

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR  
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS  
CURSO DE ESTADO-MAIOR CONJUNTO  
2019/2020**



**TII**

**MODELO DE AUDITORIA INTERNA COMO APOIO À DECISÃO NA  
GUARDA NACIONAL REPUBLICANA**

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

**Paulo Roberto Pires Silveiro  
Major / GNR**



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

**MODELO DE AUDITORIA INTERNA COMO APOIO À  
DECISÃO NA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA**

**Major / GNR, Paulo Roberto Pires Silveiro**

Trabalho de Investigação Individual do CEMC 2019/2020

Pedrouços 2020



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

**MODELO DE AUDITORIA INTERNA COMO APOIO À**  
**DECISÃO NA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA**

**Major / GNR, Paulo Roberto Pires Silveiro**

Trabalho de Investigação Individual do CEMC 2019/2020

Orientador: Tenente-Coronel / GNR José Anacleto Silva Capelo

Pedrouços 2020



### **Declaração de compromisso Antiplágio**

Eu, **Paulo Roberto Pires Silveiro**, declaro por minha honra que o documento intitulado **Modelo de Auditoria Interna Como Apoio à Decisão na Guarda Nacional Republicana** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do **Curso de Estado-Maior – Conjunto 2019/2020** no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

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

Pedrouços, **08 de maio de 2020**

Paulo Roberto Pires Silveiro  
Major / GNR



## **Agradecimentos**

A realização do presente trabalho de investigação é o resultado de mais uma etapa do meu percurso profissional, em que foram fundamentais várias pessoas, pelo que pretendo, desta forma, manifestar publicamente o meu agradecimento e gratidão, a todos os que, direta ou indiretamente, me ajudaram no seu desenvolvimento.

Ao Tenente-Coronel da GNR José Capelo, meu orientador e amigo profissional, que desde logo aceitou o convite que lhe enderecei para ser meu orientador, e que muito me ajudou nas discussões que fomos tendo, sempre com o objetivo único de melhorar a Guarda.

Ao Major do Exército, Vilela Costa, que aceitou ser meu coorientador, contribuindo no rumo a dar ao trabalho, com a sua visão acerca do tema e orientações metodológicas, para que o resultado fosse um trabalho de investigação com mais relevância académica.

Aos entrevistados em instituições externas à Guarda, pela pronta resposta às entrevistas lançadas, que permitiu ter uma visão de realidades distintas da GNR, mas que em muito são úteis para a identificação de boas práticas.

A todos os camaradas e docentes do Curso de Estado-Maior Conjunto, pelo convívio proporcionado e saudável troca de ideias, conhecimentos e experiências.

À minha família, em especial aos meus pais, que me ajudaram em tudo o que eu necessitei durante o curso e sem os quais jamais teria decidido concluir o mesmo, assim como pela forma constante como me incentivaram e motivaram, tanto para a concretização de todas as tarefas que o Curso de Estado-Maior Conjunto exige, como pela compreensão de todos os momentos em que não pude estar presente.

O último agradecimento é para a minha filha Madalena, que dá sentido a todos os esforços profissionais e pessoais que faço na minha vida.



## Índice

1. Introdução .....	1
2. Enquadramento conceptual e metodológico .....	4
2.1. Enquadramento conceptual.....	4
2.1.1. Controlo Interno .....	4
2.1.1. Auditoria Interna .....	5
2.1.2. Inspeção.....	8
2.2. Metodologia.....	9
3. Enquadramento da Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana.....	12
3.1. Legislação enquadrante da Auditoria Interna .....	12
3.2. A Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana.....	14
3.2.1. Inspeção da Guarda .....	15
3.2.2. Divisão de Controlo Interno .....	16
3.2.3. Unidades .....	18
3.3. Síntese conclusiva.....	18
4. A atividade de Auditoria Interna na Direção de Recursos Financeiros .....	20
4.1. Princípio da independência.....	20
4.2. Apresentação de resultados.....	22
4.3. Discussão de resultados .....	24
4.4. Síntese conclusiva.....	25
5. Relatórios produzidos pela DRF.....	26
5.1. Princípios aplicáveis .....	26
5.2. Apresentação de resultados.....	27
5.3. Discussão de resultados .....	30
5.4. Síntese conclusiva.....	34
6. Conclusões .....	36
Referências Bibliográficas.....	40
Legislação referenciada .....	43



## **Índice de Anexos**

Anexo A - Organograma da GNR .....	Anx A-1
------------------------------------	---------

## **Índice de Apêndices**

Apêndice A — Modelo de análise.....	Apd A-1
Apêndice B — Guião de entrevistas – Chefes das SRLF .....	Apd B-1
Apêndice C — Guião de entrevistas – Diretor da DRF .....	Apd C-1
Apêndice D — Guião de entrevistas – DRL, DIE, DRH, DSAD e CC .....	Apd D-1
Apêndice E — Guião de entrevistas – Inspetor da IG .....	Apd E-1

## **Índice de Figuras**

Figura 1 – Objetivos da AI para a GNR .....	7
Figura 2 – Funções da AI .....	8
Figura 3 – Sistema nacional de controlo das finanças públicas .....	13
Figura 4 – Organograma da DRF .....	16
Figura 5 – Organograma da GNR .....	Anx A-1

## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1 – Localização da DCI na estrutura orgânica da GNR .....	22
Gráfico 2 – Utilidade dos relatórios .....	28
Gráfico 3 – Aplicabilidade das recomendações efetuadas .....	28
Gráfico 4 – Ação de comando na aplicação das recomendações .....	29
Gráfico 5 – Tempo de permanência dos PPCM das Unidades na DRF (em dias) .....	31
Gráfico 6 – Tempo médio de devolução dos PPCM 2018/2019 .....	31
Gráfico 7 – PPCM devolvidos às Unidades em 2018 .....	32
Gráfico 8 – Verificação de PPCM referentes a 2019 .....	33
Gráfico 9 – Número de PPCM verificados em 2019: nova metodologia.....	33
Gráfico 10 – Tempo médio de verificação dos PPCM referentes a 2019 (em dias): nova metodologia.....	34



## **Índice de Quadros**

Quadro 1 – Agrupamento das Unidades consoante a dimensão financeira.....	17
Quadro 2 – Mapa de pessoal da DCI.....	23
Quadro 3 – Modelo de análise.....	Apd A-1



## **Resumo**

O objetivo geral da investigação é propor otimizações à atividade de auditoria interna na Guarda Nacional Republicana, tendo em vista contribuir para um melhor apoio à decisão.

Para tal, o trabalho procura primeiramente identificar a flexibilidade existente na estrutura orgânica da GNR, tendo em conta o seu enquadramento na lei. Posteriormente são analisados dois dos problemas que muito preocupam os militares responsáveis pelas áreas financeiras das Unidades: a independência dos auditores da Direção de Recursos Financeiros e a tempestividade dos relatórios emitidos pelos mesmos. Assim, tendo por base as diversas entrevistas e a respetiva revisão bibliográfica, é estudada a aplicação dos princípios focados nesta investigação.

Este estudo permite assim identificar que existem otimizações que podem ser aplicadas de forma a melhorar a atividade de auditoria interna no seio da Guarda. Relativamente à garantia de independência dos auditores, sugere-se a transferência dessa atividade para a alçada da Inspeção da Guarda. Por outro lado, no que respeita à tempestividade dos relatórios de prestação de contas, torna-se necessário ajustar as técnicas de amostragem. A implementação de tais mudanças depende apenas da decisão do Comandante da GNR, que possui essa competência legal.

**Palavras-Chave:** Controlo interno, auditoria interna, inspeção, GNR, independência, tempestividade



**Abstract**

*The main goal of this investigation is to recommend optimizations to the internal audit activity in Guarda Nacional Republicana, contributing to a better support of the decision process.*

*To this end, the work aims firstly to identify the existing flexibility in the organic structure and verify its legal framework. Followed by the analysis of two issues that significantly worry the military of the Units regarding the financial areas: the auditors' independence and the timeliness of reports issued by the Direção de Recursos Financeiros. For this purpose, several interviews took place and the respective bibliographic revision was carried out with the intent of exploring the application of the focused principles in this investigation.*

*This study hence allows to identify the existing possible optimizations applicable in improving the internal audit activity inside the Guard. Regarding the assurance of the auditors' independence, it is suggested the transfer of that activity to the scope of the Inspeção da Guarda. On the other hand, concerning the timeliness of the accounting reports rendering, it becomes necessary to adjust the sampling techniques. The implementation of such changes depends solely on the Comandant of GNR decision, who possesses the legal competence to do so.*

**Keywords:** *Internal control, internal audit, inspection, GNR, independence, timeliness*



## Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

### A

a.c.	Antes de Cristo
AI	Auditoria Interna

### C

CARI	Comando da Administração dos Recursos Internos
CC	Centro Clínico
CI	Controlo Interno
CIDIUM	Centro de Investigação e Desenvolvimento do Instituto Universitário Militar
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CTer	Comando Territorial

### D

DCI	Divisão de Controlo Interno
DIE	Direção de Infra-Estruturas
DRF	Direção de Recursos Financeiros
DRH	Direção de Recursos Humanos
DRL	Direção de Recursos Logísticos
DSAD	Direção da Saúde e Assistência na Doença

### G

GNR	Guarda Nacional Republicana
-----	-----------------------------

### I

IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IG	Inspeção da Guarda
IGAI	Inspeção-Geral da Administração Interna
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>



**M**

MAI Ministério da Administração Interna

**N**

NIPPPAI Norma Internacional Para a Prática Profissional de Auditoria Interna

**O**

OE Objetivos Específicos

OG Objetivos Gerais

**P**

PPCM Processos de Prestação de Contas Mensais

**Q**

QC Questão Central

QD Questão Derivada

**R**

RAI Repartição de Auditoria Interna

RMCGR Repartição de Monitorização, Controlo e Gestão do Risco

**S**

SCI Sistema de Controlo Interno

SRLF Secção de Recursos Logísticos e Financeiros

**T**

TC Tribunal de Contas

TGCGGNR Tenente-General Comandante-Geral da Guarda Nacional Republicana

TII Trabalho de Investigação Individual

UEO Unidades/Estabelecimentos/Órgãos



## **1. Introdução**

Nos tempos atuais, a gestão de uma organização é cada vez mais complexa e exigente, sendo imperativo salvaguardar os dinheiros públicos, precavendo a sua má gestão.

O papel da Auditoria tem vindo a ganhar cada vez mais destaque, em especial no apoio aos órgãos decisores na gestão de uma organização e no melhoramento dos processos de tomada de decisão, uma vez que, com base nas informações que recolhe no âmbito da sua atividade, consegue atenuar a incerteza em relação ao futuro.

Apesar de, habitualmente, a atividade de auditoria ser mais reconhecida quando efetuada por entidades externas à organização (devido ao princípio da independência), a implementação de um órgão de Auditoria Interna (AI) competente, eficaz e oportuno, é um dos pilares da estrutura da gestão do risco, que contribuiu para uma gestão eficaz das organizações.

Não obstante, é importante ressaltar que os auditores internos, pela sua grande experiência, conhecimento dos processos e do funcionamento interno da organização, acabam por ter uma visão mais assertiva e detalhada que os auditores externos à organização. Essa visão permite que a AI seja essencial para supervisionar a forma como o Sistema de Controlo Interno (SCI) está implementado e a sua eficácia, fomentando a implementação de melhorias contínuas no mesmo.

A AI tem evoluído ao longo dos tempos, adaptando-se constantemente e estando cada vez mais a afastar-se da imagem negativa associada à identificação de falhas e consequente responsabilização, passando a assumir um papel construtivo na procura dos pontos de melhoria, representando desta forma um suporte de valor acrescentado às diferentes áreas e assumindo cada vez mais importância no seio da organização.

Na Guarda Nacional Republicana (GNR), sendo uma organização com cerca de 23.000 militares e dispersa territorialmente por todo o país, assim como uma das organizações mais complexas a nível nacional, torna-se crucial assegurar a qualidade, credibilidade e independência das suas atividades de AI.

Para atingir o sobredito desiderato é necessário que esta atividade seja alvo de estudos, sendo este Trabalho de Investigação Individual (TII), inserido no Curso de Estado-Maior Conjunto, uma oportunidade única para aprofundar a temática.

Assim, o presente TII tem como objeto de estudo o modelo de AI como ferramenta de apoio à decisão da GNR. Dada a amplitude do tema, optou-se por focar este trabalho em três vertentes. A primeira sobre as limitações legais de uma reestruturação da atividade de AI (financeira) na estrutura orgânica da GNR. A segunda aborda o princípio da independência,



pelo qual os auditores se devem reger. A terceira e última vertente trata do princípio da tempestividade que os relatórios dos Processos de Prestação de Contas Mensais (PPCM) elaborados pela Direção de Recursos Financeiros (DRF) devem cumprir.

Neste sentido, o objetivo geral desta investigação é propor otimizações à atividade de AI da GNR, com o propósito de identificar e propor melhorias no seu funcionamento.

Para que o objetivo geral seja alcançado, foram elencados os seguintes objetivos específicos (OE):

**OE 1** – Analisar quais as limitações legais a alterações na estrutura orgânica da GNR;

**OE 2** – Apreciar o respeito do princípio da independência dos auditores;

**OE 3** – Apreciar o cumprimento do princípio da tempestividade dos relatórios.

O problema da investigação é o ponto central da mesma, onde todos os restantes elementos gravitam à sua volta, sendo assim definida a Questão Central (QC) e respetivas Questões Derivadas (QD) (Santos, et al., 2019, p. 49). Assim, no presente trabalho, a questão central da investigação que se propõe é: Que otimizações podem ser efetuadas ao modelo de AI existente na GNR?

Atendendo ao objetivo geral formulado e aos objetivos específicos levantados para ajudarem a cumprir o objetivo geral, foram levantadas as seguintes QD:

**QD 1** – Que limitações existem na modificação da estrutura orgânica na GNR?

**QD 2** – O princípio de independência dos auditores está a ser respeitado?

**QD 3** – O princípio da tempestividade dos relatórios está a ser cumprido?

Na construção da investigação o trabalho foi dividido em seis partes distintas, materializadas por seis capítulos respetivamente, mas que concorrem para o mesmo objetivo.

No presente capítulo, introdução, pretende-se efetuar o enquadramento e justificação do tema e definir o objeto do estudo e a sua delimitação, os objetivos da investigação, a QC de investigação e respetivas QD, assim como efetuar uma breve descrição da estrutura do trabalho.

O segundo capítulo debruça-se sobre o enquadramento concetual, com a revisão da literatura dos conceitos-chave e a descrição da metodologia utilizada.

No terceiro capítulo pretende-se enquadrar e caracterizar a atividade de AI da GNR, no SCI português, e verificar as limitações que podem existir a futuras propostas de alterações da estrutura orgânica. Ainda neste capítulo, pretende-se apresentar e discutir os resultados obtidos das entrevistas efetuadas, para que, no final, seja respondida a QD1.



