

COIMBRA
BUSINESS
SCHOOL



Jasmim Pedro Pinto Ndala

Título: A Eficiência dos Controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial: Estudo Comparado Angola Portugal

Coimbra, abril de 2025



Nome do Autor: Jasmim Pedro Pinto Ndala

Título: A Eficiência dos Controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial: Estudo Comparado Angola Portugal

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Auditoria Empresarial e Pública** realizado sob a orientação da Professora Maria da Conceição Marques.

Coimbra, abril de 2025

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

PENSAMENTO

Nada substitui a persistência nem mesmo o Talento...

Por Roland MC Donald.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha bisavó Maria Ângela (in memória),
que sempre me encorajou a prosseguir com os estudos, aos meus
filhos que ficaram por 2 anos privados da minha companhia, a
Inestimável esposa Angelina Ndala por todo suporte incondicional.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

AGRADECIMENTOS

Concluída à presente dissertação, termina este ciclo de estudos e simultaneamente mais uma etapa da minha. Todavia, em virtude de tal fato gostaria de agradecer a todas as pessoas que de uma forma ou de outra, estiveram presentes e envolvidas neste percurso.

Em primeira instância quero agradecer à Deus Pai todo-Poderoso por ter tornado este sonho uma realidade. A minha adorável Esposa Angelina Ndala.

Aos Professores

Agradeço à Professora Doutora Maria Conceição Marques pela orientação disponibilizada e por todo conhecimento que passou, não só durante esta fase, mas em todo mestrado. Aos professores do curso de Mestrado de Auditoria Empresarial e Pública-ISCAC, especialmente a professora Ana Filipa Roque, Georgina Morais, Isabel Pedrosa e o professor Bruno de Almeida pela transmissão de Conhecimentos.

As Empresas

Caminhos de Ferros de Moçâmedes Angola (CFM-EP) e Comboios de Portugal (CP-EP) pela disponibilização e partilha de informações pertinentes e sensíveis ao seu processo de negócio.

Eternamente grato a todos!

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

RESUMO

A presente dissertação tem como objectivo avaliar o impacto da eficiência dos controlos na mitigação do risco de Fraude no sector público empresarial um estudo comparado Angola Portugal particularmente nas empresas Caminhos de Ferro de Moçâmedes (CFM EP -Angola) e Comboios de Portugal (CP EP-Lisboa), onde transversalmente ir-se-á abordar os pontos semelhantes e relacionar as diferenças existentes entre ambas e consequentemente entre as duas realidades público empresariais.

Quanto à metodologia foi escolhido o método misto de análise ou seja, escolhemos a metodologia qualitativa e quantitativa porque se considerou que esta seria a mais adequada para o estudo efetuado que consistiu em seguir o método do estudo comparado tendo sido realizado uma comparação e interpretação no âmbito da eficácia operacional do sistema de controlo implementado pela governança das duas empresas seleccionadas. Tanto em Angola como em Portugal há o interesse em tornar o sector público empresarial cada vez mais eficiente. Assim, essa dissertação pretende contribuir para o despertar de consciência dos gestores públicos em Angola e instituições de controlo no geral quanto a pertinência da implementação de controlos que sejam operacionalmente capazes de mitigar o risco de fraude no SPE. Os resultados obtidos revelam que das duas empresas seleccionadas apenas a Comboios Portugal CP- EP adopta mecanismos de controlos capazes de mitigar o Risco de fraude o que demonstra claramente que não obstante ao risco inerente à que está exposta, os controlos implementados são eficientes. E quanto aos Caminhos de Ferro de Moçâmedes ficou demonstrado que o sistema de controlo interno implementado representa em si um risco para a organização e é incapaz de mitigar o risco de Fraude.

Para o presente estudo utilizaram-se como fontes: Entrevistas, levantamento documental recolha de dados e informações disponibilizadas no sítio da internet das duas organizações.

Palavras-chave: Controlos, Fraude, Angola e Portugal, Risco, Sector Público Empresa

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

ABSTRACT

The economic and global context has brought enormous challenges to organizations, where both public and private companies are required to clearly define plans and objectives for operational efficiency and effectiveness, not only to increase the results of stockholders or to increase social welfare, but also to allow them to be productive. And for this, it is necessary to implement a culture of control in organizations, to anticipate risks, including Fraud and others that may jeopardize their existence or their business process.

The objective of this dissertation is to study the impact of the efficiency of controls on the mitigation of the Risk of Fraud in the Public Business Sector, a comparative study Angola, Portugal, particularly in the company's Caminho de Ferro de Moçâmedes (CFM-Angola) and Comboios de Portugal (CP-Lisbon). With a view to establishing similarities, differences, generalizations and individualizations. As for the research methodology, the qualitative one was chosen because it was considered that this would be the most appropriate for the study carried out, which consisted of following the case study method, having been made a comparison and interpretation within the scope of the operational effectiveness of the control system implemented by the governance of the two companies selected for the sample in order to mitigate the risk of fraud. The results obtained reveal that of the two selected companies, only Comboios Portugal CP-E. P adopts efficient control mechanisms capable of mitigating the risk of fraud and as for Caminhos de Ferro de Moçâmedes CFM-E. P it was clear that the internal control system implemented represents a risk. For the organization and unable to mitigate the risk of Fraud.

For the present study, the following sources were used: interviews, documentary survey, data collection and information available on the website of the two organizations.

Keywords: Controls, Fraud, Angola and Portugal, Risk, Public Business Sector.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

ÍNDICE GERAL

1.1	CAPÍTULO: ENQUADRAMENTO TEORICO	4
1.2	Aspectos conceituais de controlo origem e Evolução Histórica	5
1.3	Importância do controlo Interno.....	9
1.3.1	Na organização	9
1.3.2	Para auditoria	10
1.4	Teoria do governo de Sociedade e Controlo Interno no SEP.....	10
1.5	Tipos de Controlo.....	13
1.6	Componentes do Controlo Interno	14
1.7	Métodos de controlo interno	17
1.8	Relação entre Controlo Interno e Auditoria Interna.....	17
1.9	Limitações do Controlo Interno	19
1.10	Normativo Internacional de controlo Interno Público.....	20
2	CAPÍTULO: Controlo Interno no Sector Empresarial Público	22
2.1	Em Angola	22
2.2	Em Portugal.....	22
2.3	Instituições de Controlo	23
2.4	Prestação de Contas no SPE Angola VS Portugal	26
2.5	Fraude e Erros	31
2.5.1	Estímulos a Fraude.....	34
2.5.2	Erros.....	35

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

2.6	Avaliação do controlo interno	35
2.7	Auditoria e Comunicação das Deficiências no Controlo Interno.....	37
2.7.1	Questionários Padronizados.....	39
2.8	Gestão de risco e Controlo Interno.....	41
2.9	Controlo Interno VS Mitigação do Risco de Fraude no SPE.....	49
2.9.1	Estratégia Antifraude	50
2.9.2	Estudos Elaborados Em Angola e Portugal no âmbito da Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no SPE	54
3	Capítulo Metodologia	55
3.1	Estudo de caso comparado	55
3.1.1	Limitações metodológicas	58
3.2	Etapas do Estudo Comparado	60
3.2.1	Critérios de eficiência de controlos definidos.....	61
3.3	Fontes de Recolha de dados	62
3.3.1	Recolha de Dados	62
3.3.2	Guião de Entrevista.....	64
3.4	Identificação dos Argumentos.....	64
3.5	População e amostra.....	65
3.6	Entrevistas	65
3.7	Caracterização das empresas em Estudo.....	69
3.7.1	CFM- EP	69
3.7.2	CP- EP.....	74

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

4	APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DE DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	78
4.1	Análise dos planos de prevenção de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas	79
4.1.1	O Plano dos Comboios de Portugal (CP-EP).....	79
4.1.2	O Plano dos Caminhos de Ferro de Moçâmedes (CFM)	82
4.2	Identificação dos Controlos existentes.....	82
4.3	Identificação de Diferenças.....	84
4.4	Identificação das deficiências	85
4.5	Classificação das deficiências nas componentes e objectivos COSO-2013- Internal Control.....	88
4.6	Síntese da Análise e avaliação da relevância da Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Publico Empresarial	90
4.7	Matriz de Risco	92
4.8	Análise SWOT do Controlos Implementados CFM – EP e CP-EP	94
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99
	Apendice: Guião de entrevista.....	1
	Anexos.....	1

