

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL**

2016/2017



TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO DE GRUPO

**SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA NAS FORÇAS ARMADAS:
PERSPETIVA CONJUNTA**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DOS
SEUS AUTORES, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOUTRINA OFICIAL DAS
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL
REPUBLICANA.**

**Luís Filipe Camelo Duarte Santos
CORONEL DE TRANSMISSÕES**

**Manuel Francisco Silveirinha Canané
CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA AN**

**Luís Manuel Ribeiro
CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA MN**

**Roberto Miranda Aversa
CORONEL DE MATERIAL BÉLICO (BRASIL)**



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS

SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA NAS FORÇAS
ARMADAS: PERSPETIVA CONJUNTA

Luís Filipe Camelo Duarte Santos
CORONEL DE TRANSMISSÕES

Manuel Francisco Silveirinha Canané
CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA AN

Luís Manuel Ribeiro
CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA MN

Roberto Miranda Aversa
CORONEL DE MATERIAL BÉLICO (BRASIL)

Trabalho de Investigação de Grupo do CPOG 2016-2017

Pedrouços 2016



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

**SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA NAS FORÇAS
ARMADAS: PERSPETIVA CONJUNTA**

Luís Filipe Camelo Duarte Santos

CORONEL DE TRANSMISSÕES

Manuel Francisco Silveirinha Canané

CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA AN

Luís Manuel Ribeiro

CAPITÃO-DE-MAR-E-GUERRA MN

Roberto Miranda Aversa

CORONEL DE MATERIAL BÉLICO (BRASIL)

Trabalho de Investigação de Grupo do CPOG 2016-2017

Pedrouços 2016



Declaração de compromisso Anti Plágio

Declaramos por nossa honra que o documento intitulado “Sistema de Auditoria Interna nas Forças Armadas: perspetiva conjunta.” corresponde ao resultado da investigação por nós desenvolvida enquanto auditores do Curso de Promoção a Oficial General 2016/2017 no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

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

Pedrouços, 16 de dezembro de 2016

Luís Filipe Camelo Duarte Santos
COR Tm

Manuel Francisco Silveirinha Canané
CMG AN

Luís Manuel Ribeiro
CMG MN

Roberto Miranda Aversa
COR de Material Bélico (Brasil)



Agradecimentos

Este trabalho contou com o apoio de inúmeras entidades, para as quais é justo apresentar o nosso devido agradecimento.

Inicialmente, um agradecimento especial a todos aqueles que, com a sua erudição e experiência, disponibilizaram o seu precioso tempo para nos transmitir a sua reflexão e visão sobre as várias dimensões do tema do estudo.

Em segundo lugar, aos distintos camaradas do Curso de Promoção a Oficial General 2016/2017 que, com a sua camaradagem, partilha de ideias e profícuos conselhos, em muito nos auxiliaram no percurso efetuado para atingirmos a meta proposta.

Em seguida, cabe ressaltar a relevante colaboração do Serviço de Publicações do Instituto Universitário Militar, da Biblioteca, e dos demais atores de bastidores que, de modo incógnito contribuíram sobremaneira na elaboração do nosso trabalho, o que nos propiciou levar a bom porto esta tarefa.

Por fim, mas sem dúvida com especial relevância, aos nossos familiares pela compreensão das nossas ausências durante incontáveis horas, sempre nos dando o incentivo necessário para que prosseguíssemos na busca do objetivo final.



Índice

Introdução.....	1
1. Enquadramento temático e metodologia.....	4
1.1. Enquadramento temático	4
1.1.1. Génese e evolução da auditoria	4
1.1.2. Conceitos de auditoria	6
1.1.3. Auditoria interna e auditoria externa.....	6
1.1.4. Auditoria financeira.....	7
1.1.5. Auditoria e inspeção	8
1.2. Metodologia.....	8
1.2.1. Enquadramento.....	8
1.2.2. Percurso	8
1.2.3. Instrumentos e técnicas de recolha e tratamento de dados	9
2. Auditoria na administração pública e sistema de controlo interno.....	10
3. A Auditoria interna nas Forças Armadas.....	12
3.1. Nota introdutória.....	12
3.2. Auditoria interna nas Forças Armadas portuguesas	12
3.2.1. Ministério da Defesa Nacional	12
3.2.2. Estado-Maior General das Forças Armadas	13
3.2.3. Marinha	13
3.2.4. Exército	14
3.2.5. Força Aérea	15
3.3. Auditoria interna nas Forças Armadas brasileiras	16
3.3.1. Ministério da Defesa do Brasil	16
3.3.2. Marinha do Brasil	17
3.3.3. Exército do Brasil	17
3.3.4. Força Aérea do Brasil.....	18
3.4. Síntese conclusiva.....	18
4. Perspetiva de aplicação de um sistema de auditoria interna conjunta nas Forças Armadas.....	20
Conclusões.....	22



Bibliografia..... 25

Índice de Anexos

Anexo A – Glossário do Instituto Português de Auditoria Interna.....Anx A-1

Índice de Apêndices

Apêndice A – Evolução do conceito de auditoria Apd A-1

Índice de Figuras

Figura 1 – Cubo do COSO Report..... 1
Figura 2 – Cubo do COSO ERM..... 2
Figura 3 - *Enterprise Risk Management Components*..... 3

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Objetivo Geral e Objetivos Específicos..... 2
Tabela 2 – Questão Central e Questões Derivadas..... 3



Resumo

A presente investigação teve como objetivo avaliar a eventual aplicabilidade da criação de uma estrutura conjunta de sistema de auditoria interna transversal ao Estado-Maior General das Forças Armadas e aos ramos das Forças Armadas, tendo como referência os objetivos da Reforma “Defesa 2020”, no sentido de procurar soluções integradas e conjuntas para a racionalização da despesa, uniformização de procedimentos e economia dos recursos, tendo presente as competências que, por lei, são específicas de cada ramo.

Incidindo sobre a estrutura e a atividade das unidades orgânicas dos ramos das Forças Armadas dedicadas à auditoria e inspeção, além da análise de documentação interna, o trabalho foi conduzido de acordo com uma estratégia de investigação qualitativa, tendo o estudo de caso sido adotado como desenho de pesquisa.

Após a investigação ter percorrido distintas fases, concluiu-se que, sendo a auditoria interna uma ferramenta destinada a acrescentar valor às organizações, no apoio que disponibiliza à gestão dos Chefes de Estado-Maior, não se considera adequado nem aceitável a criação de uma estrutura conjunta de auditoria transversal aos ramos das Forças Armadas, pois conflituaria com as atribuições e competências atualmente existentes, já que colocaria essa atividade num patamar de auditoria externa.

Palavras-chave

Administração Financeira, Auditoria, Controlo Interno



Abstract

The present investigation aims to evaluate the applicability of a joint structure of internal auditing system, transversal to the General Staff of the Armed Forces and to the branches of the Armed Forces, with reference to the objectives of the "Defense 2020" , seeking integrated and joint solutions for expenditure rationalization , procedures and economics of resources standardization , taking into account the competences that, by law, are specific to each branch.

Focusing on the structure and activity of the Armed Forces units devoted to auditing and inspection, in addition to internal documentation analysis, the work was conducted according to a qualitative research strategy, with the case study being used as a drawing of research.

As the investigation went through different phases, it was concluded that, as internal auditing is a tool that aims to add value to organizations, in the support it provides to the management of the Chiefs of Staff, it is not considered appropriate nor acceptable to create a joint Armed Forces branches auditing structure, because it would create conflict with the existing duties and competences, as it would place this activity at an external auditing level.

Keywords

Financial Administration, Audit, Internal Control



Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

AFE	-	Administração Financeira do Estado
AFI	-	Auditoria Financeira Interna
AFP	-	Administração Financeira e Patrimonial
AIA	-	<i>American Institute of Accountants</i>
AICPA	-	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AP	-	Administração Pública
CCIE	-	Centro de Controle Interno do Exército
CCIMAR	-	Centro de Controle Interno da Marinha
CDC	-	Comandantes, Diretores ou Chefes
CEDN	-	Conceito Estratégico de Defesa Nacional
CEM	-	Chefe do Estado-Maior
CEMA	-	Chefe do Estado-Maior da Armada
CEME	-	Chefe do Estado-Maior do Exército
CEMFA	-	Chefe do Estado-Maior da Força Aérea
CEMGFA	-	Chefe do Estado-Maior General das Forças Armadas
CENCIAR	-	Centro de Controle Interno da Aeronáutica
CGU	-	Controladoria-Geral da União
CI	-	Controlo Interno
CISSET	-	Secretaria de Controle Interno
COMAER	-	Comando da Aeronáutica
COSO	-	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DACF	-	Direção de Auditoria e Controlo Financeiro
DF	-	Direção de Finanças
DFFA	-	Direção de Finanças da Força Aérea
DFIN	-	Direção de Finanças do Exército
DN	-	Defesa Nacional
DR	-	Decreto Regulamentar
ECILA	-	<i>European Confederation of Institutes of Internal Auditing</i>
EI	-	Entidade Inspetora
EMA	-	Estado-Maior da Armada
EMGFA	-	Estado-Maior General das Forças Armadas