O quarto capítulo visa enunciar os princípios aplicáveis aos auditores internos, focando a investigação no princípio da independência, sendo posteriormente apresentados e discutidos os resultados obtidos, para no final do capítulo ser efetuada a resposta à QD2.

O quinto capítulo terá uma estrutura semelhante ao capítulo anterior, mas versará sobre os relatórios, focando o princípio da tempestividade, apresentando e discutindo os resultados obtidos para responder à QD3 no final do capítulo.

Por fim, no sexto e último capítulo, é materializado o corolário de toda a investigação, enunciando-se as reflexões finais.



## 2. Enquadramento conceptual e metodológico

Com este capítulo pretende-se efetuar um enquadramento conceptual dos principais conceitos-chave utilizados ao longo deste trabalho, seguido da descrição da metodologia aplicada para a concretização da investigação.

### 2.1. Enquadramento conceptual

A gestão de uma organização é cada vez mais complexa e cabe aos responsáveis das mesmas garantir uma gestão eficaz assente nos princípios e regras instituídas, bem como, assegurar a existência de um SCI robusto, capaz de detetar, oportunamente, possíveis erros e fraudes<sup>1</sup>, sendo que a atividade de auditoria constitui um dos meios disponíveis para o conseguir (TC, 1999).

Assim, neste subcapítulo, interessa expor os três conceitos base que serão estruturais ao longo de toda a investigação em curso, são eles: Controlo Interno (CI), AI e Inspeção. A bibliografia existente relativa a estes conceitos é extensa e variada, existindo diversas publicações e definições acerca dos mesmos, pelo que, após análise e devida reflexão, se apresentam apenas as definições de Instituições e autores de referência a nível nacional e internacional. As definições que irão ser consideradas neste TII serão as constantes na doutrina do TC, visto ser a entidade máxima responsável pelo controlo financeiro técnico e jurisdicional em Portugal, ao qual a GNR reporta.

#### 2.1.1. Controlo Interno

A legislação portuguesa define o CI, no n.º 2 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, como sendo a “verificação, acompanhamento e avaliação de informação sobre a legalidade, a regularidade e a boa gestão relativamente a atividades, programas, projetos, ou a operações de entidades de direito público ou privado (...) em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias”.

Por sua vez, o Tribunal de Contas (TC), instituição de referência em Portugal nesta área, define o CI como sendo “(...) uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade onde se insere.” (TC, 1999, p. 47).

---

<sup>1</sup> A principal diferença que distingue estes dois conceitos é a involuntariedade, ou não, dos atos que levaram a que estes ocorram, ou seja, podemos entender que estamos perante um erro/irregularidade quando, por ignorância, negligência ou distração, as normas, princípios ou regras administrativas e contabilísticas são violadas. Por sua vez, a fraude acontece quando existe carácter voluntário na violação das normas, princípios ou regras administrativas e contabilísticas, com intenção de açambarcação de ativos ou desvio de fundos com a finalidade de serem utilizados em fins diferentes aos que se destinavam aquando da sua atribuição (TC, 1999).



De forma simplista, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2018) define o CI como sendo a resposta que a gestão de um organismo tem para mitigar riscos identificados.

No contexto internacional, e segundo Bergmann (2009) o CI são quaisquer sistemas, medidas ou processos para garantir que a gestão financeira do setor público opere de maneira eficiente e eficaz, bem como em total conformidade com quaisquer normas ou leis.

Também importa evidenciar o conceito de CI do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), definido como “um processo conduzido por todos os intervenientes de uma organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objetivos: eficiência e eficácia das operações, fiabilidade das demonstrações financeiras, e cumprimento de leis e regulamentos.” (Almeida, 2017, p. 333).

Outra instituição de referência internacional é a *International Federation of Accountants* (IFAC), que define o CI na sua Norma ISA 315, na mesma senda das definições anteriores, como sendo um processo que se destina a “(...) proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.” (IFAC, 2019).

Por fim, não podemos deixar de referir uma última instituição de referência internacional, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), que emitiu a *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) GOV 9100 onde refere que o CI é um processo integrado e dinâmico que se adapta constantemente às mudanças com que as organizações são confrontadas. A todas as pessoas da organização deve ser inculcido o espírito de aplicar as indicações dos processos definidos no CI, de modo a travar os riscos e a fornecer uma segurança razoável quanto à realização da missão da organização, sobretudo para alcançar os seus objetivos gerais: implementar e regular o desempenho de forma ética, com eficiência e eficácia; executar as responsabilidades de pagamento; obedecer às leis e atos normativos legais válidos; e proteger os recursos contra perdas, danos e uso erróneo, e controlar os fatores relacionados com o risco (INTOSAI, 2016).

#### 2.1.1. Auditoria Interna

A origem do conceito de AI não é consensual. A título de exemplo, uns autores referem que a auditoria nasceu em 3.500 a.c., considerando que na Mesopotâmia já ocorria um controlo das transações efetuadas (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2005), enquanto que



outros autores referem que o nascimento da auditoria foi no tempo dos Romanos, bastantes anos mais tarde (Pinheiro, 2014).

No entanto, não nos podemos esquecer que, apesar de não existirem certezas relativamente à origem do conceito, para o presente trabalho o mais importante é entender como o conceito é interpretado atualmente.

Carlos Santos (2009, pp. 42,46) refere que a auditoria é interna quando incorpora a “estrutura da própria organização” e nessa medida assegura a conformidade e reconciliação contabilística, bem como a confiança das prestações de contas.

Por sua vez, Georgina Morais e Isabel Martins (2013) mencionam que “O principal objetivo é acrescentar valor como parte integrante de um modelo de *Corporate Governance* e Gestão de Risco em qualquer entidade”.

Outro conceito que foi considerado importante é o de Catarina Pinheiro (2019, p. 60), que diz que “AI pode criar e acrescentar valor à organização (...) por forma a obter os seus objetivos (...) no sentido em que regula o bom funcionamento da organização”.

Relativamente ao panorama internacional, começamos por apresentar o conceito de AI segundo a *International Auditing and Assurance Standards Board* (2013) que a define como uma função de uma entidade que realiza atividades de garantia e consultoria projetadas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e CI da entidade.

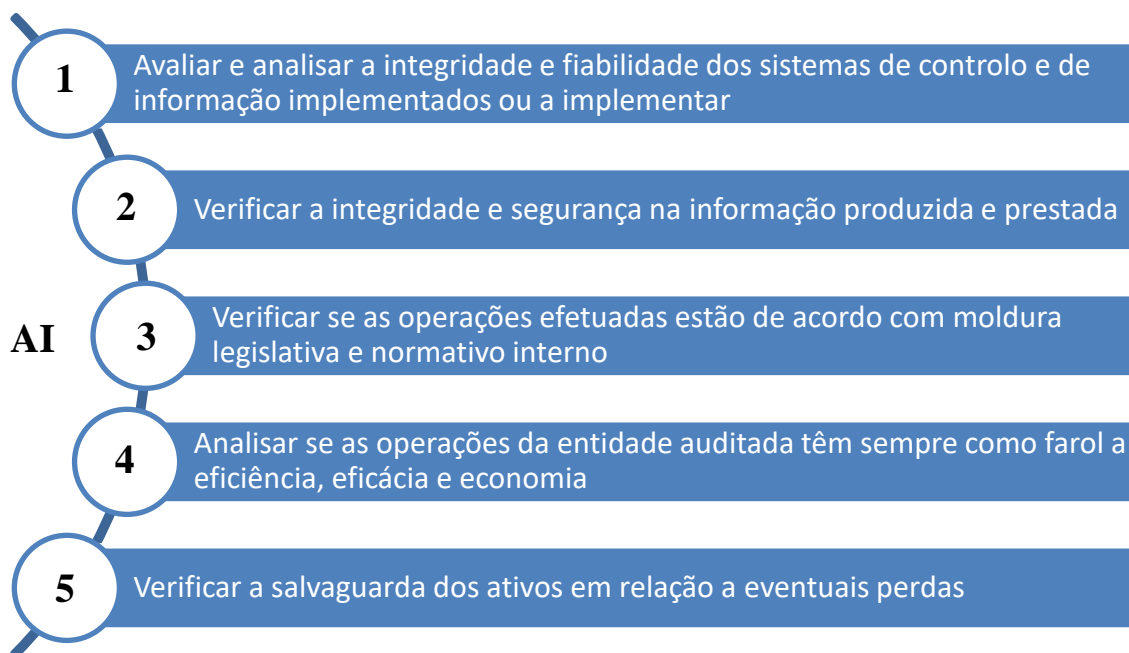
Também, na mesma linha, o *The Institute Of Internal Auditors* diz que “a AI é uma atividade independente, (...), destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização” (The Institute of Internal Auditors, 2019).

Recentemente, Andrew Graham (2019) mencionou que as auditorias, nas suas diversas formas, são ferramentas de controlo a serem usadas na avaliação do desempenho e na responsabilização dos responsáveis pelo cumprimento dos seus próprios objetivos e dos meios aprovados para alcançá-los. O núcleo do processo de auditoria é adotar a política e o programa que uma agência possui e determinar se ela está sendo executada em termos de conformidade, legalidade financeira, eficácia, eficiência e sustentabilidade.

Por último, importa relevar o conceito da IG, referenciado no Regulamento Geral das Inspeções da Guarda (2018), defendendo que a auditoria é um processo que se destina a acrescentar valor e a melhorar o funcionamento do organismo auditado, onde se verifica se este funciona no preceito do quadro legal vigente e das normas internas, respeitando os objetivos traçados e orçamento atribuído. Acrescenta ainda que a atividade de auditoria deve incidir sobre a eficácia e eficiência dos procedimentos instituídos, e efetuar uma constante



avaliação dos riscos, tendo sempre em vista a identificação de problemas que necessitem de ser resolvidos, sendo para isso importante as recomendações propostas que devem colmatar as deficiências encontradas. Neste sentido, na GNR são identificados os seguintes objetos no âmbito da AI:



**Figura 1 – Objetivos da AI para a GNR**

Fonte: Adaptado a partir de GNR (2018)

Dos conceitos apresentados, esta Investigação adotará o conceito definido pelo TC:

Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada. (TC, 1999, p. 23)

Esta mesma instituição reforça que a AI é fundamental em qualquer organização, constituindo um importante instrumento de gestão, desenvolvendo as suas atividades de



forma independente e objetiva com o desiderato de aperfeiçoar a sua estrutura de funcionamento e acrescentar valor através de uma visão holística da organização e tendo cinco funções principais, conforme a seguinte figura (TC, 2011):



**Figura 2 – Funções da AI**

Fonte: Adaptado a partir de TC (2011)

### 2.1.2. Inspeção

A inspeção tem como objetivo colmatar lacunas na informação disponibilizada, dar seguimento a denúncias ou até permitir aclarar dúvidas quanto a atos administrativos praticados, tendo sempre como suporte às inspeções realizadas a legislação e normas internas vigentes (Santos, Canané, Ribeiro, & Aversa, 2016).

Segundo a doutrina existente na GNR, a inspeção faz parte do CI, sendo composta pela combinação das ações de fiscalização com a avaliação sistemática, podendo ter diferentes âmbitos e periodicidades. O objetivo é verificar o conhecimento e cumprimento das normas e reportar superiormente os problemas encontrados, juntamente com as recomendações (leais, transparentes, isentas e justas) tidas por convenientes para que os mesmos sejam corrigidos (IG, 2018).

Contudo, seguindo o mesmo raciocínio das definições anteriores, a definição que será adotada é a do TC (1999) como sendo a verificação física de determinados bens do ativo e



dos documentos de suporte de diversas operações. Em 2016, simplifica a definição e diz que é uma das técnicas de auditoria, suportada no exame de registos ou de documentos e exame físico de ativos (TC, 2016).

Além da técnica de auditoria “inspeção”, existem outras que podem ser utilizadas isoladamente ou em conjugação, destacando-se as seguintes: inquérito, indagação, procedimentos analíticos, observação, reexecução, confirmação, recálculo, entrevista, estudo de caso, exame documental, investigação comparativa e amostragem (TC, 2016).

## **2.2. Metodologia**

O contexto do presente TII enquadra-se no domínio dos elementos complementares das Ciências Militares, na área Ciências de Gestão, nas subáreas de Apoio à Decisão e Organização (CIDIUM, 2019).

A investigação é delimitada, no tempo ao modelo de AI da GNR entre um de janeiro de 2018 e 31 de dezembro de 2019, no espaço pela atividade de AI exercida pela DRF e, no conteúdo, às limitações legais a alterações da estrutura orgânica da GNR, ao princípio da independência dos auditores e ao princípio da tempestividade dos relatórios dos PPCM.

Pretende-se utilizar a metodologia científica, pois trata-se de um método científico na realização de trabalhos de investigação com diversas vantagens, tais como “a sistematização dos dados, a credibilidade dos resultados e a aceitabilidade pela comunidade científica” (Santos, et al., 2019, p. 12).

O trabalho segue uma filosofia Epistemológica interpretativa, pois pretende-se explicar a realidade social e compreender o processo do objeto de estudo (Santos, et al., 2019, pp. 17,18), o que no presente trabalho envolve compreender o processo de AI implementado e tentar identificar oportunidades de otimização, sempre com o fim último de acrescentar valor à Instituição.

É ainda pertinente referir que o TII baseia-se no processo dedutivo, partindo do geral para o particular, ou seja, que permita partir de premissas incontestáveis para se chegar a conclusões, igualmente, incontestáveis (Santos, et al., 2019, pp. 19, 20).

Quanto à estratégia de investigação, foi seguida uma estratégia qualitativa, onde a recolha de dados privilegiou a análise documental, as entrevistas e a observação, com vista a aprofundar conhecimentos e desenvolver conceitos para que se concretize o objetivo de compreender os fenómenos a partir de padrões encontrados nos dados (Santos, et al., 2019, pp. 27,28). Com esta estratégia pretende-se valorizar o enquadramento teórico feito, assim como o saber angariado junto de especialistas na área de estudo, mantendo o foco numa



natureza interpretativa das observações recolhidas, para que se consiga compreender o fenómeno de estudo na sua totalidade (Bryman, 2012).

O desenho de pesquisa utilizado foi o de Estudo de Caso, com o objetivo de efetuar uma análise intensiva e detalhada de um caso, o da GNR, de forma a granjear a complexidade desta força militar. Com a utilização deste método na investigação, foi possível observar diversas evidências, tais como: entrevistas, documentos e observações (Yin, 2018).

Para atingir todos os objetivos a que se propõe este trabalho, interessa ainda definir claramente o percurso metodológico seguido, tendo este sido percorrido em três fases: exploratória, analítica e conclusiva (Santos, et al., 2019, p. 41).

Em relação à fase exploratória, além das inúmeras tarefas executadas, destaca-se a entrevista exploratória ao Chefe da DCI da GNR, com o intuito de abrir pistas de reflexão à presente investigação. Esta entrevista permitiu ter conhecimento de documentos importantes para leitura, assim como uma melhor contextualização da problemática em análise nesta investigação (Quivy & Campenhoudt, 2003). Também nesta fase procedeu-se à seleção e delimitação do tema e uma breve revisão de literatura seguido da definição do objeto de estudo e respetivo problema de investigação. Por último, foram definidos os objetivos (geral e específicos) e formuladas as questões (central e derivadas).

