

**INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
CURSO DE ESTADO-MAIOR CONJUNTO**

2007-2008



TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO INDIVIDUAL

DOCUMENTO DE TRABALHO

O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IESM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DA MARINHA PORTUGUESA / DO EXÉRCITO PORTUGUÊS / DA FORÇA AÉREA PORTUGUESA.

**A RESPONSABILIDADE FINANCEIRA DOS
COMANDANTES, DIRECTORES OU CHEFES:
*Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas***

**LUIS CARLOS FALCÃO ESCORREGA
MAJOR DE INFANTARIA**



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A RESPONSABILIDADE FINANCEIRA DOS
COMANDANTES, DIRECTORES OU CHEFES:**
Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas

Major de Infantaria Luis Carlos Falcão Escorrega

Trabalho de Investigação Individual do CEM-C 2007/2008

LISBOA
2007



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES

**A RESPONSABILIDADE FINANCEIRA DOS
COMANDANTES, DIRECTORES OU CHEFES:
*Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas***

Major de Infantaria Luis Carlos Falcão Escorrega

Trabalho de Investigação Individual do CEM-C 2007/2008

Orientador:

*Capitão-de-fragata de Administração Naval,
Luis Manuel Parracho Trindade*

LISBOA
2007

AGRADECIMENTOS

Como parte significativa do CEM-C, este Trabalho de Investigação Individual (TII) não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho durante as diversas etapas que o constituem. É igualmente o culminar de um objectivo pessoal e académico a que me propus e que não seria possível sem a ajuda de um número considerável de pessoas. É, por isso, um enorme prazer enunciar cada um deles e proceder ao seu reconhecido agradecimento.

Ao Capitão-de-fragata de Administração Naval Luis Manuel Parracho Trindade, pela superior orientação na investigação académica, a qual me permitiu ultrapassar tantas dificuldades e enfrentar este enorme desafio de uma outra forma.

Ao Director do Curso de Estado-Maior Conjunto, Coronel de Cavalaria Francisco Xavier de Sousa, pelo apoio nas horas mais difíceis e pelo incentivo ao rigor académico.

A todos aqueles que no Tribunal de Contas e nas muitas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos dos três Ramos das Forças Armadas me auxiliaram e enriqueceram com as suas competências, através das entrevistas e inquéritos efectuados.

Aos Camaradas do CEM-C, pelo que me ensinaram nas muitas horas partilhadas de trabalho, convívio e amizade.

Além da profissão única que escolhi e da qual me orgulho profundamente, a Família, por convicções próprias, merece-me um especial dever de apoio e disponibilidade. É por isso que lhe quero dedicar este Trabalho de Investigação, em particular à Eva, que sem reservas me incentivou com o seu apoio.

ÍNDICE GERAL

Índice de Figuras, Tabelas e Quadros.....	iv
Resumo.....	v
Resumo em inglês (abstract)	vi
Palavras-chave.....	vii
Lista de abreviaturas.....	viii
Introdução.....	1
Capítulo 1 - Enquadramento.....	5
1.1. As responsabilidades na gestão pública	5
1.2. O controlo e fiscalização dos dinheiros públicos.....	8
1.3. Enquadramento legislativo.....	11
Capítulo 2 - Prestação de contas e responsabilidade financeira	13
2.1. As Entidades controladas e tipos de controlo	13
2.2. Da prestação de contas	14
2.3. Da verificação de contas à introdução do feito em juízo	16
2.4. Responsabilidade financeira: a reintegratória e a sancionatória	18
Capítulo 3 - A organização financeira dos três Ramos das Forças Armadas.....	20
3.1. Estrutura financeira	20
3.1.1. Marinha	21
3.1.2. Exército	22
3.1.3. Força Aérea.....	26
3.2. Normas e procedimentos financeiros – O Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional	27
Capítulo 4 - As “competências” dos Comandantes, Directores ou Chefes.....	32
4.1. Competências enquanto poderes jurídicos	32
4.2. Competências enquanto qualificações formativas	35
Conclusões.....	38
Anexos:	
Anexo 1 – Organograma do Tribunal de Contas.....	43
Referências Bibliográficas.....	44
Apêndices	49

Índice de Figuras

Figura 1 – Sistema de controlo político e financeiro dos dinheiros públicos.....	9
--	---

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Grupos funcionais do SIGDN	29
Tabela 2 - Entidades que constituem as “empresas” no SIGDN.....	29

Índice de Quadros

Quadro 1 – Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira da Marinha.....	22
Quadro 2 – Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira do Exército.....	23
Quadro 3 – Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira da Força Aérea.....	26
Quadro 4 – Impacto do SIGDN.....	30
Quadro 5 – Quadro genérico de delegação de competências	35
Quadro 6 – Comparação de tempos escolares (TE) de administração de recursos financeiros (ARF) com outras áreas funcionais.....	36

Lista de Apêndices

Apêndice 1 – Glossário

Apêndice 2 – Entrevistas

Apêndice 3 – Questionário

Apêndice 4 – Exemplos de infracções financeiras

Apêndice 5 – Tendências para a prestação de contas

Apêndice 6 – Conteúdos formativos no âmbito do Tribunal de Contas

RESUMO

Este Trabalho de Investigação Individual aborda a questão da responsabilidade financeira no âmbito das Forças Armadas, em particular, o dever da prestação de contas a que estão sujeitos os Comandantes, Directores ou Chefes (CDC) dos três Ramos das Forças Armadas, num contexto de alteração do modelo e modo de prestação de contas dos Ramos perante o Tribunal de Contas (TC).

A crescente cultura de exigência e responsabilidade a que se assiste nas sociedades modernas induz um aprofundamento do processo de responsabilização dos gestores de fundos públicos pelo rigor e regularidade das contas prestadas (*accountability*) e pelo desempenho na boa gestão dos dinheiros que lhe são confiados (*value for money*), segundo critérios de economia, eficiência e eficácia. Aliás, quando um gestor age com critérios de má gestão, estando os princípios de boa gestão financeira consagrados na Lei, tornam essa gestão ilegal. Por outro lado, em virtude de processos de reorganização e de integração funcional a decorrer no Ministério da Defesa Nacional, assiste-se a uma significativa mudança na forma de prestação de contas ao Tribunal de Contas, em particular, com o facto de as Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO) deixarem de prestar contas directamente ao TC, constituindo-se os Ramos como *entidades únicas prestadoras de contas*.

Assim, o trabalho começa por um enquadramento da temática da responsabilidade financeira em vertentes distintas: uma conceptual, onde se analisa a questão das responsabilidades na gestão pública; uma no âmbito do controlo e fiscalização dos dinheiros públicos, fundamental para o apuramento de responsabilidades; e, naturalmente, uma legislativa, permitindo identificar os diplomas legais mais relevantes, neste âmbito.

Posteriormente, analisa, detalhadamente, a versão mais recente da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), em particular os aspectos relacionados com a prestação de contas e com a responsabilidade financeira.

Identifica a organização financeira dos três Ramos das Forças Armadas (FFAA), caracterizando os seus órgãos e atribuições e, no âmbito do fluxo de informação e procedimentos necessários ao desenvolvimento e alimentação do processo financeiro, analisa o impacto do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN).

Trata ainda a questão das competências, numa lógica sistémica: no plano jurídico-administrativo, enquanto poderes para a realização de actos administrativos, e no plano da formação, enquanto qualificação útil e fundamental para o desempenho do cargo. Por último, apresenta algumas recomendações no âmbito da formação de administração de recursos financeiros nas FFAA.

ABSTRACT

This essay addresses the issue of financial responsibility within the Armed Forces, in particular, the duty of accountability attached to the Commanders, Directors or Chiefs (CDC) from the three Branches of the Armed Forces, in a changing framework of accountability rules before the *Tribunal de Contas* (Court of Auditors).

The growing culture of responsibility and exigencies which we are witnessing in modern societies induces a deepening of the accountability process for everyone who manages public funds for the accuracy and regularity of the accounts provided (*accountability*) and the good performance in the management of money entrusted (*value for money*), according to the criteria of economy, efficiency and effectiveness. Moreover, in the framework of reorganization and functional integration occurring within the Ministry of National Defence, there is a significant change in the methodology of the accountability process to the Court of Auditors, mainly, because the accounts to the Court of Auditors are provided by each Branch instead of each Unit.

This essay begins describing the financial responsibility framework in three facets: a conceptual one, examining the question of responsibility in public administration; one related to the control and supervision of public funds; and a legislative one, identifying the most relevant legislation in this area. Subsequently, analyzes the latest version of the Law of Organization and Procedure of the Court of Auditors, especially those aspects related to the accountability and financial responsibility. Afterwards, this essay identifies the financial organisation of the three Branches, characterizing their structures and functions, and analyses the impact of the Integrated System for the Management of National Defence (SIGDN). In a systemic approach, analyses the competencies in two levels: in the legal-administrative level, the authority to conduct administrative acts; and in the realm of training, as a useful and essential qualification to fulfil the place of duty. Finally, recommendations are made related to the management of financial resources in the context of the Armed Forces training.

PALAVRAS-CHAVE

- ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS FINANCEIROS
- CONTROLO EXTERNO
- CONTROLO FINANCEIRO
- DINHEIROS PÚBLICOS
- FINANÇAS PÚBLICAS
- INFRACÇÃO FINANCEIRA
- ORGANIZAÇÃO FINANCEIRA DAS FORÇAS ARMADAS
- RESPONSABILIDADE FINANCEIRA
- RESPONSABILIDADE FINANCEIRA REINTEGRATÓRIA
- RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA
- TRIBUNAL DE CONTAS

LISTA DE ABREVIATURAS

- A -

ADMAER - Administração aeronáutica

ARF - Administração de Recursos
Financieros

Art.º - Artigo

Al. - Alínea

- C -

CCNG - Curso Complementar Naval de
Guerra

CDC - Comandante, Director ou Chefe

CEM - Curso (ou Chefe) de Estado-Maior

CEMA - Chefe do Estado-Maior da
Armada

CEME - Chefe do Estado-Maior do
Exército

CEMFA - Chefe do Estado-Maior da
Força Aérea

CFin - Centro de Finanças

Cfr. - Confira

CLAFA - Comando Logístico e
Administrativo da Força Aérea

Cmd Log - Comando da Logística

CN - Comando Naval

COFA - Comando Operacional da Força
Aérea

CPA - Código de Procedimento
Administrativo

CPLP - Comunidade dos Países de Língua
Portuguesa

CPOG - Curso de Promoção a Oficial
General

CPOS - Curso de Promoção a Oficial
Superior

- D -

DAR - Direcção do Apuramento de
Responsabilidades

DFin - Direcção de Finanças

DFFA - Direcção de Finanças da Força
Aérea

DGAM - Direcção Geral da Autoridade
Marítima

DGO - Direcção Geral do Orçamento

DGTF - Direcção Geral do Tesouro e
Finanças

DL - Decreto-Lei

DR - Diário da República

DReg - Decreto Regulamentar

DVIC - Departamento de Verificação
Interna de Contas

- E -

EAI - Esquadra de Administração e
Intendência

EMFAR - Estatuto dos Militares das
Forças Armadas

EMFGA - Estado-Maior General das
Forças Armadas

- F -

FAP - Força Aérea Portuguesa

FFAA - Forças Armadas

- G -

GA - Grupo de Apoio

- I -

I.e. - *Id est* (isto é)

IGDN - Inspeção-Geral da Defesa
Nacional

IGE - Inspeção-Geral do Exército

IGF - Inspeção-Geral de Finanças

IGFA - Inspeção-Geral da Força Aérea

IGFSS - Instituto de Gestão Financeira da
Segurança Social

ISC - Instituições Superiores de Controlo
Financeiro

- L -

LDNFA - *Lei de Defesa Nacional e das Forças Armadas*
LEO - *Lei de Enquadramento Orçamental*
LOE - *Lei Orgânica do Exército*
LOFA - *Lei Orgânica da Força Aérea*
LOMAR - *Lei Orgânica da Marinha*
LOPTC - *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*

- M -

MDN - *Ministério da Defesa Nacional*

- N -

N.º - *Número*

- O -

OCAD - *Órgão Central de Administração e Direcção*
OE - *Orçamento de Estado*

- P -

POCP - *Plano Oficial de Contabilidade Pública*

- Q -

QEQ - *Quadro Europeu de Qualificações*

- R -

RAFE - *Reforma da Administração Financeira do Estado*
RAFN - *Regulamento de Administração da Fazenda Naval*
RAFM - *Regulamento de Administração Financeira da Marinha*
RFA - *Regulamento da Força Aérea*
RIGORE - *Rede Integrada de Gestão dos Recursos do Estado*

- S -

SA - *Serviço Administrativo*
SAF - *Serviços Administrativos e Financeiros*
SAFM - *Sistema de Administração Financeira da Marinha*
SCI - *Sistema de Controlo Interno*
SecLog - *Secção Logística*
SF - *Serviço de Finanças*
SIGDN - *Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional*
SPA - *Sector Público Administrativo*
SPE - *Sector Público Empresarial*
SSF - *Superintendente dos Serviços Financeiros*

- T -

TC - *Tribunal de Contas*
TE - *Tempos escolares*
TII - *Trabalho de Investigação Individual*

- U -

UEO - *Unidade, Estabelecimento e Órgão*

- V -

Vd. - *Vide (veja)*
V.g. - *Verbi gratia (por exemplo)*
VCEMA - *Vice-Chefe do Estado-Maior da Armada*
VCEME - *Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército*
VCEMFA - *Vice-Chefe do Estado-Maior da Força Aérea*

Introdução

Nas sociedades modernas e desenvolvidas constata-se uma crescente cultura de exigência e responsabilidade, por parte dos contribuintes e cidadãos, cabendo a quem gere dinheiros públicos, na satisfação de necessidades colectivas, o dever de prestar contas pela utilização dos recursos que lhe foram confiados e responder perante uma entidade com poder para lhe *tomar contas*, demonstrando que agiu em conformidade com o Direito e com salvaguarda do interesse público comum.

Assiste-se então a um aprofundamento do processo de responsabilização dos gestores de fundos públicos pelo rigor e regularidade das contas prestadas (*accountability*) e pelo desempenho na boa gestão dos dinheiros que lhe são confiados (*value for money*), segundo critérios de economia, eficiência e eficácia. Aliás, a satisfação das necessidades públicas é, cada vez mais, analisada não sob o prisma estrito do interesse geral, mas na lógica da utilidade e do mercado – a escola da escolha pública (*public choice*).

Ao abrigo do princípio da responsabilidade – consagrado constitucionalmente na ordem jurídica interna e trave-mestra do Estado de Direito Democrático (Tavares, 2000:8) – quando um funcionário e agente do Estado e das demais entidades públicas pratique um acto de execução financeira pública, violando a lei, prevê-se que fique sujeito a sanções ou, pelo menos, obrigado a proceder a uma reparação em consequência do acto praticado. Incorre, dessa forma, em *responsabilidade* pela prática de acto ilícito, podendo esta assumir cumulativamente várias formas ou tipos – criminal, civil, disciplinar ou financeira.

Os Ramos das Forças Armadas (FFAA), enquanto órgãos dotados de autonomia administrativa, dispõem de créditos inscritos no Orçamento de Estado e os seus dirigentes têm poderes para praticarem actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da designada *gestão corrente*. Apesar de competir aos Chefes de Estado-Maior a administração financeira e patrimonial dos respectivos Ramos, a lei permite que alguns dos seus poderes sejam exercidos por órgãos ou agentes seus subordinados (v.g. Comandantes, Directores ou Chefes), quando devidamente autorizados.

Por outro lado, em virtude da reestruturação em curso no âmbito da administração central do Estado e dos processos de reorganização e de integração funcional a decorrer no Ministério da Defesa Nacional, assiste-se a uma significativa mudança na forma de prestação de contas ao Tribunal de Contas (TC), em particular, com o facto de as Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO) deixarem de prestar contas directamente ao TC, constituindo-se os Ramos como *entidades únicas prestadoras de contas*.

É neste **contexto** que o estudo da responsabilidade financeira dos Comandantes, Directores ou Chefes (CDC) dos três Ramos das FFAA assume particular relevância, até porque o poder de autoridade inerente às funções de comando, direcção ou chefia implica a *responsabilidade* pelos actos que por si ou por sua ordem forem praticados, tal como é definido no art.º 10º do Estatuto dos Militares das Forças Armadas (EMFAR).

Objecto de estudo e sua delimitação

Evidenciada a **importância do tema**, cumpre agora justificar o fundamento da sua escolha. É parte integrante do currículo do Curso de Estado-Maior Conjunto (CEM-C) a realização de um Trabalho de Investigação Individual (TII) sobre uma área específica do conhecimento militar com interesse para as Forças Armadas e/ou Defesa Nacional, aplicando a metodologia de investigação científica. Para este trabalho de investigação, o **objectivo** proposto foi o de analisar, fundamentalmente, o dever da prestação de contas a que estão sujeitos os CDC dos três Ramos das Forças Armadas, num contexto de alteração do modelo e modo de prestação de contas dos Ramos perante o TC, com a **finalidade** de esclarecer a problemática da responsabilidade financeira dos CDC perante as normas jurídicas que regulam o controlo dos dinheiros públicos.

Dada a vastidão de assuntos que, directa ou indirectamente, podem ser envolvidos no âmbito do tema proposto, entendemos necessário **delimitar o objecto de estudo**, centrando a nossa análise na responsabilidade financeira dos CDC das UEO pertencentes às estruturas financeiras dos três Ramos das FFAA (estes dotados de mera autonomia administrativa).

Metodologia

Não obstante as iniciais hesitações e incertezas, normais em todas as investigações, procurámos encontrar um fio condutor tão claro quanto possível, para que o trabalho se estruturasse com coerência. Na tentativa de definir uma **questão central** que simultaneamente rompesse com os *preconceitos e noções prévias* e fosse suficientemente *clara, exequível e pertinente*, formulámos a seguinte: *Em que medida o exercício profissional no âmbito financeiro suscita por parte dos CDC, dos três Ramos das FFAA, um especial dever de cuidado, num contexto de crescente relevância da boa gestão dos dinheiros públicos e tendo como referência o ordenamento jurídico vigente?*

Com o propósito de encontrar vias de análise, para o problema colocado através da questão central, identificámos quatro **questões derivadas (QD)**:

- QD1. De que forma se articula a estrutura financeira dos três Ramos das FFAA para responder às necessidades de boa gestão de dinheiros públicos?*
- QD2. De que forma os três Ramos das FFAA institucionalizam regras e procedimentos que facilitem a plena assunção, por parte dos CDC, das responsabilidades financeiras inerentes aos cargos que ocupam, num quadro de inevitável aumento do nível de exigência legislativo?*
- QD3. De que forma se repercutem as responsabilidades financeiras dos CDC, dos três Ramos das FFAA, no seu desempenho?*
- QD4. Em que medida a formação, no âmbito da administração de recursos financeiros (ARF), actualmente existente nos três Ramos das FFAA, possibilita aos CDC exercer a boa gestão dos dinheiros públicos que lhe forem confiados?*

Tendo por finalidade guiar-nos no trabalho de pesquisa, construímos um **modelo de análise** que desse respostas às questões formuladas e que antecipasse as relações entre fenómenos e conceitos capazes de os explicar, através de respostas prováveis, hipotéticas e provisórias – i.e. *hipóteses*. Assim, neste estudo equacionamos as seguintes **hipóteses**:

- H1. A estrutura financeira actualmente existente nos três Ramos das FFAA permite uma boa gestão dos dinheiros públicos, no respeito pela ordem jurídica vigente.*
- H2. As regras e procedimentos actualmente institucionalizados nos três ramos das FFAA facilitam a plena assunção, por parte dos CDC, das responsabilidades financeiras inerentes aos cargos que ocupam.*
- H3. As responsabilidades financeiras inerentes ao cargo de CDC, dos três ramos das FFAA, condicionam o seu desempenho, pelo aumento do nível de exigência legislativo.*
- H4. Os planos de formação, no âmbito da ARF actualmente existente nos três Ramos das FFAA, não fornecem as competências necessárias aos CDC para exercer a boa gestão de dinheiros públicos.*

A sistematização conceptual do objecto de investigação é parte integrante do modelo de análise e visa clarificar as noções e os conceitos inerentes ao problema, para evitar desvios ou confusões na análise. Nesse sentido, identificámos um **corpo de conceitos** que, por razões de ordem prática, se encontra compilado no Apêndice 1 (Glossário).

O **percurso metodológico** seguido foi organizado em várias etapas: inicialmente, uma intensa investigação baseada na pesquisa monográfica, publicações em série e documentação legislativa e oficial no espectro da gestão pública, com particular incidência na questão da responsabilidade financeira; posteriormente, efectuámos um prolongado trabalho de campo

baseado na realização de contactos pessoais e entrevistas a entidades envolvidas nesta temática; paralelamente, aplicámos um instrumento para recolha de informação, sob a forma de questionário electrónico, a CDC¹ do universo de UEO dos três Ramos das FFAA.

Estrutura Geral

No intuito de responder ao desafio proposto articulámos o estudo em quatro partes distintas mas complementares. Numa *primeira parte*, para uma melhor compreensão do objecto em análise, enquadrámos a temática da responsabilidade financeira em vertentes distintas: a conceptual, onde analisamos a questão da responsabilidade na gestão pública; a do controlo e fiscalização dos dinheiros públicos, fundamental para o apuramento de responsabilidades; a legislativa, permitindo-nos identificar os diplomas legais mais relevantes, no âmbito da temática em análise.

Numa *segunda parte*, propomo-nos dissecar a versão mais recente da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* (LOPTC), em particular os aspectos relacionados com a prestação de contas² e com a responsabilidade financeira.

Numa *terceira parte*, é nosso intento identificar a organização financeira dos três Ramos das FFAA, caracterizando os seus órgãos e atribuições mas, também, no âmbito do fluxo de informação e procedimentos necessários ao desenvolvimento e alimentação do processo financeiro, analisar o impacto do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN).

Numa *quarta parte*, numa lógica sistémica, tratamos a questão das competências em dois planos distintos: no plano jurídico-administrativo, enquanto poderes para a realização de actos administrativos, e no plano da formação, enquanto qualificação útil no desempenho do cargo.

Enfim, nas *conclusões*, identificamos os aspectos mais relevantes resultantes da investigação, permitindo-nos encontrar respostas às questões elencadas e, dessa forma, cumprir os objectivos definidos. Apresentamos ainda algumas recomendações que esperamos, de alguma forma, possam constituir-se como um contributo útil para uma melhor gestão dos dinheiros públicos nas FFAA.

¹ Actualmente no desempenho dessas funções mas, também, a Oficiais que recentemente as tenham desempenhado, no caso dos Auditores do Curso de Promoção a Oficial General, a decorrer no Instituto de Estudos Superiores Militares (IESM).

² Neste âmbito, fazemos um exercício prospectivo relacionado com as tendências para a prestação de contas, que remetemos para o Apêndice 5 (Tendências para a prestação de contas).

Capítulo 1 - Enquadramento

O conceito de responsabilidade financeira não parecia ser, até há algum tempo, dos mais claramente definidos pela ciência jurídica, talvez por integrar elementos providos de diferentes ramos do Direito (Cluny, 1999:101). A administração de dinheiros públicos, no entanto, exigindo a definição de um quadro próprio de responsabilidades – adequado ao rigor e eficácia do respectivo controlo – permite assumir que não pode haver funções financeiras sem formas adequadas de responsabilização. Também por essa razão, a violação das regras escritas a que está sujeita a boa gestão dos dinheiros públicos, ferindo a integridade do património financeiro do Estado e a regularidade da respectiva gestão financeira, gera uma particular responsabilidade, típica, com um regime jurídico próprio (Gaspar, 2001).

Para um melhor desenvolvimento e compreensão da temática em apreço julgamos fundamental, neste primeiro capítulo, fazer o seu enquadramento segundo três vertentes distintas e que, no seu conjunto, nos situarão no paradigma que consideramos adequado: uma primeira, relativa às responsabilidades na gestão pública, que nos permitirão clarificar conceptualmente a questão da responsabilidade financeira, “*lato sensu*”; posteriormente, abordaremos o sistema de controlo e fiscalização dos dinheiros públicos, fundamental para o apuramento de responsabilidades financeiras; por último, identificaremos os diplomas legais que consideramos mais relevantes, no quadro do assunto em análise.

1.1. As responsabilidades na gestão pública

Etimologicamente, o termo *responsabilidade* deriva do latim *re-spondere*, ou seja, comprometer-se perante alguém (*spondere*) em retorno (*re*). Uma vez que, originariamente, compromisso e responsabilidade estão naturalmente implicados podemos definir responsabilidade, genericamente, como “carácter ou estado em que alguém (o responsável) se encontra, pelo qual, por força de um compromisso, de um contrato, de uma relação social, de uma nomeação, fica sujeito a responder, a “prestar contas” pelos seus actos, com todas as consequências inerentes” (Tavares, 2000: 5).

Por outro lado, a actividade financeira corresponde “à utilização de meios económicos (meios objectivamente raros susceptíveis de aplicações alternativas) por entidades públicas ou pela própria comunidade, a fim de satisfazer necessidades comuns” (Franco, 2007: 13). Ela constitui, assim, o núcleo central das finanças públicas, que consistem na “afecção pelo poder (político ou administrativo) de bens ou serviços adequados para a satisfação de necessidades colectivas da sociedade e do Estado” (Franco *apud* Gaspar, 2001). Podemos

então definir *actividade financeira pública* como a “actividade que o Estado e outras instituições públicas desenvolvem para satisfazer necessidades económicas mediante a afectação de recursos escassos ou bens económicos, quer obtendo esses recursos (receitas), quer afectando-os (despesas) ou gerindo-os permanentemente (património)” (Gaspar, 2001). Os dinheiros públicos são confiados a certos agentes político-administrativos, que respondem quer pela sua integridade quer pela validade e regularidade das operações sobre eles praticadas, *maxime*, pela sua boa gestão.

A *responsabilidade pela gestão*, enquanto princípio fundamental do moderno Direito financeiro³, implica que “todos os gestores de dinheiros, fundos ou outros valores públicos devem prestar contas, do início ao termo do exercício das funções ou por gerências/exercícios anuais, e, por meio delas e da prestação dos convenientes esclarecimentos e elementos, respondem perante uma entidade com o poder de lhe tomar contas, declarando-os quites (i.e. fieis e livres de encargos), credores ou devedores do Estado e aplicando as sanções que ao caso caibam” (Franco, 2007:468). Neste sentido, a responsabilidade constitui um dever e uma sujeição dos *contáveis*⁴, que se configuram como seus sujeitos passivos e o TC como órgão julgador, sendo o Estado (Fazenda Nacional) titular dos fundos confiados objecto da prestação de contas (Franco, 2007:469).

A prática de actos financeiros ilegais ou irregulares, podem, acarretar dois tipos de consequências genéricas (Franco, 2007:479):

- No plano do *valor jurídico do acto* – a sua inexistência, invalidade, ineficácia ou mera irregularidade;
- No que se refere ao *agente* que o praticou, ou a outros com ele relacionados e à *licitude* do acto, colocam aquele em situação de estar *sujeito a diversas sanções* ou *investido em obrigações diversas*, resultantes da violação da lei.

É esta segunda situação que, em termos amplos, se designa por *responsabilidade pela prática de actos financeiros*, podendo assumir diversas naturezas (Franco, 2007: 479):

- *Responsabilidade política*⁵. É apreciada por órgãos políticos, v.g. o Parlamento, sob pena de haver uma sanção política (v.g. a demissão...) (Tavares, 2000:14).
- *Responsabilidade criminal*. Há diversos crimes que podem derivar da prática de actos ilícitos relacionados com dinheiros públicos. Neste caso há a distinguir os

³ O princípio da responsabilidade está também consagrado constitucionalmente e é uma trave-mestra da nossa ordem jurídica e do Estado de Direito Democrático (Tavares, 2000:8).

⁴ Todos aqueles a quem foram confiados dinheiros públicos, quer liquidem e cobrem receitas, que autorizem, confirmem ou paguem despesas (Franco, 2007: 469).

⁵ Através da apreciação da Conta Geral do Estado é também efectivada a responsabilidade orçamental (Franco, 2007:480).

crimes de responsabilidade em que podem incorrer os titulares de cargos políticos que atentarem contra a probidade da Administração, contra a guarda e emprego constitucional dos dinheiros públicos e contra as leis da contabilidade pública, bem como os *crimes financeiros* consagrados na lei penal (v.g. corrupção, abuso de confiança, etc.) (Franco, 2007:480).

- *Responsabilidade civil*. Os prejuízos provocados ao Estado e outras entidades públicas em virtude da prática culposa de actos financeiros ilegais são indemnizáveis, como quaisquer outros prejuízos (Franco, 2007:481).
- *Responsabilidade disciplinar*. Aplica-se aos agentes administrativos ou a outros entes sujeitos a poder disciplinar; “os princípios da discricionariedade do exercício do poder disciplinar e da atipicidade das respectivas infracções tornam fácil que a prática de um acto financeiro irregular, por inconveniente para o serviço, dê azo a responsabilidade disciplinar” (Franco, 2007:480).
- *Responsabilidade financeira “lato sensu”*. A sua apreciação compete exclusivamente ao TC, consubstanciando-se na obrigação de reintegração nos casos de alcance, desvio de dinheiros ou valores públicos, e ainda de pagamentos indevidos (responsabilidade financeira reintegratória)⁶ e/ou na aplicação de multas, nos casos de violação de certos deveres ou obrigações (responsabilidade sancionatória por infracções financeiras ou não financeiras) (Tavares, 2000:15).

O princípio geral a respeito destas diversas formas de responsabilidade, é que são cumulativas, isto é, umas não excluem as outras, em virtude dos seus diferentes fundamentos e regimes jurídicos. Quando o TC toma conhecimento de que pode haver lugar às responsabilidades criminal, civil e disciplinar, deve encaminhar os elementos indiciatórios ou probatórios para os tribunais criminal e cível, respectivamente, e para a entidade que detenha o poder disciplinar (Martins, et al., 2007:307).

Assim, e em jeito de sistematização, adoptamos como conceito de responsabilidade financeira o definido no Dicionário Jurídico da Administração Pública, pelo actual Presidente do TC, Dr. Guilherme d’Oliveira Martins, em que esta é “o dever e sujeição por parte de alguém a quem sejam confiados dinheiros públicos – os titulares de cargo político, de cargo público em geral, os funcionários e agentes do Estado e demais entidades públicas, bem como entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiários, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos – à prestação de contas

⁶ A este respeito, vd. ponto 2.1. do Apêndice 2 (Entrevistas) – Resumo da entrevista dada pelo Juiz Conselheiro José F. F. Tavares, Director-Geral do Tribunal de Contas.

e a sanções ou à obrigação de proceder a uma reparação em consequência do acto de execução financeira praticado em violação da legislação em vigor” (2007: 642).

1.2. O controlo e fiscalização dos dinheiros públicos

Nos Estados modernos⁷, onde existe uma crescente exigência social de correcta afectação de recursos públicos, os cidadãos aceitam a tributação em nome da prossecução do interesse público, e não de qualquer outro interesse e têm, conseqüentemente, o direito de exigir que a gestão dos recursos públicos seja sujeita a um controlo apropriado que, enquanto actividade, visa informar, com independência, os contribuintes da legalidade, mérito, transparência e finalidade pública da gestão (Moreno, 2006: 33).

Numa perspectiva mais *técnica*, considera-se *controlo financeiro público* como o conjunto de actividades destinadas, por um lado, à verificação da fidelidade e da exaustão das contas, e dos registos contabilísticos e dos estados financeiros, bem como da *legalidade e regularidade*⁸ das operações subjacentes a tais contas, relativamente a todas as entidades do Sector Público; por outro, como tendo por objectivo apreciar a eficácia, economia e eficiência, numa palavra a boa gestão financeira, bem como a preservação do ambiente, relativamente a todas as operações que envolvam dinheiros públicos; de igual modo, como tendo por fim ajuizar da justeza técnica e da transparência do comportamento – do agir – dos gestores, no tocante aos dinheiros públicos que administram, no quadro de todo o Sector Público; finalmente como tendo por missão avaliar o impacto social, os efeitos, os resultados das políticas, das acções, dos programas, das medidas e dos projectos públicos, bem como a utilidade social das estruturas organizatórias do Sector Público e, ainda, a qualidade das respectivas prestações (Moreno, 2006: 259).

O controlo das finanças públicas compete a todos e de forma organizada, naturalmente, como condição da respectiva eficácia. Cabe a quem gere os recursos públicos, ao sistema institucional de controlo criado e a todos os *stakeholders* do Estado. Entre estes, naturalmente, releva o cidadão contribuinte, mas também as organizações nacionais e estrangeiras credoras do Estado e as demais Nações e organizações internacionais, parceiras para o bom desempenho económico e para o respectivo financiamento (Mendes, et al., 2006: 83) (vd. Figura 1 – Sistema de controlo político e financeiro dos dinheiros públicos).

⁷ “Estados fiscais”, em que as tarefas atribuídas ao Estado e os direitos essenciais dos cidadãos são financiados, sobretudo, por via das receitas provenientes dos impostos.

⁸ Vd. Apêndice 1 (Glossário).

