

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR
2016/2017**



TII

AS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NA MARINHA

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

**Pedro Miguel Cavaca Neves
PRIMEIRO-TENENTE DE ADMINISTRAÇÃO NAVAL**



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS

AS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NA
MARINHA

1TEN AN Pedro Miguel Cavaca Neves

Trabalho de Investigação Individual do CPOS M

Pedrouços 2017



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**AS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA NA
MARINHA**

1TEN AN Pedro Miguel Cavaca Neves

Trabalho de Investigação Individual do CPOS M

Orientador: CTEN AN Ana Cristina Mendes da Conceição

Coorientador: CTEN M Paulo Jorge de Carvalho Alonso Lindo

Pedrouços 2017



Declaração de compromisso Antiplágio

Eu, Pedro Miguel Cavaca Neves, declaro por minha honra que o documento intitulado “As Atividades de Auditoria Interna na Marinha” corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do Curso de Promoção a Oficial Superior 2016/2017 no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, 3 de julho de 2017

Pedro Miguel Cavaca Neves

Assinatura



Agradecimentos

Em primeiro lugar, considero essencial agradecer à minha Orientadora, a Capitão-tenente Ana Mendes da Conceição, pela disponibilidade total para me receber e pelo entusiasmo manifestado sobre o objeto de estudo, que se materializaram no apoio e orientação transversais a toda a investigação, desde o incentivo à pesquisa e à investigação, até verificação dos produtos intermédios e final deste trabalho.

Ao Coorientador, o Capitão-tenente Alonso Lindo, pela disponibilidade e orientação geral para a condução da investigação.

Em complemento, pela importância que tiveram na prossecução da investigação, agradeço o contributo dos entrevistados, que possibilitaram a delimitação e a perceção da envolvente do objeto de estudo.

Relevo também, pela disponibilização de dados essenciais para a investigação, as Direção de Auditoria e Controlo Financeiro e Direção de Administração Financeira, destacando, neste contexto, o Capitão-de-fragata Eduardo Lomba, o Primeiro-tenente João Sereno e a Primeiro-tenente Ana Feijão.

Pelos contributos disponibilizados na revisão geral e consequente preparação do produto final do trabalho de investigação, agradeço, igualmente, ao Capitão-tenente David Rodrigues, ao Capitão-tenente João Carmo, ao Capitão-tenente José Carvalho, ao Capitão-tenente António Queimadas, à Primeiro-tenente Sílvia Seno e, em particular, à minha irmã, Ana Neves.

Por fim, mas não menos importante, agradeço à minha mulher, ao meu filho, a Susana e o Simão, e familiares mais próximos, pela inquestionável compreensão para a minha ausência, bem como pela motivação e confiança que me transmitiram.



Índice

Resumo	vi
<i>Abstract</i>	vii
Introdução.....	1
1. Metodologia e enquadramento concetual.....	6
1.1. Controlo interno e auditoria interna.....	7
1.2. Risco	8
1.3. Fiscalização sucessiva	8
1.4. Contratação pública	8
1.5. Síntese conclusiva.....	9
2. Estudo empírico	10
2.1. Regime da administração financeira do Estado.....	10
2.2. Sistema de controlo interno da administração financeira do Estado	11
2.3. Regulamento da administração financeira da Marinha	12
2.4. Sistema de controlo interno na Marinha.....	13
2.5. Síntese conclusiva.....	14
3. Fiscalização sucessiva.....	16
3.1. Fiscalização sucessiva – constrangimentos	16
3.2. Sistemas de informação – gestão do risco	17
3.3. Contratação pública	18
3.4. Síntese conclusiva.....	19
4. Proposta de modelo de fiscalização sucessiva	21
4.1. Edificação do modelo – desafios	21
4.2. Síntese conclusiva.....	21
Conclusões.....	23
Referências Bibliográficas.....	26

Índice de Anexos

Anexo A — Processo de verificação de PC mensais das SEC2.....	Anx A-1
---	---------

Índice de Apêndices

Apêndice A — SAFM – Entidade contabilística Marinha e respetivas SEC.....	Apd A-1
---	---------



Apêndice B — Constituição de um sistema de controlo interno	Apd B-1
Apêndice C — Guião da entrevista semiestruturada.....	Apd C-1
Apêndice D — Análise das entrevistas	Apd D-1
Apêndice E — Glossário.....	Apd E-1
Apêndice F — Recomendações dos relatórios emitidos pela DACF	Apd F-1
Apêndice G — Execução orçamental de 2016 – Procedimentos adjudicatórios	Apd G-1

Índice de Figuras

Figura 1 – Caraterização dos entrevistados	6
Figura 2 – Organização do SCI da administração financeira do Estado	11
Figura 3 – Organização do SCI da Marinha	13
Figura 4 – Atividades de fiscalização sucessiva em 2016.....	17
Figura 5 – Exposição do SI ao risco	18
Figura 6 – Fluxograma do processo de verificação de PC mensais	Anx A-1
Figura 7 – SAFM – Entidade contabilística Marinha e respetivas SEC.....	Apd A-1
Figura 8 – Constituição de um SCI	Apd B-1

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Análise das entrevistas.....	Apd D-1
Tabela 2 – Relação de termos e conceitos respeitantes à investigação	Apd E-1
Tabela 3 – Relação das recomendações mais produzidas	Apd F-1
Tabela 4 – Execução Orçamental por Agrupamento de Despesa.....	Apd G-1
Tabela 5 – Execução Orçamental por Agrupamento de Despesa.....	Apd G-1
Tabela 6 – Fundamentação legal para o procedimento Ajuste Direto.....	Apd G-2
Tabela 7 – Fundamentação legal para o procedimento Ajuste Direto.....	Apd G-2



Resumo

Decorrente da reforma da Administração Financeira do Estado e subsequente reforma da Administração Financeira da Marinha, tornou-se imperativo identificar medidas que melhorem o atual modelo de fiscalização sucessiva, no âmbito do sistema de controlo interno da Administração Financeira da Marinha, caraterizar o referido modelo, explorar a existência de potenciais fragilidades e apresentar uma proposta para a respetiva revisão.

Da revisão de literatura efetuada, não foram identificados estudos direcionados para a fiscalização sucessiva, na Marinha, ou para o controlo sistemático dos processos de contratação pública, processo materialmente relevante e inserido em áreas de risco das matérias financeira e patrimonial. Assim, através da realização de um estudo de caso à prestação de contas mensal das subentidades contabilísticas de nível 2, da entidade contabilística Marinha: *caraterizou-se* a fiscalização sucessiva na Marinha – procedimento integrante do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado; *explorou-se* a existência de fragilidades associadas à referida fiscalização – não considera processos materialmente relevantes inscritos nos sistemas de informação financeira; e *identificou-se* uma proposta de modelo de fiscalização sucessiva sistemática sobre os processos de contratação pública. A adoção pela Marinha do modelo proposto potenciaria: a abrangência do controlo edificado na Marinha; e a capacidade de deteção/mitigação dos riscos associados.

Palavras-chave

Sistema de controlo interno, Auditoria interna, Contratação pública, Marinha.



Abstract

As a result of the reform of the State Financial Administration and subsequent reform of the Navy's Financial Administration, it has become imperative to identify measures that improve the current model of successive inspection within the scope of the internal control system of the Navy's Financial Administration, to explore potential weaknesses and to submit a proposal for its review.

From the literature review, there were no studies aimed at the successive inspection in the Navy or for the systematic control of public procurement processes, a process that is materially relevant and inserted in risk areas of financial and patrimonial issues. Thus, by carrying out a case study on the monthly accountability of the accounting sub-entities of level 2, of the accounting entity Navy: successive inspection in the Navy was characterized – a procedure that is part of the internal control system of the State financial administration; the existence of fragilities associated with such supervision was explored – it does not consider materially relevant processes included in the financial information systems; and a proposal for a systematic successive control model on public procurement processes was identified. The adoption by the Navy of the proposed model would enhance: the scope of control built in the Navy; and the ability to detect/mitigate the associated risks.

Keywords



Internal control system, Internal audit, Public procurement, Portuguese navy.



Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

AP	Administração Pública
AR	Assembleia da República
CA	Conselhos Administrativos
CCP	Código dos Contratos Públicos
CCSCI	Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno
CEMA	Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPC	Conselho de Prevenção da Corrupção
DACF	Direção de Auditoria e Controlo Financeiro
DAF	Direção de Administração Financeira
DL	Decreto-lei
DR	Decreto Regulamentar
EMA	Estado-Maior da Armada
H	Hipóteses
IESM	Instituto de Estudos Superiores Militares
IGDN	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
IGM	Inspeção-Geral de Marinha
IT	Instrução de Trabalho
ITSUF2	Instruções Técnicas sobre a Elaboração e Prestação de Contas
IUM	Instituto Universitário Militar
LEO	Lei do Enquadramento Orçamental
LOMAR	Lei Orgânica da Marinha
MF	Ministério das Finanças
MOPTC	Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações
NPD	Números de Processos de Despesa
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ODT	Órgão de direção técnica
OE	Objetivos Específicos
OG	Objetivo Global
PAAAI	Plano Anual de Atividades de Auditoria e Inspeção
PC	Prestação de Contas



PE	Parlamento Europeu
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
QC	Questão Central
QD	Questão Derivada
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado
RAFM	Regulamento da Administração Financeira da Marinha
SAFM	Sistema de Administração Financeira da Marinha
SCI	Sistema de Controlo Interno
SCISEC	Secção de Controlo Interno às Subentidades Contabilísticas
SEC1	Subentidades Contabilísticas de nível 1
SEC2	Subentidades Contabilísticas de nível 2
SEC3	Subentidades Contabilísticas de nível 3
SF	Superintendência das Finanças
SG-MF	Secretaria-Geral do Ministério das Finanças
SG-MFAP	Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública
SI	Sistemas de Informação
SIGDN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
TC	Tribunal de Contas
TII	Trabalho de Investigação Individual
UEO	Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos



Introdução

As atividades de auditoria interna nas organizações públicas consideram as características essenciais à prossecução de boas práticas de gestão dos recursos públicos, num contexto de transparência. Neste âmbito, a Marinha pratica a fiscalização sucessiva às prestações periódicas de contas das diversas Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos da Marinha (UEO), elaboradas em cumprimento de normativo técnico interno¹ alinhado com instruções do Tribunal de Contas (TC)².

As UEO intervenientes neste processo de auditoria interna estão obrigadas à elaboração e prestação de contas (PC) porque, ao abrigo do Regulamento da Administração Financeira da Marinha (RAFM), concorrem para o Sistema de Administração Financeira da Marinha (SAFM) na condição de Subentidade Contabilística da Marinha de nível 1 (SEC1), 2 (SEC2) ou 3 (SEC3), ou seja, como subníveis contabilísticos da entidade contabilística Marinha – serviço integrado no perímetro do subsetor da administração central do Estado, de acordo com a Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)³.

Decorrente da reforma da Administração Financeira do Estado, iniciada formalmente⁴ no início da década de 90, a Marinha edificou diversas alterações ao RAFM, relevando-se a mais recente com a aprovação do novo Regulamento, ocorrida em 2008 (Ordem da Armada, 2008), onde foram integralmente esvaziadas as competências dos Conselhos Administrativos (CA)⁵, surgindo um novo conceito e modelo do SAFM, apoiado numa nova estrutura alinhada pelos setores funcionais da Marinha (*vide* Apêndice A). Esta revisão incluiu os procedimentos de PC, cuja análise do órgão de direção técnica (ODT)⁶ em matéria de auditoria financeira e patrimonial, passou a realizar-se com recurso a nova documentação constituinte e por consulta ao Sistema Integrado de Gestão da Defesa

¹ Instruções técnicas sobre a elaboração e prestação de contas (ITSUF2), da Superintendência das Finanças (2015).

² Instrução n.º 1/2004, de 22 de janeiro, do TC (2004), respeitante à organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e doutrina enquadrante (TC, 2016).

³ Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, que aprovou a LEO (AR, 2015a).

⁴ Lei n.º 8/1990, de 12 de fevereiro, que aprovou a Lei de Bases da Contabilidade Pública (AR, 1990).

⁵ Os CA foram extintos com a aprovação do Decreto Regulamentar (DR) n.º 10/2015, de 31 de julho (MDN, 2015).

⁶ A Direção de Auditoria e Controlo Financeiro (DACF).



Nacional (SIGDN)⁷. A referida análise, é materializada em relatórios trimestrais restringidos às peças constituintes das PC mensais.

Assim, na prossecução do presente Trabalho de Investigação Individual (TII) pretende-se *caracterizar* o atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha, *explorar* a existência de potenciais fragilidades associadas ao modelo e propor a respetiva *revisão*, tendo em vista a resolução do problema associado à presente investigação – *identificar* medidas que melhorem o atual modelo de fiscalização sucessiva.

Neste contexto, por se tratarem de conceitos amplamente estudados e doutrinados, nacional e internacionalmente, foram consultados: diversos diplomas legais; normas internacionais⁸; recomendações; e doutrina das entidades competentes pertencentes à administração financeira do Estado, nomeadamente, o TC, a Inspeção-Geral de Finanças (IGF) e o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno (CCSCI) – normativo aplicável ao SAFM. Foram igualmente analisados outros documentos relevantes para esta investigação, realçando-se os que foram elaborados no Instituto Universitário Militar (IUM) e na Escola Naval, cujos respetivos desenhos de pesquisa foram essencialmente estudos de caso com estratégia qualitativa (e.g. Alves, 2009; Brigas, 2016; Conceição, 2011; Domingos, 2015; Mendes, 2009; Norte, 2011; Teixeira et al., 2010).

Durante a fase de revisão da literatura não foram identificados estudos direcionados, exclusivamente, para a fiscalização sucessiva na Marinha, como instrumento da auditoria interna. Em complemento, verificou-se a existência de uma área – contratação pública – que, além de diversas recomendações do Parlamento Europeu (2014) e do Conselho de Prevenção da Corrupção (2015a; 2015b), por se tratar de um processo materialmente relevante⁹ e inserido em áreas de risco das matérias financeira e patrimonial, não tem sido alvo de trabalhos académicos no contexto da Marinha e que não está sujeita a fiscalização sucessiva e sistemática. A única abordagem a estes processos ocorre durante as auditorias setoriais, se realizadas pela DACF, e as inspeções globais, se realizadas pela Inspeção-Geral de Marinha (IGM)¹⁰, nos seguintes aspetos: conformidade legal na autorização da

⁷ Plataforma informática que suporta toda a atividade orçamental, financeira e patrimonial da Marinha, desde janeiro de 2008 (Silva, 2011).