Já na fase analítica, procedeu-se à análise dos dados recolhidos, a constantes revisões de literatura bibliográfica de forma a sustentar toda a investigação, suportar a caracterização e interpretação dos dados obtidos e a responder às QD levantadas.

Nesta fase, procedeu-se ainda a diversas entrevistas semiestruturadas, instrumento este que caracteriza a estratégia qualitativa (Bardin, 2011). Estas foram realizadas aos responsáveis pela AI na vertente financeira, quer no seio da GNR como em entidades externas à Guarda, com vista a garantir que os resultados tenham a necessária qualidade científica, pois são uma importante fonte de informação, permitindo respostas com maior riqueza e detalhe (Bryman, 2012, p. 470).

As entrevistas foram realizadas em dois grandes grupos: as unidades e órgãos dentro da estrutura orgânica da GNR e em entidades externas à GNR.

Em relação ao primeiro grupo, as entrevistas foram efetuadas a três níveis diferentes dentro da estrutura orgânica da Guarda. Num primeiro nível hierárquico, com base em questões semelhantes para todos os Chefes das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros (SRLF) dos Centros Financeiros em análise (27). Num segundo nível, foram questões colocadas aos diretores/chefes dos órgãos que compõem o Comando de Administração dos Recursos Internos (CARI): Direção de Recursos Humanos (DRH), Direção de Recursos



Logísticos (DRL), DRF, Direção de Infra-Estruturas (DIE), Direção de Saúde e Assistência na Doença (DSAD) e Centro Clínico (CC). Por fim, num nível mais elevado, foi efetuada uma entrevista ao Inspetor da IG.

Quanto ao segundo grupo de entrevistas, estas foram realizadas a entidades externas à Guarda, tendo-se escolhido 14 entidades com elevada dimensão e dispersão geográfica, a saber: Força Aérea Portuguesa, Marinha Portuguesa, Exército Português, Polícia de Segurança Pública, Polícia Judiciária, Lidl, Caixa Geral de Depósitos, Banco Invest, EDP, *Guardia Civil*, *Royal Canadian Mounted Police*, Força Aérea Brasileira, Exército Brasileiro e NATO.

Das entrevistas efetuadas obtiveram-se respostas de 14 Unidades da GNR, de uma Direção, da IG e de oito entidades externas à Guarda.

Salienta-se que todas as entrevistas foram remetidas por email, tanto por causa do atual contexto de pandemia em que vivemos, como também pela distância a que os entrevistados se encontram de Lisboa, tendo sido dado o tempo máximo de resposta possível, de forma a garantir que o presente TII fosse concluído no prazo determinado.

Por último, na fase conclusiva, efetuou-se a avaliação e discussão dos resultados, apresentação das conclusões e implicações, assim como os contributos para o conhecimento, limitações e recomendações (Santos, et al., 2019, p. 140).

Com estas entrevistas pretendeu-se a interpretação da realidade através da verificação de comportamentos, experiências e perspetivas dos sujeitos entrevistados (Vilelas, 2009, p. 105; Goldenberg, 2011).



### **3. Enquadramento da Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana**

Como as instituições do Setor público funcionam com base nos recursos públicos, é obrigatório que estes possuam um SCI que garanta a responsabilização e transparência de todos os atos praticados (David, Abreu, Segura, Formigoni, & Mantovani, 2016).

Atualmente, para que a avaliação, medição e correção do desempenho seja uma realidade, é imprescindível que as entidades públicas tenham um bom SCI, assente numa multiplicidade de processos, ferramentas e atividades (Silva, 2020).

Dentro das várias áreas auditáveis, a financeira foi identificada como a componente mais relevante ao nível da auditoria (OROC, 2018), pelo que esta foi a escolhida para aprofundamento deste trabalho.

Sendo a GNR uma entidade pública, a transparência tem de estar sempre presente e as AI financeiras podem ser ainda mais amplas que noutras entidades. Como resultado, uma auditoria sobre as demonstrações financeiras de uma entidade pública poderá incluir responsabilidades adicionais, nomeadamente a execução de transações e eventos de acordo com a lei, regulamentos ou indicações de outra autoridade (IAASB, 2009).

Neste capítulo pretende-se efetuar um enquadramento legislativo da AI até ao nível da GNR. É também objetivo deste capítulo, especificar como se encontra estruturada a atividade de AI dentro da GNR e identificar quais os constrangimentos que existem numa possível mudança da estrutura orgânica, sendo também tidos em conta os normativos internos para complementar a legislação vigente.

#### **3.1. Legislação enquadrante da Auditoria Interna**

Em 1998, com a publicação do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, foi dado um passo estrutural para a implementação de um SCI transparente, credível e confiável em todos os organismos públicos, instituindo níveis de controlo externo<sup>2</sup> e interno<sup>3</sup>. Relativamente ao controlo externo, temos a Assembleia da República, que assume o controlo político e o TC, responsável pelo controlo financeiro técnico e jurisdicional. No que respeita ao CI, foco desta investigação, encontramos três níveis: o primeiro, designado controlo operacional<sup>4</sup>, é constituído pelos órgãos e serviços inseridos no interior do próprio organismo (também

---

<sup>2</sup> São as auditorias feitas por entidades independentes relativamente ao organismo que é controlado (TC, 1999).

<sup>3</sup> São as auditorias efetuadas por entidades dependentes relativamente ao organismo que é controlado. Contudo, na Administração Pública, nas auditorias internas, até podemos ter entidades que auditam e que são independentes em relação ao organismo auditado, mas, estando dentro da Administração Pública não se podem incluir na vertente externa (TC, 1999).

<sup>4</sup> Na GNR é a IG, a DCI e as várias SRLF existentes pelo dispositivo.



conhecido por autocontrolo); o segundo nível refere-se ao controlo setorial<sup>5</sup>, que exerce a sua ação preferencialmente sobre o controlo operacional; por último, o terceiro nível, designado controlo estratégico<sup>6</sup>, que atua preferencialmente sobre o controlo setorial e operacional (Silva, 2020).

Para melhor perceção da realidade referida, segue uma figura representativa do sistema existente em Portugal no que diz respeito ao controlo interno e externo:

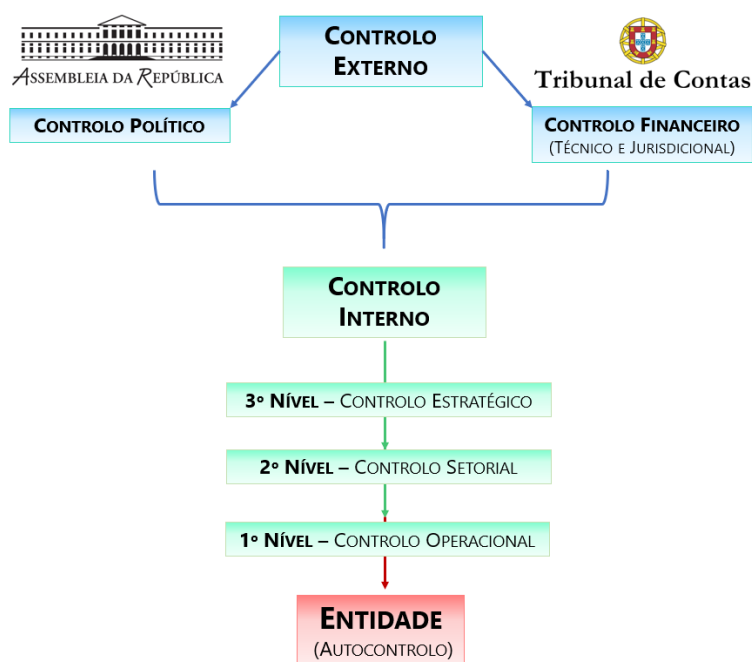


Figura 3 – Sistema nacional de controlo das finanças públicas

Fonte: Adaptado a partir de TC (1999)

Assim, e sendo o foco do trabalho a vertente financeira, é obrigatório começar pelo TC<sup>7</sup>, instituição responsável pelo controlo financeiro, definido no artigo 214.º da Constituição da República Portuguesa como o “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas”. No artigo 107.º é também referido que a

<sup>5</sup> É exercido pelas entidades setoriais, que no caso da GNR é a Inspeção-Geral da Administração Interna (IGAI).

<sup>6</sup> É exercido por três entidades: Inspeção-Geral de Finanças, Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e Direção-Geral de Orçamento.

<sup>7</sup> Tribunal especializado em matéria financeira, sendo o controlo financeiro efetuado através de auditorias financeiras, de conformidade e de boa gestão, e a efetivação judicial das responsabilidades financeiras dos gestores públicos (TC, 2016)



responsabilidade de fiscalização do Orçamento recai no TC e na Assembleia da República (controlo externo).

Esta competência é ainda reforçada com a Lei de Organização e Processo do TC, aprovada através da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, onde, no artigo 2.º, define quais as entidades que se encontram sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do TC, onde se inclui a GNR.

Posteriormente, em 2015, é publicado um outro diploma importante, o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que define a obrigatoriedade de todos os serviços e organismos da administração central do Estado promoverem um SCI, englobando “o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e suficiente”.

Adicionalmente, a Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, apresenta algumas orientações para melhorar o SCI e define três princípios a que as despesas estão sujeitas: economia - mínimo de recursos gastos mantendo os suficientes padrões de qualidade; eficiência - objetivo da organização alcançado com o menor custo possível; e eficácia - adequação dos recursos utilizados para alcançar o resultado desejado. Estes princípios, já referidos em diplomas anteriores<sup>8</sup>, devem orientar a execução orçamental cujos objetivos se encontram modelados no artigo 68.º: o primeiro objetivo é a confirmação do adequado registo contabilístico; o segundo é a constante monitorização da legalidade, regularidade e boa gestão da entidade; o terceiro e último é averiguação de que os objetivos são atingidos pelos responsáveis a quem foram atribuídos recursos.

### **3.2. A Auditoria Interna na Guarda Nacional Republicana**

A Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro, aprovou e publicou a orgânica da GNR, originando uma reestruturação profunda da Guarda. Além da missão, atribuições e as bases de como a GNR deve estar organizada internamente, são definidas, no artigo 23.º deste documento, as competências originárias do Tenente-General Comandante-Geral da GNR (TGCGNR), que, entre outras, é responsável por decidir e dirigir toda a execução financeira da Guarda, e promover as inspeções necessárias às Unidades, Órgão e Serviços da Guarda.

---

<sup>8</sup> Os princípios já tinham sido referidos muitos anos antes aquando da publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, conhecida por Lei de Bases da Reforma da Contabilidade Pública e do Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de julho, conhecido como Regime Financeiro do Estado.



Na sequência da reestruturação profunda da GNR em 2008, através do Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de novembro conjugado com a Lei n.º 04/2004, de 15 de janeiro<sup>9</sup>, foi estabelecida a estrutura nuclear do Comando da GNR (até ao nível de Direção, segundo o artigo 21.º), fixando-se as respetivas competências e um limite de 40 unidades orgânicas flexíveis (composta pelas Divisões). Ficaram ainda definidos os Órgãos Superiores de Comando e Direção: CARI, Comando Operacional e Comando da Doutrina e Formação. Para o presente trabalho interessa escarpelizar a estrutura orgânica do CARI<sup>10</sup>, que a sobredita legislação aprovou com cinco direções: DRH, DRF, DRL, DIE e DSAD. Destas Direções, cabe à DRF a realização de AI financeiras, seja com recurso a entidades internas ou externas à Guarda, e colaboração com a IG em AI da sua responsabilidade.

Ainda segundo o n.º 4 do artigo 21.º da Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro, a estrutura nuclear do Comando da GNR apenas pode ser alterada por portaria conjunta do Ministro das Finanças, Ministro da Administração Interna e do membro do Governo que tiver a seu cargo a Administração Pública. Por sua vez, o n.º 5 da mesma Lei permite que o TGCGGNR, enquanto entidade máxima da GNR, crie, altere ou extinga as unidades orgânicas flexíveis. Esta flexibilidade permite uma grande autonomia ao TGCGGNR para que as unidades flexíveis sejam adequadas às reais necessidades de funcionamento da GNR, com vista à operacionalidade da força e otimização de recursos.

### 3.2.1. Inspeção da Guarda

A Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro, instituiu um órgão de inspeção no Comando da Guarda, colocando-o diretamente dependente do TGCGGNR: a IG. Também o Regulamento da IG, aprovado pelo Despacho n.º 22287/2009, de 24 de setembro, assim o reitera, definindo a IG como a responsável pela realização de auditorias ao nível superior da Guarda, garantindo o apoio necessário ao CI e à avaliação da administração financeira assegurada pelas várias Unidades, Órgão e Serviços da GNR. Tendo ainda a responsabilidade de colaborar com a IGAI ou com outras entidades externas em atividades relacionadas com auditoria, desde que superiormente determinado.

Decorrente do constante no Regulamento da IG, e atendendo que a IG não é a única com a responsabilidade de efetuar AI, surgiu a necessidade de ser elaborado um documento mais exaustivo com as responsabilidades, não só da IG, mas também dos restantes órgãos:

---

<sup>9</sup> Estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração direta do Estado.

<sup>10</sup> A Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro, no seu artigo 33.º refere também que é este Comando que tem a responsabilidade delegada de assegurar toda a atividade da guarda a diversos níveis, entre eles, o financeiro.



Órgãos Superiores de Comando e Direção e Comando de todas as Unidades, materializado pelo Regulamento Geral das Inspeções da Guarda (IG, 2018).

### 3.2.2. Divisão de Controlo Interno

A DCI é uma das divisões que compõem a DRF, conforme a figura seguinte:

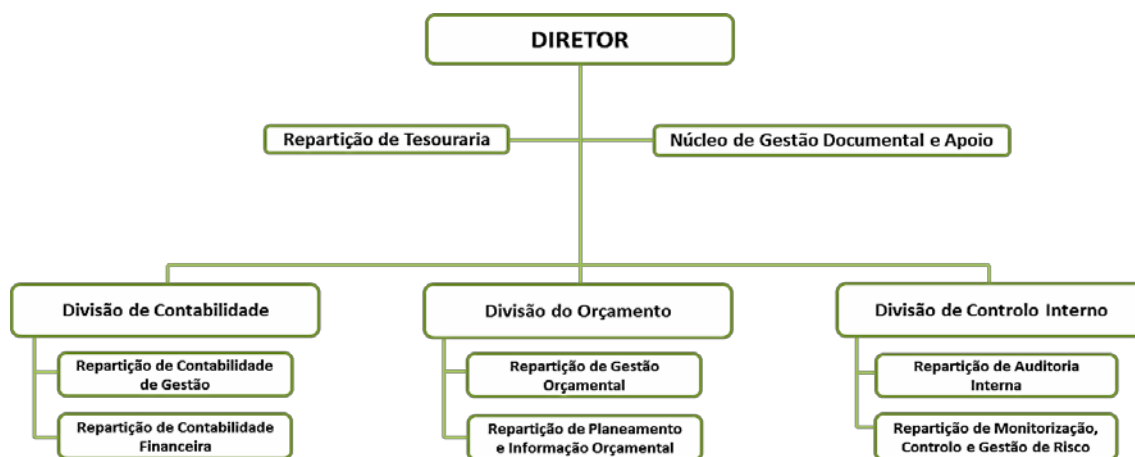


Figura 4 – Organograma da DRF

Fonte: Adaptado a partir de Despacho n.º 303/19-OG, de 30 de dezembro, do TGCGGNR

Sendo a DCI responsável pela atividade de AI financeira, conta com duas Repartições para executar as suas tarefas: Repartição de Auditoria Interna (RAI) e Repartição de Monitorização, Controlo e Gestão do Risco (RMCGR).

