

***INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR – MARINHA***

2010/2011



TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO INDIVIDUAL

**A CRIAÇÃO DE UMA INSPECÇÃO-GERAL DA MARINHA. QUE
OPÇÕES DE FUNCIONAMENTO?**

DOCUMENTO DE TRABALHO

O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DOS SEUS AUTORES, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DA MARINHA PORTUGUESA.

ANA CRISTINA MENDES DA CONCEIÇÃO

Primeiro-tenente de Administração Naval



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A CRIAÇÃO DE UMA INSPECÇÃO-GERAL DA MARINHA.
QUE OPÇÕES DE FUNCIONAMENTO?**

Ana Cristina Mendes da Conceição

Primeiro-tenente de Administração Naval

Trabalho de Investigação Individual do CPOS - Marinha

Orientador: CTEN Marques Peiriço

IESM, 5 de Maio de 2011



“We may all come in different ships, but we're in the same boat now”
Martin Luther King, Jr.



AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer ao Capitão-tenente Marques Peiriço, orientador deste trabalho de investigação, pela disponibilidade, apoio e valiosos contributos para a realização deste trabalho.

A realização desta dissertação não seria possível sem o contributo dos oficiais entrevistados, pelo que agradeço a colaboração prestada.

Por último, mas não menos importante gostaria de agradecer à minha família e amigos, a sua compreensão pela minha ausência e toda a motivação e confiança que sempre me transmitiram.



ÍNDICE

RESUMO	IV
ABSTRACT	V
PALAVRAS CHAVE.....	VI
LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS	VII
Introdução.....	1
1. Auditoria e controlo interno	4
a. Auditoria	4
(1) Auditoria interna	5
(2) Auditoria financeira	6
(3) Auditoria de desempenho	7
b. Controlo interno	9
2. Sistema de Controlo interno da Administração Financeira do Estado (SCI).....	11
a. O caso particular da Inspeção-Geral da Administração Interna (IGAI)	12
(1) Inspeção da PSP	13
(2) Inspeção da Guarda	14
3. Sistema de controlo interno nas Forças Armadas	15
a. Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN)	15
b. Inspeção-Geral de Marinha (IGM)	16
c. Inspeção-Geral do Exército (IGE).....	20
d. Inspeção-Geral da Força Aérea (IGFA).....	21
4. Análise	25
a. Modelo de funcionamento da Inspeção-Geral de Marinha	25
b. Articulação da Inspeção-Geral de Marinha com os restantes órgãos do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha	26
c. Desafios da Inspeção-Geral de Marinha face à actual conjuntura económica	29
Conclusões.....	31
BIBLIOGRAFIA	34
LISTA DE APÊNDICES	1
Apêndice 1 – Glossário de conceitos	2
Apêndice 2 – Matriz de validação	5



RESUMO

A nova lei orgânica da Marinha, promulgada pelo Decreto-Lei n.º 233/2009, de 15 de Setembro, reorganiza a estrutura da Marinha. Esta reestruturação ocorreu num contexto de modernização da Administração Pública, com o Programa para a Reestruturação da Administração Central do Estado, o Programa do XVII Governo Constitucional e no seguimento do processo de reestruturação superior da defesa nacional e das Forças Armadas. Uma das inovações da nova lei orgânica da Marinha é a criação da Inspeção-Geral da Marinha, na directa dependência do CEMA e com a missão de apoiar o CEMA — AMN no exercício da função de inspecção, sem prejuízo da actividade sectorial, do mesmo âmbito. Tornou-se, assim, premente a definição das competências e atribuições deste novo órgão, e, a definição do seu enquadramento quer ao nível do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, quer ao nível do sistema de controlo interno da administração financeira da Marinha, assegurando-se: a inexistência de áreas não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos redundantes; a complementaridade dos controlos; e, a relevância dos controlos onde o planeamento e realização das intervenções, tem em conta a avaliação do risco e a materialidade das situações objecto de controlo. Para garantir estes objectivos o controlo interno na Marinha deve ser realizado ao nível estratégico, transversal a toda a Marinha, pela Inspeção-Geral da Marinha; ao nível sectorial pela Direcção de Auditoria e Controlo Financeiro; e, ao nível operacional pelos responsáveis dos Sectores da Marinha, designadamente, o Comandante Naval, os titulares dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção e o Director Geral de Autoridade Marítima. O controlo de escalão operacional inclui um escalão de primeiro nível, o auto-controlo da responsabilidade dos Comandantes, Directores ou Chefes.

A Inspeção-Geral da Marinha deve adoptar uma estrutura mista, sendo matricial na vertente operacional. As auditorias financeiras devem ser realizadas pelo organismo de direcção técnica, competindo à Inspeção: a realização de auditorias de desempenho, avaliando a economia, a eficácia e a eficiência da gestão dos dinheiros públicos; e, fomentar a cultura de controlo em toda a organização da Marinha.



ABSTRACT

The new organic law of the Navy, promulgated by Decree n.º 233/2009, of 15th September, reorganized the structure of the Navy. This restructuring occurred in a context of modernization of public administration, with the Program for Restructuring the State's Central Administration, the Program of the XVII Constitutional Government and following the superior restructuring process of the national defense and armed forces. One of the innovations of the new organic law of the Navy is the creation of the Navy General Inspection, which reports directly to the CEMA, with the mission to support the CEMA - AMN in the exercise of inspection function, subjected to sectoral activity in the same area. It became, therefore, urgent to define the powers and duties of this new organism, and, the definition of his adjustment, both at the internal control system of the State financial administration, and at the internal control system of Navy financial administration, making sure: the lack of areas not subjected to control or requiring redundant controls; complementarity of controls; and, the relevance of controls, where the planning and implementation of interventions, take into account the risk assessment and materiality of the situations covered by control. To ensure these objectives, internal control in the Navy should be done at the strategic level across the entire Navy by the Navy General Inspection; at the sectoral level by the Audit and Financial Control Direction; and, at the operational level by the Heads of Navy Sectors, in particular, the Naval Commander, the holders of the organisms of Central Administration and Management and the General Director of Maritime Authority. The control of operational level includes a first operating echelon, the self-control responsibility of the Commanders, Directors or Chiefs.

The Navy General Inspection should adopt a mixed structure, being matrix in the operational side. Financial audits must be conducted by the organism of technical direction, competing to the Inspection: to carry out performance audits, evaluating the economy, the efficiency and the effectiveness of the public funds management; and, to promote a culture of control across the Navy organization.



PALAVRAS CHAVE

Auditoria

Auditoria Interna

Controlo Interno

Inspeção

Inspeção-Geral

Inspeção-Geral da Marinha

Sistema de Controlo Interno



LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

AMN	Autoridade Marítima Nacional
CAs	Conselhos Administrativos
CEMA	Chefe do Estado-Maior da Marinha
CEME.....	Chefe do Estado-Maior do Exército
CEMFA	Chefe do Estado-Maior da Força Aérea
DACF	Direcção de Auditoria e Controlo Financeiro
DAR	Direcção do Apuramento de Responsabilidades
DR.....	Decreto Regulamentar
EME	Estado-Maior do Exército
EMFA.....	Estado-Maior da Força Aérea
EMGFA.....	Estado-Maior General das Forças Armadas
FA	Forças Armadas
GNR	Guarda Nacional Republicana
IGAI	Inspeção-Geral da Administração Interna
IGDN.....	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
IGE.....	Inspeção-Geral do Exército
IGFA	Inspeção-Geral da Força Aérea
IGM.....	Inspeção-Geral da Marinha
MDN	Ministério da Defesa Nacional
OCAD	Órgãos Centrais de Administração e Direcção
PEC	Programa de Estabilidade e Crescimento
POCP.....	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PRACE.....	Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado
PSP.....	Polícia de Segurança Pública
RAFE	Regime de Administração Financeira do Estado
RAFM	Regulamento de Administração Financeira da Marinha
RCM.....	Resolução do Conselho de Ministros
SAFs.....	Serviços Administrativos e Financeiros



SAFM.....	Sistema de Administração Financeira da Marinha
SCI	Sistema de Controlo da Administração Financeira do Estado
SIADAP	Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública
SIFA	Sistema de Inspeção da Força Aérea
SIIFA.....	Sistema de Informação da Inspeção da Força Aérea
SSF.....	Superintendência dos Serviços Financeiros
TII	Trabalho de Investigação Individual



Introdução

O Decreto-Lei n.º 233/2009, de 15 de Setembro, aprova a Lei Orgânica da Marinha na sequência de uma reforma dos diplomas legais da defesa nacional e das Forças Armadas. Nesta reorganização da estrutura da Marinha é criado um órgão de inspeção designado de Inspeção-Geral da Marinha (IGM). Nessa sequência, é premente avaliar quais as opções de funcionamento para este novo órgão inspectivo.

A criação da IGM não representa unicamente a criação de um novo órgão, implicando, igualmente, uma reestruturação do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha (SAFM), pelo que, com esta investigação pretende-se analisar quais as opções de funcionamento da IGM e suas implicações, contribuindo, assim, para a reestruturação da actividade de controlo interno na Marinha.

O objecto de estudo deste trabalho de investigação é a avaliação de qual a melhor opção de funcionamento para a Inspeção-Geral da Marinha. Face ao limite temporal estabelecido para a realização deste trabalho, a investigação realizada restringiu-se aos domínios administrativo, financeiro e patrimonial. Pretendeu-se, assim, avaliar quais as opções de funcionamento da IGM, como um órgão do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI).

O principal objectivo deste trabalho de investigação é a caracterização do modelo de funcionamento da IGM resultante da Lei Orgânica da Marinha e a identificação das opções de funcionamento dele decorrente. Para a concretização desse objectivo analisámos as soluções implementadas nos outros ramos das Forças Armadas e verificámos qual a sua articulação/complementaridade com a actividade inspectiva desenvolvida no âmbito do SCI. Em complemento, efectuámos um *benchmarking*¹ em relação aos modelos implementados noutras inspecções-gerais, em busca das melhores práticas adoptadas.

A investigação adoptou o procedimento metodológico de Raymond Quivy e Luc Van Campenhoudt (Quivy e Campenhoudt, 2008), seguindo-se as sete etapas do método. Na

¹ *Benchmarking* é um “Método de análise comparada de uma organização considerada performant (eficaz e eficiente) com a finalidade de introduzir melhorias numa outra organização (isto é, aprender com os melhores)” (Inspeção-Geral das Finanças, 2007).



primeira etapa, e face aos objectivos de investigação propostos, definimos a seguinte questão central: *QC. Qual a opção de funcionamento a adoptar pela IGM?*

Decorrente da questão central, foram deduzidas as seguintes questões derivadas:

Q.1. Qual o modelo de funcionamento que a IGM deve adoptar de forma a otimizar a sua integração no Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado?

Q.2. De que forma a IGM se deve articular com os restantes órgãos do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha?

Q.3. Quais os desafios que se colocam à IGM decorrentes da actual conjuntura económica?

Perante estas questões colocam-se as seguintes hipóteses, as quais tentaremos validadas no decorrer da investigação:

H.1. A IGM deve adoptar um modelo estrutural misto, com uma estrutura matricial na vertente operacional.

H.2. A IGM deve realizar auditorias/inspecções ao nível estratégico e deve incrementar a realização de auditorias de desempenho.