⁸ Nomeadamente as *International Standard on Auditing*, as normas da *International Organization of Supreme Audits Institutions*, que consideram genericamente os aspetos gerais da auditoria e as diretrizes e princípios para as atividades de auditoria, respetivamente.

⁹ Conceitos de Materialidade e Relevância (Apêndice E).

¹⁰ Estas atividades ocorrem, ambas, uma vez por ano, dedicadas apenas a uma UEO ou setor funcional, tendo presente a informação constante no Plano Anual de Atividades de Auditoria e Inspeção (PAAAI) da Marinha, elaborado pela IGM e aprovado por despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA).



despesa, regularidade financeira e economia, eficiência e eficácia¹¹; e verificação dos procedimentos estabelecidos para a contratação pública¹².

Segundo Bryman (2012), uma investigação deve incidir sobre um objeto essencial amplamente estudado, que no presente TII está associado ao sistema de controlo interno (SCI) (*vide* Apêndice B), no geral, e associado ao conceito de auditoria interna na Marinha, em particular, pelo que, no âmbito da fiscalização sucessiva sobre as PC periódicas, é o *controlo* no contexto financeiro e patrimonial. Contudo, pela abrangência da função fiscalização sucessiva, considera-se adequado delimitar o estudo à PC mensal das SEC2, por serem demonstrativas das diversas rotinas mensais de controlo interno e por cumprirem, no essencial, as instruções do TC para a Administração Pública (AP). Em complemento, pela diversidade de processos que atualmente não estão incluídos nas PC, mas que estão inscritos nos Sistemas de Informação (SI)¹³, restringiu-se ao processo de contratação pública no âmbito do Código dos Contratos Públicos¹⁴ (CCP).

Esta investigação tem como objetivo geral (OG) identificar medidas que melhorem o atual modelo de fiscalização sucessiva, materializada pela DACF ao nível estratégico, e inserida no SCI do SAFM. Decorrente deste OG, foram inferidos os seguintes objetivos específicos (OE):

OE1: Caracterizar o atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha, no âmbito do controlo interno da Marinha, integrado no SCI da administração financeira do Estado;

OE2: Explorar a existência de potenciais fragilidades associadas ao atual modelo de verificação da PC mensal das SEC2, considerando os processos materialmente relevantes inscritos nos SI, com elevado risco associado, designadamente, os processos de contratação pública;

OE3: Rever o atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha, considerando a informação financeira e patrimonial inscrita nos SI, referente aos processos de contratação pública.

¹¹ De acordo com disposto no artigo 22.º do Decreto-lei (DL) n.º 155/1992, de 28 de julho e na Lei n.º 99/2015, de 2 de junho, as quais aprovam o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE) (MF, 1992) e a Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (AR, 2015), respetivamente.

¹² Despacho do CEMA n.º 1/2008, de 9 de janeiro, que aprova o RAFM (Ordem da Armada, 2008).

¹³ Nos quais se inserem o SIGDN, o *Portal BASE* (permite o cumprimento do disposto no artigo 465.º, do CCP – obrigatoriedade de publicitação dos elementos referentes à formação e à execução dos contratos públicos, desde o início do procedimento até ao termo da execução) e as plataformas eletrónicas licenciadas (reguladas pela Lei n.º 96/2015, de 17 de agosto (AR, 2015). No caso da Marinha, por estar inserida no Ministério da Defesa Nacional, foi adotada a plataforma da *GATEWIT*, até dezembro último, e da *ACINGOV*, desde então).

¹⁴ Aprovado pelo DL n.º 18/2008, de 29 de janeiro (MOPTC, 2008).



No âmbito do tema do TII e tendo em consideração o método científico utilizado, foram formuladas a questão central (QC) e questões derivadas (QD), abaixo identificadas.

QC: *De que forma poderá ser melhorado o atual modelo de fiscalização sucessiva adotado pela DACF?*

QD1: De que forma está estruturada a fiscalização sucessiva na Marinha, considerando o SCI da administração financeira do Estado?

H1: A fiscalização sucessiva na Marinha está alinhada com o SCI da administração financeira do Estado.

QD2: De que forma está potencialmente fragilizado o atual modelo de verificação da PC mensal das SEC2, considerando os processos inscritos nos SI com elevado risco inerente, designadamente, os processos de contratação pública?

H2: O atual modelo de verificação da PC mensal das SEC2 está fragilizado por não considerar a análise de processos materialmente relevantes e cuja informação contabilística está disponível nos SI.

QD3: De que forma pode ser melhorado o atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha, considerando a informação financeira e patrimonial inscrita nos SI?

H3: O atual modelo de fiscalização sucessiva pode ser melhorado através da inclusão de mecanismos adicionais de controlo interno, em processos materialmente relevantes.

Na elaboração do presente TII pretende-se cumprir com o modelo decorrente dos fundamentos inscritos no Manual de Investigação em Ciências Sociais, de Quivy & Campenhoudt (2005), e que propõe três atos no processo de investigação, a rutura, a construção e a verificação.

Desta forma, no sentido de compreender, enquadrar, delimitar o tema e fundamentar o modelo de análise, tendo como referencial a QC, efetuou-se uma pesquisa bibliográfica, leitura de documentos de trabalho enquadrados na temática, tendo sido realizadas quatro entrevistas exploratórias, antes da aprovação do plano de trabalho, e seis semiestruturadas após a respetiva aprovação.

Recorreu-se, ainda, ao modelo hipotético-dedutivo proposto por Popper (2005), assentando o desenho de pesquisa no estudo de caso (Yin, 1993), para agilizar o estudo do objeto *controlo* no seu contexto real. A adoção pelo método hipotético-dedutivo justificou-se por se ter partido de uma teoria para formular questões, as quais permitirão identificar os



dados a observar e, conseqüentemente, possibilitaram formular hipóteses a validar, ou não, por testes dedutivos.

Ultrapassados os atos de rutura e de construção, seguiu-se o ato da verificação, onde serão produzidas conclusões em torno do OG.

O trabalho foi estruturado de acordo com orientações dispostas no Manual de Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação (Santos, et al., 2015), do IUM. Os critérios são os que constam das Normas de Execução Permanente Académicas 10 e 18, de setembro de 2015, nos quais se inclui a referenciação bibliográfica associada ao estilo *Harvard-Anglia*, que considera o sistema autor-data. O trabalho encontra-se organizado em quatro capítulos focados no OG: o primeiro assenta na metodologia de investigação e no enquadramento concetual e os restantes são focados na análise da problemática, considerando sínteses conclusivas direcionadas para a validação de hipóteses. Nas conclusões responde-se à QC formulada, sintetizando os aspetos mais relevantes da investigação, propondo-se recomendações que possam melhorar o processo de fiscalização sucessiva na Marinha.



1. Metodologia e enquadramento concetual

Além da metodologia acima mencionada, na materialização do presente TII, considerando o objeto de estudo estabelecido, releva-se a contínua revisão da literatura sobre as teorias e conceitos geralmente aceites na AP e, conseqüentemente, pela Marinha, em matéria de controlo interno.

A recolha qualitativa de dados considerou, igualmente, a realização de seis entrevistas semiestruturadas a elementos-chave com funções na área financeira e intervenção na gestão dos recursos financeiros, no SCI e na contratação pública. O guião de entrevista (Apêndice C) foi dividido em quatro capítulos: (i) a caracterização do entrevistado, que sustenta a condição de elemento-chave; (ii) a perceção do entrevistado sobre a adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva; (iii) a perceção do entrevistado sobre os processos materialmente relevantes, atendendo à respetiva análise do risco; e (iv) a avaliação individual ao processo interno de contratação pública.

As entrevistas tiveram uma duração total de 403 minutos (6 horas e 43 minutos), sendo recolhidos contributos essenciais para a prossecução da investigação, considerando a relevância das respetivas experiências profissionais e conhecimentos técnicos, bem como, pela coerência de opinião em algumas matérias abordadas. Neste âmbito, sem prejuízo das citações apresentadas ao logo do TII, considera-se adequado caracterizar os entrevistados, os quais são oficiais da classe de administração naval e, em termos médios, têm 20 anos de serviço, dos quais 13 foram exercidos em UEO classificadas como SEC, ou equivalente¹⁵, e com funções em matéria de contratação pública.



Figura 1 – Caraterização dos entrevistados

Fonte: Autor, 2017

Em média, considerando o tempo de serviço na área técnica, cada entrevistado foi auditado a cada 32 meses por diferentes entidades (DACF, a IGM, a Inspeção-Geral da

¹⁵ CA, até ao final de 2007.



Defesa Nacional – IGDN –, o TC e a IGF). Em igual sentido, todos são/foram utilizadores dos SI. Os contributos das entrevistas, com relevância para esta investigação, foram elencados na Tabela 1 (*vide* Apêndice D).

Na condição de alicerce concetual transversal a todas as matérias abordadas no presente TII, julga-se adequado relevar o conceito *Auditoria* e identificar uma definição geral que o caracterize. Desta forma e por não existir uma definição universal e comum aos organismos que regulam este conceito, foi adotada a que é utilizada pela entidade que exerce o controlo financeiro, na estrutura edificada para o SCI da administração financeira do Estado, o TC (1999, p. 23), como sendo o “Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Foram ainda considerados diversos glossários (*vide* Apêndice E) para enquadrar outros conceitos que sendo relevantes na condução desta investigação, estão omissos na documentação interna, designadamente: o *controlo interno*; a *auditoria interna*; o *risco*; a *fiscalização sucessiva*; e, a *contratação pública*.

1.1. Controlo interno e auditoria interna

Segundo Ferreira (2010), o *controlo interno* está relacionado com as normas e procedimentos definidos na organização e que têm como objetivo auxiliar todos os colaboradores na execução das respetivas tarefas. De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013), trata-se de um processo desenvolvido pela organização com o propósito de garantir uma segurança razoável, com vista aos seguintes objetivos: garantir a eficácia e eficiência das operações; garantir a fiabilidade da informação; e assegurar o cumprimento com obrigações legais e regulamentares.

Respeitante à *auditoria interna* e segundo Costa (2014), considera-se ser uma ação/capacidade, apreciação independente no seio de uma organização, como ferramenta da mesma, para avaliar e examinar as diversas peças constituintes dos relatórios de contas. No entanto, sendo a *auditoria interna* realizada após a determinação dos procedimentos de *controlo interno* e dos inerentes atos administrativos, o conceito evoluiu quanto ao respetivo paradigma, deixando de estar focada na escrituração da informação verdadeira e



adequada (passado), para direcionar a atuação para a auditoria de gestão e do *risco*, numa ótica de gerar valor para a organização (futuro) (Rodrigues, 2014).

1.2. Risco

O conceito de *risco* tem subjacente os possíveis efeitos negativos da ocorrência de um determinado evento. Segundo o (COSO, 2013), o *risco* é definido como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização dos objetivos. Contudo, os eventos podem resultar de fontes internas ou externas à organização e podem causar impactos negativos e/ou positivos, pela possibilidade de acrescentarem valor à organização, com a revisão do normativo interno, dos procedimentos e da tomada de decisão.

Finalmente, no contexto de auditoria, o *risco* designa-se como a possibilidade aceite pelo auditor de não detetar um erro ou uma fraude da informação financeira (TC, 1992).

1.3. Fiscalização sucessiva

A *fiscalização sucessiva*, ou, segundo o TC (1992), *a posteriori*, consiste na atividade de verificar os atos administrativos, posteriormente à sua realização, e se estes foram desenvolvidos de acordo com as disposições legais em vigor e alinhados com a missão e objetivos organizacionais, sendo que, no limite, esta atividade pode traduzir-se no julgamento de contas.

Esta fase da fiscalização insere-se na prossecução da ação/competência de auditoria, externa ou interna, pelo que no plano interno da Marinha e em matéria financeira e patrimonial é exercida em três níveis, previstos no respetivo SCI, a saber: (i) 1º nível: o operacional; (ii) 2º nível: o setorial; e (iii) 3º nível: o estratégico.

O glossário interno prevê igualmente que a *fiscalização sucessiva* consiste na verificação posterior do cumprimento das ordens, instruções, normas, procedimentos, regulamentos ou diretivas em vigor (EMA, 2011).

1.4. Contratação pública

Tendo presente as disposições legais, bem como outro normativo técnico¹⁶ em vigor, considera-se que a *contratação pública* consiste no processo através do qual uma entidade do Estado adquire empreitadas de obras públicas, locação ou aquisição de bens móveis ou de serviços, a uma empresa do setor privado (SG-MFAP, s.d.).

¹⁶ Manual de Procedimentos de Contratação Pública de Bens e Serviços, da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças (SG-MF), que considerava também a tutela da Administração Pública (SG-MFAP).



A *contratação pública* respeita à fase de formação dos contratos públicos, a qual se inicia com a decisão de contratar e termina com a celebração do contrato (SG-MFAP, s.d.). Este conceito tem associados diversos princípios comuns à restante atividade administrativa do Estado: a legalidade, a proporcionalidade, a imparcialidade e a boa fé. No entanto, existem três princípios especialmente aplicáveis à contratação pública: (i) transparência, promovido pela regra da desmaterialização total e obrigatória de procedimentos pré-contratuais; (ii) igualdade, essencialmente ao nível da participação dos interessados nos procedimentos; e (iii) concorrência, potenciado pela utilização de mecanismos mais rigorosos, entre outros, pelo modelo de avaliação das propostas¹⁷.

A contratação pública tende a evoluir para um novo conceito, o *public procurement*, que se distingue por considerar fatores estratégicos que assegurem o processo concorrencial e a boa regulação dos mercados, no essencial, potenciando o bom uso dos fundos públicos, assegurando desta forma o *value-for-money*¹⁸ (SG-MFAP, s.d.).

1.5. Síntese conclusiva

A Marinha, na condição de serviço integrado na administração central do Estado, está sujeita ao normativo legal em vigor, julgando-se adequado considerar os conceitos aplicáveis à organização e que estão vertidos nas práticas de gestão administrativas e financeiras, os quais se constituem como linhas condutoras no decurso da presente investigação.

As entrevistas semiestruturadas contribuíram para a investigação em dois contextos distintos e complementares, a saber: (i) a consistência, em que o autor pretendeu caracterizar o entrevistado como elemento-chave, pela respetiva experiência profissional e conhecimento técnico; e, conseqüentemente, (ii) o conteúdo, onde foi objetivo recolher a perceção dos entrevistados sobre o *estado da arte* da fiscalização sucessiva, ao nível operacional e estratégico, bem como sobre a necessidade de revisão do atual modelo de fiscalização sucessiva, que incluía novos processos materialmente relevantes, com suporte no SIGDN e nas plataformas eletrónicas licenciadas.

¹⁷ De acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 1.º, do CCP.

¹⁸ Vide Apêndice E.