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Filosofia Coso.....	9
Figura 2: componente de sistema de controlo interno.....	14
Figura 3: Funções de auditoria interna.....	18
Figura 4: Distorções nas demonstrações Financeiras	31
Figura 5: Triângulo da Fraude	34
Figura 6: Metodologia Top-Down.....	36
Figura 7: Gestão de risco e controlo.....	42
Figura 8: Relação entre os Princípios, e o processo de gestão de Risco.....	43
Figura 9: Canal de comunicação como elemento da política antifraude.....	52
Figura 10: Metodologia de Auto-avaliação do Risco antifraude.....	53
Figura 11: Mapa de Angola /Linha CFM-EP.....	70

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Síntese estudos anteriores realizados em Angola e Portugal.....	54
Tabela 2: Distribuição de Passageiros por Classes.....	71
Tabela 3: Diversidade de Mercadorias Transportadas CFM-EP.....	72
Tabela 4: Deficiências classificadas nos componentes COSO.....	88
Tabela 5: Impacto das deficiências nos objectivos.....	89
Tabela 6: Graduação do Risco.....	92
Tabela 7: Cálculo do riscos inerente e Residual CFM-EP.....	92
Tabela 8: Cálculo do riscos inerente e Residual CP-EP.....	92

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

ÍNDICE DE GRÁFICO E QUADRO

Gráfico 1: Número de deficiências identificadas no CI por empresa e por Anos.....	85
Gráfico 2:Média das deficiências identificadas CFM-EP e CP-EP.....	85
Gráfico 3:Média do impacto das deficiências nos Objectivos – COSO.....	89
Quadro 1: Componentes descrição e princípios do controlo interno.....	15
Quadro 2:Função accionista do Estado.....	24
Quadro 3: Esquema de fraude com apropriação indevida de Activos.....	32
Quadro 4: Estímulos a fraude.....	34
Quadro 5: Avaliação do controlo Interno.....	37
Quadro 6: Exemplo sintético de questionário Padronizado.....	40
Quadro 7: Política de detenção de Fraude.....	52
Quadro 8:Avaliação da eficiência dos controlos etapas e critérios.....	61
Quadro 9: validação de fontes.....	61
Quadro10: Características pessoais dos entrevistados	63
Quadro11: Cronograma e orçamento referente a construção da linha CFM EP.....	69
Quadro 12: Transporte de mercadorias por produto e receita.....	72
Quadro13: Níveis de arrecadação de receitas CFM-EP.....	73
Quadro14 : Controlos Identificados no CFM-EP.....	82
Quadro 15: Controlos Identificados no CP-EP.....	83
Quadro 16: Deficiências identificadas e impacto.....	86
Quadro17:Risco, probabilidade e impacto.....	94
Quadro18: Analise Swot dos controlos implementados CFM-EP e CP-EP.....	95

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AIA- *American Institute of Accountants*

AI-Auditoria Interna

AICPA-*American Institute of Certified Public Accountants*

AP-Administrações Públicas

ATUM-Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Sector Público Empresarial

BSN- *Better spending Network*

CE-Comissão europeia

CFM-Caminho de Ferro de Moçâmedes

CFP- Concelho das Finanças Públicas

CI- Controlo Interno

CMVM- Comissão do Mercado de Valores Mobiliário

COSO-*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CP-Comboios de Portugal

CVM-Código de Valores Mobiliários

DGTF- Direcção Geral do Tesouro e Finanças

EBITDA- *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*

EGP-Estatuto do Gestor Público

ERM-*Enterprise Risk Management*

ERP-Entidades Públicas Reclassificadas

EU- União Europeia

EUROSAI- European Organisation of Supreme Audit Institutions

GOV-*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*

GRI-*Global Reporting Initiative*

IC-Internal Control

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

IGAE- Inspeção Geral da Administração do Estado

IGAPE- Instituto de Gestão de activos e participações do Estado

IIA-*Institute of Internal Auditors*

INTOSAI- International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA-*International Standards Auditing*

ISEP- Instituto para o sector público empresarial

ISO-*International Organization for Standardization*

OSAI-*International Organization of Supreme Audit Institution*

PIC- controlo interno público

PROCRED- Programa de Potenciação do Crédito à Economia

PROPRIV- Programa de Privatizações

RJSPE- Regime Jurídico do Sector Público Empresarial

S.A- Sociedade anónima

SAS- *Statement on Auditing Standards*

SCI-Sistema de Controlo Interno

SEC- Sistema Europeu de Contas Nacionais

SEE- sector empresarial do Estado

SPEA- Sector público empresarial angolano

SPEP-Sector público empresarial português

SPE-Sector Empresarial Público

SIRIEF- Sistema de Recolha de Informação Económica e Financeira

SOX-*Sarbanes*

Oxley

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

INTRODUÇÃO

O contexto económico e mundial trouxe desafios enormes às organizações onde quer empresas públicas ou privadas são obrigadas a definirem claramente planos e objectivos de eficiência e eficácia operacional não apenas para o aumento dos resultados dos stakeholders ou para elevação do bem-estar social, como também para permitirem que as mesmas sejam produtivas. Contudo, afigura-se necessário a implementação da cultura do controlo nas organizações por forma à anteciparem-se a riscos entre eles o de Fraude e outros que possam pôr em causa a sua existência ou o seu processo de negócio.

A adopção de mecanismos de controlos que possam permitir alcançar objectivos de eficiência e eficácia operacional por parte das organizações sem perder vista a possibilidade de mitigação do risco de Fraude, reveste-se de capital importância e particularmente no caso em estudo considerando fundamentalmente o papel que o sector público empresarial representa para a economia na implementação de políticas públicas e na produção e venda de bens e serviços tidos como essenciais e estratégicos para a sociedade.

As organizações devem ser permanentemente capazes de fazer face a diversas situações que estão fora do seu controlo, tais como, corrupção, fraude, globalização, consolidação da competitividade, entre outros, de modo a não prejudicar o desenvolvimento da sua actividade (Hightower,2012).

A globalização das actividades económicas e a exposição a mercados abertos em ambiente de maior risco, exige dos agentes um maior pragmatismo e rigor na gestão das suas actividades. Assim, a eficácia na realização dos objectivos e de eficiência na utilização de recursos escassos, exige aos responsáveis das organizações um cada vez maior conhecimento e saber no desempenho das suas actividades (Martins & Moraes, 2013).

Deverá considerar-se que existe um bom sistema de controlo se os mecanismos necessários para identificar, medir, acompanhar e controlar os riscos, têm clara

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

aprovação e suporte da administração e gestão de topo, se existir uma cultura clara de respeito pelas disposições legais e regulamentares incluindo as regras contabilísticas e fiscais, e perante os padrões éticos.

As empresas integradas no Sector Público Empresarial (SPE) devem se justificar na busca dos padrões de eficiência alcançados pelas empresas privadas, todavia, sem perder de vista a missão pública às quais estão subjugadas (Bravante, 2016, p. 8).

Esta dissertação tem por objectivo avaliar o impacto da eficiência controlos na mitigação do risco de Fraude no sector público empresarial em Angola fazendo uma comparação com Portugal num contexto em que pretende-se fazer surgir no país um ambiente de combate a impunidade, a corrupção e uma total mudança de paradigma, acção justificada com a recente criação do IGAPE e da inspecção Geral da Administração do Estado IGAE consagrada ao abrigo do decreto presidencial nº 242/20.