H.3. O controlo interno assume, na actualidade, um papel predominante e com relevância crescente, face à escassez de recursos e à necessidade da sua rentabilização.

No desenvolvimento deste trabalho utilizou-se o método hipotético-dedutivo, visto a criação da IGM ser recente, não existindo ainda dados concretos relativamente ao seu modelo de funcionamento e impacto no Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha. Após uma fase de pesquisa bibliográfica e documental, tendo como objectivo seleccionar um universo abrangente de obras que permitissem o conhecimento do ‘estado da arte’, a investigação prosseguiu com uma contínua pesquisa bibliográfica e com a realização de entrevistas na fase exploratória e de verificação. As entidades entrevistadas são elementos com funções na área do SCI ao nível dos ramos das Forças Armadas.

O estudo foi estruturado em seis capítulos, nos quais se inclui a introdução e as conclusões. O segundo capítulo respeita ao enquadramento conceptual do controlo interno e da auditoria, designadamente, auditoria interna e principais tipos de auditoria realizadas pelos auditores internos, a auditoria financeira e a auditoria de desempenho. No terceiro



capítulo é abordado o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, tendo-se, igualmente, analisado o modelo aplicado pelo Ministério da Administração Interna, especialmente no que respeita ao caso da Guarda Nacional Republicana e da Polícia de Segurança Pública. No quarto capítulo é abordado o Sistema de Controlo Interno ao nível das Forças Armadas. Por fim, no quinto capítulo é dedicado à análise e o último capítulo refere-se às conclusões, o que possibilita responder à questão central.



1. Auditoria e controlo interno

a. Auditoria

A actividade de auditoria remonta ao Egipto e à Babilónia baseando-se, então, num método rudimentar para o apuramento da exactidão dos registos efectuados separadamente, comparando-os (Taborda, 2006: 15). A palavra auditoria tem a sua origem no latim *Auditore*, que significa *Aquele que ouve*, isto porque, no início os auditores tiravam as suas conclusões com base no que ouviam. A auditoria, com os contornos que hoje conhecemos, começou, de facto, a ser desenvolvida na sequência da Revolução Industrial, após a publicação do *Joint Stock Companies Act*² em 1844, que exigia uma verificação das contas das sociedades anónimas, mas, só após a crise económica americana de 1929 é que a sua aplicação se generalizou, com o cada vez maior distanciamento dos detentores do capital da actividade das empresas e a necessidade de credibilizar a apresentação das contas das empresas, protegendo dessa forma os interesses dos investidores.

O conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos tempos. No final do século XIX, a auditoria tinha como objectivo a prevenção e/ou detecção de erros ou fraudes. Actualmente, a auditoria tem outros objectivos para além da detecção de fraudes, devendo-se centrar nas demonstrações financeiras e emitir uma opinião se estas apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, conforme o n.º 2, do artigo 44º do Decreto-Lei (DL) n.º 487/99, de 16 de Novembro. Cosserat é mais ambicioso, defendendo que, actualmente, os *stakeholders* (utentes da informação) esperam que os auditores prestem serviços que acrescentem valor à organização, quer identificando irregularidades, apontando riscos do negócio, quer, ainda, aconselhando a gestão sobre as fragilidades dos controlos internos instituídos (Cosserat, 2004: 10). Várias são as definições de auditoria adoptadas pelos diversos organismos nacionais e internacionais que regulam a actividade da contabilidade e auditoria, mas, considerando o enquadramento da IGM no âmbito do SCI, consideramos

² Legislação que previa a criação das sociedades anónimas e onde consta a obrigatoriedade de se efectuarem Auditorias Financeiras às empresas financiadas por accionistas.



que os conceitos aplicáveis são aqueles que se encontram explanados no manual de auditoria do SCI, pelo que, segundo este manual a auditoria “*consiste num exame metodológico de uma situação, actividade, função, programa ou sistema de uma determinada entidade, realizado por uma pessoa/serviço independente e competente em observância de determinadas normas e princípios geralmente aceites, com o objectivo de exprimir uma opinião perspectivada sobre a conformidade global do objecto da auditoria com determinadas normas, regras, objectivos ou disposições legais e regulamentares*” (Conselho Coordenador, 2005: 97).

(1) Auditoria interna

A auditoria pode ser classificada segundo vários critérios, podendo ser quanto ao objectivo prosseguido, quanto à sua amplitude, periodicidade, exaustão ou profundidade, quer quanto ao sujeito que as realiza (e respectiva posição). Em relação à última classificação referida, podemos distinguir a auditoria em interna e externa. Na auditoria interna os auditores fazem parte dos quadros da entidade, enquanto que na auditoria externa, os auditores são totalmente independentes da organização.

A auditoria interna apareceu como uma ramificação da auditoria externa. O auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e o seu trabalho estava totalmente direccionado para o exame das demonstrações financeiras, além de que era necessário que elementos da organização acompanhassem o seu trabalho, tendo eles próprios iniciado a aplicação dessas técnicas de auditoria (Taborda, 2006: 15). A auditoria interna é uma “*função de apoio à gestão*” (Morais e Martins, 2003: 11) e que deve dar resposta a determinadas necessidades da Administração, tais como: (i) dar a conhecer se as metas planificadas estão a ser alcançadas; (ii) dar a conhecer se os controlos internos implantados são suficientes para garantir a protecção dos activos e a sua adequada utilização; (iii) analisar de forma contínua e permanente se todas as transacções registadas são as que se verificaram e estão registadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites; (iv) saber se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informação da organização, é completa, precisa e fiável; (v) garantir que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos, são os adequados e foram postos em prática; e, (vi) garantir que a gestão do risco é adequada a fim de obter a consecução dos objectivos. Podemos concluir que a auditoria interna é um “*Serviço ou departamento*”



interno de uma entidade incumbido pela direcção de efectuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas directamente à direcção” (Tribunal de Contas, 1992). Para garantir a independência na auditoria interna é necessário que esta esteja directamente dependente do órgão de gestão.

A auditoria interna no âmbito da Administração Pública é um caso particular, pois existem entidades que, apesar de independentes em relação ao organismo controlado, enquadram-se na auditoria interna, em virtude de estarem estruturalmente situadas dentro da lógica da Administração Pública, constituindo o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, abordado adiante. Os organismos que efectivamente pertencem à auditoria externa no controlo das finanças públicas, em Portugal, são o Tribunal de Contas, que exerce um controlo financeiro (técnico e jurisdicional) e a Assembleia da República, que exerce um controlo político.

(2) Auditoria financeira

A auditoria financeira, ou auditoria das demonstrações financeiras, tem por objectivo expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão ou não de acordo com critérios pré-estabelecidos, princípios contabilísticos geralmente aceites e normas de contabilidade (Morais e Martins, 2003: 14). Podemos dizer que a auditoria financeira *“consiste num exame aos documentos da prestação de contas de uma determinada entidade, realizado por um Profissional independente, com o objectivo de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras reflectem, ou não, de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e o resultado das operações, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada”* (Conselho Coordenador, 2005: 13).

Os objectivos da realização de uma auditoria financeira são verificar se: (i) todas as operações foram correctamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas; (ii) foram tomadas medidas apropriadas para registar com exactidão e garantir a salvaguarda de todos os activos; (iii) todas as operações registadas estão em conformidade com as normas e leis em vigor; (iv) todas as despesas e receitas são efectuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período autorizados; e, (v) todos os direitos e



obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis (Tribunal de Contas, 1992).

Na Administração Pública, podemos considerar que se praticam, basicamente, dois tipos de auditoria financeira: (i) a auditoria relativa aos documentos da prestação de contas, que pretende determinar a forma como esses documentos foram elaborados e se estão conformes com os normativos e leis em vigor; e, (ii) a auditoria contabilística, que pretende verificar se essa apresentação das contas reflecte, de facto, a situação económico-financeira real de cada organismo (Silva, 2000: 12).

(3) Auditoria de desempenho

A auditoria de desempenho, também designada por auditoria de gestão, auditoria operacional ou auditoria de resultados consiste no *“controlo de uma determinada entidade, programa, serviço, sistema ou área funcional, que incide na sua gestão, nomeadamente na utilização dos respectivos recursos que lhe foram confiados, segundo princípios, entre outros, de economia, eficiência e eficácia. Embora conceptualmente próxima da avaliação, com a qual partilha o objectivo de melhoria dos serviços ou programas, está mais fortemente preocupada com questões da boa gestão, enquanto a avaliação vai mais longe e se preocupa sobretudo com os resultados obtidos e os impactos gerados, bem como com questões como a relevância, pertinência ou sustentabilidade das intervenções públicas”*³ (Inspeção-Geral de Finanças, 2007). A auditoria de gestão tem como objectivo incrementar a produtividade, identificação e correcção das fraquezas e potenciação dos pontos fortes, análise das oportunidades e ameaças do negócio e a promoção da rendibilidade e eficiência da organização em geral. A auditoria de gestão comporta duas modalidades distintas: a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programas ou projectos. A auditoria de desempenho operacional debruça-se nos aspectos da economia, da eficiência e da eficácia, verificando o grau de cumprimento das metas previstas com as metas realizadas. A avaliação de programas preocupa-se com os resultados que se esperam obter da realização dos programas, verificando em que medida

³ A noção de auditoria de gestão é considerada como equivalente à noção de auditoria de desempenho (*performance audit*) e auditoria operacional.



as acções implementadas atingiram com sucesso os objectivos pretendidos pela administração.

A auditoria de gestão pretende, assim, verificar a aplicação dos recursos, avaliar o desempenho dos gestores e concluir se os resultados por eles apresentados poderiam ou não ser melhores. Nas entidades públicas, esta auditoria também é designada por *value for money audit*, pois avalia a economia, a eficiência e a eficácia das entidades e se os seus gestores estão a dar o devido valor ao dinheiro dispendido (Costa, 2007: 93) e (Silva, 2000: 44).

A auditoria de desempenho operacional recorre a três abordagens distintas: (i) análise da estratégia organizacional, que inclui: a análise da missão, objectivos estratégicos, análise SWOT⁴ e análise de sobreposição e duplicação de funções, identificação dos produtos e indicadores de desempenho; (ii) análise da gestão, que abrange: a análise da adequação da estrutura organizacional face aos objectivos da organização, a verificação da existência de sistemas de controlo que devem recorrer à utilização de adequados indicadores de desempenho para monitorizar a sua actividade, análise da utilização dos recursos e do cumprimento das metas previamente estabelecidas; e, (iii) análise dos procedimentos operacionais, que comporta: a verificação de rotinas e procedimentos padronizados, a verificação da adequação das aquisições e sua conformidade legal e a guarda dos bens móveis e imóveis. Por outro lado, na avaliação de projectos, os aspectos a serem analisados incluem: (i) a sua concepção lógica; (ii) a adequação dos objectivos às necessidades; (iii) a adequação das acções realizadas e os objectivos; (iv) a qualidade dos resultados e as consequências para a sociedade; (v) os factores limitativos do desempenho; e, (vi) a possível existência de alternativas de acção atendendo aos respectivos custos (Conselho Coordenador, 2005: 87).