2. Estudo empírico

No presente capítulo, é feita uma análise e contextualização da envolvente técnica e funcional em que se desenvolve a atividade de fiscalização sucessiva na Marinha, realizada sobre a PC mensal das SEC2, conduzida ao nível estratégico pela DACF.

Desta forma, inicialmente é realizada uma caracterização externa sobre a evolução ocorrida na administração financeira do Estado e o respetivo impacto positivo para a edificação do respetivo SCI. Em complemento, analisa-se a reforma realizada na Marinha com a consequente caracterização do SCI na Marinha e do atual modelo de fiscalização sucessiva.

2.1. Regime da administração financeira do Estado

Na sequência do referido anteriormente no que respeita ao quadro legal do RAFE, releva-se que a reformulação administrativa e financeira do Estado era essencial e urgente, no decurso da adesão de Portugal à União Europeia¹⁹ e da pressão externa daí resultante, designadamente, a necessidade de equilíbrio orçamental, a competitividade dos mercados, os agentes intervenientes e, finalmente, a exigência de maior rigor e transparência por parte dos contribuintes.

No entanto, a reforma em curso no Estado ainda não estava concluída e às matérias orçamental e financeira, juntou-se a normalização e o enquadramento das matérias contabilísticas²⁰ (integração da contabilidade orçamental, analítica e patrimonial) e tesouro²¹.

Em complemento, e sem prejuízo da especificidade técnica de cada diploma promulgado no âmbito da reforma no Estado, é de realçar a existência de um denominador comum, nomeadamente o enquadramento transversal das diversas matérias associadas à gestão dos recursos financeiros públicos com vista à prossecução de um SCI eficiente. Nesse sentido, a regulamentação do novo RAFE consagra um novo sistema de controlo de gestão, instituindo que a gestão orçamental dos serviços e organismos, seja controlada através de (cfr. artigo 53º do DL n.º 155/1992, de 28 de julho): “Autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos; Controlo interno, sucessivo e sistemático, da gestão, designadamente através de auditorias a realizar aos serviços e organismos; Controlo externo, a exercer pelo TC, nos termos da sua legislação própria”.

¹⁹ A adesão ocorreu em 1 de janeiro de 1986, na sequência do Tratado de adesão à Comunidade Económica Europeia, assinado em 12 de junho do ano anterior.

²⁰ DL n.º 232/1997, de 3 de setembro, que aprova o POCP, que, entretanto, foi revogado pelo DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística na AP.

²¹ DL n.º 191/1999, de 5 de junho, que aprova o Regime de Tesouraria do Estado.



2.2. Sistema de controlo interno da administração financeira do Estado

Na sequência do novo sistema de controlo de gestão, a função controlo no Setor Público Administrativo passa a ser regulamentada ao abrigo do DL n.º 166/1998, de 25 de junho, que cria o SCI da administração financeira do Estado, colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças. Neste diploma são previstas duas áreas de controlo, o controlo externo e o controlo interno. O controlo interno divide-se em três níveis complementares de controlo: (i) o operacional, exercido pelo próprio serviço da AP (inclui a Marinha); (ii) o setorial, exercido pelo Ministério da tutela do serviço (inclui a IGDN); e (iii) o estratégico, exercido pela entidade coordenadora do Ministério das Finanças – MF (IGF):

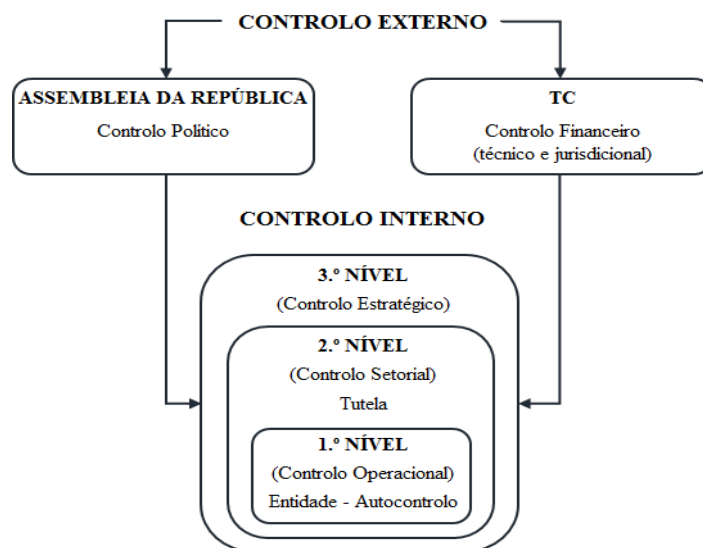


Figura 2 – Organização do SCI da administração financeira do Estado

Fonte: adaptação do autor de TC (1999)

Este SCI surge com o propósito de alargar o âmbito do controlo aos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, visando, ainda, assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da AP, sendo estabelecido o seguinte objetivo: “promover a difusão de uma «cultura de controlo» em todos os níveis da administração financeira do Estado que permita a assunção de uma generalizada consciência da decisiva relevância do controlo como forma privilegiada de melhorar a gestão”. Os três níveis de controlo interno consideram a verificação, acompanhamento e informação (AR, 1998, p. 2815).

O mesmo diploma prevê que o controlo externo seja exercido pela Assembleia da República (controlo político); e pelo TC (controlo técnico e jurisdicional), que emitiu uma instrução conducente à organização e documentação das PC abrangidas pelo POCP (2004).



No sentido de estruturar este SCI foi criado o CCSCI a quem foi incumbida a função de consolidar metodologias de controlo e de estabelecer critérios mínimos de qualidade do SCI, suscetíveis de garantir um elevado nível de proteção de interesses financeiros do Estado.

Finalmente, para que esta estrutura fosse racionalmente exequível, coerente e articulada, o SCI foi suportado nos princípios da suficiência, da complementaridade e da relevância dos controlos²² (AR, 1998).

2.3. Regulamento da administração financeira da Marinha

As reformas orçamental, da contabilidade pública e do tesouro edificadas na AP, potenciaram a reestruturação dos serviços públicos e, nesse contexto, da Marinha e do respetivo SAFM²³.

A nova regulamentação do SAFM²⁴ consistiu: (i) no novo enquadramento legal dos CA e dos Serviços Administrativos e Financeiros, limitando os primeiros às funções de gestão (poder de deliberar); (ii) na edificação de uma plataforma integrada de informação financeira (até 2008 o Sistema Integrado de Informação Financeira, ao nível da Marinha, e desde então o SIGDN, ao nível da Defesa Nacional); e, (iii) na exploração de soluções informáticas do MF²⁵ (Conceição, 2011).

No entanto, o processo de adesão plena da Marinha ao RAFE carecia de nova revisão do SAFM²⁶, sendo contemplada a área da Contabilidade, com a alteração do modelo e modo de PC da Marinha ao TC, suportada pelo POCP. São esvaziadas as competências dos CA, que até à data se incluía a competência para autorizar a realização de despesas, que passou a estar cometida aos comandantes, diretores ou chefes das UEO, apesar do RAFE estabelecer que é o CEMA, na condição de dirigente máximo, que pode, com carácter definitivo e executório, praticar atos necessários à autorização da despesa e seu pagamento²⁷. Foram igualmente revistos e alterados os procedimentos associados ao SCI, através da promulgação de instruções técnicas²⁸, que estabelecem o enquadramento e os

²² De acordo com o disposto no artigo 5.º, do DL n.º 166/1998, de 25 de junho.

²³ Até 1994, o SAFM era regulado pelo Regulamento de Administração da Fazenda Naval, aprovado pelo Decreto n.º 31 859, de 17 de janeiro de 1942. Ao CEMA competia a ação governativa e administração superior da Fazenda Naval; ao Superintendente dos Serviços Financeiros competia a ação diretora; e aos CA competia a ação executora. A competência financeira estava centralizada nestes órgãos e tinha origem na lei e na delegação de poderes (Conceição, 2011).

²⁴ DL n.º 179/1994, de 29 de junho, que regulamenta o SAFM.

²⁵ Sistema de Informação Contabilística e o *HomeBanking*.

²⁶ Através do Despacho do CEMA n.º 1/2008, de 9 de janeiro, que aprova o novo Regulamento.

²⁷ De acordo com o disposto no artigo 3.º do DL n.º 155/1992, de 28 de julho.

²⁸ ITSUF 1001, atualmente ITSUF2.



procedimentos relativos às PC (interna e externa) e, ainda, os procedimentos de controlo interno que à PC estejam associados (SF, 2015).

Com a promulgação da anterior Lei Orgânica da Marinha (LOMAR)²⁹ é reorganizada a estrutura da Marinha. Uma das inovações deste diploma foi a criação da IGM, para apoiar o CEMA no exercício da função inspeção, sem prejuízo da atividade sectorial no mesmo âmbito³⁰. Este diploma vem ainda revogar parcialmente o DL n.º 179/1994, de 29 de junho, passando a ser o CEMA a única entidade a ter competências próprias.

2.4. Sistema de controlo interno na Marinha

Sem prejuízo da competência do CEMA na administração financeira e patrimonial da Marinha e controlo da aplicação dos recursos financeiros públicos³¹, o SCI da Marinha é constituído pela IGM; pela Superintendência das Finanças, que tem como competência assegurar o funcionamento do SCI da administração financeira e patrimonial; pela DACF, na condição de ODT em matéria de administração financeira e patrimonial; pelas SEC1/2/3, e demais UEO, competindo-lhes o autocontrolo, na prossecução das ITSUF2.

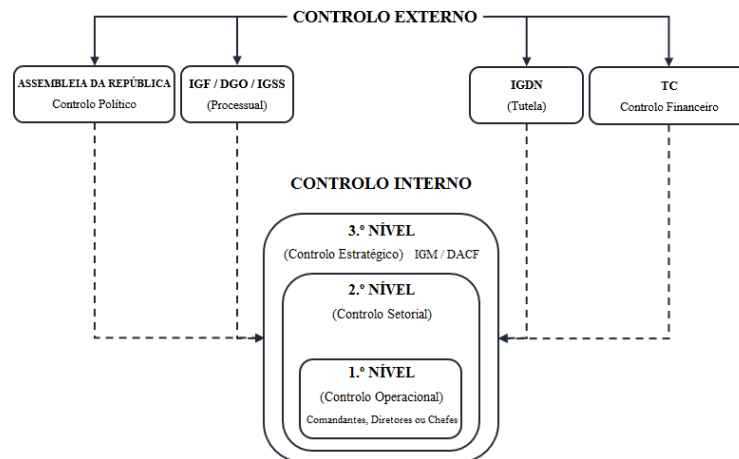


Figura 3 – Organização do SCI da Marinha

Fonte: Adaptação do autor de TC (1999)

Na Marinha, o controlo interno, concomitante ou sucessivo, compreende os domínios: orçamental, patrimonial, económico e financeiro; contemplando as ações de execução, verificação, acompanhamento, avaliação e informação dos SI. O SCI da Marinha é aplicável a todas as UEO que, direta ou indiretamente, tenham intervenção na atividade financeira e patrimonial da Marinha.

²⁹ Aprovada pelo DL n.º 233/2009, de 15 de setembro, entretanto revogado pelo DL n.º 185/2014, de 29 de dezembro.

³⁰ O Inspetor-Geral da Marinha dispõe de autoridade técnica sobre todos os órgãos da Marinha no domínio da atividade inspetiva (cfr. artigo 105.º do DR n.º 10/2015, de 31 de julho).

³¹ Cfr n.º 5 do artigo 5.º, da LOMAR.



No âmbito do SCI e de acordo com o RAFM, deve ser garantido, de forma sistemática: a salvaguarda dos ativos; o registo e atualização dos elementos patrimoniais; a conformidade legal, regularidade financeira, a economia, a eficiência e a eficácia, na utilização dos recursos financeiros; o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos; a apresentação verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras; a prevenção e a deteção de fraudes e erros; a eficácia da gestão e a qualidade da informação (Ordem da Armada, 2008).

No que respeita à consistência do SCI do SAFM, esta deve ser assegurada pelos princípios básicos: da segregação de funções; do controlo das operações; da definição de autoridade e responsabilidade; e do registo metódico dos factos (TC, 1999).

Tal como a maioria da atividade administrativa, financeira e patrimonial, o SCI da Marinha e, conseqüentemente, a fiscalização sucessiva, está maioritariamente suportado nos registos e nos relatórios emitidos pelo SIGDN, podendo, no aplicável, ser complementado com outros SI utilizados pelas entidades da Marinha.

Finalmente considera-se importante identificar que, no nível estratégico, a DACF materializa a fiscalização sucessiva às PC mensais das 16 SEC2, através da Secção de Controlo Interno às SEC (SCISEC), da Divisão de Análise e Controlo Interno, sendo esta Secção guarnecida por um oficial (chefe), um sargento (coordenador) e duas praças (conferentes). Não obstante a formação na área financeira, decorrente das respetivas classe e especialidade, as comissões na DACF não são precedidas de formação específica de auditoria, no geral, ou de contratação pública, em particular.

2.5. Síntese conclusiva

A adesão de Portugal à União Europeia impôs a necessidade de edificar profundas reformas na administração financeira do Estado, que, entre outros aspetos, considerou a introdução de princípios fundamentais para a AP, a revisão e normalização de processos, bem como a reestruturação do SCI da administração financeira do Estado.

Como entidade da administração central do Estado, a Marinha reformulou o SAFM no sentido de cumprir com o novo quadro legal (RAFE) – ocorrendo a última alteração em 2013, com a edificação do cumprimento com a unidade de tesouraria do Estado. Esta reformulação contemplou a reorganização do SCI do SAFM, alinhado com as instruções do TC.

Assim, o SCI da Marinha, em matéria financeira e patrimonial, está estruturado num modelo semelhante ao praticado na AP, com dois contextos de controlo, o externo e o



interno, sendo este segundo dividido em três níveis de atuação: (i) o operacional ou autocontrole; (ii) o setorial; e (iii) o estratégico (Ordem da Armada, 2008).

Assim, respondeu-se à QD1 e foi validada a H1: “A fiscalização sucessiva na Marinha está alinhada com o SCI da administração financeira do Estado”.

Não sendo relevante na validação da H1, refere-se, ainda, que: (i) o plano de formação militares e civis que prestam serviço na DACF não prevê cursos em matérias de contratação pública, de interpretação de informação patrimonial e financeira ou de controlo interno, o que fragiliza a prossecução das atividades de fiscalização sucessiva ao processo de contratação pública; e (ii) a existência de apenas quatro elementos na SCISEC poderá ser limitativa e requerer a coordenação interna de recursos humanos (sinergia).