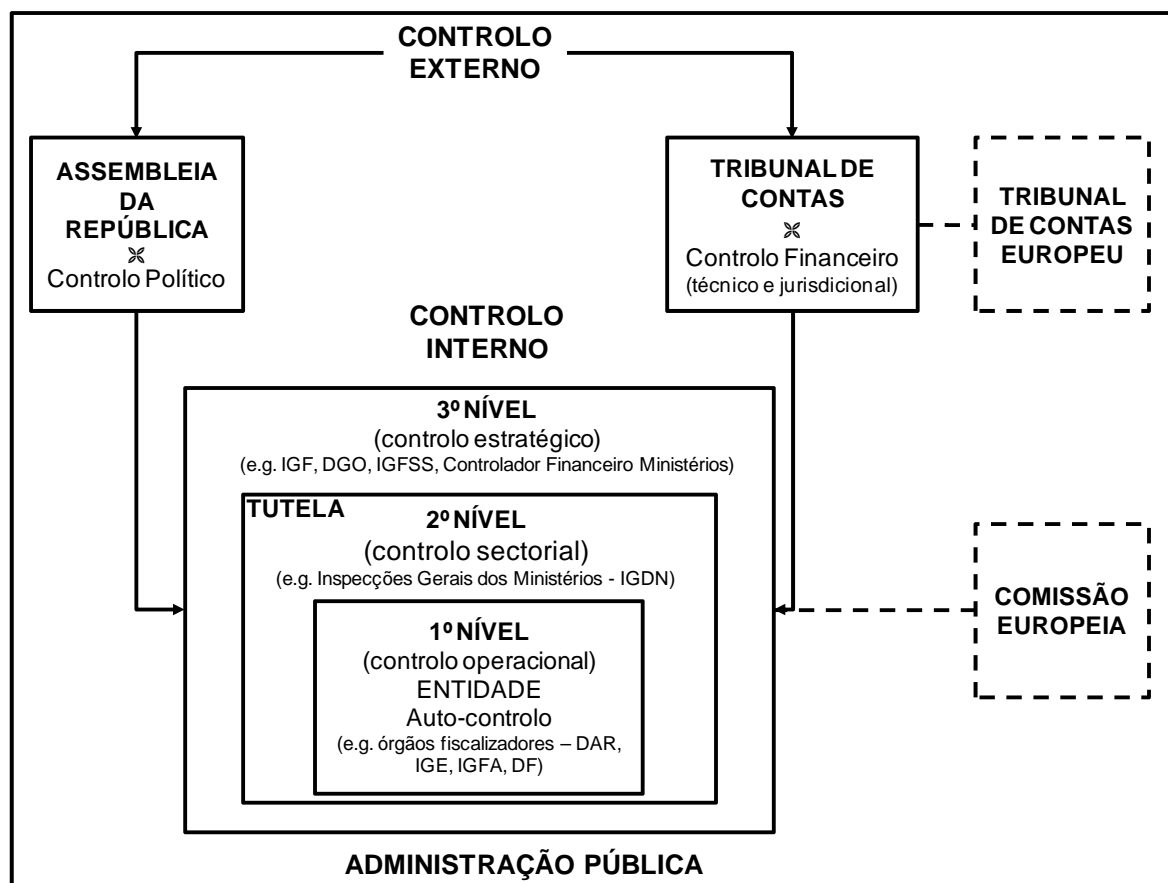


Figura 1 – Sistema de controlo político e financeiro dos dinheiros públicos.
(Fonte: adaptado de Mendes, et al., 2006: 87)

Embora com um objecto comum – o controlo financeiro público – controlo interno e controlo externo constituem, organicamente, duas realidades distintas mas complementares. De uma forma necessariamente breve vejamos como Carlos Moreno os distingue: “*controlo interno* organiza-se e funciona no interior da gestão financeira pública; está integrado, regra geral, nas estruturas organizatórias e dirigentes do sector Público gestor; depende sempre, directa ou indirectamente e, em última instância, do Governo; serve a gestão e os gestores financeiros públicos; constitui uma função técnica da gestão, em conjunto com as de planeamento e execução. O *controlo externo* organiza-se e funciona fora de qualquer nível, plano ou estrutura de gestão financeira pública; é independente de todos os órgãos gestores do Estado e, em particular, do Governo, que é *in fine*, o controlado; serve e está ao serviço, antes de mais, dos cidadãos e contribuintes, dos quais é o máximo garante e defensor da correcta gestão dos dinheiros de que aqueles foram privados, para serem confiados aos gestores públicos, com vista à realização, em nome e por conta dos cidadãos, do bem-estar social, da eficiência económica e da equidade, na redistribuição da riqueza” (2006: 39).

Abordemos algumas das relações entre o controlo interno e externo que nos parecem pertinentes, no âmbito da investigação. À luz da legislação nacional, os serviços das entidades de controlo interno (designadamente as Inspecções-Gerais) estão sujeitos a um especial dever de colaboração com o TC (cfr. n.º 1 do art.º 12º da Lei n.º 98/97⁹, de 26 de Agosto - *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* (à qual, doravante, faremos menção como LOPTC)) devendo aqueles comunicar ao TC os seus programas anuais e plurianuais de actividades e respectivos relatórios de actividades (cfr. al. a) do n.º 2 do art.º 12º da LOPTC). Refira-se a este respeito, que é ao TC que cabe apreciar a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno (SCI) (cfr. al. f) do n.º 1 do art.º 5º da LOPTC). O sistema e os procedimentos de controlo interno dos serviços ou instituições responsáveis pelas operações de execução orçamental estão sujeitos a auditoria no quadro do funcionamento do SCI, à luz dos respectivos princípios de coordenação e tendo presentes os princípios de auditoria internacionalmente consagrados (cfr. n.º 2 do art.º 62 da Lei 91/2001¹⁰, de 20 de Agosto - *Lei de Enquadramento Orçamental* (à qual, doravante, faremos menção como LEO)). Para este efeito, a LEO determina, designadamente, que o Parlamento solicite ao TC, em cada ano, a auditoria de dois organismos do SCI (cfr. n.º 4 do art.º 62º da LEO).

Independentemente das modalidades de controlo interno ou externo, atendendo ao momento em que é executado, o controlo pode ser, prévio (*a priori*, preventivo ou antecipado), contemporâneo (ou concomitante) e sucessivo (*a posteriori*) (Ribeiro, 2006: 36).

No âmbito do sistema integrado de controlo financeiro nacional, o TC é, nos termos constitucionais (cfr. n.º 1 do art.º 214º da Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto), o órgão supremo de controlo da actividade financeira do Estado, integrando as suas competências, segundo o critério da natureza (Tribunal de Contas, 1999):

- *Poderes de controlo financeiro*, exercidos através de acções de fiscalização em sentido técnico, e destinadas à preparação dos relatórios e pareceres sobre a Conta Geral do Estado e Contas das Regiões Autónomas, bem como à produção de relatórios ligados à actividade financeira das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo;
- *Poderes jurisdicionais*, traduzidos na efectivação de responsabilidades financeiras, mediante processos de julgamento de contas ou de responsabilidades financeiras (ou demais espécies processuais legalmente previstas).

⁹ Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, Lei n.º 1/2001, de 4 de Janeiro, Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto (que a republicou) e Lei n.º 35/2007, de 13 de Agosto.

¹⁰ Com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2002 de 28 de Agosto, Lei n.º 23/2003, de 2 de Julho e Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto.

1.3. Enquadramento legislativo

Encontramos referências explícitas à questão da responsabilidade financeira em diversas normas jurídicas, v.g., na LOPTC, na LEO, no Decreto-Lei (DL) n.º 191/99 de 5 de Junho (regime de tesouraria do Estado), e mesmo na Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto, ao estabelecer as competências jurisdicionais do TC.

A função jurisdicional¹¹ do TC (a jurisdição financeira em sentido próprio) consiste, sobretudo, no julgamento das contas. “Esta é uma actividade constituída pela determinação da correcção e legalidade das contas apresentadas no final do exercício ou da gerência financeira (em princípio anual), por todos os responsáveis por dinheiros públicos (os que cobram receitas ou pagam despesas; ou os que autorizam o respectivo pagamento), verificando a respectiva conformidade legal” (Franco *apud* Gaspar, 2001). Cabendo, em exclusivo, ao TC a efectivação de responsabilidades financeiras decorrentes da prática de actos ilegais ou irregulares da gestão e utilização de dinheiros públicos, a disciplina jurídica que tutela o apuramento da responsabilidade financeira encontra-se na LOPTC. No Capítulo 2, analisaremos os aspectos que julgamos mais pertinentes deste diploma, relacionados com o âmbito do trabalho.

Acrescente-se, ainda, que no âmbito da terceira revisão da LEO (cfr. Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto) foram acrescentadas novas disposições relacionadas com a responsabilidade financeira, no quadro do controlo orçamental, em particular, da fiscalização administrativa e jurisdicional da execução do Orçamento do Estado (cfr. art. ºs 58-72 da LEO).

No âmbito do presente trabalho julgamos importante verificar de que forma as Forças Armadas se inserem, administrativamente, no Estado. Apesar da multiplicidade de atribuições, o Estado tem personalidade jurídica una. “Do vasto conjunto de atribuições que tem, o Estado reserva para si próprio e acciona directamente, através dos seus próprios órgãos e serviços, aquelas que considera mais apropriado satisfazer desse modo” (Pimentel, 2007: 116). É a administração directa do Estado¹², onde as Forças Armadas se inserem, através do Ministério da Defesa Nacional (cfr. art.º 35º da Lei n.º 29/82 de 11 de Dezembro – Lei de Defesa Nacional e das Forças Armadas (à qual, doravante, faremos menção como LDNFA)).

Os órgãos do Estado directamente responsáveis pela Defesa Nacional e pelas FFAA são o Presidente da República, a Assembleia da República, o Governo, o Conselho Superior de Defesa Nacional e o Conselho Superior Militar (cfr. nº 1 do art. 37º LDNFA). Subordinados ao Governo e directamente responsáveis pelas FFAA e pela componente militar da Defesa

¹¹ A Lei 98/97 (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas) separa claramente a função controlo/auditoria da função jurisdicional, de julgamento de responsabilidades financeiras.

¹² “É, pois, a actividade administrativa que é exercida pelos órgãos e serviços integrados na pessoa colectiva Estado” (Pimentel, 2007: 116).

Nacional surgem¹³: o Conselho de Chefes de Estado-Maior, o CEMGFA e os CEM dos Ramos (cfr. n.º 2 do art. 37º da LDNFA). “Por razões de eficiência, a lei promove a *desconcentração administrativa*, isto é, atribui poderes de decisão que, em princípio, seriam de um órgão superior para outros órgãos daquele hierarquicamente dependentes, ou permite que um órgão superior autorize que alguns dos seus poderes sejam exercidos por órgão ou agente seu subordinado¹⁴” (Pimentel, 2007: 124).

Ainda em relação à instituição militar julgamos importante a constatação do que vem estabelecido no Estatuto dos Militares das Forças Armadas (EMFAR) quanto aos deveres e responsabilidades dos CDC.

Assim, o EMFAR estabelece que o militar que exerça funções de comando, direcção ou chefia exerce o poder de autoridade inerente a essas funções, sendo que o exercício dos poderes de autoridade implica a **responsabilidade** pelos actos que por si ou por sua ordem forem praticados (cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 10º do EMFAR). Caracteriza ainda, nos artigos 35º e 36º, o que o exercício de competências legalmente estabelecidas implica para as funções comando, direcção e chefia. Assim, a função comando traduz-se no exercício da autoridade que é conferida a um militar para dirigir, coordenar e controlar comandos, forças, unidades e estabelecimentos. O exercício da autoridade conferido pelas leis e regulamentos é acompanhado da correspondente responsabilidade, que não é delegável, sendo o CDC o único responsável, em todas as circunstâncias, pela forma como as forças ou unidades subordinadas cumprem as missões atribuídas (cfr. n.ºs 1 e 2 do art.º 35º do EMFAR). A função direcção ou chefia traduz-se no exercício da autoridade que é conferida a um militar para dirigir, coordenar e controlar estabelecimentos e órgãos militares. O exercício da autoridade conferida pelas leis e regulamentos é acompanhado da **correspondente responsabilidade, que não é delegável**, sendo o CDC o único responsável, em todas as circunstâncias, pela forma como os estabelecimentos e órgãos militares subordinados cumprem as missões atribuídas (cfr. n.º 1 e 2 do art.º 36º do EMFAR).

¹³ Os órgãos que a seguir se referem são *órgãos centrais* ou da *administração central do Estado* porque têm competência sobre todo o território nacional (Pimentel, 2007: 124).

¹⁴ Designam-se por órgãos locais os “órgãos cuja competência se exerce apenas sobre a parcela de território que lhes esteja legalmente atribuída, embora de acordo com as ordens, instruções e directivas dos órgãos centrais correspondentes”. Nas Forças Armadas, são exemplos de órgãos locais os Comandantes de Zona Militar e de Zona Marítima (Pimentel, 2007: 125).

Capítulo 2 - Prestação de contas e responsabilidade financeira

Feito que está o enquadramento da problemática em análise interessa, agora, a questão da prestação de contas, no âmbito da jurisdição e controlo financeiro do TC, para percebermos qual a sua relação com a responsabilidade financeira. É assim determinante que analisemos com pormenor a sua organização e funcionamento, *maxime*, a LOPTC¹⁵.

Uma das missões do TC, enquanto órgão de controlo externo das finanças públicas, é julgar as contas que a lei manda submeter-lhe. No entanto, dispõe de competências relativas à fiscalização prévia, à fiscalização concomitante e à fiscalização sucessiva e competência jurisdicional relativa à efectivação de responsabilidades financeiras. “A sua acção concretiza-se concedendo ou recusando visto aos processos a ele sujeitos, efectuando a verificação das contas das entidades sujeitas à sua prestação e realizando auditorias, quer durante o período de execução das despesas, quer após o encerramento do exercício” (Tribunal de Contas, 2006: 8).

2.1. As Entidades controladas e tipos de controlo

O TC exerce a função de controlo financeiro e a função de controlo jurisdicional em relação a todas as entidades que gerem ou utilizam dinheiros públicos, em geral (art.º 2º da LOPTC). Os Ramos das FFAA, enquanto serviços do Estado, estão naturalmente sujeitos a estas funções de controlo.

Através dos seus poderes de fiscalização prévia, o TC verifica se os instrumentos geradores de despesa (actos, contratos, etc.) ou representativos de responsabilidades financeiras directas e indirectas descritos na lei (vd. art.º 46º da LOPTC) estão em conformidade com as leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento orçamental (cfr. n.º 1 do art.º 44º da LOPTC). “A competência relativa ao exercício desta modalidade de fiscalização é exercida mediante a concessão ou recusa do visto nos actos jurídicos a ela sujeitos ou através da declaração de conformidade. A recusa do visto ou da declaração de conformidade terão como efeito a ineficácia do respectivo acto ou contrato” (Tribunal de Contas, 2008?).

No âmbito dos seus poderes de fiscalização concomitante, o TC “acompanha a execução de actos, contratos, orçamentos, programas e projectos e, em geral, a actividade financeira desenvolvida antes do encerramento da respectiva gerência” (Tribunal de Contas, 2008?).

¹⁵ Para melhor se perceber a organização do Tribunal de Contas vd. Anexo 1 (Organograma do Tribunal de Contas).

No âmbito da fiscalização sucessiva ou *a posteriori*, exercida depois de terminado o exercício ou a gerência e elaboradas as contas anuais, os poderes do TC, consubstanciam as seguintes formas de controlo (Tribunal de Contas, 2008?):

- Apreciação da execução do Orçamento de Estado e das Regiões Autónomas, mediante a elaboração de pareceres sobre as respectivas contas (nos termos das als. a) e b) do n.º 1 do art.º 5º, e 41º da LOPTC)
- Realização de auditoria de contas às contas das entidades do SPA, com vista a efectuar a avaliação dos respectivos sistemas de controlo interno, apreciando a legalidade, eficiência e eficácia da sua gestão financeira (cfr. al. d) do n.º 1 do art.º 5º, e art.ºs 40º e 54º da LOPTC);
- Realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza sobre a legalidade, a boa gestão financeira e os sistemas de controlo interno, tendo por base determinados actos, procedimentos, aspectos parcelares da gestão financeira ou a sua globalidade das entidades referidas no art.º 2º (cfr. als. f) e g) do n.º 1 do art.º 5º e art.º 55º, ambos da LOPTC);
- Verificação interna de contas restrita “à análise e conferência da conta apenas para demonstração numérica das operações realizadas que integram o débito e o crédito da gerência com evidência dos saldos de abertura e de encerramento e, se for caso disso, a declaração de extinção de responsabilidade dos tesoureiros caucionados” (nos termos do art.º 53º da LOPTC).

2.2. Da prestação de contas

A obrigação de prestar contas (*accountability*) materializa-se, entre outros deveres, na elaboração de determinados documentos, relatórios, quadros, balanços, demonstrações, etc., no final de um determinado período, podendo coincidir com o do ano civil, com o fim do mandato, com a cessação da actividade, com o termo de um determinado projecto ou a extinção do organismo¹⁶. Nessa altura devem elaborar-se e apresentar-se contas, conforme instruções do Tribunal¹⁷.

Com a nova redacção da al. g) do n.º 1 do art.º 51º, introduzida pela Lei n.º 48/2006, as entidades das FFAA que estão sujeitos à elaboração e prestação de contas são o *Estado-Maior*

¹⁶ O art.º 52º da LOPTC refere as condições e as datas em que as contas devem ser prestadas, v.g., *as contas, prestadas por anos económicos e elaboradas pelos responsáveis da respectiva gerência (...) são remetidas ao Tribunal até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam* (vd. n.ºs 1e 4 do art.º 52º).

¹⁷ V.g., no caso da organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), devem-se cumprir as Instruções n.º 1/2004 - 2ª Secção.

*General das Forças Armadas e respectivos Ramos*¹⁸. Esta recente alteração no modo de prestação de contas traz, presumivelmente, implicações no processo.

Desde logo, na diminuição em número das contas apresentadas, passando a haver apenas uma conta por Ramo o que se traduzirá, entre outros, na redução de diversos documentos e demonstrações, na organização da conta¹⁹, mas também, dos emolumentos a cobrar. O que é expectável é que seja apresentada uma conta por Ramo, consolidada, e não apenas o conjunto de várias contas meramente agregadas.

Outra implicação possível prende-se com o âmbito das auditorias realizadas pelo TC. A partir da referida alteração, as auditorias, pelo menos no âmbito da fiscalização sucessiva, serão a cada um dos Ramos, o que significa que quando o TC verifica as contas de uma determinada UEO está, na prática, a verificar as contas do Ramo a que ela pertence e cujo responsável é o CEM²⁰. Julga-se importante deixar claro que esta implicação não iliba os responsáveis directos pelas infracções financeiras tipificadas na lei (vd. exemplos no Apêndice 4 - Exemplos de infracções financeiras) pois a responsabilidade pela reposição dos respectivos montantes recai sobre o agente ou agentes da acção (cfr. n.º 1 do art.º 61º da LOPTC). O art.º 62º do mesmo diploma, por outro lado, prevê as situações em que os gerentes, dirigentes ou membros dos órgãos de gestão administrativa e financeira sejam responsabilizados subsidiariamente (cfr. al.s a), b) e c) do n.º 3 do art.º 62º da LOPTC):

- a) *Por permissão ou ordem sua, o agente tiver praticado o facto sem se verificar a falta ou impedimento daquele a que pertenciam as correspondentes funções;*
- b) *Por indicação ou nomeação sua, pessoa já desprovida de idoneidade moral, e como tal reconhecida, haja sido designada para o cargo em cujo exercício praticou o facto;*
- c) *No desempenho das funções de fiscalização que lhe estiverem cometidas, houverem procedido com culpa grave, nomeadamente quando não tenham acatado as recomendações do Tribunal em ordem à existência de controlo interno.*

No âmbito desta última alínea, provavelmente, terão de haver ajustamentos nos sistemas de controlo interno de cada um dos Ramos, pelo facto residente na diferença de

¹⁸ Na versão originária (Lei n.º 98/97) as entidades das FFAA que prestavam contas eram o EMGFA e respectivos Ramos, ***bem como as unidades militares***.

¹⁹ Ainda neste âmbito, devido ao facto da alteração do modo de prestação de contas ser recente, será necessário um esforço em relação ao mapa de fluxos de caixa, por parte dos Ramos, no sentido de harmonizar os saldos de abertura da conta única com os saldos de encerramento das diversas UEO, que prestavam contas do anterior modo.

²⁰ É importante relembrar que a competência para autorização de despesas (própria e delegada) está centrada no CEM de cada Ramo, apesar de a poder delegar

apresentação de diversas contas por Ramos – cada uma com um responsável próprio – e a prestação de contas única, da responsabilidade primária do CEM respectivo²¹.

No Apêndice 5 (Tendências da prestação de contas) fazemos um exercício prospectivo sobre a prestação de contas.

2.3. Da verificação de contas à introdução do feito em juízo

As contas são enviadas ao TC para efeitos de verificação e homologação, e endereçadas a entidades de tutela, a fim de serem objecto de apreciação e eventual aprovação. Trata-se de uma verificação sucessiva que se pode realizar através da verificação interna e/ou verificação externa ou auditoria de contas²² (Ribeiro, 2006: 38).

O Plenário da 2ª Secção aprova até 15 de Dezembro de cada ano, com subordinação ao plano trienal, o plano anual de verificação, do qual constam (vd. art.º 40º da LOPTC):

- A relação das entidades dispensadas da remessa de contas;
- A relação das entidades cujas contas são objecto de verificação externa;
- A relação das entidades cujas contas serão devolvidas com e sem verificação interna pelos serviços de apoio;
- O valor da receita ou despesa abaixo do qual as entidades sujeitas à prestação de contas ficam dispensadas de as remeter ao Tribunal;
- As auditorias a realizar, independentemente de processos de verificação de contas;
- As acções a realizar no âmbito do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado.

“As contas de reduzido valor, de entidades de pouco impacto na opinião pública, sem antecedentes de irregularidades nem objecto de críticas da comunicação social, estão naturalmente destinadas a ser dispensadas de envio ao Tribunal” (Ribeiro, 2006: 38). Relativamente às outras – i.e., às que ultrapassam determinados montantes pré-estabelecidos, pertencem a sectores considerados críticos ou foram objecto de denúncias e notícias negativas na comunicação social – o TC começa por seleccionar aquelas que submeterá a controlo ou verificação externa, que será realizado na sede da entidade em causa, podendo estender-se a todos os organismos com ela relacionados. Todas as restantes estão vocacionadas para uma observação formal no Departamento de Verificação Interna de Contas (DVIC)²³. Este

²¹ O grau de confiança dos sistemas de controlo interno obtém-se examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades.

²² Cabe ao Tribunal de Contas decidir a modalidade a adoptar, com base em critérios de actualidade, materialidade, oportunidade e risco (Ribeiro, 2006: 37).

²³ Vd. Anexo 1 (Organograma do TC). Acrescente-se que, normalmente, existe articulação entre os diversos departamentos, possibilitando que quando uma determinada entidade seja objecto de auditoria, num determinado ano, não será de verificação interna.

departamento procede a análises numerosas, embora simples. Verifica se: todos os documentos de elaboração e apresentação obrigatória foram remetidos ao Tribunal; houve cumprimento dos aspectos formais, datas, assinaturas, etc.; há correspondência entre saldos de abertura e de encerramento do exercício anterior; e procede à confirmação aritmética do "ajustamento"²⁴. "Apenas em casos de irregularidade manifesta, v.g., aparecimento de saldos negativos, erros grosseiros ou falhas inexplicáveis, se procederá à verificação externa destas contas. Caso contrário, as mesmas contas serão homologadas, pela 2ª Secção, e devolvidas" (Ribeiro, 2006: 39).

Centremo-nos nas contas que são objecto de fiscalização sucessiva através de auditorias ou verificação externa. Fala-se de auditorias quando se quer abranger um conjunto mais alargado de situações do que quando nos referimos a verificações externas.

A verificação externa de contas pressupõe a prévia existência e disponibilidade daquelas, i.e. que as contas tenham sido recebidas no TC, objecto de uma primeira apreciação interna e, posteriormente, sujeitas a trabalho de campo com análise *in loco*. Todavia, as contas podem não ter sido enviadas, não se encontrarem encerradas ou nem sequer existirem. Nestes casos, as acções de controlo assumem a designação de *auditorias*. "Basicamente, os princípios adoptados e as metodologias de trabalho são semelhantes, sofrendo apenas adaptações de pormenor, designadamente em relação ao âmbito" (Ribeiro, 2006: 39).

A auditoria, considerada como meio fundamental da acção controladora do TC, pode revestir-se de várias formas, destacando-se as seguintes: financeiras; operacionais ou de resultados; integradas; orientadas; de projectos ou programas; de sistemas; ambientais (Tribunal de Contas, 2008?). De qualquer forma o seu desenvolvimento é, genericamente, marcado pelas seguintes fases, com os respectivos produtos (Ribeiro, 2006: 42):

1. Estudo preliminar e planeamento – Plano Global de Auditoria
2. Trabalho de campo – Projecto de Relato
3. Contraditório – Apreciação das respostas
4. Redacção do projecto de relatório – Projecto de Relatório
5. Agendamento e discussão – Relatório

As primeiras quatro fases são desenvolvidas por um Departamento de Auditoria, sob a autoridade e supervisão de um Juiz Conselheiro²⁵. Este, por sua vez, apresenta o projecto de relatório em Sub-secção da 2ª Secção, composta por três Juízes. Caso não haja unanimidade, a discussão é alargada ao plenário da 2ª Secção (nove Juízes), podendo ainda ser alargada por

²⁴ O ajustamento é o confronto das somas do saldo de abertura e os débitos, por um lado, com a soma dos créditos e o saldo de encerramento por outro (Ribeiro, 2006: 39).

²⁵ Que é também o Conselheiro Relator.

iniciativa do Conselheiro Relator ou do Presidente. Depois de adoptado, o *projecto* transforma-se em *relatório* do TC e é objecto de um conjunto de operações destinadas a promover, designadamente, a publicidade e o *follow-up* com vista a assegurar que ele produz as melhorias de actuação pretendidas (Ribeiro, 2006: 42).

Os relatórios do TC, que incluem apreciações sobre legalidade, regularidade e boa gestão financeira, são sempre comunicados ao Procurador-Geral Adjunto, representante do Ministério Público, junto da Sede do TC (vd. n.º 4 do art.º 29º da LOPTC), a quem cabe, em primeiro lugar, a introdução do feito em juízo, para efeitos de julgamento de responsabilidade financeira. No entanto, os relatórios das acções de controlo do TC, bem como os relatórios das acções dos órgãos de controlo interno, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira podem dar origem a julgamento, podendo este ser requerido não só pelo Ministério Público, mas também – se este não acusar – por órgãos de direcção, superintendência ou tutela (no caso das acções do TC) ou por órgãos de controlo interno (no caso das acções realizadas pelos mesmos) (vd. n.º 1 do art.º 89º da LOPTC).

A efectivação de responsabilidades financeiras tem lugar mediante processos de julgamento de contas e de responsabilidades financeiras. O processo de julgamento de contas visa tornar efectivas as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios de verificação externa de contas. O processo de julgamento de responsabilidade financeira visa tornar efectivas as responsabilidades financeiras emergentes de factos evidenciados em relatórios das acções de controlo do Tribunal elaborados fora do processo de verificação externa de contas ou em relatórios dos órgãos de controlo interno (vd. n.ºs 1, 2 e 3 do art.º 58º da LOPTC).

2.4. Responsabilidade financeira: a reintegratória e a sancionatória

A LOPTC prevê duas modalidades de responsabilidade financeira: a reintegratória e a sancionatória. A primeira destina-se a assegurar a reposição ou entrada, no erário público, de dinheiros ou valores objecto de alcance, desvio, pagamento indevido, falta de liquidação ou cobrança. A segunda traduz-se na aplicação de multas por incumprimento de obrigações financeiras ou infracções de disposições tipificadas na lei (Ribeiro, 2006: 44).

Nos casos de alcance²⁶, desvio de dinheiros ou outros valores e ainda de pagamentos indevidos, o TC pode condenar o responsável a repor as importâncias abrangidas pela infracção, sem prejuízo de qualquer outro tipo de responsabilidade em que o mesmo possa incorrer (cfr. n.º1 do art.º 59 da LOPTC).

²⁶ V.g., teoricamente, alguém que não preste contas está em *alcance* por determinados dinheiros ou outros valores, pois não consegue explicar o destino que lhe deu.

Além destas, o TC pode ainda condenar o responsável a repor todas as importâncias não arrecadadas em prejuízo do erário público nos casos de prática, autorização ou sancionamento doloso que impliquem a *não liquidação, cobrança ou entrega de receitas* em violação das normas legais aplicáveis. Nos casos referidos anteriormente, a responsabilidade recai sobre o agente ou agentes da acção²⁷, ou seja, “sobre a pessoa a quem o facto ilícito é imputável e, *subsidiariamente*, sobre os membros dos órgãos de gestão administrativa e financeira ou equiparados, exatores dos serviços, organismos e outras entidades sujeitas à jurisdição do TC, se forem estranhos ao facto, nas situações tipificadas na Lei (vd. n.º 3 do art.º 62º da LOPTC). A efectivação da responsabilidade é feita por sentença condenatória do TC, proferida em colectivo e com respeito pelo princípio do contraditório (cfr. art.ºs 13º e 79º da LOPTC) (Martins, et al., 2007: 309). O Tribunal pode relevar ou reduzir a responsabilidade financeira quando se verifique negligência, devendo fazer constar da decisão as razões justificativas da redução ou relevação (cfr. n.º 2 do art.º 64º da LOPTC).

Por outro lado, os casos em que o TC pode aplicar multas, por infracções de natureza financeira são os que vêm indicados no n.º 1 do art.º 65º da LOPTC (vd. Apêndice 4 - Exemplos de infracções financeiras). Neste âmbito, o TC poderá revelar a responsabilidade quando se verificarem as situações tipificadas no n.º 8 do art.º 65º da LOPTC. Para além destas situações, o TC pode ainda aplicar multas perante as situações referidas no n.º 1 do art.º 66º da LOPTC (outras infracções). Estas multas têm um limite máximo – o correspondente a 40 UC²⁸ (3.840 €) – e as previstas no art.º 65º – o equivalente a 150 UC (14.400 €).

As multas são graduadas de acordo com a gravidade da falta, o grau de culpa dos agentes, o montante material dos valores públicos lesados ou em risco, o nível hierárquico dos responsáveis, a sua situação económica e a existência de antecedentes (art.º 67º, n.º2). Como já se disse, a aplicação das multas não impede que se efectivem em simultâneo as reposições devidas (cfr. n.º5 do art.º 65º). No entanto, *se o responsável proceder ao pagamento da multa em fase anterior à de julgamento, o montante a liquidar é o mínimo*²⁹ (cfr. n.º 3 do artº 65º da LOPTC), não prejudicando a efectivação da responsabilidade pelas reposições devidas, se for caso disso (cfr. n.º 6 do artº 65º da LOPTC).

²⁷ Na responsabilidade pelos alcances não há a consagração de uma responsabilidade objectiva. O que realmente se verifica é que a lei coloca a carga do responsável, desde que em funções, o ónus de provar que agiu sem culpa (Martins, et al, 2007: 310)

²⁸ A Unidade de Conta processual (UC), utilizada como valor de referência na fixação das custas judiciais, corresponde a ¼ do valor do salário mínimo nacional. A partir de 1 de Janeiro de 2007, foi feita a actualização do seu valor, com efeitos para o triénio 2007/09, passando a ser de 96 €(noventa e seis euros).

²⁹ Situação que tem ocorrido cada vez com mais frequência vd. ponto 2.1. do Apêndice 2 (Entrevistas) – Resumo da entrevista dada pelo Juiz Conselheiro José F. F. Tavares, Director-Geral do Tribunal de Contas.

Capítulo 3 - A organização financeira dos três Ramos das Forças Armadas

Uma vez analisada a questão da responsabilidade financeira, num sentido mais restrito, com os seus contornos jurídicos ditados pela LOPTC, é fundamental entendermos a organização financeira dos três Ramos das FFAA para, mais adiante, podermos deduzir as implicações da *responsabilidade financeira dos CDC e a sua aplicação nos três Ramos das FFAA*.

Quando nos referimos à organização financeira é nosso propósito tratar, não apenas das atribuições dos órgãos dos três Ramos que compõem a estrutura financeira, mas também – de uma forma necessariamente breve – do fluxo de informação e procedimentos necessário ao desenvolvimento e alimentação do processo financeiro, em particular, do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN).

No âmbito da organização financeira dos Ramos, consideramos de especial a importância a entrevista que os Directores (Superintendente, no caso da Marinha) financeiros nos deram, encontrando-se um resumo no Apêndice 2 (Entrevistas).

3.1. Estrutura financeira

Como já foi referido, os Ramos das FFAA inserem-se na administração directa do Estado, através do Ministério da Defesa Nacional. A sua gestão financeira rege-se pelo regime geral da contabilidade pública, sendo dotados de autonomia administrativa³⁰. Apesar de, no âmbito da Defesa Nacional, perseguirem fins semelhantes – relacionados com a utilização do instrumento militar – possuem organizações financeiras distintas, fruto, em grande parte, de mutações organizacionais que foram sofrendo ao longo da sua história³¹.

Por outro lado, a reestruturação em curso, no âmbito da administração central do Estado e dos processos de reorganização e de integração funcional a decorrer no âmbito do Ministério da Defesa Nacional – v.g., implementação do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN); alteração do modo e modelo de prestação de contas, seguindo o normativo do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e passando a haver uma “entidade única prestadora de contas”, através do seu responsável máximo – implicou que os

³⁰ Os serviços e organismos dispõem de créditos inscritos no Orçamento do Estado e os seus dirigentes são competentes para, com carácter definitivo e executório, praticarem actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente (cfr. art.º 3º do DL 155/92). Os Ramos das FFAA dependem quase exclusivamente do OE, embora possam gerar algumas receitas próprias. Prestam serviços e produzem bens, por vezes sem contraprestação, recorrendo a meios financeiros provenientes do OE.

³¹ Essas mutações devem-se a diversos factores, tais como, alteração das missões típicas, redimensionamento, imposições políticas, etc.

Ramos procedessem a alterações nas suas organizações. Essas alterações, de uma forma geral, estão actualmente em fase de implementação, nos três Ramos, o que provoca naturais ajustamentos estruturais e/ou procedimentais.

