *Regulamento 11/2003* ([referência de 26 de Novembro de 2008]). Disponível na Internet em: http://www.cmvm.pt/NR/rdonlyres/73C85ABA-D072-4F22-9DBD-6DBB8E479B78/11056/Regulamento11_2003.pdf.

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* [referência de 15 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.coso.org/>.

EL- *Estratégia de Lisboa* [referência de 24 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em: http://www.euroid.pt/pls/wsd/wsdwcot0.detalhe?p_cot_id=1079&p_est_id=6102#objectivo

ERMIF- COSO - *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* [referência de 13 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: http://www.cpa2biz.com/AST/Main/CPA2BIZ_Primary/InternalControls/COSO/PRD~PC-990015/PC-990015.jsp?cm_sp=RHN- -XSELL- -CWPTPAB.

ET – *National Audit Office - Efficiency Toolkit* [referência de 22 de Janeiro de 2009]. Disponível na Internet em: <http://www.nao.org.uk/nao/efficiency/toolkit/index.htm>.

FEE–*Fédération des Experts Comptables Européens* [referência de 26 de Janeiro de 2009]. Disponível na Internet em: http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82.

FMFIA – *Government Accountability Office - Federal Managers Financial Integrity Act* [referência de 21 de Março de 2009]. Disponível na Internet em: - <http://www.whitehouse.gov/omb/financial/fmfia1982.html>.

GAGAS – *Government Accountability Office - General Accepted Government Auditing Standards* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.gao.gov/govaud/d07162g.html>.

GAO – *Government Accountability Office* [referência de 11 de Março de 2009]. Disponível na Internet em: <http://www.gao.gov/about/index.html>.

GAS – *Government Auditing Standards* [referência de 19 de Fevereiro de 2009]. Disponível na Internet em: <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>.

GPRA – *Government Accountability Office - Government Performance and Results Act, 1993* [referência de 19 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.whitehouse.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m.html#h3>.

IAM - *Inspector General DoD - Internal Audit Manual* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: - <http://www.dodig.osd.mil/Audit/reports/99report.htm>



ICIF – *Internal Control-Integrated Framework* [referência de 26 de Dezembro de 2008]. Disponível na Internet em:

<http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf>.

IFAC- *International Federation of Accountants* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.ifac.org/About/Activities.php>.

IGA – *Inspector General Act*, 1978 [referência de 27 de Dezembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.usda.gov/oig/webdocs/igact1978.pdf>.

IGFG – Inspecção Geral de Finanças. Glossário Geral [referência de 15 de Janeiro de 2009].

Disponível na Internet em: <http://www.igf.min-financas.pt/>

IIA – *Institute of Internal Auditors* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/>.

LSOA – Lei Sarbanes-Oxley Act [referência de 28 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em:

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley(1).pdf).

MAP – Manual de Auditoria e Procedimentos. Produzido pelo Tribunal de Contas [referência de 15 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <https://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/manual.pdf>.

MAPA – Manual de Auditoria e Procedimentos – Anexo I. Produzido pelo Tribunal de Contas [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <https://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/glossario.pdf>.

NAA – *National Audit Act* [referência de 22 de Dezembro de 2008]. Disponível na Internet em:

<http://www.statutelaw.gov.uk/legResults.aspx?LegType=All+Primary&PageNumber=45&NavFrom=2&activeTextDocId=1284352>.

NAO – *National Audit Office* [referência de 25 de Fevereiro de 2009]. Disponível na Internet em:

http://translate.google.pt/translate?hl=pt-PT&sl=en&u=http://www.nao.org.uk/&ei=1zfVSeqUK5GrjAe4pOjsAg&sa=X&oi=translate&resnum=1&ct=result&prev=/search%3Fq%3DNational%2Baudit%2Boffice%26hl%3Dpt-PT%26rlz%3D1C1CHMB_pt-PTPT313PT313%26sa%3DG.

NAO – *National Audit Office* [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em:

http://translate.google.pt/translate?hl=pt-PT&sl=en&u=http://www.nao.org.uk/&ei=1zfVSeqUK5GrjAe4pOjsAg&sa=X&oi=translate&resnum=1&ct=result&prev=/search%3Fq%3DNational%2Baudit%2Boffice%26hl%3Dpt-PT%26rlz%3D1C1CHMB_pt-PTPT313PT313%26sa%3DG.