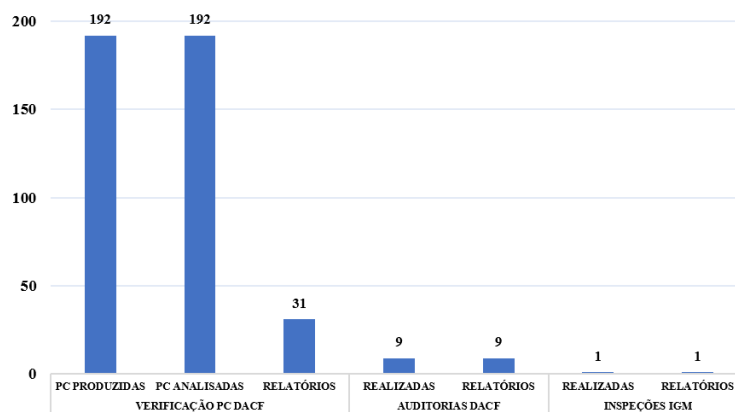


3. Fiscalização sucessiva

A fiscalização sucessiva tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a legalidade, a correção financeira, a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, das entidades sujeitas à sua jurisdição e/ou controlo financeiro (TC, 1999). Na Marinha, para a prossecução do objetivo *controlo sucessivo*, são desenvolvidas ações de verificação das PC periódicas, monitorização do SIGDN e auditorias inscritas no PAAAI.

3.1. Fiscalização sucessiva – constrangimentos

Atualmente, em matéria financeira e patrimonial, a fiscalização sucessiva na Marinha considera a atividade dos seguintes intervenientes: (i) DACF³²: intervenção enquadrada no 3.º nível do SCI da Marinha, realiza verificações às PC periódicas, limitada às peças constituintes previstas nas ITSUF2, auditorias temáticas e setoriais (de acordo com a Instrução de Trabalho (IT) em Anexo A); (ii) IGM: igualmente no 3.º nível, geralmente, realiza uma inspeção global por ano, ao universo de UEO da Marinha, recorrendo a militares de outras UEO para guarnecer as equipas de inspeção; (iii) SEC1: ação de controlo setorial, tendo as competências previstas nas ITSUF2 dentro da respetiva área funcional, no entanto, segundo os entrevistados, a fiscalização sucessiva é reduzida ou inexistente; e (iv) SEC2/3: ação de autocontrolo inserida no 1.º nível do SCI da Marinha, está sustentada em documentação interna que as próprias UEO possuem, segundo as entrevistas, essencialmente focada no controlo concomitante, sendo irrelevante na fiscalização sucessiva.



³² De acordo com o disposto no Regulamento Interno da DACF, aprovado por Despacho do CEMA n.º 7/2016, de 26 de janeiro.



Figura 4 – Atividades de fiscalização sucessiva em 2016

Fonte: Autor, 2017 (informação extraída da base de dados da DACF)

Não obstante a abrangência e qualidade dos restantes intervenientes na prossecução do SCI da Marinha, será unicamente analisada a fiscalização sucessiva conduzida pela DACF, sobre as PC mensais, relevando-se que, em 2016: (i) as 192 PC mensais das 16 SEC2 (Apêndice A), foram integralmente analisadas e, em abril, último, faltavam emitir 17 relatórios trimestrais, sendo que, sobre os restantes emitidos (31) foram inscritas diversas recomendações conducentes à melhoria das práticas; (ii) essas recomendações (*vide* Apêndice F) estão essencialmente associadas à qualidade dos registos em SIGDN, sendo negligenciada a análise à qualidade das práticas de gestão e do mérito da despesa, como identificado nas entrevistas (de acordo com o Apêndice D); (iii) verifica-se um intervalo temporal entre o ato administrativo da UEO e a emissão da recomendação da DACF de três meses, no mínimo; (iv) existem matérias que, por não concorrerem para os relatórios das PC mensais, não são analisadas pela DACF de forma sistemática e consistente (e.g. venda de bens e serviços; contratação pública; processos de abate de imobilizado através de alienação); e, (v) a monitorização do estado de edificação das recomendações emitidas na sequência de fiscalização sucessiva, não é contínua e, apesar da informação disponível no SIGDN, apenas ocorre quando são rececionadas as PC mensais seguintes.

3.2. Sistemas de informação – gestão do risco

As organizações possuem um conjunto de necessidades às quais apenas a auditoria interna, no geral, e a fiscalização sucessiva, em particular, podem dar a resposta adequada, nomeadamente: o grau de execução dos objetivos e metas; a avaliação do controlo interno e respetivo risco de ocorrência de distorções; a análise sistemática das transações ocorridas e se estas estão devidamente relevadas contabilisticamente, ou se os registos correspondem efetivamente às transações realizadas; e, finalmente, se a informação, obtida através dos SI, é útil, oportuna, completa, precisa e fiável. Nessa sequência, muitos organismos da AP já consideram ferramentas de apoio à realização de testes de consistência à qualidade da informação financeira (Neves, 2014).

Apesar da não realização de testes de consistência na Marinha, é perceção de alguns dos entrevistados que as UEO substituem o organismo auditor no controlo do processo de contratação pública, apoiados em Instruções de Trabalho internas, alinhadas com as disposições legais previstas no CCP.

A qualidade da informação da Marinha, em parte, inicia-se na forma como a organização considera a informação e as tecnologias, que sustentam a sua atividade, como

um dos ativos mais importantes (*ibid*). Neste contexto, releva-se o SIGDN no suporte de atividade financeira e patrimonial e, conseqüentemente, da tomada de decisão, a qual só será eficaz se tiver por base um adequado volume de informação integrada e sujeita à realização de testes qualidade e consistência³³, mitigando o risco associado, independentemente da sua causa:

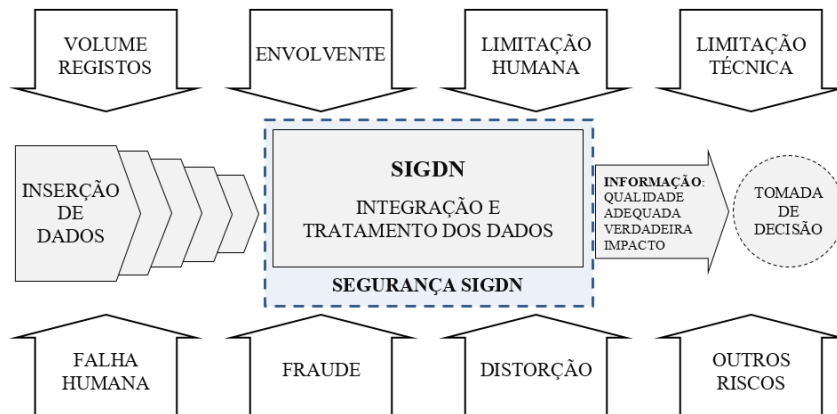


Figura 5 – Exposição do SI ao risco

Fonte: Adaptação do autor de Neves (2014)

Assim, um complemento ao principal papel dos SI, é a identificação e mitigação do risco associado à qualidade da informação inscrita nos SI, seja na introdução dos dados (falha voluntária ou involuntária), na integração automática ou manual, ou não produção e interpretação dos relatórios de apoio à tomada da decisão (*ibid*).

3.3. Contratação pública

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE (2009), a aculturação para a correta utilização de fundos públicos deve estar suportada nos seguintes pilares: (i) a transparência, essencial em todo o ciclo da contratação pública de modo a promover um tratamento equitativo entre todos os potenciais fornecedores; (ii) a boa gestão, como garante do emprego dos fundos públicos em aquisições públicas de acordo com o planeado e que os trabalhadores são dotados de *skills* e princípios morais; (iii) a prevenção de más condutas, com a edificação de mecanismos que salvaguardem uma conduta íntegra, no relacionamento entre os intervenientes públicos e privados, na prossecução de mitigação do risco; e, (iv) a responsabilidade e o controlo, no estabelecimento de uma cadeia de responsabilidades bem definida e alinhada com o SCI.

De acordo com as considerações anteriores e tendo presente os princípios elencados no subcapítulo 1.4, releva-se a perceção dos entrevistados sobre esta matéria, os quais

³³ Conceitos que à luz do normativo aplicável aos procedimentos de auditoria, representam a manutenção da informação verdadeira e adequada (*vide* Apêndice E).



classificam a contratação pública como um processo controlado de forma ativa e consistente, ao nível operacional, mas para os procedimentos de formação de contratos utilizados mais complexos (concursos públicos ou negociação – na condução administrativa e constituição das diversas peças), apesar de considerarem, igualmente, que os decisores estão desvinculados da aplicabilidade da meritocracia na realização de despesa pública.

Em complemento, foi efetuada uma análise da execução orçamental da Marinha relativa a 2016 e considerando o procedimento adjudicatório utilizado (*vide* Apêndice G). Verificou-se que, além da relevância material do processo *contratação pública* na realização de despesa pública, é visível a utilização recorrente do procedimento de ajuste direto (identificado pelos entrevistados como processos mais frágeis, em detrimento de procedimentos de formação de contratos mais adequados e transparentes). Da totalidade de processos de despesa realizados, cerca de 35 mil, 96,2% foram consumados por ajustes diretos e da despesa total praticada, aproximadamente 203 milhões de euros (excluindo as despesas com o pessoal por estarem excluídas de formação de contrato), 55,5% consideraram o mesmo procedimento de formação de contrato.

3.4. Síntese conclusiva

A Marinha sustenta a fiscalização sucessiva em documentação técnica interna alinhada com diversos documentos legais, nomeadamente, através da verificação das PC mensais das SEC2 (DACF) e da prossecução de auditorias setoriais e inspeções globais (DACF e IGM) – decorrem ambas ao nível estratégico do SCI da Marinha.

Considerando a perceção dos entrevistados, a consulta de documentação interna e, principalmente, a informação financeira inscrita em SIGDN, foram identificadas as seguintes fragilidades: (i) a DACF limita a fiscalização sucessiva às peças constituintes das PC mensais das SEC2 e, pontualmente, à verificação por amostragem de atos administrativos encerrados, no decurso de auditorias financeiras; (ii) o desfasamento temporal entre o ato administrativo e o relatório de análise trimestral, tornam as recomendações da DACF extemporâneas e, em algumas situações, inconsequentes; (iii) atualmente as práticas de fiscalização sucessiva incidem, essencialmente, sobre a forma em detrimento da substância; e (iv) os processos de contratação pública, apesar da respetiva relevância material e estando disponíveis em SIGDN, não são monitorizados de forma sistemática e consistente pela DACF.



No entanto, estas fragilidades podem ser mitigadas suportando a fiscalização sucessiva nos SI, o que permitirá atestar a qualidade dos dados através de circularizações de fornecedores, verificação documental por amostragem, monitorização das plataformas eletrónicas licenciadas, entre outros procedimentos de fiscalização sucessiva, relevando-se essencial o papel da auditoria interna na realização de testes de consistência aos dados no SIGDN³⁴ e, neste contexto, aculturar os utilizadores com os pilares da OCDE, com recurso a *workshops*, ações de formação, manuais de operador e de boas práticas.

Em complemento, a análise da execução orçamental permitiu atestar a relevância do processo *contratação pública*, praticada em aproximadamente 99% dos processos de despesa realizados (excluindo as despesas com o pessoal) e o excessivo recurso ao ajuste direto (considerando o número total de processos realizados – em que este procedimento foi verificado em aproximadamente 96% dos processos de despesa –, ou o valor total da despesa realizada – no qual o ajuste direto foi utilizado em mais de metade da despesa realizada), os quais são considerados mais frágeis, quanto a adequabilidade e transparência na respetiva utilização.

Assim, respondeu-se à QD2 e foi validada a H2: “O atual modelo de verificação da PC mensal das SEC2 está fragilizado por não considerar a análise de processos materialmente relevantes e cuja informação contabilística está disponível no SIGDN e nas plataformas eletrónicas licenciadas”.

³⁴ Para os automatismos entre transações os testes são assegurados pelas, equipa de consultores financeiros da Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional e empresa *NOVABASE*. No entanto, sobre os registos de operador a DACF assegura essa tarefa, para medir a validade e a fiabilidade da informação.



4. Proposta de modelo de fiscalização sucessiva

4.1. Edificação do modelo – desafios

A edificação da proposta de modelo apresentada, como qualquer outra alteração processual que vise a consistência do controlo interno e a respetiva transparência, tem como principal desafio a implementação da mudança que, segundo Kotter e Schlesinger (1979), tem associada a necessidade de superação da resistência. Em igual sentido e sem prejuízo do pressuposto apresentado no início do subcapítulo 4.1. do presente trabalho, a sinergia a edificar entre os escassos recursos humanos da DACF será fundamental para abranger um número de processos considerável e representativo das práticas da organização, que permitam ultrapassar as seguintes limitações organizacionais: a *dimensão*, onde se insere o volume considerável de processos conduzidos; o *apoio organizacional*, que contempla a motivação e o empenhamento transversal para edificar novas práticas de controlo; e o *custo associado* (Nabais, 1993).

Por outro lado, a evolução para um modelo de fiscalização sucessiva que aproxima o auditor da origem da despesa pública e das decisões que lhe estão associadas, representa um importante complemento à maximização da transparência da gestão dos recursos públicos e na edificação do mais recente paradigma orçamental da AP, a avaliação do mérito da despesa.

Em complemento, o modelo requer um esforço transversal conducente: (i) à evolução tecnológica da atividade financeira e orçamental da Marinha, sustentada na utilização dos SI e na qualidade dos registos; (ii) à formação dos utilizadores das plataformas eletrónicas existentes, no aplicável aos processos de contratação pública; (iii) à revisão do normativo interno³⁵ que formalize as alterações e, essencialmente, que represente um documento de apoio para as SEC2; (iv) à formalização da comunicação eletrónica entre todos os intervenientes; e (v) à produção de um manual de boas práticas, alinhado com o Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas³⁶.

4.2. Síntese conclusiva

O modelo proposto foi idealizado com o objetivo de potenciar a utilização dos SI, salvaguardar a validade e fiabilidade da informação financeira no SIGDN e sustentar a tomada de decisão, sem que represente um acréscimo de tarefas para as SEC2, o que representa uma mais valia na gestão dos recursos financeiros consignados à Marinha.

³⁵ Competência da Direção de Administração Financeira (DAF), de acordo com o disposto na alínea j), do artigo 49.º, do DR n.º 10/2015, de 31 de julho.

³⁶ Inscrito na publicação IAA 4 A (Marinha, 2017).



Neste contexto, releve-se que o novo modelo passa a considerar um processo que atualmente não possui um controlo sólido, abrangente e sistemático, pela DACF, designadamente, a contratação pública – o que representa uma melhoria processual relevante e exequível. Em complemento, o acréscimo de controlo permite mitigar o risco do auditor na emissão de opiniões distorcidas da realidade.