Para além de realizar atividades de AI financeiras e colaborar com outros órgãos de inspeção (IG, 2018), esta Divisão, tem ainda as seguintes responsabilidades, definidas pelo Despacho n.º 1292/2020, de 13 de janeiro: exercer autoridade técnica acerca dos assuntos financeiros, verificar os PPCM emitindo parecer sobre a sua legalidade e regularidade, avaliar os processos de CI, verificar a fidelidade e integridade dos registos contabilísticos, melhorar o plano de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas na parte financeira e efetuar estudos e recomendações com vista à otimização dos recursos financeiros disponibilizados.

Esta divisão, até final de 2019, verificava na íntegra os PPCM de todos os Centros Financeiros. Em 21 de novembro de 2019, na sequência da redução de militares adstritos a esta tarefa, a DRF levou a despacho ao TGCGGNR a Informação N.º I537935-201911-DRF,



de 21 de novembro de 2019, com o novo modelo de verificação dos PPCM, tendo em vista reduzir o hiato temporal existente entre o momento de entrega na DRF e o da sua verificação. Com a redução de números de dias de verificação dos PPCM, pretendia-se otimizar os níveis de eficiência e eficácia das medidas corretivas, pois muitas das recomendações efetuadas eram do conhecimento das entidades auditadas tardiamente, o que, em alguns casos, deixavam de ser oportunas.

A nova metodologia baseia-se em amostras estratificadas, agrupando as Unidades/Estabelecimentos/Órgãos (UEO) em função do respetivo valor orçamental da despesa e da periodicidade em que deve ocorrer a análise e verificação da prestação de contas. Assim, os Centros Financeiros ficaram agrupados tendo em conta a dimensão financeira, conforme a figura abaixo apresentada:

**Quadro 1 – Agrupamento das Unidades consoante a dimensão financeira**

Tipologia	Orçamento	Periodicidade	N.º de UEO	UEO
Tipo I	< 650 000	Quadrimestral	5	DRF-DAF
				DRL
				UNT
				CT Açores
				CT Madeira
Tipo II	≥ 650 000 e < 1 800 000	Trimestral	15	CT Aveiro
				CT Beja
				CT Braga
				CT Bragança
				CT Castelo Branco
				CT Coimbra
				CT Évora
				CT Guarda
				CT Leiria
				CT Portalegre
				CT Santarém
				CT Viana do Castelo
				CT Vila Real
				CT Viseu
				UAF
Tipo III	≥ 1 800 000	Bimestral	10	SGG
				Centro Clínico
				CT Faro
				CT Lisboa
				CT Porto
				CT Setúbal
				UCC
				USHE
				UI
				EG

Fonte: GNR (2019)

De acordo com o quadro supramencionado, as UEO com um orçamento inferior a 650.000 € serão designadas de Tipo I e são verificadas num período quadrimestral. As UEO com um orçamento superior ou igual a 650.000 € e inferior a 1.800.000 € consideram-se do



Tipo II e verificadas com uma periodicidade trimestral. Por último, as UEO com o orçamento igual ou superior a 1.800.000 € serão verificadas bimestralmente.

Em 26 de novembro a proposta foi aprovada pelo TGCGNR, tendo entrado em vigor, com efeitos retroativos a agosto de 2019.

### 3.2.3. Unidades

Na constituição orgânica das Unidades, existe uma SRLF, cuja orgânica está definida no Regulamento para a Gestão dos Recursos Financeiros da GNR (2011), com a seguinte estrutura:

- Chefe;
- Adjunto;
- Sector de Contabilidade Orçamental;
- Sector de Prestação de Contas e Auditoria;
- e) Tesouraria;
- g) Sector de Aquisições e Contratos;
- h) Sector de Materiais, Transportes e Infra-estruturas.

Trata-se do escalão mais baixo onde são feitas atividades de AI, competindo ao Comandante a responsabilidade de execução das mesmas, para que os procedimentos existentes sejam eficientes e de acordo com as normas em vigor, além de colaborar com os demais órgãos de auditoria (IG, 2018).

### 3.3. Síntese conclusiva

O objetivo do presente capítulo era apresentar a informação necessária para efetuar uma resposta à QD1: Que limitações existem na modificação da estrutura orgânica na GNR?

Para tal foi efetuado um enquadramento legislativo e normativo interno de forma a enquadrar a atividade de AI da GNR no Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas. Exposto o mesmo, foi identificado o processo que é necessário percorrer para que se possam efetuar modificações da estrutura orgânica na GNR. Por conseguinte, e de forma a ir ao encontro da QC, foi ainda contextualizada a atividade de AI nos diferentes níveis da orgânica da Guarda, permitindo uma melhor perceção da estrutura da atividade de AI.

Neste sentido, as alterações na estrutura orgânica da GNR podem ocorrer ao nível da estrutura nuclear do Comando da GNR (até ao escalão de Direção) e ao nível das unidades orgânicas flexíveis (composta pelas divisões).

Caso as mudanças pretendidas sejam ao nível nuclear do Comando da GNR, é necessária aprovação mediante portaria conjunta do Ministro das Finanças, Ministro da



Administração Interna e do membro do Governo que tiver a seu cargo a Administração Pública.

Caso as mudanças pretendidas sejam ao nível das unidades flexíveis, é suficiente a aprovação mediante despacho do TGCGNR (e publicado posteriormente em Diário da República).

Estando já definidas as limitações a possíveis alterações na estrutura orgânica, interessa a seguir verificar se a estrutura orgânica da GNR, tal como se encontra, consegue ter auditores independentes na DCI/DRF, ou se, por outro lado, os limita na independência.



#### **4. A atividade de Auditoria Interna na Direção de Recursos Financeiros**

Neste capítulo pretende-se verificar se os auditores internos da DRF são independentes, sendo posteriormente efetuada a apresentação e análise dos resultados bem como a respetiva discussão. Por último, na síntese conclusiva, irá ser respondida a QD2.

##### **4.1. Princípio da independência**

O princípio da independência encontra-se vertido em diversos documentos, nomeadamente no Manual de Auditoria e Procedimentos do TC (1999), entidade de referência para esta investigação, que refere que os auditores se devem reger por três princípios: Competência, Diligência e Independência.

Também a IG, através do seu Regulamento Geral das Inspeções da Guarda (2018), definiu os princípios pelos quais os auditores se devem pautar: competência, integridade, confidencialidade, objetividade, respeito, responsabilidade e prestação de contas, imparcialidade e independência (IG, 2018).

Da delimitação da investigação, a escolha recaiu no princípio da Independência, por ser comum aos que o TC apresenta, assim como pelas várias questões levantadas relativamente à independência dos auditores da DCI/DRF, aquando da realização das entrevistas exploratórias.

Nunca é demais lembrar que é a independência que permite que os auditores internos prestem os julgamentos imparciais, essenciais à condução adequada dos trabalhos (INTOSAI, 2010; IPAI, 2009). A doutrina do TC (1992) salienta que a independência apenas é conseguida se o auditor for possuidor de liberdade de agir sem qualquer interferência externa.

Os auditores devem garantir a independência do seu trabalho, devendo protegê-la e evitar qualquer possível conflito de interesses, recusando presentes ou gratificações que possam influenciar ou ser percebidas como influenciadoras da sua independência e integridade. Também devem evitar todos os relacionamentos com gerentes e funcionários da entidade auditada e outras partes que possam influenciar, comprometer ou ameaçar a sua capacidade de agir, de forma independente (INTOSAI, 1998; IPAI, 2009; TC, 2016; IG, 2018).

Para um auditor, além de ser independente e imparcial, também é necessário parecê-lo, para que a sua atividade não seja posta em causa. Assim, o auditor deve manter uma posição de independência para que os resultados e as conclusões da auditoria realizada sejam imparciais, e vistas como tal, pelos interessados. Existem várias ameaças que podem colocar



em causa a independência do auditor, das quais salientam-se: o interesse próprio<sup>11</sup>, defesa do seu interesse<sup>12</sup>, intimidação<sup>13</sup> e participação na gestão<sup>14</sup> (INTOSAI, 2016; INTOSAI, 2013).

Outro ponto importante que pode lesar a independência dos auditores e suscitar dúvidas é o exercício de tarefas alheias à AI, ou seja, os auditores não devem ser responsáveis por atividades que possam a vir ser auditadas por si, não devendo ter qualquer tarefa relacionada com a gestão operacional (IPAI, 2009; IG, 2018).

A AI deve ter um grau significativo de independência e ser vista como capaz de exercer essa independência para ser eficaz. Embora atenda às necessidades da organização e, em particular, do seu dirigente máximo da organização, esta deve poder funcionar sem a sua interferência nas atividades de AI. Por consequência, a AI deve ser suficientemente independente das atividades que audita para garantir que os auditores cumpram as suas funções de uma maneira que encoraje julgamentos e recomendações profissionais imparciais e eficazes. Os auditores não devem ter responsabilidades executivas, ou seja, eles não devem operar ou gerenciar nenhuma atividade que esteja sujeita a uma auditoria no futuro. Em geral, a maioria dos padrões de auditoria sugere que os auditores internos reportem à entidade máxima da organização garantindo acesso direto e independência (Graham, 2019).

Também o TC defende que os auditores internos devem reportar diretamente à entidade máxima da organização. Para o TC considerar a AI objetiva e independente, deve ainda cumprir as seguintes condições: ter independência das funções de gestão na estrutura orgânica, encontrar-se distante de pressões de natureza política e impedir que o seu pessoal audite operações pelas quais foi responsável<sup>15</sup>, evitando assim o conflito de interesses (TC, 2016; IPAI, 2009).

Recordando a caracterização das entidades que executam a atividade de AI mencionada no capítulo três, o TC assegura que apenas IG cumpre um dos princípios basilares das AI: a independência, pois apenas esta entidade responde diretamente ao TGCGNR (IG, 2018).

---

<sup>11</sup> Acontece quando o auditor pode beneficiar de interesses ou relacionamentos, diretos ou indiretos (INTOSAI, 2016).

<sup>12</sup> Ocorre quando o auditor tem uma opinião/posição em que a neutralidade/objetividade possa ser/parecer comprometida (INTOSAI, 2016).

<sup>13</sup> Esta situação sucede quando existem ameaças (podem ser reais ou percebidas) ao auditor por parte das partes auditadas, de forma a dissuadi-lo de agir com objetividade e ceticismo profissional (INTOSAI, 2016).

<sup>14</sup> Acontece quando a entidade auditada se torna indevidamente envolvida na auditoria (INTOSAI, 2016).

<sup>15</sup> A Norma Internacional Para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI) n.º 1130.A1 refere que este requisito de independência é colocado em causa quando o serviço de auditoria interna é prestado por um auditor em relação a uma atividade pela qual este foi responsável durante o ano precedente (IPAI, 2009).



## 4.2. Apresentação de resultados

De forma a recolher a opinião sobre a independência dos auditores da DRF, foi colocada uma questão nas entrevistas efetuadas a 27 Centros Financeiros da Guarda: Questão 1. Mantendo os três níveis de AI existentes na estrutura orgânica da GNR (Setor de Prestação de Contas e Auditoria nas Unidades, DCI da DRF no CARI e IG na dependência do TGCGGNR), considera que a DCI deve manter-se na dependência da DRF ou passar a estar na dependência direta do Comandante do CARI?

Foram obtidas respostas validadas de 14 Centros Financeiros, sendo que dez referem que a DCI deve passar a estar dependente do Comandante do CARI, três mencionam que deve manter-se da dependência da DRF e uma resposta refere que deve passar para a dependência do 2.º Comandante-Geral da GNR. Ou seja, a maioria dos entrevistados consideram que a DCI deve passar para a dependência do Comandante do CARI, conforme demonstrado na figura lateral.

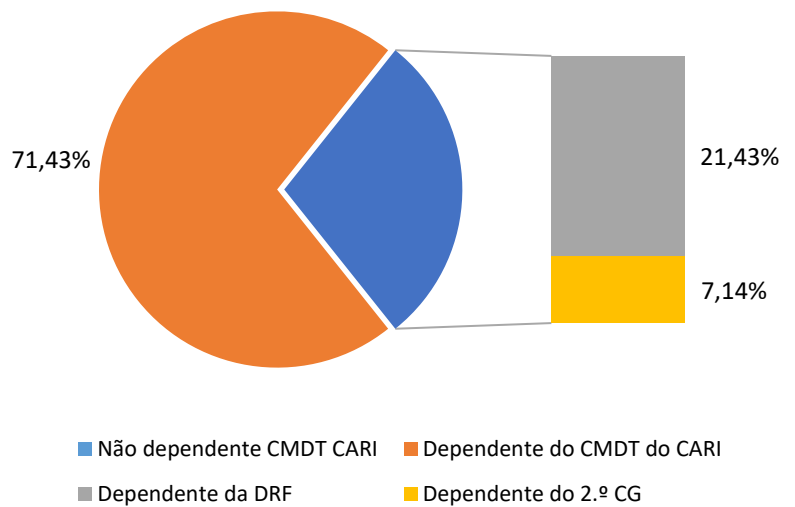


Gráfico 1 – Localização da DCI na estrutura orgânica da GNR

A única resposta que defende uma solução diferente das apresentadas, foi de uma Unidade que defende que a DCI deve passar para a dependência do 2.º Comandante-Geral, utilizando o argumento que esta Divisão efetua também AI financeiras a Centros Financeiros que são dependentes desta entidade e apenas assim é possível a existência de independência.

Por outro lado, os entrevistados apresentaram vários argumentos para que a DCI deixe de estar na dependência da DRF, salientam-se os seguintes:

- A quase totalidade dos entrevistados defendem que a principal razão é a independência funcional e hierárquica que os auditores devem ter da DRF;
- Apenas estando na dependência do Comandante do CARI, as Divisões da DRF podem ser auditadas com independência, sem que estas auditorias sejam solicitadas pelo mesmo Diretor, de que ambas dependem;



- Estando na dependência do Comandante do CARI as AI podem ser mais abrangentes e não envolver a área financeira, mas também outras áreas, com especial importância as áreas de logística e de pessoal;
- Como a DRF difunde instruções técnicas para as Unidades, não deve ser esta Direção, através da DCI, a auditar essas mesmas instruções, por poder implicar alguns constrangimentos aquando da elaboração dos respetivos relatórios;
- Estando na dependência do Comandante do CARI passa a ser possível que esta Divisão possa auditar a DRF e DRL de forma independente.