3.1.1. Marinha

Por Despacho de 9 de Janeiro de 2008, do Almirante CEMA, entrou em vigor o novo Regulamento de Administração Financeira da Marinha (RAFM) com produção de efeitos referidos a 1 de Janeiro de 2008, reestruturando o Sistema de Administração Financeira da Marinha (SAFM) no que concerne às suas estruturas, matriz de competências e formas de organização e funcionamento. Esta foi considerada uma *“medida estrutural indispensável à edificação do novo paradigma de gestão financeira e de um sistema de controlo adequado às características dessa nova gestão. Transformou-se o paradigma administrativo-financeiro para um paradigma funcional, “acabando” com os conselhos administrativos (os conselhos tem existência na lei; só efectivamente deixarão de existir aquando da reformulação orgânica)*³².

No âmbito da organização do SAFM, são definidos, no RAFM, os Órgãos e Serviços a quem compete a administração financeira da Marinha, bem como as respectivas competências ou atribuições (cfr. art.ºs 3.º ao 9.º do RAFM). Os órgãos e serviços são o Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA); o Superintendente dos Serviços Financeiros (SSF); as entidades responsáveis pelos Sectores da Marinha, designadamente, o Comandante Naval (CN), os titulares dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção (OCAD) e o Director-geral da Autoridade Marítima (DGAM); os órgãos da Superintendência dos Serviços Financeiros (SSF); as CDC dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha; os Serviços Administrativos e Financeiros (SAF) dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha. As atribuições são as constantes do Quadro 1 (Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira da Marinha).

No âmbito do planeamento e execução financeira, são aí definidos os princípios e instrumentos de gestão, compreendendo, estes, os instrumentos de planeamento financeiro (plano financeiro de longo prazo, plano financeiro de médio prazo, orçamento anual da Marinha e orçamentos de tesouraria) e os sistemas de gestão (sistemas contabilísticos, sistemas

³² A este respeito, vd. ponto 2.2. do Apêndice 2 (Entrevistas) – Resumo da entrevista dada pelo Contra-Almirante Calceteiro Serafim, Superintendente de Finanças da Marinha.

de catalogação e de controlo de inventariação de bens e sistema de Informação) (cfr. art.ºs 10 ° ao 19° do RAFM).

É ainda definido o sistema de controlo interno da Marinha. Neste âmbito, são definidos três escalões: estratégico, sectorial e operacional (ou autocontrolo). O controlo estratégico é exercido pela Direcção do Apuramento de Responsabilidades (DAR/SSF), o controlo sectorial é exercido pelas entidades responsáveis pelos Sectores da Marinha e o controlo operacional ou autocontrolo é exercido pelos CDC dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha (cfr. art.ºs 20 ° ao 24° do RAFM). A articulação com a actividade dos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização externos à Marinha, é efectuada através do Estado-Maior da Armada (cfr. art.º 25° do RAFM).

Quadro 1 – Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira da Marinha

ÓRGÃO	DEPENDÊNCIA		ATRIBUIÇÕES	OBS
	HIERÁRQUICA	TÉCNICA		
CEMA	-		Decisão, definição e orientação superior da administração financeira da Marinha.	<i>Presta contas ao TC.</i>
SSF	CEMA	-	Condução superior das actividades de administração financeira; controlo estratégico (interno), através da DAR.	<i>Autoridade Técnica; O controlo estratégico tem carácter transversal relativamente a toda a administração financeira da Marinha e é exercido pela DAR.</i>
CN, OCAD e DGAM <i>(Responsáveis Sectoriais)</i>	CEMA	SSF	Direcção da execução das actividades de administração financeira; controlo sectorial (interno).	<i>O controlo sectorial consiste na verificação, acompanhamento e avaliação do controlo operacional de cada comando, força, unidade ou órgão da Marinha do mesmo sector funcional.</i>
UEO <i>(CDC)</i>	CN, OCAD e DGAM <i>(Responsáveis Sectoriais)</i>	SSF	Planeamento e execução dos procedimentos relativos à utilização dos recursos financeiros; controlo operacional (interno) ou autocontrolo.	<i>O controlo operacional ou autocontrolo consiste na verificação, acompanhamento e informação centrado sobre a actividade financeira dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha</i>
SAF	UEO	SSF	Órgãos executivos em matéria de administração financeira dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha. Existem, no total da Marinha, 18 SAF, que executam o orçamento.	

3.1.2. Exército

A organização financeira do Exército encontra-se dispersa por diversos diplomas – alguns dos quais carecendo de revogação³³ – principalmente, devido às recentes alterações provocadas pela reestruturação em curso, no âmbito da administração central do Estado e dos

³³ V.g., Regulamento para a Administração dos Recursos Materiais e Financeiros nas UEO do Exército (Despacho n.º 335/94 do Gen CEME), onde há procedimentos e atribuições que carecem de alteração, em resultado de diversas determinações e evoluções – técnicas e tecnológicas – recentes.

processos de reorganização e de integração funcional a decorrer no âmbito do Ministério da Defesa Nacional, aliás, com semelhantes implicações para os outros Ramos.

“A estrutura financeira baseia-se em três níveis principais: a Direcção de Finanças (DFin), os Centros de Finanças (CFin) e as Unidades; a organização financeira do Exército coloca a Direcção de Finanças na dependência do Comandante da Logística”³⁴. Para um conhecimento mais aprofundado, vd. Quadro 2 (Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira do Exército).

Quadro 2 – Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira do Exército

ÓRGÃO	DEPENDÊNCIA		ATRIBUIÇÕES	OBS
	HIERÁRQUICA	TÉCNICA		
CEME	-	-	Administração financeira do Exército.	<i>Presta contas ao TC. É o 1º nível da cadeia de comando do Exército</i>
IGE	CEME	-	Inspeção e fiscalização	<i>Apoia o CEME no exercício das funções de controlo e avaliação.</i>
Cmd Log	CEME	-	Assegurar as actividades do Exército no domínio da administração dos recursos materiais e financeiros.	<i>Detém a autoridade técnica (exercida através da DFin).</i>
OCAD <i>(incl Cmd Log)</i>	CEME	Cmd Log <i>(através da DFin)</i>	Assegurar as actividades de planeamento de curto prazo e de direcção e execução; comandar as UEO definidas por despacho do CEME.	<i>É o 2º nível da cadeia de comando. O nível de autoridade “comando” abrange todos os recursos e actividades e inclui o poder de delegar as competências por si abrangidas. Há ainda UEO, dependentes do VCEME, que se submetem à autoridade técnica do Cmd Log. Cada OCAD tem uma Inspeção que apoia o comandante no planeamento e execução das inspecções, às UEO na sua dependência.</i>
DFin	Cmd Log	Cmd Log	Exerce a autoridade técnica no domínio da administração de recursos financeiros.	<i>É a DFin que submete as contas do Exército à apreciação do TC.</i>
CFin	OCAD	Cmd Log <i>(através da DFin)</i>	Executar, coordenar e controlar a actividade administrativo-financeira dos OCAD; Superintender tecnicamente nos actos de gestão financeira e orçamental das secções logísticas das UEO.	<i>Aguarda-se a publicação da organização e competências dos Centros de Finanças, através de portaria conjunta; Até então, cumpre-se o estipulado no DReg n.º 69/94 de 17 de Dezembro, do MDN; Existem cinco CFin; Em cada CFin existe uma Secção de Auditoria</i>
Direcções e Brigadas	OCAD	Cmd Log <i>(através da DFin)</i>	Comandar e gerir os recursos humanos, materiais e financeiros postos à sua disposição.	<i>É o 3º nível da cadeia de comando do Exército. Inclui, entre outras, as Zonas Militares dos Açores e da Madeira.</i>
UEO <i>(CDC)</i>	OCAD <i>(directamente, ou através de Direcções, Brigadas ZM, etc.)</i>	Cmd Log <i>(através da DFin)</i>	Comandar e gerir os recursos humanos, materiais e financeiros postos à sua disposição.	<i>As UEO, de uma forma geral, estão na directa dependência do 3º nível da cadeia de comando.</i>
SecLog	UEO	Cmd Log <i>(através dos CFin e DFin)</i>	Executar a gestão financeira das UEO, sob a orientação do seu CDC	<i>Existem, no total do Exército, 66 SecLog, que executam o orçamento.</i>

³⁴ Vd. ponto 2.3. do Apêndice 2 (Entrevistas) – Resumo da entrevista dada pelo Major-General Esteves da Silva, Director de Finanças do Exército.

A Lei Orgânica do Exército (DL n.º 61/2006, de 21 de Março) define, no seu art.º 4º, que o Exército é dotado de autonomia administrativa e que a sua gestão financeira se rege pelo regime geral da contabilidade pública, competindo ao Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME) a sua administração financeira e patrimonial. Para apoiar o CEME no exercício das funções de controlo e avaliação existe, na sua directa dependência, a Inspeção-Geral do Exército (IGE)³⁵, que é um órgão de inspeção e fiscalização (vd. DReg n.º 69/2007, de 28 de Junho, do MDN). Ainda nessa Lei, é estabelecido que é um OCAD, o Comando da Logística (Cmd Log)³⁶, – ao contrário dos outros Ramos, em que a área financeira, depende directamente do responsável máximo – que assegura as actividades do Exército no domínio da administração dos recursos materiais e financeiros (cfr. n.º 1 do art.º 20º), dispondo, o seu comandante *de autoridade técnica* no âmbito da administração dos recursos materiais e financeiros (cfr. n.º 4 do art.º 20º).

No DReg n.º 74/2007, de 2 de Julho, do MDN, estabelecem-se as atribuições, as competências e a estrutura dos OCAD do Exército. Apesar de existirem várias subunidades orgânicas do Cmd Log que também intervêm no processo financeiro (Estado-Maior, Inspeção, Direcção de Aquisições, etc.) é à Direcção de Finanças (DFin) que compete exercer a autoridade técnica e a realização de auditorias³⁷ no âmbito da administração financeira (cfr. al. i) do n.º 1 do art.º 20º). Além de outras atribuições, é a DFin³⁸ que propõe as normas de execução necessárias ao funcionamento da administração financeira no Exército (cfr. al. f) do n.º 1 do art.º 20º), garantindo a coordenação e o apoio adequado aos órgãos de si dependentes tecnicamente (v.g. Centros de Finanças), competindo-lhe, também, conferir, ajustar e submeter as contas de gerência, prestadas pelos órgãos responsáveis pela gestão financeira, ao TC, para ulterior fiscalização e apreciação (vd. al.s n) e o) do n.º 1 do art.º 20º).

Os OCAD, que constituem a estrutura de comando de segundo nível (cfr. Despacho n.º132 do CEME de 23 de Junho de 2006), promovem a simplificação das relações de comando, competindo-lhes as actividades de planeamento de curto prazo de direcção e

³⁵ A IGE é o órgão do Exército que figura na colectânea de legislação relativa ao Sistema de Controlo Interno da Administração Pública, do TC.

³⁶ Ao Cmd Log, enquanto OCAD, compete-lhe assegurar a superintendência e execução em áreas ou actividades específicas essenciais (cfr. n.º 1 do art.º 18º do DL n.º 61/2006), em concreto, no domínio da administração dos recursos materiais e financeiros. Aparentemente, *o Cmd Log aprova a determinação de uma necessidade, manda comprar, dá o cabimento, autoriza a compra, autoriza o pagamento, estabelece prioridades para a distribuição e manda entregar.*

³⁷ Possuindo, para tal, uma Repartição de Auditoria com 6 Oficiais, 1 Sargento e 7 civis, divididos pelas áreas de auditoria financeira, jurídica, contas e abonos e descontos.

³⁸ Existe uma aparente contradição entre o QOP aprovado por Despacho de 15Jul06 do CEME e o DReg 74/2007 do MDN, pois, neste último, existe apenas Repartição de Informação de Gestão Financeira e Contabilidade e, no primeiro, existem a Repartição de Informação de Gestão e a Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade.

execução e comandam as UEO definidas por despacho do CEME (vd. DL n.º 61/2006). Neste âmbito, referir que o nível de autoridade “comando” abrange todos os recursos e actividades e inclui o poder de delegar as competências por si abrangidas (cfr. n.º 2 do art.º 3º do DL n.º 61/2006).

Após a publicação da nova Lei Orgânica do Exército (DL n.º 61/2006), O DReg 75/2007, de 3 de Julho, do MDN, veio estabelecer que os Centros de Finanças (CFin) estão especialmente organizados para apoiar tecnicamente os comandos e são regulados por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da Defesa Nacional, das Finanças e da Administração Pública (cfr. art.º 15º). Como, até então, essa portaria não foi publicada, o normativo legal que regula os CFin são o DReg 69/94, de 17 de Dezembro do MDN (atribuições, organização e competências dos CFin do Exército) e o Despacho 334/94 do CEME, de 19 de Dezembro de 1994 (Regulamento dos CFin)³⁹, onde se estabelece que os CFin são órgãos de execução, coordenação e controlo da actividade administrativo-financeira dos comandos territoriais ou de natureza territorial e dos comandos funcionais, dependendo tecnicamente do Cmd Log, através da DFin (vd. art.º 1º do DReg 69/94). Nos CFin existe uma Secção de Auditoria, que assegura essa função no âmbito das UEO na dependência do OCAD (ou do VCEME).

O Despacho n.º 132 do CEME, de 23 de Junho de 2006, estabelece que o funcionamento da cadeia de comando do Exército baseia-se em três níveis principais – o Comando do Exército, os Órgãos Centrais de Administração e Direcção e as Direcções e Brigadas – ficando as UEO, de uma forma geral, na directa dependência do nível Direcções e Brigadas. Como tal, a estas compete comandar determinadas UEO, com as inerentes responsabilidades. A administração dos recursos materiais e financeiros nas UEO do Exército é regulada por dois diplomas principais: DReg n.º 70/94, de 21 de Dezembro, do MDN e o Despacho 335/94⁴⁰ do CEME, de 21 de Dezembro. As Secções Logísticas são o órgão de execução da gestão logística e financeira das UEO do Exército, sob orientação do seu CDC, responsável pelas actividades deste âmbito (cfr. n.º 2 do artº 1º do DReg 70/94 do MDN).

³⁹ No âmbito desta investigação, não deixa de ser significativo que, no art.º 10º deste Regulamento, se estabelecem os procedimentos em caso de *apuramento ou suspeita da existência de qualquer alcance ou desvio de valores ou qualquer irregularidade que afecte os interesses do Estado*.

⁴⁰ Na Secção VIII deste diploma há sete artigos (cfr. art.ºs 29º - 35º) dedicados à questão da responsabilidade dos diferentes agentes que intervêm na administração de recursos financeiros, nas UEO do Exército.

3.1.3. Força Aérea

O Despacho n.º 60/05/A do CEMFA, de 29 de Dezembro de 2005 veio provocar alterações significativas⁴¹ na organização financeira da Força Aérea. Entre outras, aprovou-se a organização, estrutura e quadro orgânico da Direcção de Finanças da Força Aérea (DFFA), na directa dependência do CEMFA e extinguiu-se a Direcção de Finanças (DFin) e o Serviço Administrativo (SA) do Comando Logístico e Administrativo da Força Aérea (CLAFA), transferindo as respectivas competências para a DFFA. “Este modo de organização satisfaz, e a experiência tem vindo a demonstrar que é boa solução. A experiência dos últimos dois anos tem demonstrado que há um maior interesse, participação e envolvimento de todos”.⁴² Para um conhecimento mais aprofundado, vd. Quadro 3 (Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira da Força Aérea).

Quadro 3 – Resumo das atribuições dos órgãos intervenientes na administração financeira da Força Aérea

ÓRGÃO	DEPENDÊNCIA		ATRIBUIÇÕES	OBS
	HIERÁRQUICA	TÉCNICA		
CEMFA	-		Decisão, definição e orientação superior da administração financeira da Força Aérea.	<i>Presta contas ao TC.</i>
IGFA	CEMFA	-	Exercício da função controlo	
DFFA	CEMFA	-	Assegurar a gestão dos recursos financeiros postos à disposição da Força Aérea.	<i>As competências que estavam atribuídas à Direcção de Finanças e ao Serviço Administrativo do CLAFA transitaram para a DFFA.</i>
COFA e OCAD	CEMFA	DFFA	Exercer a autoridade hierárquica sobre as UEO da sua dependência hierárquica	<i>Os OCAD são o CLAFA e o CPESFA (de acordo com a LOFA)</i>
UEO (CDC)	COFA e OCAD	DFFA	Dirigir e controlar toda a actividade da Unidade	
GA	UEO	DFFA	Garantir a administração financeira da Unidade	<i>Assegura o normal funcionamento administrativo-logístico da Unidade</i>
EAI	GA ou UEO	DFFA	Fornecer o apoio na área de administração e intendência do pessoal que presta serviço na Unidade e executar a gestão financeira da mesma	<i>Existem, no total da Força Aérea, 11 EAI, que executam o orçamento.</i>

Ao CEMFA compete dirigir, coordenar e administrar a Força Aérea (cfr. al. a) do n.º 4 do art.º 8º da Lei 111/91, Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (LOBOFA)). A Inspeção-Geral da Força Aérea (IGFA) é o órgão de apoio do Chefe do

⁴¹ No modelo anterior, que vigorou até 2006, haviam 11 Unidades da Força Aérea que tinham autonomia administrativa (cfr. DL 338/84), sendo a prestação de contas feita individualmente, perante o TC. Era a Direcção de Finanças, no entanto, que auditava as contas e as enviava ao TC.

⁴² Vd. ponto 2.4. do Apêndice 2 – Resumo da entrevista dada pelo Major-General Reduto Paulo, Director de Finanças da Força Aérea.

Estado-Maior da Força Aérea (CEMFA) no exercício da função controlo⁴³, cujas competências e estrutura foram definidas pelo DReg n° 54/94, de 3 de Setembro, do MDN, rectificado pela Declaração de Rectificação n° 247/94, de 30 de Novembro.

Assim, compete à DFFA assegurar a gestão dos recursos financeiros postos à disposição da Força Aérea, bem como obter os fundos, certificar o cumprimento dos requisitos legais nas despesas a efectuar pelos órgãos cuja responsabilidade administrativa e financeira lhe tenham sido atribuídos e efectuar a sua liquidação (cfr. art.ºs 12º e 23º do DReg 52/94). Compete-lhe também, entre outras atribuições, exercer a inspecção técnica das actividades dos órgãos executivos da administração financeira (SA e EAI). O Comando Operacional da Força Aérea (COFA) e os OCAD, enquanto comandos funcionais exercem autoridade hierárquica sobre as UEO da sua dependência hierárquica (cfr. n° 3 do art.º 3º da LOFA) tendo, portanto, responsabilidades nas atribuições de recursos.

Aos CDC das UEO da FAP cumpre, por força dos regulamentos (v.g. RFA 305-1(B) – Regulamento da Organização das Bases Aéreas, de Fevereiro 1999) dirigir e controlar toda a actividade das UEO a seu cargo. Nas Bases Aéreas, existe o Grupo de Apoio (GA), competindo ao seu Comandante garantir a administração financeira da Unidade, de acordo com a legislação e directivas superiores (cfr. ponto 604.b. do RFA 305-1(B)).

Na dependência hierárquica e técnica do Grupo de Apoio, existe a Esquadra de Administração e Intendência (EAI) que tem por missão fornecer o apoio na área de administração e intendência do pessoal que presta serviço na Unidade e executar a gestão financeira da mesma, em conformidade com as normas legais aplicáveis à Administração Pública e exigidas pelo TC (cfr. ponto 610 do RFA 305-1(B)).

3.2. Normas e procedimentos financeiros – O Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional

As normas e procedimentos financeiros alimentam a estrutura administrativo-financeira dos Ramos das FFAA, constituindo a base do planeamento, execução e controlo financeiro, enfim, da gestão financeira. Esta não “pode dispensar a utilização de adequados e fiáveis sistemas de informação e de controlo interno, que permitam aos gestores não só bem decidir,

⁴³ No que se refere à área financeira, compete à Inspeção de Administração Financeira (IAF) da DFFA, (na sequência do Despacho 60/05/A mudou-se o nome para Auditoria Administrativa e Financeira) exercer a inspecção técnica dos órgãos executivos de administração financeira, conforme prescrito no DReg n° 52/94, de 3 de Setembro, do MDN. Na DFFA, existe ainda uma Repartição de Auditoria Administrativa, de “gabinete”, principalmente, de verificação da legalidade das contas apresentadas pelas UEO.

como pilotar, aperfeiçoar e corrigir permanentemente a execução da gestão” (Moreno, 2006: 255).

As normas e procedimentos financeiros em uso nos três Ramos subordinam-se, naturalmente, às disposições em vigor no âmbito da administração financeira do Estado, em geral. Realçam-se, no aplicável, as seguintes: Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90), Regime da Administração Financeira do Estado (DL 155/92), Regime de Tesouraria do Estado (DL 191/99), LEO, Códigos de Classificação das Despesas Públicas (DL 171/94 e DL 26/2002), Planos e Relatórios de Actividades (DL 183/96), Regras relativas à definição dos programas e medidas a inscrever no Orçamento de Estado (OE), Código dos Contratos Públicos (DL 18/08), bem como as circulares da Direcção Geral do Orçamento (DGO), Direcção Geral do Tesouro e Finanças (DGTF).

Através do inquérito realizado e das entrevistas efectuadas (vd. Apêndices 2 - Entrevistas e 3 - Questionário), constatamos que na grande maioria das UEO dos três Ramos (94%) existem normas e procedimentos escritos que regulam o exercício da actividade financeira (v.g., planos de actividades anuais devidamente elaborados e aprovados).

Devido a recentes transformações no âmbito da reforma da administração financeira do Estado, vulgo RAFE – em concreto, no Ministério da Defesa Nacional – as normas e procedimentos alteraram-se substancialmente, com a implementação do Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN).

Em ordem à aplicação da RAFE em todo o MDN, o SIGDN – projecto pioneiro na Administração Pública, ao nível dos Serviços Integrados – foi instituído pelo Despacho 18885/2002 do MDN como “ (...) *um sistema de informação com incidência financeira constituindo uma plataforma comum que imponha procedimentos normalizados e permita dar cabal satisfação ao exercício das competências ministeriais consagradas na Lei da Defesa Nacional e das Forças Armadas*”, permitindo dessa forma, ao Ministro da Defesa Nacional, “(...) *orientar a elaboração do orçamento do Ministério da Defesa Nacional e fiscalizar a respectiva execução e, bem assim, controlar a correcta administração dos meios financeiros postos à disposição das Forças Armadas*”.

Julgamos importante, no âmbito da presente investigação, conhecer a organização genérica do SIGDN. Assim, este encontra-se estruturado em três grupos funcionais, sendo cada um constituído por blocos ou componentes funcionais, conforme a Tabela 1 (Grupos funcionais do SIGDN).

Tabela 1 - Grupos funcionais do SIGDN

GRUPOS	BLOCOS
Grupo 1	Bloco 1.1 – POCP + Gestão de Activos + Compras Bloco 1.2 – Planeamento e Controlo do Orçamento Bloco 1.3 – Vencimentos
Grupo 2	Bloco 2.1 – Complemento à Área Financeira Bloco 2.2 – Logística Bloco 2.3 – Gestão de Recursos Humanos
Grupo 3	Bloco 3.1 – Auditoria e Indicadores de Gestão

Fonte: (Dinis, et al., 2007: 8).

Como princípio orientador da implementação do SIGDN, foi validado e adoptado, pelo MDN, em 2005, o conceito de prestação de conta por Ramo (a designada conta única), considerando que tal resultaria num aumento significativo de transparência e rigor em relação às diversas formas de prestação de contas. Resultante de diálogo entre o MDN e o TC surge, posteriormente, a alteração da al. g) do art.º 51º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (LOPTC), ficando como entidades prestadoras de contas, no âmbito da fiscalização sucessiva pelo TC, apenas o EMGFA e respectivos Ramos⁴⁴ (Dinis, et al., 2007: 9). Nesse sentido, as entidades prestadoras de contas são as unidades-macro no sistema (designadas por “empresas” - vd. Tabela 2) havendo, para as restantes entidades, a possibilidade de se extraírem demonstrações financeiras para efeitos de prestação de contas (Dinis, et al., 2007: 9).

Tabela 2 - Entidades que constituem as “empresas” no SIGDN

EMPRESA	ENTIDADE
1000	Gabinete do Ministro da Defesa
1100	Secretaria-Geral
1200	Direcção-Geral de Política de Defesa Nacional
1300	Direcção-Geral de Pessoal e Recrutamento Militar
1400	Direcção-Geral de Infra-estruturas
1500	Direcção Geral de Armamento e Equipamentos de Defesa
1600	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
1700	Instituto da Defesa Nacional
1800	Polícia Judiciária Militar
1900	Conselho Nacional de Planeamento Civil de Emergência
1960	Instituto de Estudos Superiores Militares
2000	Estado-Maior General das Forças Armadas
3000	Marinha de Guerra Portuguesa
4000	Exército Português
5000	Força Aérea Portuguesa

Fonte: (Dinis, et al., 2007: 9).

⁴⁴ Na nova redacção da LOPTC, introduzida pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto, as unidades militares deixaram de ser mencionadas como entidades prestadoras de contas.

Pela inerente necessidade de harmonização e normalização, ao nível da gestão financeira dos Ramos, a implementação de um sistema desta natureza e dimensão tem impactos organizacionais elevados ⁴⁵. Estes podem-se destacar em quatro dimensões diferentes ⁴⁶: adesão plena à RAFE, adopção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)⁴⁷, nova plataforma informática e alteração cultural e organizacional (vd. Quadro 4 - Impacto do SIGDN).

Quadro 4 – Impacto do SIGDN

DIMENSÃO	IMPACTO
Adesão plena à RAFE	<ul style="list-style-type: none">- Todos os pagamentos a credores efectuados pela DGTF; Encerramento das contas bancárias fora do Tesouro (exceptuam-se os casos de pagamentos a partir de fundos de maneió que vierem a ser autorizados);- Impossibilidade total de efectuar pagamentos sem prévia cobertura orçamental;- Cumprimento escrupuloso dos prazos de encerramento das contas mensais e anuais.- Uma única entidade prestadora de contas por Ramo; Competência própria centrada no CEM de cada Ramo - prestação de contas extraordinária apenas pela sua cessação de funções.
Adopção do POCP	<ul style="list-style-type: none">- Mudança radical pela introdução da contabilidade digráfica;- Maior especialização do pessoal da área financeira; Necessidade de formação/reciclagem em POCP;- Aplicação das Instruções nº 1/2004 do TC para POCP - Conta de Gerência + Balanço + Demonstração de Resultados + mapas anexos.- A contabilidade passa a evidenciar o valor do património afecto a cada UEO bem como as eventuais reavaliações, abates e transferências assumindo como custos as depreciações desses bens (amortizações).
Nova plataforma informática	<ul style="list-style-type: none">- Aumento do grau de harmonização, digitalização e integração de processos;- Produção de informação de qualidade, fíavel, atempada em cada nível de responsabilidade; informação fluida da base para o topo e vice-versa;- Redução de custos de sustentação dos sistemas (pessoal e material);- Necessidade de maior formação e especialização do pessoal; maior complexidade de operação.
Alteração cultural e organizacional	<ul style="list-style-type: none">- Novo conceito de gestão. “Proveitos”, “custos”, “rentabilidade”, “património”, “indicadores de gestão” passam a integrar o vocabulário dos responsáveis das UEO;- Visibilidade e transparência. Publicitação em Diário da República das contas de gerência dos Ramos em sede de POCP;- Reestruturação dos Serviços Financeiros Centrais dos Ramos e de todo o dispositivo financeiro e uma adequação das suas atribuições e competências.

⁴⁵ Conforme já constatámos anteriormente, o conceito de entidade única prestadora de contas, ao suscitar a necessidade de um novo quadro de competências financeiras, foi invocado pelos Ramos da FFAA (v.g., Despacho n.º 60/05/A do CEMFA e Despacho n.º 01/08 de 9 de Janeiro, do CEMA) no sentido de proceder a mudanças administrativas e estruturais, no âmbito da administração de recursos financeiros dos Ramos.

⁴⁶ In Palestra ao Curso de Promoção a Oficial Superior, em 14Fev08, no IESM, proferida pelo COR ADMAER João Augusto Duarte Mata, responsável pela área financeira do SIGDN, subordinada ao tema “SIG – Harmonização da Gestão Financeira dos Ramos”.

⁴⁷ O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), publicado no Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, é um sistema de contas, aplicável a todos os organismos da administração central, regional e local que vem criar as condições para a integração da contabilidade, patrimonial e analítica, num sistema único, instrumento considerado indispensável à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

No mesmo sentido destes diferentes impactos estão as opiniões recolhidas através do questionário realizado (vd. Apêndice 3 - Questionário). Através dele, constatamos que o módulo financeiro do SIG já se encontra implementado e em exploração na grande maioria da UEO dos três Ramos (87,5 %), facto esse que, apesar de obrigar os CDC a um planeamento mais cuidado das actividades, lhes proporciona uma maior confiança na assunção das responsabilidades financeiras que lhe estão cometidas.

De qualquer forma, tal como já referido anteriormente, as regras e procedimentos escritos que regulam o exercício da actividade financeira nos três Ramos, associados aos mecanismos de controlo interno existentes, permitem-nos deduzir que estão reunidas as principais condições para se prevenir a ocorrência de infracções financeiras.

Capítulo 4 - As “competências” dos Comandantes, Directores ou Chefes

Como constatámos nos capítulos anteriores, os CDC desempenham um papel fundamental na administração dos recursos financeiros. Interessa agora analisar o exercício de competências financeiras legalmente estabelecidas no âmbito do desempenho das funções militares de Comando, Direcção e Chefia.

Tal como já referido anteriormente, o exercício de autoridade que se traduz para cada uma dessas funções implica a responsabilidade pelos actos que por si ou por sua ordem forem praticados tendo, para tal, direito a receber formação adequada ao pleno exercício das funções e missões que lhe forem atribuídas tendo em vista a sua valorização humana e profissional. Numa altura em que tanto se associam competências à gestão de recursos humanos, formação, educação, desempenho, mérito, responsabilidades, etc., julgamos importante tratar a questão das competências em dois planos distintos: no plano jurídico-administrativo e no plano da formação/qualificação.

Neste sentido, consideramos de elevada importância as opiniões recolhidas através das entrevistas e do inquérito realizado (vd. Apêndices 2 - Entrevistas e 3 - Questionário), em particular as relacionadas com o desempenho profissional e com a formação.

4.1. Competências enquanto poderes jurídicos

É através da actuação dos seus órgãos que a pessoa colectiva Estado (aqui e agora representado pelos Ramos das Forças Armadas) exercita os respectivos direitos e impulsiona o cumprimento dos respectivos deveres, tendo em vista a satisfação do interesse público a seu cargo. Para que a pessoa colectiva possa agir na prossecução dos seus fins, a lei confere aos respectivos órgãos um conjunto de poderes jurídicos. “Tais poderes proporcionam aos **titulares** desses órgãos as condições para agir, mas delimitam-lhe, simultaneamente, o campo de actuação permitido. A competência⁴⁸ exprime-se em poderes funcionais, não em direitos subjectivos dos próprios órgãos ou das pessoas seus titulares. A esses poderes funcionais conferidos por lei a um órgão administrativo para serem exercidos pelo respectivo titular na prossecução das atribuições da pessoa colectiva em que aquele estiver integrado chama-se **competência**” (Pimentel, 2007: 126). Esta, definida por lei ou por regulamento, é

⁴⁸ Julgamos conveniente, no âmbito do Direito Administrativo, clarificar a relação entre “atribuições” “competências” e “missões”. **Atribuições** são os fins que a lei comete às pessoas colectivas; **competências** são os poderes jurídicos de que os órgãos de uma pessoa colectiva dispõem para prosseguirem as atribuições desta; **missões** são as tarefas desenvolvidas pelos diversos serviços públicos vista à consecução dos respectivos fins ou de objectivos marcados. Em regra, os diferentes órgãos de uma pessoa colectiva dispõem de competências diversas para prosseguir atribuições idênticas (...) (Caupers, 2003: 115).

irrenunciável, sem prejuízo do disposto quanto à delegação de poderes e à substituição (cfr. art.º 29 do Código do Procedimento Administrativo (CPA)).

A organização administrativa das Forças Armadas assenta no modelo hierárquico, do qual decorre uma relação de serviço caracterizada por um vínculo jurídico de subordinação entre os respectivos sujeitos, mediante o qual o superior dispõe do poder de direcção (dar ordens e instruções) e o subordinado está vinculado ao dever de obediência (a essas ordens e instruções). A hierarquia pode ser analisada enquanto relação entre órgãos (hierarquia externa)⁴⁹, em que o superior condiciona ou pode condicionar ao subalterno o exercício da sua competência, ou ser vista enquanto relação entre órgãos e agentes, ou mesmo entre agentes (hierarquia interna)⁵⁰ (Pimentel, 2007: 135).

Esta relação hierárquica pode-se caracterizar pelos poderes e deveres dos intervenientes. Assim, genericamente, os poderes do superior são: de direcção, disciplinar (quando a lei o concede), de supervisão, de inspecção, de decidir recursos, de decidir conflitos de competência e de substituição (quando a lei o der) (Pimentel, 2007: 136-139). “O superior na relação hierárquica pode ser um indivíduo (v.g., um CDC) ou uma entidade colegial (conselho, comissão, etc.). A resultante da decisão do órgão singular ou da deliberação do órgão colectivo consubstancia sempre uma ordem, recomendação ou orientação que é para ser obedecida pelos subalternos” (Pimentel, 2007: 136).