ERM	-	<i>Enterprise Risk Management</i>
EU	-	<i>European Union</i>
EUA	-	Estados Unidos da América
FA	-	Força Aérea
FFAA	-	Forças Armadas
IAA	-	Instruções Administrativas da Armada
ICFE	-	Inspetorias de Contabilidades e Finanças do Exército
IESM	-	Instituto de Estudos Superiores Militares
IFAC	-	<i>International Federation of Accountants</i>
IGDN	-	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
IGE	-	Inspeção-Geral do Exército
IGF	-	Inspeção-Geral das Finanças
IGFA	-	Inspeção-Geral da Força Aérea
IGFSS	-	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
IGM	-	Inspeção-Geral da Marinha
IIA	-	<i>Internal Institute of Auditors</i>
INTOSAI	-	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPAI	-	Instituto Português de Auditoria Interna
ITSUF	-	Instruções Técnicas da Superintendência das Finanças
LDN	-	Lei de Defesa Nacional
LO	-	Lei Orgânica
LOBOFA	-	Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas
LOPTC	-	Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
MD	-	Ministério da Defesa
MDN	-	Ministério da Defesa Nacional
MGI	-	Módulo de Gestão de Inspeções
NEP	-	Norma de Execução Permanente
OE	-	Objetivo. Especifico
OG	-	Objetivo Geral
PAAFI	-	Plano Anual de Auditorias na área de AFI
PAAI	-	Plano Anual de Atividades de Inspeção
PAI	-	Plano Anual de Inspeções
PAIE	-	Plano Anual de Inspeções do Exército



PCI	-	Prestação de Contas Interna
QC	-	Questão Central
QD	-	Questão Derivada
RA	-	Repartição de Auditoria
RCM	-	Resolução do Conselho de Ministros
SAF	-	Serviço Administrativo e Financeiro
SAFP	-	Serviço de Auditoria Financeira e Patrimonial
SCI	-	Sistema de Controlo Interno
SCIE	-	Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro
SEFA	-	Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica
SF	-	Superintendência das Finanças
SFC	-	Secretaria Federal de Controle Interno
SIAFP	-	Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial
SIGAI	-	Sistema Integrado de Gestão das Atividades de Inspeção
SIGDN	-	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
TC	-	Tribunal de Contas
TCU	-	Tribunal de Contas da União
UEO	-	Unidades, Estabelecimentos e Órgãos
UG	-	Unidades Gestoras
UOS	-	Unidades, Órgãos e Serviços



Introdução

“Não há forma de medir quantos fracassos pela informação serão evitados e quantos dólares investidos serão poupados devido ao aumento de atenção a um efetivo sistema de controlo interno.”

(Donald T. Nicolaisen, outubro 2004)

Enquadramento e justificação do tema

A longa crise financeira que se instalou nas últimas décadas veio demonstrar que as economias e os mercados financeiros estão cada vez mais expostos à crescente globalização e complexidade da economia, à agressividade dos mercados, à rápida evolução tecnológica, entre outros fatores. A par deste ambiente agressivo e dinâmico, as inúmeras falências fraudulentas, a ganância de alguns gestores e acionistas e os inexistentes ou ineficazes sistemas de controlo estão a expor as organizações, cada vez mais, a maiores riscos, que podem produzir um impacto com graves consequências na sua atividade.

Deste modo, as organizações devem implementar eficientes sistemas de controlo interno e de gestão de risco que ajudem a mitigar ou anular esses riscos.

Sistemas de controlo interno e de gestão de risco adequados, integrados e alinhados entre si, quando implementados e monitorizados de forma contínua, são determinantes para proteger as organizações da ocorrência de erros e da adoção de procedimentos ilegais e fraudulentos, fortalecendo-as também contra o impacto negativo de futuras crises.

A ausência de controle adequado e eficiente em organizações de estrutura complexa, expõe as organizações a inúmeros riscos, frequentes erros e desperdícios. A auditoria interna é, pois, uma função de apoio à gestão, logo, de apoio ao comando. A auditoria interna é uma das mais importantes ferramentas para o controle administrativo.

Objeto do estudo e sua delimitação

O presente estudo incide sobre a estrutura e atividade das unidades orgânicas dos ramos das Forças Armadas (FFAA) dedicadas à auditoria e inspeção, previstas nas novas Leis Orgânicas (LO) e Decretos Regulamentares (DR) do Estado-Maior General das Forças Armadas (EMGFA) e dos ramos das FFAA, e à análise de documentação interna dos ramos relativa à auditoria e ao controlo interno, no atual contexto de austeridade na área das finanças públicas e da implementação da Reforma “Defesa 2020”, que tem como objetivo



alcançar um modelo de sustentabilidade para a Defesa Nacional (DN) e para as FFAA, cuja medida central é racionalizar a despesa militar.

Face à abrangência do conceito de auditoria que apresenta vários tipos, designadamente a financeira, de desempenho ou gestão, operacional, de sistemas e ambiental, e decorrente das limitações de tempo e espaço, o estudo foi dirigido à Auditoria Financeira Interna (AFI), focado no EMGFA e nos ramos das FFAA.

Objetivos da investigação

O presente trabalho de investigação tem como objetivo avaliar a eventual aplicabilidade da criação de uma estrutura conjunta de sistema de auditoria interna transversal ao EMGFA e aos ramos das FFAA, tendo como referência os objetivos da Reforma “Defesa 2020”, no sentido de procurar soluções integradas e conjuntas para a racionalização da despesa, uniformização de procedimentos e economia dos recursos, tendo presente as competências que, por lei, são específicas de cada ramo.

Desta forma foram definidos o Objetivo Geral (OG) e os Objetivos Específicos (OE) da investigação, os quais constam da tabela 1:

Tabela 1 - Objetivo Geral e Objetivos Específicos

OG	Analisar a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta, transversal aos ramos das FFAA, considerando as respetivas competências legais de cada ramo.
OE 1	Caracterizar o atual sistema de auditoria interna no EMGFA e nos ramos das FFAA.
OE 2	Analisar as perceções dos gestores de topo das FFAA sobre a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta e transversal.

Questões da investigação

Tendo presente o objeto do estudo e a delimitação do tema, e após definidos os seus objetivos, importou formular a Questão Central (QC) e as concomitantes Questões Derivadas (QD), conforme constam da tabela 2:



Tabela 2 - Questão Central e Questões Derivadas

QC	Face à natureza e objetivos da auditoria interna e às competências que por lei estão atribuídas ao CEMGFA e aos CEM dos ramos das FFAA, será aplicável implementar um sistema de auditoria interna transversal aos ramos das FFAA?
QD 1	Como se caracteriza o atual sistema de auditoria interna no EMGFA e nos ramos das FFAA?
QD 2	Qual é o entendimento dos gestores de topo das FFAA sobre a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta e transversal?

Breve síntese metodológica da investigação

A metodologia utilizada passou por uma fase de pesquisa bibliográfica e documental e de análise de documentação interna dos ramos sobre auditoria financeira, bem como a realização de entrevistas a gestores de topo das FFAA, no sentido de permitir o conhecimento do estado da arte da auditoria nas FFAA portuguesas e brasileiras.

Foram utilizados os critérios das Normas de Execução Permanente (NEP) do Instituto de Estudos Superiores Militares (IESM, 2015a; 2015b) e, incluindo os relativos à referenciação bibliográfica, com o sistema autor-data, tendo sido adotado o estilo *Harvard-Anglia*.

A estratégia de investigação utilizada é do tipo qualitativa e o desenho de pesquisa um estudo de caso.

Organização do estudo

Nesta sequência, a estrutura para a investigação teve, para além da presente Introdução, a seguinte organização:

Capítulo 1 - Enquadramento temático e metodológico com abordagem sobre a génese e evolução da auditoria e sistematização do quadro conceptual consubstanciado nos conceitos de auditoria interna e externa;

Capítulo 2 - Auditoria da AP e Sistema de Controlo Interno (SCI);

Capítulo 3 - Caracterização da auditoria interna no Ministério da Defesa Nacional (MDN), EMGFA e ramos das FFAA portuguesas e brasileiras;

Capítulo 4 - Análise da aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta, transversal aos ramos das FFAA;

Conclusões - Sistematização das principais conclusões e recomendações.



1. Enquadramento temático e metodologia

1.1. Enquadramento temático

1.1.1. Génese e evolução da auditoria

Para compreender a existência da função de auditoria interna é preciso compreender a sua origem e os contextos em que se desenvolveu.

A palavra auditoria tem a sua origem na palavra em latim *Auditore*, que significa “ouvinte” ou “aquele que ouve”, dado que os auditores em Roma tiravam as suas conclusões com base naquilo que ouviam. O Império Romano dispunha de uma organização administrativa que contemplava a atividade de auditoria sobre o governo das províncias (Costa, 2014, pp. 66-68). Através de audiências, eram feitas as verificações dos registos e da situação financeira das contas (Pinheiro, 2010), com a finalidade de evitar atos fraudulentos (Swinkels, 2012, p. 18).

Os registos da atividade de auditoria remontam a cerca do ano 4 000 a.C., na Babilónia, na China e no Egipto, associados à cobrança de impostos e ao controlo dos armazéns dos faraós (Hayes, et al., 2005).

A auditoria, tal como é entendida nos dias de hoje, iniciou-se na Grã-Bretanha em meados do século XIX, na sequência da Revolução Industrial, subsequente à publicação do *Joint Stock Companies Act*¹ (Lei das Sociedades) em 1844 (Lee & Parker, 2014, p. 187).

Nos Estados Unidos da América (EUA), onde as empresas se expandiram e as relações com os acionistas se tornavam cada vez mais complexas e diversificadas, os pareceres dos auditores externos ganhavam uma crescente importância, pois permitiam aos investidores terem informação sobre a gestão e correspondente remuneração do capital. Em 1887 foi criado o *American Institute of Accountants* (AIA), tendo publicado, em 1917, as primeiras publicações técnicas sobre auditoria. O organismo sucessor deste instituto, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) estabeleceu normas que podem ser consideradas como as orientações base que permitiram a evolução desta atividade e o reconhecimento da sua crescente importância (Costa, 2014).