NSFFR – *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* [referência de 8 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em:

<http://www.coso.org/Publications/NCFRR.pdf>.

OAG – *Office of the Auditor General – Auditor General Act* [referência de 10 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em:

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html.

OAG – Office of the Auditor General. *Performance Audit Manual* [referência de 24 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em:

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_lp_e_29337.html.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico [referência de 1 de Março de 2009]. Disponível na Internet em:

<http://www.cmvm.pt/nr/exeres/0e8ff4e8-9c80-442a-bd84-f75dab4690e2.htm>.



PAF – *Public Audit Forum* [referência de 27 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.public-audit-forum.gov.uk/about.htm>.

PAM – *Officer of the Auditor General - Performance Audit Manual* [referência de 12 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_lp_e_29337.html.

PEC – Plano de Estabilidade e Crescimento 2008 - 2011 [referência de 5 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em: http://www.portugal.gov.pt/NR/rdonlyres/C99AABF9-EF3F-413B-B2EF-A7EEA1C098C3/0/PEC_Jan09.pdf.

PG – Programa XVII Governo Constitucional [referência de 11 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.portugal.gov.pt/NR/rdonlyres/631A5B3F-5470-4AD7-AE0F-D8324A3AF401/0/ProgramaGovernoXVII.pdf>.

PT - Plano Tecnológico [referência de 10 de Outubro de 2008]. Disponível na Internet em: <http://www.planotecnologico.pt/default.aspx>.

RIGORE – Rede Integrada de Gestão dos Recursos do Estado [referência de 26 de Novembro de 2008]. Disponível na Internet em: www.rigore.min-financas.pt.

Outra Documentação

Circular 1/1999, de 26 de Marzo, de la Intervención General de la Administración del Estado, de controlo financeiro.

Circular n.º 15, do Comando da Logística – Direcção de Finanças, de 4 de Dezembro de 2006.

Comunicação da Comissão da União Europeia COM (2003) 284, de 21 de Maio de 2003.

Despacho n.º 60/05/A, de 29 de Dezembro de 2005, do General Chefe do Estado-Maior da Força Aérea.

Directiva n.º 90/CEME/07, de 27 de Março, do Chefe do Estado-Maior do Exército.

Directiva n.º 01/09, de 13 de Janeiro, do Chefe do Estado-Maior da Força Aérea.

Directiva 2006/43/CE, de 17 de Maio de 2006, Jornal Oficial da União Europeia L 157/87, de 9 de Junho de 2006.

Directiva 2006/46/CE, de 14 de Junho de 2006, Jornal Oficial da União Europeia L 224, de 16 de Agosto de 2006.

Directiva 2006/48/CE, de 14 de Junho de 2006, Jornal Oficial da União Europeia L 177/1, de 30 de Junho de 2006.

Directiva de Planeamento da Força Aérea n.º 01/08, de 1 de Janeiro.

Directiva Sectorial do Instituto Hidrográfico homologada, em 2 de Maio de 2006, pelo Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada.

Directiva Sectorial da Superintendência dos Serviços Financeiros homologada, em 12 de Junho de 2006, pelo Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada.

DPN – Directiva de Política Naval 01/06, de 15 de Fevereiro, do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada.



IAA 3 (B) - Actividades de Inspeção, promulgada, em 20 de Setembro de 1999, pelo Chefe do Estado-Maior da Armada. Estado-Maior da Armada.

ITSUF 1001 (A) – Instruções Técnicas sobre a Elaboração e Prestação de Contas, promulgadas, em 29 de Janeiro de 2008, pelo CALM Superintendente dos Serviços Financeiros.

MASUP 1002 - Manual de Procedimentos, promulgado em 9 de Outubro de 2008, pelo VALM Superintendente dos Serviços do Pessoal.

NP 4427:2004 – Sistema de Gestão de Recursos Humanos – Requisitos, Termo de Homologação n.º 12/2004, de 3 de Fevereiro de 2004, Instituto Português de Qualidade.

OM - Ordem Ministerial número 146/2003, de 24 de Outubro, por la que se establece la Estructura Orgánica de la Intervención General de la Defensa.

RAD 95 - Regulamento para a Inspeção no Exército, promulgadas, em 12 de Junho de 2008, pelo Chefe do Estado-Maior do Exército.

RAFM - Regulamento de Administração Financeira da Marinha - Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 01/08, de 9 de Janeiro.