No entanto, importa que os pressupostos elencados no presente capítulo sejam verificados, designadamente, manutenção dos atuais recursos humanos consignados à CSISEC e formação adequada à interpretação de informação financeira respeitante à contratação pública, sob pena de ser afetada a exequibilidade do modelo proposto.

Por outro lado, os procedimentos previstos para este modelo estão sustentados em características comuns às praticadas na DACF, em especial as análises da situação financeira e da regularidade e legalidade das operações financeiras, o que mitiga os eventuais constrangimentos – resistência à mudança – resultantes da edificação de um novo modelo de fiscalização sucessiva.

Em igual sentido, a metodologia apresentada permite aumentar a abrangência na informação analisada pelo organismo auditor, sem alterar as obrigatoriedades impostas às SEC2, através das PC mensais.

Atento o referido, respondeu-se à QD3 e foi validada a H3: “O atual modelo de fiscalização sucessiva pode ser melhorado através da inclusão de mecanismos adicionais de controlo interno, em processos materialmente relevantes”.



Conclusões

No decurso da investigação realizada e tendente a consecução dos OE, o presente TII teve como OG identificar medidas que melhorassem o atual modelo de fiscalização sucessiva, materializada pela DACF e inserida no SCI do SAFM.

Inserido neste contexto, a presente investigação incidiu, numa fase preliminar, em entrevistas exploratórias e na revisão de literatura, no sentido de compreender, enquadrar, delimitar o tema e fundamentar o modelo de análise aprovado. Nessa sequência e já na fase de rutura do referido modelo, a etapa exploratória foi consumada com recurso a uma profunda e cuidada pesquisa documental, identificação da base concetual essencial à prossecução da investigação e caracterização da perceção sobre a situação atual, através da realização de seis entrevistas a elementos-chave da Marinha, com funções na área financeira, no intuito de, numa primeira fase, caracterizar a fiscalização sucessiva na Marinha, identificando-lhe as fragilidades críticas, e, numa segunda fase, propor um modelo complementar que permita mitigar as referidas fragilidades.

Atento o referido, o capítulo 2 do presente TII permitiu caracterizar sucintamente o SCI da Marinha atual, o qual decorre de uma longa reforma edificada na administração financeira do Estado, em resposta à adesão de Portugal à União Europeia, que considerou, entre outros aspetos: (i) a introdução de princípios fundamentais; (ii) a revisão e normalização de processos; e (iii) a reestruturação do SCI da administração financeira do Estado. Neste enquadramento legal e funcional, a Marinha reformulou o respetivo SAFM para cumprir com o novo quadro legal (RAFE), o qual contemplou a revisão e reorganização do SCI do SAFM, alinhando-o com as instruções do TC e estruturando-o num modelo semelhante ao praticado na AP, com dois contextos de controlo, o externo e o interno. Pelo que se considerou exequível **validar a H1** e responder à QD1.

No capítulo 3 identificaram-se fragilidades na fiscalização sucessiva, em especial, com recurso à análise da informação financeira inscrita em SIGDN, que materializou a perceção dos entrevistados e alguns documentos internos. Neste contexto, considerou-se exequível mitigar essas fragilidades com recurso à conjugação do fator humano (auditor com formação adequada e com aculturação aos procedimentos técnicos e às boas práticas de gestão) com a informação financeira inscrita nos SI (validade e fiabilidade), sendo possível **validar a H2** e responder à QD2.

No capítulo 4 considerou-se essencial identificar um modelo que, tendo presente os argumentos inscritos nos capítulos anteriores, minorasse as fragilidades existentes na



fiscalização sucessiva, através do reforço dos procedimentos de controlo interno sem que, junto dos executores intervenientes nas SEC2, se torne mais complexo. Nesta sequência, foi proposto um modelo de fiscalização sucessiva centrado na análise da informação disponível nos SI relativa aos processos de contratação pública, na sua fase de formação de contratos, os quais passariam a estar sujeitos a um controlo sólido, abrangente e sistemático, representando uma melhoria processual relevante e, acima de tudo, potenciando a utilização dos recursos existentes. Pelo que, tal como nas QD anteriores, considerou-se possível **validar a H3** e responder à QD3.

Desta forma, ainda que seja reconhecida a consistência do processo de contratação pública, materializado pelas UEO executoras (SEC2), considera-se essencial – pela relevância material do processo de contratação – que a DACF o considere mensalmente na respetiva atividade de fiscalização sucessiva, suportada nos diversos SI, incrementando a qualidade ao atual modelo de fiscalização, potenciando a transparência da informação financeira e patrimonial da Marinha, por um lado, através das melhorias nas boas práticas de gestão dos recursos públicos e, por outro, na redução do risco associado à qualidade da informação financeira integrada.

Atento o que precede, a análise sistemática da informação recolhida foi explanada ao longo do TII, validando todas as hipóteses elencadas, sendo que a QC “*De que forma poderá ser melhorado o atual modelo de fiscalização sucessiva adotado pela DACF*” é respondida de forma integrada nos capítulos 2, 3 e 4, através da revisão da fiscalização sucessiva realizada pela DAFC às PC mensais das SEC2, consubstanciando-a com a monitorização de processos materialmente relevantes, recorrendo, para este efeito, à informação financeira inscrita nos SI, tornando a atividade da DACF mais abrangente e consistente.

Em suma, considera-se que a fiscalização sucessiva sistemática sobre os processos de contratação pública, a realizar pela DACF na fase de formação dos contratos, potenciaria a abrangência do SCI edificado na estrutura administrativa e financeira da Marinha e, nesse contexto, a capacidade de deteção e mitigação dos riscos associados, assegurando uma segurança razoável para a prossecução dos interesses da Marinha e das boas práticas de gestão, essenciais na execução dos dinheiros públicos, na salvaguarda dos seus ativos e na prestação de informação rigorosa e oportuna para a tomada de decisão.

Sem prejuízo da competência técnica e funcional da DACF, considera-se que uma eventual revisão do modelo de fiscalização sucessiva – mais dinâmico e eficiente,



identificando os objetivos e procedimentos (na fiscalização sucessiva), com identificação dos respectivos responsáveis – deve ser realizada em articulação com a entidade competente, a DAF.

Finalmente e porque, apesar deste TII ter o seu objeto de investigação delimitado, foi possível identificar matérias que poderão ser enquadráveis em trabalhos de investigação futuros, nomeadamente, a edificação de modelo de controlo interno direcionado para a avaliação das boas práticas de gestão no que respeita à avaliação do mérito da despesa e à qualidade da aplicação dos recursos financeiros públicos e desenvolvimento de modelo de fiscalização sucessiva ao tratamento das receitas arrecadadas e da gestão de Imobilizado (considerando o abate/alienação de ativos).



Referências Bibliográficas

Livros e documentação técnica

- Bryman, A., 2012. *Social Research Methods*. 4.th ed. Oxford: Oxford University Press.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013. *Internal Control - Integrate Framework*. Durham: American Institute of Certified Public Accountants.
- Costa, C.B.d., 2014. *Auditoria Financeira. Teoria & Prática*. 10.^a ed. Carcavelos: Rei dos Livros.
- Kotter, J.P. e Schlesinger, L.A., 1979. Choosing strategies for change. *Harvard Business Review*, 57(2), 106-114.
- Melo, M.A., 1996. Governança e a Reforma do Estado: o paradigma agente x principal. *Revista do Serviço Público*, 47(1), 67-82.
- Nabais, C., 1993. *Noções Práticas de Auditoria*. 2.^a ed. Lisboa: Editorial Presença.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, 2009. *OECD Principles for Integrity in Public Procurement*. Paris: OECD Publishing.
- Popper, K., 2005. *The Logic of Scientific Discovery*. London: Routledge.
- Quivy, R. e Campenhout, L.V., 2005. *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. 5.^a Edição ed. Lisboa: Gradiva.
- Santos, L., Garcia, F., Monteiro, F., Lima, J., Silva, N., Silva, J. e Afonso, C., 2015. *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação*. Lisboa: Instituto de Estudos Superiores Militares - IESM.
- Sousa, M.R.d., 1994. *Concurso Público na Formação do Contrato Administrativo*. 1.^a ed. Lisboa: LEX-Edições Jurídicas.
- Tribunal de Contas, 1999. *Manual de Auditoria e de Procedimentos* Volume I. Lisboa: s.n.
- Tribunal de Contas, 2016. *Manual de Auditoria: Princípios Fundamentais*. Lisboa: s.n.
- Wang, R.Y., 1998. A Product Perspective on Total Data Quality Management. *Communications of the ACM*, 41(2), 58-65.
- Yin, R., 1993. *Case Study Research: Design and Methods*. 2nd ed. Beverly Hills, CA: Sage Publishing.

Diplomas legais

- Assembleia da República, 2015a. *Aprova a Lei do Enquadramento Orçamental* (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro), Lisboa: Diário da República.



- Assembleia da República, 2015b. *Regula a disponibilização e a utilização das plataformas eletrónicas de contratação pública* (Lei n.º 96/2015, 17 de agosto), Lisboa: Diário da República.
- Assembleia da República, 2015c. *Quarta alteração à Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, que aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas* (Lei n.º 22/2015, de 17 de março), Lisboa: Diário da República.
- Assembleia da República, 1998. *Aprova o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado* (Decreto-lei n.º 166/1998, de 25 de junho), Lisboa: Diário da República.
- Assembleia da República, 1990. *Aprova a Lei de Bases da Contabilidade Pública* (Lei n.º 8/1990, de 12 de fevereiro), Lisboa: Diário da República.
- Conselho de Ministros, 2005. *Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado* (Resolução do Conselho de Ministros n.º 124). [Em linha]. Disponível em: www.cig.gov.pt. [Acedido em 28 Dez. 2016].
- Ministério da Defesa Nacional, 2015. *Estabelece a organização e competências das estruturas da Marinha* (DR n.º 10/2015, de 31 de julho), Lisboa: Diário da República.
- Ministério da Defesa Nacional, 2014. *Aprova a Lei Orgânica da Marinha* (DL n.º 185/2014, de 29 de dezembro), Lisboa: Diário da República.
- Ministério da Defesa Nacional, 1994. *Regulamenta o sistema de administração financeira da Marinha* (DL n.º 179/1994, de 29 de junho), Lisboa: Diário da República.
- Ministério das Finanças, 2015a. *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas* (DL n.º 192/2015, de 11 de setembro), Lisboa: Diário da República.
- Ministério das Finanças, 2015b. *Terceira alteração às normas legais disciplinadoras dos procedimentos necessários à aplicação da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso* (Lei n.º 99/2015, de 2 de junho), Lisboa: Diário da República.
- Ministério das Finanças, 1999. *Aprova o Regime da Tesouraria do Estado* (DL n.º 191/1999, de 5 de junho), Lisboa: Diário da República.
- Ministério das Finanças, 1997. *Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública* (DL n.º 232/1997, de 3 de setembro), Lisboa: Diário da República.



Ministério das Finanças, 1992. *Aprova o Regime da Administração Financeira do Estado* (DL n.º 155/1992, de 28 de julho), Lisboa: Diário da República.

Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações, 2008. *Aprova o Código dos Contratos Públicos* (Decreto-lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro), Lisboa: Diário da República.

Parlamento Europeu, 2014. *Diretiva 2014/24/UE do Parlamento Europeu e do Conselho*. Estrasburgo: Jornal Oficial da União Europeia.

Trabalhos académicos

Alves, T., 2009. *Sistema de Auditoria Interna nas Forças Armadas*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CPOG. IESM.

Brigas, M., 2016. *Manual de Controlo Interno no Âmbito da Contratação Pública*. Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na especialidade de Administração Naval. Escola Naval.

Conceição, M., 2011. *A criação de uma Inspeção-Geral da Marinha. Que opções de funcionamento?*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CPOS. IESM.

Domingos, A., 2015. *A Auditoria Financeira Interna e a Corporate Governance nas Forças Armadas*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CPOG. IESM.

Ferreira, A., 2010. *A gestão dos riscos aplicada à Auditoria Interna*. Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria. Universidade de Aveiro.

Magalhães, S.A.M., 2010. *Materialidade em Auditoria: O problema da sua aplicação prática*. Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria. IPL - ISCAL.

Mendes, F., 2009. *A aplicação do paradigma do Sistema de Controlo Interno na organização da Marinha*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CPOS. IESM.

Neves, P., 2014. *Sistemas de Informação Financeira de Apoio à Decisão - Auditoria e Gestão do Risco*. Dissertação de Pós-graduação em Auditoria Pública. FDUL - IDEFF.

Norte, L., 2011. *O Controlo Interno na Marinha*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CCNG. IESM.

Rodrigues, S.M.F.d.S., 2014. *O Auditor Interno e a Gestão do Risco Empresarial*. Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria. IPP - ISCAP.



Silva, C., 2011. *O Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional na Marinha: Perspectivas Futuras*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CEMC. IESM.

Teixeira, R., Coelho, N. e Capucho, M., 2010. *Sistema de Auditoria Interna nas Forças Armadas: Perspectiva Conjunta*. Dissertação de Pós-graduação em Ciências Militares no âmbito do CPOG. IESM.

Normas gerais, manuais e documentação interna

Conselho Coordenador, 2004. *Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado. SCI – Manual de Auditoria*. [Em linha] Disponível em: <http://www.igf.min-financas.pt>. [Acedido em 18 Nov. 2016].

Conselho de Prevenção da Corrupção, 2015a. *Prevenção de Riscos de Corrupção na Contratação Pública*. [Em linha] Disponível em: <http://www.cpc.tcontas.pt>. [Acedido em 8 Dez. 2016].

Conselho de Prevenção da Corrupção, 2015b. *Recomendação de 1 de julho de 2015*. [Em linha] Disponível em: <http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes>. [Acedido em 24 Abr. 2017].

Direção de Auditoria e Controlo Financeiro, 2015. *Instrução de Trabalho - Processo de Verificação de Prestação de Contas*. Lisboa: Marinha.

Estado-Maior da Armada, 2011. *IAA 3 (C) – Atividades de Inspeção*. Lisboa: Marinha.

Instituto de Estudos Superiores Militares, 2015a. *Norma de Execução Permanente Académica n.º 010*. Lisboa: IESM.

Instituto de Estudos Superiores Militares, 2015b. *Norma de Execução Permanente Académica n.º 018*. Lisboa: IESM.

Marinha, 2017. *Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas*. Lisboa: Marinha.

Marinha, 2016. *Regulamento Interno da Direção de Auditoria e Controlo Financeiro*. [Em linha] Disponível em: <https://intranet.marinha.pt/comunicacaointerna/ordens/OA1>. [Acedido em 17 Dez. 2016].