No século XIX a atividade de auditoria interna limitava-se a uma função de mera vigilância e o seu objetivo era encontrar erros, irregularidades e fraudes, através da verificação detalhada das operações (Martins & Morais, 2013). No entanto, só após a crise

¹ Legislação que previa a criação de sociedades anónimas e onde consta o dever de se efetuarem auditorias financeiras às empresas financiadas por acionistas.



económica americana de 1929 é que o conceito de auditoria interna se expandiu e generalizou na Europa nos anos 80.

A evolução histórica do conceito de auditoria espelha as várias mutações económicas e sociais que se foram sucedendo desde que se institucionalizou como ramo do saber até à atualidade, evidenciando a natureza de factos passados e consequentemente históricos, mas passando também a ter uma função preventiva e orientadora.

De acordo com Ramamoorti (2003), Costa (2008) e Swinkels (2012), um passo importante na história para o desenvolvimento da auditoria interna, bem como um grande contributo para o aumento dos conhecimentos que se aplicam a esta deve-se à criação, em 1941, do *Institute of Internal Auditors*² (IIA).

A primeira definição de auditoria interna do IIA remonta a 1978, ano em que foram aprovadas formalmente as Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna e que incluíam a seguinte definição e objetivo de auditoria interna: "A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente estabelecida dentro de uma organização para examinar e avaliar as suas atividades. O objetivo da auditoria interna é auxiliar os membros da organização no efetivo desempenho das suas funções. Para este fim, a auditoria interna fornece análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações sobre as atividades verificadas. O objetivo da auditoria inclui a promoção de controlo eficaz ..." (Ramamoorti, 2003).

Em 1992, foi criado, em Portugal, o Instituto Português de Auditoria Interna³ (IPAI), uma associação profissional sem fins lucrativos e reconhecida pelo IIA como seu membro (Pinheiro, 2010).

A auditoria interna tem sofrido uma evolução acelerada nas últimas décadas devido às constantes mutações económicas, pois o ambiente de negócios tem experimentado mudanças rápidas e revolucionárias, com profundas consequências para as organizações em todo o mundo (Ramamoorti, 2003).

Atualmente, o IIA define auditoria interna como "uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma

² A profissionalização global da auditoria interna começou com a criação do *Institute of Internal Auditors* (IIA) nos Estados Unidos da América (EUA) em 1941, que é a organização mundial dos Auditores Internos e agrega Auditores de mais de 100 países (Pinheiro, 2010).

³ O lema do IPAI é "*Progress Through Sharing*", ou seja, "*Progresso pela partilha*" e com essa finalidade, o IPAI organiza anualmente em Portugal uma conferência sobre temas de auditoria interna, promove e colabora em ações de formação, edita e atualiza, na versão portuguesa, as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna (IPAI, 2012). O IPAI é ainda membro da *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA).



organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.” (IPAI, 2009, p. 10).

1.1.2. Conceitos de auditoria

Segundo o *International Federation of Accountants* (IFAC), “A auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor aos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.” (cit. por Tribunal de Contas, 1999a, p. 23). Por seu lado, o Tribunal de Contas (TC), no seu Manual de Auditoria e Procedimentos, define auditoria como “Um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.” (Tribunal de Contas, 1999a, p. 23).

A integração de Portugal na União Europeia recomendou que fossem seguidas de perto as normas de auditoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e dada especial relevância ao Manual de Auditoria do Tribunal de Contas Europeu. Assim, de acordo com o conceito da INTOSAI, que está mais relacionado com o controlo das finanças públicas, no seu glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo pelo TC de Portugal, define auditoria como “... um exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.” (Tribunal de Contas, 1999a, p. 23).

1.1.3. Auditoria interna e auditoria externa

As auditorias, interna e externa, analisam e avaliam atividades exercidas por outros, em trabalhos de apreciação que ambas devem executar com isenção, rigor e objetividade (Marques, 1997). É natural, por isso, que utilizem metodologias e técnicas comuns ou idênticas. Ambos os tipos de auditoria analisam, identificam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, anomalias e erros, avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas (Costa, 2008).



Mas, a par dessas semelhanças, existem várias e significativas diferenças entre estes dois tipos de auditoria, relacionadas com os destinatários dos trabalhos que realizam e aos seus objetivos, ao âmbito das ações, à ênfase posta nas suas apreciações, ao *timing* e à frequência com que ambas realizam trabalhos numa mesma entidade.

O TC (1999b) define como auditoria interna, o “Serviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direção de efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas diretamente à direção”. Define ainda auditoria externa como a “auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade fiscalizada, tendo por objetivo, por um lado, emitir um parecer sobre as contas e a situação financeira, a legalidade e regularidade das operações e/ou sobre a gestão e, por outro, elaborar os relatórios correspondentes.”

De acordo com Pinheiro (2010, p. 56), a auditoria interna é o controlo dos controlos, instituído numa empresa ou organização e visa contribuir para a promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas.

A auditoria externa tem como objetivo principal emitir parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória e, por essa via, dar-lhes credibilidade junto de entidades externas, tais como governo, entidades fiscais e financeiras, credores e público em geral.

A auditoria interna tem como objetivo principal assessorar e apoiar a administração, em todas as suas atividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no bom desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Ao contrário do que acontece com as auditorias externas, os principais destinatários dos serviços da auditoria internas estão no interior da organização e aos diferentes níveis de gestão.

1.1.4. Auditoria financeira

De acordo com o TC (1999b), a auditoria financeira pode ser compreendida como a análise da situação financeira, da legalidade e da regularidade das operações, realizada por um auditor, com o objetivo de emitir um parecer a incluir no respetivo relatório da auditoria, o qual deverá também contemplar um conjunto de conclusões e de recomendações. Podemos afirmar que a auditoria financeira tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a emissão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional habilitado e independente.



1.1.5. Auditoria e inspeção

A auditoria obedece a um plano específico, normalmente anual, e tem como desiderato a análise de dados de natureza contabilística, financeira, orçamental e patrimonial, o que permite avaliar o desempenho operacional da organização e o funcionamento dos seus órgãos e SCI, e aferir os resultados alcançados.

Por sua vez, as inspeções têm como objetivo de preencher lapsos ou omissões de informação, apurar denúncias ou esclarecer dúvidas colocadas quanto à legitimidade e à legalidade de atos e factos administrativos praticados por agentes responsáveis e que se encontrem sujeitos às competências do tribunal ou de outras entidades com competência atribuída por lei. As inspeções focadas para os aspetos da legitimidade e da legalidade têm como suporte os regulamentos e a lei. As conclusões obtidas no decurso deste tipo de inspeções podem ser utilizadas contra os responsáveis da prática dos referidos atos e ficam sujeitos a eventual aplicação de sanções no caso de violação do ordenamento jurídico.

1.2. Metodologia

1.2.1. Enquadramento

A metodologia seguida na elaboração deste trabalho de investigação é a constante nas NEP (IESM, 2015a; 2015b), complementada pela publicação “Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação” (IUM, 2016).

Foi adotada uma estratégia de investigação qualitativa, na medida em que a interpretação dos fenómenos e a atribuição dos respetivos significados é efetuada a partir da associação a padrões detetados nos dados encontrados, pretendendo, assim, alcançar a compreensão da realidade (IUM, 2016, p. 29). O desenho da pesquisa enquadra-se num estudo de caso, pois pretende descrever de forma rigorosa e detalhada o objeto estudado, ou seja, “recolher informação sobre um fenómeno particular inserido no seu contexto” (IUM, 2016, p. 39). No caso concreto do nosso estudo, o conhecimento originado resulta da combinação da nossa perspectiva pragmática que é coincidente com a perspectiva interpretativa por parte dos participantes (IUM, 2016, p. 39).

1.2.2. Percorso

O percurso metodológico segue as fases propostas no método científico descrito por Quivy e Campenhoudt: exploratória, analítica e conclusiva

Deste modo, adotou-se o seguinte percurso metodológico:

- Levantamento e sistematização do quadro concetual relativo às várias dimensões da auditoria, nomeadamente a auditoria interna, externa e financeira;



- Análise da auditoria na Administração Pública (AP) e SCI;
- Análise da documentação estruturante interna da DN, do EMGFA e dos ramos das FFAA, nomeadamente as LO e DR;
- Avaliação do grau de abrangência da auditoria interna no EMGFA, ramos das FFAA portuguesas e brasileiras;
- Avaliação através de entrevistas realizadas a diversos gestores de topo das FFAA, da sua perceção sobre a aplicabilidade de uma estrutura conjunta de auditoria interna transversal aos ramos das FFAA, face ao quadro legal em vigor de competências do CEMGFA e do Chefe do Estado-Maior (CEM) de cada ramo;
- Elaboração de conclusões sobre o objeto de estudo.

1.2.3. Instrumentos e técnicas de recolha e tratamento de dados

Em consonância com o procedimento metodológico adotado, foram utilizadas como técnicas de recolha de dados a análise documental, nomeadamente sobre a legislação estruturante, e a realização de entrevistas a diversos gestores de topo nos ramos das FFAA.



2. Auditoria na administração pública e sistema de controlo interno

A primeira Diretiva da União Europeia dedicada à auditoria foi a 84/253/CEE, de 19 de abril. Em 2006 foi revogada e substituída pela Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio, a qual foi capaz de devolver a confiança do público nas sociedades comerciais e financeiras que se encontrava em baixa, devido às falências fraudulentas ocorridas no início do século XXI (Costa, 2014, p. 70).