RFA 25-1(C) – Sistema de Inspeção da Força Aérea, promulgado, em Setembro de 2008, pelo Chefe do Estado-Maior da Força Aérea.

RFA 303-3 - Organização e Normas de Funcionamento da Inspeção-Geral da Força Aérea, promulgado, em Julho de 1997, pelo Chefe do Estado-Maior da Força Aérea.

RISGAE -Regulamento para Implementação de Sistema de Gestão Ambiental nas U/E/O do Exército, promulgado em 31 de Março de 2008, pelo Chefe do Estado-Maior do Exército.

SGM-601 – Normas sobre Auditoria e Análise Tomada e Prestação de Contas na Marinha – Marinha do Brasil, Secretaria-Geral da Marinha 2005, 2.ª Revisão.

Entrevistas

Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas Carlos Manuel Botelho Moreno.

Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas João Manuel Macedo Ferreira Dias.

Inspector de Finanças Director Dr. Domingos Melão Martins.

CALM AN Luís Carlos Calceteiro Serafim, Superintendente dos Serviços Financeiros, cessante.

CALM AN José Carlos da Palma Mendonça, Superintendente dos Serviços Financeiros.

MGEN AdmAer Fausto Reduto Paula, Director de Finanças da Força Aérea.

CMG (ES) Manuel Cela Muruais, Adido de Defesa de Espanha.

CMG M Jorge Manuel Novo Palma, Chefe da Divisão de Planeamento do Estado-Maior da



Armada.

CMG AN Daniel Filipe Silva Duarte, Director do Apuramento de Responsabilidades.

CMG AN Victor Manuel Rodrigues Mavioso, Estado-Maior General das Forças Armadas.

COR ADMIL Nuno Álvaro Pacheco Arruda, Subdirector de Finanças do Exército.

CFR M José Paulo Prazeres Coutinho Lucena, Superintendência dos Serviços do Pessoal.

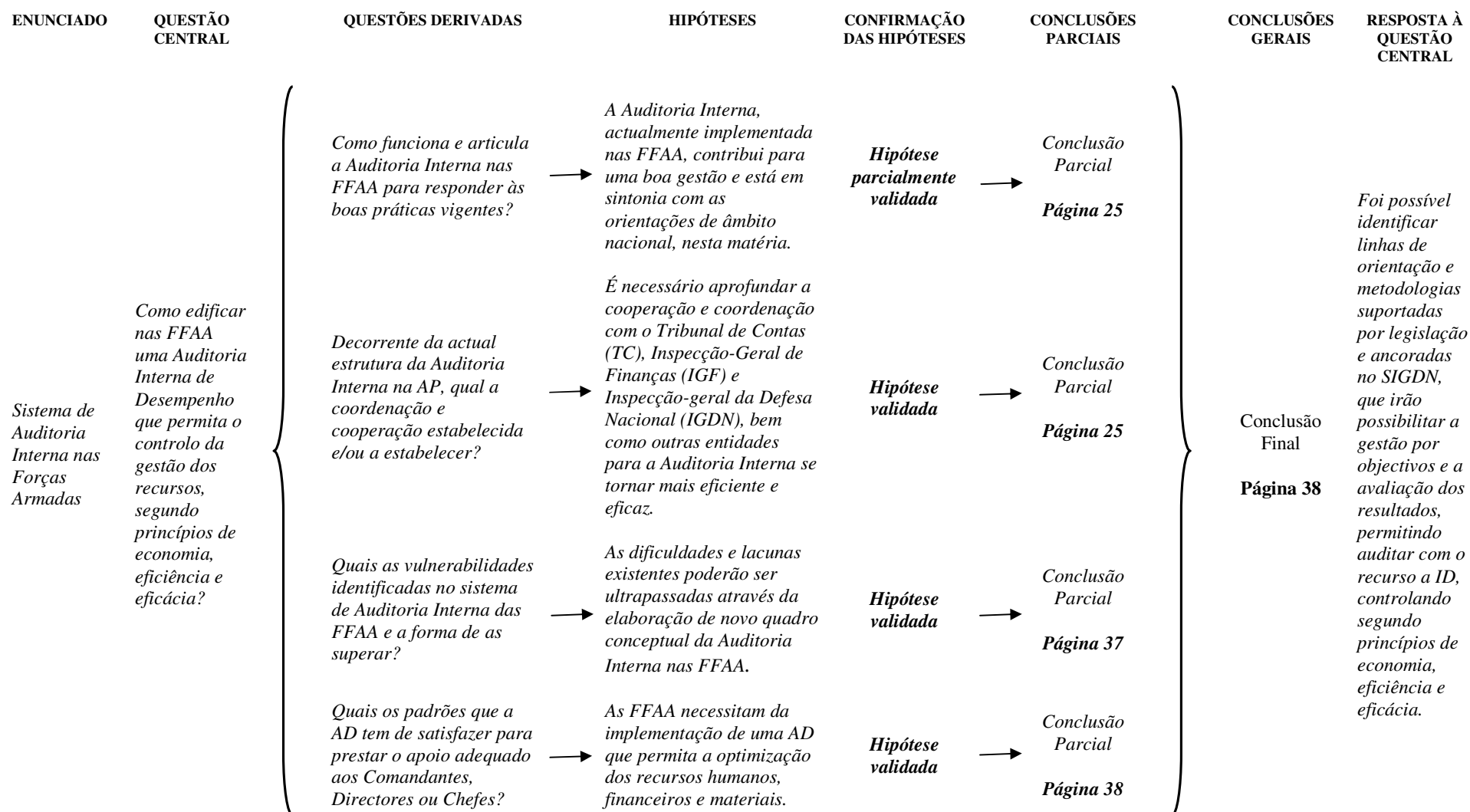
CFR AN Carlos Manuel Cardoso da Silva, Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional.



