



ACADEMIA MILITAR

O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, maio de 2022



ACADEMIA MILITAR

O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, maio de 2022

EPÍGRAFE

“O controlo é transversalmente aplicável: às coisas, às pessoas e aos atos.”

Henri Fayol

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, ao meu irmão,
à minha namorada e restante família,
porque sem vocês nada seria possível.

AGRADECIMENTOS

A realização da presente Dissertação só foi possível graças ao apoio de um grande conjunto de pessoas, sem as quais nada teria sido possível, por isso é a vocês que me dirijo neste momento.

É imperioso começar pela minha Orientadora, Tenente-Coronel Maria Cristina Pereira, que mesmo sendo o primeiro contacto, aceitou o desafio de me orientar nesta investigação e sempre demonstrou plena disponibilidade. O meu obrigado por toda a ajuda, camaradagem e incentivo demonstrado.

Ao Capitão Luís Malheiro, pelas inúmeras reuniões, dúvidas e apreensões, por sempre se ter demonstrado o mais disponível e prestável possível e sempre ter ajudado e aconselhado em todos os assuntos que lhe foram solicitados.

Ao Exmo. Major-General Pascal Champion, Exmo. Coronel Eduardo Silvério da Silva, Exmo. Coronel José Silva Capelo, Dr. Francisco Melo Albino, Dr.^a Marta Soares e Exmo. Tenente-Coronel Miguel Reis, pela disponibilidade demonstrada para a realização de entrevistas.

Aos Exmos. Oficiais e Sargentos afetos às Secções de Recursos Logísticos e Financeiros que despenderam do seu tempo para responder ao inquérito por questionário.

Aos meus camaradas do Curso General Raul Augusto Esteves, do XXVII Curso de Formação de Oficiais da GNR e em especial à turma de Administração Militar pela amizade e camaradagem durante os últimos 5 anos.

Aos meus Pais, Carlos e Eufémia, ao meu Irmão, João, à minha namorada, Mara e restante família, por estarem sempre presentes e fazerem de mim uma pessoa melhor.

A todos vós, o meu sincero obrigado.

Carlos Almeida

RESUMO

Numa instituição com a dimensão e dispersão territorial como a Guarda Nacional Republicana, urge a implementação e funcionamento de um sistema de auditoria e controlo interno que permita a monitorização constante das ações desenvolvidas e recursos empregues. Assim a presente investigação surge com o objetivo de identificar as lacunas do sistema de auditoria e controlo interno da GNR, culminando na definição de estratégias passíveis de potenciar o sistema implementado. De forma a dar cumprimento aos objetivos propostos, foi utilizada uma multiplicidade de fontes de informação e técnicas de investigação, nomeadamente, a análise comparativa, análise documental, inquérito por questionário e entrevistas.

Foi adotada uma metodologia cimentada no método dedutivo, ao permitir o alcance de resultados e conclusões através do estudo de premissas comumente aceites. Na prossecução da metodologia escolhida, foi feito uso de uma abordagem mista, ao consistir na conjugação da abordagem quantitativa com a qualitativa, ou seja, recolha síncrona de elementos quantitativos e qualitativos.

Os resultados obtidos indicam que o sistema de auditoria e controlo interno da Guarda Nacional Republicana pode ser incrementado com formação, não só no âmbito da auditoria, mas também no que respeita à gestão financeira e logística. Foi ainda verificada uma lacuna no que respeita à interoperabilidade dos sistemas de informação em uso e na metodologia de afetação dos recursos humanos.

Assim sendo, como proposta para se ultrapassar as limitações foi delineado um protocolo com o Instituto Português de Auditoria Interna por forma a suprimir as necessidades de formação e sugere-se uma nova metodologia de planeamento das auditorias periódicas e criação de uma plataforma que permita a interação entre os sistemas de informação existentes.

Palavras-Chave: Auditoria; Banco de Portugal; Controlo Interno; *Gendarmerie Nationale*; Guarda Nacional Republicana

ABSTRACT

In an institution with the size and territorial dispersion as the Guarda Nacional Republicana, it is essential the implementation and operation of an audit and internal control system that allows the constant monitorization of the activities developed and the resources used. Thus, this research aims to identify the shortcomings of the audit and internal control system of the GNR, resulting in the definition of strategies that can enhance the implemented system.

To fulfill the proposed objectives, a multiplicity of sources of information and research techniques were used, namely, comparative analysis, document analysis, questionnaire survey and interviews.

A deductive methodology was adopted, allowing results and conclusions to be reached through the study of commonly accepted premisses. In the pursuit of the chosen methodology, a mixed approach was used, consisting of the combination of a quantitative and qualitative approach, in other words, the synchronous collection of quantitative and qualitative elements.

The results obtained indicate that the auditing and internal control system of the Guarda Nacional Republicana, might be enhanced with the provision of education, not only in the area of auditing, but also with regard to financial and logistical management. A gap was also noted with regard to the interoperability of the information systems in use and in the methodology for allocating human resources.

Therefore, as a proposal to overcome the limitations, was outlined a protocol with Instituto Português de Auditoria Interna in order to meet the training needs of the auditors, a proposal for a new methodology for planning periodic audits and the creation of a platform which would enable the existing information systems to interact.

Key-Words: Audit; Banco de Portugal; *Gendarmerie Nationale*; Guarda Nacional Republicana; Internal Control.

ÍNDICE GERAL

EPÍGRAFE	i
DEDICATÓRIA.....	ii
AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO	iv
ABSTRACT	v
ÍNDICE DE FIGURAS	viii
ÍNDICE DE TABELAS	ix
LISTA DE APÊNDICES	x
SECÇÃO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	4
CAPÍTULO 1 – Auditoria e controlo interno.....	4
1.1. Auditoria	4
1.2. Controlo Interno	6
1.3. Sistema de Controlo Interno na Administração Pública.....	9
1.4. Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas	12
CAPÍTULO 2 – NORMAS INTERNACIONAIS	13
2.1. Independência e Posicionamento Organizacional	13
2.2. Formação e Avaliação do Auditor Interno	15
2.3. Planeamento da ação de Auditoria Interna	17
2.4. Execução e Conclusão da Auditoria.....	18
CAPÍTULO 3 – CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES EM ANÁLISE.....	20
3.1. Guarda Nacional Republicana	20
3.1.1. Inspeção da Guarda	21
3.1.2. Divisão de Controlo Interno.....	22

3.2. Banco de Portugal.....	23
3.2.1. Conselho de Auditoria	25
3.2.2. Departamento de Auditoria.....	26
3.3. <i>Gendarmerie Nationale</i>	27
3.3.1. Inspeção-Geral da <i>Gendarmerie Nationale</i>	28
SECÇÃO II – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E TRABALHO DE CAMPO	30
CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS	30
4.1. Objetivos da Investigação.....	30
4.2. Metodologia adotada	31
4.3. Técnicas, procedimentos e meios utilizados	32
4.4. Entrevistas	33
4.5. Inquérito por Questionário	33
4.6. Análise de Relatórios de Auditoria.....	34
4.7. Análise Comparativa	35
CAPÍTULO 5 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	36
5.1. Análise Comparativa	36
5.2. Relatórios de Auditoria.....	42
5.3. Inquérito aos Centros Financeiros	44
5.4. Correlação entre os resultados obtidos e entrevistas	48
APÊNDICES	I
ANEXOS	LXVI

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1 – Questões orientadoras da investigação	31
Figura n.º 2 – Diagrama de Auditoria Financeira	III
Figura n.º 3 – Diagrama de Auditoria de Resultados	IV
Figura n.º 4 – Diagrama de Auditoria Conformidade	IV
Figura n.º 5 – Organograma do DRF	VII

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela n.º 1 – SCI da Administração Pública	11
Tabela n.º 2 - Fragmentação da Contabilidade Pública.....	VI
Tabela n.º 3 – Componente do Comando da GNR	VI
Tabela n.º 4 - Síntese da Análise Comparativa	LXI
Tabela n.º 5 - Periodicidade das Auditorias Periódicas	LXV

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A– TIPOS DE AUDITORIA.....	II
APÊNDICE B – FRAGMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	VI
APÊNDICE C – COMPONENTE DO COMANDO DA GNR.....	VI
APÊNDICE D – ORGANOGRAMA DO DRF	VII
APÊNDICE E – INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO AOS ÓRGÃOS DE CHEFIA DAS SECÇÕES DE RECURSOS LOGÍSTICOS E FINANCEIROS	VIII
APÊNDICE F – ENTREVISTA AO CHEFE DA DIVISÃO DE CONTROLO INTERNO TENENTE-CORONEL MIGUEL REIS	XIII
APÊNDICE G – ENTREVISTA AO EXMO. MAJOR-GENERAL PASCAL CHAMPION <i>GENDARMERIE NATIONALE</i>	XXV
APÊNDICE H – ENTREVISTA AO CHEFE DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA DO BANCO DE PORTUGAL	XXXVII
APÊNDICE I – ENTREVISTA AO EXMO. VICE-PRESIDENTE DO INSTITUTO PORTUGUÊS DE AUDITORIA INTERNA.....	XLVI
APÊNDICE J – ENTREVISTA AO EXMO. DIRETOR DOS RECURSOS FINANCEIROS CORONEL JOSÉ CAPELO	LI
APÊNDICE K – ENTREVISTA AO EXMO. INSPETOR-ADJUNTO DA INSPEÇÃO DA GUARDA CORONEL EDUARDO DA SILVÉRIO DA SILVA	LVII
APÊNDICE L – SÍNTESE DA ANÁLISE COMPARATIVA.....	LXI
APÊNDICE M – N.º DE AUDITORIAS POR ANO	LXII
APÊNDICE N - N.º DE AUDITORIAS POR CENTRO FINANCEIRO	LXII
APÊNDICE O – N.º DE RECOMENDAÇÕES POR CENTRO FINANCEIRO	LXIII
APÊNDICE P – IRREGULARIDADES VERIFICADAS	LXIV
APÊNDICE Q - PERIODICIDADE DE AUDITORIAS	LXV

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

BdP	Banco de Portugal
CARI	Comando de Administração de Recursos Internos
CCSCI	Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno
CDF	Comando de Doutrina e Formação
CEDD	Conselho de Ética, Deontologia e Disciplina
CIA	<i>Certified Internal Auditor</i>
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CO	Comando Operacional
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CPC	Conselho de Prevenção da Corrupção
CRMA	<i>Certification in Risk Management Assurance</i>
DA	Departamento de Auditoria
DCI	Divisão de Controlo Interno
DL	Decreto-Lei
GN	<i>Gendarmerie Nationale</i>
GNR	Guarda Nacional Republicana
IAL	<i>Internal Audit Leadership</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IG	Inspeção da Guarda
IGGN	Inspeção Geral da <i>Gendarmerie Nationale</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
ISSAI	<i>International Standards for Supreme Audit Institutions</i>
JSS	Junta Superior de Saúde
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOGNR	Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana
NIPPAI	Norma Internacional para a Prática de Auditoria Interna
PAQM	Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria

PGRCIC	Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas
QIAL	<i>Qualification in Internal Audit Leadership</i>
QD	Questões Derivadas
RGSGNR	Regulamento Geral de Serviço da Guarda Nacional Republicana
SCI	Sistema de Controlo Interno
SGG	Secretaria-Geral da Guarda
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública
TGCG	Tenente-General Comandante-Geral
UCO	Unidade, Comando ou Órgão

INTRODUÇÃO

A presente Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana”, encontra-se inserida no ciclo de estudo do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da GNR. Esta dissertação encontra-se incluída na fase final do referido ciclo de estudo tendo sido elaborada ao longo do ano de Tirocínio para Oficiais.

Ao preconizar uma das maiores parcelas do Orçamento do Ministério da Administração Interna e uma dispersão que lhe permite alcançar 94% do território nacional, torna-se de importância basilar a implementação e execução de um Sistema de Auditoria e Controlo Interno que permita a monitorização de forma homogénea e consistente ao longo de toda a estrutura da Guarda Nacional Republicana.

Apesar de se colocar na génese da investigação dois conceitos que à partida são distintos, ao entender a auditoria como a verificação dos documentos e procedimentos de uma entidade, por auditores com a finalidade de exarar um parecer de confiança, ou falta da mesma (Valderrama, 2017) e o controlo interno como a prossecução dos objetivos por parte de uma organização, através da implementação de medidas de mitigação de riscos (Jokipii, 2010) torna-se claro que apesar de atividades díspares, compreendem entre si uma relação sinérgica. É cimentado nesta premissa e na existência de múltiplos procedimentos concomitantes que se firma a necessidade de estudo de ambas as atividades em simultâneo.

Na Guarda Nacional Republicana, as atividades em apreço, encontram-se sob a alçada de duas estruturas distintas, nomeadamente a Inspeção da Guarda (IG) e a Divisão de Controlo Interno (DCI). Por sua vez, é no artigo 27.º da Lei Orgânica da Guarda, Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro, que se define a IG como “órgão responsável pela realização de ações inspetivas e auditoria ao nível superior da Guarda, no âmbito operacional, da formação, administração dos meios humanos, financeiros e materiais, e garantia de cumprimento das diretrizes do Comando”. Em paralelo com a competências da DCI, previstas no artigo 29.º do Despacho n.º 1292/2020, de 29 de janeiro, como a de exercer autoridade técnica sobre os órgãos de gestão financeira e realizar auditorias financeiras, verificar a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e as prestações

de contas das Unidades, Comandos ou Órgãos (UCO) e produzir análises e recomendações sobre as atividades auditadas, entre outras competências.

Por forma a permitir um incremento real na eficiência das atividades em apreço, a presente investigação incidiu num conjunto de técnicas, nomeadamente a análise comparativa, tendo sido realizada em paralelo a análise das estruturas de auditoria e controlo interno da *Gendarmerie Nationale* e Banco de Portugal. Numa primeira fase foi escolhida a *Gendarmerie Nationale* dada a lacuna na literatura existente, ao verificar que de todas as investigações análogas à presente, a congénere em questão ainda não teria sido versada, assegurando desta forma a garantia de relevância da análise realizada. No que respeita à escolha do Banco de Portugal esta firmou-se no facto de se tratar de uma instituição nacional, em confronto à *Gendarmerie*, a sua estrutura compreender uma elevada dispersão territorial, à semelhança da Guarda, o que se apresenta como um desafio à garantia de controlo interno e o constante escrutínio a que esta instituição se encontra por parte do Sistema Europeu de Bancos Centrais, nomeadamente no que se refere à estrutura implementada de auditoria e controlo interno.

Assim como referido, em adição à análise comparativa, foram ainda abordadas as UCO através da distribuição de inquéritos por questionário às chefias das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros, e equivalentes, com a finalidade de aferir a composição dos recursos humanos afetos a estes órgãos, nomeadamente no que respeita à formação dos mesmos, a sensibilidade dos inquiridos para as matérias em apreço e as lacunas da estrutura de auditoria e controlo interno e consequentes formas de mitigação. Desta forma, torna-se possível a constatação dos efeitos da dinâmica implementada de auditoria e controlo interno nas camadas basilares da estrutura orgânica, através do contacto com os militares responsáveis pela gestão financeira e logística das respetivas UCO.

Por último foi realizada a análise dos Relatórios de Auditoria referentes a todas as auditorias financeiras realizadas pela DCI, no período entre 2011 e 2021. Foram analisados um total de 64 relatórios, a fim de identificar padrões na execução das auditorias e tendências nas recomendações exaradas nos mesmos, através do estudo de múltiplas variáveis, nomeadamente, as UCO auditadas, número de auditorias anuais e número de recomendações e tipologia de recomendações.

Por forma a nortear a presente Dissertação e esclarecer a intenção primária da mesma, torna-se impreterível a definição do Objetivo Geral (OG) (Baptista & Sousa,

2011), sendo este “Definir estratégias para potenciar o sistema de auditoria e controlo interno da GNR”. De modo a alcançar o objetivo proposto, foram definidos os seguintes Objetivos Específicos (OE):

- OE 1: Aferir as principais lacunas do sistema de auditoria e controlo interno da GNR.
- OE 2: Expor as disparidades entre as instituições versadas na análise comparativa.
- OE 3: Identificar elementos passíveis de mitigar as lacunas identificadas.

Definida como “farol que orienta a todo o estudo do investigador e que está obviamente perfilado com os objetivos gerais de investigação” (Rosado, 2017, p.122), surge a seguinte Pergunta de Partida: “Quais as estratégias/metodologias passíveis de potenciar o sistema de auditoria e controlo interno da GNR?”. À semelhança da desagregação do OG, a Questão de Partida desagrega-se da seguinte forma:

- QD 1: Quais as principais lacunas do sistema de auditoria e controlo interno da GNR?
- QD 2: Quais as disparidades entre as instituições versadas na análise comparativa?
- QD 3: Que elementos concorrem para a mitigação das lacunas identificadas?

De modo a permitir atingir os objetivos proposto a presente dissertação encontra-se dividida em modo lato por uma parte textual e uma pós-textual. A parte textual compreende duas Secções distintas, a Secção I na qual se encontra o Enquadramento Teórico e a Secção II denominado de Enquadramento Metodológico e Trabalho de Campo. A Secção I desagrega-se em três capítulos: (1) Auditoria e Controlo Interno, (2) Normas Internacionais e (3) Caracterização das Instituições em Análise. Por sua vez, a Secção II compreende dois capítulos: (4) Metodologia, Métodos E Materiais; (5) Apresentação, Análise E Discussão Dos Resultados e as Conclusões. Relativamente à parte pós textual, esta é composta pelos Apêndices e Anexos, ao tratar-se de elementos que não estando incluídos no corpo de texto, demonstram-se fundamentais como complemento ao mesmo.

SECÇÃO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 1 – AUDITORIA E CONTROLO INTERNO

Numa fase inicial da presente investigação torna-se impreterível efetuar uma destrição clara entre os dois conceitos basilares abordados. Na prossecução desse objetivo, os primeiros subcapítulos incidirão na exposição das definições propostas por diversos autores e instituições para os conceitos de Auditoria e Controlo Interno. Por sua vez, como forma de ilustrar a aplicação dos conceitos expostos, o terceiro subcapítulo incidirá na exposição o Sistema de Controlo Interno na Administração Pública Portuguesa, terminando com uma abordagem ao Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas.

1.1. Auditoria

O presente subcapítulo versará no desenvolvimento do conceito de auditoria, nomeadamente no seu segmento de auditoria pública, dada a temática abordada na presente investigação.

Com o decorrer das crises sociais que têm afetado as sociedades historicamente, a auditoria, especialmente na vertente de auditoria pública tem-se tornado um tema atual (Baimyrzaeva & Kose, 2014). Encarado como segmento da auditoria, a auditoria pública consiste no escrutínio por parte dos governos e entidades públicas sobre o emprego de recursos públicos na prestação de bens e serviços à população (Francisco, 2019).

A *International Federation of Accountants* (IFAC) define a auditoria como a “verificação ou exame feito por auditores aos documentos de prestação de contas como o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmo a maior credibilidade” (cit. por Tribunal de Contas, 1999, p. 23). Por sua vez, o Manual de Auditoria, aprovado pelo Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, define este conceito como

sendo um “exame aos documentos de prestação de contas de determinada entidade, realizado por um profissional independente, com o objetivo de expressar uma opinião sobre se essas demonstrações financeiras refletem, ou não, de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e os resultados das operações, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificado” (Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno, 2004, p. 13).

No âmbito da harmonização internacional, é a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), organização independente, autónoma e não governamental que estabelece os princípios e orientações para a realização das diferentes tipologias de auditorias (Alves, 2014). De modo a compilar as diretrizes emitidas e promover auditorias eficazes por parte das entidades fiscalizadoras, a INTOSAI desenvolveu as *International Standards for Supreme Audit Institutions* (ISSAI) (Francisco, 2019). Data de 2019 a última revisão das ISSAI com a publicação do *Intosai Framework of Professional Pronouncements*, estando este dividido da seguinte forma:

- Intosai-P – Princípios de atuação;
- ISSAI – Normas;
- Intosai Guide – Diretrizes.

Dada a natureza da presente investigação, torna-se pertinente a abordagem à ISSAI 100 – Princípios Fundamentais para a Auditoria do Setor Público, capítulo introdutório que compila um conjunto de orientações a serem seguidas durante as auditorias no setor público. No referido documento são de destacar a enumeração dos elementos basilares no desenvolvimento de uma auditoria (INTOSAI, 2019): (a) as partes interessadas (o auditor, os responsáveis pela empresa, e os utilizadores da informação financeira); (b) o objeto a ser analisado, e os critérios a serem empregues e (c) tipo de relacionamento entre entidade auditora e auditada (auditoria interna ou externa).

Ao abordar o conceito de auditoria pública na sua investigação, Allegrini *et al.* (2006) afirma que esta exerce funções ligadas à supervisão, deteção, dissuasão e aconselhamento. É no âmbito da supervisão que a auditoria analisa de que forma as entidades públicas aplicam os fundos; se estão implementados controlos eficazes para minimizar os riscos, se os programas de execução financeira e programática foram alcançados; e se há acesso às normas e objetivos definidos pela entidade (Alves, 2014).

No contexto da detecção, a auditoria visa a identificação de “atos inadequados, ineficientes, ilegais, fraudulentos ou abusivos e recolhe evidência par apoiar decisões de processos criminais, ações disciplinares ou outras medidas” (Alves, 2014, p. 82).

Na vertente da dissuasão, as atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria incidem na identificação de condições e procedimento que permitam a corrupção e atos fraudulentos, permitindo desta forma a redução dos mesmos (Costa *et al.*, 2006). Dado o espectro de atividades e procedimentos passíveis de serem analisados aos olhos da auditoria, segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016) esta pode assumir as seguintes formas¹:

- Auditoria Financeira;
- Auditoria de Resultados;
- Auditoria de Conformidade.

1.2. Controlo Interno

O Controlo Interno é compreendido como o conjunto de todos os métodos e medidas adotadas por uma organização de modo a preservar os seus interesses, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, com o objetivo de promover a eficácia operacional e encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores (Duarte, 2011). O mesmo conceito é definido pelo Tribunal de Contas, no Manual de Auditoria (2016), como a coletividade de procedimentos implementados com a finalidade de assegurar o cumprimento do orçamento e regulamentos em vigor, e garantir a fiabilidade do registos contabilísticos.

No âmbito da uniformização de procedimentos a nível internacional, assim como referido anteriormente, é a INTOSAI o órgão responsável pela uniformização de procedimentos, assim sendo, é esta instituição que fornece o quadro de referência para a realização de auditoria e formulação de sistemas de controlo interno, indo de encontro às diretrizes do modelo publicado pelo *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (Fachada, 2014).

O COSO é constituído por cinco instituições, nomeadamente a *American Accounting Association*, o *American Institute of Certified Public Accountants*, o

¹ Vide Apêndice A.

Financial Executives International, The Association of Accountants and Financial Professional in Bussiness e The Institute of Internal Auditors, tendo como objetivo basilar formular orientações de forma a potenciar a eficiência das organizações, nas áreas do controlo interno e gestão do risco².

Assim sendo, é o modelo formulado pelo COSO, no que respeita à desagregação do Controlo Interno nas suas componentes, que é exposto pelo Tribunal de Contas, no Manual de Auditoria (Tribunal de Contas, 2016): ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, sistemas de informação e comunicação e monitorização dos controlos.

É compreendido por Ambiente de Controlo, os procedimentos, processos e medidas adotadas pela organização, que visem a implementação de controlos ao longo de todo o processo produtivo. Neste sentido, segundo o relatório publicado pelo COSO (2013), os princípios a adotar devem ser emanados pelos mais altos níveis de administração das organizações, competindo aos gestores intermédios garantir o cumprimento das medidas delineadas ao longo dos vários níveis da hierarquia. Assim sendo, a componente do ambiente de controlo interno compreende a vertente de ética e valores da organização, funcionando como base para a implementação de toda a metodologia. Deste modo, esta componente tem a si associados os seguintes princípios (COSO, 2013, p.6):

- A organização demonstra um compromisso para com os valores éticos e de integridade;
- O conselho de administração demonstra independência da gestão e supervisiona o desenvolvimento e desempenho do controlo interno;
- A Gestão estabelece estruturas, canais de relato, autoridades e responsabilidades apropriadas para a prossecução dos objetivos;
- A organização demonstra um compromisso por atrair, desenvolver e reter indivíduos competentes para o alcance dos objetivos propostos;
- A organização responsabiliza os indivíduos pelas suas atribuições de controlo interno, na prossecução dos objetivos.

Tomando como premissa que o risco é a probabilidade da ocorrência de um evento danoso para a obtenção dos resultados pretendidos (Faustman & Omenn, 2008), a

² Conforme <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, acedido a 31 de dezembro de 2021, às 00h37.

avaliação do risco é compreendida como a análise dos riscos e a elaboração de medidas de mitigação dos efeitos nocivos resultantes. Segundo o COSO (2013), no âmbito deste componente, estão previstos os seguintes princípios:

- A organização especifica claramente quais os riscos identificados, de modo a facilitar a sua mitigação;
- A organização identifica os riscos que inviabilizam o alcance dos objetivos, delineando estratégias para a gestão dos mesmos;
- A organização pondera o risco de fraude na aferição dos riscos;
- A organização identifica e aborda mudanças que têm um impacto significativos no sistema de controlo interno.

Por sua vez, a componente das Atividades de Controlo, consiste no estabelecimento de políticas e procedimentos que visam a mitigação de riscos internos e externos à organização, assegurando desta forma as orientações emanadas pela gestão (Ferreira, 2019). Assim sendo, no contexto da componente em análise o COSO (2013) enuncia os seguintes princípios:

- A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo que contribuem para a mitigação de riscos que comprometam o alcance dos objetivos definidos;
- A organização define atividades de controlo gerais sobre a tecnologia empregue, de modo a garantir o alcance dos objetivos definidos.

No âmbito dos Sistema de Informação e Comunicação estão englobadas todas as fases que visam a identificação, compilação e difusão de informação, permitindo à organização o alcance dos objetivos proposto da forma mais eficiente possível (Hall, 2015). Por forma a permitir a plena implementação desta componente, o COSO (2013) define os seguintes princípios:

- A organização recolhe ou desenvolve informação pertinente para o correto funcionamento do sistema de controlo interno;
- A organização fomenta a partilha interna de informação, nomeadamente relativamente aos objetivos a atingir e às responsabilidades individuais, de modo a permitir um controlo interno eficiente;
- A organização comunica com entidades exteriores, relativamente a matérias relacionadas com o controlo interno.

Por último, a componente de Monitorização dos Controlos é desenvolvida na fase de avaliação do desempenho do controlo interno, incidindo na eficácia dos controlos. É de realçar a relevância da tempestividade na análise efetuada, de modo a permitir a tomada de medidas preventivas ou corretivas (Ammar *et al.*, 2018). No âmbito da componente em análise a COSO (2013) define os seguintes princípios:

- A organização define e desenvolve um conjunto de testes, de modo a proceder à avaliação dos diferentes componentes integrantes do controlo interno;
- A organização avalia e comunica de forma tempestiva potenciais deficiências detetadas, de modo a mitigar os seus efeitos no conjunto dos procedimentos implementados.

O presente modelo servirá, posteriormente, como base para o estudo que será efetuado aos sistemas de controlo interno das instituições em análise na presente investigação.