Uma vez que muitas das competências, de âmbito financeiro, dos CDC lhes são delegadas consideramos necessário abordar a questão da delegação de poderes. Apesar de, na legislação, ser comum a competência para tomar decisões estar concentrada no órgão de mais elevada hierarquia (Ministro, CEM dos Ramos, etc.) é fisicamente impossível exercer pessoalmente essa competência em toda a sua amplitude, além de ser orgânica e funcionalmente ineficiente. “Daí, a lei autorizar em muitos casos que o órgão superior delegue nos seus subordinados o exercício de todos ou parte dos poderes que ela própria lhe conferiu” (Pimentel, 2007: 149).

Delegação de poderes (ou delegação de competência) é “o acto pelo qual um dado órgão administrativo, normalmente competente em determinada matéria, e estando para tal habilitado pela lei, vem permitir que outro órgão ou agente pratique actos administrativos sobre essa mesma matéria” (Pimentel, 2007: 149). A subdelegação é uma delegação de

⁴⁹ “Traduz o relacionamento entre órgãos e organiza e ordena a repartição das competências, cujo exercício se exprime na prática de actos jurídicos (decisões em casos concretos) cujos efeitos se vão repercutir externamente (sobre outras pessoas colectivas ou sobre cidadãos)” (Pimentel, 2007: 135).

⁵⁰ Traduz o relacionamento entre órgãos e agentes e entre agentes entre si, é desprovida de efeitos para o exterior da pessoa colectiva a que eles pertencem e diz respeito à organização própria, interna, de distribuição de tarefas; no fundo, diferencia superiores e inferiores hierárquicos” (Pimentel, 2007: 135).

segundo grau, em que o delegado funciona também como delegante, estando submetida a regime jurídico semelhante, mas com condicionantes. O CPA prevê, no seu art.º 36º, as subdelegações em condições distintas consoante se trate da primeira subdelegação ou das subsequentes⁵¹. Mas, enquanto a primeira subdelegação depende de autorização (manifestação de vontade expressa) do delegante (cfr. n.º 1 do art.º 36º) já as subdelegações subsequentes são admitidas pelo CPA desde que o delegante as não proíba (manifestação de vontade tácita) (Caupers, 2003: 124-125).

Apesar de interpretações diversas quanto às possibilidades de subdelegação é razoável aceitar, em termos gerais, três níveis de delegação de competências, sendo uma por delegação e duas subdelegações; ou seja, o delegado pode, por sua vez, subdelegar, aí se esgotando a possibilidade de subdelegação⁵². Todavia, uma vez que o texto do CPA não impõe limites, julgamos que casos haverá em que a realidade concreta pode abrir porta a mais degraus, por tal se mostrar o mais consentâneo com a proximidade e o bom conhecimento entre o decisor e o assunto a decidir.

“Os actos praticados por um órgão ao abrigo de poderes delegados ou subdelegados têm valor rigorosamente idêntico ao que teriam se praticados pelo órgão delegante, sendo definitivos e executórios nos mesmos termos em que o seriam se fossem praticados por este último” (Pimentel, 2007: 151). No entanto, o órgão superior (delegante ou subdelegante) continua a ser o responsável último já que a lei, pelo facto de o autorizar a delegar os seus poderes, não o liberta da responsabilidade que lhe atribuiu pela totalidade da função a seu cargo. Para tal, confere-lhe(s) os poderes necessários a um controlo adequado e interveniente sobre o(s) órgão(s) delegado ou subdelegado subordinados (Pimentel, 2007: 149).

Competindo aos Chefes de Estado-Maior (CEM) a administração financeira e patrimonial dos Ramos podem autorizar actos financeiros de acordo com as competências que são conferidas por lei aos órgãos máximos dos serviços com autonomia administrativa⁵³. As leis orgânicas dos Ramos habilitam os respectivos Chefes de Estado-Maior a delegar e/ou subdelegar as competências que lhe estão atribuídas (cfr. n.º 3 do art.º 6º da LOMAR, de 26Fev93; n.º 4 do art.º 9º da LOE, de 21Mar06; cfr. n.º 3 do art.º 5º, da LOFA, de 26Fev93). Os Ramos têm, sob o directo comando do CEM, duas linhas hierárquicas por meio das quais se poderão desconcentrar competências, através de actos de delegação: a linha do Comando e a

⁵¹ Em qualquer dos casos é indispensável que a lei não interdite a subdelegação.

⁵² Cfr. Interpretação Técnica n.º 3, de 31Jan07, da Repartição de Auditoria da Direcção de Finanças do Comando da Logística do Exército.

⁵³ A este respeito, cfr. al. a) do n.º 1 do art.º 17º do DL n.º 197/99 de 8 de Junho.

linha dos órgãos centrais de administração e direcção (vd. Quadro 5 – Quadro genérico de delegação de competências).

Quadro 5 – Quadro genérico de delegação de competências

	Competência (v.g., locação e aquisição de bens e serviços)			
	Delegada do MDN	Própria	Delegada	Subdelegada
Marinha	CEMA	CEMA (100.000 €)	VCEMA; OCAD; CN	CDC das UEO na dependência dos anteriores (podendo ainda, em certos casos, sub-subdelegar nos 2ºs CDC)
Exército	CEME	CEME (100.000 €)	VCEME; OCAD	
Força Aérea	CEMFA	CEMFA (100.000 €)	VCEMFA; OCAD; DFFA; COFA	

As principais atribuições e competências dos CDC, nos diferentes Ramos, encontram-se vertidas em diversas normas, (v.g., Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 01/08 de 9 de Janeiro na Marinha; Despacho n.º 335/94 do CEME, de 21 de Dezembro de 1994, no Exército; Regulamento da Organização das Bases Aéreas, de Fevereiro 1999, na Força Aérea). Parece-nos, no entanto, que fruto das reorganizações em curso são necessárias algumas alterações a estas normas, pelo facto do paradigma da administração financeira nos Ramos se encontrar modificado, pelas transformações recentes. Julgamos que as alterações necessárias atrás referidas terão, naturalmente, que ser feitas numa base casuística devido às diferentes dimensões e organizações financeiras dos Ramos (v.g., a quantidade de órgãos de execução orçamental: Marinha-18; Exército-66; Força Aérea-11), apesar da pretendida normalização, ao nível do MDN.

4.2. Competências enquanto qualificações formativas

A Recomendação do Parlamento Europeu e do Conselho (PE-CONS 3662/07) relativa à instituição do Quadro Europeu de Qualificações (QEQ) para a aprendizagem ao longo da vida, de Janeiro de 2008, define “competência” como a capacidade comprovada de utilizar o conhecimento, as aptidões e as capacidades pessoais, sociais e/ou metodológicas, em situações profissionais ou em contextos de estudo e para efeitos de desenvolvimento profissional e/ou pessoal. No âmbito do QEQ, descreve-se mesmo a competência em termos de **responsabilidade** e autonomia.

Assim, associamos competências à mobilização de um conjunto de recursos pessoais para alcançar determinados objectivos profissionais, incluindo neste binómio a capacidade de resolver de forma eficaz situações novas e emergentes e não apenas à aprendizagem de

conteúdos formativos, em contexto formal (escola) ou mesmo de trabalho (experiência). De qualquer forma, os conteúdos formativos desempenham um papel central, enquanto suporte dos conhecimentos, no âmbito das competências. É neste quadro que nos interessa analisar a oferta formativa militar, no âmbito da ARF, à disposição dos CDC.

Julgamos importante analisar, comparativamente, a formação na área dos recursos financeiros (REC FIN) com as áreas dos recursos de pessoal (REC PESS), de material (REC MAT) e com a área das operações (OPS). Para termos noção dos conteúdos formativos, efectuámos o levantamento das principais acções de formação⁵⁴, nos três Ramos, que habilitam os CDC a desempenhar a sua função. (vd. Quadro 6 - Comparação de tempos escolares (TE) de ARF com outras áreas funcionais).

Quadro 6 – Comparação de tempos escolares (TE) de administração de recursos financeiros (ARF) com outras áreas funcionais

RAMOS - CURSO	TE TOTAIS		TE REC PESS		TE REC MAT		TE REC FIN		TE OPS		OBS
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	
MARINHA											
CPOS	315	100	67	21,3	40	12,7	4 ^a	1,3	71	22,5	a) Economia e Finanças
CCNG	342		48 ^a	14,0	44 ^b	12,9	60 ^c	17,5	22	6,4	a) Comportamento Organizacional b) Logística c) Economia e Gestão Pública
CPOG	106		4	3,8	6	5,7	4	3,8	20	18,9	
EXÉRCITO											
CPOS	618	100	19 ^a	3,1	42	6,8	4	0,6	310	50,2	a) ARH Campanha e Paz
CEM	562		3 ^a	0,5	3 ^a	0,5	0	0	284	51	a) Incl. no Apoio de Serviços na Componente Terrestre
CPOG	98		6	6,1	3	3,1	3	3,1	78	79,6	
FORÇA AÉREA											
CPOS	526	100	3	0,6	5	1,0	2	0,4	70 ^a	13,3	a) Emprego de Forças
CPOG	90		6	6,7	8	8,9	2	2,2	24	26,7	
CONJUNTO											
CPOS	244	100	20 ^a	8,2	8 ^b	3,3	21	8,6	64 ^c	26,2	a) Cmd e Liderança b) Logística c) Inclui exercício
CEM	1092		30	2,7	28	2,6	18	1,6	237 ^a	21,7	a) Não inclui plan. exercícios
CPOG	702		14 ^a	2,0	8 ^a	1,1	14 ^b	2,0	94 ^c	13,3	a) Incl na Adm Rec. b) Economia e Finanças; RAFE (Adm Rec) c) Inclui exercício
MÉDIA TOTAL (%)	100 %		8,0 %		6,1 %		3,7 %		28,1 %		

⁵⁴ Apesar de não identificadas, os Ramos promovem acções de formação próprias, com duração reduzida (1-2 semanas), para militares que vão desempenhar as funções de CDC, com alguns tempos dedicados à administração de recursos financeiros (ARF). Devemos ainda acrescentar que neste estudo não foi tida em consideração a formação específica dos militares que pertencem à área específica de Administração (Militar, Naval ou Aeronáutica), por razões óbvias. Os programas de curso a que tivemos acesso são os referentes ao ano lectivo 2007-2008.

Numa breve análise aos dados compilados, podemos constatar o seguinte:

- De entre as quatro áreas funcionais a prioridade *geral* atribuída, expressa em percentagem de tempos escolares, é a seguinte: 1ª - Operações (28,1%); 2ª - Pessoal (8%); 3ª - Materiais (6,1%); 4ª - Finanças (3,7%).
- No âmbito dos cursos exclusivos dos Ramos, o curso que dá maior prioridade à ARF, expressa em percentagem de tempos escolares, é o Curso Complementar Naval de Guerra (CCNG) (17,5 %).
- Ao nível conjunto, é interessante verificar que no CPOS e no CPOG é dada uma maior importância à ARF (segunda prioridade, em geral) em relação às outras áreas.

No questionário realizado aos CDC (vd. Apêndice 3 - Questionário) foi-nos possível constatar aspectos significativos, em relação à ARF, que podem afectar o seu desempenho. Solicitada a ordenação da especial preocupação com as funções Pessoal, Materiais, Finanças e Operações, as opiniões dos CDC apontam, em geral, para as seguintes prioridades:

- 1ª Prioridade: Pessoal – Operações – Finanças – Materiais
- 2ª Prioridade: Finanças – Pessoal e Operações – Materiais
- 3ª Prioridade: Materiais – Finanças – Operações – Pessoal
- 4ª Prioridade: Materiais – Operações – Finanças – Pessoal

Estas prioridades não parecem estar alinhadas com a prioridade dada à formação de ARF, como constatámos na análise comparativa dos tempos escolares. Por outro lado, uma grande maioria dos CDC considera que o momento em que lhe foi proporcionada a formação foi a mais apropriada para o seu desempenho, apesar de considerarem que apenas foi pouca (47%) ou suficiente (45%). Das entrevistas e inquéritos realizados foi possível ainda constatar que em geral, no âmbito do SIGDN, é necessário um esforço na formação para se poder tirar o máximo rendimento do sistema e, conseqüentemente, melhorar a gestão de recursos financeiros.

Por último, em cerca de 60% das respostas obtidas no inquérito considera-se que na formação de ARF, o tema da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do TC, foi pouco abordado e cerca de 96% julga importante ou muito importante que esta questão, em concreto, seja abordada nos cursos. Nesse sentido, efectuámos uma pesquisa da oferta formativa neste âmbito. No Apêndice 6 (Conteúdos formativos no âmbito do Tribunal de Contas) apresentamos algumas soluções que derivaram, principalmente, das conversas e entrevistas ocorridas no TC, no âmbito da presente investigação.

Conclusões

Resta-nos, enfim, apresentar as respostas ao problema inicialmente colocado e que decorreram da verificação dos resultados face às hipóteses estabelecidas.

O objectivo proposto com este trabalho de investigação foi o de analisar, fundamentalmente, o dever da prestação de contas a que estão sujeitos os Comandantes, Directores ou Chefes (CDC) dos três Ramos das Forças Armadas, num contexto de alteração do modelo e modo de prestação de contas dos Ramos perante o Tribunal de Contas (TC). Para cumprir esse objectivo propusemo-nos responder à seguinte questão de partida: *Em que medida o exercício profissional no âmbito financeiro suscita por parte dos CDC, dos três Ramos das FFAA, um especial dever de cuidado, num contexto de crescente relevância da boa gestão dos dinheiros públicos e tendo como referência o ordenamento jurídico vigente?* O modelo de análise que nos guiou e que nos permitiu encontrar respostas a esta questão, apoiase em quatro hipóteses de trabalho, as quais procurámos testar ao longo do presente estudo.

Ao abrigo do princípio da responsabilidade, cabe a todos aqueles que gerem dinheiros públicos o ónus de provar que agiram em conformidade com o Direito e salvaguarda do interesse público, através da conveniente prestação de contas. A responsabilidade pela prática de actos financeiros ilegais é uma das consequências da produção de infracções financeiras, além de outras, relacionadas como o próprio valor jurídico do acto (a sua inexistência, invalidade, ineficácia ou mera irregularidade). Essa responsabilidade pode assumir diversos tipos – política, criminal, civil, disciplinar e financeira – e, em virtude dos seus diferentes fundamentos e regimes jurídicos, são cumulativas, i.e. umas não excluem as outras.

Do ponto de vista legislativo, encontramos referências explícitas à questão da responsabilidade financeira em diversas normas jurídicas, v.g., na Lei 91/2001, de 20 de Agosto (Lei de Enquadramento Orçamental) ou mesmo na Lei Constitucional 1/2005, de 12 de Agosto, ao estabelecer as competências jurisdicionais do TC para efectivar a responsabilidade por infracções financeiras. De qualquer forma, é na Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas)⁵⁵ que é definido o regime jurídico da responsabilidade financeira. Por outro lado, no âmbito da instituição militar, há todo um conjunto de normas jurídicas importantes para a temática em apreço; além de todas aquelas relacionadas com a organização administrativo-financeira dos Ramos, o Estatuto dos Militares das Forças determina uma premissa fundamental, no seu art.º 10º, ao estabelecer que o

⁵⁵ Com as alterações introduzidas pelas Leis n.ºs 48/2006, de 29 de Agosto e 35/2007, de 13 de Agosto.

exercício dos poderes de autoridade inerente à função de comando, direcção ou chefia implica a responsabilidade pelos actos que por si ou por sua ordem forem praticados.

Apesar de, no âmbito da Defesa Nacional, os três Ramos perseguirem fins semelhantes – relacionados com a utilização do instrumento militar – possuem organizações financeiras distintas, fruto, em grande parte, de mutações organizacionais que foram sofrendo ao longo da sua história. Por outro lado, a reestruturação em curso, no âmbito da administração central do Estado e dos processos de reorganização e de integração funcional a decorrer no âmbito do Ministério da Defesa Nacional, com significativos impactos nas estruturas dos Ramos, implicou que estes procedessem a mudanças administrativas e estruturais, no âmbito da administração de recursos financeiros. Essas alterações, de uma forma geral, estão em fase de implementação provocando naturais ajustamentos estruturais e/ou procedimentais, permitindo-nos, no entanto, confirmar o conteúdo da primeira hipótese: *a estrutura financeira actualmente existente nos três Ramos das FFAA permite uma boa gestão dos dinheiros públicos, no respeito pela ordem jurídica vigente.*

Em ordem à aplicação da RAFE em todo o MDN, o SIGDN foi instituído em 2002 como um sistema de informação com incidência financeira constituindo uma plataforma comum que imponha procedimentos normalizados. Pela inerente necessidade de harmonização e normalização, ao nível da gestão financeira dos Ramos, a implementação de um sistema desta natureza e dimensão tem impactos organizacionais elevados, dos quais realçamos os que considerados mais significativos, em quatro dimensões diferentes: adesão plena à RAFE, adopção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), adopção das melhores práticas e alteração cultural e organizacional através da reformulação dos processos associados. Como princípio orientador da implementação do SIGDN, foi validado e adoptado, pelo MDN, em 2005, o conceito de prestação de conta por Ramo (a designada conta única), considerando que tal resultaria num aumento significativo de transparência e rigor em relação às diversas formas de prestação de contas. Resultante de diálogo entre o MDN e o TC surge, posteriormente, a alteração da al. g) do art.º 51º da LOPTC, introduzida pela Lei n.º 48/2006, ficando como entidades prestadoras de contas, no âmbito da fiscalização sucessiva pelo TC, apenas o EMGFA e os Ramos.

Das entrevistas e do inquérito realizado, podemos constatar que na grande maioria das UEO existem planos de actividades anuais devidamente elaborados e aprovados, bem como regras e procedimentos escritos que regulam o exercício da actividade financeira e mecanismos de controlo interno suficientes que permitem evitar a ocorrência de infracções financeiras; os procedimentos normalizados impostos pelo SIGDN, apesar de obrigar os CDC a um

planeamento mais cuidado das actividades, proporciona-lhes uma maior confiança na assunção das responsabilidades financeiras que lhe estão cometidas. Estes factos permitem-nos confirmar a segunda hipótese de trabalho: *as regras e procedimentos actualmente institucionalizados nos três ramos das FFAA facilitam a plena assunção, por parte dos CDC, das responsabilidades financeiras inerentes aos cargos que ocupam.*

A obrigação de prestar contas materializa-se, entre outros deveres, na elaboração de determinados documentos e demonstrações, no final de um determinado período, de acordo com a legislação em vigor e conforme instruções do TC. A recente alteração no modo de prestação de contas, além das mudanças atrás referidas, tem outras implicações no seu processo, das quais consideramos as mais significativas:

- Na diminuição, em número, das contas apresentadas, passando a haver apenas uma conta por Ramo, o que se traduzirá, entre outros, na uniformização e integração de diversos documentos e demonstrações financeiras, na organização da conta.
- Outra implicação possível prende-se com o âmbito das auditorias realizadas pelo TC. A partir da recente alteração, as auditorias, pelo menos no âmbito da fiscalização sucessiva, serão a cada um dos Ramos, o que significa que quando o TC verifica as contas de uma determinada UEO está, na prática, a verificar as contas do Ramo a que ela pertence e cujo responsável é o CEM. Julga-se importante deixar claro que esta implicação não iliba subsidiariamente os responsáveis pelas infracções financeiras tipificadas na lei (v.g. alcances, desvios, etc.) pois a responsabilidade pela reposição dos respectivos montantes recai sobre o agente ou agentes da acção.
- Provavelmente, terão de haver ajustamentos nos sistemas de controlo interno de cada um dos Ramos, pelo facto residente na diferença de apresentação de diversas contas por Ramo, cada uma com um responsável próprio, e a prestação de contas única, da responsabilidade primária do CEM respectivo⁵⁶. Neste âmbito, é importante a questão da responsabilidade subsidiária dos gerentes, dirigentes ou membros dos órgãos de gestão administrativa e financeira se, no desempenho das funções de fiscalização que lhe estiverem cometidas, não tenham acatado as recomendações do Tribunal em ordem à existência de controlo interno.

As implicações supra apresentadas, associadas às mudanças administrativas e estruturais em curso nos Ramos e aos impactos do SIGDN, aparentemente, vão no sentido de

⁵⁶ É também importante relembrar que a competência para autorização de despesas (própria e delegada) está centrada no CEM de cada Ramo, apesar de a poder delegar.

optimizar a gestão de recursos financeiros nos Ramos e, em particular, nas UEO, com o reforço em termos de importância da função planeamento, o que parece constituir um instrumento facilitador da acção dos CDC, propiciador de boa gestão. Não nos parece possível, desta forma, validar a terceira hipótese de trabalho: *as responsabilidades financeiras inerentes ao cargo de CDC, dos três ramos das FFAA, condicionam o seu desempenho, pelo aumento do nível de exigência legislativo.*

Competindo aos Chefes de Estado-Maior (CEM) a administração financeira e patrimonial dos Ramos, podem autorizar actos financeiros de acordo com as competências conferidas por lei aos órgãos máximos dos serviços com autonomia administrativa, estando ainda habilitados a delegar e/ou subdelegar nos seus subordinados as competências que lhe estão atribuídas; os actos praticados por estes têm valor rigorosamente idêntico ao que teriam se praticados pelo delegante. No entanto, o órgão superior (delegante) continua a ser o responsável último já que a lei, pelo facto de o autorizar a delegar os seus poderes, não o liberta da responsabilidade que lhe atribuiu pela totalidade da função.

Numa lógica sistémica, para um cabal desempenho das funções inerentes a determinado cargo é necessário fornecer-lhe competências. Competência, neste contexto é a capacidade comprovada de utilizar o conhecimento, as aptidões e as capacidades pessoais, sociais e/ou metodológicas, em situações profissionais ou em contextos de estudo e para efeitos de desenvolvimento profissional e/ou pessoal. Do levantamento das diversas acções de formação que habilitam os CDC a desempenhar a sua função concluímos que a carga horária reservada para ARF é a que, percentualmente, tem menos tempos escolares em comparação com as áreas de pessoal, material ou operações. Esta situação não está alinhada com a preocupação que os CDC têm no desempenho das suas funções, ao atribuir à área financeira a segunda prioridade, relativamente às mesmas áreas. Do inquérito realizado, é ainda de salientar que em 60% das respostas obtidas, se considera que na formação de ARF o tema da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do TC, foi pouco abordado e cerca de 96% julgam importante ou muito importante que esta questão, em concreto, seja abordada nos cursos. Estas constatações permitem-nos confirmar a quarta hipótese: *os planos de formação, no âmbito da administração de recursos financeiros (ARF), actualmente existente nos três Ramos das FFAA, não fornecem as competências necessárias aos CDC para exercer a boa gestão de dinheiros públicos.*

Na generalidade dos países mais desenvolvidos, a questão da prestação de contas é um princípio já assimilado, havendo, no entanto, preocupações fundamentais sobre a matéria, respeitantes à transparência e à qualidade na prestação de contas. A prestação de contas, no

âmbito de um sistema de boa governação, implica a apresentação de demonstrações financeiras transparentes e fiáveis, no quadro de um sistema de controlo que previna e detecte possíveis situações de corrupção, manipulação de contas, contratações irregulares, etc. No caso da prestação de contas da administração pública e, em particular, das FFAA, é muito provável que os **desenvolvimentos futuros** decorram das seguintes preocupações: a aplicação do POCP; as questões ligadas à consolidação de contas; a concretização de um sistema de gestão integrado (v.g. SIGDN ou RIGORE); a prestação de contas ao TC por via electrónica. Por conseguinte, os desenvolvimentos da prestação de contas passarão, fundamentalmente, pelo modo como se prestam contas, o que, pela sua pertinência e actualidade poderá ser objecto de **futuras investigações**, em particular, a questão da “**prestação de contas ao TC por via electrónica**”.

No actual contexto, então, o especial dever de cuidado suscitado no exercício profissional de âmbito financeiro dos CDC deve continuar a materializar-se no cumprimento exaustivo de todos os poderes jurídicos inerentes às funções de comando, direcção e chefia – em particular o de *inspecção* e de *supervisão* – mas também, por obrigação legal, no cumprimento de todos os requisitos de um boa gestão, *maxime* a sua legalidade, satisfazendo também por isso os critérios de economia, eficiência e eficácia.

Recomendações

Face à constatação e validação da última hipótese, e no sentido de contribuir para uma melhor gestão dos dinheiros públicos nas FFAA, julgamos pertinente recomendar o reforço de alguns conteúdos formativos, relacionados com a temática em apreço, nos cursos de carreira que dão acesso aos postos superiores, nomeadamente: CPOS, CPOG e, eventualmente, CEM. Nesse âmbito, no Apêndice 6 (Conteúdos formativos no âmbito do Tribunal de Contas), apresentamos uma lista de conteúdos formativos relacionados com esta área e que, após o necessário processo de análise funcional e/ou curricular, face às razões apresentadas, deverão ser introduzidos nos programas dos cursos atrás referidos.

*A prestação de contas e a responsabilidade são talvez os traços que melhor definem a grandeza, a nobreza e o carácter dos homens. Pois, a ideia que sempre tive e tenho da **instituição militar** é justamente a **da nobreza, do carácter e da disciplina!** Que feliz coincidência!*

José F.F. Tavares, Director-Geral do Tribunal de Contas
In *Jornadas de Defesa Nacional, IESM, 26 de Março de 2008*

Anexo 1 – Organograma do Tribunal de Contas

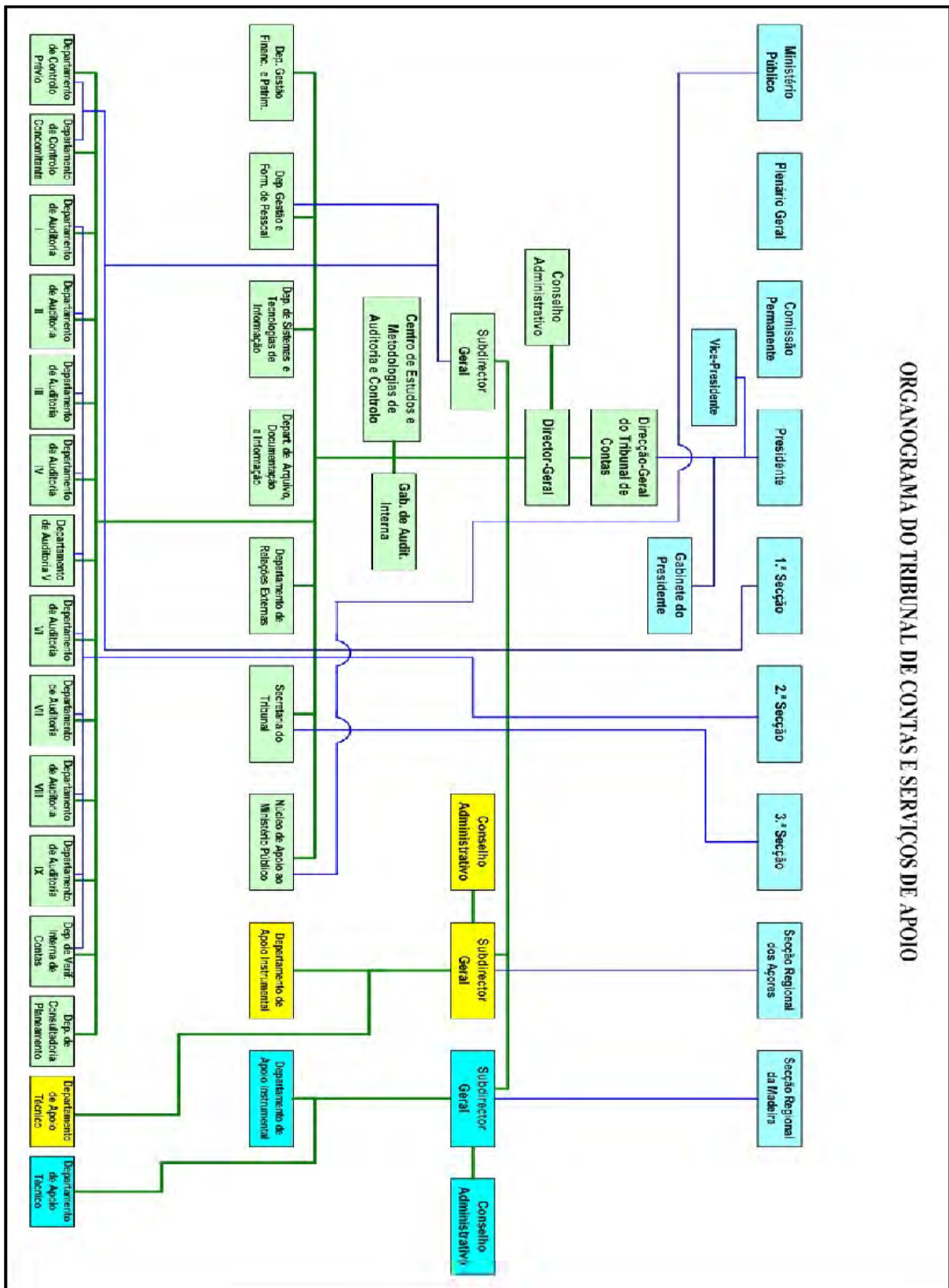


Figura 1 – Organograma do Tribunal de Contas.
(Fonte: Tribunal de Contas. Disponível em <https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/grande.htm>)

Referências bibliográficas

a. Monografias

- CAUPERS, João (2003). *Introdução ao direito administrativo*. 7ª ed. Lisboa : Âncora Editora, 2003.
- DINIS, COR José, MENDONÇA, CMG José e RIBEIRO, CMG António (2007). *Do ciclo de planeamento ao orçamento através do SIGDN*. Lisboa : IESM, 2007.
- FRANCO, António L. Sousa (2007). *Finanças públicas e direito financeiro*. 4ª ed; 11ª reimp. Coimbra : Edições Almedina, 2007. Vol. I. ISBN 978-972-40-3119-4.
- MARTINS, Guilherme d'Oliveira, MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira e MARTINS, Maria d'Oliveira (2007). *A lei de enquadramento orçamental: anotada e comentada*. Coimbra : Edições Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3271-9.
- MORENO, Carlos (2006). *Finanças públicas: gestão, controlo e auditoria dos dinheiros públicos*. 3ª ed. Lisboa : Universidade Autónoma de Lisboa, 2006. ISBN 972-8094-32-9.
- PEREIRA, Paulo Trigo, et al (2007). *Economia e finanças públicas*. 2ª ed. Lisboa : Escola Editora, 2007. ISBN 972-592-200-x.
- PIMENTEL, Luis Manuel de Oliveira (2007). NS/01007: Noções fundamentais de direito administrativo castrense. Lisboa: Instituto de Estudos Superiores Militares, 2007.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira (1997). *Lições de finanças públicas*. 5ª ed. Coimbra : Coimbra Editora, 1997. ISBN 972-32-0673-0.
- SILVA, Barbosa da (1994). *Management Público: Reforma da administração financeira do Estado*. Lisboa : Rei dos Livros, 1994. ISBN 972-51-0110-3.
- SOUSA, Domingos Pereira de (1992). *Finanças Públicas*. Lisboa : ISCSP, 1992.

b. Monografias electrónicas

- TRIBUNAL DE CONTAS (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos*. [em linha] : [Lisboa] Tribunal de Contas, 9 de Fevereiro de 1999 [referência de 08 de Abril de 2008]. Disponível na Internet em: <<https://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/manual.pdf>>.
- TRIBUNAL DE CONTAS (2002). *Glossário de termos comuns das ISC da CPLP*. [em linha] : [Lisboa] Tribunal de Contas, Novembro de 2002 [referência de 01 de Maio de 2008]. Disponível na Internet em: <https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/glossario/glossario_cplp.pdf>.

- TRIBUNAL DE CONTAS (2006). *Relatório de Actividades e Contas de 2006*. [em linha] : [Lisboa] Tribunal de Contas, 2006 [referência de 14 de Abril de 2008]. Disponível na Internet em: <https://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_anual/2006/ra2006.pdf>.
- TRIBUNAL DE CONTAS (2008?). *O Tribunal de Contas na actualidade*. [em linha] : [Lisboa] Tribunal de Contas, 2008? [referência de 10 de Maio 2008]. Disponível na Internet em: <https://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf>

c. Publicações em série

- CARMO, João Franco do (1995). Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira. *Revista do Tribunal de Contas*. Jan/Set de 1995, 23, pp. 35-208.
- __ (2001). As responsabilidades financeiras no âmbito da gestão pública. *Revista do Tribunal de Contas*. Jan/Jun de 2001, n.º 35, pp. 83-93.
- CLUNY, António (1999). Responsabilidade financeira reintegratória e responsabilidade civil delitual de titulares de cargos políticos, funcionários e agentes do estado. *Revista do Tribunal de Contas*. Jul/Dez de 1995, n.º 32, pp. 85-122.
- MENDES, José, ALMEIDA, Eleanora, COSTA, Paulo (2006). Auditoria externa das finanças públicas e controlo político. *Revista do Tribunal de Contas*. Jan/Jun de 2006, n.º 45, pp. 80-107.
- RIBEIRO, Armindo de Jesus de Sousa (2006). O controlo sucessivo e a responsabilidade financeira. *Revista do Tribunal de Contas*. Jan/Jun de 2006, n.º 45, pp. 29-47.

d. Legislação

- LEI n.º 29/82: Lei de Defesa Nacional e das Forças Armadas. *Diário da República, 1.ª Série*. 285 (11-12-1982) 4063-4079.
- LEI n.º 111/91: Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas. *Diário da República, 1.ª Série*. 198 (29-8-1991) 4490-4494.
- DECRETO-LEI n.º 442/91: Código do Procedimento Administrativo. *Diário da República, 1.ª Série*. 263 (15-11-1991) 5852-5871.
Com as alterações produzidas por:
 - DECLARAÇÃO DE RECTIFICAÇÃO n.º 265/91. *Diário da República, 1.ª Série*. 301 (31-12-1991) 6786-(10) – 6786-(10)
 - DECRETO-LEI n.º 6/96. *Diário da República, 1.ª Série*. 26 (31-1-1996) 168-194.
- DECRETO-LEI n.º 155/92: Regime da Administração Financeira do Estado. *Diário da República, 1.ª Série*. 172 (28-7-1992) 3502-3509.