APÊNDICES



Apêndice I – Diagrama de Indução





Apêndice II – Glossário de Conceitos

Accountability. Prestação de Contas/Necessidade de responsabilização e transparência da gestão pública. (MAPA, 1992)

Âmbito da auditoria. Tendo sido definido o campo da auditoria, o âmbito da auditoria tem por finalidade determinar a amplitude e exaustão dos processos de auditoria preconizados, o que inclui uma limitação racional dos trabalhos a executar, de modo a tornar aceitável para o auditor o risco de serem errôneas/errôneas as suas conclusões de auditoria. Ver plano global da auditoria e programa de auditoria. (MAPA, 1992)

Auditor. Pessoa encarregada de realizar uma auditoria e de laborar um relatório escrito sobre essa auditoria. (MAPA, 1992)

Auditoria. Exame das operações, actividades/atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos/objetivos, orçamentos, regras e normas. (MAPA, 1992)

Auditoria da boa gestão financeira (*Value for Money*). Análise da gestão dos dinheiros públicos, tendo em conta os princípios gerais da boa gestão financeira: regularidade/legalidade, economia, eficiência, e eficácia. Esta análise, que integra os objectivos normais da auditoria financeira (tesouraria, políticas de investimento e financiamento, etc.), assenta na avaliação das *performances* da gestão financeira, em função da economicidade, eficiência e eficácia. Vd. Auditoria de desempenho. (IGFG, 2009)

Auditoria de desempenho (*performance audit*). Controlo de uma determinada entidade, programa, serviço, sistema ou área funcional, que incide na sua gestão, nomeadamente na utilização dos respectivos recursos que lhe foram confiados, segundo princípios, entre outros, de economia, eficiência e eficácia. Embora conceptualmente próxima da avaliação, com a qual partilha o objectivo de melhoria dos serviços ou programas, está mais frequentemente preocupada com questões da boa gestão, enquanto a avaliação vai mais longe e se preocupa sobretudo com os resultados obtidos e os impactos gerados, bem como com questões como a relevância, pertinência ou sustentabilidade das intervenções públicas. (IGFG, 2009)

Auditoria das práticas de gestão. Auditoria de todos os sistemas e métodos utilizados pelos gestores para tomarem decisões, aplicá-las e apreciarem em que medida os resultados pretendidos são atingidos. (MAPA, 1992)

Auditoria de eficiência. Ver auditoria operacional. (MAPA, 1992)



Auditoria de gestão. Ver auditoria operacional. (MAPA, 1992)

Auditoria de legalidade. Ver auditoria financeira. (MAPA, 1992)

Auditoria de programas. Acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projectos/projetos governamentais específicos. (MAPA, 1992)

Auditoria externa. Auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade fiscalizada, tendo por objectivo/objectivo, por um lado, emitir um parecer sobre as contas e a situação financeira, a legalidade e regularidade das operações e/ou sobre a gestão e, por outro, elaborar os relatórios correspondentes. (MAPA, 1992)