Na avaliação do desempenho da gestão pública é essencial a identificação dos referenciais de análise, em função dos quais a entidade vai ser auditada. Esses dados de referência podem ser relativos a organizações do mesmo tipo de actividade e índices padrão, que permitam uma análise comparativa com os métodos, procedimentos e resultados da entidade auditada, destinados a sustentar as observações da auditoria relativas

⁴ A análise SWOT inclui a identificação de pontos fortes (*strengths*), pontos fracos (*weaknesses*), oportunidades (*opportunities*) e ameaças (*treats*) ao desenvolvimento organizacional.



à análise do desempenho e a dar maior credibilidade às recomendações formuladas. Na auditoria de desempenho “*um juízo de valor deverá ter como referência um ou mais critérios (v.g., eficácia e eficiência), estando cada um de entre eles associado a um instrumento de medida (geralmente, um indicador) e a uma norma a atender (regra estabelecida como normal ou padrão)*” (Conselho Coordenador, 2005: 92).

b. Controlo interno

Contrariamente à auditoria interna, o controlo interno não é uma função de apoio à gestão. Podemos dizer que a auditoria é um controlo *ex-post*, enquanto que, o controlo interno tem um carácter preventivo *ex-ante* (Morais e Martins, 2003: 21).

O controlo interno é o conjunto de políticas e procedimentos que se estabelecem dentro de uma organização com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objectivos: (i) salvaguarda dos activos; (ii) eficácia e eficiência na utilização dos recursos; (iii) fiabilidade da informação financeira; e, (iv) cumprimento das leis e normas estabelecidas. Conforme o n.º 2, do artigo 2º, do DL n.º 166/98, de 25 de Junho, “*O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei*”.

O sistema de controlo interno inclui todas as políticas e procedimentos, isto é, todos os controlos internos, adoptados pela gestão, compreendendo cinco componentes interligados, os quais são: (i) ambiente de controlo, ou seja, a consciencialização pela gestão de topo, da necessidade e importância, da implementação de procedimentos de controlo, sendo a base para as outras componentes do controlo interno; (ii) avaliação do risco, que consiste em identificar e analisar pela entidade os riscos relevantes para a realização dos seus objectivos, estimar o seu significado, avaliar a probabilidade da sua ocorrência e decidir sobre as acções a tomar; (iii) procedimentos de controlo, isto é, as políticas e procedimentos que contribuem para a realização dos objectivos das organizações; (iv) informação e comunicação, isto é, a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir aos recursos a concretização das suas responsabilidades;



e, (v) monitorização, que é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo (Conselho Coordenador, 2005: 14), (Costa, 2007: 207), (Cossierat, 2004: 213), (DRA 410, 2000: 2) e (ISA 315, 2009: 266).

Qualquer sistema de controlo interno tem limitações quanto à realização integral dos objectivos pretendidos com a sua implementação. Podem constituir limitações a falta de interesse por parte do órgão de gestão, a possibilidade de ocorrência de erros humanos, conluio e fraudes. Outro factor limitativo é o facto do controlo interno visar geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transacções pouco usuais. A eficácia do controlo interno de uma entidade pode também ser afectada adversamente pela falta de competência e de integridade do pessoal que executa as funções de controlo, que se podem deteriorar por razões internas ou externas. O sistema de controlo interno a implementar depende da própria organização, da sua natureza e dimensão e deve atender às limitações inerentes a esse controlo, tendo em conta a relação custo/benefício, isto é, o custo de determinado procedimento não ser desproporcionado relativamente aos riscos que visa cobrir. Não é possível, contudo, efectuar uma avaliação precisa desses custos e benefícios, pelo que, a gestão deve fazer estimativas e julgamentos quantitativos, bem como, qualitativos na avaliação da relação custo/benefício (DRA 410, 2000: 4). Podemos concluir que *“enquanto o controlo oferece uma perspectiva dinâmica e valorizadora, isto é, tem em mão todos os dados que permitem manter o domínio, a Auditoria avalia o grau de domínio atingido”* (Martins e Morais, 2003: 21).



2. Sistema de Controlo interno da Administração Financeira do Estado (SCI)

Nos últimos anos, à semelhança do que aconteceu em muitos países, o Estado Português foi impelido pelos vários *stakeholders*, a reformar e a modernizar a Administração Pública. Das várias forças de pressão sobre a Administração Pública Portuguesa, destacaram-se: (i) a União Europeia e o necessário equilíbrio orçamental; (ii) as pressões económico-financeiras decorrentes da crescente competitividade proporcionada pelo fenómeno da globalização; (iii) os vários agentes económicos; e, (iv) em última análise a própria sociedade civil que exige um acrescido rigor e transparência na gestão dos dinheiros públicos (Santos, 2007). A reforma da administração financeira do Estado surgiu então como um instrumento de modernização da administração. Foi com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que se iniciou este processo, consagrando dois regimes financeiros distintos dos serviços e organismos da Administração Central: o regime geral, de autonomia administrativa e o regime excepcional de autonomia administrativa e financeira. A regulamentação do novo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), ocorre com o DL n.º 155/92, de 28 de Julho que 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 155/92): *“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 Tribunal de Contas, nos termos da sua legislação própria”*.

A função controlo, no Sector Público Administrativo é exercida ao abrigo do DL n.º 166/98, de 25 de Junho, que cria o SCI colocado na dependência do Governo e em especial articulação com o Ministério das Finanças. A coordenação do sistema é da responsabilidade do Conselho Coordenador do SCI, que tem por missão garantir o respectivo funcionamento, a harmonização de metodologias de controlo e de estabelecer critérios mínimos de qualidade de modo a garantir um elevado nível de protecção dos interesses financeiros do Estado. O modelo criado foi estruturado em três níveis de controlo, designados de operacional, sectorial e estratégico, compreendendo os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, tendo como objectivo assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. O



controlo operacional (cfr. n.º 2, art. 4º do DL 166/98) é centrado sobre as decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções e é constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade. O controlo sectorial (cfr. n.º 3, art. 4º do DL 166/98) tem por objecto a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno. O controlo estratégico (cfr. n.º 4, art. 4º do DL 166/98) tem por objecto a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, sendo exercido pela Inspeção-Geral de Finanças e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, de acordo com as respectivas atribuições e competências previstas na lei.

A política de modernização da Administração Pública prosseguiu com o Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE), estabelecido com a Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 124/2005, de 4 de Agosto. A RCM n.º 39/2006, de 21 de Abril que aprova, no âmbito do PRACE, as orientações gerais e especiais para a reestruturação dos ministérios, vem estabelecer que *“em cada ministério é consagrado um serviço de inspecção e auditoria, (...) com a missão de apreciar a legalidade e regularidade dos actos praticados pelos serviços e organismos do ministério, (...) bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados, através do controlo de auditoria técnica, de desempenho e financeira, e com as atribuições constantes do anexo II da presente resolução, que dela faz parte integrante”* (cfr. alínea c), n.º 2 da RCM n.º 39/2006).

a. O caso particular da Inspeção-Geral da Administração Interna (IGAI)

A IGAI foi criada pelo DL n.º 227/95, de 11 de Setembro⁵, tendo como finalidade *“dotar o Ministério da Administração Interna de um serviço de inspecção e fiscalização especialmente vocacionado para a defesa dos direitos dos cidadãos e para uma melhor e mais célere justiça disciplinar nas situações de maior relevância social”* (Inspeção-Geral da Administração Interna, 1995?). A IGAI é um serviço central de inspecção, fiscalização e apoio técnico do Ministério da Administração Interna, dotado de autonomia técnica e

⁵ Com as alterações efectuadas pelos DL n.º 154/96, de 31 de Agosto e DL n.º 3/99, de 4 de Janeiro.



administrativa, que funciona na directa dependência do Ministro (cfr. n.º 1, art. 1º do DL 227/95), tendo por destinatários todos os serviços dependentes ou tutelados pelo Ministro da Administração Interna – Guarda Nacional Republicana (GNR), Polícia de Segurança Pública (PSP), Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, Secretaria-geral; Governos Cívicos; e, as entidades que exercem actividades de segurança privada. À IGAI compete, em geral: (i) velar pelo cumprimento das leis e dos regulamentos; (ii) a defesa dos legítimos interesses dos cidadãos; (iii) a salvaguarda do interesse público; e, (iv) a reintegração da legalidade violada (cfr. n.º 1, art. 3º do DL 227/95). Em especial a IGAI desenvolve (cfr. n.º 2, art. 3º do DL 227/95): (i) acção inspectiva ordinária e extraordinária para a verificação do cumprimento das disposições legais e normativos aplicáveis e ainda a análise e emissão de parecer sobre o grau de eficácia e aptidão dos serviços inspeccionados; (ii) acção fiscalizadora das organizações que desempenham actividades de segurança privada; (iii) acção investigatória de queixas, reclamações, denúncias, inquéritos, sindicâncias, peritagens; e, (iv) acção de apoio técnico.

(1) Inspeção da PSP

A Inspeção da PSP encontra-se actualmente regulamentada pela Lei n.º 53/2007, de 31 de Agosto, que a integra na Direcção Nacional (cfr. art. 18º). Segundo o art. 25º, à Inspeção compete exercer “*o controlo interno nos domínios operacional, administrativo, financeiro e técnico, competindo-lhe verificar, acompanhar, avaliar e informar sobre a actuação de todos os serviços da PSP, tendo em vista promover: A legalidade, a regularidade, a eficácia e a eficiência da actividade operacional, da gestão orçamental e patrimonial e da gestão de pessoal; A qualidade do serviço prestado à população; O cumprimento dos planos de actividades e das decisões e instruções internas*”. O controlo interno realizado pela Inspeção abrange as seguintes áreas: (i) operacional; (ii) recursos humanos; (iii) logística e financeira; (iv) formação; (v) deontologia e disciplina; e, (vi) armas e explosivos e segurança privada (cfr. n.º 2, art. 2º do Regulamento Interno da Inspeção da PSP, aprovado pelo Despacho do Secretário de Estado Adjunto e da Administração Interna n.º 14882/2010, de 15 de Setembro). As acções de inspeção realizadas classificam-se em ordinárias ou extraordinárias, podendo ser, consoante a natureza, o âmbito e o objectivo, gerais ou sectoriais e genéricas ou temáticas.



(2) Inspeção da Guarda

Nos termos da Lei n.º 63/2007, de 6 de Novembro, que aprova a Lei Orgânica da GNR, a Inspeção da Guarda encontra-se integrada no Comando da Guarda, funcionando na dependência directa do comandante-geral. De acordo com o art. 27º, a Inspeção da Guarda é “*o órgão responsável pelo desenvolvimento de acções inspectivas e de auditoria ao nível superior da Guarda, competindo-lhe apoiar o comandante-geral no exercício das suas funções de controlo e avaliação da actividade operacional, da formação, da administração dos meios humanos, materiais e financeiros e do cumprimento das disposições legais aplicáveis e dos regulamentos e instruções internos, bem como no estudo e implementação de normas de qualidade*”. As acções inspectivas realizadas pela Inspeção da Guarda, podem ser gerais, parcelares ou técnicas, abrangendo as seguintes áreas (cfr. art. 2º do Regulamento Interno da Inspeção da Guarda, aprovado pelo Despacho do Ministro da Administração Interna n.º 22287/2009, de 24 de Setembro): (i) actividade operacional; (ii) formação; (iii) administração dos meios humanos, materiais e financeiros; (iv) cumprimento das disposições legais aplicáveis e dos regulamentos e instruções internas; e, (v) estudo e implementação de normas de qualidade.