Marinha, 2015. *Programa Anual das Atividades de Auditoria e Inspeção para 2016*. [Em linha] Disponível em: <https://intranet.marinha.pt/subportais/SF/DACF/documentos>. [Acedido em 5 Dez. 2016].

Marinha, 2008. *Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada. Aprovação do Regulamento da Administração Financeira da Marinha*. [Em linha]



Disponível em: <https://intranet.marinha.pt/communicacao-interna/ordens/OA1/Paginas>.
[Acedido em 8 Dez. 2016].

Superintendência das Finanças, 2015. *Instruções Técnicas para a elaboração e prestação de contas*. Lisboa: Marinha.

Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e da Administração Pública, s.d. *Manual de Procedimentos de Contratação Pública de Bens e Serviços*. Lisboa: SG-MFAP.

Tribunal de Contas, 2004. *Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP*. [Em linha] Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos>.
[Acedido em 7 Dez. 2016].

Tribunal de Contas, 1992. *Manual de Auditoria e de Procedimentos Anexo I: Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Vieira, J. B., 2005. *Estado, Sociedade Civil e Accountability: Ensaio FEE*, junho, 26, 605-626.

Entrevistas

Carvalho, B.M.M., 2017. *A fiscalização sucessiva na Marinha* [Entrevista]. Seixal (4 janeiro 2017).

Dimas, A.F.C., 2017. *A fiscalização sucessiva na Marinha* [Entrevista]. Lisboa (17 janeiro 2017).

Lomba, E.M.V.A., 2017. *A fiscalização sucessiva na Marinha* [Entrevista]. Lisboa (11 janeiro 2017).

Lourenço, L.M.D., 2017. *A fiscalização sucessiva na Marinha* [Entrevista]. Alfeite (17 janeiro 2017).

Paiva, J.M.N., 2017. *A fiscalização sucessiva na Marinha* [Entrevista]. Lisboa (4 janeiro 2017).

Trindade, L.M.P., 2016. *A fiscalização sucessiva na Marinha* [Entrevista]. Lisboa (30 dezembro 2016).



Anexo A — Processo de verificação de PC mensais das SEC2

A Figura 8 considera o Fluxograma processual inscrito na IT de verificação de PC mensais das SEC2, que identifica a sequência lógica entre tarefas e o responsável pela sua materialização.

A IT prevê, para cada uma das 14 tarefas abaixo, a descrição dos procedimentos a verificar pelo respetivo responsável.

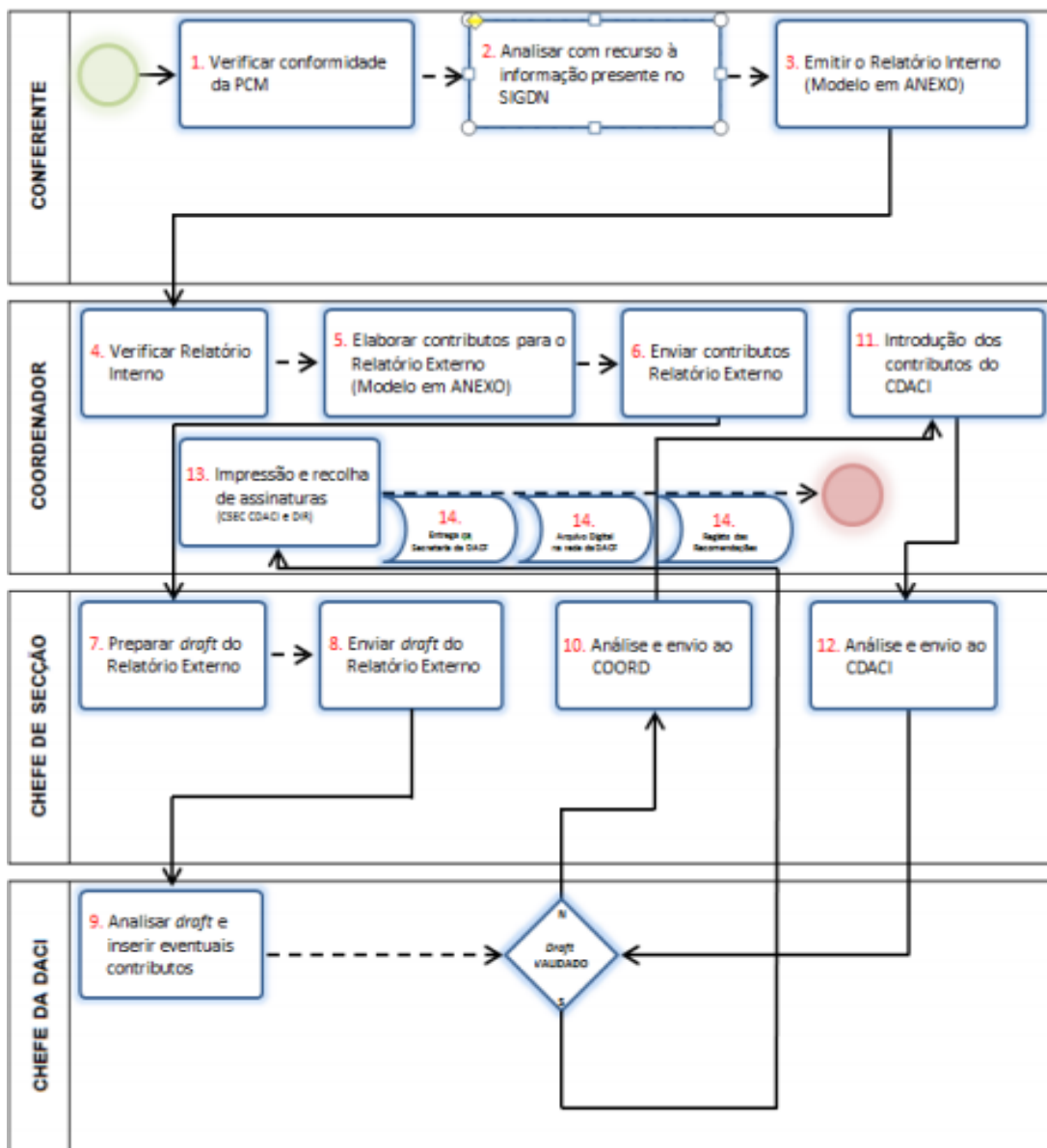


Figura 6 – Fluxograma do processo de verificação de PC mensais

Fonte: DACF, 2015



Apêndice A — SAFM – Entidade contabilística Marinha e respetivas SEC

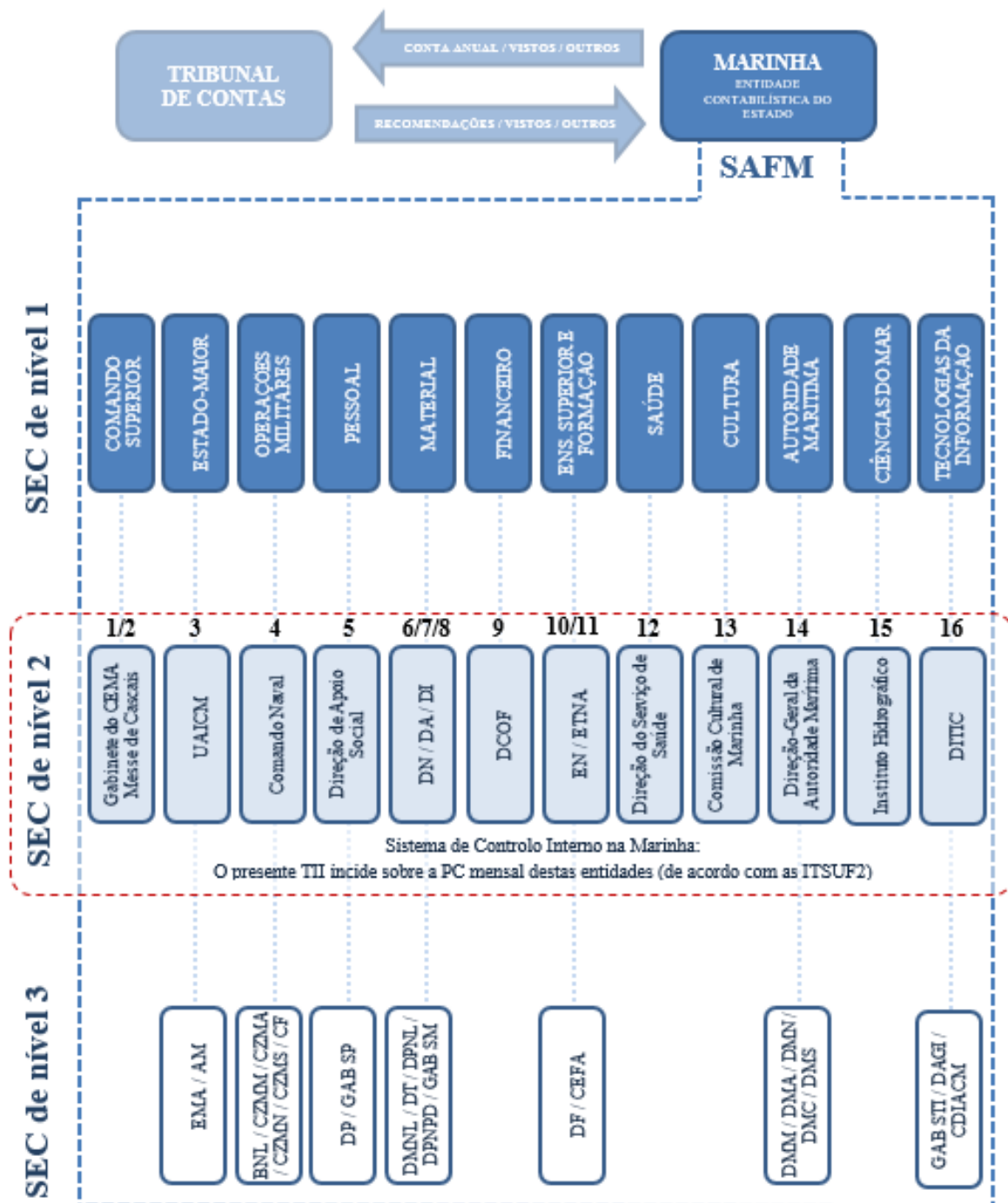


Figura 7 – SAFM – Entidade contabilística Marinha e respetivas SEC

Fonte: Autor, 2016



Apêndice B — Constituição de um sistema de controlo interno

A figura seguinte permite caracterizar, no essencial, a constituição de um sistema de controlo interno, o qual deve considerar três aspetos distintos e interrelacionados: o *controlo interno*, que surge em primeiro plano para normalizar e enquadrar as boas práticas de gestão; o *ato administrativo*, seja qual for a sua natureza; e os mecanismos de verificação das boas práticas de gestão sobre os atos administrativos realizados, a *auditoria interna*.

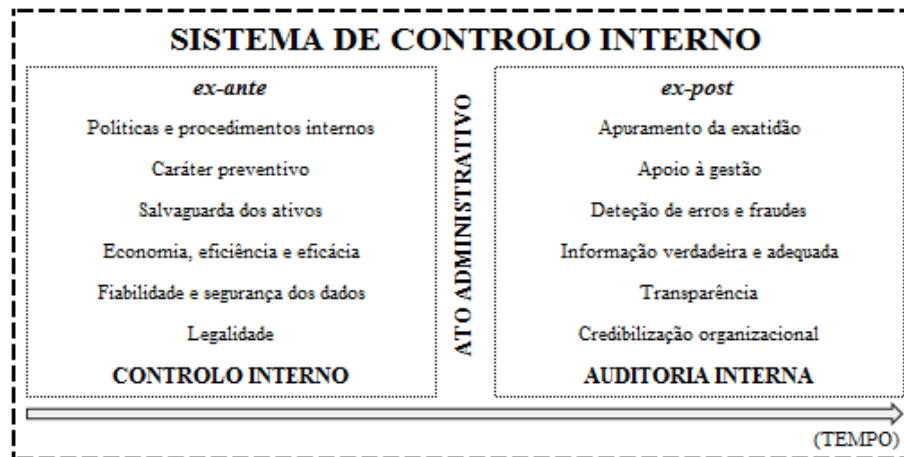


Figura 8 – Constituição de um SCI

Fonte: Autor, 2016



Apêndice C — Guião da entrevista semiestruturada



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR

CURSO: Promoção a Oficial Superior 2016-2017 – Trabalho de Investigação Individual (TII)

TEMA: “As atividades de auditoria interna na Marinha”

DISCENTE: 402898 1TEN AN Pedro Miguel Cavaca Neves

CONTATOS: neves.pmc@ium.pt, cavaca.neves@marinha.pt, pedro.cavaca1979@gmail.com

Telemóvel: 96 524 9901

GUIÃO DE ENTREVISTA

TÓPICO	PERGUNTA	OBSERVAÇÕES
1 Caracterização do elemento-chave entrevistado	1.1 Excluindo o(s) período(s) académico(s) e as eventuais ações de formação, há quantos anos exerce funções na Marinha?	(Neste primeiro tópico, pretende-se caracterizar o entrevistado e, neste âmbito, evidenciar a sua experiência nas diversas matérias consideradas no presente TII)
	1.2 Ao longo da sua carreira, quantos anos dedicou ao exercício de funções administrativo-financeiras, em Unidades, Estabelecimentos ou Órgãos (UEO) da Marinha, delimitando às seguintes áreas de atuação: (i) Execução orçamental em Subentidades contabilísticas de nível 2 (SEC2) ou equivalentes; (ii) Contratação pública de acordo com o CCP; ou (iii) Auditoria interna?	
	1.3 Decorrente da resposta à pergunta 1.2, em quantos desses anos foi utilizador de plataformas de informação integrada?	
	1.4 Quantas auditorias financeiras e patrimoniais foram realizadas nas UEO em que prestou serviço? Quais as entidades auditoras?	
	1.5 É/foi utilizador das plataformas eletrónicas licenciadas, em matéria de contratação pública?	
	1.6 Que funções desempenha atualmente?	
2 Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha, em matéria financeira e patrimonial	2.1 Na ótica do executor, como avalia a fiscalização sucessiva, em matéria financeira e patrimonial, materializada pelas UEO, ao nível operacional, e pela DACF, ao nível estratégico? (em termos de abrangência e adequabilidade)	(Com este segundo tópico, pretende-se recolher a perceção dos entrevistados sobre o atual modelo de fiscalização sucessiva e sobre a necessidade de revisão deste modelo, potenciando o recurso à informação inscrita nos SI)
	2.2 Na ótica do auditor, como avalia a fiscalização sucessiva, em matéria financeira e patrimonial, materializada pelas UEO, ao nível operacional, e pela DACF, ao nível estratégico? (em termos de abrangência e adequabilidade)	
	2.3 Considera as peças contabilísticas de fácil leitura e análise, pelas entidades competentes da entidade prestadora de contas?	