Auditoria interna. Actividade independente, embora inserida na organização a que pertence, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão do risco, do controlo e dos processos de gestão/administração. (IGFG, 2008)

Auditoria operacional. Auditoria que incide em todos os níveis de gestão sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia, nas suas fases de programação, execução e supervisão. Ver economia, eficiência, eficácia. (MAPA, 1992)

Avaliação da qualidade da auditoria. Apreciação independente da auditoria realizada, destinada a verificar se as conclusões da auditoria são fundamentadas e se a auditoria foi realizada em conformidade com as normas em vigor e os objectivos/objectivos visados. (MAPA, 1992)

Check list. Lista de questões chave de controlo. (MAPA, 1992)

Conclusões de auditoria. Expressão sintética da opinião do auditor sobre o objecto/objecto da auditoria, incluindo o grau de autenticidade e fidedignidade do(s) elemento(s) examinado(s), fundamentada nas suas comprovações, devendo ainda o auditor avaliar o impacto das deficiências detectadas, bem como os seus riscos e efeitos. O auditor deverá ainda, se for o caso, formular as recomendações adequadas. (MAPA, 1992)

Controlo/Controle interno. Conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os activos/ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registos/registros contabilísticos/contábeis e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira. (MAPA, 1992)

Economia. Aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais apropriados, tanto sob o ponto de vista da qualidade como da quantidade, no momento oportuno e pelo menor custo. (MAPA, 1992)



Eficácia. Grau de alcance dos objectivos/objectivos visados, segundo uma relação de custo/benefício favorável. (MAPA, 1992)

Eficiência. Utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados. (MAPA, 1992)

Fraude. Manipulação, falsificação ou omissão intencionais dos registos/registros e/ou documentos e apropriação indevida de activos/ativos, que prejudicam a regularidade e a veracidade da escrituração. (MAPA, 1992)

Guidelines. Linhas de orientação/directrizes. (MAPA, 1992)

Inspecção. Ver auditoria. (MAPA, 1992)

Manual de auditoria. Publicação que descreve os princípios, métodos e técnicas de auditoria, bem como as normas de auditoria a serem observadas pelos auditores. O manual constitui um instrumento indispensável a uma abordagem coordenada e harmonizada dos auditores de uma mesma instituição de auditoria. (MAPA, 1992)

Normas de auditoria. Regras que o auditor deve observar em relação aos objectivos/objectivos a atingir, aos procedimentos e técnicas de auditoria utilizados, ao relatório que deve elaborar e à qualidade do trabalho. (MAPA, 1992)

Orçamento. Expressão quantitativa e financeira de um programa de acção/acção cuja realização é preconizada para determinado período futuro, permitindo o acompanhamento da sua execução e o controle "*a posteriori*" dos resultados obtidos. (MAPA, 1992)

Sistema. Conjunto dos elementos da entidade, ligados entre si, para alcançar um objectivo/objectivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução dessas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado, inclui a organização que orienta todos os elementos para garantir os resultados previstos. (MAPA, 1992)

Stakeholders. Parceiros interessados/envolvidos. (MAPA, 1992)

Value for Money. Valor do dinheiro segundo princípios de eficiência, eficácia e economia. (MAPA, 1992)



ANEXOS



Anexo A – Grelha Avaliativa do Sistema de Indicadores de Desempenho



INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS

GRELHA AVALIATIVA DO SISTEMA DE INDICADORES DE DESEMPENHO

Os recursos públicos devem ser gastos no quadro da legislação vigente mas também com a preocupação primeira da utilidade da despesa. Neste sentido, devem todos os gestores públicos desenvolver os seus sistemas de medição de desempenho. Estes são constituídos por indicadores que representam informações sobre os progressos no desenvolvimento das actividades. Estes sistemas deverão ter em vista:

✓ **A introdução de melhorias na prestação do serviço**

Quem não tem indicadores de desempenho – **ID** - dificilmente se apercebe do funcionamento do serviço e a eficácia da gestão não pode ser elevada.