3. Sistema de controlo interno nas Forças Armadas

Na sequência da PRACE, anteriormente, mencionada, foi publicada a Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro, que estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado. No seguimento desta Lei, e dos objectivos do Programa do XVII Governo Constitucional, o Governo decidiu proceder à reorganização da estrutura superior da defesa nacional e das Forças Armadas. Foram, assim, publicados vários diplomas da estrutura superior da Defesa Nacional e das Forças Armadas, designadamente: a Lei da Defesa Nacional; a Lei Orgânica de Bases das Forças Armadas, a Lei Orgânica do MDN, a Lei Orgânica do Estado-Maior General das Forças Armadas (EMGFA), e, as Leis Orgânicas dos Ramos. É neste novo quadro normativo que devemos analisar os órgãos que fazem parte do sistema de controlo interno das Forças Armadas.

a. Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN)

A IGDN é um “*serviço de inspeção*” (cfr. artigos 2º e 3º do DL 276/2007) sendo o órgão responsável pelo controlo sectorial ao nível do Ministério da Defesa Nacional (MDN). A sua estrutura orgânica foi recentemente reformulada tendo sido aprovada pelo Decreto-Lei n.º 214/2009, de 4 de Setembro, na sequência do quadro das orientações definidas pelo PRACE, do Programa do XVII Governo Constitucional, no que respeita à modernização administrativa e da Lei Orgânica do MDN, aprovada pelo Decreto-lei n.º 154-A/2009, de 6 de Julho. A IGDN adopta, no que se refere ao tipo de organização interna, o modelo estrutural misto, tendo sido acolhida a estrutura matricial na vertente operacional, conforme modelos previstos no artigo 22º da Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro, que estabelece os princípios e as normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado.

A IGDN tem por missão “*assegurar, numa perspectiva sistémica, o acompanhamento e avaliação permanentes da execução das políticas na área da defesa, contribuindo para a melhoria de funcionamento das estruturas da defesa nacional, apreciar a legalidade e regularidade dos actos praticados pelas Forças Armadas, serviços e organismos do MDN, sujeitos à superintendência ou tutela do Ministro da Defesa Nacional, bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados, através do controlo de*



auditoria técnica, de desempenho e financeira” (cfr. art.13º DL n.º 154-A/2009). À IGDN compete (cfr. artigo 2º DL n.º 214/2009): (i) apreciar a conformidade legal e regulamentar dos actos, controlar a aplicação dos recursos pelas Forças Armadas (FA), serviços e organismos do MDN e avaliar os resultados obtidos; (ii) avaliar a gestão através do controlo de auditorias técnica, de desempenho e financeira, recomendando alterações e melhorias; (iii) auditar os sistemas e os procedimentos de controlo interno; (iv) assegurar a realização de inspecções, auditorias e outras acções de carácter inspectivo que lhe sejam ordenadas ou autorizadas, bem como o acompanhamento das recomendações emitidas; (v) coordenar, em articulação com o EMGFA e com os ramos das Forças Armadas, a cooperação e a partilha de informação; (vi) assegurar a obtenção e o fornecimento de indicadores de desempenho relevantes para as restantes funções de suporte à governação; e, (vii) monitorizar o cumprimento das orientações estratégicas para o sector empresarial do Estado no domínio da defesa nacional.

b. Inspeção-Geral de Marinha (IGM)

A evolução do Sistema de Controlo Interno da Marinha é indissociável da reforma institucional ocorrida nos últimos quinze anos na sequência das medidas encetadas pelo Governo para modernizar a Administração Pública. Para além da RAFE e do PRACE, mencionados anteriormente, foi efectuada uma Reforma Orçamental⁶, da Contabilidade Pública⁷ e do Tesouro⁸. A resposta institucional da Marinha à publicação destes diplomas consistiu: (i) no novo enquadramento legal dos Conselhos Administrativos (CAs) e dos Serviços Administrativos e Financeiros (SAFs) com o DL n.º 179/94, de 29 de Junho que vem regulamentar o sistema de administração financeira da Marinha⁹, limitando a intervenção dos CAs às funções gestionárias (apenas detêm o poder de deliberar),

⁶ Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

⁷ DL n.º 232/97, de 3 de Setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

⁸ DL n.º 191/99, de 5 de Junho – Aprova o Regime de Tesouraria do Estado.

⁹ 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 Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) competia a acção governativa e administração superior da Fazenda Naval; ao Superintendente dos Serviços Financeiros (SSF) competia a acção directora; e aos CAs competia a acção executora. A competência financeira estava centralizada nestes órgãos e tinha origem na lei e na delegação de poderes. O controlo dos actos financeiros era exercido internamente, ao nível operacional, pelos conselhos administrativos e ao nível estratégico, pela Direcção do Apuramento de Responsabilidades (DAR).



concentrando as funções executivas nos SAFs; (ii) implementação e exploração de novos sistemas integrados de informação financeira (inicialmente o Sistema Integrado de Informação Financeira ao nível da Marinha, e, posteriormente, com a transição para o Sistema Integrado de Gestão, ao nível da Defesa Nacional); e, (iii) exploração de aplicações informáticas do Ministério das Finanças¹⁰.

Em 2008, foi alterado o modelo e modo de prestação de contas da Marinha ao Tribunal de Contas, tendo passado a seguir o normativo instituído pelo POCP. De acordo com esta nova realidade tornou-se necessário proceder à reestruturação do SAFM e à constituição de um sistema de controlo adequado tendo o Almirante CEMA emitido o Despacho n.º 1/2008, de 9 de Janeiro, onde é aprovado o Regulamento de Administração Financeira da Marinha (RAFM). Com este despacho são esvaziadas as competências dos CAs. A prestação de contas única da Marinha é efectuada através do seu responsável máximo, o Almirante CEMA¹¹, anulando a intervenção do órgão Conselho Administrativo e a competência para autorizar a realização de despesas, anteriormente exercida pelos CAs, passa a ser da responsabilidade dos comandantes, directores ou chefes, em consonância com o disposto no artigo 3º do DL n.º 155/92. O novo RAFM designa as novas estruturas que constituem o SAFM e respectivas competências, formas de organização e funcionamento e define um sistema de controlo adequado às novas características da gestão. O controlo interno da administração financeira da Marinha desenvolvia-se, assim, em três escalões: (i) estratégico de carácter transversal relativamente a toda a administração financeira da Marinha, pela DAR, nos termos do respectivo DR¹² (cfr. n.º 2, art. 23º Despacho Almirante CEMA n.º 1/2008); (ii) sectorial, pelos responsáveis pelos Sectores da Marinha, designadamente, o Comandante Naval, os titulares dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção (OCAD) e o Director Geral de Autoridade Marítima, a quem competia inspeccionar os órgãos e serviços da Marinha no âmbito da

¹⁰ Sistema de Informação Contabilística da Direcção Geral do Orçamento e *HomeBanking* do Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público (com a implementação do Regime de Tesouraria do Estado, os organismos da Administração Pública deixaram de deter contas na Caixa Geral de Depósitos passando a utilizar este Instituto como “Banco do Estado”).

¹¹ Em conformidade com o disposto no n.º 1, alínea g), do art.º 51.º, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, atenta a alteração efectuada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.

¹² DR n.º 24/94, de 1 de Setembro.



autoridade técnica respectiva, nos termos dos seus DR (cfr. n.º 3, art. 23º do Despacho Almirante CEMA n.º 1/2008); e, (iii) operacional ou autocontrolo, pelos comandantes, directores ou chefes dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha (cfr. n.º 4, art. 23º Despacho Almirante CEMA n.º 1/2008). O artigo 25º do mesmo despacho determina que a responsabilidade pela execução e coordenação da actividade inspectiva na Marinha seja efectuada pelo Estado-Maior da Armada a quem compete, igualmente, a articulação dos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização externos à Marinha¹³.

Com a publicação da nova Lei Orgânica da Marinha, o DL n.º 233/2009, de 15 de Setembro, a actividade inspectiva da Marinha é alvo de alterações, com uma redefinição de competências e responsabilidades dos organismos que a compõem. Uma das grandes inovações deste diploma é a criação de um órgão de inspecção, designado por Inspeção-Geral da Marinha. De acordo com o n.º 1 do art. 23º do DL n.º 233/2009, a IGM tem por missão apoiar o Almirante CEMA e a Autoridade Marítima Nacional (AMN) no exercício da função de inspecção, sem prejuízo da actividade sectorial, do mesmo âmbito. As competências da IGM serão definidas pelo seu DR estando, contudo, em curso, a regulamentação da estrutura orgânica das unidades, estabelecimentos e órgãos da Marinha, de acordo com as premissas da nova Lei Orgânica da Marinha.

A Regulamentação da Marinha, ainda em fase de proposta, prevê para a IGM, as seguintes competências: (i) garantir a actividade inspectiva na Marinha; (ii) acompanhar e avaliar o cumprimento das normas legais em vigor e das determinações do Almirante CEMA e AMN; (iii) elaborar e actualizar as orientações inerentes à actividade de inspecção; (iv) elaborar estudos, informações e outra documentação no âmbito da actividade inspectiva; (v) coordenar, acompanhar e colaborar nas inspecções e auditorias efectuadas por entidades externas à Marinha; (vi) analisar a documentação produzida no âmbito da actividade inspectiva interna e externa e acompanhar a implementação das recomendações; (vii) apoiar e colaborar com as unidades, estabelecimentos e órgãos da Marinha no exercício do direito ao contraditório; e, (viii) administrar, de forma global, os

¹³ As competências do Estado-Maior da Armada já se encontravam previstas na Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas, Lei n.º 111/91, de 29 de Agosto (cfr. art. 12º) e pelo seu DR, o DR n.º 21/94, de 1 de Setembro, que estabelece na alínea e) do art. 2º, que compete ao Estado-Maior da Armada, promover e assegurar a execução da inspecção dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha.



sistemas de informação de apoio à actividade inspectiva, disponibilizando informação de gestão à administração superior da Marinha. Para além da IGM, a SSF detém, igualmente, competências no SCI da Marinha assegurando: (i) o funcionamento do sistema de controlo interno da administração financeira e patrimonial da Marinha; (ii) a representação da Marinha junto dos órgãos do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado; e, (iii) a representação externa da Marinha junto da administração fiscal. Na dependência da SSF encontra-se a Direcção de Auditoria e Controlo Financeiro (anteriormente designada de DAR) a quem compete (de acordo com a Regulamentação da Marinha, ainda em fase de proposta): (i) exercer o controlo de carácter transversal relativamente a toda a administração financeira e patrimonial da Marinha; (ii) analisar e dar parecer sobre a Conta da Marinha; (iii) analisar a prestação de contas interna das entidades contabilísticas da Marinha; (iv) analisar a conformidade legal, a regularidade financeira e a economia, eficiência e eficácia dos programas, contratos e demais actos de administração financeira e patrimonial das unidades, estabelecimentos e órgãos da Marinha; (v) executar auditorias financeiras, patrimoniais e de sistemas e análises de natureza económico-financeira, bem como efectuar o acompanhamento das recomendações de auditoria emitidas; (vi) assumir a representação da Marinha junto dos órgãos do SCI e assegurar a articulação e cooperação com entidades congéneres; (vii) estudar e propor instruções e outros instrumentos de apoio técnico, no âmbito das respectivas competências; e, (viii) emitir pareceres e prestar apoio técnico especializado no respectivo âmbito. Os restantes níveis controlo interno não sofreram alterações significativas com a nova Regulamentação da Marinha.