TÓPICO	PERGUNTA	OBSERVAÇÕES
	2.4 Os relatórios de análise trimestral, emitidos pela DACF, são adequados e representam uma mais-valia para as boas práticas de gestão?	
	2.5 Na sua opinião, considera que o atual modelo de fiscalização sucessiva, em matéria financeira e patrimonial, deve privilegiar a análise da informação inscrita nos SI em complemento às peças constituintes da prestação de contas mensal das SEC2?	
	2.6 Que processo(s) considera adequado incluir no atual modelo de fiscalização sucessiva, em matéria financeira e patrimonial, sobre a prestação de contas mensal? (que estejam disponíveis nos SI e, neste sentido, não requerem de trabalho acrescido do executor)	
3 Gestão do risco – processos materialmente de relevantes	3.1 Na condição de executor, quais os processos que considera apresentarem maior risco para as boas práticas de gestão? (apenas os processos que não estão inscritos objetivamente nas peças constituintes da prestação de contas mensal. Exemplos: tratamento da receita – venda de bens e serviços, contratação pública, abates de material, entre outros)	(No terceiro tópico, pretende-se recolher a perceção dos entrevistados sobre quais os processos materialmente relevantes que não estão diretamente inscritos na prestação de contas mensal das SEC2 e, consequentemente, na fiscalização sucessiva respetiva)
	3.2 Dos processos identificados na questão 3.1, quais considera que estão devidamente monitorizados e controlados pelo nível operacional do sistema de controlo interno da Marinha (respetivas UEO)?	
	3.3 Dos processos identificados na questão 3.1, qual o que considera estar mais exposto ao risco, identificando os subprocessos mais relevantes?	
4 Contratação pública	4.1 Como avalia a qualidade da informação, no que respeita aos registos financeiros inscritos nos SI, relativos à contratação pública?	(Neste último tópico, pretende-se recolher a perceção dos entrevistados sobre o processo de contratação pública e a eventual inclusão no modelo de fiscalização sucessiva materializado pela DACF)
	4.2 Considera adequado incluir a análise deste processo em sede de fiscalização sucessiva, em matéria financeira e patrimonial, sobre a prestação de contas mensal? (suportando esta atividade na informação inscrita nos diversos SI)	
	4.3 No que respeita a este processo, quais os riscos que considera poderem afetar a prossecução do mesmo processo?	

Notas:

- a) A gravação da entrevista apenas será realizada mediante consentimento prévio do entrevistado, sendo que a respetiva utilização será única e exclusivamente para facilitar a posterior redução a escrito;
- b) Ao invés da identificação nominal do entrevistado, as entrevistas serão identificadas com o cargo atual dos participantes;
- c) Pelo princípio da prudência, caso o entrevistado considere adequado, o resultado da entrevista, na forma escrita, será sujeito a aprovação prévia do participante;

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



Apêndice D — Análise das entrevistas

Tabela 1 – Análise das entrevistas

N.º da Entrevista	Função do Entrevistado	Duração (minutos)	Local	Aspetos Relevantes
1	Assessor Financeiro do setor das Tecnologias da Informação - Capitão-de-fragata de Administração Naval Parracho Trindade)	73	Lisboa	<p>TÓPICO – Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha</p> <ul style="list-style-type: none">• Ao nível operacional “as unidades da Marinha realizam na sua generalidade um conjunto similar de atividades” (...) “quem conduz os processos é a mesma entidade que os fiscaliza, <u>representando um baixo nível de autocontrolo</u>” (sublinhado do autor).• Referente à preocupação dos executores, o entrevistado referiu que “esforço é colocado na tentativa de resolver as rotinas e os problemas do quotidiano que muitas vezes ultrapassam as questões meramente financeiras e patrimoniais”.• No que respeita ao nível estratégico (em análise neste TII) foi referido que “a efetivação de um controlo estratégico está também condicionada pela pulverização de entidades que realizam processos similares” e “<u>pela situação do controlo sucessivo ser concretizado muito desfasado em relação ao momento em que ocorreu a prestação de contas</u>” (sublinhado do autor).• Sobre os relatórios da DACF: “são emitidos muito tempo depois da prestação de contas” e “<u>falta a análise substantiva para além da formal</u>” (sublinhado do autor).• Quanto ao privilegiar os SI na prossecução da fiscalização sucessiva: “Sim, sem dúvida. Os responsáveis financeiros têm de abandonar a vertente eminentemente contabilística e rotineira na prestação de contas e assumirem-se como peritos que analisem substantivamente a situação financeira e patrimonial” <p>TÓPICO – Gestão do risco nos processos materialmente relevantes</p> <ul style="list-style-type: none">• A mitigação do risco poderá passar pela “centralização” dos macroprocessos mais relevantes, libertando a “segregação para a realização da função controlo”• “os processos que envolvam dinheiro são suscetíveis de drenagens”.• “a má gestão nunca se chega a averiguar uma vez que <u>não há análise ao mérito da despesa</u>” a qual” assenta num <u>planeamento insuficiente</u>” (sublinhado do autor).• Quanto aos processos que representam maior risco: “a contratação pública” – desde o “fracionamento da despesa para contornar o procedimento, à escolha de fornecedores em conluio ou menos vantajosos tudo pode ocorrer”; A “dinâmica dos abates de material também tem riscos associados não quantificados”.



N.º da Entrevista	Função do Entrevistado	Duração (minutos)	Local	Aspetos Relevantes
				<p style="text-align: center;">TÓPICO – Contratação pública</p> <ul style="list-style-type: none">• Processo que por não estar sujeito “a <u>escrutínio das entidades fiscalizadoras tem pouco relevo para a avaliação do desempenho organizacional</u>” (sublinhado do autor).• “A evidência demonstra que na generalidade o <u>ajuste direto é procedimento mais utilizado</u>, o que salvaguardando os ilícitos do fracionamento é revelador da falta de planeamento das atividades” (sublinhado do autor).• “Se libertarmos os decisores de sobrecarga com informação inócua que hoje é tratada de forma relevante, mas cujo valor intrínseco é limitado e nos concentrarmos nos outliers os ganhos em termos de gestão podem ser significativos. Nesta conformidade, a introdução destes <u>indicadores evidenciará o mérito da despesa</u>” (sublinhado do autor).
2	<p>Chefe da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental (Direção de Administração Financeira)</p> <p>- Capitão-de-fragata de Administração Naval Nogueira Paiva)</p>	53	Lisboa	<p style="text-align: center;">TÓPICO – Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha</p> <ul style="list-style-type: none">• “A escassez de recursos humanos da DACF e a falta de identificação dos processos-chave que poderiam/deveriam ser sujeitos à <u>fiscalização sucessiva</u>” fragilizam a adequabilidade do atual modelo.• “Existem outros processos <u>que carecem de ser sujeitos a um controlo mais regular</u>, designadamente os relacionados com a aplicação rigorosa do <u>normativo e legislação da contratação pública</u>, bem como avaliar <u>o mérito da despesa</u>, nas suas diversas vertentes” (sublinhado do autor).• Existe um processo que “<u>valia marginal para as capacidades da Marinha, o seu impacto no Orçamento da Marinha é nulo</u>” que está sujeito “a uma forte <u>fiscalização sucessiva e é responsável por um consumo muito significativo dos recursos da DACF-DACI alocados à atividade da fiscalização sucessiva</u>”.• Ao nível operacional, o “<u>executor está focado na execução, tendo em norma pouco tempo para dedicar à fiscalização sucessiva, o que se tem vindo a agravar com a redução de efetivos a que se tem assistido na Marinha</u>”.• No que respeita aos relatórios trimestrais da DACF “<u>contribuem para a melhoria da qualidade da informação em sistema, já que promovem a adequada classificação da informação escrutinada</u>” <p style="text-align: center;">TÓPICO – Gestão do risco nos processos materialmente relevantes</p> <ul style="list-style-type: none">• O entrevistado identificou os seguintes processos materialmente relevantes: “<u>Processos de Despesa - Contratação pública</u>”, “<u>Gestão de existências</u>”, “<u>Abate de Material e respetiva alienação</u>” e “<u>Processos de Receita relativos à venda de bens e serviços</u>”.• O controlo operacional destes processos é “<u>na generalidade parcial e apresenta elevadas oportunidades de melhoria</u>”.• No que respeita ao risco associado, o entrevistado relevou a “<u>contratação pública, nos processos de receita e despesa, legislação e mérito da despesa</u>” (sublinhado do autor).



N.º da Entrevista	Função do Entrevistado	Duração (minutos)	Local	Aspetos Relevantes
				<p style="text-align: center;">TÓPICO – Contratação pública</p> <ul style="list-style-type: none">• Relativamente à qualidade da informação nos SI, respeitante à contratação, “<i>deverão ser criadas normas a observar por todos os executores que regulem de modo objetivo o registo desta informação em sistema e é necessário que se implemente um sistema de controlo interno que inclua a fiscalização do modo como as UEO estão a aplicar as referidas normas, de modo a se poder corrigir as práticas incorretas e assim melhorar a qualidade da informação residente em sistema</i>”.• Este processo deve “<i>ser sistematicamente controlados</i>”.• Finalmente, o entrevistado identificou alguns riscos que podem fragilizar a prossecução deste processo: “<i>escassez de recursos humanos</i>”, “<i>resistência à mudança</i>”, “<i>os executores terão que ser mais rigorosos no registo da informação em sistema, o que poderá implicar dispêndio de HH adicionais no treino dos intervenientes do processo</i>”, “<i>afetação da flexibilidade funcional</i>” e aumento de burocracia (sublinhado do autor).
3	Chefe da Divisão de Análise e Controlo Interno – Direção de Auditoria e Controlo Financeiro - Capitão-de-fragata de Administração Naval Araújo Lomba	112	Lisboa	<p style="text-align: center;">TÓPICO – Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha</p> <ul style="list-style-type: none">• O entrevistado considera que, ao nível operacional, o controlo é materialmente “<i>inexistente</i>”, sendo que ao nível estratégico “<i>pretende-se alterar o procedimento de auditoria</i>”, através do qual “<i>as entidades de controlo não podem apenas quedar-se pelo controlo do estrito cumprimento da legalidade por parte das administrações públicas, devem tender cada vez mais para o controlo da gestão, no qual se avalia o cumprimento de metas e objetivos</i>” resultando “<i>daí a necessidade de intervenção dos assessores SECI na área do controlo interno</i>” (sublinhado do autor).• O “<i>controlo exercido deve ser prévio, concomitante e sucessivo</i>” e “<i>em que medida foram alcançados os resultados e os objetivos pré-definidos para a entidade, nomeadamente programas, serviços, atividades e funções</i>” (sublinhado do autor). <p style="text-align: center;">TÓPICO – Gestão do risco nos processos materialmente relevantes</p> <ul style="list-style-type: none">• O entrevistado identificou a “<i>contratação pública</i>” como processo materialmente relevante.• No âmbito deste processo, os subprocessos que estão sujeitos a maior risco são: “<i>cumprimento de pareceres vinculativos, adoção de procedimento, escolha de fornecedores, receção dos bens e/ou serviços, pagamento, utilização das plataformas de contratação pública, publicação do contrato no Portal BASE, etc</i>” (sublinhado do autor).



N.º da Entrevista	Função do Entrevistado	Duração (minutos)	Local	Aspetos Relevantes
				<p style="text-align: center;">TÓPICO – Contratação pública</p> <ul style="list-style-type: none">• O entrevistado considera os registos financeiros em SIGDN fracos.• Identifica a necessidade de rever o processo no decurso de 2017.• Apresenta alguns constrangimentos reais à revisão do processo, designadamente, “<u>falta de qualificações e número de RH existentes na DACF</u>” (sublinhado do autor).
4	Chefe de Divisão de Vencimentos e Abonos da Direção de Contabilidade e Operações Financeiras - Capitão-de-fragata de Administração Naval Carujo Dimas	32	Lisboa	<p style="text-align: center;">TÓPICO – Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha</p> <ul style="list-style-type: none">• Considera que o atual modelo apresenta um grau de complexidade elevado, que é ultrapassado com o decurso das prestações de contas e experiencia dos intervenientes, considerando essencial que o modelo <u>seja modernizado e sustentado essencialmente no SIGDN</u>.• Não tendo contacto com o atual modelo de fiscalização sucessiva, desde 2014, considera que “<i>o modelo de fiscalização sucessiva que esta implementado na Marinha está adequado ao normativo legal em vigor e cobre todas as áreas identificadas como de potencial risco</i>”.
				<p style="text-align: center;">TÓPICO – Gestão do risco nos processos materialmente relevantes</p> <ul style="list-style-type: none">• Sobre os processos que apresentam maior risco, o entrevistado identificou “<i>os processos e procedimentos associados à contratação pública</i>”.• Sobre o controlo operacional a este processo, considera que “<i>apesar dos esforços desenvolvidos pelas UEO para a implementação de um adequado modelo de controlo interno, a monitorização e controlo plenos do processo e dos procedimentos associados à contratação pública, é de muito difícil implementação</i>”.• Relativamente aos riscos associados, identificou os seguintes subprocessos: “<u><i>critério(s) de seleção de fornecedores aquando da adoção de procedimento de aquisição por ajuste direto; definição das especificações técnicas dos bens e serviços a adquirir; modelo de análise de amostras e avaliação de propostas</i></u>” (sublinhado do autor).
				<p style="text-align: center;">TÓPICO – Contratação pública</p> <ul style="list-style-type: none">• Sobre a qualidade da informação em sede de SIGDN, considerou ser “<i>adequada ao normativo em vigor, exequível, mas alguma de difícil “acesso”</i>”, pelo que é <u>essencial incluí-lo no modelo de fiscalização sucessiva</u> da DACF (sublinhado do autor).• Como risco mais relevante deste processo identificou o que está “<i>associado ao <u>cumprimento dos princípios da realização da despesa pública</u></i>” (sublinhado do autor).