1.3. Sistema de Controlo Interno na Administração Pública

No presente subcapítulo é abordada a estrutura do Sistema de Controlo Interno (SCI) na Administração Pública Portuguesa, assim como as exigências legais às quais este tem de obedecer.

Assim como referido por Alves (2009) na sua investigação, ao abordar a temática do Sistema de Controlo Interno na Administração Pública Portuguesa é fundamental tomar como referência o normativo que rege a contabilidade pública – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Por forma a abordar o normativo em questão, torna-se fundamental um enquadramento breve da conjuntura aquando da sua implementação e da estruturação da Contabilidade Pública Portuguesa.

O normativo supramencionado surge numa conjuntura conturbada da Contabilidade Pública, resultado da fragmentação verificada após a aprovação do Sistema de Normalização contabilística (SNC) (Viana, 2015), diploma aprovado no Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho. Como resultado da desagregação referida, exposta no Apêndice B, ocorreu uma degradação da uniformização contabilística entre as entidades públicas protagonizada, em sentido lato, por três tipos de instituições (Vaz, 2016):

empresas públicas e entidades sem fins lucrativos; algumas entidades públicas e outras reclassificadas; serviços públicos e consequentes serviços.

No sentido de colmatar a partição supramencionada, o Governo incumbiu à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a elaboração de um novo sistema contabilístico para a Administração Pública, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de julho (J. Santos & Saraiva, 2016).

Neste sentido, através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, é implementado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, sendo complementado com a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, segundo Viana (2015). Vilas Boas *et al.* (2019) afirmam na sua investigação que a aprovação, e posterior implementação dos normativos referidos, vêm estabelecer um novo paradigma de gestão pública e responsabilização, congruente com as exigências emanadas pela União Europeia, e posteriormente vertidas no SNC-AP e legislação complementar, nomeadamente:

- Implementação de um modelo baseado em programas orçamentais setoriais, de base ministerial³;
- Criação de novas entidades:
 - Entidades gestora do programa orçamental de base Ministerial⁴;
 - Entidade Contabilística do Estado⁵;
 - Contabilista Público;
- Novas exigências na prestação de contas, que se materializa na obrigatoriedade das instituições públicas de elaboração das demonstrações contabilísticas até ao final do 6.º dia a seguir ao trimestre e elaborar até dia 31 de março os documentos referentes à prestação de contas⁶;
- Elaboração da Conta Geral do Estado – materializada na consolidação das demonstrações orçamentais e financeiras.

De referir que, no âmbito do controlo interno, o SNC-AP, através do n.º 1, do artigo 9.º, do Decreto-Lei n.º 192/2015, 11 de setembro, estabelece a obrigatoriedade de todas as instituições públicas disporem de um Sistema de Controlo Interno (SCI),

³ Conforme artigo 45.º, da Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro – Lei de Enquadramento Orçamental.

⁴ Conforme artigo 48.º, da Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro.

⁵ Conforme artigo 49.º, da Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro.

⁶ Relatórios de Gestão, demonstrações orçamentais, financeiras e demais documentos exigidos por Lei, que serão entregues pelo membro do Governo responsável pela ECE ao Tribunal de Contas.

devendo conter “o plano da organização, as políticas e os procedimentos de controlo”, assim como todos os procedimentos instaurados com o objetivo de mitigar a ocorrência de erros, assegurando a “exatidão e integridade dos registos contabilísticos”.

Por sua vez, com a finalidade de uniformização dos procedimentos de controlo interno, o Tribunal de Contas estabelece que qualquer instituição pública deve possuir o Sistema de Controlo Interno em três níveis distintos (Alves, 2014), definidos da seguinte forma:

Tabela n.º1 – SCI da Administração Pública

Nível	Objeto	Entidade Responsável
Operacional	Decisões dos órgãos de gestão	Órgãos de inspeção e fiscalização da entidade
Setorial	Controlos operacionais e a adequação de cada organização ao sistema de gestão do ministério	Inspeções-Gerais Ministeriais
Estratégico	Controlos operacionais e setoriais e a avaliação do alcance das metas determinadas pelos instrumentos previsionais – Programa do Governo, Grandes Opções do Plano e Orçamento de Estado	-Inspeção-Geral das Finanças -Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social -Direção-Geral do Orçamento

Fonte: Elaboração própria adaptado de Alves (2014)

Por sua vez, compete ao Tribunal de Contas o controlo externo de todas as entidades responsáveis pelo SCI implementado, sendo o responsável por todas as atividades exercidas neste âmbito (Francisco, 2019).

Como é possível observar na tabela anterior os níveis de controlo encontram-se diretamente relacionados com a dimensão do objetivo em análise. No nível operacional, este encontra-se sob a alçada de órgãos de inspeção e fiscalização da entidade, sendo o alvo as decisões dos órgãos de gestão da entidade a que estes pertençam.

De forma sequencial, o nível setorial insere-se na dimensão ministerial, sendo responsabilidade das inspeções-gerais ministeriais e incidindo nos controlos operacionais e a adequação da gestão das entidades sob a alçada do ministério ao sistema de gestão do mesmo. Por fim, encontra-se o nível estratégico, cujo objeto são os controlos operacionais

e setoriais e a congruências dos resultados obtidos com as propostas vertidas nos instrumentos previsionais. Desta forma, o controlo interno ao nível estratégico encontra-se sob a responsabilidade da Inspeção-Geral das Finanças, Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e Direção-Geral do Orçamento.

No seguimento da temática, será abordada uma das ferramentas de aplicação transversal às instituições da administração pública, o Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas.

1.4. Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas

Perante uma conjuntura económica, política e social, temáticas como a corrupção são sonantes, surgindo a necessidade de criação de mecanismos ajustados e direcionados de combate e prevenção da mesma, tal como o Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas (PGRCIC) (Barbosa, 2017).

Atendendo ao princípio basilar de que a gestão de meios pecuniários provenientes de erário público deve ser pautada por “princípios de interesse geral, nomeadamente, da prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa fé e da boa administração” (Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho, 2009), e constituindo a corrupção uma antítese direta aos mesmos, o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC) determinou o levantamento da situação relativa ao assunto em apreço, sobretudo nas áreas da contratação pública e concessão de benefícios públicos.

Assim sendo, dirigindo a Recomendação supramencionada a todos os Dirigentes Máximos das entidades pertencentes à Administração Pública Central e Regional, direta e indireta, foi requerido pelo CPC que fosse elaborado o PGRCIC, no prazo de 90 dias, contendo os seguintes elementos (Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho, 2009):

- Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas;
- Decorrente da identificação, aferir medidas de mitigação de ocorrência de eventos potenciadores de riscos;
- Definição e identificação de vários responsáveis na gestão o plano, na dependência direta do dirigente máximo;
- Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

Ainda no mesmo documento é incumbido aos organismos de inspeção, controlo e auditoria a averiguação, aquando da realização das suas atividades ordinárias, da aplicação do PGRIC, assim como o registo do mesmo nos relatórios resultantes.

Numa fase posterior, através da Recomendação n.º 1/2010, de 7 de abril, de forma a consolidar os esforços pela transparência organizacional por parte das organizações públicas (Maria & Magalhães, 2017), o CPC impõe a obrigatoriedade de publicação do PGRIC no sítio eletrónico das respetivas organizações.

Expostos os conceitos basilares da investigação, encontram-se reunidas as condições para o enquadramento das Normas Internacionais relativas às atividades em apreço. Assim sendo, o Capítulo seguinte incide na exposição das normas emanadas pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA), a *International Federation of Accountants* (IFAC) e o *The International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

CAPÍTULO 2 – NORMAS INTERNACIONAIS

Findo o enquadramento da temática em análise, o presente capítulo versará na compilação do conjunto de normas internacionais que regem as atividades em apreço. A referida compilação terá como objetivo fornecer uma matriz concreta e relevante a ser usada posteriormente na análise das instituições versadas. Assim sendo, os seguintes subcapítulos incidem em temáticas macro, que são abordadas pelas instituições emissoras das normas internacionais na área de auditoria e controlo interno, nomeadamente o IIA, o IFAC e INTOSAI.

2.1. Independência e Posicionamento Organizacional

Ao abordar a temática de auditoria e controlo interno, torna-se impreterível referir a independência como um dos fatores basilares para o funcionamento eficaz e eficiente das funções exercidas pelos profissionais com esta responsabilidade – o auditor interno

(Pickett & Pickett, 2010). Este aspeto é ainda reforçado na Declaração de Lima⁷, na qual é afirmado que departamentos de auditoria interna devem ser posicionados “organizacionalmente independente no âmbito da sua respetiva estrutura constitucional” (ISSAI 1 - Declaração de Lima, p.4, 1977).

Por sua vez, através da Norma 1100, é referida a pertinência da independência da atividade da auditoria, chegando a ser referido que esta é uma condição basilar para a objetividade dos trabalhos a serem executados pelo auditor interno⁸. No mesmo sentido, no ponto 36, da ISSAI 100, é reforçada a pertinência da independência do auditor nas necessidades dos “relatórios serem imparciais, e assim sejam vistos pelos usuários previstos” (ISSAI 100-Princípios Fundamentais de Auditoria Do Setor Público, p.9, 2013).

A relevância da objetividade é demonstrada em conjugação com a Norma Internacional para a Prática de Auditoria Interna (NIPPAI) 1110 em que é referida a necessidade do chefe de auditoria reportar diretamente ao nível da organização que possibilite à atividade de auditoria interna cumprir as suas funções de forma objetiva e independente. Para alcançar estes critérios de forma efetiva, é essencial que a auditoria seja dependente funcional dos órgãos de administração da entidade. Assim sendo, são referidos no normativa supracitado, alguns exemplos de dinâmicas entre estes órgãos, do lado dos órgãos de administração, para que se verifique a referida dependência, tais como⁹:

- Rege o estatuto da auditoria interna;
- Aprova o planeamento da auditoria baseado em riscos;
- Aprova o orçamento da auditoria;
- Recebe reportes do chefe de auditoria sobre o desempenho do plano de auditoria interna e outros assuntos;
- Aprova as nomeações e demissões do chefe de auditoria;
- Aprova a remuneração do chefe de auditoria.

Na eventualidade de ocorrer prejuízo da objetividade e independência, os detalhes da ocorrência devem ser divulgados às entidades apropriadas. É na Norma 1130 que se

⁷ Considerada a “Magna Carta” da auditoria pública, consistiu num normativo assinado no IX INCOSAI, em 1977, no qual estão versados os princípios orientadores para as atividades de auditoria e instituições auditoras (*The Lima Declaration* | IFPP, 1997).

⁸ Conforme a Norma 1100 - Independência e Objetividade das NIPPAI.

⁹ Conforme a Norma 1110 - Independência Organizacional das NIPPAI.

encontram previsto tais procedimentos, assim como a designação de potenciais ocorrências como “conflito de interesses pessoais; limitações da amostra; restrições de acesso aos registos, ao pessoal e às propriedades e limitações de recursos” (IIA, p.4, 2012).

Em suma, a independência e objetividade resultam na capacidade do auditor interno possuir e manter a capacidade de produzir um juízo imparcial, baseado nas atividades de auditoria realizadas e fatos, livre de quaisquer interferências internas ou externas, com capacidade de reporte direto aos órgãos de gestão da entidade (Stewart & Subramaniam, 2010).

2.2. Formação e Avaliação do Auditor Interno

É na catalisação do potencial dos recursos humanos, na pessoa do auditor interno que incidem parte das NIPPAI (Axmedjanov, 2020), nomeadamente, na relevância da contínua formação e atualização por parte dos auditores internos que incide a Norma 1230, na qual está mesmo espelhada a exigência de haver um contínuo aperfeiçoamento dos conhecimentos, habilidades e outras competências por partes destes. Na mesma narrativa, surge a criação do Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria (PAQM), através da NIPPAI 1300, na qual está espelhada a necessidade de o responsável pelas atividades de auditoria interna desenvolver e manter um programa de avaliação de qualidade e melhoria, por forma a permitir avaliar a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas e identificar oportunidades de melhoria. Findo o processo, as NIPPAI preveem, através da NIPPAI 1320 que o reporte do PAQM seja feito diretamente aos órgãos superiores de gestão.

É no âmbito da qualificação profissional dos auditores internos que a IIA proporciona a possibilidade de certificação oficial destes profissionais, nomeadamente através da obtenção do certificado de *Certified Internal Auditor* (CIA), certificação em *Certification in Risk Management Assurance* (CRMA), *Qualification in Internal Audit Leadership* (QIAL) e a certificação em *Internal Audit Leadership* (IAL)¹⁰.

Por sua vez, em Portugal, é a instituição representante da IIA, o IPAI, que proporciona as referidas certificações, tendo sido realizada a atribuição do grau

¹⁰ Conforme <https://na.theiia.org/certification/new/Pages/Why-Become-Certified.aspx>, consultado a 25 de janeiro de 2022, às 22h08.

profissional de CIA, através desta instituição, pela primeira vez em 2003¹¹. A referida certificação consiste numa especialização em auditoria interna, com incidência nas temáticas de análise e gestão do risco e controlo interno, permitindo assim que os profissionais certificados “proporcionem uma forte componente de valor acrescentado” para as suas organizações e um “apoio valioso aos gestores de topo e aos conselhos de administração na consecução das metas e nos objetivos estratégicos”, assim como referido no Manual do Candidato, emitido pelo IPAI (2019). Segundo o manual referido, as condições de acesso a CIA são: (a) Mestrado ou pós-graduação em universidade reconhecida¹² e 12 meses de experiência em auditoria interna ou equivalente, ou; (b) Licenciatura e 24 meses de experiência em auditoria interna ou equivalente, ou; (c) 60 meses de experiência comprovada em auditoria interna ou equivalente.

O processo de certificação versa no reforço das vertentes relacionadas à auditoria interna, riscos e controlos, convergindo na realização do exame CIA, composto por três partes distintas, nas quais são avaliados a “visão profissional das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA” (IPAI, 2019, p.15).

Relativamente à CRMA, os critérios de ingresso são os mesmos, em termos quantitativos, aos do CIA, à exceção da área em que é requerida a experiência, sendo compulsório o exercício de funções ligadas à gestão de risco, garantia de qualidade e governação. Acresce aos pré-requisitos o facto de os candidatos já terem de ter concluído com sucesso a primeira parte do exame para CIA, garantindo assim a possibilidade destes se inscreverem diretamente para o exame principal do CRMA. Esta certificação, por sua vez, outorga os conhecimentos dos auditores nas seguintes áreas, através da sua abordagem no exame principal (IPAI, 2019, p.16): (a) Gestão do Risco e Bom Governo; (b) Fundamentos da Gestão de Riscos; (c) Garantia e controlo da gestão de risco: o papel do Auditor Interno; (d) Avaliação e consultoria na gestão de riscos: o papel do Auditor Interno.

Estas certificações dos auditores internos e formações contínuas a que estes estejam sujeitos, permitem então um aumento significativo na credibilidade das atividades por si efetuadas, assim como garantir uma maior eficiência e eficácia no apoio

¹¹ Conforme <https://www.ipai.pt/gca/index.php?id=48>, consultado a 26 de janeiro de 2022, às 16h55.

¹² De referir o reconhecimento da Academia Militar como instituto de ensino superior aprovado nos pré-requisitos para a certificação em CIA.

que este profissionais prestam aos órgãos de administração das organizações (Axmedjanov, 2020).

2.3. Planeamento da ação de Auditoria Interna

Aquando do planeamento de uma ação de auditoria, ditam as normas vertidas na ISSAI 100, ponto 45, que o esforço primário dos auditores deve ser o enfoque no entendimento da natureza da entidade, assim como a familiarização com os seus processos, ambiente regulador, controlos internos e sistema de gestão, tomando logo uma abordagem exploratória a fim de identificar potenciais fontes de provas de auditoria. Este envolvimento inicial permite não só o desenvolvimento dos trabalhos de uma forma mais eficiente e eficaz (Hassen, 2020), como permite também fazer a aferição prévia, junto dos órgãos de direção e partes interessadas, relativamente às expectativas relativas aos pareceres e conclusões da auditoria, indo assim de encontro ao vertido na NIPPAI 2010-A2.

Por sua vez, o planeamento deve ser norteado pela avaliação de risco realizada *a priori*, de modo a permitir delinear com base nessa avaliação as prioridades da auditoria¹³ e a amostra a analisar, caso se aplique. Assim como referido na XI Conferência Anual do IPAI, a Gestão do Risco e a Auditoria Interna são basilares no bom governo de qualquer organização, assim sendo o risco assume uma importância fundamental, tornando-se forçosamente numa constante em todo o processo de auditoria, desde o planeamento, até à comunicação dos resultados.

Relativamente ao planeamento em si, segundo a NIPPAI 2020, este encontra-se a cargo do chefe de auditoria, sendo responsabilidade deste comunicar o planeamento, assim como eventuais limitações de recursos que sejam identificadas. A aferição de limitações concorre simultaneamente para o previsto na NIPPAI 2030, como referido no ponto 48 da ISSAI 100, servindo sobretudo para a garantia da condução eficaz e eficiente do planeamento efetuado, através da garantia que os recursos são apropriados e suficientes para a prossecução dos objetivos. Por sua vez, a NIPPAI supracitada prevê que os recursos são considerados apropriados se se verifica a combinação de

¹³ Conforme a Norma 2010 – Planeamento, das NIPPAI.

conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias para a execução do planeamento, assim como suficientes, ou seja, em número adequados para o mesmo.

Ainda na ISSAI 100, no ponto 48, é definido que o planeamento, de forma a cumprir todos os objetivos expostos anteriormente, envolve aspetos estratégicos e operacionais. A nível estratégico, no planeamento deve estar prevista a amostra, os objetivos e a abordagem a ser adotada. Assim sendo, são entendidos amostra a dimensão da realidade a ser analisada, assim como os critérios a serem utilizados durante a avaliação e a abordagem incidirá na natureza e extensão dos procedimentos a serem empregues de forma a obter provas de auditoria. No âmbito operacional, está prevista a realização de um cronograma, no qual estão previstos os trabalhos a serem realizados assim como a definição de recursos a serem empregues. Não obstante, refere Sun (2019) que, de forma a garantir a eficiência e eficácia do planeamento é necessário que este seja mutável, permitindo assim fazer adaptações mediante eventuais aparecimentos de alterações às preposições iniciais no decorrer da auditoria.

2.4. Execução e Conclusão da Auditoria

Aquando da execução da auditoria, segundo a ISSAI 100, ponto 49, o auditor deve organizar os recursos ao seu dispor com a prioridade de obtenção de evidências de auditoria. Sendo a evidência de auditoria qualquer facto observado que seja prova efetiva da conformidade, ou falta da mesma, da realidade observada, esta assume um papel basilar na análise, sendo estas que servem como fundamento para o parecer que o auditor emite no fim da auditoria (Suwarno *et al.*, 2020).

A NIPPAI 2300, por sua vez estabelece que na execução de uma auditoria devem “identificar, analisar, avaliar e documentar informações para cumprir os objetivos da auditoria” (IIA, 2012, p.13), sendo referido posteriormente que na NIPPAI 2310 estas informações apenas os cumprem caso sejam “suficientes, confiáveis, relevantes e úteis”. Por sua vez, Suwarno *et al.* (2020) referem na sua investigação, remetendo para as NIPPAI, que as informações são consideradas suficientes se forem factuais e inequívocas; confiáveis se for considerado que as informações obtidas têm o maior grau de qualidade que poderia ser obtido com os meios empregues; relevantes se corroboram as observações e conclusões vertidas nos trabalhos realizados; e úteis se concorrem para proporcionar o alcance dos objetivos da organização.

Ainda no âmbito das informações recolhidas, compete ao responsável pela auditoria estabelecer normas de tratamento para as mesmas, assim como definir critérios de custódia das mesmas (NIPPAI 2320 e 2330). Estas normas, que têm de estar em congruência com os procedimentos estabelecidos pela organização, são imperiosos para garantir que dados referentes a auditorias internas, só se tornam públicos após aprovação da administração do organismos e, caso se aplique, do órgão jurídico de apoio (Okodo *et al.*, 2019).

Finda a auditoria interna, é impreterível a comunicação dos resultados obtidos à administração, devendo esta conter um enquadramento da auditoria, no qual é repescado o objetivo da mesma assim como a amostra utilizada e as provas de auditoria identificadas, convergindo então na opinião dos auditores, conforme a NIPPAI 2410 e ponto 51 da ISSAI 100. O relatório produzido, para além das conclusões referidas anteriormente, deve conter potenciais recomendações construtivas, recomendações estas que podem assumir um papel compulsório, dependendo do teor da auditoria. No pós auditoria, é relevante a fase de monitorização, na qual são aferidos os graus de execução das recomendações feitas, sendo esta fase determinante para a formulação de uma nova análise de risco, devendo ser idealmente verificado, uma mitigação dos riscos identificados a priori (Behrend & Eulerich, 2019).

A uniformização de procedimentos, através da adoção das normas internacionais resulta num aumento da confiança nos relatórios emitidos pelos auditores, numa maior capacidade da comparabilidade da informação financeira a nível internacional e uma redução do risco e incerteza, dado que a adoção de regulamentos globalizados tem a si associada uma maior transparência, permitindo assim, relevantes incrementos de produtividade nas organizações onde se aplicam (Ramírez *et al.*, 2013).

Consolidado o enquadramento às Normas Internacionais, o Capítulo seguinte incide na exposição das estruturas da Guarda Nacional Republicana, da *Gendarmerie Nationale* e do Banco de Portugal, no que respeita aos respetivos sistemas de auditoria e controlo interno, de forma a enquadrar a análise comparativa presente na fase do trabalho de campo.

CAPÍTULO 3 – CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES EM ANÁLISE

O presente capítulo consiste numa caracterização inicial das instituições em estudo, através da exposição da estrutura de auditoria e controlo interno das mesmas, tendo por base a análise documental e legislação avulsa, de modo a enquadrar a análise comparativa que será realizada no trabalho de campo.

3.1. Guarda Nacional Republicana

A Guarda Nacional Republicana (GNR) é designada como uma “força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas e dotada de autonomia administrativa”, segundo o n.º 1, do artigo 1.º da Lei n.º 63/2007 de 6 de novembro, Lei Orgânica da GNR (LOGNR). Ora a referida definição compreendendo a GNR como força de segurança têm implícita em si a relação de dependência para com o Estado, sendo adiante no mesmo diploma referida a dependência desta instituição para com o Ministério da Administração Interna¹⁴.

Estando dotada de autonomia administrativa, e tendo em conta que no Regime de Administração Financeira do Estado, a GNR é financiada com verbas provenientes do Orçamento do Estado, tendo os seus dirigentes competência para autorizar despesa e respetivo pagamento, no âmbito da gestão corrente¹⁵. Por sua vez, é na pessoa do Exmo. Tenente-General Comandante-Geral (TGCG), na qualidade de dirigente que recai “o comando e direção de toda a atividade da GNR nos domínios da administração dos recursos humanos, materiais e financeiros”, segundo a alínea h), do ponto 3, do artigo 23.º da LOGNR.

No que respeita à estrutura de Comando da GNR, este compreende duas componentes distintas, como ilustrado no Apêndice C: o Comando da Guarda e os Órgãos Superiores de Comando e Direção¹⁶. Desagregando-os, no Comando da Guarda estão

¹⁴ Conforme o n.º 1, do artigo 2.º, da Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro.

¹⁵ Conforme o n.º 3, do artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 155/1992, de 28 de julho.

¹⁶ Conforme o n.º 1, do artigo 21.º, da Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro.

compreendidos o Comandante-Geral; o 2.º Comandante-Geral; o Órgão de Inspeção – Inspeção da Guarda (IG); Órgãos de Conselho – Conselho Superior da Guarda (CSG); o Conselho de Ética, Deontologia e Disciplina (CEDD) e a Junta Superior de Saúde (JSS); e a Secretaria-Geral da Guarda (SGG). Por sua vez, são compreendidos como Órgãos Superiores de Comando e Direção, o Comando Operacional (CO), Comando de Administração dos Recursos Internos (CARI) e o Comando de Doutrina e Formação (CDF).

No que respeita ao controlo da gestão dos recursos internos da GNR, é realizada a nível externo através de Auditorias realizadas pelos órgãos do Ministério das Finanças e Tribunal de Contas, estando em congruência com os demais organismos da Administração Central, e pela Inspeção-Geral da Administração Interna e Controlo Interno pelos órgãos competentes da Guarda, segundo o artigo 21.º, do Regulamento Geral de Serviço da GNR (RGSGNR).

Por sua vez, de modo a cumprir as atribuições referentes à auditoria e controlo interno, estas encontram-se incumbidas à Inspeção da Guarda e à Divisão de Controlo Interno, órgãos abordados em seguida, nos subcapítulos respetivos.

3.1.1. Inspeção da Guarda

A Inspeção da Guarda, doravante IG, é designada como o órgão de inspeção, sob a dependência direta do Comandante-Geral, segundo a alínea a), do n.º 1, do artigo 26.º da LOGNR. É no artigo seguinte do mesmo diploma, em conjugação com o Despacho n.º 22287/2009, de 24 de setembro – Regulamento da IG, que se encontra definido que é responsabilidade da GNR o “desenvolvimento de ações inspetivas e de auditoria ao nível superior da Guarda”. Assim sendo, este Órgão é dirigido por um Major-General, denominado de Inspetor da Guarda, sendo este nomeado, sob proposta do Comandante-Geral, pelo Ministério da Administração Interna¹⁷.

A este órgão compete, segundo o artigo 2.º, do Regulamento da Inspeção da Guarda:

- Realizar inspeções ordinárias, dando cumprimento assim à regular avaliação de eficiência e eficácia, nas áreas da instrução, atividade

¹⁷ Conforme os n.ºs 2 e 3, do artigo 27.º, da Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro.

operacional, segurança, gestão financeira e logística das Unidades, Comandos ou Órgãos (UCO), de acordo com o plano de atividades¹⁸;

- Realizar inspeções extraordinárias, com os objetivos definidos, sendo estas determinadas por despacho do Exmo. TGCG (n.º 2, artigo 6.º);
- Aferir o cumprimento das disposições legais, normas e diretivas do Exmo. TGCG;
- Apreciar as reclamações, queixas e denúncias apresentadas por factos imputados a pessoal da Guarda por eventuais violações da legalidade, abusos aos princípios, normas e deveres que regem o seu comportamento e atuação;
- Propor a instrução de processos disciplinares e instruir os determinados pelo Exmo. TGCG;
- Dar seguimento a quaisquer outras missões, no âmbito das suas competências, por determinação do Exmo. TGCG.

Tem ainda sobre a sua responsabilidade a realização do plano e posterior relatório de atividades da IG, elaborar as normas relativas ao enquadramento das atividades de inspeção e propor medidas para a mitigação de eventuais deficiências que tenham sido detetadas anteriormente. De realçar, que a IG colabora com a Inspeção-Geral da Administração Interna, em matérias que se insiram nas suas competências, garantindo assim a interoperabilidade destes dois órgãos (Bogas, 2011).

3.1.2. Divisão de Controlo Interno

A Divisão de Controlo Interno (DCI), é um órgão inserido no Departamento dos Recursos Financeiros, do Comando de Administração dos Recursos Internos, sendo chefiada por um Oficial Superior, de posto Tenente-Coronel, excecionalmente, Major. De forma a corresponder com as suas atribuições, esta divisão é então desagregada em duas repartições, assim como é possível observar no Apêndice C: Repartição da Auditoria Interna e Repartição de Monitorização, Controlo e Gestão de Risco.