Por último, um dos três entrevistados que defendem que a DCI deve manter-se na dependência da DRF argumentou que, além das AI financeiras, a DRF também apoia no cumprimento das normas legais vigentes de âmbito financeiro, promove o desenvolvimento e aplicação de novos métodos de trabalho e esclarece dúvidas do âmbito financeiro.

Quanto à entrevista efetuada à DRF, respondida pelo Chefe da DCI, D. M. Freire (entrevista por *email*, 8 de maio de 2020), é defendido que a DCI deve estar na dependência do TGCGGNR, mas que, mesmo não estando, “não impede o cumprimento das suas atribuições, com autoridade e autonomia suficiente”. Nesta entrevista foi ainda facultado o mapa de pessoal afeto à DCI, sendo que, além do Chefe de Divisão, tem 2 militares na RAI, quando deveria ter 4, e 7 militares na RMCR, quando deveria ter 10, conforme se pode visualizar no seguinte quadro:

**Quadro 2 – Mapa de pessoal da DCI**

	Maj	Cap	Ten Alf	Smor	SCh	Saj	2Sar 2Sar	Cmor CCh	Cab	GPr	Grd	TOTAL
RAI	0/1	1/1		1/1	0/1							2/4
RMCR	0/1	1/2	1/0		2/2	0/3	2/1	0/1	1/0			7/10

Fonte: D. M. Freire (entrevista por email, 8 de maio de 2020)

Em relação à entrevista efetuada ao Inspetor da IG, concetualmente, defende ser necessário que qualquer estrutura de AI tenha uma posição de independência relativamente às estruturas auditadas, potenciando uma visão abrangente e integrada da instituição. Acrescenta que essa independência só se consegue se a DCI for separada da DRF, sugerindo como uma solução, esta passar a estar na dependência da IG. Contudo, salienta que, numa



visão realista, tal não tem sido possível pela existência de poucos recursos humanos na DRF e desta Direção necessitar dos militares que a constituem.

### **4.3. Discussão de resultados**

Das 14 entrevistas validadas, quatro foram de Oficiais das Armas que estavam a desempenhar funções de Chefe da SRLF e dez de oficiais de Administração Militar nessas mesmas funções (representando a totalidade de Unidades com Oficiais de Administração Militar nas Unidades).

Das respostas obtidas, evidencia-se o facto de todos os dez Oficiais com formação em Administração Militar defenderem que a DCI deve deixar de estar sob a alçada da DRF. Por outro lado, as três respostas que referem que a DCI deve manter-se na dependência da DRF são de três dos quatro Oficiais das Armas que responderam às entrevistas.

Destas três entrevistas (todas de Oficiais sem formação na área financeira), apenas numa foram apresentados argumentos para a DCI se manter na dependência da DRF, devido ao apoio facultado para além das auditorias realizadas. Não obstante dos sobreditos argumentos apresentados, se recordarmos a doutrina da independência dos auditores no subcapítulo um deste capítulo, é por essa sobreposição de responsabilidades que a atividade de AI se torna menos independente, pelo que esta deve estar isolada de outras atividades.

A solução apresentada por um dos entrevistados (com formação na área financeira) sugere a DCI passar para a dependência do 2.º Comandante-Geral, com o argumento que esta transição se deve às AI financeiras efetuadas por esta Divisão a Centros Financeiros que são dependentes do 2.º Comandante-Geral e por apenas assim ser possível a existência de independência. Recordando novamente a doutrina apresentada anteriormente, esta sustenta que, apesar dessa solução aumentar a independência, do ponto de vista do TC, a atividade de AI (e por consequência quem efetua essa atividade) continua a não ser independente, pois não responde diretamente à entidade máxima do Organismo.

No que diz respeito à participação dos auditores em funções diferentes da atividade de auditoria, os elementos da DCI encontram-se com diversas responsabilidades que divergem da atividade de auditoria. A doutrina do TC defende de forma clara que nenhum trabalho pode ter a intervenção de um elemento que posteriormente o vá auditar, para que a independência se mantenha assegurada.

Importa ainda discutir a solução apresentada pelo Inspetor em transpor a responsabilidade da atividade de AI para a alçada da IG. Conjugando essa proposta, com as atribuições da DCI e o seu quadro de pessoal, depreende-se a razão da dificuldade em passar



a DCI e apenas uma responsabilidade para IG, pois as restantes tarefas teriam de se manter da responsabilidade de DRF, sobrecarregando os militares das outras Divisões da DRF.

#### **4.4. Síntese conclusiva**

O objetivo deste capítulo era responder à QD2: O princípio de independência dos auditores está a ser respeitado?

Este capítulo iniciou por identificar os mais relevantes princípios que devem ser respeitados pelos auditores, tendo sido dissecado o princípio da independência.

Posteriormente foram apresentados os resultados das entrevistas efetuadas aos Chefes das SRLF, tendo em vista obter a perceção acerca da independência dos militares que efetuam a atividade de AI na DCI/DRF. A esmagadora maioria dos entrevistados defende que não existe independência em quem efetua a atividade de auditoria, não deixando dúvidas de que é imprescindível a DCI deve deixar de estar na alçada da DRF.

Acrescenta-se que a solução apresentada pelo Inspetor da IG encontra-se alinhada com as orientações doutrinárias do TC, contudo as tentativas de se executar essa mudança de responsabilidades esbarram com a escassez de recursos humanos existente na DRF. Analisando as atribuições que a DCI é responsável, é facilmente justificável não ser possível os militares que compõem a DCI serem transferidos para a IG, pois esta Divisão tem muito mais tarefas para executar além da AI e teria de sobrecarregar os militares das restantes divisões.

Também a doutrina do TC defende que a DCI/DRF, estando dependente hierarquicamente do Comandante do CARI, não é completamente independente, e por inerência, os auditores também não o são, pelo que se considera que o princípio da independência dos auditores da DCI/DRF não está a ser respeitado na sua plenitude.

Estando respondida à QD2, interessa perceber, no próximo capítulo, se os relatórios que estes produzem, são do conhecimento das entidades auditadas tempestivamente, para que tenham a eficácia desejável.



## **5. Relatórios produzidos pela DRF**

O presente capítulo tem como objetivo verificar se os relatórios de PPCM estão a ser enviados com tempestividade para os Centros Financeiros. Posteriormente, pretende-se apresentar os resultados obtidos das entrevistas realizadas, bem como a sua discussão. Por último, será efetuada uma síntese conclusiva com resposta à QD3.

### **5.1. Princípios aplicáveis**

Tal como tem acontecido ao longo da presente investigação, a referência utilizada baseia-se na doutrina do TC, pelo que em relação aos princípios aplicáveis aos relatórios de AI seguiu-se o mesmo critério. Neste sentido, e segundo o TC, são aplicáveis aos relatórios de AI os seguintes princípios: abrangência, clareza, concisão, objetividade, persuasão, exatidão, materialidade e tempestividade (oportunidade) (TC, 1999).

Os relatórios de auditoria, documentos produzidos pelos auditores, contêm evidências<sup>16</sup>, conclusões<sup>17</sup> e recomendações<sup>18</sup> sobre os atos praticados pela entidade auditada (TC, 1992). Estes devem ser tempestivos, ou seja, de forma a maximizar a sua utilidade, o objetivo dos auditores tem de passar por efetuar as recomendações em tempo útil de modo a responder às necessidades do órgão auditado. Por outras palavras, as recomendações formuladas no relatório serão tão mais úteis quanto mais atuais forem (INTOSAI, 2016).

Ao longo das entrevistas exploratórias realizadas, um dos princípios foi amplamente referido demonstrando alguma preocupação: o princípio da tempestividade. A demora na devolução dos PPCM parece ser uma situação recorrente, pelo que é importante analisar o tempo médio de verificação dos PPCM e verificar quais as medidas adotadas para otimização destes prazos.

Para que os objetivos dos relatórios sejam cumpridos, é imprescindível que sejam construtivos, completos, de fácil compreensão, evitando ambiguidade e imprecisões, tendo em vista sempre a melhoraria da organização, principalmente no seu CI. Relativamente às recomendações, estas apenas devem ser referidas quando exequíveis e tendo em conta que o custo de implementação das mesmas não poderá ser maior do que os ganhos (TC, 1999, p. 125; INTOSAI, 2013).

---

<sup>16</sup> São os factos considerados importantes pelo auditor e que, com base nestes, tira conclusões (TC, 1992).

<sup>17</sup> Trata-se da opinião do auditor sobre o que foi auditado (TC, 1992).

<sup>18</sup> Podemos definir que as recomendações de auditoria são medidas corretivas sugeridas pelos auditores para que sejam corrigidas as deficiências detetadas (TC, 1992).



É importante referir que os relatórios de auditoria têm dois grandes objetivos: por um lado, verificar o correto cumprimento do quadro legislativo em vigor (não só externo, mas também interno à organização) e por outro, cooperar para a melhoria de desempenho da organização auditada (TC, 1999, p. 121).

Adicionalmente, a INTOSAI (2013) apresenta um outro objetivo: facilitar a implementação das ações corretivas e o acompanhamento por parte de terceiros à entidade auditada.

Ao nível da GNR, é importante complementar que os relatórios permitem dar a conhecer superiormente o estado de situação financeira do órgão auditado e fornecer à entidade auditada informação das boas práticas, que devem continuar a ser seguidas, e das recomendações a implementar, para que sejam resolvidas as faltas, limitações e deficiências detetadas (IG, 2018).

## **5.2. Apresentação de resultados**

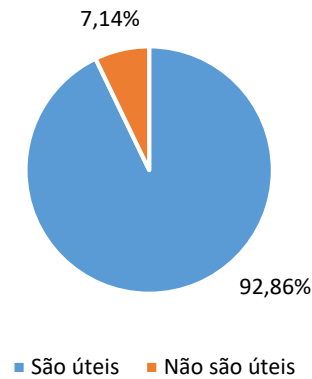
Das entrevistas exploratórias realizadas, foi percecionado que os relatórios de PPCM, produzidos pela DCI, chegam tardiamente às Unidades, não lhes permitindo implementar, em tempo útil, as recomendações constantes nos relatórios.

As entrevistas realizadas podem ser segmentadas em dois grupos: o primeiro, constituído por 27 Chefes das SRLF; o segundo constituído pelos Diretores das Direções e Chefe do CC, que compõem o CARI. Das entrevistas remetidas, foram recebidas 14 respostas validadas dos Chefes de SRLF e do Diretor da DRF.

Relativamente aos relatórios elaborados pela DRF, foram colocadas três questões. Com a primeira questão, “Considera que os relatórios que a DRF tem remetido acerca da prestação mensal de contas são úteis? Porquê e que exemplos de melhorias foram feitas na gestão da Unidade decorrentes dos relatórios rececionados?”<sup>19</sup>, pretendeu-se avaliar a perceção de utilidade dos relatórios dos entrevistados. Das respostas validadas, quase 93% referiram que os relatórios são úteis, tal como demonstrado no gráfico seguinte:

---

<sup>19</sup> Questão n.º 2 da entrevista



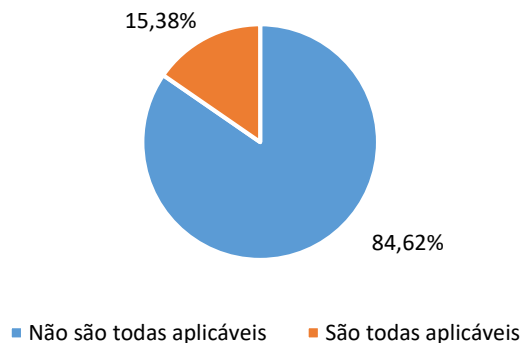
**Gráfico 2 – Utilidade dos relatórios**

Das razões referidas que sustentam a utilidade dos relatórios de PPCM, destacam-se as seguintes:

- Permitem corrigir erros;
- Possibilitam a angariação de conhecimentos sobre a legislação em vigor;
- Ajudam a um melhor controlo da documentação de prestação de contas;
- Permitem a uniformização de procedimentos;
- Constituem uma validação adicional ao trabalho efetuado pela SRLF;

Por outro lado, são apontadas razões para sustentar a não utilidade dos relatórios, onde se destaca o facto de estes serem remetidos tardiamente.

Com a segunda questão, “As medidas sugeridas nos relatórios de prestação de contas e/ou das AI multidisciplinares são todas aplicáveis? (em que os ganhos são maiores que os custos de as implementar). Caso não sejam, podia dar exemplos de medidas que considera que não são aplicáveis e porquê?”<sup>20</sup>, pretendeu-se avaliar a razoabilidade das recomendações propostas pela DRF, sendo que quase 85% dos entrevistados referiram que existem medidas que não são exequíveis, tal como demonstra o seguinte gráfico:



**Gráfico 3 – Aplicabilidade das recomendações efetuadas**

<sup>20</sup> Questão n.º 4 da entrevista

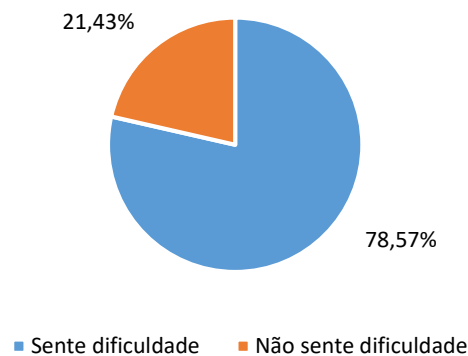


A maioria dos entrevistados referiu que algumas das recomendações presentes nos relatórios não têm aplicabilidade, pelas seguintes razões:

- Relatórios chegam extemporaneamente, tornando não aplicáveis algumas recomendações;
- Falta de recursos humanos;
- Falta de conhecimento das condições físicas existentes;
- Medidas com grande custo de implementação face ao respetivo benefício;
- Fatores externos, não imputáveis à Unidade.

Em relação à terceira questão “Sente dificuldade na sua ação de comando em aplicar as medidas sugeridas? Caso sinta, podia dar exemplo?”<sup>21</sup>, pretendeu-se avaliar em que medida as recomendações eram aplicáveis, atendendo ao tempo que os relatórios demoravam a ser elaborados pela DRF.

Quase 78% dos entrevistados referiu que existe dificuldade na aplicação das recomendações, conforme demonstrado no seguinte gráfico:



**Gráfico 4 – Ação de comando na aplicação das recomendações**

Ao detalhar as dificuldades sentidas pelos entrevistados na aplicação das recomendações efetuadas pela DRF, destacam-se as seguintes:

- Envio demorado de relatório de prestação de contas torna algumas correções inviáveis;
- Falta de recursos humanos;
- Falta de formação na área financeira;
- Falta de dotações.

---

<sup>21</sup> Questão n.º 5 da entrevista



A par das entrevistas aos Chefes das SRLF, solicitou-se, a estes e à DRF, o preenchimento de um ficheiro Excel, com as datas de envio dos PPCM para a DRF e as datas em que a DRF os devolveu.