O exercício da função inspecção na Marinha é efectuado de acordo com as instruções contidas na publicação IAA (3) – Actividades de Inspeção. Esta publicação estabelece os procedimentos que balizam a actividade inspectiva na Marinha, prevendo, igualmente, a articulação com a actividade similar desenvolvida pela IGDN.

Para o desenvolvimento da actividade inspectiva na Marinha, foi edificado um Sistema de Gestão das Actividades de Inspeção (SIGAI), com os seguintes objectivos: (i) integrar toda a actividade programada e inopinada de inspecção interna e externa realizada na Marinha; (ii) integrar as diferentes fases das inspecções, permitindo elaborar, coordenar e supervisionar os processos e documentos de inspecção, segundo os procedimentos e



normas em vigor; (iii) acompanhar as recomendações, decorrentes da actividade inspectiva desenvolvida; e, (iv) disponibilizar indicadores estatísticos e de gestão.

c. Inspeção-Geral do Exército (IGE)

A actividade inspectiva no Exército sob a égide de uma Inspeção-Geral remonta a 1959 com a nova organização geral do Ministério do Exército publicada no Decreto-Lei n.º 42564, de 7 de Outubro de 1959. Actualmente, a IGE tem suporte legal no Decreto Regulamentar n.º 69/2007, de 28 de Junho, publicado na sequência da Lei Orgânica do Exército, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 61/2006, de 21 de Março. A IGE é o órgão directamente dependente do Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME) que tem por missão apoiá-lo no exercício das funções de controlo e avaliação (cfr. artigo 16º da Lei n.º 61/2006). A IGE, como órgão de inspecção e fiscalização, e segundo o artigo 2º do DR n.º 69/2007, prossegue as seguintes atribuições: (i) verifica o cumprimento das normas legais em vigor e das determinações do CEME; (ii) realiza inspecções às unidades, estabelecimentos e demais órgãos do Exército; e, (iii) na sequência dessas inspecções, efectua recomendações para a resolução das deficiências identificadas.

Para além da IGE, existem outros órgãos com competências na actividade inspectiva no Exército, conforme disposto no Regulamento para a Inspeção no Exército (RAD-95). Os cinco níveis de inspecção são (EME, 2008: 1-3): (i) Comando do Exército – realizado pela IGE; (ii) OCAD¹⁴ – responsáveis pela realização das inspecções, de comando e técnicas, das unidades, estabelecimentos e demais órgãos na sua dependência; (iii) Comandos das grandes unidades¹⁵ – responsáveis pela realização de inspecções sobre a organização, a instrução colectiva e o treino operacional; (iv) Comandos das zonas militares dos Açores e da Madeira¹⁶ – realizam qualquer tipo de inspecção às unidades,

¹⁴ De acordo com o artigo 18º do DL n.º 61/2006, os OCAD são: o Comando do Pessoal; o Comando da Logística; o Comando da Instrução e Doutrina; e, o Comando Operacional. As respectivas atribuições, organização e competências estão regulamentadas pelo DR n.º 74/2007, de 2 de Julho.

¹⁵ De acordo com o artigo 24º do DL n.º 61/2006, são grandes unidades a Brigada Mecanizada, a Brigada de Intervenção e a Brigada de Reacção Rápida. As respectivas atribuições, organização e competências estão regulamentadas pelo DR n.º 68/2007, de 28 de Junho.

¹⁶ De acordo com o artigo 25º do DL n.º 61/2006, as zonas militares dos Açores e da Madeira asseguram a preparação e o treino das forças sob o seu comando, podendo ser-lhes atribuídas missões e meios operacionais. As respectivas atribuições, organização e competências estão regulamentadas pelo DR n.º 68/2007, de 28 de Junho.



estabelecimentos e demais órgãos na sua dependência hierárquica; e, (v) Direcção de História e Cultura Militar¹⁷ – responsável pela realização de inspecções técnicas.

De acordo com o RAD-95 a IGE tem competência para efectuar inspecções de qualquer natureza, gerais, técnicas, operacionais ou de programas e sistemas a qualquer unidade, estabelecimento ou órgão do Exército (EME, 2008: 2-4). Aos restantes níveis de inspecção estão acometidas as inspecções de natureza gerais ordinárias, técnicas e operacionais nas unidades, estabelecimentos ou órgãos na sua dependência, sendo, igualmente, responsáveis pela emissão de normas orientadoras relativas às respectivas áreas técnicas. O planeamento das inspecções que os vários níveis de inspecção se propõem a realizar, deve ser previamente remetido à IGE para efeitos de coordenação e consolidação num Plano Anual de Inspecções do Exército, que será submetido ao CEME, para aprovação.

A actividade inspectiva nos domínios administrativo, financeiro e patrimonial, e não obstante as competências da IGE, é exercida pelo Comando da Logística, órgão com autoridade técnica nestas áreas. Para além da Inspeção do Comando da Logística, entidade responsável pela inspecção dos actos praticados no âmbito deste Comando, releva-se, igualmente, o papel das Direcções Logísticas, nomeadamente a Direcção de Finanças. À Direcção de Finanças compete (EME, 2008: 2-7): (i) exercer a autoridade técnica na área da administração financeira e realizar auditorias; e, (ii) conferir e ajustar a prestação de contas para posterior submissão ao Tribunal de Contas.

d. Inspeção-Geral da Força Aérea (IGFA)

Na Força Aérea Portuguesa, o órgão de apoio do Chefe do Estado-Maior da Força Aérea (CEMFA), para o exercício da função controlo é a IGFA, conforme previsto na Lei Orgânica da Força Aérea, o Decreto-Lei n.º 232/2009, de 15 de Setembro e com as competências definidas no respectivo Decreto Regulamentar, o DR n.º 54, de 3 de

¹⁷ Na dependência do Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército, de acordo com o artigo 11º do DL n.º 61/2006. As respectivas atribuições, organização e competências estão regulamentadas pelo DR n.º 71/2007, de 29 de Junho.



Setembro de 1994¹⁸. A IGFA tem por missão apoiar o CEMFA no exercício da função de controlo, avaliação e prevenção e investigação de acidentes (cfr. n.º 1, artigo 25º do DL 232/2009). À IGFA compete¹⁹, em especial (cfr. artigo 2º do DR 54/94): (i) programar e coordenar as actividades de inspecção; (ii) realizar os estudos, análises e inspecções necessárias à avaliação do cumprimento das leis e regulamentos em vigor; e, (iii) realizar as inspecções necessárias à avaliação do funcionamento do sistema de inspecções e as inspecções e investigações específicas determinadas pelo CEMFA.

A IGFA exerce a actividade de inspecção ao nível superior, abrangendo toda a actividade da Força Aérea, integrando o Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA) regulado pela publicação RFA 25-1(C). “*O SIFA tem como objectivo geral facultar ao Chefe do Estado-Maior da Força Aérea (CEMFA), aos Comandos Funcionais e Chefias Superiores conhecimento da eficiência, eficácia e pertinência dos recursos humanos e materiais que lhes estão atribuídos*” (EMFA, 2008: 2-1). Para além da IGFA, o SIFA prevê dois níveis adicionais de inspecção: a nível intermédio pelos Comandos Funcionais, Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea e Direcção de Finanças da Força Aérea – a quem compete realizar os estudos, análises e inspecções necessárias à avaliação da legalidade, eficácia, pertinência e eficiência da acção das Unidades e Órgãos na sua dependência hierárquica ou sobre os quais exerçam autoridade técnica (EMFA, 2008: 3-3); e a nível local, pelas Unidades e Órgãos, pelos respectivos Comandantes, Directores ou Chefes, nas áreas sob a sua responsabilidade – que devem verificar o cumprimento dos normativos existentes, proceder à verificação dos resultados, e, promover o constante aperfeiçoamento da unidade/órgão nas diferentes vertentes, estabelecendo normas para a execução do treino sistemático e desenvolvendo mecanismos de controlo (EMFA, 2008: 3-4).

¹⁸ O DR n.º 54/94 foi publicado na sequência da Lei Orgânica da Força Aérea, o Decreto-Lei n.º 51/93, de 26 de Fevereiro, entretanto revogado pelo DL n.º 232/2009. Até que seja publicado novo Decreto Regulamentar, mantém-se em vigor o DR n.º 54/94.

¹⁹ As competências específicas da IGFA são as constantes do RFA 303-3 (A) - Organização e Normas de Funcionamento da Inspeção-geral da Força Aérea (EMFA, 2010; 2-1, 2-2).



São vários os tipos de inspeção previstos no RFA 25-1(C), sendo de destacar (EMFA, 2008: 4-2)²⁰: (i) Inspeção Global, conduzida pela IGFA e destinada a avaliar o cumprimento da missão dos vários organismos e verificar se os normativos em vigor são os adequados e estão a ser cumpridos; (ii) Inspeção Técnica, conduzida pelo Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea, Comandos Funcionais, Direcção de Finanças da Força Aérea e outros órgãos com responsabilidade inspectiva, destinada a avaliar a utilização dos recursos, e a verificar como são cumpridos os normativos e as obrigações legais, bem como a detectar eventuais factores que possam afectar a eficácia e a eficiência da entidade inspeccionada; (iii) Inspeção Sectorial, conduzida pelos mesmos órgãos que realizam inspeções técnicas, cujo objectivo é a análise de áreas específicas podendo abranger mais do que uma unidade e/ou órgão; e, (iv) Inspeção de Âmbito Interno, promovida pelos Comandantes, Directores ou Chefes, sendo conduzida ao seu nível e destinada a avaliar a execução e o funcionamento dos órgãos na sua dependência.

A IGFA é responsável pela elaboração do plano anual de inspeções, que é submetido à aprovação do CEMFA, e por controlar o cumprimento desses planos, recorrendo a uma aplicação informática própria, o Sistema de Informação da Inspeção da Força Aérea (SIIFA).

A actividade inspectiva, nas áreas de Administração Financeira da Força Aérea e na área da logística, estão acometidas à Inspeção de Administração Financeira e à Inspeção de Logística, respectivamente, competindo-lhes (EMFA, 2010: 8-1, 9-1): (i) realizar estudos, análises e inspeções necessárias à avaliação do cumprimento das leis e regulamentos em vigor, eficácia, pertinência e eficiência da acção da Força Aérea; (ii) realizar as inspeções necessárias à avaliação do funcionamento do sistema de inspeções; (iii) elaborar os relatórios das inspeções por si realizadas, apreciar os relatórios das inspeções executadas e acompanhar as acções correctivas tomadas e pronunciar-se sobre a sua eficácia; (iv) realizar as inspeções e investigações específicas determinadas pelo CEMFA; e, (v) no caso específico da Inspeção de Logística, contribuir para o

²⁰ O RFA 25-1(C), prevê, ainda, a realização das seguintes inspeções: (i) Inspeção ao Sistema de Inspeção da Força Aérea; (ii) Inspeção de Prevenção de Acidentes; (iii) Inspeção de Programas e Sistemas; e, (iv) Visita de Acompanhamento (EMFA, 2008: 4-1, 4-2).



desenvolvimento de um Sistema de Controlo de Gestão Integrado de Qualidade, Ambiente e Segurança.