N.º da Entrevista	Função do Entrevistado	Duração (minutos)	Local	Aspetos Relevantes
5	Chefe da Secção na Divisão de Obtenção da Direção de Abastecimento - Capitão-tenente de Administração Naval Dias Lourenço	43	Alfeite	<p>TÓPICO – Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha</p> <ul style="list-style-type: none"> O entrevistado não intervém no processo desde 2012 pelo que teve uma opinião limitada neste tópico. No entanto, do que se recorda, referiu que assistiu “<i>a uma melhoria gradual da informação disponibilizada nos relatórios, que não se cingia apenas a uma verificação extensiva de uma checklist</i>”. No que respeita a consubstanciar o modelo de fiscalização sucessiva com suporte no SIGDN, referiu que “<i>os atuais SI permitem fazer um rastreio de todas as ações registadas, pelo que, na minha opinião, deverá dar-se o passo da <u>desmaterialização da informação</u>, devendo as PC incidir mais nos registos efetuados nos SI</i>” (sublinhado do autor).
				<p>TÓPICO – Gestão do risco nos processos materialmente relevantes</p> <ul style="list-style-type: none"> Como processos que apresentam maior risco, o entrevistado identificou: “<i>a contratação pública, o tratamento da receita (incluindo a receita com origem na prestação de serviços, venda de sucata)</i>”. No entanto, relevou a contratação pública como processo “<i>minimamente controlado pelas UEO</i>” e o do tratamento da receita como o “<i>que estará mais exposto ao risco, uma vez que ainda não está completamente desmistificada a mais valia na correta classificação das receitas geradas e as mais valias que as unidades podem obter com essa correta entrega das receitas</i>”.
				<p>TÓPICO – Contratação pública</p> <ul style="list-style-type: none"> O entrevistado considerou essencial integrar este processo na contratação pública, no sentido “<i>ser avaliado em que medida o fator planeamento está efetivamente a ser aplicado como pilar primordial da contratação pública, com uma implicação direta no tipo de procedimento a adotar, não se cingindo apenas aos tipos de procedimento mais simplistas</i>”.
6	Chefe de Secção de Gestão Patrimonial na Autoridade Marítima - Capitão-tenente de Administração Naval Moreira Carvalho	90	Seixal	<p>TÓPICO – Adequabilidade do atual modelo de fiscalização sucessiva na Marinha</p> <ul style="list-style-type: none"> O entrevistado não teve contacto com o atual modelo das duas últimas comissões de serviço, pelo que não emitiu qualquer opinião.
				<p>TÓPICO – Gestão do risco nos processos materialmente relevantes</p> <ul style="list-style-type: none"> Como processos que apresentam maior risco, o entrevistado identificou: “<i>a contratação pública, o tratamento da receita</i>”. Relevando que na contratação pública esta potenciado nos procedimentos “<i>mais simplistas</i>”, de ajuste direto. Considerou igualmente que, de uma forma geral, os processos estão adequadamente controlados ao nível operacional.
				<p>TÓPICO – Contratação pública</p> <ul style="list-style-type: none"> O entrevistado considera importante incluir este processo na fiscalização sucessiva da DACF, porque “<i>os processos que concorrem para a qualidade da informação em sistema, devem ser sistematicamente controlados, pelo que a fiscalização sucessiva é a mais adequada neste caso. O processo a desenvolver deverá permitir identificar o risco associado a cada processo e os de risco mais elevado deverá ser ponderada a recolha e análise dos elementos relevantes do respetivo processo físico</i>”. Como riscos mais elevados associados a este processo, o entrevistado identificou o fator humano (desconhecimento técnico, erro de operação, conluio, entre outros).

Fonte: Autor, 2017

**Apêndice E — Glossário****Tabela 2 – Relação de termos e conceitos respeitantes à investigação**

Conceito	Descrição
<i>Accountability</i>	Conceito de origem inglesa é associado, frequentemente, à transparência, à prestação de contas e à responsabilização, que: (i) pode ser compreendido como responsabilidade objetiva ou a obrigação de responder por algo; (ii) pode também expressar uma capacidade de resposta e possibilidade de punição/responsabilização; (iii) supõe a existência de poder e a necessidade do seu controlo. <i>Accountability</i> é, portanto, um termo utilizado em referência às políticas públicas. Em súmula, considera-se a prestação de contas e a necessidade de responsabilização e transparência da gestão pública (Tribunal de Contas, 1999; Vieira, 2005).
Controlo	É uma função que tem em consideração objetivos previamente estabelecidos, regista os dados numéricos relacionados com a sua execução, compara os resultados com os padrões das ações, assinala desvios, interpreta-lhes as causas e realimenta o sistema introduzindo melhorias (EMA, 2011).
<i>Governance</i>	É definida como a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos económicos e sociais, tendo em vista o desenvolvimento interno, institucional ou nacional (Melo, 1996).
Materialidade ¹	Considera que toda a informação financeira que seja suscetível de influenciar a tomada de decisão deverá ser sempre avaliada considerando a relação custo-benefício quanto à produção de tais informações. Ou seja, é material o procedimento ou valor que, evidenciado, omitido ou distorcido, possa alterar o fundamento do juízo que o decisor faça, considerando os montantes envolvidos tendo por base a própria demonstração financeira, portanto que afete a qualidade da informação, e logo as decisões dos diferentes agentes. No entanto, a qualidade da informação não se obriga apenas ao princípio da materialidade, mas também da <i>relevância</i> , que embora possam ser iguais não têm exatamente o mesmo alcance (Magalhães, 2010).
Métodos de auditoria	São os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direção do resultado desejado (TC, 1999).
Prestação de Contas	Obrigação, decorrente de disposições legais, que consiste na apresentação, pelos responsáveis da gestão de recursos públicos, de documentos que expressem a situação financeira e o resultado das operações realizadas sob a sua responsabilidade (EMA, 2011).
Procedimentos de Auditoria	Conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter e analisar as informações necessárias à formulação da opinião do auditor (EMA, 2011). Aplicação de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controlo interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objetivo da auditoria (TC, 1999).

¹ Conceito que decorre dos princípios contabilísticos geralmente aceites e previsto no antigo Plano Oficial de Contabilidade e atualmente inserido nas características qualitativas do Sistema de Normalização Contabilística.



Conceito	Descrição
<i>Public Procurement</i>	Processo através do qual uma entidade do Estado adquire bens ou serviços a uma empresa do setor privado. Distingue-se da contratação pública por compreender não só normas legais que regulam as aquisições públicas, como também fatores estratégicos que assegurem que os mercados sejam abertos à concorrência e bem regulados de forma essencial para o bom uso dos fundos públicos, assegurando desta forma o <i>value-for-money</i> (OCDE, 2009).
Qualidade e Consistência da Informação	Tem associado o conjunto de procedimentos que procuram assegurar a manutenção da integridade dos produtos da informação – os dados - ao longo do seu ciclo de vida. Pela importância que a informação tem para a organização, esta tem necessariamente que ser considerada através dos seus produtos (Wang, 1998).
Relevância	Qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus destinatários ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou a corrigir as suas avaliações. A relevância é normalmente considerada em função do valor monetário, mas a natureza ou as características de um elemento ou grupo de elementos também podem tornar um assunto relevante (Magalhães, 2010).
Técnicas de auditoria	São os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião (TC, 1999).
Transparência	Classificado por alguns autores como um princípio especial no domínio do direito da contratação pública, caracteriza-se para obrigatoriedade ética de dar condição de acesso a todas as informações sobre a gestão pública. Organização transparente é aquela que funciona de maneira aberta, sem nada às escondidas, baseada em princípios éticos e democráticos, em função da facilidade que têm os cidadãos em aceder às informações públicas. A transparência é, portanto, o que permite a qualquer cidadão saber onde, como e por que o dinheiro público está a ser gasto (Sousa, 1994).
<i>Value for Money</i>	Iniciativa governamental para introduzir técnicas formais no setor público a fim de alocar recursos financeiros de forma racional e ausentes de influências externas. (OCDE, 2009)

Fonte: Adaptação dos Glossários existentes nos SCI das AP e Marinha e de outra documentação relevante



Apêndice F — Recomendações dos relatórios emitidos pela DACF

No que respeita ao ano de 2016, considerando que as 16 SEC2 prestaram um total de 192 contas mensais¹ e que no final de fevereiro de 2017 estavam emitidos 31 relatórios, referentes aos primeiros três trimestres de 2016, daquelas entidades, foram emitidas 100 recomendações agrupadas na tabela seguinte:

Tabela 3 – Relação das recomendações mais produzidas

N.º	Descrição da recomendação	Ocorrências
1	Sejam implementadas ações por forma a cumprir o normativo em vigor, nomeadamente, no que respeita aos LCPA, CIBE, POCP, CERDP e NT 06/MAR-FIN/2009	28
2	Sejam verificados os lançamentos patrimoniais conducentes ao saldo identificado no parágrafo x do presente relatório de análise	24
3	Sejam implementadas ações para que o envio das prestações de conta seja de acordo com o normativo em vigor	18
4	Sejam implementadas ações por forma a cumprir o normativo em vigor, no que respeita à subvenção dos ativos de imobilizado	15
5	Sejam implementadas ações para que sejam regularizadas as dívidas de e a Terceiros	9

Fonte: Consulta de dados arquivados no ODT (DACF)

Releva-se, ainda, que apenas oito relatórios não consideram qualquer recomendação, tendo presente os procedimentos de verificação praticados pela DACF.

¹ Em cumprimento do parágrafo 301.b.(1), das ITSUF2, as SEC2 devem enviar a PC mensal à DACF, até ao dia 20 do segundo mês seguinte ao período mensal a que respeitam os documentos constituintes.



Apêndice G — Execução orçamental de 2016 – Procedimentos adjudicatórios

Considerando o último período económico finalizado, foi analisada a execução orçamental do ano de 2016, por agrupamento da despesa pública¹, por número de processos individuais de despesa, por procedimento/forma de adjudicação utilizado, a saber: (i) os ajustes diretos; (ii) os concursos públicos (iii) os contratos excluídos; (iv) as negociações com publicação prévia do anúncio; e (v) as negociações sem publicação prévia do anúncio.

Tabela 4 – Execução Orçamental por Agrupamento de Despesa

Agrupamento de Despesa	Pagamentos	
01 – Despesas com o Pessoal	333.794.098,43	62,23%
02 – Aquisição de bens e serviços	88.204.740,00	16,45%
04 – Transferências correntes	150.078,00	0,03%
06 – Outras despesas correntes	228.320,45	0,04%
07 – Aquisição de bens e serviços	113.975.293,59	21,25%
Total	536 352 530,47	100,00%

Fonte: Adaptação do Relatório 6.1.1.9 – Mapa da Execução por NPD (SIGDN)

A Tabela 4 permite, considerando todas as fontes de financiamento, evidenciar a preponderância dos pagamentos consignados ao agrupamento das despesas com o pessoal, no orçamento da Marinha, com uma representatividade de 62,23%. Releva-se, neste âmbito, que a realização de despesa neste agrupamento não carece de formação de contrato a celebrar pela entidade adjudicante Marinha, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, do CCP, pelo que, para efeitos do presente TII, apenas serão considerados os processos de despesa inscritos nos restantes agrupamentos, que totalizam **202.558.432,04 euros**.

Tabela 5 – Execução Orçamental por Procedimento de Formação de Contrato

Procedimento de Formação de Contrato	N.º de Processos de Despesa (NPD)		Pagamentos	
Ajuste direto	33622	96,2%	112.344.227,26	55,5%
Concurso público	128	0,4%	13.864.733,55	6,8%
Contratação excluída	740	2,1%	43.812.535,92	21,6%
Contratos excluídos	146	0,4%	16.559.384,14	8,2%
Não atribuído	313	0,9%	5.662.129,17	2,8%
Negociação com publicação prévia de anúncio	1	0,0%	1.058.772,00	0,5%
Negociação sem publicação prévia de anúncio	4	0,0%	9.256.650,00	4,6%
Total	34954	100,0%	202.558.432,04	100%

Fonte: Adaptação do Relatório 6.1.1.9 – Mapa da Execução por NPD (SIGDN)

A Tabela 5 representa o número de processos de despesa realizados em 2016, excluindo as despesas com o pessoal, dos quais se destacam os ajustes diretos verificados em 33.622 processos, sendo 94,7% desses processos de valor igual ou inferior a 5 mil euros – nestes casos, a adjudicação pode ser feita pelo órgão competente para a decisão de

¹ De acordo com o DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, que aprova os códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas.



contratar, diretamente sobre uma fatura ou um documento equivalente apresentado pela entidade convidada². De seguida, limitando a análise aos processos de despesa suportados em ajustes diretos, identifica-se a fundamentação utilizada pelas UEO na escolha deste procedimento, relevando-se os processos em que, por motivos técnicos, artísticos ou relacionados com a proteção de direitos exclusivos, foram escolhidos fornecedores específicos³.

Tabela 6 – Fundamentação legal para o procedimento Ajuste Direto

Procedimento de Formação de Contrato	Código Procedimento	Pagamentos
Ajuste Direto	Acordo Quadro ANCP / ESPAP	3.762.385,24
	Acordo Quadro UMC	1.059.561,96
	Centralização UMC	3.303.495,70
	Artigo 128.º n.º 1	18.267.929,53
	Artigo 19.º, alínea a)	3.075.755,64
	Artigo 20.º n.º 1, alínea a)	13.334.204,66
	Artigo 21.º n.º 1, alínea a)	54.937,97
	Artigo 24.º n.º 1, alínea a)	2.475.588,40
	Artigo 24.º n.º 1, alínea c)	669.504,16
	Artigo 24.º n.º 1, alínea d)	344.152,35
	Artigo 24.º n.º 1, alínea e)	64.507.403,86
	Artigo 24.º n.º 1, alínea f)	10.709,63
	Artigo 26.º n.º 1, alínea a)	322.917,98
	Artigo 26.º n.º 1, alínea e)	37.543,36
	Artigo 26.º n.º 1, alínea f)	178.891,11
	Artigo 27.º n.º 1, alínea a)	5.030,55
Artigo 27.º n.º 1, alínea h)	934.215,16	
TOTAL		112 344 227,26

Fonte: Adaptação do Relatório 6.1.1.9 – Mapa da Execução por NPD (SIGDN)

Finalmente, considera-se importante referir que dos 3.365 fornecedores, utilizados nos 33.622 processos de ajuste direto, cinco representam aproximadamente metade da despesa total realizada – apesar de considerarem apenas 273 processos de despesa.

Tabela 7 – Procedimentos de Ajuste Direto por Fornecedor

Fornecedor	NPD (% total NPD)	Pagamentos (% total pagamentos)
WEST SEA - Estaleiros Navais, Lda	8	41 532 359,94
EDISOFT - Empresa de Serviços	15	6 221 661,23
GALP Power, S.A.	117	4 297 793,40
INDUMA - Máquinas Industriais, Lda	84	2 409 068,19
Leonardo S.P.A.	49	1 542 229,81
Total	273	56.003.112,57

Fonte: Adaptação do Relatório 6.1.1.9 – Mapa da Execução por NPD (SIGDN)

² Regime simplificado, em cumprimento do disposto no artigo 128.º, do CCP.

³ De acordo com a alínea e), do n.º 1 do artigo 24.º, do CCP.