Em caso de divergência de dados, foi considerado a informação que as Unidades prestaram em relação à data de envio dos PPCM (pois podem ter enviado e a DRF recebido posteriormente) e a informação da DRF em relação à data de devolução dos respetivos PPCM às Unidades.

A contabilização do número de dias, tem como referência a data de um de maio de 2020.

Da congregação dos dados obtidos, verificou-se uma média de duzentos e conquenta e cinco dias para a DRF conseguir verificar e devolver um PPCM, para o período de 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2019.

### **5.3. Discussão de resultados**

Para o início deste subcapítulo, interessa esclarecer se os relatórios de PPCM podem ser considerados como atividade de AI. O Tribunal de contas define como prestação de contas a “obrigação decorrente de disposições legais que consiste na apresentação, por pessoas responsáveis pela gestão de recursos públicos, de documentos que expressem a situação financeira e o resultado das operações realizadas sob a sua responsabilidade” (TC, 1992). Ora bem, na nossa investigação, ocorre, por parte dos Centros Financeiros em análise, o envio do PPCM com todos os documentos de despesa e receita para a DCI, espelhando a situação financeira de determinado Centro Financeiro.

Vem o mesmo Tribunal definir que o objeto da auditoria financeira é a análise das contas e da situação financeira, assim como a verificação da regularidade e legalidade das operações que efetua (TC, 1999). Reforça ainda que essa auditoria financeira pode ser feita "a posteriori" (TC, 1992).

Assim, a verificação dos PPCM, apesar de ser maioritariamente um processo contabilístico, parece enquadrar-se perfeitamente, também, como uma atividade de auditoria.

Face a esta introdução na discussão dos resultados, e após compilação dos dados obtidos, é possível verificar a média mensal e anualizada do tempo que um PPCM permanece da DRF para verificação, conforme demonstrado pelo gráfico seguinte:

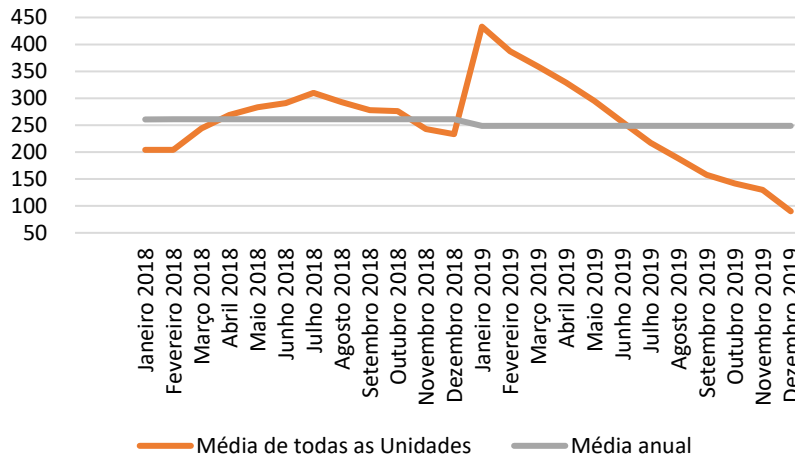


Gráfico 5 – Tempo de permanência dos PPCM das Unidades na DRF (em dias)

Da leitura do gráfico, assiste-se uma tendência de estabilização do tempo médio em 2018, sendo que existe uma descida acentuada em dezembro, consequência da DRF ter feito um esforço em verificar todos os PPCM desse mês. Em relação a 2019 verifica-se uma descida acentuada do tempo médio, contudo é uma descida ilusória, pois resulta do facto da maioria dos PPCM ainda não terem sido devolvidos e é apenas a diferença do dia um de maio de 2020 e a data de entrega na DRF de cada processo.

Sendo uma média, poderá existir um efeito de distorção dos Centros Financeiros de maior dimensão, pelo que se optou por analisar os dados por cada Centro Financeiro:

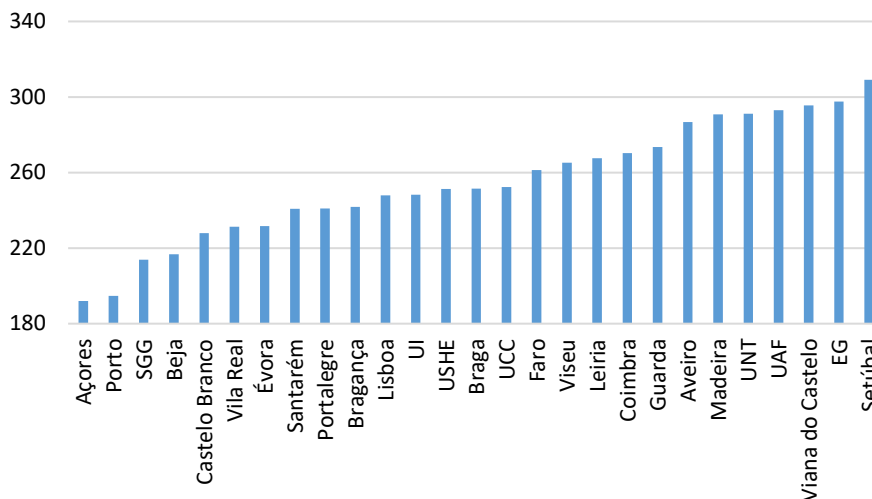


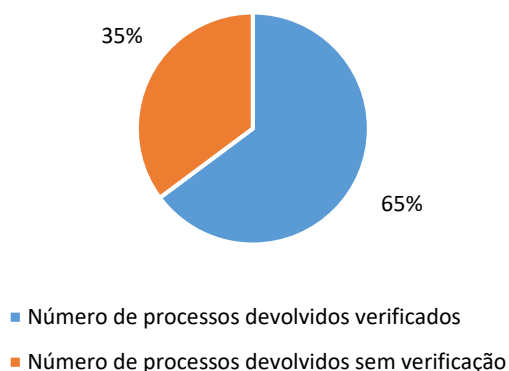
Gráfico 6 – Tempo médio de devolução dos PPCM 2018/2019

Da análise do gráfico, rapidamente se constata que existem Centros Financeiros de grande e pequena dimensão nos extremos do gráfico. No extremo inferior temos os Comandos Territoriais (CTer) dos Açores e do Porto (um Centro Financeiro do tipo I e III



respetivamente) e no topo superior temos o CTer de Setúbal e a Unidade Nacional de Trânsito (um Centro Financeiro do tipo I e III respetivamente), pelo que se constata que o atraso na verificação dos PPCM não tem a ver com a dimensão dos Centros Financeiros.

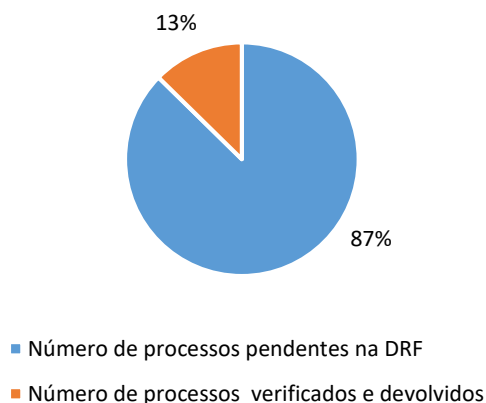
Ao analisar a evolução da média anual, foi registado duzentos e setenta e um dias em 2018 e duzentos e quarenta e nove dias em 2019. Em relação a 2018, a média é referente ao valor final, uma vez que não existem PPCM pendentes de verificação na DRF. Contudo, é pertinente ressaltar que esta média só não é mais elevada porque em agosto de 2019 foi decidido devolver todos os PPCM sem estarem verificados. Constatou-se que, do total de trezentos e vinte e quatro PPCM<sup>22</sup>, foram devolvidos cento e quatorze, cerca de 35% do total, conforme o seguinte gráfico:



**Gráfico 7 – PPCM devolvidos às Unidades em 2018**

Analisando de seguida o que sucedeu em 2019, à data dos dados recolhidos (um de maio de 2020), apenas tinham sido verificados quarenta e um PPCM de um total de trezentos e vinte e quatro, o que representa apenas 13% do total e uma média que já atinge quase duzentos e cinquenta dias, média esta que vai aumentando ao longo do tempo, até que os PPCM sejam devolvidos, conforme se visualiza no gráfico seguinte:

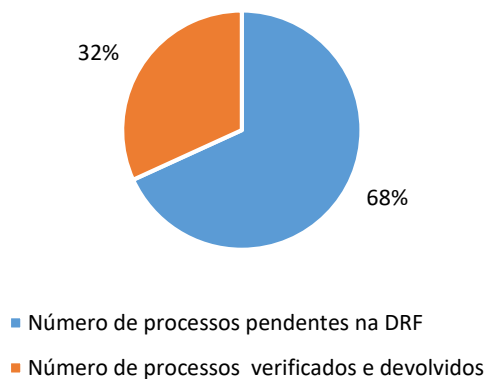
<sup>22</sup> Doze PPCM a multiplicar por vinte e sete Centros Financeiros.



**Gráfico 8 – Verificação de PPCM referentes a 2019**

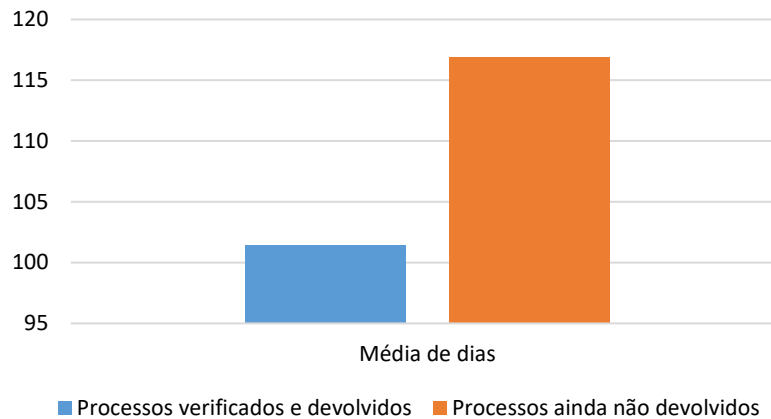
Atendendo à mudança de metodologia de verificação dos PPCM, com efeitos a partir de agosto de 2019, interessa perceber se a mudança de procedimentos está a ter os impactos ambicionados.

Assim, analisando o período compreendido entre agosto e dezembro de 2019 (período com o novo modelo implementado), percebe-se que estava planeada a verificação de sessenta e seis PPCM e que a um de maio de 2020 apenas vinte e um tinham sido verificados e devolvidos às Unidades, conforme demonstrado no gráfico seguinte:



**Gráfico 9 – Número de PPCM verificados em 2019: nova metodologia**

Analisando de forma mais detalhada como está a correr o novo modelo de prestação de contas, constata-se que a média dos PPCM já verificados e entregues foi de cento e um dias, enquanto que a média dos PPCM ainda em verificação, a um de maio de 2020, já vai em cento e dezassete dias.



**Gráfico 10 – Tempo médio de verificação dos PPCM referentes a 2019 (em dias): nova metodologia**

Apresentada a média em dias que a DRF demora a verificar e devolver os PPCM, interessa verificar a existência de prazos de verificação máximos para podermos concluir se os relatórios estão a ser verificados tempestivamente.

Nos normativos internos não se encontrou nenhum prazo limite estabelecido, contudo, encontra-se expresso em normas internas que a IG tem um prazo máximo de trinta dias seguidos para os relatórios serem elaborados e enviados para contraditório da entidade auditada, tendo esta um prazo de dez dias para responder (a DRF permite o mesmo prazo para o contraditório) (IG, 2018).

Um outro prazo relevante, necessário ter em consideração para a IG, refere-se ao acompanhamento e avaliação das recomendações efetuadas, a concluir num prazo máximo de 12 meses após a data de despacho do relatório final (IG, 2018).

#### **5.4. Síntese conclusiva**

Este capítulo procura encontrar uma resposta à QD3: O princípio da tempestividade dos relatórios está a ser cumprido?

Para tal desiderato foi feito um enquadramento acerca dos princípios aplicáveis aos relatórios, com especial ênfase no princípio da tempestividade.

Foram analisadas as entrevistas efetuadas e chegou-se a um tempo médio de verificação e devolução às Unidades de processo de duzentos e cinquenta e cinco dias para o total do período em estudo, sendo opinião quase unânime dos entrevistados que os relatórios deveriam chegar mais cedo às Unidades para que estas consigam corrigir as falhas detetadas.

Não tendo sido encontrado nenhum prazo máximo de verificação dos PPCM que a DRF tenha de cumprir, e atendendo a que os relatórios da IG têm um prazo máximo de trinta



dias, parece ser razoável que o tempo máximo ambicionado passe a ser o mesmo que é aplicável à IG.

Por conseguinte, em resposta à QD3 e de acordo com as averiguações feitas, considera-se que os princípios dos relatórios de PPCM não estão a ser cumpridos.



## 6. Conclusões

A AI é uma atividade de grande importância estratégica para uma instituição e a implementação eficaz de um bom sistema de AI fortalece a gestão organizacional, tornando-se um excelente instrumento fundamental de apoio à gestão.

A AI faz parte da estrutura de CI e a quantidade de AI dependem do tamanho, complexidade e quantidade de investimento público envolvido. Quanto maior a complexidade e risco, maior é a necessidade de uma função de AI. Por esta razão, é essencial que uma instituição como a GNR, das maiores a nível nacional e com elevada dispersão territorial, detenha uma atividade de AI robusta, pertinente e eficiente.

Para tal, é necessário que os auditores internos consigam fazer o seu trabalho com independência e elevado sentido pedagógico e construtivo, produzindo relatórios que reflitam a realidade encontrada. É, no entanto, crucial que esses relatórios cheguem às entidades auditadas em tempo útil, para serem eficazes.

Assim, neste trabalho de investigação pretendeu-se responder à seguinte QC: Que otimizações podem ser efetuadas ao modelo de AI existente na GNR?

Para a concretização do trabalho utilizou-se a metodologia científica, seguindo uma filosofia Epistemológica interpretativa, baseada num raciocínio dedutivo e seguindo uma estratégia de investigação qualitativa. O desenho de pesquisa utilizado foi o de Estudo de Caso da GNR e percorreram-se as fases exploratória, analítica e conclusiva para a realização do trabalho.

Na fase exploratória efetuaram-se várias entrevistas exploratórias com o intuito de obter informações sobre a atividade de AI na Guarda, para assim delimitar o trabalho. Na fase analítica efetuaram-se diversas entrevistas semiestruturadas a entidades ligadas à atividade de AI no seio da GNR e fora desta. Na fase conclusiva, efetuou-se a avaliação e discussão dos resultados obtidos, apresentação das conclusões e implicações, assim como os contributos para o conhecimento, limitações do trabalho e recomendações para futuras investigações. A pesquisa de bibliográfica foi transversal a todas as fases do trabalho.