Com as alterações produzidas por:

- DECRETO-LEI n.º 113/95. *Diário da República, 1.ª Série*. 121 (25-5-1995) 3284-3284.
- DECRETO-LEI n.º 10-B/96, Orçamento de Estado para 1996. *Diário da República, 1.ª Série*. 71 (23-3-1996) 584-(72) – 584-(440).
- DECRETO-LEI n.º 190/96: Balanço Social. *Diário da República, 1.ª Série*. 234 (9-10-1996) 3530-3542.
- DECRETO-LEI n.º 47/93: Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional. *Diário da República, 1.ª Série*. 48 (26-2-1993) 801-807.
- DECRETO-LEI n.º 48/93: Lei Orgânica do Estado-Maior General das Forças Armadas. *Diário da República, 1.ª Série*. 48 (26-2-1993) 807-815.
- DECRETO-LEI n.º 49/93: Lei Orgânica da Marinha. *Diário da República, 1.ª Série*. 48 (26-2-1993) 815-822.
- DECRETO-LEI n.º 51/93: Lei Orgânica da Força Aérea. *Diário da República, 1.ª Série*. 48 (26-2-1993) 827- 832.
- LEI n.º 98/97: Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas. *Diário da República, 1.ª Série*. 196 (26-8-1997) 4401- 4424.

Com as alterações produzidas por:

- LEI n.º 87-B/98: Orçamento do Estado para 1999. *Diário da República, 1.ª Série*. 301 (31-12-1998) 7384-(152) – 7384-(573).
- DECLARAÇÃO DE RECTIFICAÇÃO n.º 1/99. *Diário da República, 1.ª Série*. 13 (16-1-1999) 29-29
- LEI n.º 1/2001: Segunda alteração à Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, que aprova a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, alterada pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro. *Diário da República, 1.ª Série*. 3 (4-1-2001) 38-38.
- LEI n.º 55-B/2004: Orçamento do Estado para 2005. *Diário da República, 1.ª Série*. 304 (30-12-2004) 7412-(162) – 7412-(493).
- DECLARAÇÃO DE RECTIFICAÇÃO n.º 5/2005. *Diário da República, 1.ª Série*. 31 (14-2-2005) 1013-1014.
- LEI n.º 48/2006: Quarta alteração à Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto. *Diário da República, 1.ª Série*. 166 (29-08-2006) 6236 – 6263.
- DECLARAÇÃO DE RECTIFICAÇÃO n.º 72/2006. *Diário da República, 1.ª Série*. 193 (6-10-2006) 7148-7148.

- LEI n.º 35/2007: Quinta alteração à Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto. *Diário da República, 1.ª Série*. 155 (13-08-2007) 5202 – 5202.
 - DECRETO-LEI n.º 166/98: Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado. *Diário da República, 1.ª Série*. 144 (25-6-1998) 2814-2816.
 - DECRETO-LEI n.º 191/99: Regime da tesouraria do Estado. *Diário da República, 1.ª Série*. 130 (5-6-1999) 3145-3152.
 - DECRETO-LEI n.º 197/99: Regime da realização de despesas públicas com locação e aquisição de bens e serviços, bem como da contratação pública relativa à locação e aquisição de bens móveis e de serviços. *Diário da República, 1.ª Série*. 132 (8-6-1999) 3171-3210.
 - LEI n.º 91/2001: Lei de Enquadramento Orçamental. *Diário da República, 1.ª Série*. 192 (20-8-2001) 5352- 5369.
- Com as alterações produzidas por:
- LEI ORGÂNICA n.º 2/2002: 1ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental. *Diário da República, 1.ª Série*. 198 (28-8-2002) 6072-6094.
 - LEI n.º 23/2003: 2ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental. *Diário da República, 1.ª Série*. 150 (2-7-2003) 3792-3792.
 - LEI n.º 48/2004: 3ª alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental. *Diário da República, 1.ª Série*. 199 (24-8-2004) 5633-5655.
- LEI CONSTITUCIONAL n.º 1/2005: Sétima Revisão Constitucional. *Diário da República, 1.ª Série*. 155 (12-08-2005) 4642- 4686.
 - DECRETO-LEI n.º 61/2006: Lei Orgânica do Exército. *Diário da República, 1.ª Série*. 57 (21-3-2006) 2044-2050.

d. Outros

- GASPAR, Henriques. Tribunal de Contas. In *Parecer do Conselho Consultivo da PGR* [em linha]. [Lisboa] : Procuradoria Geral da República, 2001 [referência de 05 de Fevereiro de 2008]. Disponível na Internet em:
<<http://www.dgsi.pt/pggrp.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/995d48bf9ca3eef580256885004476be?OpenDocument>>;

- MARTINS, Guilherme d'Oliveira (2007). Responsabilidade financeira. In *Dicionário Jurídico da Administração Pública: 3º Suplemento*. Coimbra : Coimbra Editora, 2007, pp. 642-651.
- PARLAMENTO EUROPEU (2008). *Recomendação do Parlamento Europeu e do Conselho relativa à instituição do Quadro Europeu de Qualificações para a aprendizagem ao longo da vida*. Bruxelas: Parlamento Europeu, 2008.
- TAVARES, José F.F. (2000). *As responsabilidades na gestão pública: seu enquadramento*. In SEMINÁRIO SOBRE AS RESPONSABILIDADES NA GESTÃO PÚBLICA, Centro Cultural de Belém: 17 de Março de 2000. Lisboa: Arquivo Histórico e Biblioteca do Tribunal de Contas, 2000.
- __ (2008^a). *Alguns aspectos estruturais das finanças públicas na actualidade*. Lisboa : Arquivo Histórico e Biblioteca do Tribunal de Contas, 2008.
- __ (2008^b). *As contas como elemento essencial da gestão pública financeira*. In JORNADAS DA DEFESA NACIONAL, Instituto de Estudos Superiores Militares: 26 de Março de 2008. Lisboa.

Apêndices

Apêndice 1 – Glossário

Apêndice 2 – Entrevistas

Apêndice 3 – Questionário

Apêndice 4 – Exemplos de infracções financeiras

Apêndice 5 – Tendências para a prestação de contas

Apêndice 6 – Conteúdos formativos no âmbito do Tribunal de Contas

Apêndice 1 – Glossário de termos.

Auditoria. Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade de mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Auditoria das práticas de gestão. Auditoria de todos os sistemas e métodos utilizados pelos gestores para tomarem decisões, aplicá-las e apreciarem em que medida os resultados pretendidos são atingidos (*Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999*).

Auditoria externa. Auditoria realizada por uma ISC, tendo por objectivo emitir um parecer sobre as contas e a situação financeira, a legalidade e regularidade das operações e/ou sobre a gestão (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Auditoria financeira. Análise das contas, da situação financeira e da legalidade e regularidade das operações, realizada por um auditor, com vista a emitir ou não um parecer. Esta auditoria inclui (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*):

- (1) Análise das contas e da situação financeira da entidade fiscalizada, com vista a verificar se:
 - a) Todas as operações foram correctamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;
 - b) Foram tomadas medidas apropriadas com vista a registar com exactidão e a proteger todos os activos, por exemplo: disponibilidades; investimentos; imobilizados; existências.
- (2) Análise da legalidade e regularidade, com vista a verificar se:
 - a) Todas as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
 - b) Todas as despesas e receitas são, respectivamente, efectuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período autorizados;
 - c) Todos os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis.

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 reportar directamente à direcção (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Auditoria operacional ou de resultados. Consiste na avaliação da gestão dos recursos públicos, sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Avaliação de sistema de controlo interno. Consiste em determinar o seu grau de confiança, examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Cabimentação. Existência de disponibilidade (saldo) na respectiva dotação orçamental que comporte o encargo a satisfazer (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Carta de auditoria. Comunicação escrita dos factos comprovados que o auditor envia à entidade fiscalizada, sem comprometer a instituição de auditoria como tal, e que trata:

- Dos resultados das verificações enquanto temas potenciais para conclusões posteriores; e/ou
- Das deficiências de rotina evidenciadas por ocasião da auditoria, bem como das recomendações no sentido de as corrigir.

(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).

Certificação das contas. Parecer profissional, emitido por um auditor habilitado, sobre se as contas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e os resultados das operações da entidade relativamente à data e ao período a que as mesmas se reportam *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Competência para assumir compromissos financeiros. Conjunto de poderes conferidos a uma ou a várias pessoas para, sós ou em conjunto, assumirem, em nome da entidade e perante terceiros, compromissos financeiros *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Comprovação fundamental. Facto detectado em relação às contas e à situação financeira que coloca completamente em dúvida o valor desta última e que pode significar que o auditor se encontra impossibilitado de chegar a conclusões satisfatórias, podendo constituir motivo para recusa da certificação das contas *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Conferir uma conta. Acção de verificar a exactidão das operações lançadas numa conta, assinalando-as com símbolos adequados *(Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999).*

Contáveis. Aqueles a quem foram confiados dinheiros públicos, quer liquidem e cobrem receitas, quer autorizem, confirmam ou paguem despesas (Franco, 2007: 469).

Controlo externo. Fiscalização realizada por um organismo externo, independente da entidade Fiscalizada *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Controlo interno. Forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere. Compreende o controlo/controlado interno contabilístico e o controlo administrativo *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Dotação orçamental. Representa o limite máximo até ao qual se pode contrair encargos para satisfazer as necessidades de um determinado serviço durante um determinado ano económico *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Documentos justificativos. Documentos que confirmam operações efectuadas e/ou registadas *(Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999).*

Economia. Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma actividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).* Aquisição de recursos *financeiros, humanos* e materiais apropriados, tanto sob o ponto de vista da qualidade como da quantidade, no momento oportuno e pelo menor custo *(Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999).*

Eficácia. O grau com que os objectivos são alcançados e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada actividade *(Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002).*

Eficiência. Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma actividade e os custos dos recursos empregados em um determinado período de tempo (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*). Utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados (*Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1992*).

Erro. Falta profissional cometida por negligência ou desconhecimento de determinados princípios, normas ou regras, que prejudica a regularidade de actos e factos (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Fases da auditoria. A auditoria inclui normalmente as seguintes fases:

- 1) Planeamento da auditoria
 - a) Estudo preliminar (recolha e análise de informação);
 - b) Plano global de auditoria.
- 2) Execução da auditoria
 - a) Avaliação dos sistemas de controlo implantados;
 - b) Elaboração e aprovação do programa de auditoria;
 - c) Realização das verificações específicas.
- 3) Avaliação dos resultados
 - a) Avaliação;
 - b) Reunião com os responsáveis.
- 4) Relatório de auditoria

(*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Fiscalização “a posteriori”. Ver **Fiscalização sucessiva**.

Fiscalização concomitante. Consiste em verificar, ao longo da realização das operações, se estas se desenvolvem de acordo com as leis em vigor e os objectivos fixados (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Fiscalização externa. Ver **Controlo externo**.

Fiscalização prévia. Actividade que consiste em verificar, antes da respectiva produção de efeitos financeiros, se determinados actos e contratos, a ela submetidos por força da lei, estão em conformidade com as normas em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Fiscalização sucessiva. Consiste em verificar, posteriormente à realização das operações, se estas se desenvolveram de acordo com as leis em vigor e os objectivos fixados, podendo-se traduzir em julgamento de contas, auditorias, etc. (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

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 (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Independência. Liberdade que possui a ISC e seus auditores para agir em conformidade com suas competências legais sem se sujeitarem a directrizes ou interferências externas de qualquer tipo (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Indícios. Sinais ou vestígios que orientam a investigação do auditor no sentido de tentar comprovar a existência de determinada situação ou condição (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Inspecção. 1. Procedimento utilizado para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de factos da administração e de actos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição. 2. Verificação física de determinados bens do activo (existências, imobilizado corpóreo, etc.) e dos documentos de suporte de diversas operações (vendas, compras, recebimentos, pagamentos, etc.) (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Instituição Suprema de Controlo (ISC). Entidade pública que, quaisquer que sejam a sua denominação e as disposições que regem a sua criação, organização e designação dos seus membros, exerce, nos termos da lei, um mandato oficial de controlo externo ao mais alto nível do Estado considerado (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Julgamento de contas. Exercício do poder jurisdicional, atribuído a certas instituições de fiscalização, visando apreciar e decidir sobre a legalidade e regularidade das contas prestadas por pessoas responsáveis pela gestão de recursos públicos (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Legalidade. Significa a imposição de que a actividade financeira, os actos financeiros e os poderes correspondentes obedeçam à lei (submissão à lei e atribuição por lei). Trata-se de um valor autónomo face à regularidade, mas, conforme o tipo de avaliação que se faça, podem ser aplicados em conjunto ou separadamente (*Gaspar, 2001*).

Materialidade. Ver **Relevância**.

Nível de confiança. Máximo de inexactidões, ilegalidades ou irregularidades que o auditor pode tolerar numa população a analisar. O nível de confiança, fixado *a priori* pelo auditor, influencia o tamanho da amostra sobre a qual se realizam as auditorias. Quanto menor for o nível, maior será a extensão da auditoria a realizar (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Normas de auditoria. Orientações que o auditor deve observar quanto aos procedimentos de auditoria a utilizar relativamente ao planeamento, à execução e à elaboração do relatório (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Objectividade. Princípio que o auditor deve observar de forma a garantir que as suas comprovações e conclusões apenas sejam influenciadas pelos elementos recolhidos durante a auditoria, em conformidade com as normas em vigor e com os princípios e as práticas geralmente aceites/aceitas (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Objecto da auditoria. Organização, programa, actividade, função, projecto/projeto, operação ou sistema sujeito a fiscalização (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Obrigaçao de prestar contas. Obrigação imposta a uma pessoa ou a uma entidade sujeita a fiscalização de demonstrar que geriu ou fiscalizou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com as condições em que esses recursos lhe foram entregues (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Optimização de recursos. A melhor relação custo-benefício (“value for money”). (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Orçamento. Expressão quantitativa e financeira de um programa de acção cuja realização é preconizada para determinado período futuro, permitindo o acompanhamento da sua execução e o controle “a posteriori” dos resultados obtidos (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Parecer. Opinião do auditor sobre o objecto da auditoria, nomeadamente sobre a exactidão, a legalidade e a regularidade das operações e elementos analisados (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Prestação de contas. 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. 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 (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Princípios de contabilidade geralmente aceites. Princípios gerais aceites pelas associações ou organismos profissionais que se ocupam da harmonização das normas contabilísticas e nos quais se baseia a contabilidade (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Princípio do contraditório (Ampla defesa). Audição prévia dos responsáveis relativamente à formação de juízos públicos de simples apreciação, crítica, censura ou recomendação por parte de uma ISC sobre os factos que lhe são imputados (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Procedimentos de auditoria. Verificações, instruções e detalhes, incluídos no programa de auditoria, a serem aplicados de forma sistemática e adequada (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Programa de auditoria. Documento elaborado na fase de execução, que visa definir os meios mais económicos, eficientes e oportunos para se atingir os objectivos da auditoria. Deve definir, para a fase de execução, as atribuições de cada membro da equipa/equipe de auditoria e respectivos prazos, que devem ser compatíveis com a complexidade e importância de cada tarefa, detalhando:

- 1) Objectivo(s) da auditoria;
- 2) Âmbito da auditoria;
- 3) As técnicas e os procedimentos a serem utilizados;
- 4) Os critérios;
- 5) As etapas a serem cumpridas e respectivos cronogramas de execução;
- 6) Os recursos humanos necessários, especificando a qualificação exigida; e Matriz de Planeamento.

(*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Projecto. Conjunto de actividades coordenadas, com pontos de partida e de chegada claramente definidos, empreendido por um particular ou uma entidade pública com vista a alcançar objectivos específicos com parâmetros de tempo, custo e rendimento bem definidos; pode ser o objecto de uma parceria público-privada (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Recomendações de auditoria. Medidas correctivas possíveis sugeridas pela ISC para corrigir as deficiências detectadas durante a auditoria (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Regularidade. Significa que a actividade financeira deve obedecer a “um conjunto de regras que a tornem racional, sã, regular e contabilisticamente correcta ou aceitável”, “quer trate de regras mínimas de correcção formal (como o simples equilíbrio formal: não pode haver despesas sem haver receitas), até regras de contabilidade (registo e cálculo racional das grandezas da actividade financeira), ou de mera sanidade financeira (correcção das previsões de cobranças ou pagamentos). Regularidade significa, também, o respeito por valores essenciais como a “integridade dos valores públicos e a fidelidade dos gestores, com as correspondentes relações de confiança e responsabilidade” e por “critérios básicos de qualquer prestação de contas: rigor, clareza, verdade” (*Gaspar, 2001*).

Relatório de auditoria. Documento que traduz a forma como foi desenvolvido o trabalho de auditoria e que exprime de forma clara, concisa e exacta, uma opinião da ISC sobre os resultados a que o auditor chegou, devendo integrar, sempre que for caso disso, as alegações, as respostas ou as observações dos responsáveis e, ainda, conclusões e recomendações (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Relevância. Qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus destinatários ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros ou a confirmar ou a corrigir as suas avaliações. A relevância é normalmente considerada em função do valor monetário, mas a natureza ou as características de um elemento ou grupo de elementos também podem tornar um assunto relevante (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Responsabilidade Financeira. Dever e sujeição por parte de alguém a quem sejam a quem sejam confiados dinheiros públicos – os titulares de cargo político, de cargo público em geral, os funcionários e agentes do Estado e demais entidades públicas, bem como entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiários, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos – à prestação de contas e a sanções ou à obrigação de proceder a uma reparação em consequência do acto de execução financeira praticado em violação da legislação em vigor” (*Martins, 2007: 642*).

Obrigação em que pode incorrer aquele que, em virtude do seu cargo – detenção ou manejo de dinheiros públicos – violar, por acção ou omissão, normas disciplinadoras da actividade financeira pública. As modalidades de responsabilidade financeira são: a responsabilidade financeira reintegratória tipificada pelo alcance, desvio de dinheiros ou valores públicos, pagamentos indevidos e não arrecadação de receitas, pressupõe a existência de dano ou prejuízo do património de uma entidade pública e visa a reposição nos cofres desta das importâncias abrangidas pela infracção. A responsabilidade financeira sancionatória traduz-se na aplicação de uma sanção pecuniária (multa) aos agentes de infracções financeiras tipificadas na lei (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Responsável financeiro. Quem efectivamente administra os bens ou valores públicos colocados à sua disposição e assume a responsabilidade de deles prestar contas (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Segregação de funções. Princípio básico do sistema de controlo interno que consiste na separação de funções, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controlo e contabilização das operações (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Sistema. Conjunto de procedimentos, processos, métodos, rotinas, elementos e técnicas inter-relacionadas para alcançar um determinado resultado (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Sistema de controlo administrativo. Compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objectivos definidos pelos responsáveis. (*Ver também Sistemas de gestão e de controlo interno*) (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Sistema de controlo contabilístico. Conjunto de acções que integram o sistema geral de controlo interno referente aos procedimentos contabilísticos de modo a assegurar a sua conformidade com as regras e políticas adoptadas neste domínio, a garantia dos recursos da entidade e a fiabilidade dos registos contabilísticos e relatórios financeiros (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Sistemas de gestão e de controlo interno. Conjunto constituído pela organização interna, que compreende o controlo interno administrativo e contabilístico, os 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 interno que permitem verificar, por intermédio de um conjunto de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controlo/controle interno.

(*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*)

Trabalho de campo. Execução do programa de auditoria, aplicando os procedimentos e as técnicas nele definidos (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Verificação externa das contas. *Ver Auditoria financeira.*

Verificação formal. Exame que incide sobre a forma de determinado procedimento ou documento. *Exemplo: existência e conformidade de uma assinatura, de um carimbo, de uma data* (*Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999*).

Verificação indiciária. Procedimento de auditoria que inclui a análise e a comparação no tempo das relações e variações nas contas, visando assinalar anomalias que apontem para a necessidade de realizar verificações suplementares (*Glossário de Termos Comuns das ISC da CPLP, 2002*).

Apêndice 2 – Entrevistas.

O propósito das entrevistas efectuadas foi, fundamentalmente, o de recolher informação junto de entidades que considerámos relacionadas com as áreas objecto de investigação em que o seu contributo seria uma significativa mais-valia, a saber:

1. Capitão-de-mar-e-guerra de Administração Naval José F. Duarte Jerónimo – Lisboa, 14Jan08. *Director do Apuramento de Responsabilidades* da Marinha.
2. Tenente-coronel de Administração Militar José Varela – Lisboa, 15Jan08. *Subdirector das Oficinas Gerais de Fardamento e Equipamento*.
3. Major de Administração Militar Alves – Lisboa, 18Jan08. *Chefe da Repartição de Auditoria* da Direcção de Finanças do Comando da Logística do Exército.
4. Tenente-coronel de Administração Militar Jesus – Lisboa, 18Jan08. *Chefe da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade* da Direcção de Finanças do Comando da Logística do Exército.
5. Coronel de Administração Militar Oliveira Gomes – Lisboa, 28Jan08. *Director de Serviços de Administração Financeira e Patrimonial* da Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional.
6. Coronel de Infantaria Oliveira Pimentel, Mestre em Direito – Lisboa, 29Jan08. *Professor no IESM de Direito Administrativo*.
7. Tenente-coronel de Administração Aeronáutica Maria João Ribeiro – Lisboa, 27Fev08. *Chefe da Repartição de Auditoria* da Direcção de Finanças da Força Aérea.
8. **Contra-almirante Calceteiro Serafim – Lisboa, 18Mar08. *Superintendente dos Serviços Financeiros da Marinha.***
9. **Major-general Reduto Paula – Lisboa, 18Mar08. *Director de Finanças da Força Aérea.***
10. **Juiz Conselheiro José F. F. Tavares – Lisboa, 22Abr08. *Director-Geral do Tribunal de Contas.***
11. Juíza Conselheira Helena M. M. V. Abreu Lopes – Lisboa, 22Abr08. *Juíza Conselheira do Tribunal de Contas.*
12. Dr.^a Maria da Conceição S.V. Antunes – Lisboa, 22Abr08. *Auditora Coordenadora do Tribunal de Contas.*
13. Dr. António M. B. Costa e Silva – Lisboa, 22Abr08. *Auditor Coordenador do Tribunal de Contas.*
14. **Major-general Esteves da Silva – Lisboa, 23Abr08. *Director de Finanças do Exército.***

Apesar de todas as entrevistas terem contribuído de forma significativa para a investigação realizada e se encontrarem documentadas em suporte magnético, (com a devida anuência dos entrevistados) pela sua quantidade e de forma a evitar a eventual dispersão na fase de leitura e análise deste trabalho, estabelecemos o critério de transcrever, apenas, os resumos das

entrevistas efectuados aos directores financeiros dos três ramos das FFAA, bem como ao Director-geral do Tribunal de Contas, evidenciando desta forma os órgãos com maior relevância funcional no tratamento deste tema¹.

1. Guião das entrevistas

Pela diversidade das entidades entrevistadas – com realidades, perspectivas e âmbitos de análise diversos –, preparámos as entrevistas de forma a espelharem as diferentes ópticas. Assim, agrupámos as entrevistas em dois grupos, consoante a vertente de análise.

Quadro 1 – Âmbito das questões aos diversos entrevistados

ENTREVISTADOS	ÂMBITO DAS QUESTÕES
Responsáveis pelas entidades de controlo	P.C.1. A questão da responsabilidade financeira P.C.2. As contas no âmbito da Defesa Nacional P.C.3. Outros
Responsáveis financeiros dos Ramos	P.R.1. Organização financeira do Ramo; P.R.2. Normas e procedimentos financeiros em utilização no Ramo P.R.3. Impacto da responsabilidade financeira no desempenho do CDC P.R.4. Formação dos CDC, no âmbito da Administração de Recursos Financeiros P.R.5. Outros

2. Resumo das entrevistas

2.1. Juiz Conselheiro José F. F. Tavares, Director-Geral do Tribunal de Contas

P.C.1. A questão da responsabilidade financeira:

O conceito de responsabilidade financeira é um conceito claro, há já muito tempo. Por influência do Dr. Sousa Franco, em 1995, houve uma dissertação de mestrado – do Dr. João Franco do Carmo – sobre o conceito de responsabilidade financeira, o seu regime, etc. Por outro lado, sobretudo no anterior regime e nos anos que se seguiram ao 25 de Abril, havia muito poucos casos de efectivação da responsabilidade. A verdade, porém, é que os tempos mudaram (tivemos até 1989 uma Lei orgânica que vinha de 1983 e o regime é de 1915). Primeiro, foi ao nível da cultura da responsabilidade; hoje, apesar de haver sinais que possam indiciar o contrário, existe uma maior cultura de responsabilidade. Existe uma maior consciencialização dos contribuintes em relação ao modo como são gastos os dinheiros públicos. Sentem que pagam impostos e os que não pagam já não se vangloriam disso, como antigamente. Portanto, hoje verifica-se que os cidadãos querem saber se os impostos são

¹ Não foi possível entrevistar o Inspector-Geral da Defesa Nacional, no âmbito do sistema de controlo interno do Ministério da Defesa Nacional.

gastos, não apenas de acordo com a Lei, mas também com critérios de boa gestão, sendo o Tribunal como que um guardião dos dinheiros públicos.

Ao nível legislativo também houve mudanças. Temos uma lei desde 1989 que vem clarificar o regime da responsabilidade financeira. A Lei de 1997 vem clarificar a responsabilidade financeira. Em 2006 houve uma grande mudança que veio tornar responsáveis, financeiramente, todos aqueles que gerem dinheiros públicos ou deles beneficiem, até os privados. Portanto, hoje há um regime claro, embora difícil, da responsabilidade financeira e há uma consciência social profunda da necessidade de se efectivarem as responsabilidades.

*A nossa lei fala de responsabilidade financeira em geral. A verdadeira responsabilidade financeira é a que nós designamos por responsabilidade financeira reintegratória, “*stricto sensu*”, que se verifica em situações de alcances, desvio de dinheiros e pagamentos indevidos, e essa traduz – se em o Tribunal obrigar a repor nos cofres do Estado os dinheiros que lá deviam estar e não estão, não se confundindo com a responsabilidade civil.*

Mas há outro tipo de responsabilidade financeira – a sancionatória – que tem um carácter pessoal. Por exemplo, um gestor que reiteradamente não trata dos descontos para a segurança social, ou com regularidade assume despesas sem cabimento orçamental, ou que não cumpre as recomendações do Tribunal reiteradamente e sem justificação, etc., para além de poder ter que ser obrigado a repor, tem que ser punido pelo seu comportamento porque infringe as regras das finanças públicas com consequências que podem ser gravosas. Há, depois, uma responsabilidade sancionatória por infracções não financeiras, (embora, indirectamente, financeiras) que são aquelas que vêm previstas no artigo 66.º, que têm a ver com a colaboração com o Tribunal (v.g. não entrega de documentos, etc.).

*Portanto, responsabilidade financeira “*lato sensu*” engloba a responsabilidade reintegratória e a responsabilidade sancionatória por infracções financeiras ou não financeiras.*

P.C.2 As contas no âmbito da Defesa Nacional:

Noto uma evolução qualitativa assinalável, até no domínio da informática, tendo em vista a aplicação do POCP, etc., aliás, como em geral na administração pública. Acho que é possível ainda melhorar muito, mas evidentemente todos nós temos feito um percurso positivo e noto que há preocupações no sentido de evoluir. Nestas últimas jornadas de Defesa Nacional, por exemplo, eram jornadas sobre a qualidade da gestão e da prestação de contas, onde a minha intervenção foi, precisamente, sobre as contas. Há duas características que definem, para mim, o carácter profissional das pessoas, que é, prestar contas e ser responsável. Eu concluí a intervenção assim: A prestação de contas e a responsabilidade são

talvez os traços que melhor definem a grandeza, a nobreza e o carácter dos homens. Pois, a ideia que sempre tive e tenho da instituição militar é justamente a da nobreza, do carácter e da disciplina! Que feliz coincidência!

P.C.3. Outros :

(Cumulação de responsabilidades). *É possível, perante um facto, alguém ser responsabilizado politicamente, criminalmente (se for crime), disciplinarmente (se for infracção disciplinar), financeiramente (se for infracção financeira), socialmente e civilmente, ao mesmo tempo. Pode haver, por exemplo, só responsabilidade financeira sem as outras, embora haja sempre a responsabilidade social. A responsabilidade social não está definida legalmente, mas sente-se muito ao nível das autarquias locais, porque os autarcas estão muito próximos dos cidadãos. Esta responsabilidade acaba por estar muito próxima da política.*

(Medidas adoptadas – as mais relevantes – na efectivação de responsabilidades financeiras de todos quanto utilizam valores públicos). *A primeira medida foi a Lei 48/2006, que veio alterar a Lei n.º 98/97, ao referir que todos quanto gerem ou beneficiem de dinheiros públicos são sujeitos a responsabilidade financeira. Consagra ainda outros pontos muito importantes.*

Primeiro, todas as Secções do Tribunal, todos os Conselheiros, podem aplicar sanções e de uma forma célere. Depois, é uma lei (que eu designo por lei da responsabilidade) que responsabiliza todos os quantos intervêm. Por exemplo, é o Ministério Público que requer efectivação de responsabilidades no Tribunal, com base nos relatórios de auditoria do Tribunal, ou nos relatórios dos órgãos de controlo interno (e.g. IGDN). Mas se não o fizer, no prazo de 30 dias pode, por exemplo, o Ministro da Defesa Nacional, ou Inspector-Geral da Defesa Nacional, fazê-lo directamente (art.º 89.º). Esta situação ainda não aconteceu mas é possível. Esta Lei refere como devem ser os relatórios dos órgãos de controlo interno. Caso o Ministério Público não requeira julgamento, devido ao facto desses relatórios não estarem completos, o Inspector-Geral tem obrigação de requerer, porque se não o fizer está a reconhecer que o seu relatório é incompleto. Portanto, a Lei responsabiliza todos.

Há uma outra situação, que é a seguinte: a Lei, no art.º 65.º, prevê que quem quiser por termo à responsabilidade financeira sancionatória pode pagar a multa pelo mínimo, ou seja, quem for indiciado num relatório do Tribunal, ou do Inspector-Geral, em responsabilidade financeira por uma infracção financeira punível com multa o responsável, se quiser não ter de se submeter a julgamento, pode pagar a multa pelo mínimo. Tem havido imensos casos em que isso acontece. Essa é a grande novidade. É um exercício que o responsável faz de auto-avaliação.

(Apreciação da boa gestão financeira). *Eu não consigo considerar legal a má gestão financeira. Quando um gestor age com critérios de má gestão, essa gestão é ilegal. É ilegal porque a Lei obriga, consagra princípios de boa gestão financeira, da prossecução do interesse público, do respeito pelos direitos dos cidadãos, da proporcionalidade, etc. Se alguém fizer uma obra não respeitando os princípios da boa gestão financeira é ilegal, porque não prosseguiu da melhor maneira o interesse público, os dinheiros públicos. O princípio da proporcionalidade também significa que na gestão financeira o conteúdo dos actos tem que ser adequado aos fins; se eu gasto mais do que os fins exigiam isso é ilegal, para além de ser objecto de censura.*

(Contas Certas). *Para mim, contas certas são aquelas que fidedignamente, com sinceridade (como dizem agora os franceses), realmente reflectem a actividade daquela organização; ainda que seja uma actividade ilícita, pois as contas têm que reflectir essa actividade ilícita. Hoje é possível fazer contas de muitas maneiras e feitios (vejam-se os grandes casos de escândalos financeiros mundiais (ENRON, PARMALAT, etc.) que são casos em que as contas estão todas certas...) por isso é que a grande questão que hoje se põe não é prestar contas, mas sim, a qualidade da prestação de contas. Por isso é que hoje toda a gente exige o POCP, uma contabilidade de compromissos, uma contabilidade de gestão, de custos, de forma que ao ler uma conta, esteja lá tudo.*

(Instrumentos dissuasores das infracções financeiras). *A dissuasão é quase um lema. O Presidente do Tribunal tem dito várias vezes que o objectivo seria não aplicar nenhuma sanção, nem julgar ninguém. E, realmente, tem havido menos julgamentos precisamente porque há instrumentos dissuasores, hoje, muito mais fortes e efectivos do que antigamente e que estão previstos na Lei. Há aqui um outro aspecto muito importante, que é a força das recomendações do Tribunal. O Tribunal primeiro faz recomendações e quem não as cumprir, sem justificação, pode ser punido.*

Há aqui uma coisa que eu chamo de actividade invisível do Tribunal. Quando nós fazemos auditorias encontramos muitas coisas que não estão bem e os organismos confrontados com isso, reconhecem o erro e mudam. Como mudam logo, já não vem nos relatórios (quase 50% da acção do Tribunal se revela aí). A auditoria e a actividade de fiscalização são actividades importantíssimas para ajudar a melhorar, com uma importância pedagógica, incluindo para nós.

(RIGORE). *O RIGORE tem enormes vantagens. Podemos com o sistema fazer uma consolidação das nossas contas (nós temos seis orçamentos). Esta aplicação, de uma forma clara, revela toda a actividade da instituição. Eu até lhe chamo “o espelho”.*

2.2. Contra-almirante Calceteiro Serafim, Superintendente dos Serviços Financeiros da Marinha

P.R.1. Organização financeira do Ramo.

A questão da modernização da administração pública é algo que, na administração pública, vem sendo perseguida há cerca de 20 anos e que se traduz naquilo a que se chama gestão moderna, baseada em quatro pilares essenciais: gestão por objectivos (com planos de actividade, etc.); desconcentração da decisão; avaliação de resultados; responsabilização dos gestores. Isto é um desafio, com exigências técnicas associadas bastante significativas, exigindo pessoal altamente qualificado, que demora tempo, não sendo algo que se consiga por decreto. A Marinha, aproveitando a anterior reestruturação orgânica, na década de 1990, deu alguns passos no sentido de adaptar o seu sistema de administração financeira a esses novos ramos de modernidade, expressando-o no Decreto Regulamentar da Superintendência dos Serviços Financeiros e dos órgãos que a compõem (na Marinha, a área financeira é um OCAD, o que não acontece com os outros ramos).