Em 2014, no seguimento do processo conhecido como “Reforma do Mercado de Auditoria”, foi publicado o Regulamento (EU) 537/2014 que estabelece os requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, e a Diretiva 2014/56/UE, de 16 de abril, que procede à revisão da Diretiva 2006/43/CE. Ambos os documentos pretenderam recuperar a confiança nas auditorias realizadas na Europa, tendo como objetivo reforçar a independência da função de auditoria, definir o papel do auditor, dinamizar o mercado de auditoria e a supervisão acrescida dos auditores (Ferreira, et al., 2014, p. 1; ROC, 2014, p. 1).

A Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, aprova o Regime Jurídico da Supervisão de auditoria, transpondo a Diretiva 2014/56/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril. Em Portugal, a atividade de auditoria tem acompanhado assim a evolução internacional.

À Ordem dos Revisores Oficiais de Contas⁴, compete, entre outras, “supervisionar a atividade de auditoria às contas de serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor e nos termos previstos no artigo 4.º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria ...” (AR, 2015a, p. 7137).

No âmbito da AP as atividades de auditoria acompanham e integram o SCI da administração financeira do Estado, que se encontra estruturado em três níveis de controlo, designados de operacional, setorial e estratégico e compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial. O controlo estratégico, de carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças, pela Direção-Geral do Orçamento e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, de acordo com as respetivas atribuições e competências previstas na lei.

O SCI tem como objetivo assegurar o exercício do controlo no âmbito da AP de forma estruturada e coerente, através da análise e avaliação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente às atividades de entidades de direito público e privadas com interesse

⁴ Cujo Estatuto foi aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.



para a esfera financeira pública (Ministério das Finanças, 1998, p. 2815). Deste modo, a auditoria interna, fruto da implementação do SCI, estende-se a toda a AP, conseguindo-se uma maior interação entre os órgãos de controlo e quem tem a responsabilidade pelas organizações.

Posteriormente, através da publicação do DR n.º 27/99, de 12 de novembro, foi definida a forma como o SCI deve operar, bem como o modo de funcionamento do respetivo Conselho Coordenador (CC).

A Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 107.º refere que “A execução do Orçamento será fiscalizada pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República, que, precedendo parecer daquele tribunal, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social” e define, no seu artigo 214.º, o TC como sendo “... o órgão supremo de fiscalização da legalidade . . .”.

A Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, designada por Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas⁵ (LOPTC), define as funções, jurisdição e competência desta entidade e no seu artigo 2.º estabelece as entidades que estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro, entre as quais se incluem o Estado e seus serviços.

⁵ A Lei n.º 20/2015, de 9 de março, procede à nona alteração à LOPTC, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.



3. A Auditoria interna nas Forças Armadas

3.1. Nota introdutória

A Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 19/2013, de 21 de março, que aprovou o novo Conceito Estratégico de Defesa Nacional (CEDN) e a RCM n.º 26/2013, de 11 de abril, que aprovou a Reforma “Defesa 2020”, definem as linhas de orientação para a execução da reforma estrutural da DN e das FFAA. Posteriormente, foram alteradas e republicadas a Lei de Defesa Nacional (LDN) (AR, 2014b) e a Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (LOBOFA) (AR, 2014a), em 29 de agosto e 1 de setembro de 2014, respetivamente.

Estavam criadas as condições para a criação do novo enquadramento normativo da estrutura superior das FFAA. Em 29 de dezembro de 2014 foram publicadas as LO do MDN, do EMGFA e dos ramos das FFAA, que revogaram os correspondentes diplomas anteriores de 2011 (MDN) e 2009 (EMGFA e ramos das FFAA). Os DR de vários órgãos do MDN, do EMGFA e dos ramos das FFAA foram aprovados em 31 de julho de 2015.

O presente capítulo será dedicado à análise da organização, atividades e processos adotados por cada ramo no âmbito da AFI, através da análise das suas LO, dos DR, de documentação interna e ainda de elementos obtidos no decurso das entrevistas realizadas.

Este capítulo tem em vista analisar também a implementação da auditoria nas FFAA brasileiras e daí obter lições aprendidas, designadamente no que respeita à perspetiva de uma estrutura conjunta.

3.2. Auditoria interna nas Forças Armadas portuguesas

3.2.1. Ministério da Defesa Nacional

A LO do MDN (2014e) atribui ao MDN a responsabilidade de assegurar e fiscalizar a administração das FFAA, nos termos da LOBOFA (AR, 2009)

De acordo com a nova orgânica da Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN), aprovada pelo DR n.º 9/2015, de 31 de julho, a IGDN é um serviço central da administração direta do Estado, no âmbito do MDN, e tem como missão assegurar, numa perspetiva sistémica, preventiva e pedagógica, o acompanhamento e apreciação da legalidade e regularidade dos atos praticados pelas FFAA, serviços e organismos do MDN, avaliando a sua gestão e resultados, através da realização de auditorias e outras ações de controlo.

As auditorias realizadas pela IGDN são orientadas para processos que se justificam pela sua relevância e tempestividade face às diretivas e orientações estratégicas definidas no âmbito da reforma da AP e em particular da DN, e pelo impacto nas atividades de negócio



das organizações. A IGDN segue um modelo de avaliação de riscos, tais como as emanadas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*⁶ (COSO).

3.2.2. Estado-Maior General das Forças Armadas

Contrariamente à anterior LO do Estado-Maior General das Forças Armadas⁷ (EMGFA), que não contemplava qualquer estrutura dedicada à auditoria, a sua atual LO consigna como órgão de apoio geral ao EMGFA, a Direção de Finanças (DF), que nesta matéria tem como atribuição exercer a autoridade técnica sobre todos os órgãos do EMGFA no domínio da administração dos recursos financeiros e a realização de auditorias no âmbito da administração financeira do EMGFA, através do seu Serviço de Auditoria Financeira e Patrimonial (SAFP) (MDN, 2014d). Ao SAFP compete ainda definir medidas de controlo interno para um ajustamento rápido e efetivo relativo a incumprimentos verificados e na oportuna implementação de recomendações decorrentes de auditorias efetuadas (MDN, 2015d, p. 5293).

3.2.3. Marinha

A Inspeção-Geral da Marinha (IGM) é o órgão de inspeção da Marinha cuja missão é apoiar o Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) no exercício da função de controlo e avaliação, (MDN, 2014b, p. 6402) competindo-lhe garantir a atividade inspetiva na Marinha. O Inspetor-Geral da Marinha possui autoridade técnica⁸ relativamente a todos os órgãos e serviços da Marinha no âmbito da inspeção, competindo-lhe também a coordenação, harmonização e avaliação de todas as atividades de auditoria e inspeção a nível setorial (Marinha, 2011, p. 1.2).

A Superintendência das Finanças (SF) compete-lhe assegurar as atividades da Marinha no âmbito da administração dos recursos financeiros. O Superintendente das Finanças possui autoridade funcional⁹ e técnica sobre todos os órgãos da Marinha (MDN, 2014b, p. 6400). De acordo com o DR 10/2015, de 31 de julho (MDN, 2015b), compete à SF definir as atividades de inspeção e auditoria a realizar nas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO), no âmbito das suas competências. Para o desempenho desta missão a SF dispõe de uma Direção de Auditoria e Controlo Financeiro (DACF), cuja missão é contribuir para que

⁶ O COSO é uma organização privada criada nos EUA em 1985, que emana recomendações sobre boas práticas relacionadas com “Modelos de Avaliação de Riscos”, tendo por base um conjunto de componentes relacionadas com o controlo interno.

⁷ Decreto-Lei n.º 234/2009, de 15 de setembro.

⁸ Tipo de autoridade que permite a um titular fixar e difundir normas de natureza especializada.

⁹ Tipo de autoridade conferida a um órgão para superintender processos, no âmbito das respetivas áreas ou atividades específicas.



os órgãos e serviços da Marinha alcancem os melhores padrões de eficiência, eficácia e economia, através de ações de controlo interno (CI), objetivando a otimização na utilização dos recursos financeiros.

Quanto ao SCI da Administração Financeira e Patrimonial (AFP) da Marinha (2008, pp. 10-11), a DACF exerce o CI a nível estratégico, sendo os níveis setorial e operacional exercidos pelos responsáveis máximos dos setores funcionais e Comandantes, Diretores ou Chefes (CDC) das UEO, respetivamente. As ações de CI desenvolvidas pela DACF incidem sobretudo em auditorias sobre a Prestação de Contas Interna (PCI) realizada pelas subentidades contabilísticas, no acompanhamento da evolução do quadro legal do CI da AFP da AP e em auditorias “*in loco*” de âmbito temático¹⁰, setorial¹¹ ou de processo¹², geralmente realizadas em consonância com o Plano Anual de Atividades de Inspeção (PAAI), proposta pela IGM e aprovada pelo Almirante CEMA.

A AFI na Marinha encontra-se regulamentada essencialmente nas IAA¹³ 3 (C) – Atividades de Inspeção (Marinha, 2011) e nas ITSUF 2 (Marinha, 2014), que conjugados com a matriz da AFP da Marinha (Marinha, 2008) e com os recursos de informação disponibilizados pelo Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN) e pelo Sistema Integrado de Gestão das Atividades de Inspeção (SIGAI)¹⁴, fornecem os mecanismos necessários para que a DACF em coordenação com a IGM, desenvolva as atividades de AFI, no âmbito de um SCI, que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da Administração Financeira do Estado (AFE) (Ministério das Finanças, 1998).

3.2.4. Exército

A Inspeção-Geral do Exército (IGE) é o órgão de inspeção do Exército que tem como missão prestar apoio ao General Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME) no exercício

¹⁰Quando incidem sobre um setor específico da atividade da UEO (ex: disponibilidades, cantina, imobilizado).