Tal como acima referido, o estudo pretende fazer uma comparação com Portugal sendo este um país que alinha a gestão do seu sector público empresarial à princípios e boas práticas internacionais de gestão das empresas públicas, adopta técnicas de gestão empresarial e de minimização dos efeitos das interferências políticas na actividade das empresas públicas, alinha a gestão e governança nomeadamente às normas da união Europeia utilizando mecanismos como os formulados também pela INTOSAI e outros de elaboração interna como, Cooperar com o Tribunal de Contas, Procuradoria Geral da República, Órgãos de Investigação Criminal e demais órgãos do Estado, visando assegurar a ligação funcional e metodológica dos órgãos de inspecção e demais serviços de controlo, a fim de garantir a racionalidade e a complementaridade das intervenções, salvaguardando os direitos, liberdades e garantias fundamentais e constitucionais variáveis determinantes para se criar um modelo de governação robusto e isento.

A metodologia adoptada foi a do estudo comparado com base no estudo por amostragem. Da amostragem e consequentemente das 32 respostas obtidas em sede da entrevista realizada, foram identificadas 303 deficiências nos controlos implementado

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

pela governança das duas empresas qualificadas de acordo com as componentes e objectivos COSO, das quais (288/5=57,6%) deficiências de CI no CFM-EP e (15/5=3%) deficiências no CP-EP. Impactando 57,6% e 3% nos objectivos das empresas seleccionadas respectivamente.

A amostra foi constituída por um conjunto de controlos e manuais de procedimentos e de boas práticas bem como relatórios de gestão e contas pertencentes as duas empresas seleccionadas perfazendo um total de 70 documentos, o que convém referir que os dados analisados são oficiais e remontam o período de 2018-2022 extraídos do sítio da internet das empresas seleccionadas bem como os extraídos por meio de entrevistas e levantamento documental pertencentes à ambas empresas. Quanto ao processo de realização entrevistas refira-se que com 32 questões o formulário foi estruturado por formas a cobrir as áreas seleccionadas para responder os critérios definidos para avaliação da eficiência dos controlos implementados por ambas empresas.

Assim, é fundamental obter respostas para a seguinte questão de investigação: qual é o impacto da eficiência dos controlos na mitigação do risco de Fraude nas empresas CFM -EP e CP-EP?

Após a delimitação do tema, a questão de partida, segue a definição dos objectivos para determinar o que se pretende pesquisar nesse estudo. Segundo Kauark et al. (2010), o objectivo é sinónimo de meta ou fim. Para esse estudo, o objectivo geral consiste em desenvolver uma análise e reflexão sobre o impacto da eficiência dos controlos na mitigação do risco de Fraude no SPE, particularmente nas empresas CFM -EP Angola e CP-EP Portugal.

Para alcançar o objectivo geral, preconiza-se os seguintes objectivos específicos: (1) descrever os aspectos teóricos que ajudam a explicar o contributo dos controlos para as auditorias e mitigação do risco de fraude; (2) identificar a importância que vem sendo atribuída aos controlos no SPE e (3) apreciar a forma e a sua capacidade (dos controlos) em contribuir para a redução do nível de risco de fraude no SPE, particularmente nas CFM-EP e CP-EP.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Entretanto, recorrendo a diferentes estudos anteriores e aplicar o estudo comparado às duas realidades público empresariais nomeadamente Angola e Portugal (CFM- EP e CP-EP) num horizonte temporal mais recente, mais concretamente (2018-2022), traz-nos aspectos que ajudam a explicar o impacto dos controlos na mitigação do risco de fraude no SPE, acreditamos contribuir para a investigação no ramo do controlo interno e auditoria interna ao mesmo tempo que irá contribuir para o despertar de consciência dos gestores públicos e instituições de controlo quanto a pertinência da implementação de controlos operacionalmente capazes de mitigar o risco de fraude no SPE. Para responder ao objectivo proposto o estudo desenvolve-se para além desta introdução e respectivas conclusões, desdobra-se em 4 capítulos: O primeiro capítulo faz uma abordagem teórica ao enquadramento do controlo Interno e aspectos conceituais e evolução histórica, começando por definir controlo, destacamos a importância do controlo interno na organização e para a Auditoria, enumerando os tipos de controlo, enquadrando-o na classificação os factores que o influenciam, métodos, relação com a Auditoria, avaliação e relatório. Destacamos e comparamos os tipos de controlos. Também apresentamos quadros resumo com as principais diferenças entre os controlos em Angola e Portugal designadamente nas duas empresas seleccionadas. Este capítulo não poderia terminar sem evidenciar e dar relevo às limitações do controlo interno. No capítulo 2, faz-se uma abordagem ao Controlo Interno no sector Público Empresarial isto em contexto angolano e português; o capítulo 3, diz respeito aos procedimentos metodológicos utilizados durante a pesquisa incluindo os argumentos assumidos e por fim o Capítulo 4 que diz respeito aos resultados empíricos obtidos na investigação.

1.1 CAPÍTULO: ENQUADRAMENTO TEORICO

Neste capítulo, apresenta-se: os aspectos conceituais de controlo origem e evolução histórica; importância do controlo interno na organização e para auditoria, teorias que sustentam o estudo realizado e controlo interno no SPE, tipos de controlo, componentes de controlo interno, relação entre o controlo e a auditoria interna, limitações de controlo interno e normativo internacional de controlo interno Público.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

1.2 Aspectos conceituais de controlo origem e Evolução Histórica

À luz do dicionário, a palavra controlo refere-se a “vigilância, exame minucioso, inspecção, fiscalização, comprovação ou ato de dirigir um serviço orientando-o do modo mais conveniente,” (Almeida, 2023, p. 16).

De acordo com Moraes & Martins (2013) em 1934 o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) através da *norma Statement on Auditing Standards* (SAS) n.º 1, definiu pela primeira vez o conceito de controlo interno, afirmando que o mesmo compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adoptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de activos, verificar a adequação e a informação confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.

Todavia, é consensual que o Controlo Interno existe há muitos anos. Segundo Heier, Dugan e Sayers (2004), as questões relacionadas com o CI passaram a ser abordadas no início do século, inicialmente no meio académico e logo a seguir no meio profissional e empresarial, no início a discussão era apenas a nível conceitual, evoluindo e culminando com a definição de estruturas e ideias para a avaliação e monitorização do SCI.

Em 1929, o *Federal Reserve Board*, em concordância com o *American Institute of Accountants* (AIA), publicou o *Financial Statements*, que expandiu a discussão sobre controlo interno que havia sido iniciada anos antes no meio académico. Esse Documento referia-se ao controlo interno como um instrumento de avaliação nos trabalhos de Auditoria, contudo, a citada publicação não conseguiu produzir os efeitos esperados, pois os mesmos não conseguiram evitar a crise na bolsa de valores americana em 1929 (Tenório, 2023, p. 40)

A seguir a crise de 29, foram publicados pelo congresso americano a *securities Act*, em 1933 e a *Securities Exchange Act* em 1934, mecanismos elaborados com o objectivo de estabilizar o mercado e garantir que os relatórios destinados aos investidores fossem apropriados e ficou determinado a obrigatoriedade de emissão de relatórios e da

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

realização de auditoria independente auxiliando a criação de controlos regulatórios do mercado e enfatizando a importância da inclusão do procedimento de revisão dos controlos internos nos trabalhos de auditoria independente.

Ainda como reflexo da crise em 1936, o AIA realizou uma publicação denominada *Examination of Financial Statements by independent Accountants* em que mais uma vez a tónica recaía sobre o teste aos controlos e por sua vez o *Financial Statements* estabeleceu que a extensão do sistema de controlo interno da empresa era factor determinante na auditoria independente. Quanto mais extensivo fosse o controlo interno da empresa menos extensiva seria a necessidade de testagem dos controlos (Tenório, 2023, p. 41).

A Partir de 2002, com o surgimento da Lei *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) nos Estados Unidos da América, em decorrência dos enormes escândalos financeiros todas as empresas quer sejam americanas quer não, desde que tenham acções na SEC (*Securities and Exchange Commission*, o que equivale CMVM) ficaram obrigadas à seguir as definições da SOx.