E como esta modernidade não se compadece com os meios arcaicos que tínhamos à nossa disposição, foi necessário desenvolver um sistema integrado de informação para poder progredir nesse sentido. Foi então necessário identificar aquilo que são os processos de trabalho e negócio associados à nossa idiossincrasia. Os requisitos funcionais específicos levaram dois anos e meio a identificar, negociando firmemente com os fornecedores, o que levou mais de dois anos a implementar (o nosso sistema custou cerca de 450.000.000\$00 quatrocentos e cinquenta mil contos, com máquinas). Em 2002, iniciámos a produção desse sistema mas não conseguimos apresentar as contas da forma como pretendíamos, por ausência de ligação com os sistemas da Direcção Geral do Orçamento.

Com o SIGDN, num momento inicial, foi decidido pela tutela que a experiência da Marinha serviria para os outros Ramos, mas seriam respeitadas as especificidades próprias de cada um e, assim, em Janeiro de 2006 decidiu-se que o SIGDN arrancaria. A Marinha, que no seu sistema já tinha a componente logística integrada com a financeira, debatia-se com uma questão que tinha de ser resolvida a montante, que é a questão da catalogação e, em particular, o volume de informação, a forma como é tratada, a integração com o centro nacional de catalogação, a escala, etc.

A Marinha, no âmbito do SIGDN, acabou por arrancar dia 1 de Janeiro de 2008, sendo necessário, no entanto, alterar o Sistema de Administração Financeira da Marinha (SAFM), através de um Despacho do Almirante CEMA. Transformou-se o paradigma administrativo-financeiro para um paradigma funcional, “acabando” com os conselhos administrativos (os

Conselhos tem existência na lei; só efectivamente deixarão de existir aquando da reformulação orgânica). Essa reestruturação do SAFM abrangeu as respectivas estruturas, matriz de competências e formas de organização e funcionamento, medida estrutural indispensável à edificação do novo paradigma de gestão financeira e de um sistema de controlo adequado às características dessa nova gestão. Através desse Despacho, aprovou-se o Regulamento de Administração Financeira da Marinha, com 25 artigos. O Almirante CEMA é, na Marinha, o responsável pelas políticas que implementou e os resultados que alcançou; e há uma entidade que é um OCAD, que põe em prática as políticas do Almirante CEMA.

Tudo isto está a mexer, no bom caminho, obrigando também os responsáveis sectoriais a gerir os recursos de uma maneira diferente, de modo a cumprirem eficazmente a missão. Cada responsável sectorial elabora uma directiva, onde estabelece orientações para onde pretende ir. Às UEO compete o “como” vão, e o que têm que fazer para lá chegar, apresentando o seu plano de actividades (o sistema possibilita a simulação orçamental de diversos cenários). Então o OCAD recebe os planos das UEO que tem sob o seu comando, valida-os, integra-os e prioriza-os.

Nós procuramos que o decisor financeiro coincida com o operacional, i.e. quem toma decisões operacionais que envolvem a locação de recursos tem que ser também responsabilizado e ter sob o seu domínio o controlo e locação dos recursos financeiros, sendo que, actualmente, avalia-se a saúde e a boa gestão do Ramo através da evolução do património, comparando os balanços patrimoniais e não apenas de fluxos monetários, de tesouraria.

Há uma componente essencial do sistema que está pouco explorada e é aquela que se traduz no verdadeiro instrumento de gestão, que é a contabilidade analítica, pois o que temos que ver são os custos e não as despesas. Isto obriga a uma alteração de mentalidades e é aí que os CDC vão ver os reflexos das decisões que tomaram.

P.R.2. Normas e procedimentos financeiros em utilização no Ramo.

O que colhe aqui são, principalmente, as disposições em vigor para a administração do Estado, em geral.

P.R.3. Impacto da responsabilidade financeira no desempenho do CDC.

A responsabilidade financeira é mais uma das vertentes em que se exerce o comando. Os CDC têm uma estrutura que os apoia, mas ele é que é o responsável. A diferença é que não havia, de facto, a atribuição formal da responsabilidade e isso agora é claro.

P.R.4. Formação dos CDC, no âmbito da Administração de Recursos Financeiros.

Julgo que a formação, no âmbito da ARF, não está ainda adaptada às reais necessidades dos CDC. Há, no âmbito da formação dos patamares superiores, uma preocupação em implementar um módulo alargado, juntamente com o Código do Procedimento Administrativo. Quando esse Oficiais superiores forem promovidos a Capitães-de-mar-e-guerra, têm de ter as competências necessárias para defrontar, sem grandes problemas, estas novas responsabilidades. Nós, fruto da nossa idiossincrasia, temos alguma facilidade pois as unidades são pequenas e os Oficiais, grosso modo, lidam com esses problemas desde o início da sua carreira, enquanto Imediatos ou Comandantes. Para Oficiais Gerais eu próprio dou uma formação, com a duração de um dia, sobre estas matérias. Para Comandantes, a exemplo do que se faz para a Autoridade Marítima, estamos a preparar um módulo com a duração de uma semana.

P.R.5. Diversos

(Sistema de Controlo Interno). *As acções de auditoria são comunicadas ao EM. Este tem a 5.ª Divisão, que acumula a vertente de inspecção, que acompanha aquilo que se vai fazer.*

2.3. Major-general Esteves da Silva, Director de Finanças do Exército

P.R.1. Organização financeira do Ramo:

A estrutura financeira do Exército baseia-se em três níveis: a Direcção de Finanças (DFin), os Centros de Finanças (CFin) e as Unidades. A organização financeira do Exército coloca a DFin na dependência do Comandante da Logística. Julgo, no entanto, que numa organização como o Exército a área financeira deverá depender directamente do responsável máximo do serviço, à semelhança dos outros Ramos (havendo, inclusive, situações um pouco complicadas, como por exemplo: o General Vice-CEME, tem na sua dependência um CFin, que depende tecnicamente da DFin e esta depende do General Quartel-Mestre). Aliás, a mesma questão coloca-se também em relação à dependência da Secção Financeira da Secção Logística, nas Unidades.

Existem, ainda, alguns desequilíbrios nas dependências das UEO em relação aos CFin (enquanto, por exemplo, o CFin do Comando Operacional tem 26 Unidades, o do Comando do Exército tem quatro, o do Comando do Pessoal tem duas). Isto traz alguns constrangimentos, por exemplo, ao nível das auditorias que têm de ser feitas pelos CFin.

P.R.2. Normas e procedimentos financeiros em utilização no Ramo:

Julgo que as regras e procedimentos que existem são suficientes.

Naturalmente que, nesta área, também utilizamos as regras e procedimentos que se utilizam na administração pública. Há uma preocupação em respeitar as normas e procedimentos, até porque hoje em dia é impossível não o fazer, devido ao facto de estarmos sujeitos a um escrutínio grande. No entanto, estamos limitados em termos de pessoal de Administração Militar que não chega para responder a todas as necessidades, por exemplo, guarnecer completamente os CFin.

P.R.3. Impacto da responsabilidade financeira no desempenho do CDC:

Julgo que nunca nenhum Comandante foi avaliado pelo seu desempenho financeiro. No entanto, nota-se já alguma preocupação relativamente à área financeira. Hoje em dia, com a desmaterialização da prestação de contas, o Comandante tem que estar mais atento porque não há aquela inspecção detalhada de todos os documentos, como havia antigamente, nos CFin. Por outro lado, nota-se ainda algum divórcio da parte de alguns Comandantes relativamente ao plano de actividades e que depois se surpreendem quando verificam as consequências de não planear correctamente.

P.R.4. Formação dos CDC, no âmbito da Administração de Recursos Financeiros:

Julgo que a formação dos CDC não é a suficiente, apesar dos recursos que os Comandantes têm ao seu dispor serem cada vez menos. Os meios da área logística são-lhes dados pelo escalão superior. Na prática, além dos encargos com as instalações, têm aquelas aquisições que são feitas para o dia-a-dia da unidade; inclusive algumas delas até já são adquiridas ao nível do Ministério da Defesa, pela central de compras. De qualquer maneira, julgo que faz falta, principalmente nos escalões superiores, onde a responsabilidade é maior.

P.R.5. Outros

(Autoridade Técnica). *Apesar de a DFin ter autoridade técnica na área financeira depende do General Quartel-Mestre, sendo este que autoriza, em última instância, as visitas técnicas, etc.*

(Sistema de Controlo Interno). *As inspecções-gerais que se fazem às Unidades, pela Inspeção Geral do Exército (IGE), têm itens financeiros que são avaliados. No entanto, são actividades pontuais de um, dois dias não sendo do ponto de vista financeiro avaliações muito substantivas. A entidade que faz auditoria, com alguma profundidade, à área financeira das unidades é a Repartição de Auditoria dos CFin.*

(Princípio da segregação de funções no Cmd Log). *Isso tem sido uma das argumentações que a DFin, quando propôs outro tipo de organização, aventou. É uma consideração que tem sido feita pelos auditores do Tribunal de Contas e da Direcção Geral do Orçamento. De facto, o General Quartel-Mestre manda comprar, compra, paga.*

(Prestação de contas). *Não temos a funcionar os módulos do imobilizado no âmbito do SIG e, sem esse módulo, não podemos apresentar balanços, nem fazer demonstração de resultados. Na área financeira, as coisas estão mais ou menos encaminhadas, tirando a vertente patrimonial do imobilizado. Relativamente à prestação de contas vamos apresentar uma conta única do Exército, consolidada, assinada pelo CEME. Estamos ainda a fazer o relatório de gestão, que é uma peça que também faz parte integrante da conta de gerência do Exército. Esse relatório foi feito pela primeira vez o ano passado e é fundado no plano de actividades do Exército e no relatório de actividades do Exército. Julgo que é um relatório importante, que espelha a actividade do Exército, não só na área financeira mas em toda a actividade do Exército.*

(Novo modelo de organização financeira em estudo). *A experiência do SIG e deste novo modelo de organização dão-nos já algumas lições no sentido de procurarmos adequar ou reformular a organização que existe actualmente. O SIG é um bom sistema; dá-nos resposta, em termos financeiros, a quase tudo o que nós pretendemos. Precisamos, realmente, é de*

peçoal com conhecimentos suficientes do sistema e com conhecimentos de contabilidade, pois a qualidade dos inputs vai-se repercutir na qualidade dos outputs que vamos ter a nível global. Face a esta dificuldade o processo da despesa tem um determinado número de passos que podem ser alterados. Sem tirar a competência ao Comandante podem-se limitar os passos que a Unidade tem de efectuar, facilitando-lhe a vida. A Unidade faz a requisição, faz o compromisso, faz o cabimento e a partir daí, o trabalho passa para o CFin; portanto, o processo de despesa, com a liquidação e o pagamento, acabaria no CFin, o que vai fazer com que as Unidades deixem de se preocupar com essa área. Isto possibilita-nos reduzir o pessoal nas Secções Financeiras e eventualmente canalizar algum pessoal – do que existe aí e que seja mais habilitado – para os CFin. Naturalmente que tem de haver excepções para determinadas Unidades. Isto, portanto, são os traços gerais de um modelo que nós estamos a estudar e que resulta de facto da nossa experiência do SIG nos últimos dois anos em que, sem mexer muito na estrutura, se procuram canalizar algumas operações, mais problemáticas, para o CFin, onde existe pessoal mais habilitado.

2.4. Major-general Reduto Paula, Director de Finanças da Força Aérea

P.R.1. Organização financeira do Ramo:

Depois do Despacho n.º 60, de 29 de Dezembro de 2005, a Direcção de Finanças da Força Aérea (DFFA) ficou na dependência directa do CEMA. O CEMA é o primeiro e único responsável pelas contas da Força Aérea. A seguir, na responsabilidade, a nível descendente, estão os Comandantes funcionais que têm a responsabilidade de executar os orçamentos (e nós fazemo-lo de uma maneira já bastante institucionalizada). Cada Comandante funcional é responsável pela sua área, têm o seu orçamento e tem a capacidade de influenciar o modo como os recursos são alocados, não existindo qualquer constrangimento nesse sentido. Este modo de organização satisfaz e a experiência tem vindo a demonstrar que é uma boa solução. A experiência dos últimos dois anos tem demonstrado que há um maior interesse, participação e envolvimento de todos.

P.R.2. Normas e procedimentos financeiros em utilização no Ramo

A implementação do SIG e de toda a legislação que está associada veio criar novos procedimentos e só depois de institucionalizados é que podemos criar norma. No entanto, existiam e existem normas a que chamamos de circulares técnicas da DFFA. Nós temos um jurista, cuja responsabilidade primária é manter em dia um site de legislação actualizada. Estamos a fazer um esforço muito grande no sentido de revogar aquelas que já estão fora de uso e manter aquelas que se mantêm úteis. No entanto, acho que há alguma lacuna na formação dos militares em relação aos aspectos jurídicos, com formação muito rudimentar.

Desde o arranque do SIGDN nós introduzimos simultaneamente três instrumentos fundamentais, que são: o POCP, o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) e um sistema de informação, que é o SIGDN. Tudo isto faz com que haja uma grande alteração nos procedimentos, induzindo um novo processo que começa no planeamento, com a definição dos planos de actividades. No ano passado já fizemos o planeamento nestes moldes e estamos nesta altura a fazer os relatórios de actividades que vamos integrar na conta de gerência. O plano de actividades, que representa as necessidades da Força Aérea, é um instrumento que é concebido ao nível do Estado-Maior com uma forte colaboração da DFFA, começando com a Directiva do CEMA, através da definição dos objectivos estratégicos e dos objectivos sectoriais que depois são vertidos para o plano. O financiamento das actividades tem basicamente três níveis, a que podemos chamar de prioridades: as actividades imprescindíveis, financiadas pelo Orçamento de Estado; as actividades que ficam à espera de financiamento, que serão financiadas com outras fontes de financiamento (Preparação,

Operações e Treino de Forças da LPM, etc.); e outras que não estão financiadas, ficando a aguardar melhor oportunidade. Na Força Aérea as pessoas já se habituaram a pensar em termos de actividades, possibilitando uma gestão mais eficaz e permitindo que a estrutura superior da Força Aérea identifique a influência dos constrangimentos existentes, alterando o orçamento e desorçamentando as actividades que estavam financiadas, se for caso disso.

P.R.3. Impacto da responsabilidade financeira no desempenho do CDC

Antes da alteração da forma de prestação de contas ao Tribunal de Contas era uma responsabilidade directa, pecuniária e individual, portanto havia uma pressão legal maior; hoje em dia ela não existe, mas na prática, tudo se passa na mesma e os CDC sentem essa responsabilização. O problema é que não há efectivamente um método de critérios de medição do seu desempenho, com padrões bem definidos. A própria Carta de Comando deveria ser uma carta de responsabilização mais objectiva.

P.R.4. Formação dos CDC, no âmbito da Administração de Recursos Financeiros

Julgo que em algumas fases, principalmente de algumas carreiras, deveria haver uma componente de gestão mais vincada, mais pesada. Hoje em dia, cada vez mais, somos gestores de produtos muito caros, com orçamentos cada vez mais curtos, que exigem maior responsabilização e por isso tem que se dominar os instrumentos de gestão e aumentar o peso da administração nos cursos superiores.

A formação que é dada na Força Aérea a um indivíduo que é nomeado para Comandante de Unidade é aquela que é tradicional para todos. Há, no entanto, um estágio em que participam várias entidades e normalmente é o Director de Finanças que dá estas áreas, disponibilizando a informação mais importante e apelando muito para as responsabilidades que competem ao Comandante nestas áreas.

P.R.5. Outros

(Sistema de Controlo Interno). *Todos nós, no dia-a-dia, temos obrigação de fazer controlo. Formalmente, na DFFA, temos uma Auditoria de Administração Financeira que tem como primeira preocupação fazer doutrina, criar normas para que quem está a trabalhar no terreno possa ter as orientações e tratá-las do modo mais coerente possível. Uma outra preocupação é também, naturalmente, o controlo. Faz a inspecção dos actos, através de auditorias à distância, sempre por amostragem e também no terreno. Este organismo apresenta todos os anos à IGFA um plano de inspecção no âmbito financeiro e faz uma inspecção mais restrita às actividades financeiras. A IGFA é mais abrangente, mais lata, mas*

serve-se dos relatórios desta auditoria e também identifica problemas que podem originar uma segunda visita da Auditoria da Administração de Finanças.

(Contabilidade analítica). *Neste momento ainda só estamos a falar de contabilidade orçamental. Pensamos que este ano já vamos conseguir apresentar a conta de gerência com contabilidade patrimonial. A contabilidade analítica é lá mais para a frente; de qualquer maneira, mesmo sem haver contabilidade analítica, é possível identificar alguns indicadores de gestão que nos permitam tomar decisões, como por exemplo, o custo da hora de voo.*

(Execução do Orçamento). *A execução do orçamento ao longo do ano é muito cuidada e nós fazemos periodicamente reuniões com os vários OCAD e órgãos de execução, principalmente ao nível das Direcções Técnicas. Em Março começamos a ver a execução orçamental já com a perspectiva do fim do ano, fazendo um acompanhamento sistemático. Não temos tido problemas em encerrar o ano e as verbas remanescentes entregues por não execução do orçamento são perfeitamente residuais, por via dos instrumentos que temos à mão.*

(Tribunal de Contas). *Os processos que vão ao Tribunal de Contas são concentrados no SAF, que os submete ao Tribunal de Contas. Naturalmente que a primeira coisa que o SAF faz é verificar se foram cumpridos todos os procedimentos que a Lei estabelece. Por outro lado, também há uma assessoria jurídica do Comando da Logística que acompanha a execução. Todos os processos que ultrapassem cinco mil euros têm um visto da assessoria jurídica. A sua responsabilidade é verificar se os procedimentos legais foram cumpridos.*

(Serviço Administrativo e Financeiro). *O Serviço Administrativo e Financeiro (SAF) é o órgão de execução do DFFA, mas também de todo o complexo de Alfragide. É um órgão da DFFA mas por onde passa toda a vida deste complexo; todos os processos passam por aqui – o órgão de recebimento e pagamento de toda a Força Aérea; tudo o que é facturação é emitido pelo SAF.*

(DL 338/84). *Não foi revogado pois para o ser tem de haver uma norma revogatória. Por outro lado existe a LOPTC e, no nosso entendimento, temos de cumprir com o que aí se prescreve. Com as novas leis orgânicas, ele vai cair normal e naturalmente.*

(Trabalho Conjunto). *Já trabalhei muitas vezes em áreas conjuntas onde tive as melhores experiências. Acho que devemos ser absolutamente colaborantes e as melhores experiências devem ser transmitidos aos outros pois se pudermos aprender com isso, para quê estarmos a cometer erros?*

Apêndice 3 – Questionário.

1. Questionário aplicado



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
CURSO DE ESTADO-MAIOR CONJUNTO

QUESTIONÁRIO ELECTRÓNICO

1. PREÂMBULO

a. Objectivos

Este questionário é parte integrante de um Trabalho de Investigação Individual, no âmbito do Curso de Estado-Maior Conjunto, a decorrer no IESM, subordinado ao tema “A responsabilidade financeira dos Comandantes, Directores ou Chefes: sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas”.

Tem **carácter confidencial** e destina-se a recolher informação, através de opiniões pessoais, sobre diversos aspectos relacionados com a administração de recursos financeiros nas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (U/E/O) dos três Ramos das Forças Armadas (FFAA), em particular, com as dificuldades sentidas e com a formação necessária neste âmbito.

b. Instruções de preenchimento e reenvio

- (1) Em cada pergunta, **escolha apenas uma opção**.
- (2) Preencha apenas os espaços designados para o efeito. Caso pretenda acrescentar alguma informação, anexe-a a este questionário.
- (3) Agradecemos a maior sinceridade e **brevidade** possível;
- (4) O questionário é electrónico podendo, no entanto, ser impresso e preenchido manualmente e enviado por correio.
- (5) Após preenchido, grave-o e envie-o, por favor, para escorrega.lcf@mail.exercito.pt ou, em alternativa, lcf@sapo.pt.
- (6) Caso tenha alguma dúvida ou necessite de esclarecimentos, é favor contactar:

*Major de Infantaria Luis Carlos Falcão Escorrega
Instituto de Estudos Superiores Militares
Curso de Estado-Maior Conjunto
Rua de Pedrouços
1449-027 LISBOA
Tm 968053039; Tel Mil 418000*

A sua **colaboração**, pela experiência vivida, é um **contributo importante** para a realização deste trabalho e, *prima facie*, para a melhoria da administração de recursos financeiros nas Forças Armadas!
Desde já, o nosso sincero agradecimento!

2. **QUESTIONÁRIO**

a. **Identificação**

POSTO:

CARGO:

U/E/O:

RAMO:

b. **Questões relacionadas com o desempenho profissional, no âmbito dos recursos financeiros:**

(a) Quando pratica um acto de natureza financeira, tem noção de todas as eventuais implicações, nos aspectos jurídico-legais?	Nenhuma <input type="checkbox"/>	Pouca <input type="checkbox"/>	Suficiente <input type="checkbox"/>	Total <input type="checkbox"/>
(b) A organização (Ramo) fornece-lhe o apoio técnico necessário para uma <u>correcta gestão</u> financeira?	Nenhuma <input type="checkbox"/>	Pouca <input type="checkbox"/>	Suficiente <input type="checkbox"/>	Total <input type="checkbox"/>
(c) Efectuou/existe um <u>plano de actividades anual</u> aprovado superiormente, devidamente orçamentado (com recursos humanos/financeiros/materiais, objectivos e actividades) na sua U/E/O?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(d) Os recursos financeiros postos à sua disposição são os suficientes para cumprir todas as actividades que constam do seu plano anual?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(e) É utilizador do SIG?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(f) Tem a preocupação de consultar com frequência os registos existentes no sistema (SIG)?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(g) O módulo financeiro do SIG encontra-se em exploração na sua U/E/O?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(h) O módulo financeiro do SIG encontra-se implementado na sua U/E/O?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(i) Considera que a implementação do SIG o obriga a um planeamento mais cuidado das suas actividades?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(j) Na sua perspectiva, a implementação e exploração do SIG proporciona-lhe uma maior confiança na assunção das responsabilidades financeiras que lhe estão cometidas?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(k) O exercício da sua acção de comando já foi objecto de alguma auditoria, por parte do Tribunal de Contas?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(l) Na tomada das suas decisões tem presente a jurisprudência produzida pelo Tribunal de Contas?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(m) A U/E/O que comanda /dirige foi inspeccionada/auditada financeiramente pelos órgãos de inspecção/auditoria do Ramo a que pertence, no último ano?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	
(n) A U/E/O que comanda /dirige foi inspeccionada/auditada financeiramente pelos órgãos de inspecção/auditoria das Forças Armadas ou da Defesa Nacional, no último ano?	SIM <input type="checkbox"/>		NÃO <input type="checkbox"/>	

- | | | | | |
|--|---|---|---|--|
| (o) Existem, na sua U/E/O, regras e procedimentos escritos que regulem o exercício da actividade financeira? | SIM
<input type="checkbox"/> | NÃO
<input type="checkbox"/> | | |
| (p) Existem mecanismos suficientes de controlo interno que lhe permitam evitar a ocorrência de infracções financeiras? | SIM
<input type="checkbox"/> | NÃO
<input type="checkbox"/> | | |
| (q) Ordene, no âmbito da sua acção de comando, a sua especial preocupação com as seguintes funções (1 a 4, sendo 1 a que mais o preocupa): | Pessoal
<input type="text" value="0"/> | Operações
<input type="text" value="0"/> | Materiais
<input type="text" value="0"/> | Finanças
<input type="text" value="0"/> |

c. Questões relacionadas com a formação, no âmbito dos recursos financeiros:

- | | | | | |
|--|-------------------------------------|-----------------------------------|---|--------------------------------------|
| (a) Considera que a formação que teve, no âmbito da administração de recursos financeiros (ARF), é a necessária para desempenhar eficazmente a sua função de gestor público? | Nenhuma
<input type="checkbox"/> | Pouca
<input type="checkbox"/> | Suficiente
<input type="checkbox"/> | Completa
<input type="checkbox"/> |
| (b) Considera que o momento em que lhe foi proporcionada a formação de ARF foi a mais apropriada para o seu desempenho de Comandante, Director ou Chefe (CDC)? | SIM
<input type="checkbox"/> | NÃO
<input type="checkbox"/> | Não Aplicável
<input type="checkbox"/> | |

Se respondeu NÃO, indique, no seu entender, qual seria:

- | | | |
|--|---------------------------------|---------------------------------|
| (c) A formação de ARF deve estar concentrada nos cursos de carreira? | SIM
<input type="checkbox"/> | NÃO
<input type="checkbox"/> |
|--|---------------------------------|---------------------------------|

Se respondeu NÃO, indique, no seu entender, como deve ser abordada esta questão:

- | | | | | |
|--|-------------------------------------|-----------------------------------|--|--------------------------------------|
| (d) Na sua formação de ARF, foi abordado convenientemente o tema da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do Tribunal de Contas? | Nenhuma
<input type="checkbox"/> | Pouca
<input type="checkbox"/> | Suficiente
<input type="checkbox"/> | Completa
<input type="checkbox"/> |
| (e) Considera importante abordar a questão da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do Tribunal de Contas, nos módulos de ARF existentes nos cursos? | Nada
<input type="checkbox"/> | Pouco
<input type="checkbox"/> | Importante
<input type="checkbox"/> | Muito
<input type="checkbox"/> |

d. Comentários julgados pertinentes, no âmbito da gestão de recursos financeiros:

Agradecemos, mais uma vez, a sua colaboração e o tempo que nos dispensou!

2. Tratamento do questionário

2.1. Caracterização do universo/amostra

Quadro 1 – Caracterização do Universo/Amostra.

	Marinha	Exército	Força Aérea	TOTAL	Obs
Universo (quantidade U/E/O) dos três Ramos	20	66	11	97	<i>Consideraram-se as U/E/O com Subunidades executoras do Orçamento (e.g. Secção Logística, Esquadra de Administração e Intendência, Serviços Administrativos e Financeiros)</i>
N.º Inquéritos respondidos	19 (11+8 ^a)	20 (15+5 ^a)	10 (5+5 ^a)	49	<i>a) Alunos Auditores do CPOG</i>
N.º Inquéritos válidos	19	19	10	48	
Relação inquéritos respondidos/ Universo UEO	95%	30%	90%	49%	

2. Respostas obtidas

(Vd. quadro da página seguinte)

Quadro 2 – Quadro de resultados obtidos.

QUESTÕES	Marinha			Exército			Força Aérea			TOTAL		
	Respostas	Nenhuma	Pouca	Respostas	Nenhuma	Pouca	Respostas	Nenhuma	Pouca	Respostas	Nenhuma	Pouca
(b) Quando pratica um acto de reatuação financeira, tem noção de todas as eventuais implicações, nos aspectos jurídico-legais?	19	Nenhuma	2	19	Nenhuma	2	10	Nenhuma	10	47	Nenhuma	4
(b)(a) organização (Ramo) tempelehe o apoio técnico necessário para uma correcta gestão financeira?	19	Nenhuma	11	19	Nenhuma	3	10	Nenhuma	7	48	Nenhuma	3
(b) Efectuou/existe um plano de actividades anual aprovado suportes/planos orçamentado (com recursos humanos/financeiros/materiais, objectivos e actividades) na sua U/E/O?	19	SIM	18	19	SIM	17	9	SIM	9	47	SIM	44
(b)(a) Os recursos financeiros postos à sua disposição são suficientes para cumprir todas as actividades que constam do seu plano anual?	19	SIM	10	19	SIM	3	9	SIM	4	47	SIM	17
(b)(b) E utilizador do SIG?	19	SIM	11	19	SIM	17	10	SIM	7	48	SIM	35
(b) Tem a preocupação de consultar com frequência os registos existentes no sistema (SIG)?	19	SIM	11	18	SIM	12	10	SIM	4	47	SIM	27
(b)(b) O módulo financeiro do SIG encontra-se em exploração/implementado na sua U/E/O?	19	SIM	14	19	SIM	18	10	SIM	10	48	SIM	42
(b) Considera que a implementação do SIG o obriga a um planeamento mais cuidadoso das suas actividades?	18	SIM	10	19	SIM	8	10	SIM	7	47	SIM	35
(b) Na sua perspectiva, a implementação e exploração do SIG proporcionam uma melhor contagem na assunção das responsabilidades financeiras que lhe estão cometidas?	18	SIM	14	19	SIM	16	10	SIM	6	47	SIM	36
(b)(a) O exercício da sua acção de comando já foi objecto de alguma auditoria, por parte do Tribunal de Contas?	19	SIM	6	19	SIM	18	10	SIM	4	48	SIM	11
(b) Na tomada das suas decisões tem presente a jurisprudência produzida pelo Tribunal de Contas?	19	SIM	15	19	SIM	6	10	SIM	7	48	SIM	28
(b)(m) A U/E/O que comanda/dirige foi inspeccionada/auditada financeiramente pelos órgãos de inspecção/auditoria do Ramo a que pertence, no último ano?	19	SIM	9	18	SIM	11	9	SIM	5	46	SIM	25
(b)(n) A U/E/O que comanda/dirige foi inspeccionada/auditada financeiramente pelos órgãos de inspecção/auditoria das Forças Armadas ou da Defesa Nacional, no último ano?	19	SIM	5	16	SIM	2	9	SIM	2	44	SIM	9
(b)(o) Existem, na sua U/E/O, regras e procedimentos escritos que regulam o exercício da actividade financeira?	19	SIM	18	18	SIM	16	10	SIM	10	47	SIM	44
(b)(p) Existem mecanismos suficientes de controlo interno que lhe permitam evitar a ocorrência de infrações financeiras?	19	SIM	16	16	SIM	15	10	SIM	10	45	SIM	41
(c)(a) Considera que a formação que teve, no âmbito da administração de recursos financeiros (ARF), é a necessária para desempenhar eficazmente a sua função de gestor público?	19	Nenhuma	11	18	Nenhuma	8	10	Nenhuma	3	47	Nenhuma	22
(c)(b) Considera que o momento em que lhe foi proporcionada a formação de ARF foi a mais apropriada para o seu desempenho de Comandante, Director ou Chefe (CDC)?	19	SIM	9	18	SIM	12	10	SIM	6	47	SIM	27
(c)(c) A formação de ARF deve estar concentrada nos cursos de carreira?	19	SIM	12	18	SIM	16	10	SIM	9	47	SIM	37
(c)(d) Na sua formação de ARF, foi abordado convenientemente o tema da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do Tribunal de Contas?	19	Nenhuma	12	18	Nenhuma	3	10	Nenhuma	5	47	Nenhuma	4
(c)(e) Considera importante abordar a questão da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do Tribunal de Contas, nos módulos de ARF existentes nos cursos?	19	Nada	Pouco	18	Nada	Pouco	10	Nada	9	47	Nada	2

2.1. Respostas à questão 2.b (q)

(Ordene, no âmbito da sua acção de comando, a sua especial preocupação com as seguintes funções (1 a 4, sendo 1 a que mais o preocupa): PESSOAL (P) – OPERAÇÕES (O) – MATERIAIS (M) – FINANÇAS (F)).

Quadro 3 – Quadro de resultados obtidos (prioridades).

		Marinha															
Prioridades		1ª				2ª				3ª				4ª			
Respostas	19	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F
		13	4	1	1	3	3	3	10	2	1	11	4	1	11	4	4
		68,42%	21,05%	5,26%	5,26%	15,79%	15,79%	15,79%	52,63%	10,53%	5,26%	57,89%	21,05%	5,26%	57,89%	21,05%	21,05%

		Exército															
Prioridades		1ª				2ª				3ª				4ª			
Respostas	19	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F
		12	5	0	3	2	4	4	9	3	7	4	4	2	3	11	3
		63,16%	26,32%	0,00%	15,79%	10,53%	21,05%	21,05%	47,37%	15,79%	36,84%	21,05%	21,05%	10,53%	15,79%	57,89%	15,79%

		Força Aérea															
Prioridades		1ª				2ª				3ª				4ª			
Respostas	10	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F
		6	4	0	0	4	2	1	5		1	5	3		3	4	2
		60,00%	40,00%	0,00%	0,00%	40,00%	20,00%	10,00%	50,00%	0,00%	10,00%	50,00%	30,00%	0,00%	30,00%	40,00%	20,00%

		TOTAL															
Prioridades		1ª				2ª				3ª				4ª			
Respostas	48	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F	P	O	M	F
		31	13	1	4	9	9	8	24	5	9	20	11	3	17	19	9
		64,58%	27,08%	2,08%	8,33%	18,75%	18,75%	16,67%	50,00%	10,42%	18,75%	41,67%	22,92%	6,25%	35,42%	39,58%	18,75%

2.2. Principais Comentários feitos na questão 2.c (b)

(Considera que o momento em que lhe foi proporcionada a formação de ARF foi a mais apropriada para o seu desempenho de Comandante, Director ou Chefe (CDC)?)

2.2.1. Marinha

- Este tipo de formação devia ser recorrente em todos os cursos desde a formação básica na Escola Naval e depois nos cursos de carreira para promoção.
- Necessidade de um complemento antes de assumir funções ou no início do desempenho.

2.2.2. Exército

- Tem de ser disseminada ao longo da carreira consoante as exigências próprias de cada posto; nem todos os postos carecem do mesmo nível de conhecimentos na área financeira.

2.2.3. Força Aérea

- O CPOS e o CEM deveriam proporcionar mais conhecimentos na área da gestão e administração de recursos, especialmente os financeiros.