¹¹Quando são dirigidas a todos os aspetos da AFP de uma UEO, caracterizam-se por serem transversais dentro da UEO (ex: auditoria à Direção de Contabilidade e Operações Financeiras).

¹²Avaliam os procedimentos, atividades e recursos que constituem um determinado processo enquadrado na área da AFP, procurando verificar se cumpre com as melhores práticas de economia, eficácia e eficiência, bem como se os resultados são relevantes para o cumprimento da missão, acrescentando valor. São normalmente auditorias transversais incluindo diversas UEO (ex: auditoria ao processo de alimentação; auditoria ao processamento de ajudas de custo).

¹³Instruções Administrativas da Armada – A atividade de inspeção.

¹⁴A atividade inspetiva é apoiada em termos de controlo de execução a nível macro pelo SIGAI, que acompanha cada fase da execução de toda a atividade programada e em curso, produzindo os alertas necessários associados às metas temporais para cada fase, para todos os interessados.



das funções de controlo e de avaliação, através das atividades de inspeção (MDN, 2015c, p. 6410).

De acordo com o DR n.º 11/2015, de 31 de julho, compete, em especial, à IGE avaliar o grau de eficiência e eficácia geral das UEO do Exército, através da realização de atividades inspetivas e produzir recomendações com medidas adequadas à resolução das deficiências verificadas durante as inspeções, fazendo o acompanhamento da sua implementação (MDN, 2014c).

À Direção de Finanças (DFIN) do Exército compete-lhe a administração dos recursos financeiros, conforme os planos e diretivas aprovadas pelo General CEME, dispondo o Diretor de Finanças de autoridade funcional e técnica sobre os recursos financeiros do Exército (MDN, 2014c, p. 6409). De acordo com o DR n.º 11/2015, de 31 de julho, à DFIN compete, em especial, desenvolver ações de auditoria interna, análise do controlo interno e missões de acompanhamento e apoio técnico no Exército. A DFIN exerce o controlo transversal da AFP do Exército.

Para efeitos desta competência, a DFIN dispõe da Repartição de Auditoria (RA), cuja missão contribui para que os órgãos e serviços do Exército alcancem os melhores padrões de eficiência, eficácia e economia, através de ações de controlo interno (CI), objetivando a otimização na utilização dos recursos financeiros. A RA desenvolve a sua atividade de controlo, entre outras, através da realização de auditorias no âmbito da administração financeira, conforme o Plano Anual de Auditorias na área de AFI (PAAFI), aprovado pelo General CEME, e com o Plano Anual de Inspeções do Exército (PAIE). A RA assegura o exercício da função de controlo da AFP do Exército.

A AFI do Exército encontra-se regulamentada no Regulamento para a Inspeção no Exército – RAD 95 (Exército, 2008) e nas Circulares n.ºs 2/2013 – Prestação de Contas do Exército ao Tribunal de Contas (Exército, 2013b) e 3/2013 – Prestação Mensal de Contas (Exército, 2013a), que articulado com a matriz da AFP do Exército, definida em 2013, (Exército, 2013c) e, ainda, com os recursos informacionais disponibilizados pelo SIGDN, fornecem os mecanismos necessários para que a RA desenvolva as atividades de AFI no âmbito de um SCI que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da AFE (Ministério das Finanças, 1998).

3.2.5. Força Aérea

A Inspeção-Geral da Força Aérea (IGFA) é o órgão de inspeção da Força Aérea (FA), que tem por missão prestar apoio ao General Chefe do Estado-Maior da Força Aérea



(CEMFA) no âmbito da função de controlo e avaliação (MDN, 2014a, p. 6418). De acordo com o DR n.º 12/2015, de 31 de julho, compete ainda à IGFA programar, coordenar e controlar as atividades de inspeção e auditoria na FA, necessários à avaliação do cumprimento das leis e regulamentos em vigor, da eficácia, da pertinência e da eficiência da ação da FA em todas as suas atividades, bem como realizar inspeções ao funcionamento do próprio sistema de inspeções (MDN, 2015a).

Na área da AFP, cabe à Direção de Finanças da Força Aérea (DFFA) assegurar as atividades no domínio da administração dos recursos financeiros, dispondo o Diretor de Finanças de autoridade funcional e técnica no âmbito dos recursos financeiros da FA.

Para o desempenho desta missão, a DFFA dispõe de um Serviço Administrativo e Financeiro (SAF) que tem por missão executar as ações de inspeção, auditoria e controlo no âmbito da DFFA (Força Aérea, 2010, p. 5-1). O SAF desenvolve a sua atividade de controlo através de auditorias sobre as PCI das Unidades, Órgãos e Serviços (UOS) e através da realização de auditorias e inspeções “*in loco*”¹⁵, analisando a conformidade legal da atividade dos UOS nas vertentes orçamental, financeira e patrimonial, realizadas de acordo com um Plano Anual de Inspeções (PAI) elaborado pela IGFA e aprovado pelo General CEMFA. O SAF situa-se no nível de inspeção local para a área financeira, exercendo o controlo da AFP da FA em coordenação com a IGFA.

A AFI da FA encontra-se regulamentada no Sistema de Inspeção da Força Aérea – o RFA 25-1(C) (Força Aérea, s.d.) e nas Circulares n.ºs 5/2011 – Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas Mensal e Trimestral (Força Aérea, 2011b) e 6/2011 – Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas de Gerência (Força Aérea, 2011a), que conjugados com a matriz da AFP da FA e com os recursos de informação disponibilizados pelo Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN) e pelo Módulo de Gestão de Inspeções (MGI), fornecem os mecanismos necessários para que o SAF desenvolva as atividades de AFI, no âmbito de um SCI, que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da AFE (Ministério das Finanças, 1998).

3.3. Auditoria interna nas Forças Armadas brasileiras

3.3.1. Ministério da Defesa do Brasil

O Ministério da Defesa (MD) do Brasil mantém na sua estrutura, desde a sua criação em junho de 1999, a Secretaria de Controle Interno (CISSET), que tem, entre outras, a

¹⁵De forma autónoma nas auditorias da responsabilidade do SAF/DFFA ou integrando a equipa da Inspeção de Administração Financeira da IGFA, nas auditorias conduzidas por esta Inspeção.



incumbência de exercer a supervisão técnica, a coordenação de ações integradas e a orientação normativa das unidades de controle interno dos Comandos dos três ramos das Forças Armadas e, ainda, promover a integração e a homogeneização das ações de controle interno.

3.3.2. Marinha do Brasil

Criado em 2012, o Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) está diretamente subordinado ao Comandante da Marinha e tem como principal missão planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de controle interno, por meio da realização de auditoria, análise e apresentação de contas (Marinha do Brasil, 2016).

O CCIMAR também orienta as organizações militares da Marinha quanto às boas práticas de gestão, visando à utilização dos recursos financeiros e patrimoniais da Marinha com regularidade e efetividade; serve como elo de ligação junto ao Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo, apoiando-o no exercício de sua missão institucional e fiscaliza o cumprimento das diligências e demais solicitações de informações encaminhadas à Marinha.

3.3.3. Exército do Brasil

Com a alteração da estrutura organizacional do Comando do Exército, em setembro de 2010, foi criado o SCI do Exército Brasileiro (SCIE), que tem como órgão de assistência direta e imediata ao seu Comandante o Centro de Controle Interno do Exército (CCIE).

O CCIE está diretamente subordinado ao Comandante do Exército, e tem como principais atribuições: coordenar e realizar as atividades de controle interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização; analisar os relatórios das visitas de auditoria e, quando for o caso, operacionalizar as providências cabíveis; verificar o desempenho da gestão das unidades gestoras, consubstanciando-se em indicadores de desempenho, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos; fazer cumprir e acompanhar a implementação das recomendações e determinações de medidas saneadoras apontadas pela Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União (CGU), pela Ciset do MD e pelo TCU, e orientar tecnicamente as Inspetorias de Contabilidades e Finanças do Exército (ICFE) nos assuntos relativos à auditoria e à fiscalização (Exército Brasileiro, 2013).



Sob coordenação técnica do CCIE, o Sistema de Controle Interno do Exército utiliza doze ICFE distribuídas pelo Brasil, que atuam nas Unidades Gestoras (UG) a ela vinculadas, tendo como principais missões: realizar os trabalhos de auditoria e fiscalização; encaminhar para o CCIE e às UG auditadas os relatórios de auditoria e acompanhar se as recomendações decorrentes das auditorias realizadas foram efetivamente implementadas.

3.3.4. Força Aérea do Brasil

O SCI do Comando da Aeronáutica tem por finalidade realizar o planejamento, a coordenação e o controle das atividades de controle interno, obedecendo aos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, sobre os aspectos de natureza econômico-financeira.

O foco principal é a realização de atividades de auditoria e de acompanhamento continuado dos procedimentos da gestão dos recursos públicos sob a ótica da contabilidade financeira, orçamentária, patrimonial e de custos.

O órgão central do SCI é a Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica, pertencente à estrutura do Comando da Aeronáutica (COMAER).

Decorrente de uma nova estrutura regimental criada no Comando da Força Aérea Brasileira em 2012, foi implantado o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR), a quem compete planejar, dirigir, coordenar e executar as atividades de controle interno no âmbito do Comando da Aeronáutica, sempre em busca da qualidade, legalidade e responsabilidade fiscal na gestão dos recursos públicos no âmbito do COMAER (Força Aérea Brasileira, 2016).

Assim como os centros de controle interno dos demais ramos das Forças Armadas, o CENCIAR também está sujeito à supervisão técnica e orientação normativa da Siset do MD, porém sem prejuízo da subordinação administrativa ao Comando da Aeronáutica.