Contudo, importa enfatizar que a Lei Sarbanes-Oxley não é um conjunto de práticas de negócios e não especifica como uma empresa deve armazenar registos. Em vez disso, define quais registos devem ser armazenados e por quanto tempo. Visa aprimorar a governança corporativa e a prestação de contas (informações sobre ganhos, gastos, balanço patrimonial e total de activos e passivos). Em outras palavras, o objectivo da SOX consiste em identificar, combater e prevenir Fraudes que impactam o desempenho financeiro das organizações por forma a garantir o compliance, ou seja, o objectivo é reforçar a confiança dos investidores após a ocorrência de vários escândalos financeiros. Assim, pode-se depreender, que o controlo não é um tópico que apenas se circunscreve a organizações do sector privado ou público, o mesmo é transversal a todos os sectores.

Nenhuma empresa entidade ou instituição de ensino por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade sem ter implementado um SCI ainda que primário. Tal sistema

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

irá sendo tanto mais sofisticado quanto mais a empresa for crescendo e suas actividades se tornarem mais complexas de tal forma que de um simples controlo dos meios financeiros (considerados os activos mais vulneráveis) se passará progressivamente não só para as operações de compra e venda como para todas as operações no geral (Costa, 2022, p. 286).

Refira-se que o Controlo é qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e outras entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da entidade. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de acções suficientes para fornecer segurança razoável de que os objectivos e metas serão alcançados. O controlo é o resultado de adequado planeamento, organização e direcção por parte da gestão (Martins & Morais, 2013).

Para Costa (2022) o controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adoptados numa entidade para salvaguarda dos seus activos, verificar a exactidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficácia operacional e encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.

Almeida (2022) traz-nos uma definição elaborada pelo COSO e define o controlo interno como um processo conduzido por todos os intervenientes de uma organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objectivos de eficiência e eficácia das operações, fiabilidade das demonstrações financeiras, cumprimento de leis e regulamentos. Sublinha o autor que a definição de controlo interno apresentada pelo COSO, realça os seguintes aspectos fundamentais:

- O controlo interno é um processo, o que significa que é um meio para atingir um fim e não um fim por si só;
- Efetuado por pessoas e não apenas por manuais, sistemas de modelos. As pessoas, em todos os níveis da organização têm impacto no controlo interno. Para ser eficiente não basta existirem regulamentos e políticas internas é necessário que todas as pessoas as

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

ponham em prática, o controlo interno apenas fornece uma segurança razoável, o controlo interno como objectivo de ajudar a organização a atingir os seus objectivos.

“Já o sistema de controlo é um conjunto integrado de componentes de controlo e actividades utilizadas por uma organização para alcançar os seus objectivos e metas.

A ISA 315 (R) refere que o controlo interno é o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pelo órgão de gestão e outro pessoal para proporcionar uma segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com vista a credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

De acordo com a nova estrutura das normas do AICPA, a *AU section 319 consideration of international control in a financial statement Audit* incorpora as questões de controlo interno alinhadas com o modelo COSO. O COSO define o controlo interno como um processo levado a cabo pelo conselho de administração, direcção e outros membros da entidade com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objectivos:

- Eficácia e eficiência dos recursos;

- Fiabilidade da informação;

- Cumprimento das leis e normas estabelecidas. Destaca que o controlo interno é definido como um “processo projectado e implementado pelos gestores para mitigar riscos e alcançar objectivos”. Por sua vez, risco é definido como “a possibilidade de ocorrência de um evento que possa afectar o alcance dos objectivos” (COSO, 1992), ou seja, para o COSO-IC, o controlo interno é um processo que tem por objectivo mitigar riscos, com vistas ao alcance dos objectivos.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

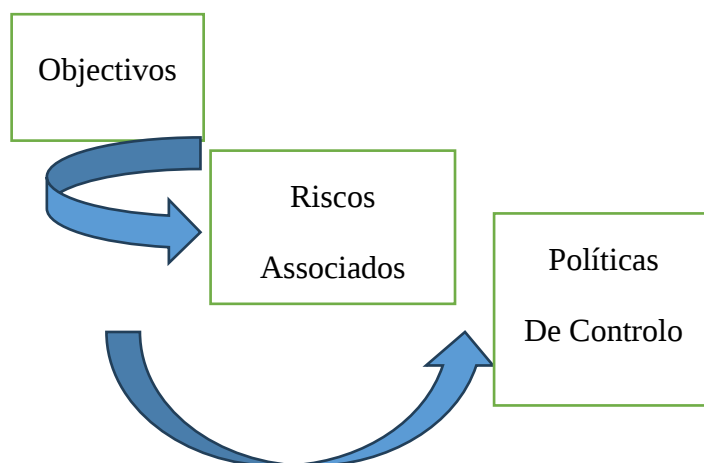


Figura1: Filosofia Coso

Fonte: Morais & Martins (2013)

1.3 Importância do controlo Interno

1.3.1 Na organização

O controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adoptados numa entidade para: (a) salvaguardar os seus activos; (b) verificar a exactidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; (C) promover a eficácia operacional e D) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores (Costa,2023, p.286).

Ajuda as organizações a mitigar os riscos de não atingirem os seus objectivos (lucratividade, eficiência das operações, qualidade dos produtos e serviços por si comercializados e prestados, cumprimento de leis e regulamentos, continuidade das operações e prestar uma informação financeira fiável, etc. (Almeida, 2022, p.117).

O controlo interno desempenha um importante papel na forma como o órgão de gestão aborda as suas responsabilidades de agência. Este tem a responsabilidade de desenvolver, implementar e manter um bom sistema de controlo interno que assegure que os activos e que as transacções estejam devidamente salvaguardadas bem como as informações geradas por este fim sejam fiáveis para o processo de tomadas de decisão

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

nomeadamente decisões referentes a preços a praticar, custo de conversão, rentabilidade etc. (Almeida, 2022, p. 338).

1.3.2 Para auditoria

Segundo Almeida (2022) o tipo de controlo implementado pela organização afecta a prova do auditor. Assim, destaca o autor que se a empresa implementar um controlo que requer a rubrica de um responsável por exemplo para expedição de um bem, a simples presença dessa rubrica não significa por si só que o responsável exerceu a sua função com o devido cuidado, o auditor necessita de recolher prova mais persuasiva. Sublinha o autor que o auditor obtém provas sobre a eficiência dos controlos numa fase interina da auditoria.

A obtenção de conhecimento sobre o CI da entidade auditada é essencial para a realização de uma auditoria, constituindo mesmo um dever profissional consagrado em várias ISA, designadamente na ISA 200 - Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

Este dever profissional fundamenta-se no facto de ser essencial para o auditor quando planeia uma auditoria, conhecer o CI da empresa, saber se é ou não eficaz, se o CI for satisfatório $\Rightarrow$ risco de controlo baixo $\Rightarrow$ menor probabilidade de existirem distorções materiais nas DF $\Rightarrow$ o trabalho do auditor não carece de ser tão extenso e aprofundado.

Se CI não for satisfatório $\Rightarrow$ risco de controlo alto $\Rightarrow$ maior probabilidade de existirem distorções materiais nas DF $\Rightarrow$ o trabalho do auditor pode exigir máxima extensão e profundidade (Cunha, 2019, p.98).

1.4 Teoria do governo de Sociedade e Controlo Interno no SEP

No que respeita ao quadro teórico apontamos a teoria do governo das sociedades, esta teoria explicativa de auditoria foi proposta por Power (1997). A problemática do governo das sociedades está muito associada com a problemática da diferença de expectativas em auditoria (Gray e Manson, 2001) pelo fato de auditoria ser concebida

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

como uma estrutura de controlo, e o governo de sociedade abarcar o conjunto das estruturas quer impostas endogenamente quer exogenamente para controlar a forma como as empresas são governadas, a ênfase no controlo deriva da falta de confiança na operacionalidade dos controlos existentes nas empresas, incluindo o controlo interno. Sendo que para o presente estudo pretendemos efectuar uma avaliação e comparação relativamente aos sistemas de controlo Interno implementados quer pelo SPEA quer pelo SPEP, mas concretamente pelas empresas CFM-EP e CP-EP, é nosso entendimento que esta teoria é a que melhor justifica a nossa pesquisa, uma vez que pretendemos destacar pontos semelhantes, relacionar as diferenças existentes e verificar se os controlos implementados são eficientes ao ponto de serem capazes de mitigarem o risco de fraude em ambas empresas.