4. Análise

a. Modelo de funcionamento da Inspeção-Geral de Marinha

Da análise efectuada verificamos que estão previstos dois modelos para a organização interna dos serviços de controlo e fiscalização, conforme previsto na Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro. Esses modelos são a estrutura hierarquizada, constituída por unidades orgânicas nucleares e flexíveis, e a estrutura matricial, que deve ser adoptada *“sempre que as áreas operativas do serviço possam desenvolver-se essencialmente por projectos, devendo agrupar-se por centros de competências ou de produto bem identificados, visando assegurar a constituição de equipas”* (cfr. art. 22º da Lei n.º 4/2004). Embora a Lei n.º 4/2004, não se aplique de forma directa à estrutura da IGM, podemos considerar que os seus princípios e normas constituem uma orientação pela qual a organização da IGM se deve pautar. Ao analisarmos os respectivos decretos regulamentares das Inspeções-Gerais dos outros ramos das FAs, verificamos que a IGFA adopta uma estrutura hierarquizada, enquanto a IGE adopta um modelo misto, à semelhança do modelo adoptado pela IGDN, sendo uma estrutura hierarquizada, mas, matricial na vertente operacional. No caso da Inspeção da PSP, verificamos que é adoptada uma estrutura matricial que é constituída pelo inspector nacional e os inspectores que integram o corpo de inspectores (oficiais e técnicos superiores da PSP, nomeados pelo director nacional, sob proposta do inspector nacional). A Inspeção da Guarda adopta uma estrutura mista, à semelhança da adoptada pela IGDN e pela IGE.

Concluindo, considera-se que a IGM deve adoptar uma estrutura mista, isto é, uma estrutura hierarquizada, sendo matricial na vertente operacional. A sua dimensão e actividade prevista, não justificam a criação de uma estrutura exclusivamente hierarquizada, que comporta um maior número de recursos humanos. Obedecendo aos princípios da unidade e eficácia, por que se devem nortear a organização, a estrutura e o funcionamento da Administração Pública (cfr. art. 3º da Lei n.º 4/2004), a IGM deve adoptar uma estrutura mista, sendo matricial na vertente operacional. A constituição de equipas multidisciplinares deve ser realizada por centros de competências que integram um corpo de inspectores, nomeados para esse efeito. Os inspectores a nomear devem sê-lo com base no cargo que ocupam, sendo definido nas qualificações desses cargos a formação específica para a realização de acções de auditoria/inspecção. Esta solução permite que os



inspectores nomeados tenham as devidas qualificações, dando possibilidade aos respectivos serviços de ajustar os seus planeamentos de actividades, face a esta duplicidade de funções. Além disso, em virtude dos militares, regra geral, serem mobilizados em cada três anos, ao indexarmos as nomeações aos cargos e não aos indivíduos, colmatamos a provável perda de conhecimento e falta de disponibilidade dos inspectores. Em complemento da nomeação dos inspectores com base na função que desempenham, e em casos específicos deve, igualmente, ser considerada a nomeação nominal de inspectores nos casos de militares com competências/valências técnicas muito específicas.

b. Articulação da Inspeção-Geral de Marinha com os restantes órgãos do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha

O SCI prevê três níveis de controlo, designados de operacional, sectorial e estratégico. Também ao nível do sistema de controlo interno da administração financeira da Marinha, devem ser implementados estes níveis, sendo que à IGM deve competir o controlo de escalão estratégico, transversal a toda a Marinha. O controlo estratégico consiste em garantir a implementação do sistema de controlo interno da administração financeira da Marinha, avaliando o controlo sectorial e o controlo operacional. A IGM deve ser o órgão normalizador e coordenador do sistema de controlo interno, assumindo um papel essencial na defesa da legalidade e regularidade e na promoção da boa gestão financeira, devendo competir-lhe, ainda, o dever de informar o Almirante CEMA sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais da Marinha.

A Direcção de Auditoria e Controlo Financeiro²¹ (DACF) deve ser incumbida do controlo de escalão sectorial. O controlo sectorial consiste na verificação, acompanhamento e informação sobre a avaliação do controlo operacional. A DACF deve garantir o funcionamento do sistema de controlo interno da administração financeira e patrimonial da Marinha, de acordo com: as directivas normalizadoras e coordenadoras da actividade de auditoria, pela IGM; e, as directivas técnicas e funcionais, pelo Superintendente dos Serviços Financeiros.

²¹ Anteriormente designada por Direcção do Apuramento de Responsabilidades.



Aos responsáveis dos Sectores da Marinha, designadamente, o Comandante Naval, os titulares dos OCAD e o Director Geral de Autoridade Marítima, compete o controlo de escalão operacional que inclui um escalão de primeiro nível, o auto-controlo da responsabilidade dos Comandantes, Directores ou Chefes. O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre as decisões dos órgãos do mesmo sector funcional, na mesma linha hierárquica, ou dependência técnica ou funcional. O auto-controlo consiste na verificação acompanhamento e informação centrado sobre a actividade financeira e patrimonial de cada órgão de Marinha, pelos respectivos Comandantes, Directores ou Chefes.

De uma forma geral, e atendendo às diferentes estruturas orgânicas, verifica-se que este escalonamento de responsabilidades é semelhante ao adoptado nos outros ramos das FAs, sendo que à Inspeção-Geral competem as inspecções de escalão estratégico e aos restantes organismos as inspecções destinadas a avaliar a execução e o funcionamento dos órgãos na sua dependência hierárquica e funcional, sendo que neste último caso se podem designar de inspecções técnicas.

Em relação aos tipos de auditorias a realizar, e após a revisão teórica, consideramos que a IGM deve conduzir auditorias de desempenho, devendo ser incumbência da DACF, a realização de auditorias financeiras. Esta separação segue, desde logo, a orientação que é dada pelo próprio DL n.º 166/98, *“a evolução ultimamente constatada no sentido da criação de inspecções-gerais junto de alguns ministérios onde estas não existiam, bem como a criação no seio delas de núcleos de auditoria financeira, conviventes com as preocupações de auditoria técnica”* (Preâmbulo DL n.º 166/98).

Actualmente, decorrente da modernização da administração pública e da crescente preocupação com o *value for money*, isto é, a necessidade de rentabilização dos recursos escassos, tem-se assistido a um maior interesse na auditoria de desempenho. A moldura legislativa que enquadra a actividade da IGDN prevê e incentiva a realização deste tipo de auditoria salientando a necessidade de ser assegurada a obtenção e o fornecimento de indicadores de desempenho relevantes para a gestão.

No caso das Inspecções da PSP e da Guarda não está, explicitamente previsto a realização de auditorias de gestão, contudo, a actuação destas inspecções abrange a verificação da eficácia (grau de realização dos objectivos e a relação entre os objectivos fixados e os resultados obtidos) e da eficiência (relação entre os resultados obtidos e os



recursos utilizados, tendo em vista a sua optimização), da gestão que constituem pontos principais na auditoria de desempenho.

Outros exemplos de realização de auditorias de desempenho são o caso do Tribunal de Contas e da Inspeção-Geral de Finanças, confirmando a tendência da adopção deste tipo de auditorias. De acordo com o Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC) 2010-2013, *“o novo quadro orçamental que se pretende implantar assenta em quatro pilares: i) um quadro plurianual para a despesa; ii) uma contabilidade patrimonial e analítica de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP); iii) uma orçamentação baseada no desempenho; e iv) uma gestão baseada no desempenho”* (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010: 89). Prevalece, assim, uma vontade política de incentivar a avaliação do desempenho e a gestão baseada na economia, eficácia e eficiência, até porque conforme constatam Amaral e Oliveira, *“melhorar a eficiência da despesa pública constitui um meio de maximizar os efeitos potenciais da despesa pública sobre o crescimento económico, sendo apontado pela OCDE como uma das melhores práticas a aplicar para promover o crescimento económico a longo prazo. A análise da composição e dos potenciais ganhos de eficiência da despesa pública ajuda a priorizar a despesa pública, particularmente em períodos de elevado ajustamento orçamental, como é o actual. Adicionalmente, melhorias de eficiência impulsionam a eficácia da despesa”* (Amaral e Oliveira, 2010: 7).

Esta preocupação vem em linha com recentes diplomas legais sobre a avaliação de desempenho dos serviços e dos gestores públicos, como é o caso do Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP), nos termos da Lei n.º 10/2004, de 22 de Março. O SIADAP integra a avaliação de desempenho dos trabalhadores, dos dirigentes de nível intermédio e dos serviços e organismos da administração directa do Estado e dos institutos públicos (cfr. art. 1º, da Lei n.º 10/2004). Entre os objectivos do SIADAP, destacam-se (cfr. art. 4º, da Lei n.º 10/2004): (i) avaliar a qualidade dos serviços e organismos da Administração Pública, tendo em vista promover a excelência e a melhoria contínua dos serviços; (ii) avaliar, responsabilizar e reconhecer o mérito dos dirigentes e trabalhadores em função da produtividade e resultados obtidos, ao nível da concretização de objectivos; e, (iii) diferenciar níveis de desempenho, fomentando uma cultura de exigência, motivação e reconhecimento do mérito.



c. Desafios da Inspeção-Geral de Marinha face à actual conjuntura económica

O actual período de instabilidade financeira internacional e de intensificação da concorrência em termos globais, reflectiram-se na economia Portuguesa que se encontra sujeita a perdas de competitividade, aumento dos défices públicos e com necessidade de financiamento externo, crise essa que se agudizou nos últimos meses, resultando no pedido de ajuda externa de Portugal aos seus parceiros europeus. Para inverter este caminho menos positivo da nossa economia, é essencial a implementação de reformas estruturais e a continuação de outras entretanto já iniciadas, como a PRACE. Por um lado, os Estados-membros da União Europeia estão a ser confrontados com especiais exigências na contenção do défice orçamental e no controlo da dívida pública, por outro, a opinião pública já não tolera a má gestão pública, pelo que o controlo assume um papel cada vez mais preponderante.

De acordo com o PEC 2010-2013, prevê-se que redução do défice e do crescimento da dívida pública assente, entre outros na redução e controlo da despesa pública (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010: 13). Estas medidas de contenção e controlo da despesa pública foram revistas e intensificadas com o PEC 2011-2014, e com a Resolução de Conselho de Ministros n.º 101-A/2010, de 27 de Dezembro, que concretiza medidas de consolidação orçamental previstas na lei do Orçamento do Estado para 2011 e no Programa de Estabilidade e Crescimento que implementa um sistema especial de controlo trimestral da despesa pública para o ano de 2011.

Ao nível da gestão de topo da Marinha é, igualmente, evidente a preocupação com a implementação de um adequado sistema de controlo interno e com a racionalização das dotações orçamentais atribuídas à Marinha, como podemos verificar no discurso do Almirante CEMA, por ocasião da tomada de posse do Contra-Almirante Superintendente dos Serviços Financeiros, onde é mencionada a intenção de *“reforçar a prática de uma cultura de rigor e de transparência na gestão de recursos, e a sensibilização crescente, a todos os níveis, para a importância da função controlo, para garantir a justeza e o equilíbrio das decisões ao nível interno, e a credibilidade da acção da Marinha para o exterior, bem como a exigência das mesmas práticas aos parceiros (...) tenciono elevar o sentido de responsabilização da Marinha perante os cidadãos e darei elevada prioridade*



ao reforço dos mecanismos de controlo que permitam avaliar os resultados das acções e interpretar as causas que as determinaram” (Lopes, 2011: 2).