¹⁸ A ser elaborado até final da primeira quinzena de novembro, após aprovação do Comandante-Geral, sendo por sua vez implementado por decisão do IG, contendo a planificação das inspeções/ auditorias a realizar no ano seguinte, segundo o artigo 5.º, da Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro.

Por sua vez, é no Despacho n.º 11132/2018, de 11 de novembro, no seu artigo 29.º que se encontram as competências desta divisão:

- Exercer a autoridade técnica sobre os órgãos de gestão financeira da Guarda;
- Realizar auditorias no âmbito da administração financeira da Guarda, e colaborar com os órgãos de inspeção internos e externos;
- Verificar a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, com vista a garantir a fiabilidade da informação produzida, propondo as devidas correções;
- Verificar as prestações de contas mensais das UCO e efetuar o seu acompanhamento técnico;
- Produzir análises e recomendações sobre as atividades auditadas, promovendo a melhoria continua;
- Elaborar estudos e fazer recomendações visando a racionalização e otimização dos recursos financeiros disponíveis;
- Avaliar o funcionamento e a fiabilidade dos processos de controlo interno, bem como contribuir para o desenvolvimento do plano de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas, no âmbito financeiro;
- Analisar e emitir parecer sobre a legalidade e regularidade das operações de despesa e receita.

De realçar ainda a interoperabilidade entre a DCI e IG, no âmbito de auditoria de procedimento e gestão financeira do dispositivo, assim como proceder ao tratamento das contas de gerências prestadas pelas UCO, para posterior fiscalização do Tribunal de Contas¹⁹.

3.2. Banco de Portugal

O Banco de Portugal, doravante BdP, é o Banco Central da República Portuguesa que, segundo o artigo 1.º da Lei n.º 5/1998, de 31 de janeiro, Lei Orgânica do mesmo, é definido como “pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio”. Sendo ainda previsto no artigo 2.º do mesmo diploma

¹⁹ Conforme artigo 29.º, do Despacho n.º 4501/ 2010.

que, apesar de estar sediado em Lisboa, o BdP pode ainda ter estruturas descentralizadas, nomeadamente através da implementação de filiais, sucursais ou agências, garantindo assim uma dispersão territorial.

Na qualidade de Banco Central de uma Nação Soberana, são de relevar as suas atribuições, nomeadamente no âmbito da constituição e manutenção de reservas e provisões estratégicas, na supervisão de instituições financeiras e sistemas de pagamentos e demais responsabilidades no âmbito da política monetária e cambial (Bonfim *et al.*, 2019).

Como resultado da integração de Portugal na Comunidade Europeia, o Banco de Portugal é parte integrante do Sistema Europeu de Bancos Centrais²⁰, estando assim sujeito aos estatutos dos membros, sendo abrangido pelas orientações do Banco Central Europeu, segundo o artigo 3.º da Lei n.º 5/1998, de 31 de janeiro.

Relativamente às atividades em apreço na presente investigação, é de relevar a implementação do Regulamento do Conselho de Auditoria, datado de 20 de dezembro de 2017, no qual, com o fim de reforçar a “autonomia funcional das três principais funções de Controlo Interno: Auditoria Interna, Gestão e Controlo do Risco e Conformidade” (Regulamento de Conselho de Auditoria Do Banco de Portugal, 2017, p.2). É no preâmbulo do diploma supracitado que é possível encontrar a referência ao regulamento aprovado em 2011, do qual é de destacar a criação do Departamento de Gestão do Risco e da Comissão para o Risco e Controlo Interno, a ser consumada em 2012.

Em face do exposto é ainda de relevar o Departamento de Auditoria, órgão primordial da atividade de Auditoria Interna, cuja atividade e enquadramento organizacional se encontram previstos na íntegra na Carta de Auditoria Interna do BdP.

Dada a necessidade de análise particular aos órgãos responsáveis pelas áreas em apreço na presente investigação, os subcapítulos posteriores incidirão no Conselho de Auditoria e Departamento de Auditoria.

²⁰ O Sistema Europeu de Bancos Centrais é constituído pelo Banco Central Europeu e o conjunto dos Bancos Centrais Nacionais dos países membros da União Europeia, tendo sido instituído a 1 de junho de 1998, com a base jurídica firmada no Tratado de Funcionamento da UE e os Estatutos do Sistema Europeu de Bancos Centrais e do Banco Central Europeu (BCE, 2019).

3.2.1. Conselho de Auditoria

Como demonstrado no Organograma do BdP, em ANEXO A, o Conselho de Auditoria é um órgão diretamente dependente do Governador sendo constituído por três membros designados pelo Ministério das Finanças, um presidente, um revisor oficial de contas e um terceiro membro de “reconhecida competência em matéria económica”²¹.

É no ponto 1 do Regulamento do Conselho de Auditoria, que se encontra previsto que recai sobre este órgão o “acompanhamento, análise e avaliação de alto nível dos sistemas e processos” nas áreas de Controlo Interno, Gestão de Risco e Conformidade, Reporte Financeiro, Auditoria Interna e Externa.

Por sua vez, é no artigo 43.º da Lei n.º 5/1998, de 31 de janeiro que se encontram as atribuições específicas deste Conselho:

- Acompanhar o funcionamento do Banco e o cumprimento das leis e regulamentos que lhe são aplicáveis;
- Examinar as situações periódicas apresentadas pelo conselho de administração durante a sua gerência;
- Emitir parecer acerca do orçamento, do balanço e das contas anuais de gerência;
- Examinar a escrituração, as casas-fortes e os cofres do Banco, sempre que o julgar conveniente, com sujeição às inerentes regras de segurança;
- Chamar a atenção do governador ou do conselho de administração para qualquer assunto que entenda dever ser ponderado e pronunciar-se sobre qualquer matéria que lhe seja submetida por aqueles órgãos.

O Presidente do Conselho de Auditoria é ainda membro integrante do Conselho Consultivo²², sendo este Órgão presidido pelo Governador do BdP e tendo como missão pronunciar-se relativamente ao relatório anual de atividades, as atividades do BdP decorrentes das suas atribuições e quaisquer outros assuntos que lhe sejam cometidos pelo Governador ou Conselho de Administração²³.

²¹ Conforme o artigo 41.º, da Lei n.º 5/1998, de 31 de janeiro.

²² Conforme a alínea g), ponto 1 do artigo 47.º da Lei n.º 5/1998, de 31 de janeiro.

²³ Conforme artigo 48.º da Lei n.º 5/1998, de 31 de janeiro.

É de relevar ainda a obrigatoriedade de emissão de parecer por parte do Conselho de Auditoria, assim como do Conselho de Administração, por forma a proceder ao envio do Relatório, Balanço e Contas de Gerência Anuais ao Ministério das Finanças.

3.2.2. Departamento de Auditoria

O Departamento de Auditoria, doravante designado DA, é o órgão responsável pela auditoria interna do BdP, tendo como missão primordial contribuir para a melhoria da “eficácia e eficiência dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação interna do Banco, promovendo a implementação de controlos eficazes” (Carta de Auditoria Interna Do Banco de Portugal, 2020, p.2). São ainda de relevar as atribuições deste órgão no plano internacional, com participações ativas nas atividades de auditoria interna do Eurosistema e Sistema Europeu de Bancos Centrais (Mateus, 2020).

Por forma a dar cumprimento às atribuições a si cometidas, através da garantia do princípio de independência, o DA reporta diretamente ao Governador do BdP, mantendo comunicações diretas com o Conselho de Administração e Auditoria. A fim de assegurar a prevalência do princípio de independência, para além das relações hierárquicas previstas, são ainda realizadas confirmações anuais aos órgãos de governação do BdP da independência organizacional da função de auditoria, não obstante está prevista a necessidade de reporte imediato ao diretor do DA, caso se verifique quaisquer circunstâncias que figurem o comprometimento deste princípio por parte do DA ou qualquer auditor em particular.²⁴

Relativamente à uniformização de procedimentos pelas normas internacionais, no ponto 4 do documento supracitado, é possível observar que o DA se rege pelas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, documento já abordado na Secção I da presente investigação, como sendo a base primordial para a uniformização internacional das atividades em apreço.

As ações deste Departamento são regidas por um plano trianual, aprovado pelo Conselho de Administração, através do qual o DA tem de desenvolver o plano anual de auditoria, tendo por base a metodologia de avaliação e risco. Por sua vez, os resultados das ações desenvolvidas têm de ser reportados ao Conselho de Administração, diretores

²⁴ Conforme previsto no ponto 3 da Carta de Auditoria do BdP.

e ao Conselho de Auditoria. Reportando em simultâneo regularmente ao Conselho de Administração, através do Governador, relativamente à execução do plano anual. Findos os processos de auditoria, é ainda competência deste departamento assegurar o seguimento das recomendações efetuadas em auditorias transatas, de modo a reportar o cumprimento das mesmas ao Conselho de Auditoria e de Administração²⁵.

O DA constitui-se ainda como o ponto de ligação com o auditor externo, assegurando assim a coordenação de ações e transferências de informações, ao garantir “a eliminação de trabalhos duplicados” (p. 3, Carta de Auditoria Interna Do Banco de Portugal, 2020).

Está ainda assegurada a definição de um Manual de Auditoria, da parte do diretor do DA, no qual estão previstos os princípios e regras de atuação para o funcionamento do Departamento e realização das atividades de auditoria.²⁶

Por a garantir a avaliação de qualidade o DA tem um programa implementado com o objetivo de promover a melhoria das atividades desenvolvidas. Assim sendo, o programa incide numa vertente de desenvolvimento de metodologias e procedimento de auditoria interna baseada no risco, assim como em revisões periódicas, abrangendo avaliações de qualidade internas e externas, tendo por base as normas internacionais.²⁷

3.3. *Gendarmerie Nationale*

À semelhança da GNR, a *Gendarmerie Nationale* (GN) é também uma força gendármica, ou seja, força policial de natureza militar, tendo como diferença basilar entre as duas instituições a sua dependência Ministerial. Enquanto a GNR se encontra sob a tutela do Ministério da Administração Interna, a GN, com a atualização da Lei n.º 2009-971 consolida o seu estado como ramo das forças armadas – dependência funcional do Ministério do Interior, mantendo também o vínculo orçamental e operacional a este ministério, estando simultaneamente sob a alçada do Ministério da das Forças Armadas, pelo estatuto de ramo das forças armadas que ostenta.

Dada a sua dupla dependência, a GN alberga um largo espectro de atribuições previstas no Código da Defesa – como membro das forças armadas e no Código da

²⁵ Conforme alíneas a), d), e) e f) do ponto 6 da Carta de Auditoria do BdP.

²⁶ Conforme ponto 6 da Carta de Auditoria do BdP.

²⁷ Conforme ponto 8 da Carta de Auditoria do BdP.

Segurança Interna – como força de segurança. Assim sendo, segundo os diplomas referidos, a GN está incumbida de garantir a execução das leis, colaborar na defesa da pátria e dos seus interesses, tendo como missão particular o controlo e segurança do armamento nuclear, segundo o artigo L3211-3 – Código da Defesa; enquanto que no artigo L421-1 – Código da Segurança Interna, a GN da missão de garantir a segurança e ordem pública, nomeadamente nas zonas rurais e periurbanas, assumindo ainda um papel na recolha de informação para o combate ao terrorismo, estando prevista a sua atuação em território nacional e alto mar.

É na Direção-Geral da *Gendarmerie Nationale* que recai o Comando da GN, estando o Diretor sob a tutela do Ministério do Interior, tendo como responsabilidade propor regras de emprego ao Ministro em apreço, assegurando desta forma a gestão geral do serviço (artigo D3122-2).

No que respeita à estrutura orgânica da GN, comandada pelo Diretor-Geral, General do Exército francês, sendo coadjuvado por um Major General, como 2.º Comandante. Por sua vez, na sua dependência encontra-se o Gabinete, os Órgãos Consultivos, assim como três Direções chefiadas por Oficiais Gerais e três Subdivisões chefiadas por Oficiais Superiores (artigo R3225-4).

Relativamente às atividades de Auditoria e Controlo Interno, é a Inspeção-Geral da GN o organismo responsável pelo seu desempenho, sendo assim o objeto a abordar no próximo subcapítulo.

3.3.1. Inspeção-Geral da *Gendarmerie Nationale*

Como referido anteriormente é na Inspeção Geral da GN (IGGN) que recaem todas as atividades de auditoria e controlo interno desta força. Para tal, está previsto no Despacho de 15 de janeiro de 2019 do Ministério do Interior, que esta estando sob dependência direta do Diretor-Geral da GN, tem como competências a realização de auditorias, investigações, avaliações e inspeções em todas as áreas organizacionais.

Reforçando ainda o posicionamento de independência deste órgão, a IGGN integra o sistema de inspeção do Ministério de Interior, colaborando diretamente com a Inspeção-Geral da Administração e com a Inspeção-Geral da Polícia Nacional (Micha, 2017).

É na Carta de Auditoria da IGGN que vêm expostos os princípios norteadores das atividades desenvolvidas por parte deste organismo: o princípio da independência,

relativamente às restantes estruturas da GN e imparcialidade na execução das investigações, auditorias e inspeções pela mesma realizadas. Por sua vez, é com estes princípios como base que este organismo dá cumprimento aos objetivos a si acometidos: assessorar o Diretor-Geral da GN, providenciando uma imagem objetiva do estado da instituição e garantir a confiança dos cidadãos na *Gendarmerie* e na sua capacidade de colaborar na manutenção do Estado de Direito (artigo L421-3). É com base na sua natureza organizacional e orgânica que a IGGN ao estar cometida dos objetivos previamente referidos, os desagrega nas suas quatro funções basilares²⁸:

- Providenciar encaminhamento às lições aprendidas que são recolhidas quer por particulares, autoridades administrativas independentes ou através de inquéritos internos, agindo desta forma numa ótica corretiva e preventiva. É desta ação que resultam programas de formação ou recomendações à cadeia de comando, posteriormente traduzidas em medidas ou diretivas;
- Execução de investigações judiciais em casos que se verifique o envolvimento ou potencial envolvimento, de qualquer funcionário da GN, civil ou militar;
- Verificação do sistema de controlo interno, garantindo assim o cumprimento da legislação, regulamento e diretivas aplicáveis. Envolve ainda a identificação e avaliação de riscos aos quais a GN está sujeita no âmbito da organização administrativa e logística;
- Realização de estudos, por solicitação do Diretor-Geral da GN ou conjunto com as restantes inspeções gerais, inspeções ministeriais.

Findo o enquadramento das instituições versadas, através da análise documental, a análise comparativa, a realizar na fase/ divisão relativa ao trabalho de campo, consiste num culminar da comparação entre as mesmas, tendo como base não só a informação já exposta, como um conjunto de entrevistas realizadas junto dos organismos previamente aludidos.

²⁸ Conforme <https://www.gendarmerie.interieur.gouv.fr/notre-institution/nos-composantes/au-niveau-central/iggn>, consultado a 10 de março de 2022, às 15h08.

SECÇÃO II – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E TRABALHO DE CAMPO

CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS

O presente capítulo apresenta-se como base metodológica de toda a investigação através da exposição da metodologia adotada no decorrer do estudo, apresentação das questões norteadoras e quais os procedimentos adotados para dar resposta às mesmas. Deste modo, o objetivo será encarar a metodologia como plano orientador para dar resposta às questões de investigação levantadas, através da definição de objetivos claros e quais os métodos de recolha de informação para o alcance dos mesmos, conforme sugerido por Martins & Theóphilo (2009).

4.1. Objetivos da Investigação

Em congruência com Quivy & Campenhoudt (2005), encarando a definição do objetivo central como o estabelecimento do fio condutor da investigação, o presente capítulo incidirá na definição do mesmo, procedendo subsequentemente à desagregação deste em objetivos específicos. Assim sendo, tendo como base o enquadramento teórico preconizado nos capítulos anteriores, a presente investigação tem como Objetivo Geral a “Definir estratégias para potenciar o sistema de auditoria e controlo interno da GNR.”, desagregando-se por sua vez nos seguintes objetivos específicos: (a) Objetivo Específico 1: Aferir as principais lacunas do sistema de auditoria e controlo interno da GNR; (b) Objetivo Específico 2: Expor as disparidades entre as instituições versadas na análise comparativa. (c) Objetivo Específico 3: Identificar elementos passíveis de mitigar as lacunas identificadas.

De forma natural, flui através da definição dos objetivos da investigação a questão de partida, focando desta forma a investigação na prossecução da resposta desta (Saunders

et al., 2009). Nesta senda, é possível observar a definição desta questão e consequente desagregação em questões derivadas na Figura n.º 1.

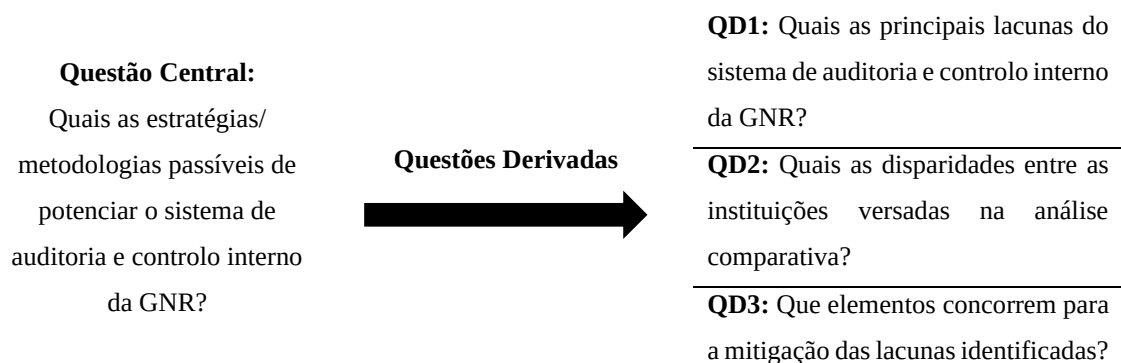


Figura n.º 1 – Questões orientadoras da investigação

Fonte: Elaboração própria

Por forma a dar resposta às questões impostas, os subcapítulos seguintes incidem na definição da metodologia adotada, assim como no conjunto de meios aplicados na prossecução deste objetivo.

4.2. Metodologia adotada

Tendo a presente investigação como objetivo último a produção de conhecimento através do incremento de valor acrescentado às atividades em apreço, torna-se impreterível a definição da estrutura metodológica, por meio de técnicas e métodos (Kothari, 2020), de forma a dar cumprimento aos objetivos levantados no subcapítulo anterior. Assim sendo, o método adotado é o dedutivo, possibilitado a partir do exercício da dedução, ou seja, a procura de resultados e conclusões, através da análise de premissas comumente aceites como válidas (Martins & Theóphilo, 2009).

Na prossecução do método de investigação proposto, será feito uso de uma abordagem mista, de modo a permitir uma exploração com maior profundidade e abrangência da realidade em análise (Robson, 2002). Esta abordagem, assim como descreve Manuel Freixo (2011), consiste numa combinação de uma abordagem quantitativa com a qualitativa, ou seja, recolha simultânea de dados de génese qualitativa

e quantitativa. De modo a dar seguimento à metodologia proposta, foram utilizadas técnicas, procedimentos e meios, elementos que são objetos de exposição no subcapítulo seguinte.

4.3. Técnicas, procedimentos e meios utilizados

Finda a exposição das opções metodológicas, importa expor as técnicas e procedimentos aplicados na recolha e tratamento de dados.

No âmbito da recolha de dados, a presente investigação contempla dois momentos díspares, nomeadamente, a elaboração do enquadramento teórico, exposto na Secção I e a componente empírica exposta posteriormente ao presente capítulo. Para a redação da presente investigação foi utilizado o programa *Microsoft Office Word®*, tendo como base para a estruturação da mesma as Normas para a Redação de Trabalhos de Investigação da Academia Militar e normas de citação da *American Psychological Association*.

Relativamente ao enquadramento teórico, os dados recolhidos tiveram como origem fontes primárias e secundárias. Dada a natureza da investigação, houve necessidade de abordar legislação e documentos providenciados pela GNR, contemplando assim as fontes primárias. Por sua vez, foi recorrido em simultâneo a fontes secundárias, nomeadamente, bases de dados de artigos científicos como a *B-On*, *Google Scholar* e *RCAAP*, tendo sido utilizado como motor de buscar para os mesmos o programa *Harzing's Publish or Perish*, permitindo desta forma filtrar os artigos mais relevantes, através do número de citações e *rank* dos mesmos.

Na parte empírica foi dada primazia à recolha de informação através de fontes primárias, nomeadamente documentação fornecida, entrevistas, análise documental e a realização de um inquérito por questionário. Para a realização das entrevistas foi feito o uso da plataforma *Microsoft Teams®* e *Microsoft Forms®*, permitindo a realização de entrevistas não presenciais e preenchimento de Guiões de Entrevista, conforme a disponibilidade dos entrevistados.

A análise documental nesta segunda fase da investigação versou no estudo de todos os relatórios de auditorias financeiras realizadas pela DCI, entre 2011 e 2021, tendo sido utilizado para a sintetização e a análise dos dados obtidos o *Microsoft Excel®*.

Por sua vez, foi realizado um inquérito por questionário aos Órgãos de Chefia das Secções de Recursos Logísticos, e equivalentes, de todos os centros financeiros da GNR,

tendo sido utilizado para o efeito o *Microsoft Forms®*, após difusão do mesmo para os versados através do E-mail institucional.

4.4. Entrevistas

Numa primeira fase foram realizadas entrevistas exploratórias por forma a conferir robustez ao propósito da investigação, através da “inquirição de especialistas sobre o tema em análise”(Quivy & Campenhoudt, 2005, p.79). Foi neste sentido que foi inquirido numa primeira fase o Chefe da Divisão de Controlo Interno²⁹, tendo servido simultaneamente para testar os critérios utilizados para a análise comparativa com a *Gendarmerie Nationale* e com o Banco de Portugal.

Finda esta fase, foram realizadas entrevistas ao Inspetor da *Gendarmerie Nationale*³⁰ e à Chefe do Departamento de Auditoria do Banco de Portugal³¹.

É de referir que as entrevistas supramencionadas são classificadas como estruturadas, compreendendo desta forma um conjunto fechado de questões a serem respondidas pelos entrevistados (Rosado, 2017), tendo sido abordados os inquiridos para a contributo na investigação através do envio da Carta de Apresentação.

Posteriormente, foram ainda realizadas entrevistas ao Diretor do Departamento de Recursos Financeiros e ao Vice-Presidente do Instituto Português de Auditoria Interna. De referir, que em disparidade com as referidas anteriormente, as entrevistas em apreço assumem uma génese de semiestruturadas, dado que estas garantem liberdade ao entrevistador de alterar a ordem das questões, assim como extrapolar a entrevista para assuntos relacionados com a mesma, não planeados inicialmente (Regueira, 2015).

4.5. Inquérito por Questionário

Apesar dos questionários poderem ser utilizados como método único para recolha de informação (Saunders *et al.*, 2009), também contemplam um conjunto de potencialidades que permitem complementar a informação recolhida através das restantes fontes utilizadas (Kothari, 2020). Foi neste sentido que os inquéritos por questionário foram realizados, dado que, ao agregarem informação proveniente de uma amostra de

²⁹ Entrevista em Apêndice F.

³⁰ Entrevista em Apêndice G.

³¹ Entrevista em Apêndice H.

indivíduos com conhecimentos e perspetivas privilegiadas no assunto em apreço, permite a agregação de dados, não alcançável de outra forma.

O inquérito é composto por 18 questões, agrupadas em 5 blocos temáticos³²: (a) 3 questões iniciais de caracterização dos inquiridos, nomeadamente qual a UCO, posto e arma ou serviço a que os mesmos pertencem; (b) 4 para a caracterização demográfica do efetivo afeto a cada Secção de Recursos Logísticos e Financeiros, ou equivalente, abordando o quantitativo dos recursos humanos, assim como a sua formação; (c) 6 questões com base na escala de *Likert*, de modo a permitir aferir a sensibilidade dos inquiridos para os assuntos em apreço (Joshi *et al.*, 2015); (d) 2 questões referentes às limitações do funcionamento das Secções; (e) 1 questão aberta de forma recolher contributos dos inquiridos, relativamente a métodos para potenciar as áreas em apreço.

Previamente à aplicação do questionário foi realizado um questionário-piloto, através da difusão do mesmo por 5 militares, de modo a detetar aspetos erróneos e passíveis de suscitar dificuldades aquando da resposta dos inquiridos. Após a fase de teste, o mesmo foi difundido às Chefias das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros, totalizando 28 indivíduos. De referir que foi verificada uma taxa de resposta de 96%, tendo sido registadas as respostas de 27 inquiridos.

4.6. Análise de Relatórios de Auditoria

Como parte integrante da análise documental na fase de Trabalho de Campo da presente investigação, foi realizada a análise de todos os relatórios das auditorias financeiras, decorridas entre 2011 e 2021. A análise decorreu na instalação da Divisão de Controlo Interno, no Comando de Administração dos Recursos Internos, permitindo desta forma a observação direta através da “integração do investigador no meio a observar e viver as atividades desenvolvidas pelas pessoas que nele atuam, tendo assim acesso às perspetivas das pessoas com quem interage” (Santos *et al.*, 2019).

A análise tomou lugar entre os dias 15 e 17 de março, com um total de 64 relatórios de auditoria financeira analisados, tendo sido as variáveis versadas as UCO auditadas, n.º de auditorias anuais e n.º de recomendações e tipologia de recomendações tendo como objetivo a identificação de padrões na execução das auditorias e tendências nas recomendações exaradas a partir dos mesmos.

³² Vide Apêndice E.

4.7. Análise Comparativa

O *benchmarking* ou análise comparativa é comumente utilizada por forma a permitir identificar boas práticas entre instituições que possuem um nível de semelhança, de modo a possibilitar o aprimoramento dos processos em uso, culminando num incremento de produtividade (Lankford, 2022).

Foi neste sentido que foi escolhido este método de análise, tendo sido escolhidas para partes integrantes na análise o Banco de Portugal e a *Gendarmerie Nationale*.

Atendendo ao facto de a área em apreço ser o sistema de auditoria e controlo interno, a escolha do Banco de Portugal fundamentou-se na particularidade de ser um organismo integrante da Administração Pública, permitindo de certo modo fazer “*benchmarking* interno”³³, tendo ainda como fator distintivo a participação ativa em atividades de auditoria interna do Eurosistema e Sistema Europeu de Bancos Centrais, assim como referido no enquadramento teórico.

Por sua vez, foi escolhida a *Gendarmerie Nationale* por partilhar a natureza gendármica com a GNR e ter sido detetada a existência de uma lacuna em investigações transatas na comparação entre a GNR e a GN, dado que a única investigação, com metodologia análoga à presente, foi a realizada por Diogo Regueira em 2015³⁴ na qual não foi abordada a GN.

De modo a formular critérios de comparação relevantes foram tidas como base os utilizados pela KPMG e o IPAI³⁵, no estudo realizado pelos mesmos de forma a avaliar a atividade de auditoria interna em Portugal e as normas internacionais que regem as atividades em apreço, abordadas no Capítulo 2.