2.3. Comentários feitos na questão 2.c (c)

(A formação de ARF deve estar concentrada nos cursos de carreira?)

2.3.1. Marinha

- Não exclusivamente. Complementada com formação de qualificação para assunção de cargos e exercício de determinadas funções que se revelem de especial complexidade e responsabilidade, no âmbito da ARF.

- *Pode ser possível obter recursos humanos com formação técnica específica, em áreas como as contabilidades e o direito, que não pertençam às classes tradicionais de oficiais dos quadros permanentes.*

2.3.2. Exército

- *Desde que o exercício do comando seja imediatamente após os supracitados cursos.*

2.3.3. Força Aérea

- *Deve ser formação contínua.*

2.4. Comentários feitos na questão 2.d.

(Comentários julgados pertinentes, no âmbito da gestão de recursos financeiros).

2.4.1. Marinha

- *A implementação do SIGDN não alterou a percepção ou a confiança na assumpção das responsabilidades, se comparado com o sistema anterior, o SIIF (Sistema Integrado Informação Financeira).*
- *Deverá ser feita uma boa apresentação de Direito Administrativo, bem como dos procedimentos a ter em conta na prestação de contas às várias entidades que têm missão de zelar pelo bom cumprimento da administração dos recursos financeiros disponibilizados.*
- *Considero que a insuficiência de recursos financeiros não constitui o principal problema condicionante da gestão das unidades; há, nas FA, uma tendência para se atribuir baixa prioridade à gestão eficiente das unidades, não se procurando soluções inovadoras que permitam de forma eficaz colmatar as deficiências, quer dos recursos humanos, quer dos recursos materiais e financeiros; a aplicação de boas práticas da gestão privada às FA permitiria, em parte, resolver alguns problemas que vimos experimentando; a inovação deverá constituir um objectivo a considerar na gestão dos recursos das FA.*

2.4.2. Exército

- *Esta (Unidade) tem sido pólo do SIG e daí o acompanhamento privilegiado da sua evolução. Tenho a percepção de que, nos moldes em que está a ser "construído", limita demasiado a liberdade de acção financeira dos Comandantes.*
- *A gestão de recursos financeiros, nos nossos dias, não se coaduna com a nossa gestão de pessoal ou com a formação ad hoc de militares para a função de Chefe da Subsecção Financeira. Há Subsecções Financeiras cujos Chefes são Oficiais contratados.*
- *Pessoalmente penso que terá de ser uma área em que se deverá aliviar ao máximo (dentro da medida do possível) as preocupações dos Cmdts operacionais para que estes se possam concentrar na verdadeira essência da razão da sua existência que, na minha opinião, ainda continuam a ser as Operações militares; caso contrário nada fará sentido.*
- ***Acho pertinentes e adequadas todas as questões abordadas no presente inquérito; Reconheço que os CDC, em geral, estão muito pouco sensibilizados para estas questões de índole administrativo-financeiro relegando-as para um plano muito secundário, ignorando as consequências, para eles próprios, que poderão advir do não cumprimento da legislação, normas e regulamentos em vigor; em geral partem do princípio que estas questões são do foro e da responsabilidade exclusiva dos seus adjuntos financeiros, dos CFin que os apoiam e, em última análise, da DFin; Prestam pouca atenção a esta área.***

- Não podendo delegar nenhum aspecto da área financeira, uma parte apreciável do tempo do Comandante é absorvido na assinatura de documentos (duplicado e triplicado). O Comandante não tem formação na área do SIG e, por vezes, o pessoal que trabalha com o sistema, também revela dificuldades. O SIG conduz à necessidade de planear as actividades, sendo um disciplinador da actividade financeira, contudo não dá margem para responder a situações inopinadas (por exemplo, pagar um telegrama de condolências). Em termos de conhecimento da legislação e do SIG, embora o estágio para Comandantes seja muito válido, é escasso.
- A preocupação com o Tribunal de Contas é importante, mas não é um "papão". A estrutura financeira funciona ao nível técnico e filtra as várias situações. O SIG ainda não amadureceu, mas funciona sem sobressaltos. Há que deixar amadurecer o sistema.
- Deveriam existir manuais práticos para as funções. Deverá existir ajuda adequada por parte do canal técnico.

2.4.3. Força Aérea

- Em termos gerais, que existe uma informação e formação insuficiente por parte da maioria dos CDC sobre estas matérias.

3. Principais Conclusões

Da análise das respostas e comentários, julga-se pertinente tirar as seguintes conclusões, reportadas aos inquéritos realizados.

- Na **grande maioria das UEO (75% ou mais)**, dos três Ramos, existem planos de actividades anuais devidamente elaborados e aprovados, bem como regras e procedimentos escritos que regulam o exercício da actividade financeira e mecanismos de controlo interno suficientes que permitem evitar a ocorrência de infracções financeiras; O módulo financeiro do SIG já se encontra implementado e em exploração, facto esse que, apesar de obrigar os CDC a um planeamento mais cuidado das actividades, lhes proporciona uma maior confiança na assunção das responsabilidades financeiras que lhe estão cometidas; consideram ainda que a formação de ARF deve estar concentrada nos cursos de carreira; não foram objecto de auditorias por parte do Tribunal de Contas.
- Uma **maioria dos CDC (55% -74%)** considera ainda que quando pratica um acto de natureza financeira, tem suficiente noção de todas as eventuais implicações, nos aspectos jurídico-legais e que o Ramo a que pertencem lhes fornece o apoio técnico necessário para uma correcta gestão financeira. Tem a preocupação de consultar com frequência os registos existentes no sistema, apesar de o SIG já se encontrar implementado e em exploração na grande maioria da UEO dos três Ramos. Consideram que os recursos financeiros postos à sua disposição não são os suficientes para cumprir todas as actividades que constam do plano anual.

- Quanto à formação de ARF, necessária para desempenhar eficazmente a função de gestor público, a grande maioria dos CDC considera que o momento em que lhe foi proporcionada a formação foi a mais apropriada para o seu desempenho, apesar de considerarem que foi pouca (47%) ou suficiente (45%). Cerca de 60% consideram ainda que na sua formação de ARF, o tema da responsabilidade financeira, em particular a jurisdição do Tribunal de Contas, foi pouco abordado e cerca de 96% julgam importante ou muito importante que esta questão, em concreto, seja abordada nos cursos.
- Quanto à ordenação da especial preocupação com as funções PESSOAL – OPERAÇÕES – MATERIAIS – FINANÇAS, as opiniões ordenam-se da seguinte forma:
 - 1ª Prioridade: Pessoal – Operações – Finanças – Materiais
 - 2ª Prioridade: Finanças – Pessoal e Operações – Materiais
 - 3ª Prioridade: Materiais – Finanças – Operações – Pessoal
 - 4ª Prioridade: Materiais – Operações – Finanças – PessoalO que permite concluir que a principal preocupação dos CDC é com a área de pessoal (64,6%). A área de finanças foi escolhida como 2ª prioridade, por 50% dos CDC.

Apêndice 4 – Exemplos de infracções financeiras.

Neste Apêndice apresentam-se exemplos de infracções financeiras, que resultam de um exercício escolar sobre infracções, efectuado no âmbito do Módulo sobre Responsabilidade¹ do Curso de Introdução ao Controlo Financeiro do Sistema de Controlo Interno, em 2006 (e cujo programa se apresenta nas páginas seguintes).

Quadro 1 – Exemplo de Infracções Financeiras

INFRACÇÃO FINANCEIRA	POSSÍVEIS FUNDAMENTOS E CONSEQUÊNCIAS
Utilização de um empréstimo num fim diverso do legal e contratualmente admitido	Art.º 65º, n.º 1, al. f) (MULTA)
Assumpção de encargos para além das dotações orçamentais disponíveis	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Adjudicação por ajuste directo em situação em que deveria ser realizado concurso	Art.º 65º, n.º 1, al. b) (MULTA) Art.º 59º, n.ºs 1, 4, e 6 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) pelo excesso de despesa
Utilização de dotação orçamental inadequada	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Pagamento de trabalhos não realizados	Art. 59º, n.º 1 e 4 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. b) ou e) (MULTA)
Saída de fundos sem qualquer documentação	Art.º 59º, n.º 1 (<i>Alcance</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Fixação e pagamento de retribuições ilegais	Art.º 65º, n.º 1, al. b) (MULTA) (eventualmente) Art. 59º, n.ºs 1, 2 e 3 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO)
Não inscrição orçamental de encargos assumidos	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Não cobrança de taxas	Art.º 60º (<i>com dolo</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, al. a) (<i>com negligência</i>) (MULTA)
Envio de contas ao Tribunal fora de prazo	Art.º 66º, n.º 1, al. a) (<i>outras infracções</i>) (MULTA)
Apropriação de fundos por um funcionário com funções no âmbito dos processos de autorização das despesas e do seu pagamento	Arts. 59º, n.º 1, e 62º, n.º 3, al. c) (Desvio de fundos) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. a) a d) (MULTA)
Inexistência de cadastro actualizado de bens	Art.º 65º, n.º 1, al. d) (MULTA)
Incumprimento do princípio da segregação de funções	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Prescrição ou não accionamento de créditos	Art.º 60º (<i>com dolo</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. a) ou c) (MULTA)
Deficiente instrução das contas enviadas ao TC	Art.º 66º, n.º 1, al. a) (<i>outras infracções</i>) (MULTA)
Execução de um contrato sem visto do TC	Art.º 65º, n.º 1, al. b) (MULTA)
Favorecimento de um concorrente em concurso	Art.º 65º, n.º 1, al. b) (MULTA) Art.º 59º, n.ºs 1, 4, e 6 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) pelo excesso de despesa
Falsificação de um auto de medição de trabalhos, registando mais trabalhos do que os efectivamente realizados	Art.º 59º, n.ºs 1, 4, e 6 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) pelo excesso de despesa Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)

NB: Como atrás se descreve, as infracções apresentadas, os possíveis fundamentos e suas consequências resultam de mero exercício académico devendo, portanto, ser encarados apenas como tal.

¹Este curso foi também ministrado na Marinha, por formadores pertencentes a várias instituições, entre as quais o Tribunal de Contas, como se pode constatar no programa de curso.

Quadro 2 – Programa do Curso de Introdução ao Controlo Financeiro do Sistema de Controlo Interno (cont.
página seguinte)

MÓDULOS	DURAÇÃO (Horas)	ENTIDADE	FORMADORES 6ª EDIÇÃO	6ª EDIÇÃO	
				DATAS	HORAS
MÓDULO I – A GESTÃO PÚBLICA E O SISTEMA DE CONTROLO FINANCEIRO	24				
I.1. - Paradigmas de gestão pública, cultura organizacional e controlo	1,5	IGF	Dr. José Luís Martins	6-Mar	15.00>18.00
I.2. - A Reforma da Administração Pública	1,5	DUGAP	Dr. Laranjeiras		
I.3. - Instituições e Tipos de Controlo	21				
I.3.1. - O Controlo Interno	15				
I.3.1.1. - O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI)		IGF	Dr. José António Viegas Ribeiro	07-Mar a 09-Mar	9.30 >12.30
> Caracterização, objecto e componentes;					
> Princípios Fundamentais e Objectivos Estratégicos					
I.3.1.2. - O Controlo Estratégico	9				
> A IGF, a DGO e IGFS (missão, estrutura, âmbito de intervenção e funcionamento)					
I.3.1.3. - O Controlo Sectorial	3	GF	Dr. José Henrique Póbio	10-Mar	9.30 >12.30
> As Inspeções Gerais sectoriais (âmbito de actuação)					
I.3.1.4. - O Controlo Operacional	3	GF	Dr. José Henrique Póbio	13-Mar	9.30 >12.30
> O Controlo Financeiro no âmbito concursal		GF	Dr. Carlos F. Caldeira Trigo	14-Mar	9.30 >12.30
I.3.3. - O Contrato Público	3	TC	Dr. Ana Maria Brand	15-Mar	9.30 >12.30
I.3.3.1. - A Assembleia da República					
I.3.3.2. - O Tribunal de Contas (estrutura, tipo de intervenção, funcionamento)					
MÓDULO II – A GESTÃO PÚBLICA: PRINCÍPIOS, REGRAS E RESPONSABILIDADES	42				
II.1. - Princípios Fundamentais de Actividade Administrativa	9		Prof. Doutor José Gomes	10-Mar a 20-Mar	9.00 >12.00
II.1.1. - Normas constitucionais e constitucionais relativas					
II.1.2. - Conceitos fundamentais de Direito Administrativo					
II.1.3. - O Código do Procedimento Administrativo					
II.2. - Princípios e Conceitos de Finanças Públicas e Direito Financeiro	21				
II.2.1. - Princípios e regras orientadoras	9		Dr. Ovídio Moa Anador	21-Mar a 23-Mar	9.30 >12.30
II.2.2. - Regime financeiro dos serviços e organismos do Estado	6	SGMF /	Dr. José Henrique Gomes e Dr. Ana Luisa Nunes	24 e 27-Mar	9.30 >12.30
II.2.3. - Regime da realização das despesas públicas	6	GF		28 e 29-Mar	9.30 >12.30
II.2.4. - Regime da contratação pública	6				
II.3. - Responsabilidades	12				
II.3.1. - Responsabilidade social / Interesse público		TC	Dr. Helena Albuquerque	31 e 31-Mar	9.30 >12.30
II.3.2. - Responsabilidade política e responsabilidade perante a tutela	6				
II.3.3. - Responsabilidade civil					
II.3.4. - Responsabilidade financeira					
II.3.5. - Responsabilidade disciplinar					
II.3.6. - Responsabilidade criminal e contra-ordenacional	6	GE	Dr. Maria Paula Madalena	03-Mar a 04-Mar	9.30 >12.30

MÓDULOS	DURAÇÃO (horas)	ENTIDADE	FORMADORES 6ª EDIÇÃO	6ª EDIÇÃO	
				DATAS	HORAS
MÓDULO III – A CONTABILIDADE NOS REGIMES DE CAIXA E DE ACRESCIMO	27				
III.1. - Noções Fundamentais de Contabilidade e Caracterização dos Regimes de Caixa e de Acrescimo	9	IGF/ISEG	Dr. João Rodrigues	5 a 7 Abr	9,30 >12,30
III.2. - A Contabilidade Pública	18				
III.2.1. - Orçamento de Funcionamento	6		Dr. António Araújo	17 e 18 Abr	9,30 >12,30
III.2.2. - PIDDAC	3		Dr. Paulo Correia	19-Abr	9,30 >12,30
III.2.3. - Conta de Gestão	9	ITC	Dr. António de Sousa Mendes	20-Abr	9,30 >12,30
III.2.4. - O POC Público e suas aplicações sectoriais	3			21-Abr	9,30 >12,30
MÓDULO IV – TIPOS E PRODUTOS DE CONTROLO. NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	51				
IV.1. - Conceitos, tipos e produtos de inspeção (inspeções, sindicâncias, averiguações inq. vários e processos disciplinares)	6	IGF	Dr. João Margarida	2-Mai e 3-Mai	9,30 >12,30
IV.2. - Concretiz. tipos e produtos de auditoria (Auditoria Financeira, Auditoria de Sistemas, Auditoria de Gestão ou de Desempenho, Avaliação de Serviços Públicos e Avaliação de Políticas)	36				
IV.3. - Normas e procedimentos	21	IGF	Dr. Ricardo Monteiro	4-Mai e 12-Mai	9,30 >12,30
IV.3.1. - Na Auditoria Financeira					
IV.3.1.1. - Princípios e normas de auditoria					
IV.3.1.2. - Métodos e técnicas de auditoria					
IV.3.1.3. - Procedimentos e metodologia					
IV.3.1.4. - Análise de risco					
IV.3.1.5. - Os procedimentos de controlo interno e a sua importância no trabalho de auditoria					
IV.3.1.6. - Prova, relato e organização dos pagés de trabalho					
IV.3.2. - Noutros tipos de Auditoria	15				
IV.3.2.1. - Auditoria de Sistemas	3	IGF	Dr. João Bonalho	15-Mai	9,30 >12,30
IV.3.2.2. - Auditoria em ambiente informatizado	6	IGF	Dr. José Maria Pedro	16 e 17 Mai	9,30 >12,30
IV.3.2.3. - Auditoria de gestão ou de desempenho	3	IGF	Dr. Domingos Heitor Martins	18-Mai	9,30 >12,30
IV.3.2.4. - Avaliação de serviços públicos e avaliação de políticas	3	IGF	Dr. Maria do Rosário Torres	19-Mai	9,30 >12,30
IV.4. - Manual de Auditoria do SCI	9	IGF	Dr. Ricardo Reis	22 a 24 Mai	9,30 >12,30
MÓDULO V – ÉTICA, DEONTOLOGIA E ATITUDE PROFISSIONAL DO AUDITOR	12				
V.1. - Ética e deontologia na Administração Pública	6	ITC	Dr. Helena Albuquerque	25 e 16 Mai	14,00 >17,00
V.2. - Princípios de ética e deontologia em auditoria	3	ITC	Dr. António Silva	29-Mai	9,30 >12,30
V.3. - Perfil comportamental do auditor e relacionamento com os auditados	3	GA	Dr. João Coimbra da Oliveira	30-Mai	9,30 >12,30

Apêndice 5 – Tendências para a prestação de contas.

Em trabalhos de investigação como este a prospectiva é, normalmente, um elemento enriquecedor não só pela possibilidade de abrir novos caminhos para investigações posteriores, mas também, porque ao permitir exercícios diagnósticos em relação aos objectos envolvidos na pesquisa em curso, possibilita a diminuição de incertezas e consequentes vantagens competitivas. Neste sentido parece-nos útil reservar algumas linhas sobre o futuro da prestação de contas.

Na generalidade dos países mais desenvolvidos a questão da prestação de contas é um princípio já assimilado havendo, no entanto, preocupações respeitantes à transparência e à qualidade na prestação de contas. A prestação de contas, no âmbito de um sistema de boa governação, implica a apresentação de demonstrações financeiras transparentes e fiáveis, no quadro de um sistema de controlo que previna e detecte possíveis situações de corrupção, manipulação de contas, contratações irregulares, etc. (Tavares, 2008^b: 5).

“Indissociável da obrigação de prestação de contas é a questão da sua fiabilidade. Esta matéria está associada à qualidade de informação, devendo esta ser fiável, rigorosa, completa, oportuna e facilmente acessível. A obtenção destes requisitos de qualidade está associada a um conjunto de factores indispensáveis a uma boa gestão do sistema de informação e reporte, nomeadamente” (Tavares, 2008^a: 5):

- *Objectivos mensuráveis e definidos de forma concreta;*
- *Aplicação de metodologias de orçamentação por programas, permitindo o acompanhamento da sua execução e avaliação em termos dos resultados pretendidos;*
- *Existência de um quadro de indicadores que permita o acompanhamento e avaliação da execução orçamental;*
- *Reporte da informação segundo as normas internacionais recomendadas;*
- *O momento da prestação de contas deve ser tempestivo, sem desfasamentos temporais significativos e que suportem a tomada de decisão em tempo útil.*

No caso da prestação de contas da administração pública e, em particular, das FFAA, é muito provável que os desenvolvimentos futuros decorram das seguintes preocupações (Tavares, 2008^b):

- A aplicação do POCP;
- As questões ligadas à consolidação de contas;

- A concretização de um sistema de gestão integrado (v.g. SIGDN ou RIGORE¹);
- A prestação de contas ao TC por via electrónica².

Por conseguinte, os desenvolvimentos da prestação de contas passarão, fundamentalmente, pelo modo como se prestam contas.

¹ A Rede Integrada de Gestão de Recursos do Estado visa a implementação do POCP e a normalização de procedimentos suportados por uma aplicação informática, também designada RIGORE, a disponibilizar num universo potencial de todo o Sector Público Administrativo (SPA).

² Disponível em <https://econtas.tcontas.pt/ExtGdoc/Login/Login.aspx>. Em finais de Abril de 2008, havia já cerca de 200 entidades que tinham aderido a esta forma de prestação de contas.

Apêndice 6 – Conteúdos formativos no âmbito do Tribunal de Contas.

Neste apêndice apresentam-se conteúdos formativos que derivam do programa de um curso oferecido, através do INA, sobre as competências do Tribunal de Contas e que este tem também desenvolvido junto de várias entidades públicas, a pedido¹.

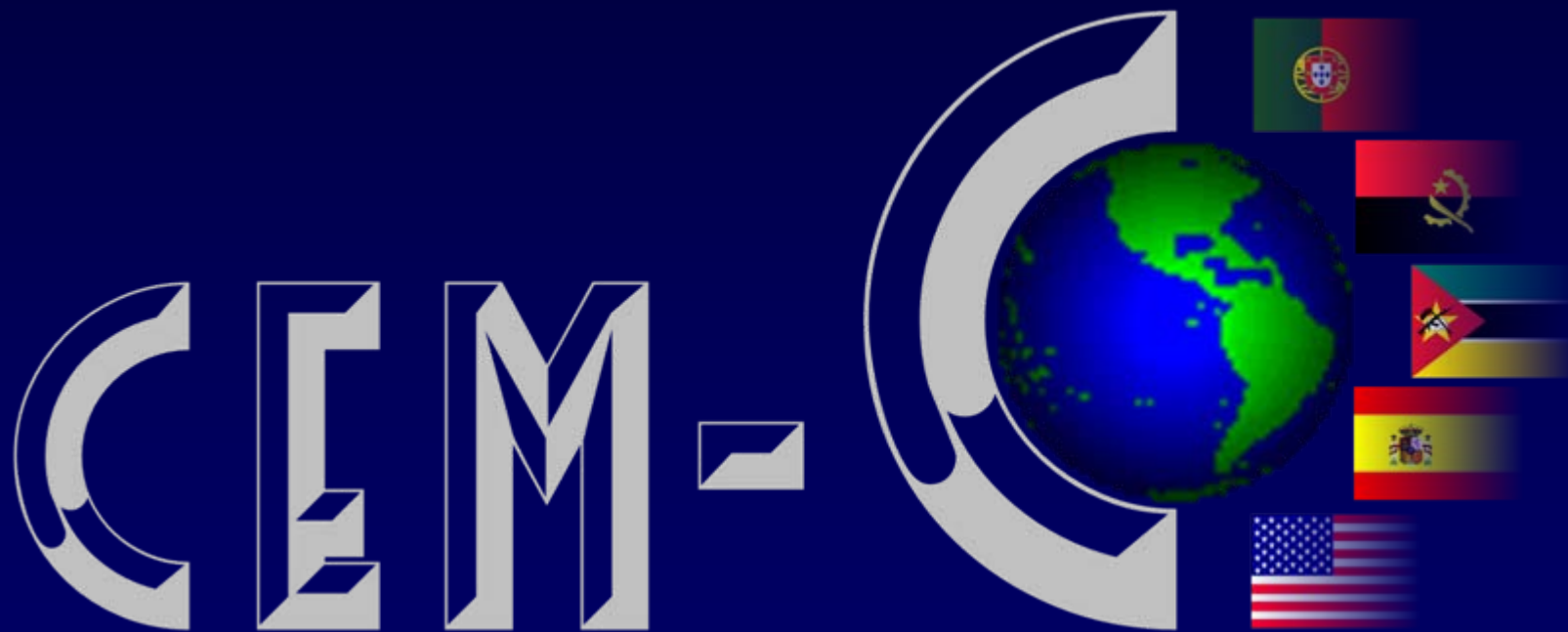
Quadro 1 – Conteúdos formativos na área do controlo externo das finanças públicas (Tribunal de Contas)

CONTEÚDO GERAL	CONTEÚDOS ESPECÍFICOS	TEMPOS ESCOLARES
Controlo Financeiro Externo	<ul style="list-style-type: none"> - Os sistemas de controlo financeiro - Natureza, atribuições e competências do Tribunal de Contas - Estrutura, organização e funcionamento do Tribunal de Contas – O Plenário Geral, as 1.ª, 2.ª e 3.ª Secções, as Secções Regionais e os Serviços de Apoio do Tribunal de Contas; As funções do Ministério Público - Modalidades de controlo e respectivo âmbito: fiscalização prévia, concomitante e sucessiva 	3
Fiscalização Prévia	<ul style="list-style-type: none"> - A incidência da fiscalização prévia - Finalidades da fiscalização prévia; Fundamentos da recusa de visto; O visto com recomendações - Efeitos do visto - A instrução dos processos - A tramitação dos processos - Principais deficiências detectadas nos processos de Visto - Jurisprudência mais significativa 	6
Prestação de Contas	<ul style="list-style-type: none"> - Âmbito do controlo - Linhas essenciais da prestação de contas - Os documentos de prestação de contas - As Instruções do Tribunal de Contas para prestação de Contas 	6
Auditorias	<ul style="list-style-type: none"> - O planeamento das acções de controlo - Princípios gerais de Auditoria; Tipos de auditoria; Métodos e técnicas de auditoria - A importância do Sistema de Controlo Interno; Procedimentos a observar - Metodologias de Controlo: Princípios e procedimentos gerais; Fases da auditoria; Métodos, técnicas, descrição e avaliação dos sistemas; Documentos de trabalho - Principais observações de auditoria 	6
Efectivação de Responsabilidades Financeiras	<ul style="list-style-type: none"> - A 3.ª Secção do Tribunal de Contas e o conteúdo da função jurisdicional - As infracções financeiras. A responsabilidade reintegratória e a responsabilidade sancionatória - Elementos da responsabilidade - Os responsáveis: responsabilidade directa e subsidiária - Redução, relevação e extinção da responsabilidade financeira - Os processos de efectivação da responsabilidade financeira: Intervenção do Ministério Público, espécies processuais, tramitação, recursos - Jurisprudência mais significativa 	3
TOTAL		24

¹ No âmbito da recolha de informação feita no TC foi-nos transmitido, inclusive, que apesar de o TC não ser uma entidade de formação externa facultada, por vezes, acções de formação a pedido; este deve ser encaminhado através das hierarquias dos Serviços que o pretendem à Direcção Geral do Tribunal.



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
Curso de Estado-Maior Conjunto – 2007/08



2007-08



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
Curso de Estado-Maior Conjunto 2007/08

Trabalho de Investigação Individual

**A responsabilidade financeira dos
Comandantes, Directores ou Chefes:**
Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas

***Major de Infantaria
Luis Carlos Falcão Escorrega***

*Orientador: Capitão-de-fragata
Luis Manuel Parracho Trindade*



Tribunal de Contas

NESTES TERMOS, julgando inteiramente procedente a acção, ao abrigo das normas referidas, **condeno o demandado D a reintegrar o Estado na quantia de € 178 611,18** (cento e setenta e oito mil seiscientos e onze euros e dezoito cêntimos). **Acrescem juros de mora legais, vencidos e vincendos**, estes, a partir da data em que se esgote o prazo de cumprimento voluntário, após a notificação desta sentença, **os vencidos, por 5 anos, a liquidar pela Secretaria**, na liquidação se devendo tomar em conta, como data de vencimento, o mês de Junho de 1995.

Emolumentos legais.



Agenda

- Introdução
- Enquadramento
- Prestação de contas e responsabilidade financeira
- A organização financeira dos três Ramos das Forças Armadas (FFAA)
- As “competências” dos Comandantes, Directores ou Chefes (CDC)
- Conclusões



CONTEXTO:

- Cultura de exigência e responsabilidade
- Quem gere dinheiros públicos deve **prestar contas**
- Quem pratica actos financeiros ilícitos – incorre em **responsabilidade** por esses actos
- UEO deixam de prestar contas directamente ao Tribunal de Contas (TC) - **Ramos “entidades únicas prestadoras de contas”**
- *“Poder de autoridade inerente às funções de comando, direcção ou chefia implica a **responsabilidade pelos actos** que por si ou por sua ordem forem praticados”.*



A responsabilidade financeira dos Comandantes, Directores ou Chefes: *Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas*

Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

CONTEXTO:



MARINHA

EXÉRCITO

FORÇA AÉREA



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

OBJECTO DE ESTUDO E SUA DELIMITAÇÃO:

➤ **Objectivo principal:**

Analisar, fundamentalmente, o **dever da prestação de contas** a que estão sujeitos os CDC dos três Ramos, num contexto de **alteração do modelo e modo de prestação de contas** perante o TC.

➤ **Finalidade:**

Esclarecer a problemática da responsabilidade financeira dos CDC perante as normas jurídicas que regulam o controlo dos dinheiros públicos.

➤ **Delimitação:**

CDC das UEO pertencentes às estruturas financeiras dos três Ramos (estes dotados de **mera autonomia administrativa**).



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

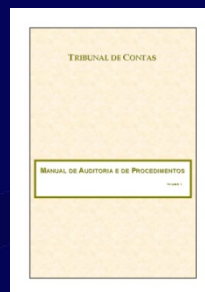
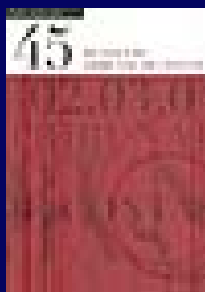
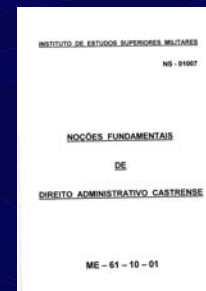
"Competências"
dos CDC

Conclusões

METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO:

➤ Instrumentos metodológicos:

- ❑ Pesquisa monográfica, publicações em série, programas formativos e legislação.





Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

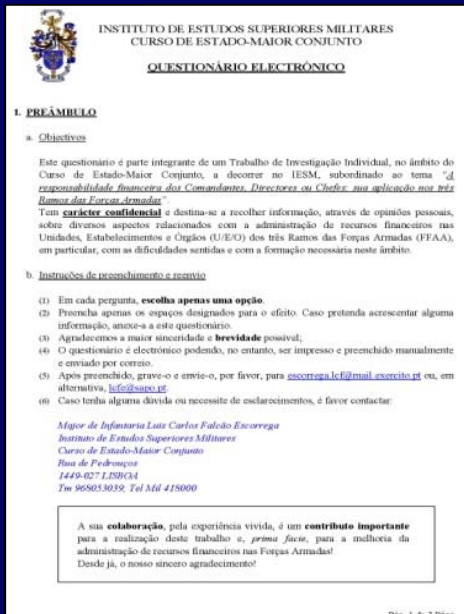
"Competências"
dos CDC

Conclusões

METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO:

➤ Instrumentos metodológicos:

❑ Questionário electrónico:



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
CURSO DE ESTADO-MAIOR CONJUNTO

QUESTIONÁRIO ELECTRÓNICO

1. PREÂMBULO

a. **Objetivos**

Este questionário é parte integrante de um Trabalho de Investigação Individual, no âmbito do Curso de Estado-Maior Conjunto, a decorrer no IESM, subordinado ao tema "*responsabilidade financeira dos Comandantes, Directores ou Chefes: sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas*".
Tem **carácter confidencial** e destina-se a recolher informação, através de opiniões pessoais, sobre diversos aspectos relacionados com a administração de recursos financeiros nas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (U/E/O) dos três Ramos das Forças Armadas (FFAA), em particular, com as dificuldades sentidas e com a formação necessária neste âmbito.

b. **Instruções de preenchimento e envio**

- (1) Em cada pergunta, **escolha apenas uma opção**;
- (2) Preencha apenas os espaços designados para o efeito. Caso pretenda acrescentar alguma informação, anexo-a a este questionário;
- (3) Agradecemos a maior **sinceridade e brevidade** possível;
- (4) O questionário é electrónico podendo, no entanto, ser impresso e preenchido manualmente e enviado por correio;
- (5) Após preenchido, grave-o e envie-o, por favor, para escorrega.lefi@mail.esecm.pt ou, em alternativa, lefi@esecm.pt;
- (6) Caso tenha alguma dúvida ou necessite de esclarecimentos, é favor contactar:

Majors de Infantaria Luis Carlos Falcão Escorrega
Instituto de Estudos Superiores Militares
Curso de Estado-Maior Conjunto
Rua de Pedrouços
1449-027 LISB/C4
Tm 965053032, Tel Mó 415000

A sua **colaboração**, pela experiência vivida, é um **contributo importante** para a realização deste trabalho e, *perna facie*, para a melhoria da administração de recursos financeiros nas Forças Armadas!
Desde já, o nosso sincero agradecimento!

Pág. 1 de 3 Págs

Respostas válidas

	Marinha	Exército	F. Aérea	TOTAL
UEO	11	15	5	48
CPOG	8	4	5	

Obs: UEO executoras de orçamento: **97**



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO:

➤ Instrumentos metodológicos:

□ Entrevistas:

- **Tribunal de Contas: 4**
- **Secretaria Geral do Ministério da Defesa Nacional: 1**
- **Marinha: 2**
- **Exército: 3**
- **Força Aérea: 2**
- **Outros: 2**

- **TOTAL: 14 entrevistas**





Introdução

Enquadramento

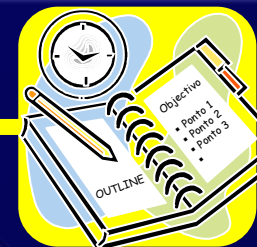
Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

“Competências”
dos CDC

Conclusões

LINHAS GERAIS:



➤ **Enquadrar o conceito de “responsabilidade financeira” segundo três vertentes:**

- As responsabilidades na gestão pública
- Controlo e fiscalização dos dinheiros públicos
- Enquadramento legislativo



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

“Competências”
dos CDC

Conclusões

RESPONSABILIDADES NA GESTÃO PÚBLICA:

Responsabilidade pela gestão:

- **(Responsabilidade) “re-spondere”**: comprometer-se perante alguém em retorno.
- “Todos os **gestores** de dinheiros, fundos ou outros valores **públicos** devem **prestar contas**, (...) e respondem perante uma entidade com o poder de lhes tomar contas, declarando-os quites, credores ou devedores do Estado e aplicando as **sanções** que ao caso caibam”.