Segundo o Código de Governo das Sociedades, a CMVM refere-se a governo das sociedades como um “sistema de regras e condutas relativo ao exercício da direcção e do controlo das sociedades”, comportando assim uma vertente interna – na qual através de mecanismos apropriados controlam o cumprimento de um conjunto de regras organizativas intrínsecas às sociedades; e uma vertente externa – que, principalmente, visa em avaliar a sociedade através de mecanismos externos que permitam apresentar o desempenho real da organização para todos os seus interessados, nomeadamente outsiders (CMVM, 2013).

No que diz respeito a incerteza ambiental, Jokipii (2009) destaca que quanto mais hostil e turbulento for o ambiente externo, maior é a dependência de controlos formais e a ênfase nos orçamentos tradicionais e dessa forma o controlo interno torna-se mais importante quando a incerteza é maior. Sublinha-se que quer para Angola como para Portugal o controlo das empresas do SPE é feito pelo accionista que delega a sua gestão (Lei nº 11/13, de 3 de setembro, Lei de bases do sector empresarial público para Angola e para Portugal esta posição encontra respaldo no Decreto-Lei n.º 133/2013, de 03 outubro, Regime Jurídico do Sector Público Empresarial (RJSPE) bem como na Lei

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

n.º42/2016 de 28 de Dezembro Art.º21 que altera o Decreto-Lei n.º133/2013 de 3 de Outubro, e o regime aplicável ao sector Público empresarial.

Paralelamente, Gray & Manson (2001) elencam um conjunto de princípios que têm subjacentes as seguintes regras que a direcção de uma empresa deve empreender:

- Apresentar a situação da empresa de uma forma perceptível e equilibrada, bem como as suas previsões para o futuro;

- Manter um eficaz sistema de controlo interno para salvaguardar o investimento dos accionistas e os activos da sociedade;

- Estabelecer de uma forma formal e transparente um plano de princípios gerais aplicados quer as DF quer aos SCI quer às relações com os auditores externos;

Para Almeida (2022) dentro da problemática global do governo das sociedades realça-se os seguintes princípios:

- Princípios de governo das sociedades aplicáveis aos directores;

- Princípios de governo das sociedades aplicáveis às remunerações dos gestores;

- Princípios de governo das sociedades aplicáveis às relações com não accionistas;

- Princípios de governo das sociedades aplicáveis a accountability e à auditoria.

Reforça o autor que estes Princípios impõem um conjunto muito vasto de responsabilidades aos gestores, atribuindo-lhes responsabilidades acrescidas na produção e na divulgação de informação financeira quer por obediência aos reguladores, quer aos próprios estatutos da empresa. A efectividade do controlo interno é objecto de uma grande atenção por parte dos gestores sendo obrigados a divulgar aos accionistas as medidas tomadas.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

1.5 Tipos de Controlo

No que se refere aos tipos de controlo o (AICPA) no seu *Statement on auditing procedure 54* Intitulado *the Auditor's Study on Evaluation of Internal Control* caracterizava o controlo interno em sentido lato, em dois grandes tipos de Controlo:

Controlo **Interno Administrativo**, o qual inclui, embora não se limite, o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão. Tal autorização é uma função de tal órgão directamente associada com a capacidade e alcançar os objectivos da organização sendo o ponto de partida para um controlo interno contabilístico sobre as transações.

O Controlo **Interno Contabilístico**, o qual compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos activos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos de modo que consequentemente, proporcionem uma razoável certeza de que:

- As transações são executadas de acordo com uma autorização geral ou específica do órgão de gestão;
- As transações são registadas de modo a:
- Permitirem a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceites ou com qualquer outro critério aplicável a tais demonstrações;
- Manterem um controlo sobre os activos;

O acesso aos activos é apenas permitido de acordo com autorização do órgão de gestão os registos contabilísticos dos activos são periodicamente comparados com esses mesmos activos sendo tomadas acções apropriadas sempre que se encontrem quaisquer diferenças.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Numa outra perspectiva (Morais & Martins, 2013) referem que qualquer sistema de controlo interno deve incluir os controlos adequados podendo classificar-se em:

Preventivos- servem para impedir que factos indesejáveis ocorram, são considerados controlos a priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;

Detetivos servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos a posterior;

Diretivos ou orientativos- servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é para produzir efeitos positivos, porque boas orientações previnem que mas aconteçam;

Correctivos-servem para rectificar problemas identificados;

Compensatórios-servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas.

1.6 Componentes do Controlo Interno

O termo controlos refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controlo interno (Costa,2023, p. 288)

De acordo com a ISA 315 (R) o controlo interno compreende os seguintes 5 elementos (Ambiente de Controlo, o Processo de Avaliação do risco pela entidade, o sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respectivos processos de negócio e comunicação, as actividades de controlo e a monitorização.

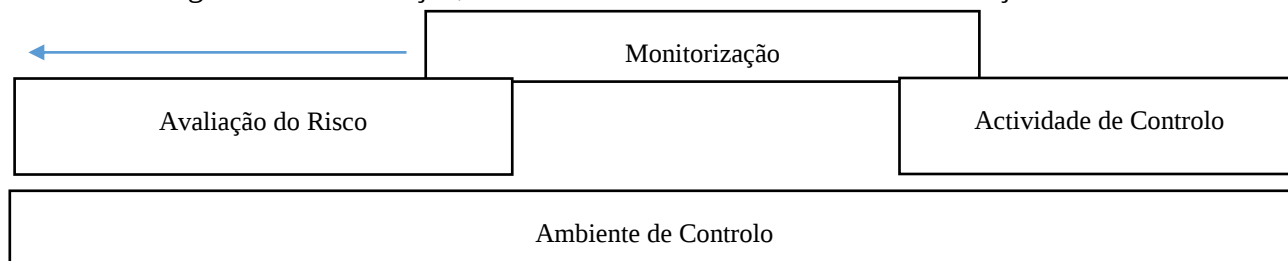


Figura 2: componentes do sistema do controlo Interno, baseada na estrutura coso

Fonte: Adaptado de (Almeida,2022)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Componente e sua descrição	Princípios
Ambiente de controlo Descrição: Acções políticas e procedimentos que reflectam a atitude global do órgão de gestão e outros intervenientes sobre o controlo e sua importância.	• Integridade e valores; • Participação da comissão executiva e da comissão de auditoria; • Estrutura da organização; • Compromisso com a competência; • Obrigação de prestação de contas dos actos praticados (accountability).
Avaliação do risco Descrição: Identificação e análise pelo órgão de gestão dos relevantes para a preparação de demonstrações financeiras de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.	• Existência de objectivos claros a fim de se identificarem os riscos relacionados com os objectivos; • Determinar como é que os riscos devem ser geridos; • Considerar a potencialidade de existência de fraude; • Monitorizar as alterações .
Actividades de controlo Descrição: Políticas e procedimentos que o órgão de gestão estabeleceu para cumprir com os objectivos do relato financeiro.	• Desenvolver actividades de controlo que mitiguem os riscos a um nível aceitável ; • Desenvolver controlos gerais sobre a tecnologia; • Estabelecer políticas, procedimentos e expectativas apropriadas;
Informação e Comunicação Descrição: Métodos utilizados para iniciar, registar, processar e relatar as transacções de uma entidade e manter a obrigação de prestação de contas dos actos praticados (accountability).	• Utilizar informação relevante e de qualidade para suportar o funcionamento dos controlos internos; • Comunicar, informar internamente, incluindo objectivos e responsabilidades para o controlo interno; • Comunicar com partes externas informações relevantes relacionadas com os controlos internos;
Monitorização Descrição: Avaliação continua e periódica da qualidade do desempenho do controlo interno para determinar se os controlos estão operacionais como pretendido e se são modificados quando necessário.	• Realizar avaliações periódicas; • Comunicar deficiências detectadas aqueles que as podem corrigir;