Conclusões

O objectivo principal a que nos propusemos com a realização deste trabalho foi o de avaliar qual a melhor opção de funcionamento para a Inspeção-Geral da Marinha. Para responder à pergunta de partida e às respectivas perguntas derivadas foram levantadas três hipóteses que se procuram confirmar ao longo do presente trabalho.

Em relação ao modelo de funcionamento a adoptar pela IGM, verificámos, na análise efectuada, que estão previstos dois modelos para a organização interna dos serviços de controlo e fiscalização: a estrutura hierarquizada, constituída por unidades orgânicas nucleares e flexíveis, e a estrutura matricial. Atendendo aos princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado e, com base na análise dos modelos adoptados por outros órgãos do SCI, considera-se que a IGM deve adoptar uma estrutura mista, isto é, uma estrutura hierarquizada, sendo matricial na vertente operacional. A constituição das equipas multidisciplinares deve ser realizada por centros de competências que integram um corpo de inspectores, nomeados para esse efeito, com base no cargo que ocupam, e, em complemento, em casos específicos, com nomeação nominal atendendo às competências/valências técnicas pessoais.

Desta forma pensamos ter confirmado a hipótese: *H.1. A IGM deve de adoptar um modelo estrutural misto, com uma estrutura matricial na vertente operacional*, o que nos permitiu responder à seguinte pergunta derivada: *Q.1. Qual o modelo de funcionamento que a IGM deve adoptar de forma a otimizar a sua integração no Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado?*

Da análise efectuada, verificamos que o SCI prevê três níveis de controlo, designados de operacional, sectorial e estratégico. Também ao nível do sistema de controlo interno da administração financeira da Marinha, devem ser implementados estes níveis. À IGM deve competir o controlo de escalão estratégico, transversal a toda a Marinha, garantindo a implementação do sistema de controlo interno da administração financeira da Marinha tendo, ainda, a responsabilidade de avaliar o controlo sectorial e o controlo operacional. A DACF deve garantir o funcionamento do sistema de controlo interno da administração financeira da Marinha e avaliar o controlo operacional, competindo-lhe, assim, o controlo sectorial. Aos responsáveis dos Sectores da Marinha, designadamente, o Comandante Naval, os titulares dos OCAD e o Director Geral de Autoridade Marítima,



compete o controlo de escalão operacional que inclui um escalão de primeiro nível, o autocontrolo da responsabilidade dos Comandantes, Directores ou Chefes. O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre as decisões dos órgãos do mesmo sector funcional, na mesma linha hierárquica, ou dependência técnica ou funcional.

Em relação aos tipos de auditorias a realizar, e após a revisão teórica, consideramos que a IGM deve conduzir auditorias de desempenho, devendo ser incumbência da DACF, a realização de auditorias financeiras. Para que seja possível a realização das auditorias de gestão, é vital que sejam promulgadas instruções e normativos internos, no sentido de implementar a utilização de indicadores de desempenho pelos diversos órgãos da Marinha. Pensamos assim ter confirmado a hipótese: *H.2. A IGM deve realizar auditorias/inspeções ao nível estratégico e deve incrementar a realização de auditorias de desempenho*, o que nos permitiu responder à seguinte pergunta derivada: *Q.2. De que forma a IGM se deve articular com os restantes órgãos do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha?*

A intenção política dos últimos governos tem-se guiado por orientações tendentes a rentabilizar a utilização dos dinheiros públicos tendo, nesse sentido, empreendido uma reforma da Administração Pública. Ao nível da gestão de topo da Marinha é, igualmente, evidente a preocupação com a implementação de um adequado sistema de controlo interno e com a racionalização das dotações orçamentais atribuídas à Marinha. Parece evidente, face o exposto, que o controlo interno é assumido pelo Governo Português como um pilar da sua governação, paradigma este, igualmente implementado pela gestão de topo na Marinha. Pensamos assim ter confirmado a hipótese: *H.3. O controlo interno assume, na actualidade, um papel predominante e com relevância crescente, face à escassez de recursos e à necessidade da sua rentabilização*, o que nos permitiu responder à seguinte pergunta derivada: *Q.3. Quais os desafios que se colocam à IGM decorrentes da actual conjuntura económica?*

Concluindo, com este trabalho de investigação, apontaram-se caminhos e orientações para a edificação da IGM. Considera-se que a IGM deve adoptar uma estrutura mista, sendo matricial na vertente operacional; com competências de escalão estratégico, realizando auditorias de desempenho e fomentando a cultura de controlo em toda a organização da Marinha, de modo a maximizar e rentabilizar os dinheiros públicos que lhe



são atribuídos, contribuindo para o esforço nacional de diminuição do défice orçamental e controlo da dívida pública. Esperamos, assim, ter contribuído para o cumprimento da determinação do Almirante CEMA “*A Inspeção-Geral da Marinha permitirá sedimentar o modelo de gestão estratégica da Marinha (...) Importa, portanto, desde já, definir com precisão o âmbito das inspeções e auditorias que serão levadas a cabo no futuro por cada entidade, para que a inspeção na Marinha seja um todo coerente e eficiente, sem duplicações desnecessárias, mas que permita corrigir, tempestivamente, os erros de avaliação que eventualmente tenhamos cometido*” (Lopes, 2011: 2).



BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Conceição e OLIVEIRA, Ana. *Composição da Despesa Pública e Crescimento Económico* [em linha]. 2010 [referência de 14 de Janeiro de 2011].

Disponível na Internet em:

<<http://www.gpeari.min-financas.pt/analise-economica/publicacoes/ficheiros-do-bmep/dezembro-de-2010/em-analise/Artigo-4-Despesa-publica.pdf>>.

CONSELHO COORDENADOR. Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado. *Manual de Auditoria: Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI)* [em linha]. 2005 [referência de 1 de Dezembro de 2010]. Disponível na Internet em: <<http://www.igf.min-financas.pt/>>.

COSSERAT, Graham W. (2004). *Modern Auditing*. 2nd ed. West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.

COSTA, Carlos Baptista (2007). *Auditoria financeira: teoria & prática*. 8^a ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

DECRETO n.º 31 859, de 17 de Janeiro de 1942.

DECRETO-LEI n.º 233/2009. D.R. I Série. 179 (2009-09-15) 6435-6444.

DECRETO-LEI n.º 232. D.R. I Série. 179 (2009-09-15) 6428-6435.

DECRETO-LEI n.º 214. D.R. I Série. 172 (2009-09-04) 5957-5959.

DECRETO-LEI n.º 154-A. D.R. I Série. 128 (2009-07-06) 4324(4)-4324(11).

DECRETO-LEI n.º 276. D.R. I Série. 146 (2007-07-31) 4889-4893.



DECRETO-LEI n.º 61. D.R. I-A Série. 57 (2006-03-21) 2044-2050.

DECRETO-LEI n.º 487. D.R. I-A Série. 267 (1999-11-16) 8057-8084.

DECRETO-LEI n.º 191. D.R. I-A Série. 130 (1999-06-05) 3145-3152.

DECRETO-LEI n.º 3. D.R. I-A Série. 2 (1999-01-04) 16-17.

DECRETO-LEI n.º 166. D.R. I Série. 144 (1998-06-25) 2814-2816.

DECRETO-LEI n.º 232. D.R. I-A Série. 203 (1997-07-06) 4594-4638.

DECRETO-LEI n.º 154. D.R. I-A Série. 202 (1996-08-31) 2882-2885.

DECRETO-LEI n.º 227. D.R. I-A Série. 210 (1995-09-11) 5708-5713.

DECRETO-LEI n.º 179. D.R. I-A Série. 148 (1994-06-29) 3415-3417.

DECRETO- LEI n.º 51. D.R. I-A Série. 48 (1993-02-26) 827-832.

DECRETO- LEI n.º 155. D.R. I-A Série. 172 (1992-07-28) 3502-3509.

DECRETO-LEI n.º 42564, de 7 de Outubro de 1959.

DECRETO REGULAMENTAR n.º 74. D.R. I Série. 125 (2007-07-02) 4166-4179.

DECRETO REGULAMENTAR n.º 71. D.R. I Série. 124 (2007-06-29) 4150-4151.

DECRETO REGULAMENTAR n.º 69. D.R. I Série. 123 (2007-06-28) 4140-4140.

DECRETO REGULAMENTAR n.º 68. D.R. I Série. 123 (2007-06-28) 4138-4139.



DECRETO REGULAMENTAR n.º 54. D.R. I-B Série. 204 (1994-09-03) 5211-5212.

DECRETO REGULAMENTAR n.º 24. D.R. I-B Série. 202 (1994-09-01) 5083-5086.

DECRETO REGULAMENTAR n.º 21. D.R. I-B Série. 202 (1994-09-01) 5061-5065.

DESPACHO n.º 14882. D.R. II Série. 189 (2010-09-15) 48478-48480.

DESPACHO n.º 22287. D.R. II Série. 195 (2009-10-08) 40728-40729.

DESPACHO DO ALMIRANTE CEMA n.º 1/2008, de 9 de Janeiro.

DRA 410. 2000, Directriz de Revisão/Auditoria – Controlo Interno. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 17 p.

ESTADO-MAIOR DA ARMADA (EMA) (1999). *IAA 3(B) – Actividades de Inspeção*. Lisboa: Estado-Maior da Armada.

ESTADO-MAIOR DO EXÉRCITO (EME) (2008). *RAD-95 – Regulamento para a Inspeção no Exército*. Lisboa: Estado-Maior do Exército.

ESTADO-MAIOR DA FORÇA AÉREA (EMFA) (2010). *RFA 303-3(A) – Organização e Normas de Funcionamento da Inspeção-Geral da Força Aérea*. Lisboa: Estado-Maior da Força Aérea.

ESTADO-MAIOR DA FORÇA AÉREA (EMFA) (2008). *RFA 25-1(C) – Sistema de Inspeção da Força Aérea (SIFA)*. Lisboa: Estado-Maior da Força Aérea.

INSPECÇÃO-GERAL DAS FINANÇAS. *Glossário geral da IGF* [em linha]. 2007 [referência de 17 de Fevereiro de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.igf.min-financas.pt/>>.



INSPECÇÃO-GERAL DA ADMINISTRAÇÃO INTERNA [em linha]. 1995? [referência de 23 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em:
<http://igai.pt/index/index.php?option=com_content&task=view&id=138&Itemid=33>.

ISA 315. 2009, International Standard on Auditing – Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. International Federation of Accountants, 51 p.

QUIVY, Raymond e CAMPENHOUDT, Luc Van (2008). *Manual de investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.

LEI n.º 63. D.R. I Série. 213 (2007-10-06) 8043-8051.

LEI n.º 53. D.R. I Série. 168 (2007-08-31) 6065-6074.

LEI n.º 48. D.R. I Série. 166 (2006-08-29) 6236-6263.

LEI n.º 10. D.R. I-A Série. 69 (2004-03-22) 1586-1589.

LEI n.º 4. D.R. I-A Série. 12 (2004-01-15) 311-317.

LEI n.º 91. D.R. I-A Série. 192 (2001-08-20) 5352-5369.

LEI n.º 98. D.R. I-A Série. 196 (1997-08-26) 4401-4424.