3.4. Síntese conclusiva

O presente capítulo pretende dar resposta à nossa QD 1, relativa a “Como se caracteriza o atual sistema de auditoria interna no EMGFA e nas FFAA?”. Decorrente da análise realizada, conclui-se que o EMGFA e os ramos, no atual quadro legal, integram nas suas estruturas órgãos de apoio ao CEMGFA e aos CEM para o exercício da função controle, os quais têm por missão garantir a inspeção e a supervisão técnica.

Embora com características diferenciadas, os ramos possuem sistemas de auditoria e inspeção que incluem, em todos os casos, serviços dedicados à AFI.



Estas atividades são suportadas por uma plataforma comum, o SIGDN, o que permite a normalização dos processos de âmbito financeiro e produz informação de gestão integrada relativa aos diversos níveis da DN. A Marinha e a Força Aérea, para além do SIGDN, possuem também sistemas informáticos complementares dedicados à atividade inspetiva.

Analisámos as FFAA brasileiras, onde constatámos que a auditoria está perfeitamente interiorizada, contribuindo para uma mais eficiente e eficaz gestão dos recursos alocados aos ramos. Os três ramos das FFAA possuem as suas respetivas estruturas de controle interno independentes, com procedimentos administrativos similares, mas não padronizados. As atividades de auditoria continuam a ser desenvolvidas pelos respetivos Comandos, porém tecnicamente ligados ao Ciset.



4. Perspetiva de aplicação de um sistema de auditoria interna conjunta nas Forças Armadas.

O presente capítulo tem como objetivo analisar a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna, transversal aos ramos das FFAA. Nesse sentido, foi analisado o normativo legal em vigor no que concerne às competências próprias e delegadas nos CEM e no CEMGFA, o conceito de auditoria interna, bem como as opiniões e percepções de diversos gestores de topo nas FFAA, recolhidas na sequência de entrevistas realizadas sobre este tema, e cujos resultados são indicados de seguida.

De acordo com as LO do EMGFA e dos ramos das FFAA, estes órgãos integram a administração direta do estado, através do MDN, e são dotados de autonomia administrativa, o que significa que os seus dirigentes máximos, CEMGFA e os CEM, são competentes para, com carácter definitivo e executório¹⁶, praticarem atos necessários à autorização de despesas e o seu pagamento, no âmbito da gestão corrente.

O CEMGFA e os CEM, como dirigentes máximos de serviços com autonomia administrativa, dispõem de competências próprias para autorizar despesas com a locação, aquisição de bens e serviços e empreitadas de obras públicas, conforme previsto no Decreto-Lei n.º 197/1999, de 8 de junho. Estas entidades dispõem ainda de competências delegadas do MDN para a realização de despesas.

A auditoria interna é uma função contínua, desenvolvida internamente na organização, que procede à avaliação do risco, verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos sistemas de controlo interno e dos processos de gestão aos vários níveis de decisão, colaborando de forma determinante para o cumprimento dos objetivos superiormente definidos ou na identificação de eventuais desvios face ao Plano de Atividades.

É para dentro das organizações que a auditoria interna e o SCI acrescentam valor, pois permitem uma monitorização contínua sobre os processos críticos e vulneráveis, e cujo controlo eficiente permite ajustamentos atempados por forma a mitigar os riscos. A auditoria interna é, pois, uma função de apoio à gestão, logo, de apoio ao comando, de apoio aos CEM de cada ramo e ao CEMGFA.

No atual quadro legal de competências, a criação de uma estrutura de auditoria interna conjunta e transversal aos ramos, dependente do CEMGFA, não cumpre o requisito de

¹⁶ Atos definitivos e executórios são insuscetíveis de censura por outros órgãos administrativos e somente são sindicáveis e potencialmente anuláveis em sede de recurso contencioso.



aceitabilidade, pois essa solução retira aos CEM dos ramos, competência e capacidade de gestão do ramo, não constituindo uma solução aceitável face a todos os custos e riscos que daí possam advir, nomeadamente porque conflituará com as atribuições e competências atualmente em vigor. Uma solução conjunta de auditoria, pela própria conceptualização dos vários tipos de auditoria, configuraria sempre um sistema de auditoria externa e não interna.

Face ao que antecede, e no sentido de obter resposta à QD 2, relativa a “Qual é o entendimento dos gestores de topo das FFAA sobre a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta e transversal?”, conclui-se que, no atual quadro de competências, a criação de um órgão de auditoria interna do CEMGFA compromete o propósito e natureza das auditorias internas, pois estas foram implementadas nas organizações para gerar mais valia à gestão, de prestar apoio ao comando, aos CEM como dirigentes máximos e responsáveis pela gestão dos ramos.



Conclusões

Procedimento metodológico adotado

A metodologia utilizada passou por uma fase de pesquisa bibliográfica e documental, incluindo a análise de trabalhos já realizados e relacionados com a temática de auditoria nas FFAA, bem como a regulamentação interna dos ramos sobre auditoria financeira, o que permitiu conhecer o estado da arte e da abrangência das atividades de auditoria interna nos ramos das FFAA portuguesas e brasileiras.

Após a análise do estado da arte procedeu-se à realização de entrevistas com diversos gestores de topo dos ramos das FFAA.

A estratégia de investigação utilizada foi do tipo qualitativa, cuja característica marcante reside no facto de que as questões a investigar não foram definidas com recurso à identificação de variáveis ou de hipóteses previamente formuladas, mas segundo objetivos de exploração, descrição e compreensão dos fenómenos em toda a sua complexidade.

O trabalho enquadra-se num estudo de caso, o que envolveu o estudo intensivo, detalhado e em profundidade de uma entidade bem definida.

A metodologia seguida na elaboração deste trabalho de investigação é a constante nas NEP (IESM, 2015a; 2015b), complementada pela publicação “Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação” (IUM, 2016).

O presente estudo teve como objetivo geral avaliar a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta, transversal aos ramos das FFAA, tendo em consideração as respetivas competências legais de cada ramo. Este objetivo tem no seu contexto a Reforma “Defesa 2020” que apresenta como elemento central a implementação de um modelo de sustentabilidade para a DN e para as FFAA, cuja medida central é racionalizar a despesa militar.

Assim, definiu-se o OG e os OE do estudo e desenhou-se a QC e as QD consideradas mais consentâneas com aqueles objetivos.

Em seguida, procedeu-se a uma sistematização do quadro concetual em torno das várias dimensões do conceito de auditoria e em especial a auditoria interna, como uma atividade de consultoria destinada a acrescentar valor a uma organização através de ações permanentes de avaliação sobre a eficácia dos sistemas de controlo interno, sobre a gestão de risco, a observância das causas de desvios. Em suma, auxilia os gestores no bom desempenho das suas atribuições e responsabilidades.



Avaliação dos resultados obtidos face aos objetivos e questões

Numa primeira fase procurou obter-se resposta para a QD 1 “Como se caracteriza o atual sistema de auditoria interna no EMGFA e nas FFAA?”, tendo sido necessário realizar uma análise detalhada às novas LO do MDN, EMGFA e dos ramos das FFAA, bem como aos recentes DR e regulamentação interna dos ramos e a entrevistas, no sentido de identificar as estruturas orgânicas dos ramos dedicadas à inspeção e à AFI, e a abrangência da sua ação.

A análise desenvolvida permitiu concluir que os ramos das FFAA e o EMGFA, embora com características diferenciadas, dispõem de sistemas de auditoria e inspeção com serviços que desenvolvem as suas atividades de AFI no contexto de um SCI que cumpre com os requisitos estabelecidos na legislação de CI da AP.

Analisadas as FFAA do Brasil, constatou-se que os três ramos das FFAA têm a cultura da auditoria perfeitamente interiorizada e possuem as suas respetivas estruturas de controle interno independentes, com procedimentos administrativos similares, mas não padronizados.

A linha de orientação prosseguida para a missão e atribuições da IGDN, emanadas da sua LO, não prevê que este serviço de apoio à governação disponha de um núcleo permanente de avaliação de riscos ou de avaliação sobre a eficiência dos SCI e dos processos críticos nos organismos da DN. Releva-se ainda que as suas ações de auditoria junto dos ramos das FFAA, pelo modo de operação, constituem-se como auditorias externas aos ramos das FFAA.

A segunda fase do estudo centrou-se na análise do quadro legal vigente das competências atribuídas ao CEMGFA e aos CEM e na realização de entrevistas com o objetivo de obter resposta para a QD 2 “Qual é o entendimento dos gestores de topo das FFAA sobre a aplicabilidade de um sistema de auditoria interna conjunta e transversal?”. Os resultados das entrevistas realizadas a diversos gestores de topo das FFAA e o conhecimento originado da análise da legislação são coincidentes nas conclusões – Os CEM e o CEMGFA são os dirigentes máximos de organismos dotados de autonomia administrativa e como tal, são os responsáveis pela gestão administrativa dos seus ramos. Sendo a auditoria interna uma ferramenta destinada a acrescentar valor às organizações, no apoio que disponibilizam à gestão dos CEM, não se considera adequado nem aceitável, a criação de uma estrutura conjunta de auditoria interna transversal aos ramos das FFAA, pois conflitará com as atribuições e competências atualmente existentes nas FFAA e no EMGFA.



Releva-se ainda que a criação de uma estrutura conjunta de auditoria na dependência do CEMGFA ou do MDN, a sua relação com os ramos das FFAA colocaria essa atividade num patamar de auditoria externa, cujas características são distintas de uma estrutura interna.