Quadro1: Componentes descrição e princípios do controlo interno

Fonte: Adaptação de Costa (2023);

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Um eficiente e eficaz controlo interno, deve assentar nos seguintes princípios basilares que devem ser aplicados de um modo geral:

- **Segregação de funções:** privilegia a atribuição de uma tarefa específica a um determinado colaborador para que se saiba sempre quem é o responsável pela sua realização. Assim, este princípio visa a não atribuição de uma ou mais funções compatíveis à mesma pessoa de modo a evitar a ocorrência de actos fraudulentos, possíveis erros ou irregularidades;
- **Controlo das operações:** este controlo está em concordância com o princípio mencionado anteriormente, uma vez que o controlo das operações, nomeadamente a sua verificação ou conferência, devem ser efetuadas por um ou mais colaboradores diferentes daqueles que efectivamente realizaram a tarefa;
- **Definição de autoridade e de responsabilidade:** princípio que tem como objectivo atribuir e limitar os poderes e responsabilidades que cada interveniente detém relativamente a uma determinada função;
- **Pessoal qualificado, competente e responsável:** princípio que indica que cada colaborador deve ser devidamente seleccionado e adequado para o cargo que vai ocupar. Assim, é de elevada importância que o mesmo possua as qualificações literárias e técnicas, bem como experiência profissional necessária ao desenvolvimento apropriado das suas funções;
- **Registo metódico dos factos:** princípio que indica que as operações devem ser reconhecidas na contabilidade, tendo em conta o cumprimento das regras contabilísticas, juntamente com os respectivos comprovativos/documentos que os justifiquem. Os registos devem ser numerados e organizados segundo a sua numeração de modo a facilitar a sua consulta e o seu controlo no decorrer da actividade.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

1.7 Métodos de controlo interno

De acordo com Moraes & Martins (2013), existem 5 métodos de controlo interno, basicamente:

Controlos Administrativos-exercício de autoridade, estrutura orgânica, poder de decisão e descrição de tarefas;

Controlos operacionais-planeamento, orçamento, contabilização e sistemas de informação, documentação, autorização, políticas e procedimentos, e métodos;

Controlos para a gestão dos recursos humanos-recrutamento e selecção, orientação, formação e desenvolvimento e supervisão;

Controlos de revisão e análise-avaliação do desempenho, análise interna das operações e programas, revisões externas e outros;

Controlo das instalações e equipamentos- inspecção das instalações e equipamentos.

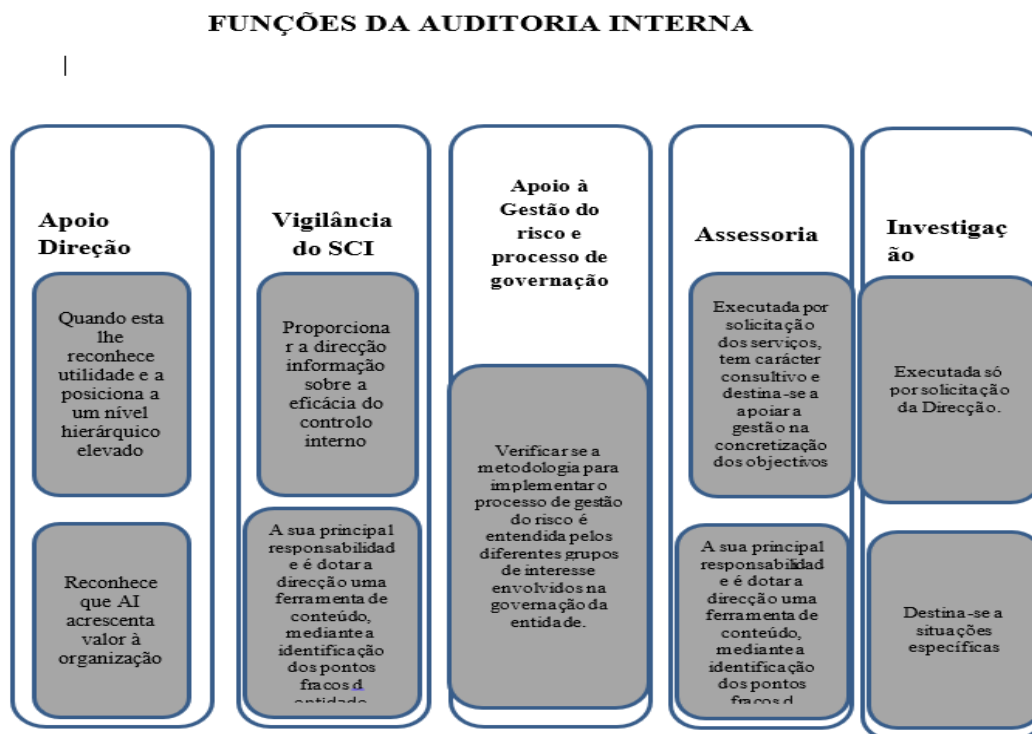
1.8 Relação entre Controlo Interno e Auditoria Interna

Um conceito que anda a par do controlo interno é a auditoria interna. O papel da Auditoria Interna é fornecer uma garantia independente de que os processos de gestão de risco, governance e controlo interno de uma organização estão a operar eficazmente. Assim, relatam à gestão que riscos importantes foram avaliados e sugerem melhorias necessárias (Silva, 2021, p. 19).

Segundo Rodrigues (2013) a existência de um auditor eficiente e actuante, em qualquer organização, é considerado como um ponto forte para efeitos de controlo interno.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Figura 3-Funções da Auditoria interna



Fonte: Relatório do Tribunal de Contas Português-Função de auditoria interna no SEE n.º 08/2011-2.ª secção (p.29)

A auditoria interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste à organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, do controlo e governação (IIA, 2012).

O *Institute of Internal Auditors*, no seu trabalho intitulado *International Professional Practices Framework*, refere na norma 2130. A1 que a actividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e eficácia dos controlos na resposta aos riscos de governação da organização e sistemas de informação relativos a alcançar os objectivos estratégicos da organização, à confiança e a integridade da informação financeira e operacional, a eficácia e à eficiência das operações, salvaguarda dos activos e ao cumprimento de leis, regulamentos e contratos (Costa, 2022, p.288).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

O Controlo tem uma perspectiva dinâmica na organização, valorizadora, permitindo-lhe manter o domínio enquanto a auditoria avalia esse grau de domínio atingido. O auditor deve obter compreensão do controlo interno relevante para a auditoria.

O IIA determina que a actividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controlos efectivos através da avaliação da sua eficácia e eficiência e promover a melhoria continua.

A auditoria é uma função de supervisão, isto é, um controlo ex-post, ao passo que o controlo interno tem carácter preventivo ou ex-ante. Não obstante, também pode ter uma atuação ex-post, mas a sua aplicação só se justifica pela existência de normas preventivas, assim, o controlo interno pertence ao primeiro nível de monitorização e a auditoria esta num patamar superior, a responsabilidade pela implantação e manutenção do sistema de controlo interno cabe ao Órgão de Gestão enquanto a sua avaliação cabe ao auditor (Morais & Martins 2013, p. 39).

1.9 Limitações do Controlo Interno

Para Tdc (1999) a correta implementação é sem dúvida um factor fundamental para que o SCI forneça uma segurança razoável na prevenção, limitação ou detecção de erros e irregularidades, não obstante, o SCI só por si não garante a sua eficácia, sendo que a segregação de funções se constitui como um dos princípios basilares para a eficácia de um SCI.

O Estabelecimento e manutenção de um sistema de controlo interno é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa. No entanto, afirmar-se que o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo podem não ser atingidos os objectivos, ou seja, podemos dizer que o facto de existir e ser actuante um bom sistema de controlo interno não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrências de erros, irregularidades, fraudes etc. (Costa,2022, p.296).