³³ O *benchmarking* interno é definido como o que é realizado entre departamentos da mesma empresa (Lankford, 2022), referindo-se a analogia à análoga dependência hierárquica de ambas as instituições.

³⁴ Dissertação de Mestrado, denominada “A Função da Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana: Estudo de Caso”, na qual foi realizada uma análise comparativa entre a GNR, Polícia de Segurança Pública, Guardia Civil e Carabinieri.

³⁵ Estudo realizado em 2013, intitulado “III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal”, pela KPMG, em parceria com o IPAI, disponível em https://www.ipai.pt/fotos/gca/iasurvey2013_1373461610_1441725107.pdf, consultado a 5 de janeiro, às 10h30.

CAPÍTULO 5 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Findo o enquadramento teórico e metodológico, o presente capítulo consiste na apresentação do trabalho de campo realizado e consequente exposição dos resultados obtidos através das entrevistas, inquéritos, análise documental e observação direta realizada. O presente capítulo contempla numa primeira fase a análise comparativa entre a GNR, a *Gendarmerie Nationale* e o Banco de Portugal; a análise aos relatórios de auditoria, exposição das respostas ao inquérito por questionário e por fim a correlação dos resultados obtidos com as entrevistas semiestruturadas.

5.1. Análise Comparativa

Como referido anteriormente, a Análise Comparativa versou sobre os Sistemas de Auditoria e Controlo Interno da Guarda Nacional Republicana, da *Gendarmerie Nationale* e do Banco de Portugal, tendo sido abordado numa fase inicial a estrutura do Sistema de Controlo Interno, sendo possível consultar a desagregação dos pontos expostos no Apêndice L, onde se encontra a Síntese da Análise Comparativa.

Foi possível verificar que todas as instituições em análise possuem um departamento com atribuições específicas no âmbito da auditoria e controlo interno, residindo a maior diferença nas estruturas das mesmas, em particular no que respeita à dependência hierárquica dos departamentos, sendo possível afirmar que foram verificadas três metodologias distintas de estruturação.

A GNR, possuindo na sua estrutura dois departamentos distintos – a Inspeção da Guarda e a Divisão de Controlo Interno, que apesar de terem atribuições distintas, incidem ambos nas temáticas em apreço, sendo o fator determinante de distinção o facto da IG estar sob a dependência direta do Comandante-Geral e a DCI se encontrar inserida no Departamento de Recursos Financeiros. A dinâmica entre estes dois organismos, quase que sinérgica, é caracterizada pelo papel de coordenação e chefia da IG aquando do desenvolvimento de auditorias e inspeções, recorrendo ao apoio dos auditores da DCI em matéria de auditoria financeira e militares especializados em matéria de recursos humanos

e logística, áreas concentradas sob a alçada do CARI, através do Departamento de Recursos Humanos e Direção de Recursos Logísticos.

A GN por sua vez, concentra todas as atividades de auditoria e controlo interno na IGGN, estando esta sob a dependência direta do Diretor-Geral. O BdP, partilha o facto de compreender dois departamentos com atribuições no âmbito da auditoria e controlo interno como a GNR – o Departamento de Auditoria e o Conselho de Auditoria, que apesar de se apresentarem em locais distintos da hierarquia, reportam ambos diretamente ao Governador e ao Conselho de Administração. Esta realidade demonstra duas alternativas diferentes de cumprir diretamente com a NIPPAI 1110, referente ao posicionamento hierárquico da chefia da auditoria interna por forma a garantir a independência organizacional.

Relativamente à abrangência da auditoria interna todas as instituições apresentam uma abrangência plena das atividades por parte da área de auditoria interna. A discrepância entre estas ocorre na existência de equipas multidisciplinares nos departamentos responsáveis pela auditoria interna: verificando-se a existência de especialistas em todas as áreas de atuação no BdP e GN, havendo uma especialização na auditoria financeira na DCI. No entanto por forma a abranger todo o espectro das auditorias realizadas, o CARI coordena Auditorias Multidisciplinares, juntamente com a IG, conjugando assim especialistas nas áreas financeira, logística e de recursos humanos.

No âmbito da perceção das estruturas auditadas tornou-se clara a sensibilidade das instituições para a importância desta, tendo sido possível observar procedimentos específicos para assegurar que as estruturas auditadas têm todas a perceção do âmbito das auditorias, a sua metodologia, abrangência e objetivos. É de relevar o procedimento comum da GNR e GN de realização de uma reunião prévia à auditoria onde são abordados todos os pontos referidos anteriormente, assumindo-se assim como ponto de partida para a auditoria e assegurando a transparência total dos procedimentos empregues.

Foi também observada uma congruência na integração da atividade de auditoria no modelo de gestão das instituições em análise, servindo esta como ferramenta de assessoria ao processo de tomada de decisão. De referir que esta mesma integração na GNR se materializa na colocação à consideração do Exmo. TGCG de todos os relatórios de auditoria, sendo exarado sobre os mesmos o respetivo despacho, tornando-se possível afirmar que as informações recolhidas concorrem para assessorar diretamente a ação de comando.

De modo a garantir a coerência dos procedimentos com as normas internacionais, é impreterível a existência de um manual de procedimentos de auditoria interna, tendo sido registado que todas as instituições possuem o mesmo, com destaque para o facto de no caso do BdP este ser atualizado de 3 a 4 anos e na GN a cada 5 anos. Neste âmbito, importa também referir que apesar da GNR possuir manual de procedimentos, este só foi aprovado em 2021, pelo que é embrionário tecer conclusões relativamente à efetividade do mesmo.

É no âmbito da formação que residem as maiores disparidades, tendo sido possível apurar uma grande discrepância nos procedimentos desde a integração dos auditores até à existência de planos de formação contínua. No que concerne ao BdP e GN foi possível observar que ambos possuem pré-requisitos para a admissão de elementos na função de auditores, nomeadamente, experiência profissional relevante às áreas em questão, formação académica e competências técnicas e comportais. Por sua vez, os membros recém-ingressados são sujeitos a um plano de formação inicial abordando numa primeira fase áreas relacionadas com a gestão do risco, metodologias de auditoria, familiarização com as ferramentas utilizadas, entre outras, e, certificações em auditoria interna e análise de dados, na GN e BdP, respetivamente. Por sua vez, a GNR não contempla quaisquer pré-requisitos para o ingresso de militares nas funções de auditores, sendo a formação inicial centrada na inclusão dos militares em ações reais acompanhados de elementos mais experientes, assumindo assim uma abordagem de *on job training*.

Ainda no âmbito da formação, nomeadamente no âmbito do desenvolvimento contínuo e atualização dos auditores, foi possível verificar que apenas o BdP possui um plano de formação periódica, ao contemplar entre 10 e 15 dias úteis de formação por ano para cada auditor. Desta forma, foi possível aferir que tanto a GNR como a GN se encontram em incumprimento perante a NIPPAI 1230, perante a inexistência de um plano de formação que garanta o desenvolvimento contínuo e atualização dos conhecimentos dos auditores em funções. Não obstante, foi verificada a sensibilidade para a necessidade de formação nas áreas de contratação pública, direito administrativo, fiscalidade e contabilidade pública, por forma a promover uma maior produtividade e qualidade nas atividades desenvolvidas, da parte da GNR.

No que concerne ao planeamento das auditorias foi possível verificar três metodologias dispare, nomeadamente no que respeita ao hiato temporal do planeamento. No caso do BdP o planeamento é anual, inserido num contexto de 3 anos, ou seja, é

realizado um plano em modo lato a 3 anos, sendo este suscetível de mutações numa base anual. Por sua vez, é na GN que se verifica o hiato temporal mais curto, contemplando apenas um período de 4 meses, no qual estão compreendidas as auditorias ordinárias a realizar pela IGGN. Relativamente à GNR, verificou-se que o planeamento das auditorias é realizado numa base anual, sendo aprovado em forma de Despacho do Exmo. TGCG, no qual, à semelhança dos restantes planeamentos, se encontram previstas todas as auditorias a realizar no espaço de tempo em questão.

Em congruência com o aferido na Secção do Enquadramento Teórico, o planeamento das auditorias das três instituições tem como base a avaliação de risco, diferindo apenas nos procedimentos para aferição do mesmo. Na GN foi aferido que a avaliação do risco está incumbida aos Diretores das Divisões, havendo ainda a contribuição dos Comandantes Regionais e Diretores de Departamentos, sendo esta realizada anualmente. Por sua vez, existe também uma avaliação de risco por parte da IGGN aquando do planeamento dos procedimentos a adotar nas auditorias. Relativamente ao BdP, verificou-se que a avaliação de risco é realizada pelo DA, tendo por base os critérios previstos pela Comissão de Auditoria Interna do Sistema Europeu de Bancos Centrais e Entidades Nacionais de Supervisão, sendo esta realizada anualmente. É ainda de relevar a recolha de contributos por parte das Chefias de Conselhos/ Departamentos para a referida avaliação, sendo este parte integrante do modelo de avaliação do risco.

Por sua vez, na GNR a análise do risco é realizada, em modo lato, por duas entidades: através da análise de risco vertida no Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, produzido pela IG, sendo este revisto sempre que se verifiquem alterações de relevo às premissas nas quais este se firma, tendo sido a última atualização em 2016, com a ressalva de que se encontra em curso o processo de revisão no momento de realização da presente investigação; e análise de risco produzida pelo DRF/CARI, com periodicidade anual, que tem por base os dados recolhidos pela DCI, nos âmbito das atividades a si incumbidas. Ainda no âmbito do planeamento, foi aferido que um dos maiores desafios no planeamento das auditorias internas se prende com a extensa amplitude de competências e valências que têm surgido no ceio da GNR, o que contribui para um incremento significativo na complexidade do planeamento das auditorias dada a necessidade de um maior enfoque nas especificidades das UCO a auditar.

Quando abordados os meios utilizados para a concretização das atividades de auditoria, nomeadamente a utilização de ferramentas específicas para as atividades em

apreço, que permitam auditoria contínua e à distância tornou-se clara a percepção dos inquiridos para a relevância das tecnologias de informação para uma melhor eficiência e eficácia de procedimentos. Apesar da unanimidade da utilização destas ferramentas na prática de auditoria, por parte das instituições em apreço, é de relevar que apesar da GNR não possuir sistemas cuja função seja unicamente permitir a auditoria contínua, colmata este facto através do uso de sistemas cujo ónus incide na monitorização da atividade administrativa das UCO, nomeadamente o GeRFiP³⁶ e o SGR³⁷.

No que concerne à cooperação entre os departamentos incumbidos da auditoria interna, a análise incidiu meramente na GNR e BdP pelo facto de na GN as atividades em apreço se encontrarem concentradas na IGGN. Assim sendo, torna-se perceptível à partida que, no sentido lato, estamos perante duas tipologias de estrutura diferentes – uma onde as atividades relacionadas com a auditoria e controlo interno se encontram centralizadas numa só entidade e outra onde estas atribuições se encontram dispersas por duas entidades. No entanto, se na ótica estrutural a GNR e o BdP demonstram relativa similitude, é na interação entre as entidades e dinâmica organizacional que se observa grande disparidade.

Na GNR a IG reporta diretamente ao Exmo. TGCG e a DCI encontra-se sob a alçada do DRF, que por sua vez é um Departamento inserido no CARI, tendo ainda sido possível aferir que a coordenação entre a IG e DCI é intermediada pelo Gabinete do Exmo. Comandante do CARI, encontrando-se desta forma em conflito com a NIPPAI 1110, no qual se encontram previsto o posicionamento organizacional no chefe de auditoria interna, abordada no Capítulo 2. No entanto, é viável assumir que devido ao posicionamento organizacional e disparidade de atribuições, a IG assume-se como órgão central da auditoria interna, assumindo desta forma a DCI o papel de órgão satélite de apoio no âmbito da auditoria financeira³⁸.

Enquanto que no BdP, apesar do Conselho de Auditoria se encontrar, organicamente, numa posição superior ao Departamento de Auditoria, este último tem a capacidade de reporte direto ao Governador do BdP, mantendo comunicações diretas ao Conselho de Administração e ao de Auditoria.

³⁶ Sistema de gestão de recursos financeiros em utilização na GNR – Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado (GeRFiP).

³⁷ Sistema de Gestão de Receita da GNR (SGRe).

³⁸ Elação proferida pelo Vice-Presidente do IPAI, disponível em Apêndice I.

No que se refere à colaboração com entidades responsáveis pela auditoria externa, foi observado que todas as instituições têm previstos canais de contacto, por forma a agilizar a cooperação entre as mesmas. De relevar que em contraste à GNR e GN, cujo ponto de contacto com as entidades em apreço é o departamento responsável pela auditoria interna, DCI e IGGN respetivamente, no BdP o ponto de contacto é o Departamento de Contabilidade.

Ao abordar a metodologia de avaliação da auditoria interna, apesar de estar na Síntese da Análise Comparativa que todas as instituições analisadas preveem mecanismos de avaliação periódica desta atividade, foi possível observar à partida uma discrepância clara entre as mesmas, sendo de referir que se trata de uma temática de relevo nas NIPPAI, como demonstrado em capítulos anteriores. Da parte da GNR verificou-se que a avaliação das atividades em apreço se encontra sob a alçada do Exmo. Comandante do CARI numa base anual, no que se refere à atuação da DCI, sendo utilizados os indicadores previstos no Quadro de Avaliação e Responsabilização, nomeadamente a confrontação das atividades realizadas em relação às que se encontravam planeadas. Por sua vez, a avaliação das atividades desenvolvidas pela IG são alvo de avaliação anual, por parte do Exmo. Tenente-General Inspetor-Geral, sendo validada pelo Exmo. TGCG. Para tal são utilizados indicadores de produtividade como o cumprimento do Plano Anual de Inspeções Ordinárias e número de avaliações a forças no âmbito *Frontex*³⁹.

Em contrapartida, a auditoria interna da GN é alvo de avaliação por parte do Comité Estatal para Harmonização da Auditoria Interna, sendo realizadas avaliações a cada cinco anos, por parte de uma equipa independente e externa à organização. É ainda de relevar que se encontram implementados indicadores de produtividade, como por exemplo o número de novos procedimentos criados como resultado das recomendações exaradas nos relatórios de auditoria.

Por sua vez, no BdP a auditoria interna é avaliada interna e externamente, dadas as exigências do Sistema Europeu de Bancos Centrais. A avaliação interna é realizada de dois em dois anos, através de uma equipa do Departamento de Auditoria, na qual são avaliados a metodologia e cumprimento de parâmetros internacionais, sendo posteriormente enviados os dados para o Conselho de Administração, Conselho de Auditoria e Comissão de Auditoria Interna do Sistema Europeu de Bancos Centrais e Entidades Nacionais de Supervisão. Enquanto que a avaliação externa é realizada de cinco

³⁹ Vide Apêndice K.

em cinco anos por uma empresa externa e certificada pelo Sistema Europeu de Bancos Centrais, culminando no envio dos resultados, igualmente, às entidades supramencionadas.

Na última fase da análise comparativa foi dado enfoque ao Sistema de Controlo Interno, abordando de que forma o mesmo é testado e quais as metodologias empregues para o funcionamento mais eficaz do mesmo. Da parte da GN foi possível aferir grande sensibilidade para a implementação e manutenção de um Sistema de Controlo Interno robusto, através da constatação do que as várias componentes que compõem este sistema estão sujeitas a testagem sistemática de modo a permitir a deteção de quaisquer deficiências de forma tempestiva.

Relativamente ao Sistema de Controlo Interno do BdP, à semelhança da análise proferida anteriormente, foi observada a implementação de mecanismos com vista ao aprimoramento da atividade em apreço, nomeadamente através da aplicação de normas e procedimentos para a responsabilização de indivíduos pelas suas atribuições pessoais na estrutura de controlo interno.

No âmbito de controlo interno da GNR, foi observado o esforço pela manutenção de um sistema robusto e eficaz que permita a controlo contínuo da Instituição. São exemplos das práticas em vigor a prestação de contas mensal prestada por todos os centros financeiros à DCI, assim como a constante monitorização da situação financeira das diferentes UCO através dos sistemas referidos previamente, nomeadamente o GeRFiP e o SGRe.

5.2. Relatórios de Auditoria

Em consonância com o proferido na metodologia, a presente investigação incidiu nos relatórios referentes às auditorias financeiras realizadas pela DCI, no período entre 2011 e 2021, com o objetivo de identificar padrões na execução das auditorias e a eventuais tendências nas recomendações exaradas nos mesmos.

No período em análise a DCI realizou sessenta e quatro auditorias financeiras a um total de vinte e nove centros financeiros, sendo possível observar a distribuição das mesmas por ano no Apêndice N. No período em análise a média anual de auditorias situa-se nas seis, sendo claro que o ano com mais auditorias foi 2013, tendo sido realizadas trez, verificando-se uma tendência decrescente culminando na realização de uma

auditoria em 2020, podendo ser este reduzido número justificado pela situação pandémica verificada durante o ano em questão.

Relativamente à distribuição de auditorias por centros financeiros, foi possível aferir que cada um foi sujeito, em média, a cerca de três auditorias no espaço de 10 anos, tendo cerca de 80% dos CF foram sujeitos a 2 auditorias no período em análise, tendo sido realizadas três auditorias a três CF e à Secretaria-Geral da Guarda e o Comando Territorial do Porto 4 auditorias. No que respeita à constatação que o Comando Territorial da Guarda apenas ter sido sujeito a uma auditoria, apesar de não ter sido possível averiguar uma justificação formal para tal facto, esta pode ter a sua origem no facto da mesma ter sido realizada no ano de 2015 o que se encontra no meio do espaço temporal de 10 anos analisados, o que, suportado no facto da maioria dos CF ter sido alvo de 2 auditorias no mesmo período, ajustado à premissa do espaço entre auditorias ser equidistante, é seguro afirmar que a auditoria prévia ao período em análise se realizou em período próximo a 2011, e pelo mesmo raciocínio, a auditoria posterior em período próximo a 2021.

Finda a análise das auditorias por CF, importa abordar as recomendações emanadas nos relatórios de auditoria, através da exposição dos locais em que se verificaram a maioria das recomendações e a tipologia das mesmas.

Coincidindo em modo lato com os valores máximos verificados na variável anterior, é possível verificar no Apêndice P que os CF em que foram registadas mais recomendações foi a SGG o CT de Coimbra, o do Porto e a Unidade de Segurança e Honras de Estado. Numa primeira fase, estes resultados não são significativos dado que os diferentes CF foram sujeitos a uma quantidade diferente de auditorias, sendo possível observar um decréscimo quando feito o ajuste, ao se verificar uma diminuição em todos os CF sujeitos a mais de uma auditoria no período em análise⁴⁰.

Feito o ajuste, torna-se possível concluir que os CF que preconizam um número maior de recomendações por auditoria, em média, é o CT de Santarém com cerca de 23 recomendações por auditoria, CT de Lisboa com 18, CT de Coimbra com 17 e os CT de Faro e Açores com 15, sendo de referir que a média de recomendações se situa nas 11 por auditoria.

⁴⁰ Vide Apêndice O - Número de recomendações por CF.

Em virtude da natureza reservada dos relatórios de auditoria, na fase seguinte serão omitidos os locais em que se verificaram as irregularidades, sendo apenas feita a análise quantitativa da tipologia de recomendações efetuadas nos relatórios em apreço.

No Apêndice Q encontram-se desagregadas as diferentes irregularidades verificadas nas auditorias, tornando-se claro que a maioria se prende com procedimentos aquisitivos no âmbito da Contratação Pública, sendo a ultrapassagem dos limites previstos para determinados tipos de procedimento, como o ajuste direto, o processamento errado de faturas e o tratamento indevido de documentação relativa a procedimentos transatos as que foram registadas em maior número. Por sua vez, é no âmbito da Prestação de Contas que foram identificadas 22% das irregularidades, incidindo sobretudo em movimentos errados aquando do registo de procedimentos, entrega tardia das prestações de contas mensais e divergências de registos efetuados em GeRFiP.

Representando 15% das irregularidades registadas, o Funcionamento e Articulação compreende um largo espectro de atividades, como a insuficiência de meios materiais e o tratamento de documentos, nomeadamente a destruição de documentação antes do fim do prazo de arquivamento. Relativamente ao Processamento de Descontos e Abonos, as irregularidades incidiram na sua maioria na atribuição de abonos indevidos e no incumprimento de medidas relativas ao tratamento da listagem de vencimentos.

No que se refere ao PGRCIC, os registos incidiram em modo lato na não adoção de medidas previstas neste mesmo documento, nomeadamente a criação de automatismo no tratamento de inventários e a segregação de funções. Por sua vez, as restantes irregularidades resultam da observação de fenómenos esporádicos, pelo que, de modo a preservar o princípio da parcimónia, não serão abordados de forma individual na presente investigação.

5.3. Inquérito aos Centros Financeiros

O inquérito em questão foi dirigido aos Órgãos de Chefia das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros, ao abordar todos os Comandos Territoriais, Unidades Especializadas⁴¹, Secretaria-Geral da Guarda, Escola da Guarda e Centro Clínico, tendo estado disponível de dia 18 de março a 27 de abril de 2021.

⁴¹ À exceção da Unidade Especial de Proteção e Socorro pelo facto da sua gestão financeira e logística ser providenciada pela Secretaria-Geral da Guarda.

Relativamente à caracterização dos inquiridos, verificou-se a resposta por parte de um Sargento-Ajudante, um Sargento-Mor, um Alferes, dois Tenentes, três Capitães, doze Majores e sete Tenentes-Coronéis, dos quais dezassete pertencentes aos Quadros das Armas e doze ao Serviço de Administração Militar.

No âmbito da caracterização dos recursos humanos afetos às respetivas Secções de Recursos Logísticos e Financeiros, ou equivalente, foi possível aferir que do universo em análise, um total de 366 elementos, 334 são militares e 32 civis. Relativamente à formação, verificou-se que apenas 40% dos elementos possui formação nas áreas desenvolvidas nos órgãos em apreço, nomeadamente contratação e contabilidade pública, sendo esta verificada em apenas 4 elementos civis e 142 militares do Serviço de Administração Militar.

No ponto 8 do inquérito foram apresentadas seis afirmações aos inquiridos⁴², perante as quais teriam de facultar uma pontuação segundo a Escala de *Likert*, de modo a aferir a sensibilidade e perspetivas dos mesmos perante a realidade em apreço. Numa primeira fase foi colocado à consideração dos inquiridos a afirmação “A formação em contabilidade pública/ contratação pública é um requisito fundamental para garantir a realização das atividades previstas dentro dos trâmites previstos na legislação e regulamentos em vigor”, à qual foi unânime o parecer positivo, tendo 58,6% dos inquiridos selecionado concordo totalmente e 41,4% concordo.

Por forma a averiguar a perceção das Chefias dos órgãos auditados das auditorias às quais são sujeitos, foi colocada à consideração a afirmação “A chefia da SRLF e os profissionais em funções na mesma têm a perceção clara do propósito das auditorias internas que são realizadas”, perante a qual 33,3% alega que concorda totalmente, 62,5% concorda e 6,2% discorda. Em forma de corolário, ao expor a afirmação “É relevante que a chefia da SRLF e os profissionais em funções na mesma tenham a perceção clara do propósito das auditorias internas que são realizadas” aos inquiridos permitiu atestar a sensibilidade para a matéria abordada anteriormente, à qual se manifestou plena a concordância, tendo sido selecionado concordo totalmente por 48,3% dos inquiridos e concordo por 51,7%.

Com o objetivo de aferir a perspetiva dos militares relativamente às suas responsabilidades individuais nos procedimentos de controlo interno, foi colocada à consideração dos inquiridos a afirmação “Os militares que têm responsabilidades

⁴² Vide Apêndice E.

individuais no âmbito dos procedimentos de controlo interno têm a percepção clara do propósito dos procedimentos em vigor”, tendo sido verificado que 38,1% selecionou concordo totalmente, 57,1% concordo e 4,8% discordo.

A fase final do bloco de questões em apreço, teve como finalidade a aferição da eficácia das ações de auditoria interna e procedimentos de controlo interno através da exposição das seguintes afirmações: “As auditorias que ocorreram na UCO em que exerce funções concorreram para um incremento claro na convergência com a legislação e regulamentos em vigor” e “Os procedimentos de controlo interno implementados garantem o cumprimento da legislação da contabilidade pública, garantindo simultaneamente uma maior fiabilidade do registo contabilístico”. Por sua vez, face às afirmações expostas, os resultados foram análogos entre as mesmas, tendo sido verificada concordância na sua maioria, como é possível verificar na seguinte distribuição: 37,5% e 23,1% em concordo totalmente, 58,3% e 69,2% em concordo e 4,2% e 3,8% em discordo, respetivamente, com a ressalva de 3,8% dos inquiridos ter selecionado não concordo nem discordo à afirmação que respeita aos procedimentos de controlo interno, demonstrando assim uma posição neutra face à premissa exposta.

Relativamente à questão 9, na qual foi perguntado aos inquiridos quais as áreas do conhecimento que consideram carecer de formação, foi possível aferir que, praticamente por unanimidade, cerca de 85% dos inquiridos referiu a contratação e contabilidade pública. São de referir as menções a formação em GeRFiP, Manuseamento de Sistemas e ferramentas do Microsoft Office, nomeadamente Excel, por parte de 11% dos inquiridos.

Na questão 10 foram colocadas à disposição dos inquiridos três causas passíveis de resultarem em entropia nas atividades desenvolvidas nos órgãos em apreço, como a Falta de Formação, a Escassez de Recursos Financeiros e a Escassez de Recursos Humanos. Expostas as causas foi solicitado aos inquiridos que as ordenassem da que representa uma maior repercussão negativa para a menor, na respetiva UCO.

Por conseguinte foi verificado que 55,2% dos inquiridos colocou a Falta de Formação em primeiro lugar, 13,8% em segundo e 31% como a que afeta menos as atividades realizadas. No que concerne à Escassez de Recursos Humanos, 34,5% dos inquiridos classificaram como sendo a causa com maior impacto na sua UCO, tendo 55,2% colocado em segundo lugar e 10,3% como a que resulta numa menor repercussão. Relativamente à Escassez de Recursos Financeiros, 10,3% dos inquiridos classificaram-

na como a principal causa de entropia, 31% colocaram em segundo lugar e 58,6% em último. Desta forma torna-se claro que no universo em análise a Falta de Formação se apresenta como uma lacuna clara, tendo um impacto direto nas atividades desenvolvidas pelos órgãos responsáveis pela gestão financeira ao nível operacional, tendo sido ainda possível atestar que as restantes causas, apesar de em menor número, também carecem de mitigação por forma a potenciar os procedimentos desenvolvidos nestes órgãos.

Por último foram solicitadas recomendações aos inquiridos por forma a potenciar os procedimentos de controlo interno implementados, permitindo desta forma aferir a perspetiva das chefias que lidam diretamente com efeitos resultantes destes mecanismos. Dado o facto de se tratar de uma questão de resposta aberta, por forma a facilitar a exposição dos resultados estes foram agrupados segundo a sua tipologia. Neste sentido, foi possível aferir que cerca do 49% dos inquiridos remetem para uma mudança de metodologia no que respeita aos procedimentos de controlo interno, nomeadamente a implementação de indicadores de performance, de forma a permitir atestar através de um método corpóreo a eficiência das atividades desenvolvidas, atualização dos materiais de apoio aos sistemas informáticos em utilização e a redução da amplitude de ação dos controlos, garantindo uma maior especificidade e controlo aos respetivos procedimentos. Por sua vez, em consonância com os resultados transatos, 22% dos inquiridos refere a formação como uma forma de potenciar os controlos já implementados, tendo a maioria dos inquiridos remetido para as respostas da questão 9, no que se refere às áreas a abordar nas formações.