Para responder à QC foram definidas três QD. Quanto à QD1 “Que limitações existem na modificação da estrutura orgânica na GNR?” pretendeu-se analisar a legislação e normas internas vigentes, com o objetivo de se encontrar as limitações existentes a uma modificação da estrutura orgânica na GNR. Foi verificado que existem limitações distintas dependendo do nível da estrutura orgânica que se pretenda modificar. Da pesquisa bibliográfica efetuada, e em resposta à QD1, foi possível verificar que, caso se pretendam efetuar mudanças ao nível nuclear do Comando da GNR, estas têm de ser aprovadas mediante portaria conjunta do



Ministro das Finanças, Ministro da Administração Interna e do membro do Governo que tiver a seu cargo a Administração Pública. Por sua vez, caso as modificações pretendidas sejam ao nível das unidades flexíveis, é suficiente a aprovação mediante despacho do TGCGNR (e publicado posteriormente em Diário da República), tornando o processo bastante mais simples.

No que refere à QD2 “O princípio de independência dos auditores está a ser respeitado?”, foi analisado o princípio da independência, tendo sido verificada a doutrina existente com especial relevância para a do TC. Segundo este Tribunal, apenas são considerados auditores internos independentes os que, entre outras condições, respondam diretamente à entidade máxima da organização, o que não acontece com os auditores da DCI, pelo que se considera que o princípio da independência não está a ser respeitado.

Por último, na QD3 “O princípio da tempestividade dos relatórios está a ser cumprido?”, foi analisado o princípio da tempestividade em relação aos relatórios dos PPCM. Da análise efetuada aos dados recolhidos, verificou-se que a DRF, desde 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2019, demorou em média duzentos e cinquenta e cinco dias para verificar e devolver cada processo de prestação de contas dos diversos Centros Financeiros. Não tendo sido encontrado nenhum prazo limite que a DRF tenha de respeitar em relação a esta verificação, constatou-se que a IG tem um prazo de 30 dias para terminar o seu relatório e remetê-lo para contraditório para a entidade auditada. Sendo a IG responsável pela realização de AI ao nível superior da Guarda, parece razoável que a DRF, um órgão que efetua a atividade de AI, abaixo da IG na estrutura orgânica da Guarda, tenha o mesmo prazo de 30 dias, pelo que se considera que o princípio da tempestividade dos relatórios não está a ser assegurado.

Face ao exposto, interessa dar forma à resposta da QC que, só por si é uma questão ambiciosa, pelo que torna ainda mais desafiante esta Investigação. O objetivo principal das propostas de otimizações, é aperfeiçoar a atividade de AI na GNR, para que seja um melhor apoio à decisão ao Comando da Guarda.

Primeiramente interessa clarificar a questão da independência e de que forma esta pode ser garantida de forma inequívoca. De acordo com a doutrina do TC, a resposta é simples: É suficiente que a realização de AI seja da responsabilidade exclusiva da IG. Para tal, a DCI teria de deixar de estar na dependência da DRF/CARI e passaria a ser um órgão dependente, organicamente, da IG. Com esta alteração, também existia transferência de responsabilidade da realização das AI, mantendo as restantes atribuições na DRF. A maior dificuldade é conseguir concretizar essa proposta, pois não existem os recursos humanos suficientes para



que tal seja viável. A DCI tem mais atribuições para além da realização de AI e, o facto dos quadros de pessoal se encontrem deficitários, inviabiliza esta proposta. Também as restantes Divisões da DRF não têm militares que permitam absorver as atribuições que a DCI deixaria, após a sua saída da estrutura orgânica do CARI.

Contudo, a solução poderá passar por uma conjugação de interesses da DRF e da IG. A DCI, além do Chefe de Divisão, tem duas repartições, a RAI com dois militares e a RMCGR com sete militares. Uma solução a considerar podia passar pela transferência da responsabilidade da realização de AI para a IG, para que esta fosse detentora exclusiva dessa tarefa. Com essa responsabilidade, a RAI e os militares que a constituem (um Oficial e um Sargento) seriam também transferidos para a IG.

Com esta mudança orgânica, à luz da doutrina do TC, os órgãos de AI existentes na GNR passariam a ser independentes, e por consequência, os militares que os constituem também. Esta mudança constituiria o primeiro passo para a criação de uma IG com autonomia para realizar auditorias multidisciplinares, sem necessidade de recorrência a militares externos à mesma, libertando as Direções dessa tarefa. A criação de uma equipa multidisciplinar com militares da IG permite a existência de uma Inspeção mais autónoma, e por consequência, mais independente. Não se pode esquecer que ao requisitar militares das Direções, estes estão sempre condicionados às recomendações que poderão ter de efetuar, pois, no final da AI, voltarão a estar sob a Chefia da Direção da área que foram auditar.

Caso a modalidade proposta em relação à área financeira venha a verificar-se revelar-se uma mais valia, assim que fosse oportuno, esta repartição podia ser alimentada com militares de outras áreas.

Se existir interesse em acolher as otimizações propostas, e de acordo com o constatado no capítulo três, apenas é necessária a modificação das unidades orgânicas flexíveis, bastando a decisão e consequente despacho, por parte do TGCG, para que tais mudanças ocorram.

Avançando para a questão relacionada com a tempestividade dos relatórios dos PPCM, o atual modelo encontra-se implementado há pouco tempo, pelo que poderá ainda não estar a produzir os resultados idealizados e, por isso, estar-se a deturpar os resultados obtidos.

Para que a verificação dos processos atinja a plenitude dos objetivos a que se propõe, os relatórios têm de chegar em tempo útil aos interessados, só assim o acatamento das recomendações é tempestivo. Caso se continue a verificar que o modelo não está a conseguir reduzir os tempos de verificação dos processos, de forma a que estes sejam devolvidos verificados num prazo máximo de 30 dias aos Centros Financeiros, importa otimizá-lo.



As otimizações implementadas ou a implementar, têm de conseguir permitir que os auditores tenham tempo para verificarem os PPCM e efetuar o devido acompanhamento das recomendações constantes nos relatórios.

Para tal, a técnica de amostragem utilizada para a verificação dos PPCM poderá ter de ser revista. Como opção de mudança de metodologia da verificação de processos, propõe-se que se verifique, por mês, dois a três PPCM de forma integral, devendo o militar responsável pela verificação deslocar-se pelo menos 3 dias à Unidade auditada. Com esta deslocação ao terreno, permite-se que sejam efetuadas verificações físicas, além de haver a possibilidade de conhecer a realidade existente em cada Unidade e as suas instalações, assim como as limitações e problemas existentes. Esse conhecimento obtido irá permitir a formulação de recomendações mais adequadas à realidade. Além da verificação de dois a três PPCM, todos os meses deverão ainda ser verificadas duas a três rubricas, de forma transversal a todos os Centros Financeiros<sup>23</sup>, para que seja possível existir uma visão holística de toda a Guarda e, assim, ser mais fácil a identificação e promoção de boas práticas.

Destaca-se como limitação deste trabalho o aparecimento da pandemia que, num curto espaço de tempo, alterou as prioridades de todas as pessoas, e, com grande probabilidade, condicionou a obtenção das respostas desejadas.

Pretende-se que este TII, sobre a AI na GNR, seja o início e catalisador de outros trabalhos dedicados a esta área no âmbito da GNR, para que esta atividade possa crescer e positivamente influenciar o aumento da economia, eficiência e eficácia, contribuindo com um maior apoio à decisão.

Relativamente a futuros trabalhos de investigação, sugere-se a verificação do respeito e cumprimentos dos restantes princípios dos auditores e relatórios de AI, e o estudo de novas metodologias de verificação dos PPCM com base na faturação eletrónica e no Sistema de Normalização Contabilística para Administrações Públicas.

---

<sup>23</sup> A atual metodologia permite às Unidades “adivinharem” em que meses são auditadas pela periodicidade definida. Se todos os meses forem auditadas algumas rubricas de forma transversal a todas as Unidades, isso deixa de acontecer, pois as Unidades deixam de conseguir prever quando vão ser auditadas.



## Referências Bibliográficas

- Almeida, B. J. (2017). *Manual de Auditoria Financeira*. Forte da Casa: Escolar Editora.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. São Paulo: Almedina Brasil.
- Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. Oxford: Oxford University Press.
- CIDIUM. (2 de novembro de 2019). *Domínio, áreas e subáreas de investigação*. Obtido de <https://cidium.iium.pt/site/index.php/pt/investiga/dominios-areas-e-subareas-de-investigacao>
- David, F., Abreu, R., Segura, L., Formigoni, H., & Mantovani, F. (2016). *Contabilidade e Auditoria Pública: Evidência Empírica da sua Relação*. Setúbal: Ordem dos Contabilistas Certificados.
- GNR. (2011). *Regulamento para a Gestão dos Recursos Financeiros da Guarda Nacional Republicana*. Lisboa: GNR.
- GNR. (2020). *Organograma da Guarda Nacional Republicana*. Obtido em 1 de maio de 2020, de GNR: <https://www.gnr.pt/organizacao.aspx>
- Goldenberg, M. (2011). *A arte de pesquisar - Como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais*. Rio de Janeiro: Record.
- Graham, A. (2019). *Canadian Public-Sector Financial Management*. Kingston,: McGill-Queen's University Press.
- IAASB. (2009). *ISA 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with international Standars on Auditing*. New York: IAASB.
- IAASB. (2013). *Using the Work of Internal Auditors and Related Conforming Amendments*. New York: IAASB.
- IFAC. (14 de novembro de 2019). *Norma Internacional de Auditoria ISA 315 (revista)*. Obtido de <http://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A046-2012-IAASB-Handbook-ISA-315-Revista-PT.pdf>
- IG. (2018). *Regulamento Geral das Inspeções da Guarda*. Lisboa: GNR.
- Informação n.º I537935-201911 - DRF - Proposta do Novo Modelo de Verificação de Contas Mensais das Unidades, Estabelecimento de Ensino e Órgãos da Guarda Nacional Republicana*. (2019). Lisboa: GNR.
- INTOSAI. (1998). *ISSAI 30: Code of Ethics*. Copenhagen: INTOSAI.
- INTOSAI. (2010). *INTOSAI GOV 9140: Internal Audit Independence in the Public Sector*. Copenhagen: INTOSAI.



- INTOSAI. (2013). *ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Vienna: Intosai General Secretariat. Obtido em 23 de março de 2020, de INTOSAI: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_t\\_o\\_400/issai\\_100/issai\\_100\\_en.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_t_o_400/issai_100/issai_100_en.pdf)
- INTOSAI. (2016). *GOV 9100: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Vienna: INTOSAI.
- INTOSAI. (2016). *ISSAI 3100: Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional*. Vienna: INTOSAI. Obtido em 23 de março de 2020, de <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>
- INTOSAI. (2016). *ISSAI 3200: Orientações para o Processo de Auditoria Operacional*. Copenhagen: INTOSAI.
- IPAI. (2009). *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*. Lisboa: IPAI.
- Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo (4.ª Ed.)*. Lisboa: Áreas Editora.
- OROC. (2018). *Guia de Aplicação das ISA - Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*. Lisboa: OROC.
- Pinheiro, C. (11 de novembro de 2019). *Acrescentar valor à Organização com a Auditoria Interna - 2013*. Obtido de <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/1804>
- Pinheiro, J. L. (2014). *Auditoria Interna: Manual prático para auditores internos (3.ª Ed.)*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (2003). *Manual de investigação em ciências sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Santos, C. A. (2009). *Modelo Conceptual para Auditoria Organizacional Contínua com Análise em Tempo Real*. Vila Nova de Famalicão: Editorial Novembro.
- Santos, L., Canané, M., Ribeiro, L., & Aversa, R. (2016). *Sistema de Auditoria Interna nas Forças Armadas: perspetiva conjunta*. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Santos, L., Lima, J., Garcia, F. P., Monteiro, F., Silva, N. P., Silva, J., . . . Piedade, J. (2019). *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação (2.ª Ed.)*. Pedrouços: CIDIUM.
- Sawyer, L., Dittenhofer, M., & Scheiner, J. (2005). *Sawyer's internal auditing - The practice os modern internal auditing (5.ª Ed.)*. Florida, EUA: The Institute of Internal Auditors.



- Silva, M. d. (fevereiro de 2020). Auditoria Financeira no Exército. *Jornal do Exército*, pp. 16-19.
- TC. (1992). *Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- TC. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Vol. 1). Lisboa: Tribunal de Contas. Obtido em 26 de fevereiro de 2020, de <https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Pages/Manuais-do-Tribunal-de-Contas.aspx>
- TC. (2011). *A função de Auditoria Interna no SEE*. Lisboa: Tribunal de Contas. Obtido em 22 de fevereiro de 2020, de <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2011/rel008-2011-2s.pdf>
- TC. (2016). *Manual de Auditoria: Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- The Institute of Internal Auditors. (6 de novembro de 2019). Obtido de <https://global.theiia.org/translations/Pages/Portuguese-Translations.aspx>
- Vilelas, J. (2009). *Investigação: O processo de construção do conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications : design and methods* (6.<sup>a</sup> ed.). London: Sage Publications.



### **Legislação referenciada**

- Decreto de Aprovação da Constituição, de 10 de abril (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Diário da República, 1.ª Série, 86, 738 – 775. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro (1990). *Bases da contabilidade pública*. Diário da República, 1.ª Série, 43, 685 – 687. Lisboa: Assembleia da República
- Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de julho (1992). *Estabelece o regime da administração financeira do Estado*. Diário da República, 1.ª Série-A, 172, 3502 – 3509. Lisboa: Ministério das Finanças
- Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (1997). *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*. Diário da República, 1.ª Série-A, 196, 4401 - 4424. Lisboa: Assembleia da República
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho (1998). *Institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI)*. Diário da República, 1.ª Série-A, 144, 2814 – 2816. Lisboa: Ministério das Finanças
- Lei n.º 04/2004, de 15 de janeiro (2004). *Estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração direta do Estado*. Diário da República, 1.ª Série-A, 12, 311 – 317. Lisboa: Assembleia da República
- Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro (2007). *Aprova a orgânica da Guarda Nacional Republicana*. Diário da República, 1.ª Série, 213, 8043 - 8051. Lisboa: Assembleia da República
- Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de novembro (2008). *Define o número, as competências, a estrutura interna e o posto correspondente à chefia dos serviços de apoio diretamente dependentes do comandante-geral e dos serviços dos órgãos superiores de comando e direção da Guarda Nacional Republicana*. Diário da República, 1.ª Série, 231, 8540 – 8546. Lisboa: Ministério da Administração Interna
- Despacho n.º 22287/2009, de 24 de setembro (2009). *Aprova o Regulamento da Inspeção da Guarda*. Diário da República, 2.ª Série, 195, 40728 – 40729. Lisboa: Ministério da Administração Interna - Gabinete do Ministro
- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (2015). *Lei de Enquadramento Orçamental*. Diário da República, 1.ª Série, 178, 7566 - 7584. Lisboa: Assembleia da República
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (2015). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, 1.ª Série, 178, 7584 – 7828. Lisboa: Ministério das Finanças



Despacho n.º 303/19-OG, de 30 de dezembro (2019). *Ajustamentos no âmbito da organização interna e atribuições do Comando da Administração e dos Recursos Internos (CARI)*. Ordem à Guarda, 2.ª Série, 12, 895 – 908. Lisboa: Comando-Geral da GNR