✓ **A introdução de melhorias na prestação de contas**

A apresentação dos *outputs* e *outcomes* que são atingidos com os recursos gastos permite a avaliação aos vários clientes do serviço e à tutela. Os indicadores de desempenho:

- ⇓ podem ser quantitativos ou qualitativos;
- ⇓ devem ser fáceis de acompanhar e permitir uma prestação de contas credível;
- ⇓ devem ser suficientemente fiáveis para viabilizar uma avaliação detalhada e tomadas de decisão, no caso de revelarem que os objectivos não estão a ser atingidos;
- ⇓ devem evidenciar os principais aspectos da dinâmica da organização
- ⇓ devem ajudar a centrar o acompanhamento nos aspectos relacionados com



o consumo de recursos, o funcionamento, as realizações e os resultados mais significativos.

Por definição, os indicadores apenas dão uma visão parcial dos progressos realizados. Devemos estar conscientes que os indicadores de desempenho servem sobretudo para alertar o gestor para possíveis problemas na organização/intervenção pública. Não constituem por si só respostas completas, são antes pistas a ter em consideração. Evidenciam aspectos essenciais do desempenho das organizações, mas não explicam o *porquê* do estado de coisas. Neste sentido, a sua utilização deve sempre ser completada por uma análise dos factores qualitativos e por uma interpretação dos dados produzidos.

Os indicadores de desempenho – ID – constituem também um mecanismo de comunicação interno que permite que todos os níveis da organização partilhem o mesmo entendimento dos objectivos a prosseguir, o que facilitará o desenvolvimento de estratégias interáreas funcionais. Finalmente, a prestação de contas assenta na informação de desempenho. São os seguintes os critérios a ter em conta para apreciar um sistema de indicadores de desempenho

- ⇓ **Pertinência** – Ligação evidente entre os indicadores e os objectivos;
- ⇓ **Facilidade** – Baixo custo de recolha de dados e facilidade de acompanhamento;
- ⇓ **Credibilidade** – Indicadores fáceis de interpretar, não ambíguos e credíveis para os destinatários;
- ⇓ **Aceitação** – O que implica terem sido objecto de discussão prévia com os vários níveis da estrutura organizativa;
- ⇓ **Solidez** - Resistentes à manipulação por eventuais interessados;
- ⇓ **Relação custo/benefício** - As vantagens em matéria de acompanhamento e prestação de contas devem ser superiores ao custo da recolha dos dados.

Ora, dada a sua importância no quadro da actual responsabilidade dos gestores públicos, não poderão as auditorias efectuadas, especialmente, as de desempenho, deixar de consagrar no seu âmbito a avaliação destes sistemas. Até porque as deficiências a este nível poderão inviabilizar o próprio trabalho de auditoria.

Neste sentido, deverá utilizar-se o **questionário** seguinte e, se possível, na fase inicial do planeamento, no âmbito do estudo prévio.



QUESTIONÁRIO CONCEPÇÃO

Existe algum conjunto coerente de indicadores de desempenho?

Foram identificadas as necessidades em matéria de informação dos vários grupos de “clientes” da organização?

Alguns desses indicadores foram criados em função das necessidades de alguns dos “clientes”?

Os ID englobam indicadores de recursos? De processo? De outputs? De impacto? De qualidade? Outros?

FOCALIZAÇÃO

O sistema de indicadores de desempenho engloba a medição dos objectivos de nível superior e das várias unidades operativas?

A organização tem implementado algum(s) plano(s) para atingir os objectivos propostos? Foram identificados objectivos de curto e de médio e longo prazo?

Estão identificados os indicadores (ou critérios de sucesso) para cada um dos objectivos identificados (standards de excelência)?

A organização tem utilizado estes indicadores para efectuar relatórios periódicos de situação?

Existe sobreconcentração de esforços em actividades com ID (indicadores de desempenho) em detrimento ou exclusão de outras actividades igualmente importantes?

ARTICULAÇÃO

Os indicadores de desempenho são utilizados a todos os níveis da organização?

Existem planos especiais de acompanhamento nos casos em que os objectivos não estão a ser atingidos?

ACOMPANHAMENTO E CONTROLO

Verificam-se, com alguma regularidade, processos de revisão crítica relativos à articulação entre os objectivos e os respectivos indicadores utilizados?

Verificam-se, com alguma regularidade, processos de revisão crítica da relevância e actualidade dos respectivos indicadores utilizados?

Estão definidos procedimentos de controlo para minimizar o risco de manipulação de informação?