Foram ainda referidas as auditorias internas como mecanismos para potenciar o controlo interno, por 15% dos inquiridos, tendo por sua vez referido que para tal é necessário um aumento da frequência destas, assim como permitir uma maior celeridade na difusão dos relatórios por forma a possibilitar a abordagem às recomendações exaradas no menor espaço de tempo possível. Os restantes inquiridos, totalizando 14% da amostra, remeteram para a necessidade de potenciar a coordenação com o escalão superior, através da qual seria possível normalizar procedimentos por forma a evitar potenciais erros através da difusão constante de lições aprendidas. A promoção desta dinâmica permite ainda providenciar ao escalão superior uma representação fidedigna da realidade das UCO, evitando desta forma recomendações irrealistas ou inadequadas.

5.4. Correlação entre os resultados obtidos e as entrevistas

Face à amplitude de fontes de informação, manifesta-se a necessidade de efetuar a relação entre as mesmas por forma a permitir a elação de conclusões claras e fundamentadas no capítulo seguinte.

Numa fase inicial do presente capítulo tornou-se claro que um dos poucos pontos de manifesta divergência com as demais instituições foi a metodologia aplicada pela GNR no que respeita à formação dos auditores. Ademais tornou-se claro que a carência de formação não se cinge apenas aos militares que desempenham funções de auditores, mas também os restantes militares com funções de âmbito financeiro e logístico, como verificado nos inquéritos às UCO. Não obstante, apesar dos órgãos de chefia terem identificado a falta de formação como um provocador de entropia nos procedimentos desenvolvidos, não foi possível verificar uma relação direta entre a percentagem de militares do Serviço de AdMil ou funcionários civis com formação específica nas áreas desenvolvidas nas SRLF e o número de recomendações exaradas para as respetivas UCO.

Por sua vez, foi ainda possível aferir uma consonância entre as limitações identificadas pelos inquiridos e a tipologia de irregularidades identificadas nos relatórios de auditoria, nomeadamente no que respeita ao desenvolvimento de procedimentos aquisitivos no âmbito da contratação pública, prestações de contas, o que implica conhecimentos de contabilidade pública e prestação de contas, nomeadamente no que respeita ao manuseamento errado dos sistemas de gestão – GeRFiP e SGRe.

Face ao exposto foram entrevistados o Exmo. Diretor da Direção dos Recursos Financeiros (E1)⁴³ e o Exmo. Vice-Presidente do IPAI (E2)⁴⁴ por forma a obter o seu parecer relativamente aos temas em apreço. Numa primeira fase foi questionado o E1 relativamente às limitações do sistema de auditoria e controlo interno da GNR, tendo a resposta deste coincido com o aferido durante a investigação, ao incidir na falta de interoperabilidade dos sistemas de informação em uso e no que respeita à relevância da formação dos militares que desenvolvem tarefas de controlo interno. Por sua vez, foi ainda referido o fator de motivação no que respeita aos militares de AdMil, relativamente à ausência de suplementos remuneratórios quando comparado com outras funções nas UCO.

⁴³ Vide Apêndice J.

⁴⁴ Vide Apêndice I.

Quando questionado relativamente a métodos de mitigação das limitações identificadas, o E1 incidiu na necessidade de formação adequada às funções dos militares, de forma a suprir a escassez de recursos humanos com a melhoria de qualidade de trabalho, garantindo assim a motivação e uma maior produtividade. Foi ainda referida a necessidade de realização de um estudo, por forma a aferir as áreas passíveis de serem centralizadas, tendo por base os critérios da economia e eficiência.

Atendendo ao facto do E2 ser externo à GNR as perguntas iniciais tomaram uma posição generalizada, tendo sido questionado numa primeira fase sobre quais os elementos que garantem a eficiência, eficácia e efetividade de um sistema de auditoria e controlo interno. Assim sendo, foi clara a congruência da resposta com os resultados obtidos até então, tendo sido afirmado que o sistema de auditoria e controlo interno se deve centrar na mitigação do risco e nesta senda, é fundamental garantir a sua análise efetiva. Na mesma linha de pensamento foi referida a necessidade de limitar a redundância de controlos, por forma a garantir a eficiência de procedimentos, sendo esta catalisada também com a definição das responsabilidades individuais cimentadas na definição clara dos objetivos da organização, desagregados nitidamente do nível estratégico ao operacional.

A questão seguinte incidiu na análise da estrutura da GNR, nomeadamente existência de dois órgãos com responsabilidades nas atividades em apreço. Relativamente a esta questão o E1, ressaltou o facto da atividade da DCI se centrar nas atividades de âmbito financeiro, sendo que a IG aquando da realização de auditorias multidisciplinares recorre à DCI para apoio nas áreas referidas. É ainda de salientar a dicotomia existente nas auditorias realizadas por estes dois órgãos, tomando as auditorias realizadas pela DCI um carácter preventivo, didático e de uniformização de procedimentos, enquanto as realizadas pela IG um modelo corretivo.

Após o devido enquadramento da estrutura da GNR ao E2 e da segregação de competências de ambos os órgãos, este constatou que se demonstra claro que a competência de auditoria interna se encontra centralizada na IG, assumindo desta forma a DCI um papel de órgão satélite de apoio no âmbito da auditoria financeira. Não obstante o ponto em que ambos os entrevistados coincidem é no facto da estrutura implementada ser suscetível de infligir um condicionamento no que respeita ao princípio da independência organizacional, tendo o E2 referido a necessidade de especial esforço por garantir o cumprimento deste princípio aquando das ações desenvolvidas pela DCI.

De forma a obter o parecer de pessoa externa à instituição e com experiência em organizações de grande envergadura no setor privado, relativamente ao planeamento das auditorias, nomeadamente no que respeita ao planeamento das auditorias periódicas, foi questionado ao E2 quais considera serem as variáveis ponderadas neste âmbito. Assumindo o risco como **variável** primordial, dada a estrutura da GNR, o E2 afirma ser plausível a conciliação desta variável com outras como o volume financeiro das UCO para definição do hiato temporal das auditorias periódicas.

Face às lacunas identificadas até então e tratando-se do IPAI o organismo de referência no que respeita às atividades de auditoria interna a nível nacional, as questões seguintes ao E2 consistiram na aferição da metodologia mais aconselhada para a integração de militares na função de auditores e da disponibilidade para a criação de protocolos. Relativamente à integração de militares nas funções em apreço, foi aferido que numa fase inicial se deve incidir na formação teórica, providenciando assim um conjunto de conhecimentos técnicos e teóricos, nomeadamente nas áreas de Gestão, Contabilidade, Sistemas de Informação e Legislação, nomeadamente Direito Administrativo e Contratação Pública. Numa fase seguinte dar-se-ia a inclusão dos militares nas atividades desenvolvidas, sendo simultaneamente acompanhados por profissionais mais experientes. No que respeita à materialização de protocolos entre a GNR e o IPAI, foi demonstrada clara disponibilidade da parte do IPAI, tendo sido referida a flexibilidade para agilização de atividades de sensibilização nas áreas em apreço. Os protocolos referidos incidirão na formação inicial de auditores, no que respeita ao enquadramento teórico, e na formação de CIA nos quadros da GNR. Relativamente à formação de CIA, E2 referiu que seria de grande interesse para a GNR possuir militares com o certificado de Auditor Interno, ressaltando que dada a complexidade da formação, o mais apropriado seria a formação se limitar às chefias da DCI e da IG.

CONCLUSÕES

Finda a revisão da literatura existente e analisados os conteúdos das diversas fontes de informação preconizadas na presente investigação, urge a produção de conclusões por forma a dar cumprimento aos objetivos da investigação. Assim sendo, no presente capítulo serão apresentadas as respostas às questões levantadas e recomendações para investigações futuras.

A presente dissertação iniciou-se com a revisão da literatura na forma de enquadramento teórico, ao procurar esclarecer, numa fase inicial, os conceitos basilares da investigação, encarando numa primeira fase a Auditoria e Controlo Interno no prisma semântico, seguido da análise das diferentes vertentes que os mesmos podem tomar, com menção em simultâneo das instituições internacionais de referência nas temáticas em apreço. Posto isto, foram analisadas as Normas Internacionais, tendo-se optado pela divisão deste estudo por blocos temáticos, garantindo uma orientação do enquadramento teórico para os critérios utilizados na fase de trabalho de campo. Nesta senda, o enquadramento teórico terminou com a exposição da estrutura das instituições integradas na análise comparativa, além da justificação para a sua escolha como casos de comparação.

Por forma a dar resposta à Pergunta de Partida, importa abordar primeiro a QD 1: **“Quais as principais lacunas do sistema de auditoria e controlo interno da GNR?”**. De modo a dar resposta à questão em apreço, foram utilizados diversos instrumentos e fontes de informação por forma a garantir a aferição das limitações sentidas por todos os intervenientes, independentemente do seu posicionamento relativamente às atividades em apreço.

Ao longo da investigação tornou-se claro que um dos desafios claros do sistema de auditoria e controlo interno é a formação, não só dos auditores, mas também dos militares responsáveis pelas atividades relacionadas com a gestão financeira e logística das unidades. No que respeita aos auditores verificou-se a ausência de qualquer formação específica inicial e plano de formação periódica, como se encontra previsto nas normas internacionais. Esta lacuna para além de apresentar uma dissonância para com o que as normas internacionais expressam, não concorre para o funcionamento ótimo das tarefas a si atribuídas. Não obstante, verificou-se que só cerca de 41% do pessoal afeto às SRLF

tem formação em contabilidade e contratação pública, no caso de civis, ou do Serviço de Administração Militar, adicionando ao facto de apenas 42% dos inquiridos, órgãos de chefia das SRLF, são do Serviço de Administração Militar. Ora esta constatação representa um claro prejuízo no esforço de manutenção do sistema de controlo interno, dado que logo à partida os recursos humanos afetos aos órgãos em apreço não possuem os conhecimentos técnicos para a realização das tarefas a si cometidas. Torna-se ainda possível afirmar que a falta de formação nas áreas basilares de atuação destes órgãos constitui uma lacuna quando, ao analisar os relatórios de auditoria, se verifica que, na sua maioria, as recomendações efetuadas se prendem com matéria cuja formação escasseia como a contabilidade e contratação pública.

Foi ainda possível aferir junto dos militares que uma das maiores limitações sentida por estes se prende como os sistemas de informação em uso, nomeadamente no que respeita à falta de interoperabilidade dos sistemas, o que origina discrepâncias na informação produzida. Neste âmbito, foi ainda verificada a necessidade de formação para a utilização dos sistemas, tendo sido manifestada dificuldade por parte dos militares na operação do mesmo, premissa corroborada pela existência de recomendações recorrentes nos relatórios de auditoria relacionadas com a utilização errada destas ferramentas.

Foi ainda verificada a ausência de sistemas específicos que garantam a capacidade de auditoria contínua. Apesar das potencialidades de sistemas como o GeRFiP e SGRé, nomeadamente no que respeita à monitorização da atividade financeira, a carência de sistemas de informação que possibilitem a auditoria contínua e à distância, assume-se como uma lacuna ao presente sistema de auditoria e controlo interno.

No que respeita à QD2: **“Quais as disparidades entre as instituições versadas na análise comparativa?”**, foi aferida uma multiplicidade de discrepâncias entre as instituições em apreço, abrangendo áreas como as metodologias aplicadas, estrutura organizacional e instrumentos utilizados por forma a permitir a realização das tarefas afetas à auditoria e controlo interno. Ao constituir uma nítida discrepância, a estrutura do sistema de auditoria e controlo interno das instituições em análise difere não só na sua composição como também na dinâmica entre os órgãos afetos a este sistema. Se por um lado a GNR possui dois órgãos com responsabilidade no sistema de auditoria e controlo interno, a IG e a DCI, a dinâmica entre estes assume uma clara distância, vinculado pelo díspar posicionamento organizacional, que inibe as possibilidades de reporte direto. Apesar de se tratarem dos únicos dois órgãos com responsabilidades diretas nas atividades

em apreço, a IG assume-se como o epicentro da atividade de auditoria interna, verificando-se apenas contacto entre estes órgãos aquando de cooperação no âmbito das auditorias multidisciplinares, contacto intermediado pelo Gabinete do Exmo. Comandante do CARI.

O Banco de Portugal, a instituição que demonstra relativa semelhança à estrutura verificada na GNR, tornou-se clara a disparidade quando analisada a dinâmica entre o Conselho de Auditoria e o Departamento de Auditoria. Apesar de tomarem posições orgânicas distintas, o DA possui canais de comunicação direto com os órgãos de Direção, dependendo do Conselho de Auditoria numa ótica meramente técnica. São estes canais que permitem que este órgão comunique diretamente com o Conselho de Administração e com o Governador do BdP, garantindo desta forma independência dos demais órgãos desta instituição.

Em contraste com estruturas anteriores, a *Gendarmerie Nationale* centra todas as competências relacionadas com o sistema de auditoria e controlo interno na Inspeção-Geral da *Gendarmerie Nationale*, órgão diretamente dependente do Diretor Nacional e como raio de ação sobre toda a estrutura da GN.

À semelhança do abordado anteriormente, a formação represente uma grande discrepância entre as instituições, sendo a GNR a única que não contempla um plano de formação inicial e formações periódicas para os auditores. No que respeita à GN e BdP ambos possuem pré-requisitos para a admissão de elementos na função de auditores, sendo estes sujeitos a uma formação inicial em gestão do risco, metodologias de auditoria, familiarização com as ferramentas utilizadas, entre outras, e, certificações em auditoria interna e análise de dados, na GN e BdP, respetivamente. Relativamente à formação periódica, apenas o BdP se encontra em cumprimento das Normas Internacionais, ao contemplar um plano que prevê formações periódicas para os auditores durante 10 a 15 dias úteis por ano, por auditor.

Por fim, de forma a responder à QD 3: **“Que elementos concorrem para a mitigação das lacunas identificadas?”**, ao serem aferidas as lacunas do sistema de auditoria e controlo interno urge a identificação de meios de mitigação destas. Por princípio de oposição, relativamente à lacuna identificada respeitante à falta de formação, a sua mitigação passa pela providência de ações de formação e criação de programas de formação periódicas, tanto aos militares que exercem funções de auditores como aos

restantes militares com responsabilidade no âmbito da gestão financeira e logística das respetivas UCO.

Outro elemento passível de mitigar as limitações identificadas, são os sistemas de informação. Ao se verificar uma limitação do potencial dos sistemas de informação implementados, provocada pelo seu manuseamento errado, torna-se clara a necessidade de formação dos militares que neles operam. Ao longo da investigação tornou-se claro o potencial dos sistemas já implementados, não tendo sido registada a necessidade de mudança dos mesmos por parte dos órgãos de direção. A única reserva perante estes cingiu-se ao facto de não ser possível usufruir de todas as capacidades existentes fruto da inserção insuficiente/ incorreta de informação na fonte, ou seja, nos Centros Financeiros.

Assim, findo o processo de resposta às Questões Derivadas, estão reunidas as condições para dar resposta à Questão Central: **“Quais as estratégias passíveis de potenciar o sistema de auditoria e controlo interno?”**.

Desde logo, tendo sido a temática da formação uma constante ao longo da presente investigação urge a definição de estratégias/ metodologias que a abordem. Foi neste esforço que foi realizado o contacto com o IPAI, na pessoa do Vice-Presidente para a concretização de protocolos de formação. No contacto efetuado ficou clara a possibilidade de criação de um protocolo que contemple duas vertes: a formação inicial dos auditores e a certificação em CIA de militares da GNR. No que respeita à formação inicial, a estratégia a adotar passaria por uma formação técnica e teórica fornecida pelo IPAI numa primeira fase, no qual seriam abordados temas como a Contratação Pública, Direito Administrativo, Gestão, Tecnologias de Informação, entre outras, seguido de um período de adaptação em que os militares seriam enquadrados nas atividades desenvolvidas por profissionais mais experientes. Relativamente à certificação de militares como CIA, foi demonstrada total disponibilidade do IPAI no sentido de concretização do protocolo, com a ressalva de apenas ser considerado adequada a certificação das chefias dos órgãos com responsabilidade no sistema de auditoria e controlo interno.

Relativamente aos sistemas de informação em uso, verificou-se a necessidade do desenvolvimento de plataformas que permitam o intercâmbio de informação entre sistemas, sob pena de ocorrerem incongruências no momento de recolha de dados dos mesmos.

Importa abordar a variável de recursos humanos, nomeadamente no que respeita ao que é apontado como lacuna, a sua escassez. De acordo com as entrevistas realizadas, tem-se verificado um contínuo reforço de recursos humanos no que é a generalidade do dispositivo da GNR, tendo sido apontada como potencial causa para a perceção de escassez de recursos humanos a sobrecarga da UCO, como resultado das descentralizações de procedimentos. Assim sendo, impõe-se uma alteração na estratégia utilizada para colmatar esta lacuna, dado que o reforço de recursos humanos verificado não tem surtido os efeitos pretendidos, idealmente em duas vertentes distintas: (a) a reafecção de pessoal, repensando procedimentos e metodologias por forma a otimizar a realização de tarefas atribuídas e (b) a realização de um estudo que permita aferir quais os procedimentos se demonstram mais eficientes quando centralizados, de forma a permitir um alívio às UCO.

Por último, dada a linearidade do planeamento das auditorias periódicas, verificando que mais de 80% das UCO sofreu 2 auditorias no espaço de 10 anos, é possível observar uma aparente apatia perante as características distintivas de cada UCO. Assim, dada a dimensão e dispersão do dispositivo da GNR, urge a definição de critérios objetivos, que conjugados com a análise de risco permitam adaptar o planeamento das auditorias periódicas. Em conjugação com o aferido nas entrevistas, foi considerado o volume financeiro das UCO, em conjugação com a análise de risco como variável primordial, um critério corpóreo capaz de nortear a periodicidade. Nesta senda, como é possível verificar no Apêndice Q, cada UCO, mediante a sua execução média de Despesa no período de 5 anos, teria um hiato temporal personalizado entre auditorias.

Finda a resposta às Questões Derivadas e de Partida, ao possibilitar o cumprimento dos objetivos propostos desta investigação, surge a necessidade de aprofundar e implementar as estratégias propostas. Com especial referência para o estudo de procedimentos passíveis de serem centralizados, de modo a permitir um alívio às UCO. É ainda recomendada a realização de um estudo ao Manual de Auditoria, implementado em 2021, que pela sua prematuridade não foi abordado com profundidade na presente investigação.

Espera-se que a presente Dissertação contribua para um incremento significativo de produtividade e efetividade no sistema de auditoria e controlo interno da Guarda Nacional Republicana, concorrendo assim para o esforço contínuo da correta afetação dos recursos públicos e, nessa sequência, para uma maior e melhor segurança de todos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*. <https://doi.org/10.1108/02686900610703787>
- Alves, A., & Moreira, J. (2009). Gestão Pública: entre a visão clássica da Administração Pública e o novo paradigma da Governação Pública. *Revista Enfoques: Ciencia Política y Administración Pública*, 11–36.
- Alves, J. J. D. S. (2013). Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português.
- Ammar, T. M., Al Shobaki, M. J., & Abu-Naser, S. S. (2018). *Evaluation and Follow-Up and Their Relationship to the Level of Administrative Transparency in the Palestinian Universities*.
- Axmedjanov, K. (2020). Akhmedjanov Karimjon Normative and methodological regulation of internal audit in the Republic of Uzbekistan. *Архив Научных Исследований*, 1(4).
- Baimyrzaeva, M., & Kose, H. O. (2014). THE ROLE OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS IN IMPROVING CITIZEN PARTICIPATION IN GOVERNANCE. *International Public Management Review*, 15(2).
- Baptista, C. S., & Sousa, M. J. (2011). Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios segundo Bolonha. *Pactor Edições. Lisboa: Lidel*.
- Barbosa, S. N. M. P. (2017). *Conceção de um plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas*.
- Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). *Accounting History Review*, 29(1), 103–139.
- Bogas, E. (2011). *Auditoria e Controlo Interno*. 1–124.
- Bonfim, D., Farinha, L., & Félix, S. (2019). Economics Synopsis Credit and the economy: lessons from a decade of research at Banco de Portugal. *Volume V*, 73.
- Conselho de Prevenção da Corrupção (2009). *Recomendação n.º 1/2009, de 1 de julho*
- COSO. (2013). Internal Control -Integrated Framework Executive Summary. In *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Issue May). Acedido a 06 de abril de 2022 em <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>

- Costa, A. F. da, Pereira, J. M., & Blanco, S. R. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*, 5–6, 201–225.
- Crowe. (2021). *Auditoria interna vs Auditoria externa* | Crowe Portugal. Acedido a 27 de dezembro de 2022 em https://www.crowe.com/pt/insights/auditoria_interna_auditoria-externa-_perceba_as_diferencas
- Duarte, P. F. D. S. M. (2011). *A importância do sistema de controlo interno na definição dos procedimentos de auditoria* (Tese de Doutoramento na FEUC).
- Europeu, B. C. (n.d.). *BCE, SEBC e Eurosistema*. Acedido a 4 de março de 2022 em <https://www.ecb.europa.eu/ecb/orga/escb/html/index.pt.html>
- Fachada, F. J. C. (2014). *Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças* (Tese de Doutoramento na FEUC).
- Faustman, E. M., & Omenn, G. S. (2008). Risk assessment. *Casarett and Doull's Toxicology: The Basic Science of Poisons*, 107–128.
- Ferreira, C. da S. (2019). *Sistema de controlo interno: análise e auditoria* (Dissertação de Mestrado na Universidade dos Açores).
- Francisco, L. C. de A. (2019). *O contributo da auditoria pública para a Good Governance* (Tese de Doutoramento em Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas).
- Freixo, M. (2011). Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas. *Lisboa: Instituto Piaget*.
- Hall, J. A. (2015). *Accounting information systems* (P. Bennet (ed.); 9th Editio). Cengage Learning.
- Hassen, D. A. (2020). Assessment of Associations between the risk Management Role of Internal Audit Function and Its Determinants: A Case Study in south Gondar Zone. *International Journal of Research in Engineering & Management*, 4(1), 1–13.
- Hurley, P. J., Mayhew, B. W., Obermire, K. M., & Tegeler, A. C. (2021). The Impact of Risk and the Potential for Loss on Managers' Demand for Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2795–2823.
- IIA. (2012). *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* (pp. 1–23). Acedido a 29 de abril de 2022 em <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/IPPF>
- ISSAI 1 - Declaração de Lima, Intosai (1977).

- ISSAI 100-Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, Intosai (2013).
Acedido a 8 de março de 2022 em
<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>
- INTOSAI. (2019). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Acedido a 9 de março de 2022 em
<https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/579931faebbd1af091fef23a/1469657594657/3.9++ISSAI+100+-+Fundamental+Principles+of+Public+Sector+Auditing.pdf>
- IPAI. (2019). *Certificações - Manual do Candidato*. Acedido a 30 de abril de 2022 em
https://www.ipai.pt/fotos/gca/certificacoes_iia_manual_em_portugues_2019_1563976631.pdf%0Ahttps://www.ipai.pt/gca/index.php?%0Ahttp://processoseletivo.ifmt.edu.br/media/filer_public/3a/17/3a17ed67-7d58-4533-a1ae-9c943ffb58e/manual_candidato_emi_2018_ifmt
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115–144. <https://doi.org/10.1007/s10997-009-9085-x>
- Joshi, A., Kale, S., Chandel, S., & Pal, D. K. (2015). Likert scale: Explored and explained. *British Journal of Applied Science & Technology*, 7(4), 396. <https://doi.org/10.9734/bjast/2015/14975>
- Kothari, C. R. (2020). *Research methodology methods and techniques*.
- Lankford, W. M. (2022). Benchmarking: Understanding the basics. *The Coastal Business Journal*, 1(1), 8.
- Maria, M., & Magalhães, R. (2017). *Modelo Integrado de Gestão do Risco para o Sector Público Português Estudo de Caso : O Município da Maia Modelo Integrado de Gestão do Risco para o Sector Público Português Estudo de Caso : O Município da Maia Madalena Maria Ribeiro Magalhães* (Dissertação de Mestrado no ISCAP).
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica. In *São Paulo: Atlas*, 143-164.
- Mateus, I. M. F. L. (2020). *A avaliação do desempenho da auditoria interna nas instituições de crédito a operar em Portugal* (Tese de Doutoramento no ISCTE).
- Michta, C. (2017). *L'administration de la preuve en droit pénal français: exemple et pratique judiciaire de la gendarmerie nationale* (Tese de Doutoramento na

- Universidade de Estrasburgo).
- Okodo, D., Momoh, M. A., & Yahaya, A. O. (2019). Assessing the Reliability of Internal Audit Functions: The Issues. *Journal of Contemporary Research in Business, Economics and Finance*, 1(1), 46–55.
- Onescu, L. (2018). Audit And Internal Control Indispensable Tools In Successful Implementation Of Eu Projects. *Internal Auditing & Risk Management*, 52(4), 22–33.
- Pickett, K. H. S., & Pickett, J. M. (2010). *The internal auditing handbook* (Vol. 1058). Wiley Online Library.
- Regulamento de Conselho de Auditoria do Banco de Portugal, (2017).
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. Van. (2005). Manual de Investigação em ciências sociais. col. In *Gradiva*, ed.
- Ramírez, D. C., Castañeda, S. S. P., & Uribe, P. H. M. (2013). Beneficios y problemáticas en la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría en México. *Revista de La Facultad de Ciencias Contables*, 21(40), 95–99.
- Regueira, D. (2015). *A Função de Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana: Estudo de Caso* (Dissertação de Mestrado no ISCAL).
- Robson, C. (2002). *Real world research: A resource for social scientists and practitioner-researchers*. Wiley-Blackwell.
- Rosado, D. P. (2017). Elementos essenciais de sociologia geral. In *Lisboa: Gradiva*.
- Sánchez Fernández de Valderrama, J. L. (2017). *Teoría y práctica de la auditoría: conceptos y metodología*. Biblioteca Hernán Malo González.
- Santos Alves, J. J. (2014). Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. *Lusíada. Economia e Empresa*, 16, 75–104.
- Santos, J., & Saraiva, H. (2016). *Contabilidade pública vs Contabilidade Privada em Portugal*. 55–61.
- Santos, L. A. B., Lima, J. M. M., Garcia, F. M. G. P. P., Monteiro, F. T., Silva, N. M. P., Santos, R. J. R. P., Afonso, C. F. N. L. D., Piedade, J. C. L., Laranjo, P. J. F., & Fachada, C. P. (2019). *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação*.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. Pearson education.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity:

- Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328–360.
<https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Sun, T. (2019). Applying deep learning to audit procedures: An illustrative framework. *Accounting Horizons*, 33(3), 89–109. <https://doi.org/10.2308/acch-52455>
- Suwarno, A. E., Anggraini, Y. B., & Puspawati, D. (2020). Audit Fee, Audit Tenure, Auditor's Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 5(1), 61–70. <https://doi.org/10.23917/reaksi.v5i1.10678>
- The Lima Declaration | IFPP*. (n.d.). Acedido a 24 de janeiro de 2022 em <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>
- Tiruneh, D. T. (2021). The Perspective Of Corporate Governance On The Interactions Of Internal Audit With Managment And Its Impact On The Internal-External Audit Linkages. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 10(3), 51–70. <https://doi.org/10.12775/cjfa.2021.011>
- Tribunal de Contas. (2016). *Manual De Auditoria - Princípios Fundamentais*.
- Vaz, A. T. (2016). A Contabilidade Pública Em Portugal - A Evolução Contabilidade Pública. *XVII Encuentro AECA*, 1–28.
- Viana, L. C. (2015). *SNC– AP: o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Lisboa: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Vilas Boas, M., Gomes, P., & Serra, S. (2019). O Sistema De Controlo Interno No Contexto Da Nova Gestão Pública. *II Congresso Internacional de Contabilidade Pública*.
- .