LEI n.º 111. D.R. I-A Série. 198 (1991-08-29) 4490-4494.

LEI n.º 8. D.R. I Série. 43 (1990-02-20) 685-687.

LOPES (2011). *Discurso do Almirante CEMA, por ocasião da tomada de posse do Contra-almirante Superintendente dos Serviços Financeiros*. 14 de Janeiro de 2011.



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Programa de Estabilidade e Crescimento: 2011-2014* [em linha]. 2011 [referência de 28 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/inf_economica/21032011-PEC2011_2014.pdf>.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. *Programa de Estabilidade e Crescimento: 2010-2013* [em linha]. 2010 [referência de 28 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/inf_economica/PEC2010-2013_25mar2010.pdf>.

MORAIS, Georgina e MARTINS, Isabel (2003). *Auditoria interna: função e processo*. Lisboa: Áreas Editora.

PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS. *Programa do XVII Governo Constitucional* [em linha]. 2005 [referência de 28 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em:
<http://www.portugal.gov.pt/pt/Documentos/Governos_Documentos/Programa%20Governo%20XVII.pdf>.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS n.º 101-A. D.R. I Série. 249 (2010-12-27) 5936(2)-5936(12).

RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS n.º 39. D.R. I-B Série. 79 (2006-04-21) 2834-2866.

RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS n.º 124. D.R. I-B Série. 149 (2005-08-04) 4502-4504.

SANTOS, Fernando. Workshop “A Modernização da Administração Pública e o seu Impacto na Competitividade”. *Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças* [em linha]. 2007 [referência de 28 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/discursos/int_MF_20070706.pdf>.



SILVA, António Barbosa (2000). *Auditoria do Management Público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.

TABORDA, Daniel Martins (2006). *Auditoria: Revisão Legal das Contas e outras funções do Revisor Oficial de Contas*. Lisboa: Edições Sílabo.

TRIBUNAL DE CONTAS. *Manual de Auditoria e Procedimentos*. [em linha]. 1999 [referência de 12 de Fevereiro de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>>.

TRIBUNAL DE CONTAS. *Manual de Auditoria e Procedimentos: Anexo I* [em linha]. 1992 [referência de 12 de Fevereiro de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Glossario.pdf>>.

Entrevistas

DELGADO, Tenente-coronel Ivo, Inspector da IGFA [20 de Abril de 2011].

DUARTE, Capitão-de-mar-e-guerra de Administração Naval Daniel Filipe Silva, IGM [01 de Abril de 2011].

DUARTE, Coronel João Pedro Fernandes de Sousa Barros, Inspector-adjunto da IGE [04 de Março de 2011].

NORTE, Capitão-de-fragata de Administração Naval João Lumley, DAR [14 de Janeiro de 2011].

Internet: sítios consultados

DIÁRIO DA REPÚBLICA ELECTRÓNICO [em linha]. (2011) [referência de 01 de Dezembro de 2010]. Disponível na Internet em: <<http://www.dre.pt/>>.



EXERCITO PORTUGUÊS [em linha]. (2011) [referência de 18 de Dezembro de 2010]. Disponível na Internet em: <<http://www.exercito.pt/Paginas/default.aspx>>.

FORÇA AÉREA PORTUGUESA [em linha]. (2011) [referência de 18 de Dezembro de 2010]. Disponível na Internet em: <<http://www.emfa.pt/www/index.php?fsh=0>>.

GOVERNO DE PORTUGAL [em linha]. (2011) [referência de 14 de Janeiro de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.portugal.gov.pt/pt/GC18/Pages/Inicio.aspx>>.

GUARDA NACIONAL REPÚBLICANA [em linha]. (2011) [referência de 02 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.gnr.pt/>>.

INSPECÇÃO-GERAL DA ADMINISTRAÇÃO INTERNA [em linha]. 1995? [referência de 23 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em:
<http://igai.pt/index/index.php?option=com_frontpage&Itemid=1>.

INSPECÇÃO-GERAL DA DEFESA NACIONAL [em linha]. (2011) [referência de 23 de Novembro de 2010]. Disponível na Internet em:
<<http://www.mdn.gov.pt/mdn/pt/mdn/Servi%C3%A7os+Centrais+de+Suporte/igdn/>>.

INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS [em linha]. (2011) [referência de 23 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.igf.min-financas.pt/>>.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS [em linha]. (2011) [referência de 22 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.ifac.org/>>.

MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO INTERNA [em linha]. (2011) [referência de 20 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.mai.gov.pt/>>.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS [em linha]. (2011) [referência de 28 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.ifac.org/>>.



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS [em linha]. (2011) [referência de 17 de Janeiro de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.oroc.pt/>>.

POLÍCIA DE SEGURANÇA PÚBLICA [em linha]. (2011) [referência de 02 de Abril de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.psp.pt/Pages/defaultPSP.aspx>>.

TRIBUNAL DE CONTAS [em linha]. (2011) [referência de 12 de Fevereiro de 2011]. Disponível na Internet em: <<http://www.tcontas.pt/>>.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU [em linha]. (2011) [referência de 08 de Março de 2011]. Disponível na Internet em:
<http://eca.europa.eu/portal/page/portal/eca_main_pages/home>.



LISTA DE APÊNDICES

Apêndice 1 – Glossário de conceitos	Apd 2
Apêndice 2 – Matriz de validação	Apd 5



Apêndice 1 – Glossário de conceitos

Auditor. “Pessoa idónea e independente, relativamente à entidade auditada, com adequada valência técnica encarregada de realizar uma auditoria” (Conselho Coordenador, 2005: 97).

Auditoria. “Exame metodológico de uma situação, actividade, função, programa ou sistema de uma determinada entidade, realizado por uma pessoa/serviço independente e competente em observância de determinadas normas e princípios geralmente aceites, com o objectivo de exprimir uma opinião perspectivada sobre a conformidade global do objecto da auditoria com determinadas normas, regras, objectivos ou disposições legais e regulamentares” (Conselho Coordenador, 2005: 97).

Auditoria de desempenho. “Controlo de uma determinada entidade, programa, serviço, sistema ou área funcional, que incide na sua gestão, nomeadamente na utilização dos respectivos recursos que lhe foram confiados, segundo princípios, entre outros, de economia, eficiência e eficácia. Embora conceptualmente próxima da avaliação, com a qual partilha o objectivo de melhoria dos serviços ou programas, está mais fortemente preocupada com questões da boa gestão, enquanto a avaliação vai mais longe e se preocupa sobretudo com os resultados obtidos e os impactos gerados, bem como com questões como a relevância, pertinência ou sustentabilidade das intervenções públicas” (Inspeção-Geral de Finanças, 2007).

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

Auditoria financeira. “Consiste num exame aos documentos da prestação de contas de uma determinada entidade, realizado por um Profissional independente, com o objectivo de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras reflectem, ou não, de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e o resultado das operações, em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada” (Conselho Coordenador, 2005: 13).



Auditoria interna. “Serviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direcção de efectuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas directamente à direcção” (Tribunal de Contas, 1992).

Benchmarking. “Método de análise comparada de uma organização considerada performant (eficaz e eficiente) com a finalidade de introduzir melhorias numa outra organização (isto é, aprender com os melhores)” (Inspeção-Geral das Finanças, 2007).

Controlo interno. “Consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei” (DL n.º 166/98, de 25 de Junho).

Economia. “Consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma actividade num nível de qualidade apropriado” (Conselho Coordenador, 2005: 98).

Eficácia. “A medida em que se conseguem os objectivos estabelecidos. Respeita à relação entre os resultados esperados e os efectivamente obtidos” (Conselho Coordenador, 2005: 98).

Eficiência. “Relação entre os resultados obtidos e os recursos utilizados para a sua realização” (Conselho Coordenador, 2005: 98).

Entidade auditada. “A organização, serviço, programa, projecto/actividade ou função sujeitas à auditoria pela entidade competente” (Inspeção-Geral das Finanças, 2007).

Fraude. “Manipulação, falsificação ou omissão intencionais dos registos e/ou documentos e apropriação indevida de activos, que prejudicam a regularidade e a veracidade da escrituração” (Tribunal de Contas, 1992).

Independência. “Liberdade de agir sem qualquer interferência externa, conferida a uma entidade de fiscalização” (Tribunal de Contas, 1992).

Inspeção. Tem como objectivo suprir omissões e lacunas de informações constantes em prestações de contas, em Relatórios de auditoria ou em pareceres técnicos.



Indicador. *“Uma característica ou atributo que pode ser medido para caracterizar um serviço ou uma intervenção pública”* (Inspeção-Geral de Finanças, 2007).

Materialidade. *“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”* (Tribunal de Contas, 1992).

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

Prestação de contas. *“Obrigação decorrente de disposições legais que consiste na apresentação, por pessoas responsáveis pela gestão de recursos públicos, de documentos que expressem a situação financeira e o resultado das operações realizadas sob a sua responsabilidade”* (Tribunal de Contas, 1992).

Risco de auditoria. *“Risco aceite pelo auditor sobre a possibilidade de não detectar um erro ou uma fraude”* (Tribunal de Contas, 1992).

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

Sistemas de controlo interno. *“Conjunto constituído pela organização interna, pelos procedimentos e/ou pelas práticas que permitem à entidade alcançar os seus objectivos.*

Incluem:

- os sistemas de planeamento/que permitem preparar as decisões políticas ou administrativas;
- os sistemas de execução que permitem transmitir ordens dos órgãos de gestão superior da organização até aos níveis inferiores, com indicação da divisão de responsabilidades; e
- os sistemas de controlo(s) interno(s) que permitem verificar, por intermédio de um conjunto de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controlo(s) interno(s)” (Tribunal de Contas, 1992).

Stakeholders. Parceiros interessados/envolvidos.



Apêndice 2 – Matriz de validação

ENUNCIADO DO TEMA	QUESTÃO CENTRAL	QUESTÕES DERIVADAS	HIPÓTESES	CONFIRMAÇÃO DAS HIPÓTESES	RESPOSTA Á QUESTÃO CENTRAL
A criação de uma Inspeção-Geral da Marinha. Que opções de funcionamento?	Qual a opção de funcionamento a adoptar pela IGM?	Qual o modelo de funcionamento que a IGM deve adoptar de forma a otimizar a sua integração no Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado?	A IGM deve de adoptar um modelo estrutural misto, com uma estrutura matricial na vertente operacional.	HIPÓTESE Confirmada (Pág. 32)	Considera-se que a IGM deve adoptar uma estrutura mista, sendo matricial na vertente operacional; com competências de escalão estratégico, realizando auditorias de desempenho e fomentando a cultura de controlo em toda a organização da Marinha, de modo a maximizar e rentabilizar os dinheiros públicos que lhe são atribuídos, contribuindo para o esforço nacional de diminuição do défice orçamental e controlo da dívida pública.
		De que forma a IGM se deve articular com os restantes órgãos do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira da Marinha?	A IGM deve realizar auditorias/inspecções ao nível estratégico e deve incrementar a realização de auditorias de desempenho.	HIPÓTESE Confirmada (Pág. 33)	
		Quais os desafios que se colocam à IGM decorrentes da actual conjuntura económica?	<i>O controlo interno assume, na actualidade, um papel predominante e com relevância crescente, face à escassez de recursos e à necessidade da sua rentabilização.</i>	HIPÓTESE Confirmada (Pág. 33)	