Costa (2022),destaca como factores que limitam o controlo interno os seguintes:

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

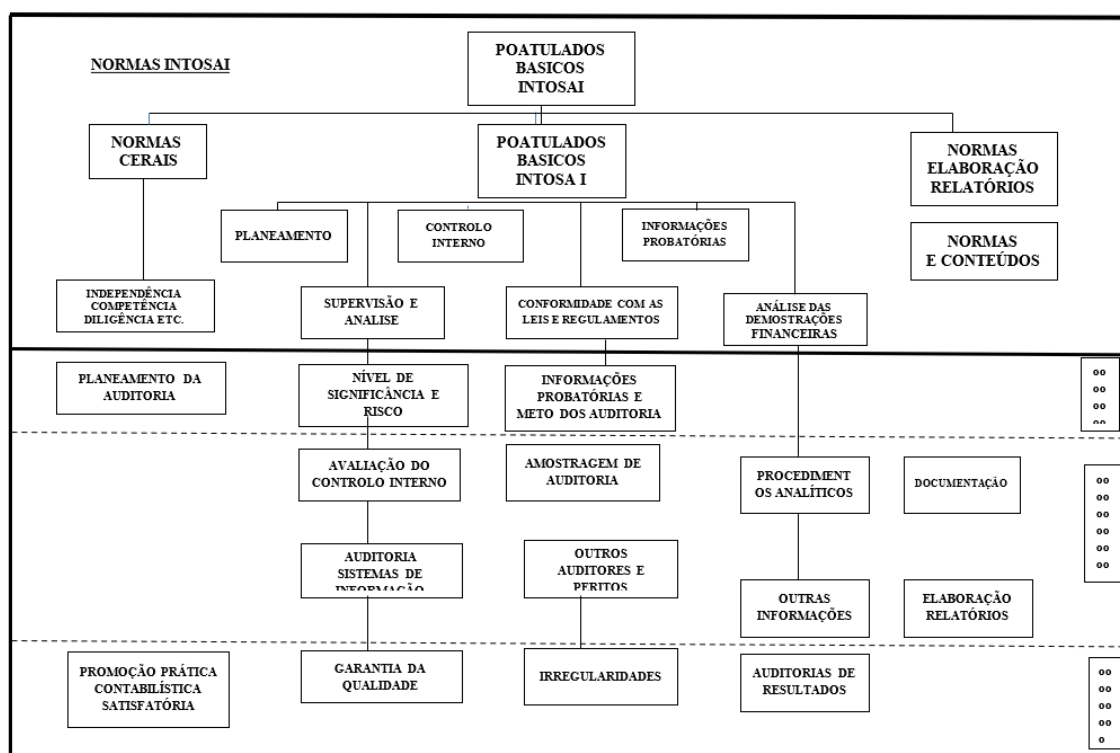
- O não interesse por parte do órgão de Gestão na manutenção de um bom sistema de controlo interno.
- A Dimensão da Empresa;
- A relação gasto/ Benefício;
- A Existência de Erros Humanos, Conluio e Fraudes;
- Competência das pessoas;
- A falta de integridade moral;
- As Transacções pouco usuais;
- A utilização da informática

1.10 Normativo Internacional de controlo Interno Público

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicou, em 2004, o guia GOV 9100 – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, com o objectivo de prover um modelo de controlo interno no sector público e fornecer uma base por meio do qual o controlo interno pode ser avaliado e aplicável a todos os aspectos relacionados com o funcionamento de uma organização pública.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Figura 4: Normas INTOSAI



Fonte: Linhas directrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI” (1998, p.7)

Em 2007, a INTOSAI publicou o guia complementar GOV 9130 – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*, com recomendações adicionais ao guia GOV9100. O documento preconiza um modelo para a aplicação da gestão de riscos no sector público e provê uma base no qual a gestão de riscos pode ser avaliada.

Esses guias foram baseados, respectivamente, no modelo COSO-IC e COSO-ERM anteriormente citados, com algumas modificações, especialmente adaptações de linguagem e de contexto, de forma a adequar o uso ao sector público.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

2 CAPÍTULO: Controlo Interno no Sector Empresarial Público

Neste capítulo faz-se uma abordagem ao controlo interno no SPE, em contexto angolano e português: sua caracterização, instituições de controlo, prestação de contas no SPE tanto em Angola como em Portugal, Fraude e Erros, estímulos a Fraude, Factores que influenciam o controlo interno, avaliação do controlo interno, auditoria e comunicação das deficiências no controlo interno, questionários padronizados, gestão de Risco, Controlo Interno e Mitigação do Risco de Fraude no SPE, Estratégia Antifraude, Avaliação da exposição a Riscos de Fraude, Estudos anteriores realizados em Angola e Portugal no contexto do CI no SPE.

2.1 Em Angola

Em Angola a forma e funcionamento do SPE encontra-se consagrado na Lei n.º 11/13 de 3 de Setembro - Lei de Bases do Sector Empresarial Público, assim como na Lei n.º 34/20 de 5 de outubro, o qual desenvolve as suas actividades, predominantemente nos sectores da Energia e Águas, Transportes, Finanças, Agricultura e Pescas, etc.

Não obstante ao PROPRIV (Em execução desde 2023 e estando previsto o seu término para 2026), 94 empresas integram o SPE e dos quais o CFM-EP é considerando parte integrante.

2.2 Em Portugal

Ao nível de Portugal, O SEE integra o Sector Público Empresarial (SPE), cujo regime jurídico foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, na sua versão actual, adiante designado por Regime Jurídico do Sector Público Empresarial (RJSPE). Bem como encontra respaldo na Lei n.º 42/2016 de 28 de Dezembro Art.º 21 que altera o Decreto-Lei n.º 133/2013 de 3 de Outubro, e o regime aplicável ao sector Público empresarial.

De acordo com o relatório do SEE elaborado pelo Conselho das Finanças Públicas (CFP), sobre a análise da situação económica e financeira do Sector Empresarial do

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Estado (SEE), em Portugal para o biénio 2021/2022, 149 empresas integram este sector entre as quais a CP- EP é também parte integrante.

Considerando os critérios de delimitação sectorial definido no SEC 2010, as 149 empresas do SEE identificadas distribuem-se da seguinte forma: 75 empresas integram o Sector Institucional das Administrações Públicas (AP), nomeadamente na categoria dos Serviços e Fundos Autónomos (SFA) da Administração Central. Incluem-se aqui as designadas entidades públicas reclassificadas (EPR), que passaram a integrar o perímetro do Orçamento do Estado, com destaque para os sectores da saúde (43), transportes e armazenagem (7) e actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares (5); 74 empresas integram o sector institucional das Sociedades Não Financeiras (o qual inclui 61 empresas públicas não financeiras que figuram fora do perímetro das AP) ou das Sociedades Financeiras (que considera as 13 empresas públicas financeiras que também não integram o universo das AP).

2.3 Instituições de Controlo

Sendo que os controlos estão eminentemente ligados a função de auditoria, em Angola a competência do controlo do SPE está sob o perímetro de Jurisdição do Tribunal de Contas bem como sobre o Instituto de Gestão de Activos e Participações de Estado (IGAPE) a quem compete implementar, monitorar e rever o sistema do controlo interno das empresas do SPE criado ao abrigo do decreto presidencial n. 141/18 alínea e) do artigo 4 do Tribunal de contas Lei n.º 19/19, de 14 de Agosto lei que Altera a Orgânica e processo do Tribunal de Contas.

Para Portugal o controlo é feito primordialmente pelo Tribunal de Contas ao abrigo de Lei n.º 14/96, de 20 de Abril, que refere no seu art.º 2 que estão também sujeitas aos poderes de controlo financeiro, em sentido amplo, as entidades do sector público empresarial (empresas públicas, sociedades de capitais exclusivamente públicos e sociedades de economia mista controladas ou participadas), as empresas concessionárias, as associações públicas ou privadas e as fundações de direito privado,

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

nos termos do n.º 2 do art.º 2º. Por outro lado, em Portugal o controlo também é efectuado pela ATUM que no âmbito do RJSPE, compete-lhe avaliar o cumprimento das orientações e objectivos de gestão e o desempenho anual do órgão de administração, remetendo os resultados à Direcção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF) a fim de serem integrados no processo de apreciação dos documentos anuais de prestação de contas; avaliar o cumprimento do disposto no n.º 10 do artigo 39.º do RJSPE, nomeadamente no que respeita às práticas de bom governo, e reportar a avaliação à DGTF para efeitos de integração no processo de apreciação dos documentos anuais de prestação de contas.