APÊNDICES

APÊNDICE A– TIPOS DE AUDITORIA

Ao abordar os diferentes tipos de auditoria, é fundamental fazer numa primeira fase a distinção dos dois conceitos macros da mesma, auditoria interna e externa, por forma a enquadrar as diferentes tipologias que esta pode assumir (Tiruneh, 2021). No âmbito da auditoria interna, Onescu (2018) afirma que o ónus se estabelece na garantia perante os gestores que os sistemas e processos existentes na organização/entidade são os adequados para o alcance dos objetivos propostos. Dado o facto do auditor ser parte integrante da empresa, a independência deste no cumprimento das suas funções é fundamental de modo a permitir obtenção de um parecer objetivo e imparcial, garantindo assim que as análises que são feitas resultam numa majoração da performance existente (Crowe, 2019).

Por sua vez a externa é exercida por uma entidade externa e tem por missão o reporte aos administradores da entidade e membros externos à entidade, que sejam partes interessadas da informação por si emanada. Estas ações de auditoria têm como objetivo assegurar a credibilidade dos relatórios financeira emitidos pela entidade auditada (Hurley *et al.*, 2021).

Tendo em consideração a natureza, extensão dos recursos financeiros e humanos e o âmbito das auditorias realizadas o Tribunal de Contas distingue diferentes tipos de auditoria. Assim sendo, mediante as auditorias sejam realizadas no âmbito de fiscalizações concomitantes⁴⁵ ou sucessivas⁴⁶, são distinguidas nas diferentes categorias (Tribunal de Contas, 2016): (a) auditoria financeira, (b) de resultados, (c) de conformidade, (d) combinada e (e) de seguimento. Sendo desde já possível aferir que o Tribunal de Contas faz menção a mais duas tipologias de auditoria para além das primeiras três que são apresentados pelo INTOSAI.

É na ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing* que se encontram vertidas as diretrizes pelo INTOSAI relativamente à auditoria financeira. Segundo o

⁴⁵ Conforme o artigo 49.º, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, consiste numa fiscalização simultânea à realização do ato, visando que o controlo tenha efeitos preventivos e corretivos, sendo traduzido em observações e recomendações emitidas nos relatórios de auditoria.

⁴⁶ Conforme o n.º 1, do artigo 49.º, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, consiste na verificação das contas das entidades, avaliação dos respetivos sistemas de controlo interno e abrangência à legalidade, economia, eficiência e eficácia da aplicação de fundos públicos e recursos financeiros oriundos da União Europeia.

documento referido esta tipologia de auditoria tem como objetivo conferir um elevado grau de confiança na informação financeira emitida pela entidade, aos seus usuários⁴⁷. De modo a atingir o fim proposto a auditoria financeira consiste numa análise da conformidade legal e conceptual das demonstrações financeiras desenvolvidas pela entidade auditada. Por sua vez, o Tribunal de Contas verteu as indicações do INTOSAI no Manual de Auditoria no qual é possível observar o seguinte diagrama descritivo do processo de realização de uma auditoria financeira.

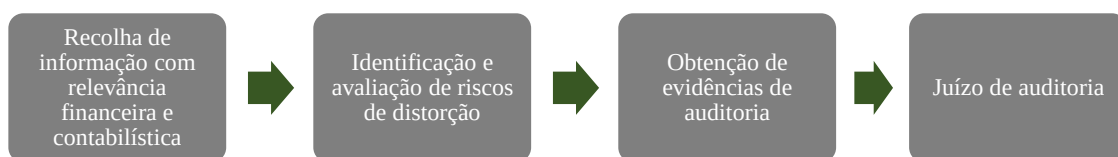


Figura n.º 2 – Diagrama de Auditoria Financeira

Fonte: Elaboração própria com base em Tribunal de Contas (2016)

Segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016), conforme ilustrado na Figura n.º 1, a realização de uma auditoria financeira inicia-se com uma recolha de informação, fase em que têm de ser recolhidas as evidências que serviram posteriormente para suportar o parecer emitido pelos auditores⁴⁸. Na fase de preparação ocorre então a identificação e avaliação de riscos de distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, através da análise das mesmas, da compreensão do ambiente da entidade e do sistema de controlo interno implementado⁴⁹. Por fim, é emitido o juízo na sequência da auditoria realizada, tendo este o objetivo de demonstrar aos utilizadores da informação financeira da entidade auditada o grau de confiança que a mesma merece.

Por sua vez, a auditoria de resultados prevista na ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing* na qual é descrita como a avaliação do desempenho das entidades, avaliando se o emprego dos recursos para o mesmo obedece aos princípios da economia, eficiência e eficácia⁵⁰. Na referida auditoria os auditores devem definir os objetivos da auditoria e formular um conjunto de questões e subquestões a que pretendam

⁴⁷ Conforme ponto 17 da ISSAI 200.

⁴⁸ Conforme ponto 74 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

⁴⁹ Conforme ponto 75 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

⁵⁰ Conforme ponto 9 da ISSAI 300.

obter resposta, assim como formular um conjunto de critérios segundo os quais se deve reger a auditoria, conforme exposto no diagrama seguinte.

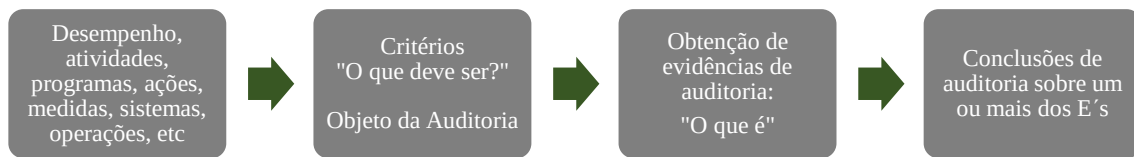


Figura n.º 3 – Diagrama de Auditoria de Resultados
Fonte: Elaboração própria com base em Tribunal de Contas (2016)

Como é possível observar no diagrama acima exposto, após a determinação dos critérios, ou seja, o estabelecimento do que seria a situação ideal, é feita uma análise de qual é a realidade da entidade e quais os procedimentos em curso⁵¹. Finda a análise são emitidas as conclusões e subsequentemente as recomendações a serem implementadas, com o objetivo de catalisar a expressão dos três E's – economia, eficácia e eficiência⁵².

Relativamente à auditoria de conformidade, esta encontra-se prevista na ISSAI 400 – *Compliance Audit Principles*, na qual é descrita como a avaliação independente para aferir se o objeto em análise está em conformidade com as normas identificadas como critérios⁵³, sendo possível observar no diagrama seguinte todo o processo.



Figura n.º 4 – Diagrama de Auditoria Conformidade
Fonte: Elaboração própria com base em Tribunal de Contas (2016)

Como se encontra descrito no diagrama, da auditoria de conformidade resulta um parecer sobre a conformidade dos objetos em análise, sejam estas atividades, operações ou informações, relativamente aos normativos aplicáveis, em vigor⁵⁴.

⁵¹ Conforme ponto 79 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

⁵² Conforme ponto 80 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

⁵³ Conforme ponto 12 da ISSAI 400.

⁵⁴ Conforme ponto 82 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

Dado o ónus da auditoria em apreço, esta pode ser executada de três formas distintas⁵⁵:

- De forma autónoma, sendo analisada a conformidade do objeto com os critérios específicos sendo emitida uma conclusão de conformidade;
- De forma integrada com a auditoria financeira, sendo emitido um juízo de conformidade;
- Associada à auditoria de resultados, quando a conformidade é um dos critérios de análise.

Ao serem analisados objetivos de estudos que sejam transversais a mais do que um tipo de auditoria, são então realizadas auditoria combinadas⁵⁶. Assim sendo, quando o objeto em análise visa as demonstrações financeiras e a sua conformidade com as normas legais, encontramos-nos perante a necessidade de emprego de técnica de auditoria de conformidade associada à financeira. Em tais casos, o juízo de conformidade poderá vir vertido no relatório de auditoria financeira, tendo de ser claramente distinto do juízo de auditoria financeira⁵⁷.

Como forma de assegurar e confirmar a correção de deficiências registadas em auditorias prévias, são então realizadas auditorias de seguimento. Estas visam a averiguação do acolhimento de medidas propostas em relatórios de auditorias prévios com o objetivo de mitigação de irregularidades registadas (Ammar *et al.*, 2018).

Apesar da auditoria e controlo interno serem duas atividades díspares, os testes aos controlos internos realizados durante as atividades de auditoria têm um papel fundamental na delineação de estratégias a seguir (Duarte, 2011).

⁵⁵ Conforme ponto 83 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

⁵⁶ Conforme ponto 84 do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (2016).

⁵⁷ Conforme ponto 147 da ISSAI 4200.

APÊNDICE B – FRAGMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Tabela n.º 2 - Fragmentação da Contabilidade Pública

Tipologia de Instituições	Normativos em Vigor
Maioria das empresas públicas e entidades sem fins lucrativos	Sistema de Normalização Contabilística
Algumas entidades públicas e outras entidades reclassificadas	Normas Internacionais (IAS ⁵⁸ /IFRS ⁵⁹)
Maioria dos serviços públicos e consequentes setores	Plano Oficial de Contabilidade

Fonte: Elaboração própria adaptado de Vaz (2016)

APÊNDICE C – COMPONENTE DO COMANDO DA GNR

Tabela n.º 3 – Componente do Comando da GNR

Comando

Órgãos Superiores de Comando e Direção
Comando Operacional (CO)
Comando de Administração dos Recursos Internos (CARI)
Comando de Doutrina e Formação (CDF)

Comando da Guarda
TGCG
2.ºTGCG
Órgão de Inspeção
Órgãos de Conselho
Secretaria-Geral

Fonte: Elaboração própria, a partir da LOGNR

⁵⁸ IAS – International Accounting Standards.

⁵⁹ IFRS – International Financial and Reporting Standards.

APÊNDICE D – ORGANOGRAMA DO DRF

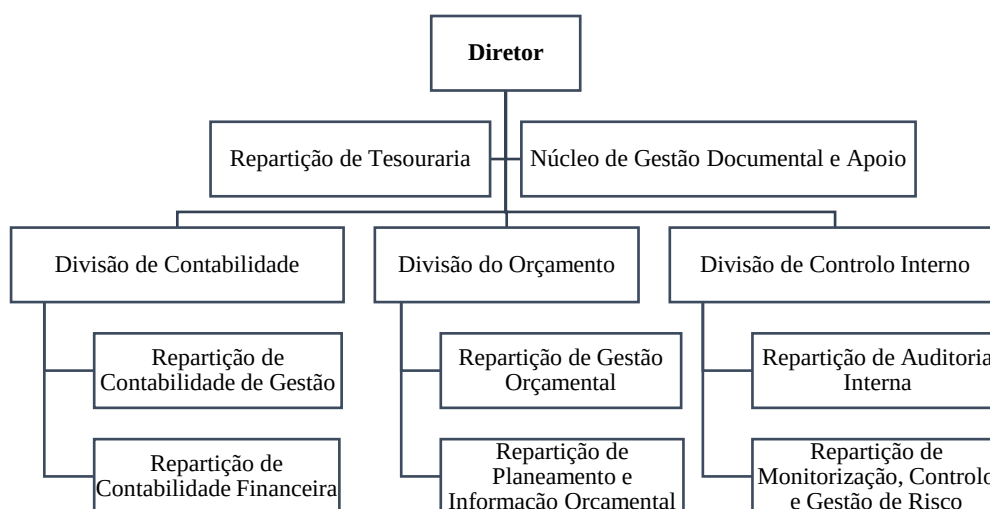


Figura n.º 5– Organograma do DRF

Fonte: Elaboração própria a partir do Despacho N.º 303/ 19-OG

**APÊNDICE E – INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO AOS
ÓRGÃOS DE CHEFIA DAS SECÇÕES DE RECURSOS
LOGÍSTICOS E FINANCEIROS**



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, abril de 2022

Carta de Apresentação

A presente investigação, tem em vista a elaboração da Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana”, no âmbito do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da GNR. Dada a dimensão e dispersão do dispositivo da Guarda Nacional Republicana, é fundamental a implementação e execução de um Sistema de Controlo Interno, que permita a monitorização de uma forma homogénea e consistente ao longo de toda a estrutura.

Neste sentido, a presente investigação incidirá nas áreas de Auditoria e Controlo Interno da Guarda Nacional Republicana, através da análise da sua estrutura e metodologias aplicadas. Findo o processo referido, numa ótica de Benchmarking, será feita similar análise *Gendarmerie Nationale*, por forma a retirar lições aprendidas, e subsequentemente extrapolar quais as vantagens e desvantagens de ambas as estruturas/metodologias de Auditoria e Controlo Interno.

Assim sendo, com a finalidade de recolher informações relevantes e pareceres de especialistas nas áreas supramencionadas, advém a presente entrevista a Vossa Excelência.

Grato desde já pela sua disponibilidade e valioso contributo para a presente investigação.

Atenciosamente,

Carlos Miguel Silva Almeida

Aspirante de Administração Militar da Guarda Nacional Republicana

1. UCO			
Secretaria-Geral da Guarda	☐		
UAG	☐	CT PORTO	☐
CC	☐	CT SANTARÉM	☐
CT AVEIRO	☐	CT SETÚBAL	☐
CT BEJA	☐	CT VIANA DO CASTELO	☐
CT BRAGA	☐	CT VILA REAL	☐
CT BRAGANÇA	☐	CT VISEU	☐
CT CASTELO BRANCO	☐	CT AÇORES	☐
CT COIMBRA	☐	CT MADEIRA	☐
CT ÉVORA	☐	UCC	☐
CT FARO	☐	UAF	☐
CT GUARDA	☐	UNT	☐
CT LEIRIA	☐	USHE	☐
CT LISBOA	☐	UI	☐
CT PORTALEGRE	☐	EG	☐
2. Posto			
Sargento-Ajudante	☐	Tenente	☐
Sargento-Chefe	☐	Capitão	☐
Sargento-Mor	☐	Major	☐
Alferes	☐	Tenente-Coronel	☐

3. Arma ou Serviço					
Cavalaria/Infantaria	☐				
Administração Militar	☐				
Outro	☐				
4. N.º de elemento civis na SRLF					
R.:					
5. N.º de elemento civis com formação em contabilidade pública e/ou contratação pública					
R.:					
6. N.º de militares na SRLF					
R.:					
7. N.º de militares do Serviço de Administração Militar					
R.:					
8. Preencha os itens seguinte, através da escala exposta, consoante o seu parecer relativamente às afirmações.					
	Concordo Totalmente	Concordo	Não Concordo nem Discordo	Discordo	Discordo Totalmente
A formação em contabilidade pública/contratação pública é um requisito fundamental para garantir a realização das atividades previstas dentro do trâmites previstos na legislação e regulamentos em vigor.					
A chefia da SRLF e os profissionais em funções na mesma têm a perceção clara do propósito das auditorias internas que são realizadas.					
É relevante que a chefia da SRLF e os profissionais em funções na mesma tenham a perceção clara do propósito das auditorias internas que são realizadas.					

Os militares que têm responsabilidades individuais no âmbito dos procedimentos de controlo interno têm a perceção clara do propósito dos procedimentos em vigor.					
que exerce funções concorreram para um incremento claro na convergência com a legislação e regulamentos em vigor.					
implementados garantem o cumprimento da legislação da contabilidade pública, garantindo simultaneamente uma maior fiabilidade do registo contabilístico.					

9. Que áreas do conhecimento carecem de formação e contribuiriam para um incremento significativo de produtividade e qualidade das atividades desenvolvidas na SRLF?

R.:

10. Atendendo às seguintes causas, ordene da que represente uma maior repercussão negativa no trabalho realizado, para a menor

- | | |
|----------------------------------|--------------------------|
| Escassez de recursos humanos | ☐ |
| Escassez de recursos financeiros | ☐ |
| Falta de formação | ☐ |

11. De que forma poderiam ser os procedimentos de controlo interno mais eficazes, concorrendo para uma promoção da produtividade e conformidade com os objetivos da GNR e regulamentos em vigor?

R.:

**APÊNDICE F – ENTREVISTA AO CHEFE DA DIVISÃO DE
CONTROLO INTERNO TENENTE-CORONEL MIGUEL REIS**



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, 14 de março de 2022

Guião de Entrevista

Tema: O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Entrevistador: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Almeida

Entrevistado: Tenente-Coronel Miguel Reis

Objetivos:

- Aferir metodologias e procedimentos no âmbito da Auditoria e Controlo Interno, em utilização na Guarda Nacional Republicana.

1.Considera que o número de auditores existentes na Divisão de Controlo Interno é o adequado para o cumprimento das atividades previstas?

Pelo ANEXO G (ao Despacho N.º 303/19-OG) – «Quadro Orgânico de Referência do Comando da Administração dos Recursos Internos», podemos identificar que o efetivo projeto para a Divisão de Controlo Interno contempla um Tenente-coronel como Chefe de Divisão e, por Repartição os seguintes efetivos: • Repartição de Monitorização Controlo e Gestão de Risco – 1 Major como Chefe, 2 Capitães, 2 Sargentos-Chefes, 3 Sargentos-Ajudantes, 1 Primeiro/Segundo Sargento e um Cabo-Mor; • Repartição de Auditoria Interna – 1 Major como Chefe, 1 Capitão, 1 Sargento-Mor e 1 Sargento-Chefe. Totalizando assim quinze militares. No entanto, atualmente a Divisão conta com um Tenente-coronel (Chefe de Divisão), dois Capitães (Chefes de Repartição), um tenente, dois Sargentos-Chefes, três Primeiros-Sargentos, um Segundo Sargento e um Guarda. Identifica-se, portanto, um défice de quatro militares, não olhando ao posto previsto para cada função.

2.Está previsto o reforço de recursos humanos?

Expecta-se que, após a remodelação do Curso de Formação de Sargentos, a abertura de Curso de Formação de Guardas e o Curso de Formação de Guardas de Administração venham a contribuir com novos efetivos para a Divisão. Porém, tal informação não é certa e tudo depende da distribuição feita pelo Departamento de Recursos Humanos (DRH/CARI).

3.Caso exista, de que forma é colmatada a escassez de recursos humanos?

A ausência de RH e à falta de RH com as competências expectáveis para as funções leva a que seja necessário definir prioridades para todos os desafios colocados à Divisão, à necessidade de formação interna e externa para colmatar falhas de conhecimentos e, ainda, à definição de objetivos realistas que não coloquem em causa a atividade e imagem institucional.

4.Considera que a dependência hierárquica da DCI no Departamento de Recursos Financeiros coloca em causa o princípio de independência?

Toda a atividade realizada pela Divisão de Controlo Interno está devidamente autorizada pelo Exmo. TGCG. Acresce ainda que, pelo aditamento do artigo 12.º-A, pelo

Decreto-Lei n.º 7/2021, de 18 de janeiro, ao Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de novembro, cita-se “O Departamento de Recursos Financeiros assegura de forma permanente o apoio direto ao comandante-geral, sendo responsável pela administração e gestão financeira, pela coerência, integridade institucional e funcional do sistema de informação financeira da Guarda, garantindo a disponibilização equilibrada de recursos financeiros para as diferentes atividades.” Neste sentido, a questão da independência não se coloca.

5. Quais considera que seriam as consequências de uma alteração da estrutura existente, em que a DCI passaria a estar dependente do Comandante-Geral?

O facto de a DCI passar para a dependência do Exmo. TGCG, iria obrigar a um reforço considerável de RH uma vez que, perceba-se, a sua atuação passaria de uma área limitada (financeiro-logística) para um largo espectro de matérias. Sugere-se que, antes de ser adotada tal medida, seja equacionado o verdadeiro objetivo desta unidade orgânica flexível e, ainda, o custo benefício de tal medida quando comparada, por exemplo, à externalização do processo de auditoria (garantindo, sempre, a confidencialidade de todo o processo).

6. A Divisão de Controlo Interno realiza auditoria a todas as áreas da GNR? Nomeadamente na área operacional, financeira, logística e gestão de recursos humanos?

Compete à DCI, no âmbito do artigo 12.º do Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de novembro, e nos termos do artigo 29.º do Despacho n.º 1292/2020, de 13 de janeiro, cita-se “Realizar auditorias no âmbito da administração financeira da Guarda, e colaborar com os órgãos de inspeção internos e externos.”

7. As auditorias abrangem todas as Unidades e Subunidade da Guarda?

Não.

8. De que forma é colmatada essa lacuna?

Anualmente é submetido à consideração superior do Exmo. TGCG uma proposta de Unidades, Comandos e Órgãos a serem auditados pela DCI/DRF. No entanto, perceba-se que, de acordo com os normativos elencados na questão 6., a DCI deverá efetuar auditorias apenas aos órgãos na dependência técnica do DRF, nos termos do Regulamento

para a Gestão de Recursos Financeiros da GNR, aprovado pelo Exmo. TGCG através do Seu Despacho n.º 121/11-OG, de 13 de dezembro, nomeadamente, às Secções de Recursos Logísticos e Financeiros, Repartição de Tesouraria e Repartições de Administração de Recursos Internos, de todas as UCO da GNR.

9. São realizadas auditorias periódicas aos Unidades, Comandos e Órgãos? Se sim, qual o critério de periodicidade?

Consoante a capacidade e disponibilidade de recursos humanos para a realização de auditorias, é feita uma coordenação entre o Departamento de Recursos Financeiros e o Gabinete do Comandante do CARI, no sentido de coordenar as Auditorias Financeiras e as Auditorias Multidisciplinares, garantindo assim, um leque mais abrangente de UCO a auditar por ano. Em média, são efetuadas 4 auditorias financeiras e 4 multidisciplinares, por ano.

10. De que forma é realizado o reporte por parte das Unidades, Comandos e Órgãos, e qual a periodicidade?

As UCO com centros financeiros gestores devem prestar contas ao DRF todos os meses, no entanto, esta questão versa mais o controlo interno do que a área de auditoria interna propriamente dita.

11. Considera que os auditores em funções são dotados das capacidades multidisciplinares para auditar todas as áreas de abrangência? Se não, de que forma é colmatada essa lacuna?

Dependendo do seu percurso na Guarda, cada militar poderá ter mais valências em determinada área. Nesse sentido, o CARI coordena as Auditorias Multidisciplinares, procurando assim garantir a presença de, pelos menos, um militar com experiência na respetiva área a auditar (financeira, logística ou recursos humanos).

12. Considera que as estruturas auditadas têm uma perceção clara do propósito das auditorias a que são sujeitas, assim como dos procedimentos de reporte a que estão sujeitas periodicamente? Julga que é de relevância que as estruturas auditadas tenham a perceção referida?

Antes do início dos trabalhos de auditoria, é feita uma reunião com os Comandantes/Chefes/Diretores das UCO a auditar, contando com a presença dos respetivos Comandantes/Chefes das subunidades, no sentido de os sensibilizar para tal facto. Ou seja, demonstrar que a ação que será desenvolvida tem o propósito único de garantir a atuação de acordo com normativo legal em vigor e as diversas instruções internas, e nunca para prejudicar alguém. Poder-se-á dizer que as auditorias têm um escopo essencialmente didático.

13.A informação resultante das auditorias e procedimentos de controlo interno contribuem para assessorar no processo de tomada de decisão?

Sim.

14.De que forma a informação recolhida é integrada no modelo de gestão?

Atendendo ao facto de que a GNR é, por definição, uma força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas, a decisão final passará sempre pelo comandante/chefe/diretor em causa. Neste sentido, poder-se-á dizer que a informação resultante das auditorias será sempre considerada pelos militares responsáveis por assessorar o seu comandante/chefe/diretor, sensibilizando-o para a forma legalmente mais correta para cumprir o seu desiderato.

15.Qual é o seu parecer relativamente à integração dos dados obtidos no decorrer das auditorias e procedimentos de controlo interno, no modelo de gestão da GNR?

Importa destacar que, apesar de a decisão final ser sempre do comandante, os relatórios de auditoria são colocados à consideração do Exmo. TGCG, sobre os quais, é exarado o seu despacho. Assim, uma vez que uma recomendação seja vertida num relatório e o mesmo esteja despachado pelo Exmo. TGCG, será para acatar impreterivelmente da intenção contrária do órgão auditado.

16.Existe algum manual de procedimentos/ orientações aprovadas que orientem as atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria interna?

Sim.

17.Considera que existem lacunas nas orientações existentes? Qual a periodicidade de revisão das mesmas?

O manual de auditoria financeira foi aprovado em 2021, pelo que, o seu histórico aplicacional é ainda reduzido. Serão necessárias mais ações de verificação para que se possam tecer quaisquer afirmações que remetam para a necessidade da sua revisão.

18.Existe algum pré-requisito para a escolha dos militares que irão desempenhar funções de auditores?

Não.

19.Considera que a existência de pré-requisitos, nomeadamente no âmbito da formação, contribuiria para o melhor desempenho de funções?

Considero que sim. No entanto, a escassez de recursos humanos, realidade na maioria dos organismos públicos, aliada à necessidade de conjugação dos interesses pessoais com os interesses do serviço nem sempre permitem que as pessoas certas estejam no lugar certo.

20.Os militares que desempenham funções de auditores têm alguma formação específica na área?

Sim. Porém, existe a necessidade de recorrer à autoformação, em prejuízo do tempo pessoal, para que tais conhecimentos sejam adquiridos.

21.Existe algum plano de formação inicial para os militares recém-ingressados nas funções de auditores?

Não.

22.Quais as áreas que considera de relevância que fossem abordadas numa formação específica para militares recém-ingressados nas funções de auditores?

As áreas seriam: contabilidade pública, direito administrativo, fiscalidade, contratação pública e, por fim, auditoria financeira.

23.Quais as áreas que considera, que a serem aprofundadas através de formação, contribuiriam para um incremento significativo de produtividade e qualidade das atividades desenvolvidas?

Todas as referidas anteriormente, uma vez que, com o passar do tempo, mesmo que todos os militares tenham formação nas áreas identificadas anteriormente, existirá sempre a necessidade de proceder à atualização de conhecimentos, essencialmente, na área de fiscalidade e contratação pública.

24.Existe algum programa de formação periódica?

Não.

25.Existe perspectiva para criação de um programa de formação periódica?

Não.

26.Qual o hiato temporal do Plano de Auditoria? Considera adequada a periodicidade?