Sousa Franco, 2007



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

RESPONSABILIDADES NA GESTÃO PÚBLICA:

Consequências da prática de actos financeiros ilegais:

- **Plano do valor jurídico do acto:** inexistência, invalidade, ineficácia ou mera irregularidade;
- **Agente ou a outros com ele relacionados:** sujeição a diversas sanções ou obrigações, resultantes da violação da lei:

Responsabilidade pela prática de actos financeiros				
Política	Criminal	Civil	Disciplinar	Financeira

←----- Cumulativas -----→



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

RESPONSABILIDADES NA GESTÃO PÚBLICA:

Responsabilidade financeira:



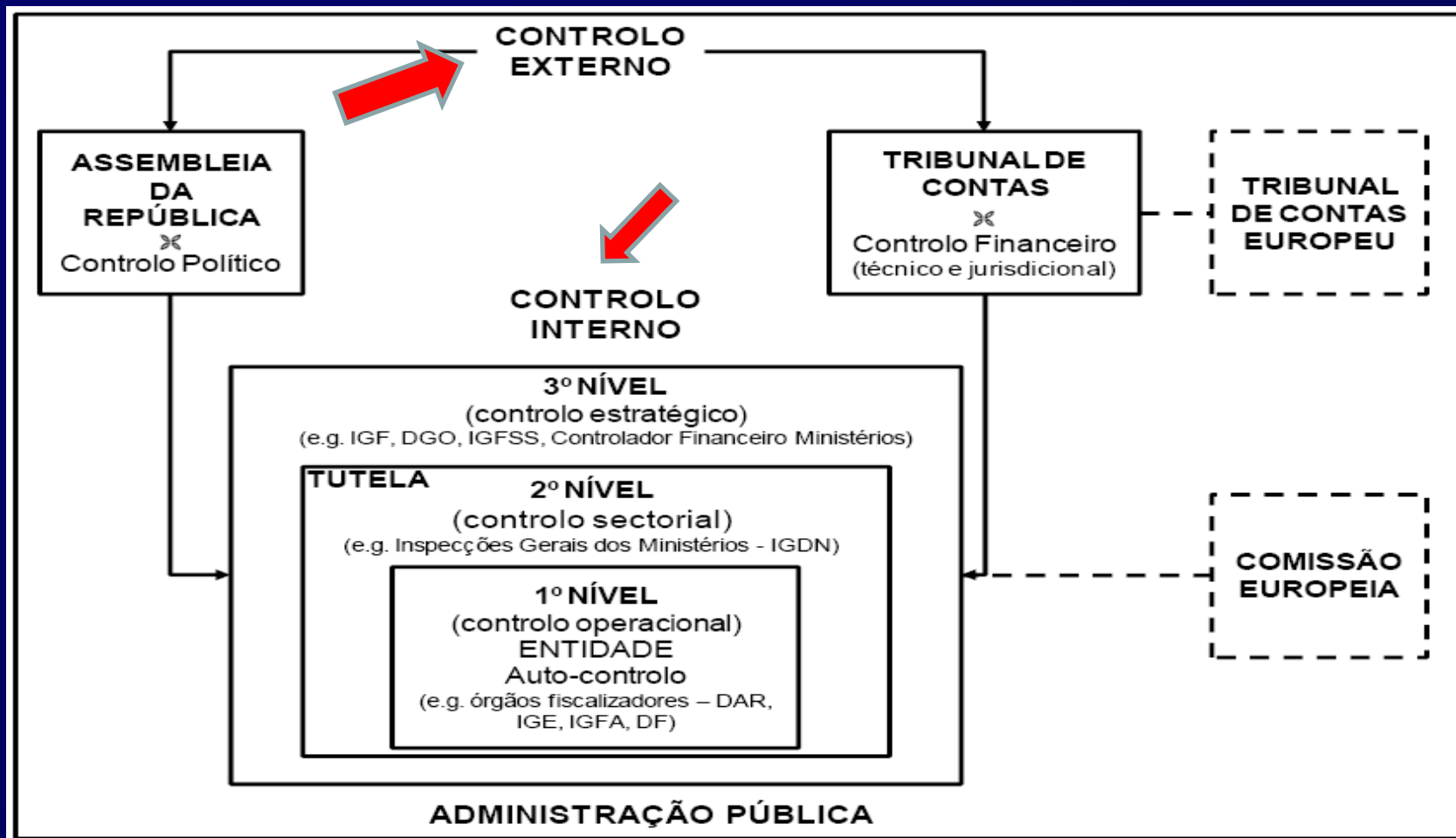
“**Dever e sujeição** por parte de alguém a quem sejam **confiados dinheiros públicos (...)** * à **prestação de contas e a sanções** ou à **obrigação de proceder a uma reparação** em consequência do acto de execução financeira praticado em **violação da legislação** em vigor”.

Guilherme d'Oliveira Martins, 2007

* - Titulares de cargo político, de cargo público em geral, os **funcionários e agentes do Estado** e demais entidades públicas, bem como entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiários, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos .



CONTROLO E FISCALIZAÇÃO DOS DINHEIROS PÚBLICOS:





Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

CONTROLO E FISCALIZAÇÃO DOS DINHEIROS PÚBLICOS:

Sistema integrado de controlo financeiro nacional:

➤ O TC é o órgão supremo de **controlo da actividade financeira** do Estado. Integra nas suas competências:

Poderes de controlo financeiro

Acções de fiscalização em sentido técnico

Poderes jurisdicionais

Efectivação de responsabilidades financeiras



TRIBUNAL DE CONTAS



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

ENQUADRAMENTO LEGISLATIVO:

- **Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)**
(Lei n.º 98/97 – alterações Lei n.º 48/2006, que a republicou):
Efectivação de responsabilidades financeiras
- **Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)** (Lei 91/2001):
Responsabilidade financeira no quadro do controlo orçamental
- **Legislação referente às FFAA:**
Lei de Defesa Nacional e das Forças Armadas (LDNFA)
Estatuto dos Militares das Forças Armadas (EMFAR)
Leis Orgânicas, Decretos Regulamentares, etc.



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

ENQUADRAMENTO LEGISLATIVO:

➤ Estatuto dos Militares das Forças Armadas



- ❑ Define as **competências legalmente estabelecidas** para as funções comando, direcção e chefia;
- ❑ O militar que exerça funções de CDC exerce o **poder de autoridade inerente a essas funções**.
- ❑ **Implica a responsabilidade** pelos actos que por si ou por sua ordem forem praticados.

O CDC o único responsável, em todas as circunstâncias, (...)



Introdução

Enquadramento

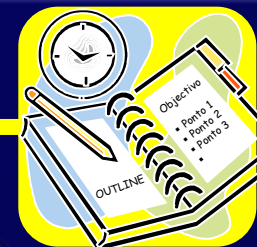
**Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira**

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

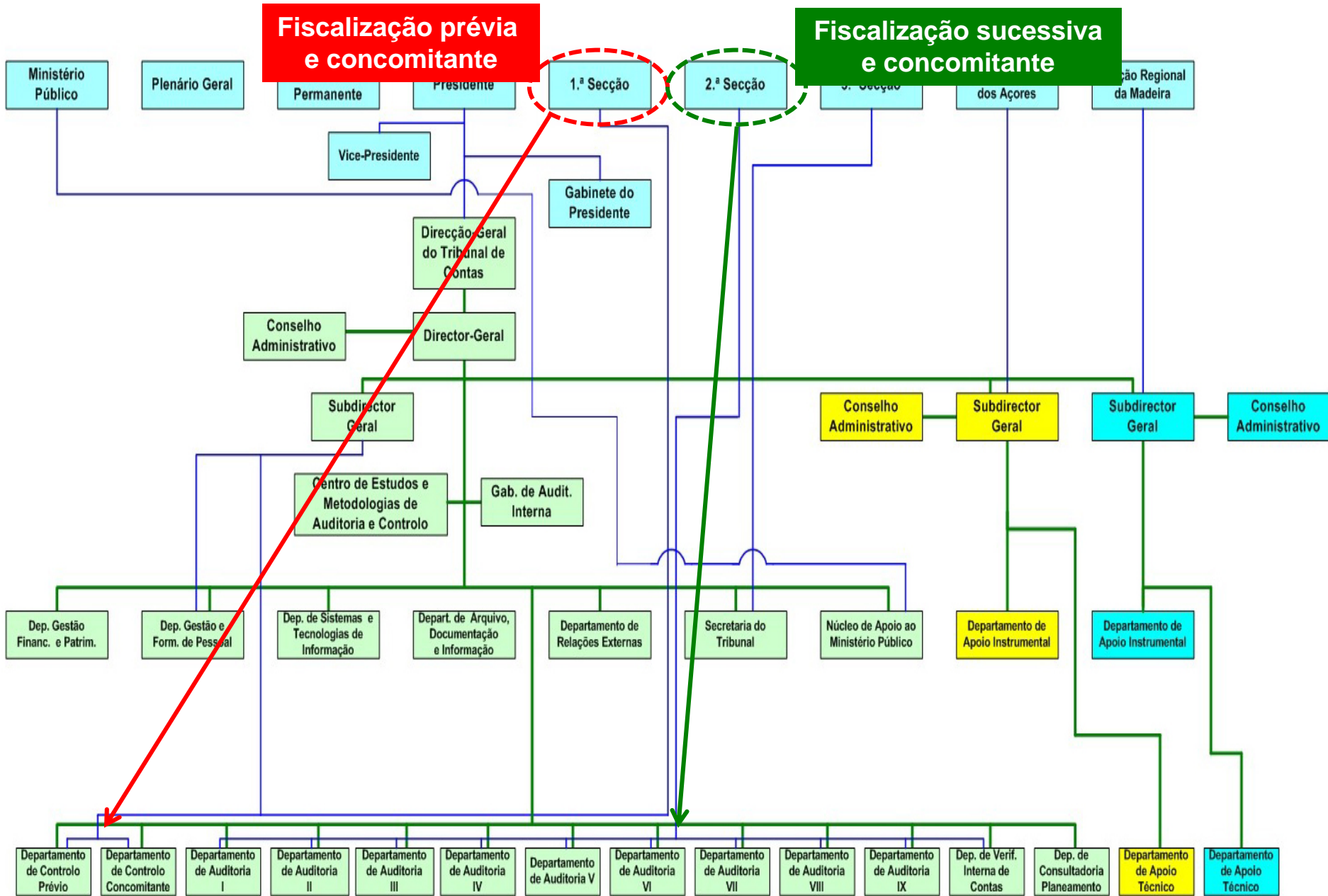
LINHAS GERAIS:



➤ **Prestação de contas, no âmbito da jurisdição e controlo financeiro do TC, para se perceber qual a relação com a responsabilidade financeira:**

- Entidades controladas e tipos de controlo
- Da prestação de contas
- Da verificação de contas à introdução do feito em juízo
- Responsabilidade financeira: reintegratória e sancionatória

ORGANOGRAMA DO TRIBUNAL DE CONTAS E SERVIÇOS DE APOIO





Introdução

Enquadramento

**Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira**

Organização
Financeira das FFAA

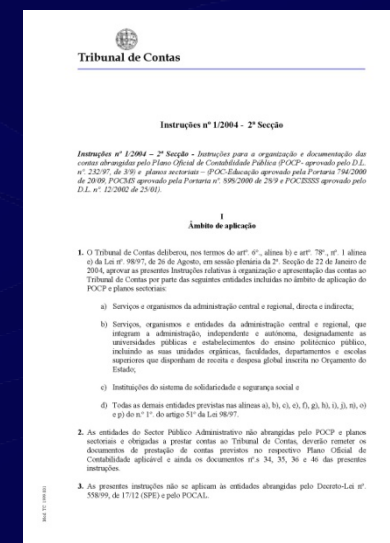
“Competências”
dos CDC

Conclusões

DA PRESTAÇÃO DE CONTAS:

A obrigação de prestar contas materializa-se:

- Elaboração de determinados documentos, relatórios, quadros, balanços, demonstrações, etc.;
- No final de um determinado período;
- Conforme instruções do Tribunal.





Introdução

Enquadramento

**Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira**

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

DA PRESTAÇÃO DE CONTAS:

Com a nova redacção introduzida pela Lei n.º 48/2006, as entidades das FFAA que estão sujeitas à elaboração e prestação de contas são o **EMGFA e respectivos Ramos**.

Implicações?



Introdução

Enquadramento

**Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira**

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

DA PRESTAÇÃO DE CONTAS:

Implicações:

- **Diminuição em número** das contas apresentadas:
 - ❑ Redução de diversos documentos e demonstrações;
 - ❑ Redução dos emolumentos a cobrar;
- Contas de uma UEO – na prática, contas do Ramo, **cujo responsável é o CEM;**
- Ajustamentos nos **SCI** de cada um dos Ramos.





Introdução

Enquadramento

**Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira**

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

DA VERIFICAÇÃO DE CONTAS À INTRODUÇÃO DO FEITO EM JUÍZO:

Contas enviadas ao TC para efeitos de verificação e homologação:

- Ultrapassam determinados montantes pré-estabelecidos
- Pertencem a sectores considerados críticos
- Denúncias e notícias negativas na comunicação social

Restantes

CONTROLO EXTERNO

- Verificação externa
- Auditoria

VERIFICAÇÃO INTERNA

- Observação formal no DVIC



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

DA VERIFICAÇÃO DE CONTAS À INTRODUÇÃO DO FEITO EM JUÍZO:

Os Relatórios produzidos:

- Comunicados ao Procurador-Geral Adjunto, **representante do MP**, a quem cabe, **em 1º lugar**, a introdução do feito em juízo.
- Julgamento **pode também ser requerido**:
 - ❑ Órgãos de direcção, superintendência ou tutela
 - ❑ Órgãos de controlo interno





Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

RESPONSABILIDADE FINANCEIRA: REINTEGRATÓRIA E SANCIONATÓRIA:

A LOPTC prevê duas modalidades de responsabilidade financeira:

➤ Responsabilidade financeira reintegratória:



Assegurar reposição ou entrada no erário público de dinheiros ou valores objecto de **alcance, desvio, pagamento indevido, falta de liquidação ou cobrança.**



➤ Responsabilidade financeira sancionatória:

- Por infracções de **natureza financeira** (1.440 € - 14.400 €).
- **Outras** infracções (480 € - 3.840 €).



Introdução

Enquadramento

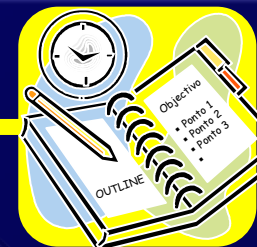
Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

LINHAS GERAIS:



- **Identificar a organização financeira dos três Ramos das FFAA e, no âmbito do fluxo de informação e procedimentos necessários ao desenvolvimento e alimentação do processo financeiro, analisar o impacto do SIGDN:**

- Estrutura financeira
 - Marinha
 - Exército
 - Força Aérea
- Normas e procedimentos financeiros - SIGDN



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

ESTRUTURA FINANCEIRA DOS TRÊS RAMOS:

- Gestão financeira rege-se pelo regime geral da contabilidade pública **(autonomia administrativa)**;
- Apesar de perseguirem fins semelhantes possuem **organizações financeiras distintas**;
- **Reestruturação em curso** na administração central do Estado e no MDN:
 - ❑ Implementação do SIGDN;
 - ❑ Alteração do modo e modelo de prestação de contas, etc.

Fase de implementação de alterações organizacionais nos três Ramos, provocando ajustamentos estruturais e/ou procedimentais.



A responsabilidade financeira dos Comandantes, Directores ou Chefes: Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas

Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

ÓRGÃO	DEPENDÊNCIA		ATRIBUIÇÕES	OBS
	HIERÁRQUICA	TÉCNICA		
CEMA	-		Decisão, definição e orientação superior da administração financeira da Marinha.	<i>Presta contas ao TC.</i>
SSF	CEMA	-	Condução superior das actividades de administração financeira; controlo estratégico (interno), através da DAR.	<i>Autoridade Técnica; O controlo estratégico tem carácter transversal relativamente a toda a administração financeira da Marinha e é exercido pela DAR.</i>
CN, OCAD e DGAM <i>(Responsáveis Sectoriais)</i>	CEMA	SSF	Direcção da execução das actividades de administração financeira; controlo sectorial (interno).	<i>O controlo sectorial consiste na verificação, acompanhamento e avaliação do controlo operacional de cada comando, força, unidade ou órgão da Marinha do mesmo sector funcional.</i>
UEO <i>(CDC)</i>	CN, OCAD e DGAM <i>(Responsáveis Sectoriais)</i>	SSF	Planeamento e execução dos procedimentos relativos à utilização dos recursos financeiros; controlo operacional (interno) ou autocontrolo.	<i>O controlo operacional ou autocontrolo consiste na verificação, acompanhamento e informação centrado sobre a actividade financeira dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha</i>
SAF	UEO	SSF	Órgãos executivos em matéria de administração financeira dos comandos, forças, unidades e outros órgãos da Marinha. Existem, no total da Marinha, 18 SAF, que executam o orçamento.	





ÓRGÃO	DEPENDÊNCIA		ATRIBUIÇÕES	OBS
	HIERÁRQUICA	TÉCNICA		
CEME	-	-	Administração financeira do Exército.	<i>Presta contas ao TC. É o 1º nível da cadeia de comando do Exército</i>
IGE	CEME	-	Inspeção e fiscalização	<i>Apoia o CEME no exercício das funções de controlo e avaliação.</i>
CLog	CEME	-	Assegurar as actividades do Exército no domínio da administração dos recursos materiais e financeiros.	<i>Detém a autoridade técnica (exercida através da DF).</i>
OCAD (incl CLog)	CEME	CLog (através da DF)	Assegurar as actividades de planeamento de curto prazo e de direcção e execução; comandar as UEO definidas por despacho do CEME.	<i>É o 2º nível da cadeia de comando. O nível de autoridade "comando" abrange todos os recursos e actividades e inclui o poder de delegar as competências por si abrangidas. Há ainda UEO, dependentes do VCEME, que se submetem à autoridade técnica do CLog. Cada OCAD tem uma Inspeção que apoia o comandante no planeamento e execução das inspecções, às UEO na sua dependência.</i>
DF	CLog	CLog	Exerce a autoridade técnica no domínio da administração de recursos financeiros.	<i>É a DF que submete as contas do Exército à apreciação do TC.</i>
CF	OCAD	CLog (através da DF)	Executar, coordenar e controlar a actividade administrativo-financeira dos OCAD; Superintender tecnicamente nos actos de gestão financeira e orçamental das secções logísticas das UEO.	<i>Aguarda-se a publicação da organização e competências dos Centros de Finanças, através de portaria conjunta; Até então, cumpre-se o estipulado no DReg n.º 69/94 de 17 de Dezembro, do MDN; Existem cinco CF; Nos CF existe uma Secção de Auditoria</i>
Direcções e Brigadas	OCAD	CLog (através da DF)	Comandar e gerir os recursos humanos, materiais e financeiros postos à sua disposição.	<i>É o 3º nível da cadeia de comando do Exército. Inclui, entre outras, as Zonas Militares dos Açores e da Madeira.</i>
UEO (CDC)	OCAD (directamente, ou através de Direcções, Brigadas ZM, etc.)	CLog (através da DF)	Comandar e gerir os recursos humanos, materiais e financeiros postos à sua disposição.	<i>As UEO, de uma forma geral, estão na directa dependência do 3º nível da cadeia de comando.</i>
SecLog	UEO	CLog (através dos CFin e DF)	Executar a gestão financeira das UEO, sob a orientação do seu CDC	<i>Existem, no total do Exército, 66 SecLog, que executam o orçamento.</i>





Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

ESTRUTURA FINANCEIRA DOS TRÊS RAMOS:



ÓRGÃO	DEPENDÊNCIA		ATRIBUIÇÕES	OBS
	HIERÁRQUICA	TÉCNICA		
CEMFA	-	-	Decisão, definição e orientação superior da administração financeira da Força Aérea.	<i>Presta contas ao TC.</i>
IGFA	CEMFA	-	Exercício da função controlo	
DFFA	CEMFA	-	Assegurar a gestão dos recursos financeiros postos à disposição da Força Aérea.	<i>As competências que estavam atribuídas à Direcção de Finanças e ao Serviço Administrativo do CLAFA transitaram para a DFFA.</i>
COFA e OCAD	CEMFA	DFFA	Exercer a autoridade hierárquica sobre as UEO da sua dependência hierárquica	<i>Os OCAD são o CLAFA e o CPESFA (de acordo com a LOFA)</i>
UEO (CDC)	COFA e OCAD	DFFA	Dirigir e controlar toda a actividade da Unidade	
GA	UEO	DFFA	Garantir a administração financeira da Unidade	<i>Assegura o normal funcionamento administrativo-logístico da Unidade</i>
EAI	GA ou UEO	DFFA	Fornecer o apoio na área de administração e intendência do pessoal que presta serviço na Unidade e executar a gestão financeira da mesma	<i>Existem, no total da Força Aérea, 11 EAI, que executam o orçamento.</i>



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

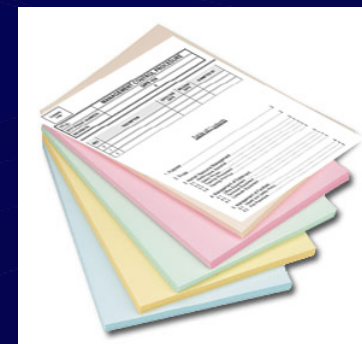
**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

NORMAS E PROCEDIMENTOS FINANCEIROS:

- **Subordinam-se às disposições em vigor** no âmbito da administração financeira do Estado, **em geral**.
- Na grande maioria das UEO existem normas e **procedimentos escritos** que regulam exercício da actividade financeira (**inquérito**).





Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

NORMAS E PROCEDIMENTOS FINANCEIROS:

Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN)



- Surge em ordem à aplicação da RAFE em todo o MDN;
- “*Sistema de informação com incidência financeira constituindo uma plataforma comum que imponha **procedimentos normalizados** (...)”.*
- Módulo financeiro já implementado e em exploração grande maioria das UEO (**inquérito**).

Apesar de obrigar **planeamento mais cuidado**, proporciona **maior confiança** na assunção das responsabilidades financeiras cometidas.



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

**Organização
Financeira das FFAA**

"Competências"
dos CDC

Conclusões

NORMAS E PROCEDIMENTOS FINANCEIROS:

Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN)



- **Conceito de prestação de conta por Ramo** – maior transparência e rigor em relação à prestação de contas.
- Diálogo entre o MDN e TC surge **alteração à LOPTC (Lei n.º 48/2006)**.

Impacto da implementação do SIGDN?

DIMENSÃO	IMPACTO
Adesão plena à RAFE	<ul style="list-style-type: none"> - Todos os pagamentos a credores efectuados pela DGT/MF; Encerramento das contas bancárias fora do Tesouro (exceptuam-se os casos de pagamentos a partir de fundos de maneiio que vierem a ser autorizados); - Impossibilidade total de efectuar pagamentos sem prévia cobertura orçamental; - Cumprimento escrupuloso dos prazos de encerramento das contas mensais e anuais. - <u>Uma única entidade prestadora de contas por Ramo</u>; Competência própria centrada no CEM de cada Ramo - prestação de contas extraordinária apenas pela sua cessação de funções.
Adopção do POCP	<ul style="list-style-type: none"> - Mudança radical pela introdução da contabilidade digráfica; - Maior especialização do pessoal da área financeira; Necessidade de formação/reciclagem em POCP; - <u>Aplicação das Instruções nº 1/2004 do TC para POCP - Conta de Gerência + Balanço + Demonstração de Resultados + mapas anexos.</u> - A contabilidade passa a evidenciar o valor do património afecto a cada UEO bem como as eventuais reavaliações, abates e transferências assumindo como custos as depreciações desses bens (amortizações).
Nova plataforma informática	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Aumento do grau de harmonização, digitalização e integração de processos</u>; - Produção de informação de qualidade, fiável, atempada em cada nível de responsabilidade; informação fluida da base para o topo e vice-versa; - Redução de custos de sustentação dos sistemas (pessoal e material); - <u>Necessidade de maior formação e especialização do pessoal</u>; maior complexidade de operação.
Alteração cultural e organizacional	<ul style="list-style-type: none"> - Novo conceito de gestão. “Proveitos”, “custos”, “rentabilidade”, “património”, “indicadores de gestão” <u>passam a integrar o vocabulário dos responsáveis das UEO</u>; - Visibilidade e transparência. Publicitação em Diário da República das contas de gerência dos Ramos em sede de POCP; - Reestruturação dos Serviços Financeiros Centrais dos Ramos e de todo o dispositivo financeiro e uma adequação das suas atribuições e competências.



Introdução

Enquadramento

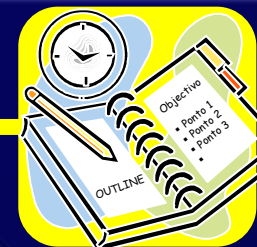
Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

**"Competências"
dos CDC**

Conclusões

LINHAS GERAIS:



- **Analisar, numa lógica sistémica, a questão das competências em dois planos distintos: no plano jurídico-administrativo e no plano da formação:**
 - ❑ Competências enquanto poderes jurídicos
 - ❑ Competências enquanto qualificações formativas



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

**"Competências"
dos CDC**

Conclusões

COMPETÊNCIAS ENQUANTO PODERES JURÍDICOS:

➤ Modelo hierárquico das FFAA:

Poderes do superior: direcção, disciplinar, **supervisão, inspecção**, decidir recursos, decidir conflitos de competência e de substituição



➤ Competência:

*"poderes funcionais conferidos por lei a um órgão administrativo para serem exercidos pelo respectivo **titular** na prossecução das atribuições da pessoa colectiva em que aquele estiver integrado".*

Pimentel, 2007

A competência é irrenunciável!



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

COMPETÊNCIAS ENQUANTO PODERES JURÍDICOS:

➤ DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIAS:

- ❑ Actos praticados por órgão ao abrigo de poderes delegados ou subdelegados **têm valor rigorosamente idêntico** aos do órgão delegante.
- ❑ Órgão superior (delegante ou subdelegante) continua a ser o **responsável último**.



Nos três Ramos das FFAA?

Nos três Ramos das FFAA?



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

**"Competências"
dos CDC**

Conclusões

COMPETÊNCIAS ENQUANTO PODERES JURÍDICOS:

➤ DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIAS NAS FFAA:

☐ CEM podem autorizar actos financeiros de acordo com as competências conferidas por lei aos órgãos máximos dos serviços

	Competência (v.g., locação e aquisição de bens e serviços)			
	Delegada do MDN	Própria	Delegada	Subdelegada
Marinha	CEMA	CEMA (100.000 €)	VCEMA; OCAD; CN	CDC das UEO na dependência dos anteriores (podendo ainda, em certos casos, sub-subdelegar nos 2ºs CDC)
Exército	CEME	CEME (100.000 €)	VCEME; OCAD	
Força Aérea	CEMFA	CEMFA (100.000 €)	VCEMFA; OCAD; DFFA; COFA	

▪ Linha dos OCAD

Razoável aceitar, em termos gerais, três níveis de delegação de competências.

RAMOS - CURSO	TE TOTAIS		TE REC PESS		TE REC MAT		TE REC FIN		TE OPS		OBS
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%	
MARINHA											
CPOS	315	100	67	21,3	40	12,7	4 ^a	1,3	71	22,5	a) Economia e Finanças
CCNG	342		48 ^a	14,0	44 ^b	12,9	60 ^c	17,5	22	6,4	a) Comportamento Organizacional b) Logística c) Economia e Gestão Pública
CPOG	106		4	3,8	6	5,7	4	3,8	20	18,9	
EXÉRCITO											
CPOS	618	100	19 ^a	3,1	42	6,8	4	0,6	310	50,2	a) ARH Campanha e Paz
CEM	562		3 ^a	0,5	3 ^a	0,5	0	0	284	51	a) Incl. no Apoio de Serviços na Componente Terrestre
CPOG	98		6	6,1	3	3,1	3	3,1	78	79,6	
FORÇA AÉREA											
CPOS	526	100	3	0,6	5	1,0	2	0,4	70 ^a	13,3	a) Emprego de Forças
CPOG	90		6	6,7	8	8,9	2	2,2	24	26,7	
CONJUNTO											
CPOS	244	100	20 ^a	8,2	8 ^b	3,3	21	8,6	64 ^c	26,2	a) Cmd e Liderança b) Logística c) Inclui exercício
CEM	1092		30	2,7	28	2,6	18	1,6	237 ^a	21,7	a) Não inclui plan. exercícios
CPOG	702		14 ^a	2,0	8 ^a	1,1	14 ^b	2,0	94 ^c	13,3	a) Incl na Adm Rec. b) Economia e Finanças; RAFE (Adm Rec) c) Inclui exercício
MÉDIA TOTAL (%)	100 %		8,0 %		6,1 %		3,7 %		28,1 %		



Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

**"Competências"
dos CDC**

Conclusões

COMPETÊNCIAS ENQUANTO QUALIFICAÇÕES FORMATIVAS:

➤ Inquérito realizado:

❑ Ordenação da **especial preocupação**:

- **1ª** : **Pessoal** – Operações – Finanças – Materiais
- **2ª** : **Finanças** – Pessoal e Operações – Materiais
- **3ª** : **Materiais** – Finanças – Operações – Pessoal
- **4ª** : **Materiais** – Operações – Finanças – Pessoal

❑ **Formação de ARF para desempenho** pouca (47%) ou suficiente (45%);

❑ Tema da responsabilidade financeira **pouco abordado** (60%);

❑ Importante (68%) ou muito importante (28%) que responsabilidade financeira **seja abordada nos cursos** (96%).





Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

OUTROS CONTRIBUTOS E RECOMENDAÇÕES:

➤ **Tendências para a prestação de contas:**

Aplicação do POCP; questões ligadas à consolidação de contas; concretização de um sistema de gestão integrado (v.g. SIGDN ou RIGORE); a **prestação de contas ao TC por via electrónica**.



➤ **Recomendações:**

Reforço de alguns conteúdos formativos, relacionados com temática em apreço, em cursos que dão acesso a postos superiores (CPOS, CPOG, CEM).

INFRACÇÃO FINANCEIRA	POSSÍVEIS FUNDAMENTOS E CONSEQUÊNCIAS
Utilização de um empréstimo num fim diverso do legal e contratualmente admitido	Art.º 65º, n.º 1, al. f) (MULTA)
Assumpção de encargos para além das dotações orçamentais disponíveis	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Adjudicação por ajuste directo em situação em que deveria ser realizado concurso	Art.º 65º, n.º 1, al. b) (MULTA) Art.º 59º, n.ºs 1, 4, e 6 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) pelo excesso de despesa
Utilização de dotação orçamental inadequada	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Pagamento de trabalhos não realizados	Art. 59º, n.ºs 1 e 4 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. b) ou e) (MULTA)
Saída de fundos sem qualquer documentação	Art.º 59º, n.º 1 (<i>Alcance</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Fixação e pagamento de retribuições ilegais	Art.º 65º, n.º 1, al. b) (MULTA) (eventualmente) Art. 59.º, n.ºs 1, 2 e 3 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO)
Não inscrição orçamental de encargos assumidos	Art.º 65º, n.º1, als. b) e d) (MULTA)
Não cobrança de taxas	Art.º 60º (<i>com dolo</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, al. a) (<i>com negligência</i>) (MULTA)
Envio de contas ao Tribunal fora de prazo	Art.º 66º, n.º 1, al. a) (<i>outras infracções</i>) (MULTA)
Apropriação de fundos por um funcionário com funções no âmbito dos processos de autorização das despesas e do seu pagamento	Arts. 59º, n.º 1, e 62.º, n.º 3, al. c) (<i>Desvio de fundos</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. a) a d) (MULTA)
Inexistência de cadastro actualizado de bens	Art.º 65º, n.º 1, al. d) (MULTA)
Incumprimento do princípio da segregação de funções	Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)
Prescrição ou não accionamento de créditos	Art.º 60º (<i>com dolo</i>) (REPOSIÇÃO) Art.º 65º, n.º 1, als. a) ou c) (MULTA)
Deficiente instrução das contas enviadas ao TC	Art.º 66º, n.º 1, al. a) (<i>outras infracções</i>) (MULTA)
Execução de um contrato sem visto do TC	Art.º 65º, n.º1, al. b) (MULTA)
Favorecimento de um concorrente em concurso	Art.º 65º, n.º 1, al) b) (MULTA) Art.º 59º, n.ºs 1, 4, e 6 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) pelo excesso de despesa
Falsificação de um auto de medição de trabalhos, registando mais trabalhos do que os efectivamente realizados	Art.º 59º, n.ºs 1, 4, e 6 (<i>Pagamentos indevidos</i>) (REPOSIÇÃO) pelo excesso de despesa Art.º 65º, n.º 1, als. b) e d) (MULTA)



A responsabilidade financeira dos Comandantes, Directores ou Chefes: *Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas*



2007-08

Introdução

Enquadramento

Prestação de Contas e
Responsabilidade Financeira

Organização
Financeira das FFAA

"Competências"
dos CDC

Conclusões

A prestação de contas e a responsabilidade são talvez os traços que melhor definem a grandeza, a nobreza e o carácter dos homens. Pois, a ideia que sempre tive e tenho da instituição militar é justamente a da nobreza, do carácter e da disciplina! Que feliz coincidência!

José F.F. Tavares, Director-Geral do Tribunal de Contas
In *Jornadas de Defesa Nacional, IESM, 26 de Março de 2008*



INSTITUTO DE ESTUDOS SUPERIORES MILITARES
Curso de Estado-Maior Conjunto 2007/08

Trabalho de Investigação Individual

**A responsabilidade financeira dos
Comandantes, Directores ou Chefes:**
Sua aplicação nos três Ramos das Forças Armadas

***Major de Infantaria
Luis Carlos Falcão Escorrega***

*Orientador: Capitão-de-fragata
Luis Manuel Parracho Trindade*