Anexo B – Linhas Orientadoras para a Qualidade de Auditoria de Desempenho e da Avaliação de Programas



INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS

LINHAS ORIENTADORAS PARA A QUALIDADE DA AUDITORIA DE DESEMPENHO E DA AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS

- 1.As auditorias/avaliações de desempenho deverão, salvo em casos devidamente justificados, ser precedidas de um estudo prévio tendo em vista garantir que o trabalho é exequível e se irá processar da forma mais eficiente.
- 2.Sempre que no âmbito do estudo prévio, se verifique que não existem condicionantes à prossecução dos objectivos inicialmente previstos para a auditoria/avaliação, deverá ser elaborado um projecto de auditoria/avaliação.
- 3.No caso da abordagem exploratória ao sistema de controlo interno e ao sistema de indicadores de desempenho demonstrar de imediato insuficiências – condicionadoras da prossecução dos objectivos inicialmente propostos – deverá ser elaborado um relatório justificativo no qual se comunique superiormente a situação deficitária do organismo/programa, propondo-se recomendações calendarizadas.
- 4.Em todas as auditorias deverá proceder-se à delimitação do âmbito, sob o ponto de vista institucional, organizacional, temporal e geográfico.
- 5.Os objectivos devem ser realistas e expressos de forma clara e precisa.
- 6.A identificação dos referenciais de análise é imprescindível, devendo ser sempre mencionado qualquer desacordo sobre a sua pertinência por parte do gestor da entidade auditada.
- 7.Na escolha da metodologia devem ser comparadas as diversas alternativas de intervenção, ponderando custos e resultados esperados.
- 8.As auditorias de desempenho e as avaliações devem recorrer, tanto quanto possível, a técnicas de amostragem para a selecção dos testes para a recolha da prova, de acordo com as normas internacionais de auditoria/avaliação aplicáveis.



- 9.** Sempre que se utilize o método da amostragem, deve ser sempre explicitado:
- O que o auditor pretende como resultado da utilização da amostragem;
 - A forma como o teste se integra no processo de auditoria e que satisfação global pretende o auditor obter;
 - O que vai ser objecto de teste (a definição da população e da unidade da amostra);
 - O processo através do qual é seleccionada a amostra; a quantidade de itens a analisar e o significado dos resultados obtidos.
- 10.** As observações e as conclusões efectuadas devem apoiar-se em elementos de prova suficientes e em critérios, normas e unidades de medida adequados e indispensáveis a um bom e justo juízo de valor.
- 11.** Na avaliação de programas, as conclusões deverão ser construídas e apresentadas sob a forma de resposta às questões sob avaliação.
- 12.** Na auditoria de desempenho, as conclusões deverão ser claras, concisas e precisas, dando resposta aos objectivos e às questões-chave da auditoria formuladas no respectivo Plano. Se qualquer uma das questões não tiver resposta, deverão ser explicitamente enunciadas as respectivas razões.
- 13.** O conteúdo de um relatório de avaliação/auditoria de desempenho deverá compreender um conjunto de elementos que permitam a apreensão clara dos seus resultados e a compreensão do raciocínio prosseguido, distinguindo-se os conteúdos segundo a sua natureza.
- 14.** A relação entre os objectivos, os critérios/referenciais, as verificações e as conclusões de auditoria/avaliação devem ser completa e susceptível de ser verificada. O relatório deve explicar esta relação, para que o destinatário possa verificar as conclusões.
- 15.** O relatório de uma avaliação/auditoria de desempenho deverá ser claro e integral na ligação que estabelece as verificações/análises e as conclusões.
- 16.** O relatório de uma avaliação/auditoria de desempenho deverá oferecer qualidade na sua apresentação, devendo ser redigido de forma clara para o seu destinatário e apresentar uma estrutura lógica.
- 17.** Tanto quanto possível os relatórios de auditoria de desempenho/avaliação deverão ser construtivos e deverão recomendar as melhorias necessárias para corrigir as deficiências encontradas.
- 18.** As recomendações devem indicar os principais elementos das alterações necessárias introduzir e os custos previsíveis da sua implementação.

(Vd. Normas da INTOSAI 183-188)



Anexo C – *Check-List* de Referenciais Mínimos para a Avaliação do Sistema de Controlo Interno



INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS

Check-List de referenciais mínimos para avaliação do sistema de controlo interno

Esta check-list pretende apenas ser meramente exemplificativa dos referenciais mínimos a considerar nas modernas auditorias em termos de avaliação do sistema de controlo interno. Tais referenciais são os seguintes:

I - Ambiente de controlo

São factores a considerar no ambiente de controlo: a integridade, a ética e a competência do pessoal, o tipo de gestão dos dirigentes, a política de delegação de responsabilidades, de organização e de formação.