Sem fazer interpretação extensiva diria que, não há hiato temporal do Plano de Auditoria, o mesmo é anual e tem sempre execução total.

27.O planeamento das auditorias é baseado no risco?

Sim.

28.Quem faz a análise de risco? Qual a periodicidade e metodologia?

A análise do risco é feita por duas entidades, essencialmente, Inspeção da Guarda e pelos órgãos de direção na dependência do CARI. A periodicidade do risco analisado no Plano de Prevenção de Risco de Corrupção e Infrações Conexas (IG) é revisto sempre que tal se justifique, a última versão publicada é de 2016 e encontra-se atualmente em atualização. A análise produzida pelo DRF/CARI é de periodicidade anual e tem por base os dados recolhidos pela Divisão de Controlo Interno.

29.Qual considera ser a maior lacuna do planeamento das auditorias?

A fase de planeamento de uma auditoria é mais complexa no caso de ser um organismo externo a fazer tais diligências, do que no caso concreto das auditorias internas.

Isto, porque grande parte dos trabalhos desenvolvidos no planeamento de uma auditoria versam a recolha de dados sobre o organismo, métodos de trabalho, processos e procedimentos implementados, medidas de controlo interno ativas e passivas, fluxo de trabalho, entre outros aspetos que, ao serem trabalhados por alguém que pertence à estrutura da Guarda, são mitigados logo de início, por já terem conhecimento de todos estes aspetos. Assim, a maior lacuna do planeamento das auditorias internas desenvolvidas na Guarda, será a falta de estudo pelas particularidades de cada UCO. Relembre-se que, nos últimos anos, a GNR tem adquirido diversas competências e valências que, há cinco anos atrás (longo prazo) não tinha. No entanto, continua a ser feita uma abordagem generalizada e ausente de particularização.

30.Existe participação dos stakeholders na definição do plano de auditoria, nomeadamente Chefias de Direções/ Departamentos ou Comandantes?

O plano de auditoria é idêntico para todas as auditorias. Nomeadamente, levantamento de procedimentos, análise documental, verificação da execução das tarefas, ensaio com simulação, entrevistas e questionário.

31.A Divisão de Controlo Interno tem envolvimento na identificação e avaliação do risco?

Sim.

32.De que forma decorre a participação desta Divisão na identificação e avaliação do risco?

A IG solicita contributos ao DRF, no âmbito do risco financeiro. Quem dá resposta a essas solicitações é a DCI/DRF. Grande parte da avaliação tem por base os relatórios de verificação dos Processos de Prestação Mensais de Contas e dos relatórios de Auditoria no âmbito Financeiro.

33.O sistema informático em utilização para a auditoria interna corresponde às necessidades? Quais as lacunas do mesmo?

Não existe um sistema próprio para tal efeito.

34.No âmbito da auditoria é tirado proveito das vantagens das tecnologias e informação para melhorar as atividades realizadas, na plenitude do seu potencial?

A única informação tecnologicamente recolhida é extraída do GeRFiP e do SGRé/GNR, que, por si só, já permitem uma análise bastante aprofundada da atividade administrativa da UCO.

35.É utilizada alguma ferramenta que permita a auditoria de forma automática e à distância? Se não, existe perspetiva para a implementação de alguma ferramenta que permita as potencialidades referidas?

Em boa verdade, só existe necessidade de marcar presença física nas UCO a auditar para verificar como são executadas as tarefas por parte dos militares envolvidos nos processos de receita e despesa. Tudo o resto é possível verificar através dos dados extraídos do GeRFiP e à documentação solicitada, em formato digital.

36.De que forma é feita a coordenação com a Inspeção da Guarda, de modo a impedir a redundância das auditorias realizadas?

A coordenação é garantida através do Gabinete do Exmo. Comandante do CARI.

37.De que forma ocorre a colaboração com entidades responsáveis pela auditoria externa, e qual o departamento responsável pelo contacto?

Por imposição legal, pelo princípio da transparência administrativa e pelo dever de colaboração, existe uma total abertura e disponibilidade para colaborar com os órgãos de auditoria externa. Por norma, sempre que existem pedidos/mandatos de auditoria externa, o DRF é constituído como POC para tais efeitos.

38.De que forma é feita a avaliação periódica das atividades de auditoria interna?

Avaliação por parte do Exmo. Comandante do CARI, sendo utilizados os indicadores previstos no Quadro de Avaliação e Responsabilização.

39.Quem é a entidade responsável pela avaliação das atividades de auditoria interna?

Atualmente, toda a atividade de auditoria interna, no âmbito financeiro é unicamente coordenada pelo Exmo. Comandante do CARI.

40.Existem indicadores de produtividades para as atividades em apreço? Quais?

Sim, os previstos no QUAR, nomeadamente, a confrontação das atividades planeadas e com aquelas que foram efetivamente executadas.

41.Considera que são implementados canais de relato, autoridades e responsabilidades adequadas para a prossecução dos objetivos da Guarda? Se possível, identifique exemplos.

Como referido anteriormente, todos os relatórios são submetidos à consideração do Exmo. TGCG e que, para todos os efeitos, as recomendações daí resultantes são para implementação imediata ou, no mais curto espaço de tempo possível.

42.De que forma ocorre a responsabilização de indivíduos pelas atribuições individuais na estrutura de controlo interno?

Como foi explicado, o objetivo das auditorias internas é evitar que as ações erróneas tenham efeitos nefastos no funcionamento ou nas demonstrações financeiras, contabilísticas ou orçamentais relatadas. Isto, sempre uma perspetiva didática. Mesmo que o objetivo fosse contrário, tendo um escopo puramente sancionatório, internamente apenas podem ser apuradas responsabilidades disciplinares. Só o Tribunal de Contas pode aplicar responsabilidades financeiras sancionatórias e/ou reintegratórias, nos termos da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

43.Estão definidos testes que permitam aferir o estado dos diferentes componentes integrantes do controlo interno?

Sim.

44.Considera que são identificados e comunicados de forma tempestiva potenciais deficiências detetadas, de modo a mitigar os efeitos no conjunto de procedimentos implementados?

Atendendo aos meios disponíveis para esse efeito, sim. Se poderia ter uma abrangência superior, será um caso a considerar, tendo sempre em conta o custo benefício de alocar mais recursos à vertente “reativa” em detrimento da vertente “proactiva”.

45. Quais os principais aspetos que podem potenciar o sistema de auditoria e controlo interno da GNR?

Podem existir todos os meios materiais que, doutrinariamente, forem necessários, porém, se não existirem recursos humanos capazes de os utilizar e perceber o alcance de tais tarefas, nada valerá a pena. Assim sendo, os principais aspetos que podem potenciar o sistema de auditoria e controlo interno da GNR serão os recursos humanos, a formação dos mesmos, a constante atualização formativa e a garantia de independência e da imparcialidade nos resultados destes sistemas.

**APÊNDICE G – ENTREVISTA AO EXMO. MAJOR-
GENERAL PASCAL CHAMPION - *GENDARMERIE NATIONALE***



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, 14 de março de 2022

Guião de Entrevista

Tema: O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Entrevistador: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Almeida

Entrevistado: Exmo. Major General Pascal Champion *Gendarmerie Nationale*

Objetivos:

- Aferir metodologias e procedimentos no âmbito da Auditoria e Controlo Interno, em utilização na *Gendarmerie Nationale*.

1.What is the number of auditors in the Inspection Générale de la *Gendarmerie Nationale*? Do you consider that number is adequate for the activities conducted?

The Inspection Générale de la *Gendarmerie Nationale* (IGGN) currently has 53 auditors. YES, this number is generally sufficient for the activities carried out.

2.If so, how is the shortage of human resources made up for?

If a lack of human resources occurs, it is compensated either by revising the priorities and postponing some audits, or if necessary, by increasing the working time for a given period. We can also call on an external IGGN resource to obtain expertise.

3.How does direct reporting to the Director-General of the GN contribute to the independence of the IGGN?

The IGGN is responsible for ensuring the implementation of the instructions of the Minister of the Interior and the Director General of the National Gendarmerie. No other gendarmerie authority can give instructions to the head of the IGGN. The head of the IGGN derives his powers from articles D. 3122-12 to 14 of the Defense Code. His position outside the hierarchical chain, the fact that he does not strictly speaking exercise command outside the inspection itself and his profile as an experienced general officer in his last position, constitute guarantees of proven independence. As a result, the head of the IGGN has been assigned over time and following the evolution of regulations, new responsibilities, in line with his natural scope of action.

4.Are there any auditing and internal control structures besides the IGGN in specific areas? If so, how is the coordination between them conducted?

IGGN is the sole internal audit structure of the gendarmerie. Many other gendarmerie entities are responsible for internal control. To coordinate audit and internal control, the IGGN relies on the following mechanisms: - The official internal audit methodology which requires rigorous coordination for each audit - Relevant regulations - Management and command meetings at national level - The French approach to auditing implies respect of contradictory debate (which is not the case for inspections) and therefore that the recommendations are accepted by the auditee. Risk management is a method of governance that relies on two complementary functions: internal control and internal audit. Internal control is a process implemented by management and employees.

It is ensured by staff working at all levels of the gendarmerie. Complementary, internal audit is an independent and objective activity that assesses the level of maturity of internal control. Using a systematic and methodical approach, it helps Gendarmerie to achieve its objectives by evaluating the risk management processes and making proposals to improve their effectiveness. Internal control, as risk management tool, is exercised at three levels which complement each other in a coherent manner. However, for some activities, this may include an additional level. 1. First-level internal control is the responsibility of each military or civilian personnel, regardless of their place in the hierarchical chain, for the direct management of their activities and those of their subordinates. It is exercised continuously and takes three distinct forms: - self-assessment: each personnel, military or civilian, controls their own operations. It can refer to a self-checking list. In addition, the internal control of the territorial units will be based on the self-checking grids made available to field units thanks to a self-checking information system (SIAC). These questionnaires allow, beyond the professionalization of the method, a substantial saving of time and the deployment of a continuous internal control; - mutual control: a staff can control the operations carried out by another staff in application of directives defined by the unit commander or the head of the entity. This control is based on the principle of segregation of duties; - supervisory control: the unit commander or head of formation controls, directly or a posteriori, the operations carried out by his subordinates. This action makes it possible to ensure that the internal directives are taken into account in a correct manner. It is therefore up to each hierarchical level to put in place a system for controlling the risks related to the activities of its entity, described in a memorandum. 2. Second-level internal control is the responsibility of the commander of the administrative formation, and of the directors, heads of mission or department in central administration. Each director, head of mission and department of central administration and each commander of administrative formation is responsible for the organization of internal control for its functional scope as well as within its subordinate units or formations. It is responsible for appointing a “Risk management and internal control” correspondent responsible for leading and coordinating the risk management and internal control policy within its entity. This will involve producing a risk map, defining systems to provide reasonable assurance of the achievement of objectives and implementing formalized action plans traced in a permanent auditability file. In his missions, he relies on the referents of the functional chains in the specific fields. This correspondent benefits from

the methodological support of the STGN –transformation service-. He sends the risk mapping of his entity to the head of the STGN, risk director, once or twice a year.

5.Do the activities developed by IGGN cover the entire spectrum of GN activity? Namely, in the operational, financial, logistics and human resources management areas?

YES, the entire spectrum. Indeed, the term “general” placed after Inspection testifies to the change of format. Constituted at the beginning of the only Technical Inspection (I.T.), its only mission was to conduct the judicial investigations relating to the personnel of the gendarmerie. The year 2002 marked a first turning point with the creation of the National Gendarmerie Inspectorate (IGN). The IGN was made up of the IT and the inspection for the administration and the service of the gendarmerie (IASG). The missions of this new entity then extended: it became competent not only for judicial and administrative investigations but also for the inspection and control of the service. In addition, an audit office was created within IGN. In 2009, the organic attachment of the National Gendarmerie to the Ministry of the Interior gave birth to the organization currently in force. The General Inspectorate of the National Gendarmerie (IGGN) is structured in such a way as to be part of the inspection system of the Ministry of the Interior. This integration and the nature of the missions to be carried out lead the IGGN to work in collaboration with the General Inspectorate of Administration (IGA) and the General Inspectorate of the National Police (IGPN). From an organic point of view, the IGGN reports directly to the Director General of the National Gendarmerie.

6.To which organizational level are audits conducted by the IGGN?

The audits are mainly conducted at the level of administrative training (gendarmerie region, specialized gendarmerie, schools), but regularly concern GD groups (department level and assimilated units). The IGGN carries out essential control missions for an organization of more than 130,000 personnel. It verifies the application of laws, regulations, and directives. It identifies the risks faced by the gendarmerie in its organization, administration, and logistics. It makes the appropriate recommendations. At the national level, it also conducts audits at the request of the Director General of the National Gendarmerie or jointly with the General Inspectorates and Ministry Inspectorates (IGA, IGPN) at the request of MININT and other State administrations

(IGJ, IGAS , IGF)). It is associated with the reflections of the central administration on the modernization and reforms of the State systems relating to security.

7.Are periodic audits of the territorial divisions performed? If so, what is the periodicity criteria?

YES, for example Support audits for the benefit of administrative training every 3 years. The objective of these audits is to provide technical support to major commanders such as regional gendarmerie commanders, school commanders or commanders of specialized gendarmeries, when they take up their duties, by drawing up an inventory (forces, weaknesses, and prospects for improvement) of their training, in order to give them all the information they need to draw up an action plan. Other thematic audits are subject to specific schedules.

8.Do you consider that incumbent auditors have the multidisciplinary capabilities to audit all areas of coverage? If not, how is this gap filled?

The incumbent auditors do not individually have the multidisciplinary capabilities to audit all areas, but they do collectively. Despite everything, the auditors have a broad and in-depth experience of the Gendarmerie service. To avoid a lack of skills, several strategies are implemented: choice of the auditor according to his skills and the area to be audited, composition of multidisciplinary teams, occasional solicitation of other IGGN departments. Auditors can also benefit from additional training (IGPDE, CFMD, IFACI, internal IGGN).

9.Do you consider that the audited structures have a clear perception of the purpose of the audits they are subject to, as well as of the reporting procedures to which they are periodically submitted? Do you think it is relevant that the audited structures have this perception?

The audited structures almost always have a clear perception of the purpose of the audits to which they are subject, as well as the reporting procedures to which they are periodically subject, because the audit methodology used requires that the objectives of the audit be explained, its organization, its limits. It is essential that the structures audited have this perception. The auditors must organize a kick-off meeting with the audited structures at the start of the audit. The purpose of this meeting is to materialize the official

start of the mission and to explain its content, scope, and methods. It is essential for the audit to be perceived as a truly partnership approach and for the audited entity to experience the audit as much as possible as a process to which it can contribute rather than as a procedure imposed on it. There are reference documents that provide the general framework for an audit engagement: - IGA methodology on internal audit - IGA methodology on the evaluation of local security policies - Gendarmerie methodology on the flash audit - Methodology of the gendarmerie on the follow-up of audits Finally, the prior distribution of the audit mandate to all auditees makes it possible to give a clear perception of the purpose of the mission to which they are subject.

10.Does the information resulting from audits and internal control procedures contribute to assist in the decision-making process?

Yes.

11.How is the information collected integrated into the management model?

The IGGN has capacities that allow it to have a fine and precise knowledge of the gendarmerie, its organization and its modes of action because it conducts audits to inform the DGGN on various subjects. All of the work it carries out translates into a number of recommendations that allow the central administration to change regulations, adopt new organizational practices, draw up directives for units, or even redirect its own thoughts. Beyond the audit mandates it receives, the IGGN also benefits from a power of initiative which allows it to engage in legal or prospective reflections for the attention of the high hierarchy of the gendarmerie, which retains full latitude to exploit them.

12.What is your position on the integration of the data obtained during the audits and internal control procedures in the GN's management model?

The IGGN has capacities that allow it to have a fine and precise knowledge of the gendarmerie, its organization, and its modes of action because it conducts audits to inform the DGGN on various subjects. All the work it carries out translates into a number of recommendations that allow the central administration to change regulations, adopt new organizational practices, draw up directives for units, or even redirect its own thoughts. Beyond the audit mandates it receives, the IGGN also benefits from a power of initiative

which allows it to engage in legal or prospective reflections for the attention of the high hierarchy of the gendarmerie, which retains full latitude to exploit them.

13.Are there any formalized procedures manuals/ guidelines that direct the activities developed within the scope of internal auditing?

Yes.

14.Do you consider that there are any lacunae in the existing guidelines? How often are they reviewed?

There are no lacunae in the existing guidelines. They are generally reviewed every 5 years.

15.Are there any prerequisites for the selection of personnel who perform auditors' duties?

Yes.

16.What are the prerequisites?

Relevant experience and qualifications in relation with the areas they will audit.

17.Do the personnel who perform audit duties have any specific training in the area?

Yes

18.Is there an initial training plan for personnel newly entering auditor positions?

Yes

19.How is the training carried out and what areas are covered?

Personnel newly entering auditor positions have several modules, at least 2 weeks. Areas covered are: principles of risk management, methodology of audit, internal audit and internal control in gendarmerie, different types of audits, presentation of references and toolkit, best practices, lessons learned.

20. Which areas do you consider important to be covered in a specific training for newly appointed auditors?

Principles of risk management, methodology of audit, internal audit and internal control in gendarmerie, different types of audits, presentation of references and toolkit, best practices, lessons learned.

21. Which areas do you estimate that further training would contribute to a significant increase in productivity and quality of the activities developed?

None.

22. Is there a periodic training program?

No.

23. Is there any prospect of creating a periodic training program?

No.

24. What is the timeframe of the Audit Schedule? Do you consider the periodicity adequate?

Generally 4 months, for classical audits. This periodicity is adequate.

25. Is the audit programming risk-based?

Yes.

26. Who does the risk analysis? What is the periodicity and methodology?

Heads of divisions, generally on annual basis.

27. Is there stakeholder participation in the definition of the Audit Plan, namely Regional Commanders or Department Directors?

Yes.

28. Is the Division responsible for audit and internal control involved in risk identification and assessment?

Yes.

29. In what way is this Division involved in the identification and assessment of risk?

This is included in working methods.

30. Does the IT system in use for the internal audit meet the requirements? What are its deficiencies?

Yes. No deficiencies identified.

31. In the context of auditing, are the advantages of technology and information used to improve the activities performed, to the fullest extent of their potential?

Basically, yes.

32. Is there any software that allows for automatic and remote auditing? If not, is there any prospect of implementing a system that allows the referred potentialities?

Yes, there are softwares for automatic and remote auditing in some areas.

33. How does the cooperation with entities responsible for external auditing take place, and which department is responsible for the contact?

The cooperation with entities responsible for external auditing takes place both on regular basis and as needed, among others in line with interministerial procedures (Prime Minister). IGGN is responsible for the contact.

34. How is the periodic evaluation of the internal audit activities performed?

External assessments should be conducted at least every five years by a qualified, independent assessor or team from outside the organization.

35. Who is the entity responsible for evaluating the internal audit activities?

State internal audit harmonization committee

36. Are there productivity indicators for the activities under consideration? Which ones?

Yes, for instance new procedures related to follow-up of recommendations

37. Do you consider that adequate reporting channels, authorities and responsibilities are in place to promote the GN's objectives? If possible, identify some examples.

Yes, for instance public report of activity carried out by IGGN (<https://www.interieur.gouv.fr/Publications/Rapports-de-l-IGGN>)

38. How does the responsabilization of individuals for their individual attributions in the internal control structure occur?

The gendarmes and more particularly their actions are therefore subject to different forms of control. Responsible for the execution of their missions and depositaries of exorbitant obligations related to their status and military status, they receive training that encourages self-control individual and collective behavior. As in all professions, the employer, that is to say the hierarchical superior, is responsible for the interests of his employees. Labor Code, Code of Defense and Internal Security Code attribute to the hierarchical chief a power of direction, control and, where appropriate, sanctions.

39. Are there tests in place to assess the status of the different components that make up the internal control structure?

Yes.

40. Do you consider that potential deficiencies detected are identified and communicated in a timely manner, in order to mitigate the effects on the set of procedures implemented?

Yes.

41. What do you consider to be the greatest potentialities of the audit and internal control system of the GN?

Based on a constitutional principle which states that "society has the right to hold any public official accountable for its administration" (article 15 of the Declaration of the Rights of Man and of the Citizen), the work of the IGGN aims to guarantee that the action carried out by the gendarmerie is based on a security objective and on a clearly established

ethical basis. With this in mind, the IGGN carries out expert missions, audits, evaluations and inspections that its supervisory authorities entrust to it, but also investigations in the most serious cases, administrative or even judicial, if the magistrates so require. decide. The conclusions it renders and the recommendations it makes translate into decisions taken by these same authorities to correct or improve the public service. The IGGN thus guarantees the conformity of the action of the national gendarmerie.

**APÊNDICE H – ENTREVISTA AO CHEFE DO
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA DO BANCO DE PORTUGAL**



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, 14 de março de 2022

Guião de Entrevista

Tema: O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Entrevistador: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Almeida

Entrevistado: Chefe Departamento de Auditoria do Banco de Portugal

Objetivos:

- Aferir metodologias e procedimentos no âmbito da Auditoria e Controlo Interno, em utilização no Banco de Portugal.

1.Como responsável pelo Departamento de Auditoria, considera que o facto de o Departamento de Auditoria reportar diretamente ao Governador do BdP e aos órgãos de Conselho, contribui para a preservação da independência do Departamento?

O reporte ao Senhor Governador é fator primordial na preservação da independência da função auditoria interna, em virtude do estatuto que detém como máxima figura na estrutura organizativa do Banco de Portugal. Outro aspeto igualmente relevante para assegurar a independência da função é o reporte independente e o acesso direto e sem restrições da auditoria interna ao Conselho de Auditoria do Banco.

2.Qual o número de auditores em funções no Departamento de Auditoria? Considera esse número adequado para a realização das atividades atribuídas? Caso exista, de que forma é colmatada a escassez de recursos humanos?

Dispomos de 15 auditores internos, incluindo coordenação. Adicionalmente, dispomos de dois outros auditores especialmente dedicados a funções relacionadas com metodologias, avaliação de qualidade e relacionamento a Comissão de Auditoria Interna do Sistema Europeu de Bancos Centrais e Entidades Nacionais de Supervisão. A escassez de recursos humanos ou de competências técnicas específicas pode ser pontualmente colmatada, mas de forma muito limitada, com recurso à contratação externa de serviços de out-tasking/outsourcing.

3.Existe mais alguma estrutura responsável pela auditoria e controlo interno para além do Departamento de Auditoria? Se sim, de que forma ocorre a coordenação entre os mesmos?

A auditoria interna posiciona-se como 3.^a linha de defesa. Ao nível da 2.^a linha de defesa, existem estruturas responsáveis pela monitorização da gestão do risco por parte da 1.^a linha de defesa, como sejam as áreas de risco, compliance, proteção de dados e controlo contabilístico. A auditoria interna inclui no seu planeamento anual todas as unidades de estrutura que compõem a 1.^a e 2.^a linhas de defesa, bem como inclui, na execução das suas atividades, informações provenientes destes departamentos e também partilha com eles informações que considere relevantes no âmbito do controlo interno.

4.As auditorias desenvolvidas pelo Departamento de Auditoria abrangem todo o espectro de atividades do BdP? Nomeadamente no âmbito da gestão financeira, de recursos humanos e logística?

Sim, abrangem todas as atividades e funções desenvolvidas pelo Banco de Portugal. A prioridade de execução das auditorias é definida através de uma avaliação prévia do risco dos principais objetos auditáveis. De acordo com a Carta de Auditoria, nenhuma atividade está fora do âmbito de atuação da função de auditoria interna.

5.As auditorias desenvolvidas pelo Departamento de Auditoria abrangem todos os níveis organizacionais? Nomeadamente, ao nível das sucursais dispersas territorialmente.

Sim.

6.São realizadas auditorias periódicas? Se sim, qual o critério de periodicidade?

Sim. A avaliação do risco de cada objeto auditável.

7.De que forma é realizado o reporte por parte dos diversos organismos do BdP, e qual a periodicidade?

O reporte é feito de acordo com o calendário acordado para cada plano de ação com as áreas auditadas.

8.Considera que os auditores em funções são dotados das capacidades multidisciplinares para auditar todas as áreas de abrangência? Se não, de que forma é colmatada essa lacuna?

A equipa, globalmente, cobre todas as áreas de competências técnicas, podendo pontualmente adquirir serviços especializados externos para competências muito específicas.

9.Considera que as estruturas auditadas têm uma perceção clara do propósito das auditorias a que são sujeitas, assim como dos procedimentos de reporte a que estão sujeitas periodicamente? Julga que é de relevância que as estruturas auditadas tenham a perceção referida?

Sim, para ambas questões.

10.A informação resultante das auditorias e procedimentos de controlo interno contribui para assessorar no processo de tomada de decisão?

Sim.

11.De que forma a informação recolhida é integrada no modelo de gestão?

Trata-se de uma decisão da 1.^a linha, podendo ser incluída nos planos estratégicos ou nos planos operacionais de cada departamento.

12.Qual é o seu parecer relativamente à integração dos dados obtidos no decorrer das auditorias e procedimentos de controlo interno, no modelo de gestão do BdP?

São regra geral considerados e integrados, mas cabe à 1.^a linha assumir os riscos.

13.Existe algum manual de procedimentos/ orientações aprovado que direcionem as atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria interna?

Sim.

14.Considera que existem lacunas nas orientações existentes? Qual a periodicidade de revisão das mesmas?

Num mundo em transformação é sempre preciso melhorar continuamente. A revisão faz-se sempre que necessário, mas genericamente todos os 3 a 4 anos.

15.Existe algum pré-requisito na escolha dos elementos para o desempenho de funções de auditor?

Sim.

16.Quais são os pré-requisitos?

Dependem das necessidades específicas da equipa de auditoria, mas grau académico e competências técnica e comportamental, são sem dúvida dois aspetos que consideramos.

17.Existe algum plano de formação inicial para os elementos recém-ingressados nas funções de auditor?

Sim.

18. De que forma é realizada a formação e quais as áreas abordadas?

Depende das necessidades, mas temos sempre um programa de acolhimento. A formação pode ser interna ou externa, dependendo do tipo.

19. Quais as áreas que considera, que a serem aprofundadas através de formação, contribuiriam para um incremento significativo de produtividade e qualidade das atividades desenvolvidas?

Certificações em auditoria interna e em análise de dados são duas formações que consideramos importantes.

20. Existe algum programa de formação periódica?

Sim.

21. De que forma são providenciadas as formações?

Planeamos 10 a 15 dias úteis de formação por ano para cada auditor.

22. Esta formação é ministrada por entidades externas à Instituição?

Podemos recorrer a entidades externas ou internas, dependendo do tipo de formação.

23. Qual o hiato temporal do planeamento das auditorias? Considera adequada a periodicidade?

As auditorias são planeadas anualmente num contexto de 3 anos. Não havendo ótimos, parece-nos um procedimento exequível num contexto de planeamento em onda rolante.

24. O planeamento das auditorias é baseado no risco?

Sim.

25. Quem faz a análise de risco? Qual a periodicidade e metodologia?

O departamento de auditoria interna, com base num conjunto de parâmetros de risco alinhados com a prática definida pela Comissão de Auditoria Interna do Sistema Europeu de Bancos Centrais e Entidades Nacionais de Supervisão. A periodicidade é anual, ou sempre que se justifique.