Despacho n.º 1292/2020, de 13 de janeiro (2020). *Primeira alteração ao Despacho n.º 11132/2018, de 11 de novembro - unidades orgânicas flexíveis*. Diário da República, 2.ª Série, 20, 1292 – 2020. Lisboa: Administração Interna - Guarda Nacional Republicana - Comando-Geral



### Anexo A - Organograma da GNR

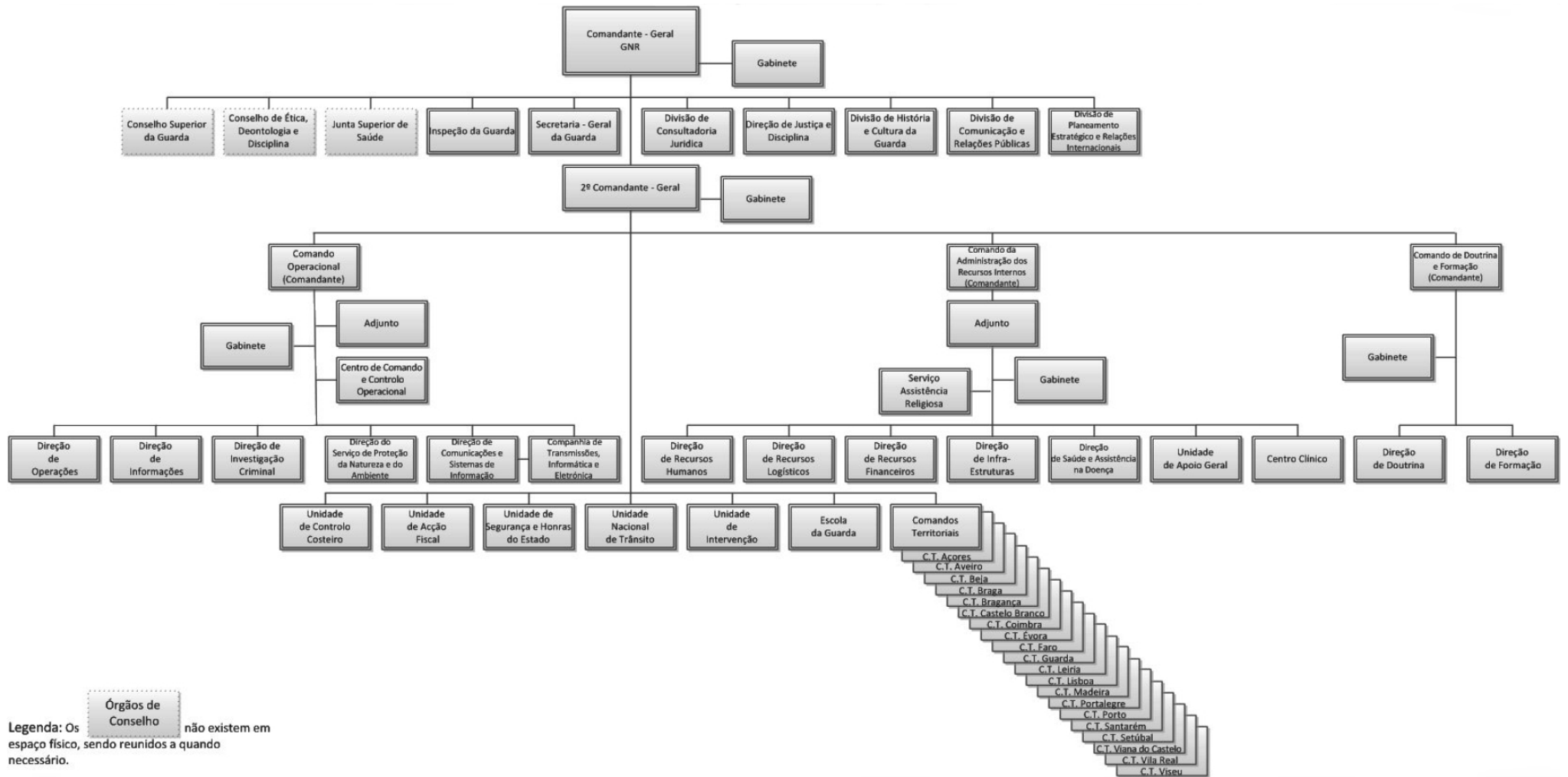


Figura 5 – Organograma da GNR

Fonte: GNR (2020)



## Apêndice A — Modelo de análise

Quadro 3 – Modelo de análise

TEMA		Modelo de auditoria interna como apoio à decisão na Guarda Nacional Republicana						
Objetivo Geral		Propor otimizações ao modelo de auditoria interna da GNR						
Questão Central		Que otimizações podem ser efetuadas ao modelo de auditoria interna existente na GNR?						
Objetivos Específicos (OE)		Questões Derivadas		Conceitos	Dimensões	Indicadores	Técnicas de recolha de dados	Capítulos
OE1	Analisar quais as limitações legais a alterações na estrutura orgânica da GNR	QD1	Que limitações existem na modificação da estrutura orgânica na GNR?	Controlo Interno Auditoria Interna Inspeção	GNR	<ul style="list-style-type: none"> <li>Estrutura legislativa nacional da auditoria;</li> <li>Normas internas da auditoria interna na GNR;</li> <li>Níveis de controlo interno na GNR.</li> </ul>	Pesquisa bibliográfica e documental	Capítulo 3
OE2	Apreciar o respeito do princípio da independência dos auditores	QD3	O princípio de independência dos auditores está a ser respeitado?	Independência	Centros Financeiros CARI IG	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tarefas desempenhadas;</li> <li>Perceção existente acerca dos auditores internos da DCI.</li> </ul>	Pesquisa bibliográfica e documental e entrevistas semiestruturadas	Capítulo 4
OE3	Apreciar o cumprimento do princípio da tempestividade dos relatórios	QD2	O princípio da tempestividade dos relatórios está a ser cumprido?	Tempestividade	Centros Financeiros CARI	<ul style="list-style-type: none"> <li>Perceção existente acerca da tempestividade dos relatórios;</li> <li>Duração da verificação dos relatórios;</li> <li>Aplicabilidade dos relatórios;</li> <li>Extemporaneidade das recomendações efetuadas.</li> </ul>	Pesquisa bibliográfica e documental e entrevistas semiestruturadas	Capítulo 5



## **Apêndice B — Guião de entrevistas – Chefes das SRLF**

**Questão n.º 1:** Mantendo os 3 níveis de auditoria existentes na estrutura orgânica da Guarda (Sector de Prestação de Contas e Auditoria nas Unidades, Divisão de Controlo Interno da DRF no Comando de Administração dos Recursos Internos e Inspeção da Guarda na dependência do Comandante-Geral da Guarda), considera que a Divisão de Controlo Interno deve manter-se na dependência da DRF ou passar a estar na dependência direta do Comandante do CARI?

**Questão n.º 2:** Considera que os relatórios que a DRF tem remetido acerca da prestação mensal de contas são úteis? Porquê e que exemplos de melhorias foram feitas na gestão da Unidade decorrentes dos relatórios rececionados?

**Questão n.º 3:** Considera que as auditorias multidisciplinares são úteis? Porque e que exemplo de melhorias foram feitas na gestão da Unidade decorrentes dos relatórios rececionados?

**Questão n.º 4:** Existem que as medidas sugeridas nos relatórios de prestação de contas e/ou das auditorias multidisciplinares são todas aplicáveis? (em que os ganhos são maiores que os custos de as implementar). Caso não sejam, podia dar exemplos de medidas que considera que não são aplicáveis e porquê?

**Questão n.º 5:** Sente dificuldade na sua ação de comando em aplicar as medidas sugeridas? Caso sinta, podia dar exemplo?

**Questão n.º 6:** Sente apoio técnico (atempado e suficiente) por parte do CARI na implementação de todas medidas sugeridas nos relatórios onde existam dúvidas na forma de implementação? Caso não sinta, podia dar exemplos?

**Questão n.º 7:** Tem alguma sugestão para que futuras auditorias consigam trazer ainda um maior valor acrescentado para a Unidade?



## Apêndice C — Guião de entrevistas – Diretor da DRF

### 1.ª Entrevista:

Excelentíssimo Senhor Coronel Parreira da Silva

Mui Ilustre Diretor da Direção de Recursos Financeiros

No âmbito do Curso de Curso de Estado-Maior Conjunto 2019/2020, encontro-me a desenvolver o Trabalho de Investigação Individual (TII), subordinado ao tema “Modelo de Auditoria Interna Como Apoio à Decisão na Guarda Nacional Republicana”.

Para tal, já foi remetido um questionário aos Chefes de todas as SRLF em que foi solicitado a resposta a algumas questões assim como o preenchimento de um ficheiro Excel, com as datas de envio dos processos mensais de despesa e receita para a Direção de Recursos Financeiros e respetivas datas de receção dos Relatórios elaborados por essa Direção.

Após ter recebido resposta de algumas Unidades, interessava-me consolidar a informação, com informação que Essa Direção já dispõe, pelo que solicitava os seus bons ofícios no sentido do ficheiro que anexo ser preenchido.

Com os meus cumprimentos e antecipada gratidão pela participação nesta investigação,

Paulo Roberto Pires Silveiro, Major de AM  
Guarda Nacional Republicana



**Instituto Universitário Militar**  
**Curso de Estado-Maior Conjunto**  
**Auditor**

R. Pedrouços 122, 1400-287 Lisboa, Portugal

Telefone: + (351) 213 025 200

Email: [silveiro.prp@gnr.pt](mailto:silveiro.prp@gnr.pt)



## 2.<sup>a</sup> Entrevista:

Excelentíssimo Senhor Coronel Parreira da Silva

Mui Ilustre Diretor da Direção de Recursos Financeiros

Na sequência de anterior email, acerca do Trabalho de Investigação Individual (TII), subordinado ao tema “Modelo de Auditoria Interna Como Apoio à Decisão na Guarda Nacional Republicana”, o qual agradeço a pronta resposta, venho solicitar nova colaboração, com algumas questões que julgo pertinentes para a conclusão do trabalho:

1. Mantendo os 3 níveis onde é exercida a atividade de auditoria financeira na estrutura orgânica da Guarda (Sector de Prestação de Contas e Auditoria nas Unidades, Divisão de Controlo Interno da DRF no Comando de Administração dos Recursos Internos e Inspeção da Guarda na dependência do Comandante-Geral da Guarda), considera que a Divisão de Controlo Interno deve manter-se na dependência da DRF?

2. Considerando a estrutura orgânica da Guarda, Essa Direção, em 2018 e 2019, efetuou auditorias a órgãos que dependam do Comandante do CARI ou do TGCG? Caso tenha efetuado, quando foram realizadas e a que órgãos?

3. Atendendo à informação anteriormente disponibilizada, qual o prazo máximo (em dias seguidos) de verificação dos processos de prestação de contas e posterior devolução às Unidades que Essa Direção ambiciona atingir?

4. Com vista a melhor compreender a realidade em termos de recursos humanos existentes na Divisão de Controlo Interno, é possível ser preenchido o seguinte quadro?

	Tcor Maj	Cap	Ten Alf	Smor Sch	Saj	1SAR	2Sar	Cmor CCh	Cab	GPr	Grd
RAI											
RMCR											

Com os meus cumprimentos e antecipada gratidão pela participação nesta investigação,

Paulo Roberto Pires Silveiro, Major de AM  
Guarda Nacional Republicana



## Apêndice D — Guião de entrevistas – DRL, DIE, DRH, DSAD e CC

Excelentíssimo Senhor Coronel \_\_\_\_\_

Mui Ilustre Diretor do \_\_\_\_\_

No âmbito do Curso de Curso de Estado-Maior Conjunto 2019/2020, encontro-me a desenvolver o Trabalho de Investigação Individual (TII), subordinado ao tema “Modelo de Auditoria Interna Como Apoio à Decisão na Guarda Nacional Republicana”.

Para a conclusão da investigação, torna-se importante obter informações na Direção que dirige, com duas questões:

1. Atendendo a que na estrutura orgânica do CARI existe uma Divisão da DRF que exerce a atividade de auditoria financeira, não só às Unidades da Guarda, mas também a órgãos que dependem do CMDT do CARI (exemplo: DRL e CC), considera que a Divisão de Controlo Interno deve manter-se na dependência da DRF? Porquê?

2. Considera justificável que as auditorias promovidas pelo CARI, passassem a ser multidisciplinares, tal como acontece às efetuadas pela IG (que efetua auditorias a um nível superior)?

Como o prazo de entrega da presente investigação é dia 10 de maio, solicitava os seus melhores ofícios de forma a que a resposta me seja remetida até dia 8 de maio.

Com os meus cumprimentos e antecipada gratidão pela participação nesta investigação,

Paulo Roberto Pires Silveiro, Major de AM  
Guarda Nacional Republicana



**Instituto Universitário Militar**  
**Curso de Estado-Maior Conjunto**  
**Auditor**

R. Pedrouços 122, 1400-287 Lisboa, Portugal

Telefone: + (351) 213 025 200

Email: [silveiro.prp@gnr.pt](mailto:silveiro.prp@gnr.pt)



## Apêndice E — Guião de entrevistas – Inspetor da IG

Excelentíssimo Senhor Tenente-General Santos Correia

Mui Ilustre Inspetor da Guarda

No âmbito do Curso de Estado-Maior Conjunto 2019/2020, encontro-me a desenvolver o Trabalho de Investigação Individual (TII), subordinado ao tema “Modelo de Auditoria Interna Como Apoio à Decisão na Guarda Nacional Republicana”.

Para tal, já foi remetido um questionário aos Chefes de todas as SRLF, em que foi solicitado a resposta a algumas questões assim como o preenchimento de um ficheiro Excel, com as datas de envio dos processos de prestação de contas mensais para a Direção de Recursos Financeiros e respetivas datas de receção dos Relatórios.

Após ter recebido algumas respostas, interessava-me perceber o posicionamento Dessa Inspeção, acerca do nível de independência ambicionado para a atividade de auditoria.

Assim, mantendo os 3 níveis onde é exercida a atividade de auditoria financeira na estrutura orgânica da Guarda (Sector de Prestação de Contas e Auditoria nas Unidades, Divisão de Controlo Interno da DRF no Comando de Administração dos Recursos Internos e Inspeção da Guarda na dependência do Comandante-Geral da Guarda), considera que a Divisão de Controlo Interno deve manter-se na dependência da DRF? Porquê?

Atendendo a que o prazo de entrega da presente investigação é dia 10 de maio, solicitava os seus melhores ofícios de forma a que a resposta me seja remetida até dia 8 de maio.

Com os meus cumprimentos e antecipada gratidão pela participação nesta investigação,

Paulo Roberto Pires Silveiro, Major de AM  
Guarda Nacional Republicana



**Instituto Universitário Militar**  
**Curso de Estado-Maior Conjunto**  
**Auditor**

R. Pedrouços 122, 1400-287 Lisboa, Portugal

Telefone: + (351) 213 025 200

Email: [silveiro.prp@gnr.pt](mailto:silveiro.prp@gnr.pt)