1. Integridade e ética

- 1.1. Existência e aplicação efectiva de código de conduta formalizado
- 1.2. Existência de unidade de auditoria interna dependente directamente do(s) responsável(is) máximo da organização.

2. Competências

- 2.1. Existência de normas de competência para cada unidade funcional
- 2.2. Descrição das tarefas/actividades de cada unidade efectuada de forma suficientemente clara e com o grau de detalhe adequado.

3. Política de gestão de carreiras

- 3.1. Critérios de recrutamento, de formação, avaliação e promoção
- 3.2. Adequação da formação ministrada aos trabalhadores face às funções que exercem, considerando a dimensão da entidade e a complexidade das tarefas.

4. Estilo de gestão dos dirigentes

- 4.1. Existência de contactos regulares entre a alta direcção e os dirigentes das unidades operacionais.



5. Estrutura organizativa

- 5.1. Adequação da estrutura em função de critérios de racionalização de recursos e das necessidades da organização.

II – Avaliação dos riscos

Consiste na identificação e na análise dos factores (internos e externos) susceptíveis de afectar a realização dos objectivos da organização e é essencial num ambiente de alta mutabilidade como aquele em que vivemos.

6. Missão da entidade

- 6.1. Os objectivos gerais traduzem clara e completamente a missão que a entidade prossegue
- 6.2. Identificação e interiorização, pelos vários níveis de direcção, dos factores críticos de sucesso da organização
- 6.3. Coerência entre o plano estratégico e a missão
- 6.4. Clareza do plano estratégico em matéria de definição de prioridades e correspondente afectação de recursos.

7. Fixação de objectivos específicos

- 7.1. Existência de objectivos para cada tipo de actividade
- 7.2. Suficiência dos meios afectos à prossecução destes objectivos
- 7.3. Participação por todos os responsáveis com funções dirigentes na definição de objectivos.

8. Identificação e gestão dos riscos

- 8.1. Eficácia dos mecanismos introduzidos para identificar os riscos associados:
- 8.1.1. ao cumprimento da missão
 - 8.1.2. ao cumprimento da legislação
 - 8.1.3. às novas tecnologias
 - 8.1.4. à protecção dos activos
- 8.2. Eficácia dos mecanismos introduzidos para identificar e antecipar os acontecimentos exteriores que podem vir a ter maior impacto na entidade.

III- Actividades de controlo

São constituídas pelo conjunto de procedimentos, ou plano de acção, destinado a garantir



a aplicação das normas e o cumprimento dos objectivos definidos.

9. Exactidão, exaustividade e autorização das transacções
10. Existência e eficácia de controlos físicos (inventários periódicos) do material e de outros activos
11. Existência de segregação de funções
12. Controlos gerais e aplicacionais relativos aos sistemas de informação.

IV - Sistemas de informação

13. Nível de abrangência do sistema e grau de integração das diversas aplicações informáticas.
14. Fiabilidade, oportunidade e utilidade dos "outputs" do sistema
15. Qualidade da informação utilizada como suporte na tomada de decisões.

V - Sistema de comunicação

16. Elaboração de documentos de gestão previsional (Plano estratégico, Plano plurianual de investimentos, Plano de Actividades, Orçamento, Balanço Previsional).
17. Elaboração de documentos de prestação de contas (Relatório de Actividades, Balanço Analítico, Demonstração de Resultados, Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados, Conta de Gerência, Balanço Social, etc).

VI – Monitorização do sistema de controlo interno

As operações correntes de monitorização e de avaliação do sistema de controlo interno são absolutamente essenciais a fim de se verificar a pertinência e a eficácia do mesmo.

18. Integração nas actividades correntes
- 18.1 Supervisão do cumprimento das normas de controlo interno pelos vários níveis de direcção
- 18.2 Eficácia do sistema de controlo interno quanto à abrangência e frequência.

19 Detecção e correcção de fragilidades no sistema de controlo interno

- 19.1 Previsão de mecanismos previstos para detecção das falhas no SCI
- 19.2 Identificação das causas dos problemas detectados
- 19.3 Introdução das correcções.