26.Existe participação dos *stakeholders* na definição do plano de auditoria, nomeadamente Chefias de Conselhos/ Departamentos?

Sim. Fazem parte dos ‘inputs’ do modelo de avaliação de risco.

27.O Departamento de Auditoria tem envolvimento na identificação e avaliação do risco?

Sim.

28.De que forma decorre a participação deste Departamento na identificação e avaliação do risco?

Define o modelo de avaliação do risco do ponto de vista da função de auditoria interna, valida o modelo com os órgãos de gestão e aplica-o.

29.É utilizado algum sistema informático que permita a auditoria de forma automática e à distância? Se sim, qual o sistema e de que forma é utilizado?

Sim-Ideagen/Pentana MK.

30.No âmbito do controlo interno considera que é tirado proveito das vantagens das tecnologias de informação para melhorar as atividades realizadas, na plenitude do seu potencial?

As TI são elementos-chave, sendo algo que progressivamente tem vindo a ser incorporado nos processos de controlo, no sentido de se melhorar a eficácia e a eficiência.

31.De que forma ocorre a colaboração com entidades responsáveis pela auditoria externa, e qual o departamento responsável pelo contacto?

A auditoria interna colabora e responde aos requisitos da auditoria externa, de acordo com o âmbito definido para esta auditoria. O departamento responsável pelo contacto com a auditoria externa é o de contabilidade.

32. De que forma é feita a avaliação periódica das atividades de auditoria interna?

Existe avaliação interna e externa da qualidade da auditoria interna. Internamente de 2 em 2 anos, feita pelo próprio departamento de auditoria interna e enviada para a Administração, Conselho de Auditoria e Comissão de Auditoria Interna do Sistema Europeu de Bancos Centrais e Entidades Nacionais de Supervisão. A avaliação externa ocorre de 5 em 5 anos e é feita por uma empresa externa de auditoria, certificada ao nível do sistema europeu de bancos centrais. O resultado é igualmente enviado para a Administração, Conselho de Auditoria e Comissão de Auditoria Interna do Sistema Europeu de Bancos Centrais e Entidades Nacionais de Supervisão.

33. Quem é a entidade responsável pela avaliação das atividades de auditoria interna?

As entidades responsáveis pela avaliação da auditoria interna são a Administração e o Conselho de Auditoria. A avaliação externa da qualidade da função de auditoria interna é selecionada e rotativa a cada 5 anos. A avaliação interna da qualidade da função de auditoria interna é realizada por uma área do próprio departamento, responsável pela metodologia e cumprimento dos parâmetros internacionais.

34. Existem indicadores de produtividades para as atividades em apreço? Quais?

Sim, número médio de auditorias por auditor; cumprimento do plano anual.

35. Considera que são implementados canais de relato, autoridades e responsabilidades adequadas para a prossecução dos objetivos do BdP? Se possível, identifique exemplos.

No contexto do Banco, a auditoria interna tem acesso direto às autoridades máximas (Governador e Presidente do Conselho de Auditoria), que decidem o que fazer.

36. De que forma ocorre a responsabilização de indivíduos pelas atribuições individuais na estrutura de controlo interno?

Através de normas e procedimentos internos.

37. Estão definidos testes que permitam aferir o estado dos diferentes componentes integrantes do controlo interno?

É algo em constante melhoria, havendo iniciativas no sentido de se implementarem processos de monitorização e auditoria contínuas.

38. Considera que são identificados e comunicados de forma tempestiva potenciais deficiências detetadas, de modo a mitigar os efeitos no conjunto de procedimentos implementados?

É algo em constante melhoria, havendo iniciativas no sentido de se implementarem processos de monitorização e auditoria contínuas.

39. Na sua opinião, quais os pressupostos mais importantes ao bom funcionamento da auditoria e controlo interno de uma instituição?

Para a auditoria: Independência e mandato adequado. Para o controlo interno: Conhecimento do negócio e competências adequadas.

**APÊNDICE I – ENTREVISTA AO EXMO. VICE-
PRESIDENTE DO INSTITUTO PORTUGUÊS DE AUDITORIA
INTERNA**



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, 28 de abril de 2022

Guião de Entrevista

Tema: O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Entrevistador: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Almeida

Entrevistado: Vice-Presidente do IPAI Exmo. Sr. Dr. Francisco Melo Albino

Objetivos:

- Aferir o parecer de especialistas nas áreas de auditoria e controlo interno relativamente aos pontos suscetíveis de catalisar as atividades em apreço no seio da Guarda Nacional Republicana.
- Testar a possibilidade de criação de protocolos, no âmbito da formação e certificação, entre a GNR e o Instituto Português de Auditoria Interna.

Questões:

1. Quais considera serem os principais aspetos para garantir a eficiência, eficácia e efetividade de um sistema de controlo e auditoria interna?

- Análise efetiva do risco e aferição de formas de mitigação.
- Utilização do sistema de controlo interno como uma ferramenta de resposta ao risco.
- A eficiência é garantida ao evitar a redundância de controlos, o que só pode ser aferido com exatidão após garantir que as medidas implementadas concorrem para uma redução efetiva do risco.
- Definição clara das responsabilidades individuais.
- Definição e desagregação de objetivos desde o nível estratégico até ao operacional.

2. Por forma a permitir um cumprimento rigoroso da legislação em vigor e as normas internacionais relativas às atividades em apreço, quais considera serem as áreas críticas de especialização por parte dos profissionais que desempenham funções como auditores internos?

- Conhecimento em princípios de gestão.
- Contabilidade.
- Tecnologias e informação.
- Legislação, nomeadamente, Direito Administrativo e Contratação Pública

3. Aquando da integração de profissionais de uma Instituição, na função de auditores internos, considera que deve ser dada primazia a uma abordagem técnica e teórica, ou adotar uma metodologia de cariz prático, através da inclusão dos mesmos nas atividades desenvolvidas?

- Deve ocorrer uma formação inicial que providencie aos profissionais recém-integrados um conjunto de conhecimentos técnicos e teóricos, nomeadamente nas áreas referidas anteriormente.
- Por forma a consolidar os conhecimentos adquiridos e permitir a ligação do âmbito teórico ao prático, segue-se uma inclusão dos indivíduos nas atividades desenvolvidas, enquadrada por profissionais mais experientes.

4. Atendendo ao facto da GNR ser caracterizada pela dispersão territorial do seu dispositivo, compreendendo para o efeito a desagregação da sua estrutura em diversos Centros Financeiros com dotação orçamental individual, e garantindo que o planeamento das auditorias é regido pela análise do risco, quais considera serem as variáveis preponderantes para o planeamento das auditorias?

- O risco deve ser a variável primordial para a programação do Plano Anual de Auditoria.

- Dada a estrutura da GNR, é plausível a conciliação da avaliação do risco com variáveis como o volume financeiro das UCO para a definição do hiato temporal das auditorias periódicas.

5. De modo a garantir a execução do previsto nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, no que respeita à formação contínua, considera possível a criação de um protocolo entre a GNR e o IPAI para o outsourcing das formações referidas anteriormente?

- Clara disponibilidade para a concretização de protocolos, de forma a garantir a providência de formação inicial e formações periódicas.

6. Dada a inexistência de militares com a formação de CIA na GNR, considera que seria viável a criação de um protocolo entre a GNR e o IPAI para a certificação das chefias de órgãos com responsabilidades nas áreas em apreço?

- Demonstrada disponibilidade para a concretização de um protocolo.
- Ênfase na relevância de existência de pelo menos um CIA na estrutura da GNR.

7. Atendendo à estrutura descentralizada do sistema de auditoria e controlo interno da GNR, através da divisão de competência entre a Inspeção da Guarda e Divisão de Controlo Interno, qual o seu parecer relativamente à dinâmica consequente da estrutura implementada?

- Perante a divisão de competências apresentada entre a Inspeção da Guarda e Divisão de Controlo Interno, nomeadamente, o carácter corretivo das ações desenvolvidas pela IG, em contraste ao âmbito preventivo, didático e de uniformização de procedimentos das desenvolvidas pela DCI, torna-se claro que a competência de auditoria

interna se coloca centralizada na IG, assumindo a DCI um papel de órgão satélite de apoio no âmbito da auditoria financeira.

-Não deixando de passar a ressalva da necessidade de especial esforço por forma a garantir o cumprimento do princípio de independência organizacional no âmbito das ações desenvolvidas pela DCI.

**APÊNDICE J – ENTREVISTA AO EXMO. DIRETOR DOS
RECURSOS FINANCEIROS CORONEL JOSÉ CAPELO**



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, abril de 2022

Carta de Apresentação

A presente investigação, com vista à elaboração da Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana”, no âmbito do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da GNR. Dada a dimensão e dispersão do dispositivo da Guarda Nacional Republicana, é fundamental a implementação e execução de um Sistema de Controlo Interno, que permita a monitorização de uma forma homogénea e consistente ao longo de toda a estrutura.

Neste sentido, a presente investigação incidirá nas áreas de Auditoria e Controlo Interno da Guarda Nacional Republicana, através da análise da sua estrutura e metodologias aplicadas. Findo o processo referido, numa ótica de Benchmarking, será feita similar análise *Gendarmerie Nationale*, por forma a retirar lições aprendidas, e subsequentemente extrapolar quais as vantagens e desvantagens de ambas as estruturas/metodologias de Auditoria e Controlo Interno.

Assim sendo, com a finalidade de recolher informações relevantes e pareceres de especialistas nas áreas supramencionadas, advém a presente entrevista a Vossa Excelência.

Grato desde já pela sua disponibilidade e valioso contributo para a presente investigação.

Atenciosamente,

Carlos Miguel Silva Almeida

Aspirante de Administração Militar da Guarda Nacional Republicana

Guião de Entrevista

Tema: O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Entrevistador: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Almeida

Entrevistado: Diretor do Departamento de Recursos Financeiros Coronel José Capelo

Objetivo:

- Aferir o parecer de especialistas nas áreas de auditoria e controlo interno relativamente aos pontos passíveis de catalisar as atividades em apreço no seio da Guarda Nacional Republicana.

Questões:

1. Quais considera serem as maiores lacunas do sistema de auditoria e controlo interno da Guarda Nacional Republicana?

- Os militares da GNR que desenvolvem tarefas de controlo interno devem possuir um elevado nível de competências e capacidades técnicas, aliado a um conhecimento prático adquirido ao longo de vários anos no desempenho de funções conexas com os recursos internos, com relevância para a área financeira e patrimonial.

- Ausência de um suplemento remuneratório ou outra compensação que promova o desempenho de funções de controlo interno na GNR entre os militares de ADMIL, quando comparado com as funções nas UCO, onde auferem suplemento de escala e estão mais perto da sua residência habitual.

- A limitada interoperabilidade dos sistemas informáticos que apoiam os recursos internos da GNR, designadamente o GERFIP, SIGRI, e SGR, entre outros, condiciona o trabalho do controlo interno.

- Clarificar as responsabilidades de supervisão de cada Departamento/Direção no que respeita às áreas de atuação. Exemplo: Não deveria haver dúvidas sobre as responsabilidades do DRF ou DRL no que respeita à contratação pública “gestão de contratos” ou património “inventários”.

2. Quais os mecanismos para a mitigação das lacunas identificadas?

- Garantir formação adequada aos militares da GNR que desenvolvem tarefas de controlo interno, por forma adquirirem competências e capacidades necessários a um controlo interno de qualidade e de referência. Suprir a falta de quadros na GNR com competências nos domínios da administração e gestão pública, através de melhores condições de trabalho (e.g. teletrabalho) e remuneratórias.

- Potenciar uma maior validação da informação financeira produzida pelos Centros Financeiros, com a participação dos seus dirigentes diretos, de forma a que a mesma possa ser utilizada no apoio à atividade operacional, para além do reporte legal.

- Adoção de boas práticas implementadas noutras entidades públicas.

- Efetuar um estudo, se possível independente, sobre quais as áreas dos recursos internos que devem estar centralizados e aquelas que devem ser descentralizadas ao nível

das Unidades “Centros Financeiros”, tendo por base os critérios de economia e de eficiência.

- Promover a formação dos Militares na otimização da informação disponível nos sistemas de informação, nomeadamente o GeRFiP e SGRé (Sistema de Gestão de Receita).

- Reorganização do Departamento Recursos Financeiros, através da otimização dos recursos alocados à área de contabilidade e reformulação das competências da Divisão de Controlo Interno.

3. Atendendo à estrutura descentralizada do sistema de auditoria e controlo interno da GNR, através da divisão de competência entre a Inspeção da Guarda e Divisão de Controlo Interno, qual o seu parecer relativamente à dinâmica consequente da estrutura implementada?

- No âmbito das suas atribuições, anualmente, a Inspeção da Guarda propõe auditorias multidisciplinares aos recursos internos. Aquando da execução recorre aos militares do CARI para aplicar as técnicas de auditoria e elaborar o seu relato. Relativamente as inspeções/auditorias realizadas pelos inspetores da IG aos Postos da GNR, o relato aborda de forma superficial as questões de âmbitos financeiro e patrimonial.

Do que tenho conhecimento, a Inspeção da Guarda não desenvolveu nenhuma auditoria financeira sem o apoio do CARI.

- No CARI, face à posição hierárquica da Divisão de Controlo Interno do DRF é possível afirmar que pode existir, em termos de conceção, condicionamento relativamente à sua independência. Todavia, enquanto Chefe da Divisão de Controlo Interno e Diretor Financeiro, não tenho conhecimento de alguma ação que tenha colocado em risco esse princípio.

As auditorias financeiras realizadas pela DCI/DRF têm sobretudo um carácter preventivo, didático e de uniformização de procedimentos.

4. Após a realização dos inquéritos às Secções de Recursos Logísticos e Financeiros e demais entrevistas, foi possível concluir que a falta de formação e escassez de recursos humanos são os fatores de maior constrangimento às atividades desenvolvidas no âmbito da gestão financeira da GNR. Em que âmbito poderiam ser implementados

mecanismos para mitigação destes fatores, por forma a catalisar a produtividade das atividades em apreço?

- Os militares e civis que prestam apoio à área dos recursos internos devem possuir competências que lhe permitam implementar técnicas de gestão pública, com destaque para a contabilidade pública de acordo com o SNC-AP, consolidando a contabilidade orçamental/financeira na GNR e procedendo à implementação de uma efetiva contabilidade de gestão, aliado à contratação pública, obrigatoriedade faturação eletrónica na AP, domínio dos sistemas de informação na ótica do utilizador.

- Tal como já foi enunciado, proceder à identificação dos processos que devem ser centralizadas ou descentralizados ao nível das UCO, obedecendo ao princípio da economia e eficácia, contribuindo para uma maior rentabilidade dos recursos humano existentes.

**APÊNDICE K – ENTREVISTA AO EXMO. INSPETOR-
ADJUNTO DA INSPEÇÃO DA GUARDA CORONEL EDUARDO
DA SILVÉRIO DA SILVA**



ACADEMIA MILITAR

**O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional
Republicana**

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Miguel Silva Almeida

**Orientador: Tenente-Coronel de Administração Militar da GNR Maria Cristina
Afonso Pereira**

**Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Carlos Rodrigues
Malheiro**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, 28 de abril de 2022

Carta de Apresentação

A presente investigação, com vista à elaboração da Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana”, no âmbito do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da GNR. Dada a dimensão e dispersão do dispositivo da Guarda Nacional Republicana, é fundamental a implementação e execução de um Sistema de Controlo Interno, que permita a monitorização de uma forma homogénea e consistente ao longo de toda a estrutura.

Neste sentido, a presente investigação incidirá nas áreas de Auditoria e Controlo Interno da Guarda Nacional Republicana, através da análise da sua estrutura e metodologias aplicadas. Findo o processo referido, numa ótica de Benchmarking, será feita similar análise *Gendarmerie Nationale*, por forma a retirar lições aprendidas, e subsequentemente extrapolar quais as vantagens e desvantagens de ambas as estruturas/metodologias de Auditoria e Controlo Interno.

Assim sendo, com a finalidade de recolher informações relevantes e pareceres de especialistas nas áreas supramencionadas, advém a presente entrevista a Vossa Excelência.

Grato desde já pela sua disponibilidade e valioso contributo para a presente investigação.

Atenciosamente,

Carlos Miguel Silva Almeida

Aspirante de Administração Militar da Guarda Nacional Republicana

Guião de Entrevista

Tema: O Papel da Auditoria e Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

Entrevistador: Aspirante de Administração Militar da GNR Carlos Almeida

Entrevistado: Inspetor-Adjunto da Inspeção da Guarda Coronel Eduardo da Silvério da Silva

Objetivo:

- Aferir o parecer de especialistas nas áreas de auditoria e controlo interno relativamente aos pontos passíveis de catalisar as atividades em apreço no seio da Guarda Nacional Republicana.

Questões:

1. Considera que o n.º de auditores em funções na Inspeção da Guarda (IG) é o adequado para o cumprimento das atividades previstas? Se não, está previsto algum reforço?

Não. Apenas a coordenação é efetuada pela IG, os auditores são do CARI.

2. Existe algum plano de formação inicial para os militares colocados na IG?

Sim.

3. De que forma é realizada a formação e quais as áreas abordadas?

A formação é efetuada através do acompanhamento em ações reais junto de outros Inspetores. Assumindo desta forma uma metodologia de On Job Training.

4. Existe algum programa de formação periódica para os militares colocados na IG?

Não.

5. De que forma é realizada a avaliação das atividades desenvolvidas pela IG? Qual a entidade responsável e a periodicidade da mesma?

Anualmente, realizada pelo TGIG e validada pelo Exmo. TGCG.

6. Existem indicadores de produtividade para as atividades em apreço? Se possível, identifique exemplos.

Sim. Êxito no cumprimento do Plano anual de Inspeções Ordinárias, mediante o número de Inspetores-Adjuntos disponíveis. Número de Avaliações a Forças no âmbito Frontex solicitadas pela DPERI.

7. Quais os principais aspetos que podem potenciar o sistema de auditoria e controlo interno da GNR?

A informatização do Processo, fundamental à monitorização da autoavaliação. Aquisição de serviços para o desenvolvimento da aplicação SIIOP-I.

APÊNDICE L – SÍNTESE DA ANÁLISE COMPARATIVA

Tabela n.º 4 - Síntese da Análise Comparativa

	Matriz de Avaliação	Instituição	GNR	GN	BdP
1	Existência de departamento com função de auditoria interna		✓	✓	✓
2	Dependência hierárquica do Comandante / Diretor-Geral		X	✓	✓
3	Abrangência da auditoria interna a todas as áreas da organização		✓	✓	✓
4	Existência de equipas multidisciplinares		X	✓	✓
5	Perceção das estruturas auditadas, da função de auditoria interna		✓	✓	✓
6	Integração da atividade de auditoria interna no modelo de gestão		✓	✓	✓
7	Existências de manual de procedimentos/orientações formalizadas que orientam as atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria interna		✓	✓	✓
8	Formação específica em auditoria por parte dos auditores		X	✓	✓
9	Programa de formação e desenvolvimento		X	X	✓
10	Existência de plano de auditoria		✓	✓	✓
11	Plano de auditoria baseado no risco		✓	✓	✓
12	Participação dos stakeholders na definição do plano de auditoria		X	✓	✓
13	Participação do departamento de auditoria interna na definição do plano de auditoria		✓	✓	✓
14	Existência de sistema informático utilizado para a auditoria interna		X	✓	✓
15	Existência de ferramenta que permita auditoria contínua		X	✓	✓
16	Coordenação entre os demais departamentos responsáveis pela auditoria interna		✓	Não Aplicável	✓
17	Coordenação e colaboração entre o departamento de auditoria interna e entidades responsáveis pela auditoria externa		✓	✓	✓
18	Avaliação periódica das atividades de auditoria interna		✓	✓	✓
19	Testagem periódica aos componentes do Sistema de Controlo Interno		✓	✓	✓

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE M – N.º DE AUDITORIAS POR ANO

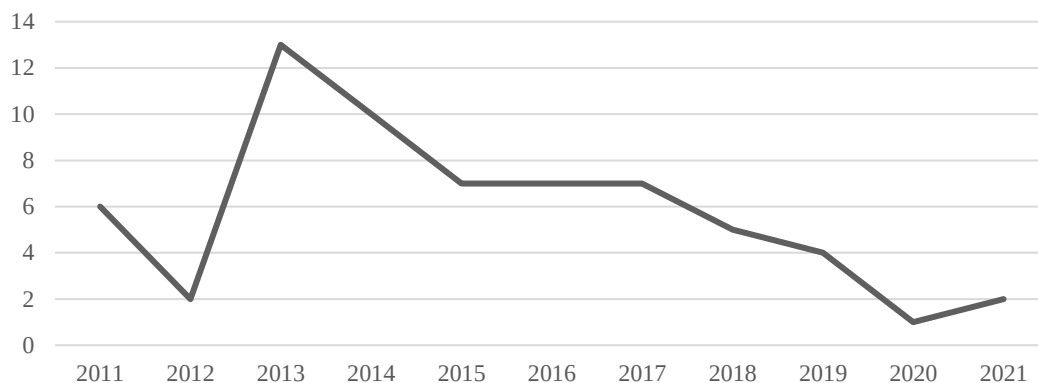


Figura n.º 6 – N.º de auditorias por ano

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE N - N.º DE AUDITORIAS POR CENTRO FINANCEIRO

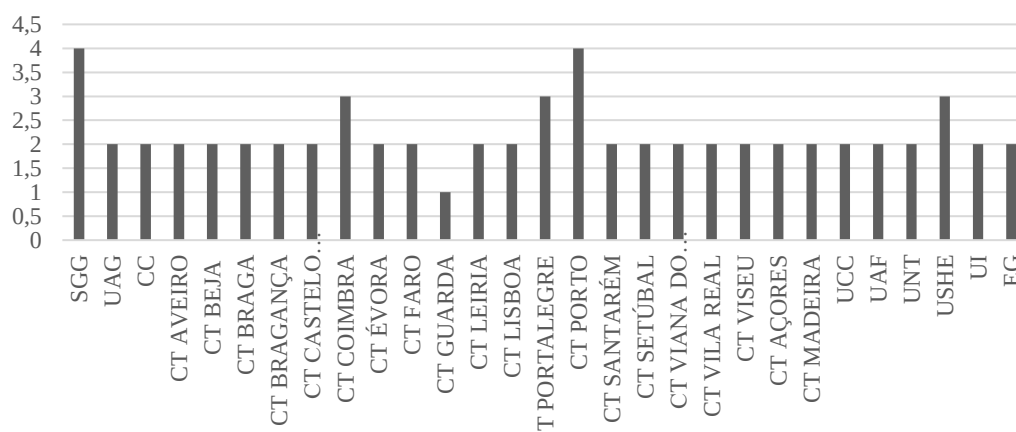


Figura n.º 7 – N.º de auditorias por Centro Financeiro

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE O – N.º DE RECOMENDAÇÕES POR CENTRO FINANCEIRO

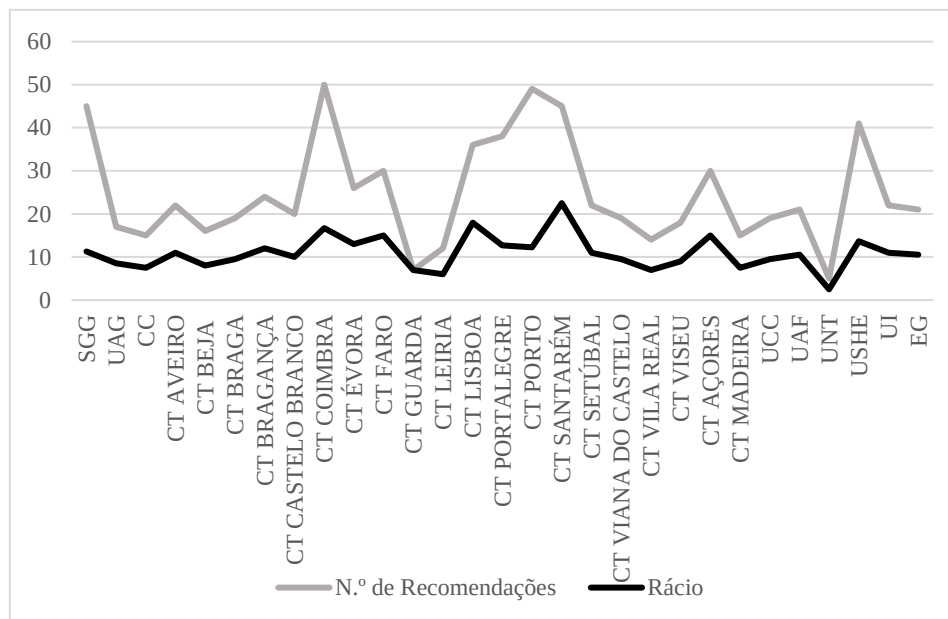


Figura n.º 8 – N.º de recomendações por CF

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE P – IRREGULARIDADES VERIFICADAS

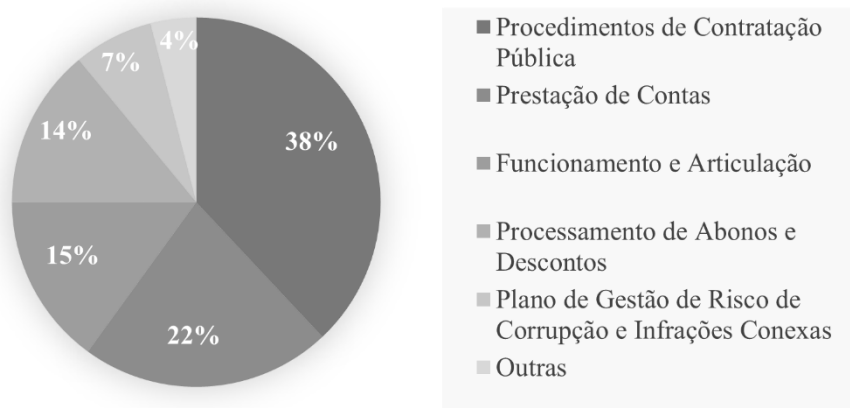


Figura n.º 9 – Irregularidades Verificadas

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE Q - PERIODICIDADE DE AUDITORIAS

Tabela n.º 5 - Periodicidade das Auditorias Periódicas

UCO	Execução Orçamental da Despesa	Hiato das Auditorias
SGG	>1 000 000€	Anual
UI		
EG		
DRL - DCSI		
CENTRO Clínico		
USHE		
CT PORTO		
UCC		
SGG - DPERI		
UEPS	500 000€ - 1 000 000€	2 anos
CT SETUBAL		
CT LISBOA		
CT AVEIRO		
CT FARO		
CT BRAGA		
CT LEIRIA		
CT EVORA		
UAF		
CT SANTAREM		
CT VILA REAL		
CT BEJA		
CT COIMBRA	<500 000€	3 anos
CT GUARDA		
CT CASTELO BRANCO		
CT VISEU		
CT AÇORES		
CT VIANA CASTELO		
CT BRAGANÇA		
CT MADEIRA		
UNT		
CT PORTALEGRE		
UAG - CDF		

Fonte: Elaboração própria

ANEXOS

ANEXO A – ORGANOGRAMA DO BANCO DE PORTUGAL