Recomendações

Enquanto os ramos das FFAA e o EMGFA forem estruturas dotadas de autonomia administrativa, a responsabilidade pela gestão dos ramos é da competência dos CEM e do CEMGFA, respetivamente, e como tal recomenda-se que os dirigentes máximos dos ramos, face à mais valia que as auditorias internas representam nas organizações pelo incremento de eficiência nos processos, continuem a dispor de sistemas próprios de auditoria interna e que essa função seja inclusivamente reforçada e musculada.



Bibliografia

- Almeida, C. W. L., 2015. *Controle Externo e Controle Interno da Defesa: confiança e parceria para o aperfeiçoamento da gestão*. *Revista do TCU - Jan.-Abr.* [Em linha] Disponível em: revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/250/236 [Acedido em 27 novembro 2016].
- AR, 1997. *Lei n.º 98/97: Organização e Processo do Tribunal de Contas*. Lisboa: s.n.
- AR, 2009. *Aprova a Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (Lei Orgânica nº 1-A/2009)*. Lisboa: Diário da República.
- AR, 2014a. *Procede à primeira alteração e republica a Lei Orgânica de Bases da Organização das FA, aprovada pela Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de julho (Lei Orgânica 6/2014)*. s.l.: Assembleia da República.
- AR, 2014b. *Procede à primeira alteração e republica a Lei de Defesa Nacional, aprovada pela Lei Orgânica n.º 1-B/2009, de 7 de julho (Lei Orgânica 5/2014)*. s.l.:s.n.
- AR, 2015a. *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (Lei 140/2015, de 7 de setembro)*. s.l.:Diário da República.
- AR, 2015b. *Aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, transpondo a Diretiva 2014/56/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. (Lei 148/2015, de 9 de setembro)*. *Diário da República*, 16 março.
- AR, 2015c. *Procede à nona alteração e republica a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (Lei 20/2015, de 9 de março)*, Lisboa. *Diário da República*, 26 agosto.
- Barbier, E., 2008. *L'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*. s.l.:s.n.
- Brito, J. R., 2009. *Breve Histórico do Controle Interno do Poder Executivo Federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro*. s.l.:Revista de Negócios, 7,.
- Carcier, B. & Rupric-Robert, C., 1998. *Guide de la Gestion Locale – Organisation, evaluation, controle*. Paris: Berger-Levrault..
- Carreira, F. J. A., 2013. *Controlo Interno*, s.l.: Universidade Fernando Pessoa.
- COSO, 2004. *Enterprise Risk Management - Executive Summary*. [Em linha] Disponível em: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf [Acedido em 10 dezembro 2016].
- COSO, 2016a. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. [Em linha] Disponível em: <http://www.coso.org> [Acedido em 10 dezembro 2016].



- COSO, 2016b. *Enterprise Risk Management - Aligning Risk with Strategy and Performance*, s.l.: s.n.
- Costa, A. M. C., 2008. *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Coimbra: s.n.
- Costa, C. B., 2014. *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Exército Brasileiro, 2013. *Aprova o Manual de Auditoria (EB 10-MT-13.001) e dá outras providências (Portaria nº 018-Cmt Ex, de 17 de janeiro)*. Brasília: Boletim do Exército.
- Exército, 2008. *RAD 95 - Regulamento para a Inspeção no Exército*. Lisboa: Exército.
- Exército, 2013a. *Circular n.º 3/2013 - Prestação Mensal de Contas*. Lisboa: s.n.
- Exército, 2013b. *Circular n.º 2/2013 - Prestação de Contas do Exército ao Tribunal de Contas*. Lisboa: s.n.
- Exército, 2013c. *Circular n.º 1/2013 - Sistema Financeiro do Exército*. Lisboa: s.n.
- Ferreira, R., Furtado, F., Almeida, M. & Coimbra, 2014. *A Reforma do Mercado de Auditoria. RFF - 9 - abril, 1-4.* s.l.: Sociedade de Advogados, RL.
- Força Aérea Brasileira, 2016. *Histórico do CENCIAR*. [Em linha] Disponível em: <http://www2.fab.mil.br/cenciar/index.php/historico> [Acedido em 23 novembro 2016].
- Força Aérea, 2010. *RFA 303-10(A) Capítulo 5 - Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial*. Lisboa: s.n.
- Força Aérea, 2011a. *Circular n.º 6/2011 - Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas de Gerência*. Lisboa: s.n.
- Força Aérea, 2011b. *Circular n.º 5/2011 - Instruções para a Elaboração e Prestação de Contas Mensal e Trimestral*. Lisboa: s.n.
- Força Aérea, 2013. *Diretiva de Planeamento da Força Aérea*. Lisboa: s.n.
- Força Aérea, s.d. *RFA 25-1(C) - Sistema de Inspeção da Força Aérea*. Lisboa: s.n.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallace, P., 2005. *Principles of Auditing: An Introduction to Internacional Standards on Auditing*. 2ª ed. s.l.: Prentice Hall.
- IESM, 2015a. *Trabalhos de Investigação (NEP/ACA - 010)*. Pedrouços: Instituto de Estudos Superiores Militares.
- IESM, 2015b. *Regras de apresentação e referenciação (NEP/ACA 018)*. Pedrouços: Instituto de Estudos Superiores Militares.
- IIA, 2003. Chapter 1. Internal auditing: History, evolution, and prospects.. Em: T. I. o. I. A. R. Foundation, ed. s.l.: Altamonte Springs.



- IIA, 2009. *O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*. s.l.:Institute of Internal Auditors.
- IIA, s.d. *What-is-internal-audit*. [Em linha] Disponível em: <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/#diff> – consultado em 08Dez16 [Acedido em 08 dezembro 2016].
- IPAI, 2009. *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais*, s.l.: Instituto Português de Auditoria Interna.
- IUM, 2016. *Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação*. Pedrouços: Fronteira do Caos Editores.
- Lee, T. & Parker, R., 2014. *The Evolution of Corporate Financial Reporting*. 2ª ed. T. A. Lee,Robert H. Parker: Routledge.
- Lopes, M. S., 2013. *O Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro. Tese de Dissertação de Mestrado em Contabilidade*, s.l.: Universidade do Minho.
- Marinha do Brasil, 2016. *Centro de Controle Interno da Marinha*. [Em linha] Disponível em: <https://www1.mar.mil.br/ccimar> [Acedido em 23 novembro 2016].
- Marinha, 2008. *Despacho CEMA 01/08, de 9 de janeiro: Aprova o Regulamento de Administração Financeira da Marinha*. Lisboa: s.n.
- Marinha, 2011. *IAA 3 (C) Actividades de Inspeção*. Lisboa: s.n.
- Marinha, 2014. *ITSUF 2 - Instruções Técnicas da Superintendência das Finanças sobre a Elaboração e Prestação de Contas*. Lisboa: s.n.
- Marques, M., 1997. *Auditoria e Gestão*. s.l.:Editorial Presença.
- Marques, M. & Almeida, J., 2004. *Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública..* [Em linha] Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/24182/auditoria-no-sector-publico--um-instrumento-para-a-melhoria-da-gestao-publica/i/pt-br> [Acedido em 09 dezembro 2016].
- Martins, I. & Morais, G., 2013. *Auditoria Interna – Função e processo*. 4ª (1ª de 2003) ed. Lisboa: Áreas Editora.
- MDN, 2014a. *Aprova a estrutura orgânica da Força Aérea (Decreto-Lei nº 187/2014 de 29 de dezembro)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2014b. *Aprova a estrutura orgânica da Marinha (Decreto-Lei nº185/2014 de 29 de dezembro)*. Lisboa: Diário da República.



- MDN, 2014c. *Aprova a estrutura orgânica do Exército (Decreto-Lei n.º 186/2014 de 29 de dezembro)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2014d. *Aprova a orgânica do EMGFA (Decreto-Lei n.º 184/2014 de 29 de dezembro)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2014e. *Aprova a orgânica do MDN (Decreto-Lei n.º 183/2014 de 29 de dezembro)*. 1ª ed. Lisboa: DR.
- MDN, 2015a. *Aprova a orgânica da Força Aérea (Decreto Regulamentar n.º12/2015 de 31 de julho)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2015b. *Aprova a orgânica da Marinha (Decreto Regulamentar n.º10/2015 de 31 de julho)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2015c. *Aprova a orgânica do Exército (Decreto Regulamentar n.º11/2015 de 31 de julho)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2015d. *Aprova a orgânica do EMGFA (Decreto Regulamentar n.º13/2015 de 31 de julho)*. Lisboa: Diário da República.
- MDN, 2015e. *Orgânica da Inspeção-Geral da Defesa Nacional (Decreto Regulamentar n.º 9/2015 de 31 de julho)*. Lisboa: Diário da República.
- Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, 2016. *CGU*. [Em linha] Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional>. [Acedido em 24 novembro 2016].
- Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2008b. Cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e aprova os respetivos Estatutos (D.L. 225/2008, de 20 de novembro). *Diário da República*, 20 novembro.
- Ministério das Finanças, 1998. Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (SCI) (D.L. 166/98). *Diário da República*, 25 junho.
- Ministério das Finanças, 1999. Decreto Regulamentar n.º 27/99. *Diário da República*, 12 novembro, pp. 7947-7949.
- Ministério das Finanças, 1999. Estabelece a disciplina operativa do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI), bem como o modo de funcionamento do respetivo Conselho Coordenador (Decreto Regulamentar n.º 27/99). *Diário da República*, 12 novembro.
- Moreno, C., s.d. *O Tribunal de Contas e a Boa Governança: Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*. s.l.:Universidade de Coimbra.



- NAO, s.d. *Value for money handbook: a guide for building quality into VFM examinations*. London: National Audit Office - VFM Development Team.
- Pinheiro, J., 2010. *Auditoria Interna: Manual prático para auditores internos..* 2ª ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- Presidência da República do Brasil, 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Casa Civil Presidência da República.
- Presidência da República do Brasil, 2010. *Dispõe sobre as normas gerais para a organização, o preparo e o emprego das FA (Lei Complementar nº 136, de 25 de agosto)*. Brasília: Diário Oficial da União .
- Presidência da República do Brasil, 2012. *Altera os Decretos no 5.417, de 13 de abril de 2005, no 5.751, de 12 de abril de 2006, e no 6.834, de 30 de abril de 2009, que aprovam as estruturas regimentais e os quadros demonstrativos dos cargos em comissão e das funções gratificada*. Brasília: Diário Oficial da União.
- ROC, 2014. *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. [Em linha] Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Divulgacoes/2014/NovaDiretivaRegulamento.pdf> [Acedido em 25 dezembro 2014].
- Sawyer, L., Dittenhofer, M. & Scheiner, J., 2003. *Sawyer's Internal Auditing: The practice of modern internal auditing*. 5ª ed. s.l.:Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation..
- Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, 2016. *CGU*. [Em linha] Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/instrucoes-normativas> [Acedido em 28 novembro 2016].
- Sox-Online, s.d. *The Original Coso Cube*. [Em linha] Disponível em: <http://www.sox-online.com/coso-cobit-center/the-original-coso-cube/> [Acedido em 30 novembro 2016].
- Swinkels, W., 2012. *Exploration of a theory of internal audit: a study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms. PhD dissertation*, s.l.: Faculty of Economics and Business.
- Teixeira, M. F., 2006. *O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*, s.l.: s.n.



Tribunal de Contas, 1992. *Manual de Auditoria e de Procedimentos – Anexo I*, s.l.: s.n.

Tribunal de Contas, 1999a. *Manual de Auditoria e Procedimentos - Vol. I*. [Em linha]
Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf>
[Acedido em 13 dezembro 2016].

Tribunal de Contas, 1999b. *Manual de Auditoria e Procedimentos - Anexo I – Glossário*.
[Em linha] Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Glossario.pdf>
[Acedido em 10 dezembro 2016].

Tribunal de Contas, 2016. *Sistema de Controle Interno: colectânea legislação*. s.l.:s.n.

Waddell, D., 2015. *(ISC) Blog: Inspiring a safe and secure cyber world*. [Online]
Disponível em: http://blog.isc2.org/isc2_blog/2015/05/us-department-of-defense-cyber-strategy-one-of-five-strategic-goals-to-building-and-maintaining-the-.html
[Acedido em 14 dezembro 2016].



Anexo A — Glossário do Instituto Português de Auditoria Interna

1. Atividade de Auditoria Interna

Um departamento, divisão, equipa de consultores, ou outro (s) praticante (s), que fornecem serviços independentes e objetivos de garantia e de consultoria, destinados a acrescentar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna ajuda uma organização a alcançar os seus objetivos, ao proporcionar uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia dos processos de governação, de gestão de risco e de controlo.

2. Acrescentar Valor

Acrescenta-se valor quando se melhoram as oportunidades de a organização alcançar os seus objetivos, identificando melhorias operacionais, e/ou reduzindo a exposição ao risco, quer através de trabalhos de garantia quer de consultoria.

3. Ambiente de Controlo

A atitude e ações do Conselho e da gestão a respeito da relevância do controlo no seio da organização. O ambiente de controlo proporciona a disciplina e a estrutura necessárias para o alcance dos objetivos primordiais do SCI. O ambiente de controlo inclui os elementos seguintes:

- Integridade e valores éticos.
- Filosofia e o estilo da gestão.
- Estrutura orgânica.
- Delegação de autoridade e responsabilidade.
- Políticas e práticas de recursos humanos.
- Competência do pessoal.

4. Código de Ética

O Código de Ética do IIA é um conjunto de Princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna, e de Regras de Conduta que descrevem o comportamento que se espera dos auditores internos. O Código de Ética aplica-se a todas as entidades que prestam serviços de auditoria interna. O objetivo do Código de Ética é o de promover uma cultura ética na profissão global de auditoria interna.



5. Compromisso de Auditoria

Um trabalho específico de auditoria interna, tarefa ou análise, tal como a realização de uma auditoria interna, uma análise de autoavaliação do controlo, uma investigação de fraude ou um trabalho de consultoria. Um compromisso pode incluir múltiplas tarefas ou atividades destinadas a satisfazer um conjunto específico de objetivos relacionados.

6. Conflito de interesses

Qualquer relação que não seja ou aparente não ser do melhor interesse da organização. Um conflito de interesses prejudicaria a capacidade de um indivíduo cumprir com objetividade os seus deveres e responsabilidades.

7. Conformidade

A adesão a políticas, planos, procedimentos, legislação, regulamentos, contratos e outros requisitos.

8. Controlo

Qualquer ação empreendida pela gestão, pelo Conselho e outras entidades para gerir o risco e melhorar a probabilidade da consecução dos objetivos e metas da organização. A gestão planifica, organiza e dirige a realização das ações necessárias para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados.

9. Gestão do Risco

Um processo para identificar, avaliar, gerir e controlar potenciais eventos ou situações, que forneça uma segurança razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.

10. Norma

Uma declaração profissional emitida pelo Conselho de Normas de Auditoria Interna, que enumera os requisitos para o desempenho de uma vasta gama de atividades de auditoria interna, e para a avaliação do desempenho da auditoria interna.



11. Risco

A possibilidade da ocorrência de um evento que possa ter impacto sobre o alcance de objetivos. O risco é medido em termos de impacto e probabilidade de ocorrência.



Apêndice A — Evolução do conceito de auditoria

1. Perceciona-se uma clara evolução da auditoria a partir de um conceito centrado na atividade contabilística para um conceito mais amplo de assessorial e consultadoria não somente atentos à, sempre importante, ação contabilística, mas versando a verificação de procedimentos e validação dos diversos controlos internos das organizações, assumindo com rigor científico aconselhamento necessário à tomada da decisão por parte da direção.
2. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*¹⁷ (2004), refere no seu relatório, que o controlo interno é um conceito multidimensional que se define como “um processo conduzido pelo conselho de administração, gerência e outro pessoal da organização, projetado para fornecer uma garantia razoável relativa à realização dos seguintes objetivos:
 - Eficácia e eficiência das operações;
 - Confiança da informação financeira;
 - Cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis.

São identificados cinco componentes (monitorização, informação e comunicação, atividades de controlo, avaliação de riscos e ambiente de controlo) essenciais para que sejam alcançados os três objetivos referidos anteriormente sendo as suas interações com a estrutura hierárquica e com as atividades, ilustradas na figura seguinte:

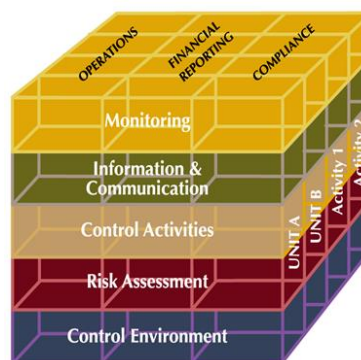


Figura 1 – Cubo do COSO Report

Fonte: Sox-Online (2004)

¹⁷ Engloba o *Institute Of Internal Auditors*, o *American Institute of Certified Public Accounts*, o *Institute of Managements Accountants*, a *American Accounting Association* e a *Financial Executives International*.



Posteriormente e com a finalidade de melhor perceber a identificação, avaliação e gestão de riscos internos e externos às organizações, foi desenvolvido pelo COSO um novo modelo de gestão de risco, o *Enterprise Risk Management (ERM)*, conforme expresso na figura seguinte.

Este modelo tridimensional, tendo sempre presentes os níveis da organização, procura articular os quatro fatores relativos ao cumprimento dos objetivos (estratégia, eficácia e eficiência operacionais, relato financeiro e cumprimento dos normativos¹⁸) com oito componentes que, em complemento dos referidos no modelo anterior, acresce a definição de objetivos, a identificação de eventos e a resposta ao risco (COSO, 2004, p. 5).

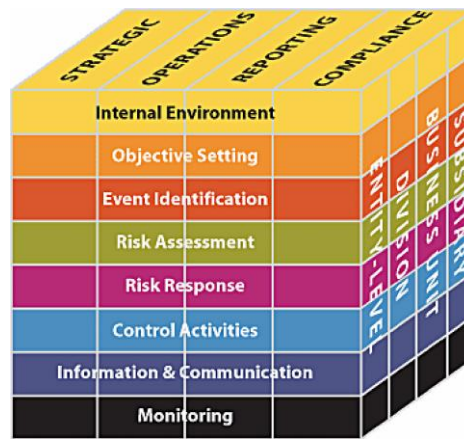


Figura 2 – Cubo do COSO ERM

Fonte: COSO (2004)

Em 2016 e mercê do grande advento das tecnologias de informação e comunicações e da globalização, atendendo nomeadamente aos novos riscos associados à 4ª revolução industrial. Assim, a estrutura de gestão do risco das organizações, de 2004, sofreu uma adaptação conforme figura abaixo, por via da necessidade de se aumentar os níveis de eficácia organizacional, estreitando a ligação entre os objetivos estratégicos e a avaliação dos riscos e das oportunidades.

Este modelo estabelece a relação entre cinco componentes principais na gestão do risco das organizações e a missão, visão e valores e ideais da organização, com o objetivo de identificar e avaliar o impacto na eficácia e eficiência organizacionais, conforme figura abaixo (COSO, 2016b, p. 21).

¹⁸ Leis e regulamentos.



Figura 3 - Enterprise Risk Management Components

Fonte: COSO (2016)