Facto que permite garantir que as qualidades do desempenho das empresas públicas dependam do equilíbrio entre o controlo accionista e a autonomia administrativa da gestão das empresas do SEE. De acordo com o Tribunal de Contas português, esta relação realiza-se através de quatro instrumentos: i) a emissão das orientações e dos objectivos para as empresas públicas; ii) celebração de contratos de gestão entre o Estado e os gestores públicos; iii) apreciação, e eventual aprovação, dos planos de actividades e orçamentos (PAO); e (iv) apreciação, e eventual aprovação, dos documentos anuais de prestação de contas, (Relatório do sector empresarial, 2023 pág.18).

Quadro 2: Função Accionista do Estado

Função Accionista do Estado Português	
Membro do Governo Responsável pela Área de Finanças	Membro do Governo que tutela o sector de Actividade
Exercer a função accionista, em articulação com o Ministro que tutela o sector de actividade, envolvendo todos os actos de deliberação accionista exigida nos termos da lei comercial e do RJSPE, como deliberar sobre a designação e destituição dos titulares	- Articular e colaborar no exercício da função accionista - Definir e comunicar a política sectorial a prosseguir, com base na qual as empresas desenvolvem a actividade - Propor ao membro do governo responsável pela pasta da Finanças a eleição/ designação

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

dos órgãos sociais ou estatutários e deliberar sobre o plano de actividades e Orçamento, bem como sobre os Documentos de Prestação de contas; • Designar ou propor a eleição do membro do Conselho de Administração com poderes específicos a relativos à aprovação de despesas acima de determinado limite; • Definir orientações e objectivos e alcançar em cada Triénio, em especial, os económicos e financeiros • Celebrar com os gestores públicos, juntamente com o ministro que tutela o sector os contratos de Gestão	de membros do Conselho de Administração, na respectiva área de competências, e, nos termos EGP, definir o respectivo perfil; • Emitir orientações específicas de âmbito sectorial para as empresas públicas do sector em articulação com as opções de políticas públicas do governo; • Definir objectivos a alcançar e níveis de serviço público, e promover a respectiva contratualização, quando aplicável.
---	---

Fonte: www.cfp.pt acessado no dia 24/11/2024

Ainda no âmbito das instituições de Controlo, importa destacar que tanto em Angola Como em Portugal as normas e procedimentos de controlo interno não gizadas e implementadas pelo accionista, que delega estás competências aos governos destas instituições mediante leis e decretos estabelecidos nos 2 países.

(1) Guia de Apoio à Actividade dos Gestores Públicos – Abril 2024

(2) N.º 6, do art.º 39.º, do Decreto-Lei 133/2013, de 3 de outubro.

(3) Informação n.º 1/2016 da UTAM.

(4) W.W.W. IGAPE. Mifin.ao (acessado no dia 21/09/2024) Lei 11/13 de 3 de Setembro

(5) Bravo (2015) citado por Cabeia pág. 6

(6) www.cfp.pt no dia 24/11/2024)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

2.4 Prestação de Contas no SPE Angola VS Portugal

Em Angola as empresas públicas ou com domínio público ao abrigo da Lei nº 11/13 de setembro artigo 24.º e 25.º devem submeter ao departamento Ministerial responsável pelo Sector Empresarial Público ou entidade tutelada por este, até 30 dias depois da data estabelecida para o fecho de contas, com referência a 31 Dezembro do ano anterior entre os documentos a serem submetidos destacam-se:

- a) O Relatório de Gestão, incluindo uma proposta de aplicação do resultado líquido obtido, devidamente fundamentada, em conformidade com as disposições legais aplicáveis;
- b) O Balanço, demonstração de resultados e respectivo anexo;
- c) Demonstração dos fluxos de caixa;
- d) O Parecer do órgão de fiscalização;
- e) O Relatório e o Parecer do auditor externo sobre a auditoria às contas do exercício anterior, incluindo as recomendações sobre a avaliação do sistema contabilístico e das medidas do controlo interno elaborados pelo auditor externo;

Tendo também sido determinado ao abrigo do Decreto Presidencial n.º 292/14, publicado na I Série do Diário da República do dia 21 de Outubro e aprovado o Programa de Potenciação do Crédito à Economia (abreviadamente PROCRED), estabelecer a necessidade de se «promover a melhoria das práticas de Gestão e de Contabilidade das Empresas Públicas, por via do levantamento da situação de dívidas do Sector Empresarial Público»; Convindo materializar tal desiderato, determinou-se que as empresas públicas e com domínio público devem proceder à apresentação de Relatório e Contas numa base trimestral, com referência a (i) 31 de Março, (ii) 30 de Junho e (iii) 30 de Setembro e remetê-las ao ISEP — Instituto para o Sector Empresarial Público, num prazo não superior a 15 dias a contar da data do final de cada período.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

2. O Relatório de Gestão e os demais documentos de prestação de contas devem proporcionar uma compreensão clara da situação económica e financeira relativa ao exercício a que se reportam;
3. O Relatório de Gestão deve ainda a fazer referência à evolução da actividade nos diferentes sectores onde a empresa opera, designadamente no que diz respeito a investimentos, custos, proveitos e condições de mercado;
4. O parecer do órgão de fiscalização deve apreciar, com o devido desenvolvimento, a gestão realizada no exercício, o conteúdo do relatório de gestão, a exactidão das contas e a observância das normas legais e estatutárias.

De acordo com o Artigo 25.º da citada lei, (Lei n.º 11 — Lei de Bases do Sector Empresarial Público a actividade das empresas públicas e com domínio público e as suas respectivas contas devem estar sujeitas anualmente à auditoria externa, a ser realizada por pessoa colectiva de reconhecida idoneidade e estabelecida em Angola. O titular do poder Executivo ou quem este delegar deve definir o perfil do auditor a contratar, com recurso a público a realizar-se nos termos da Lei. Os auditores devem estar sujeitos à rotatividade nos termos a regulamentar. A emissão de parecer sobre as contas as empresas em referência, por parte dos seus respectivos conselhos Fiscais.

Para Portugal, a apreciação dos documentos de prestação de contas é efetuada pela DGTF, que nela integra a informação resultante do controlo efetuado pela UTAM sobre o conteúdo dos relatórios de governo societário.

De forma a garantir o regular funcionamento do exercício da função tutelar do Estado, nos termos do artigo 37.º do Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, na sua actual redacção, que aprovou o Regime Jurídico do Sector Público Empresarial (RJSPE), bem como a Lei n.º 42/2016 de 28 de Dezembro Art.º 21 que altera o Decreto-Lei n.º 133/2013 de 3 de Outubro, e o regime aplicável ao sector Público empresarial.

Este regime insta as empresas pertencentes ao SEE, a providenciar o envio, de forma desmaterializada, através da plataforma SIRIEF, da seguinte informação respeitante aos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

exercícios, e nos prazos estabelecidos, por forma a dar cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Decreto Regulamentar n.º 1/2014, de 10 de Fevereiro, alterado pelo Decreto Regulamentar n.º 3/2014, de 9 de julho, os seguintes documentos: o relatório de gestão, elaborado em conformidade com os artigos 65.º, 66.º, 66.º-A, 66.º B e 508.º-G do CSC, as demonstrações financeiras anuais, individuais e consolidadas (quando aplicável), o Relatório de Boas Práticas de Governo Societário nos termos do n.º 1 do artigo 54.º do RJSPE, os relatórios produzidos pelos auditores externos, quando existam, o(s) relatório(s) anual(is) do órgão de fiscalização e a certificação legal das contas. Alerta-se que toda a informação reportada apenas deverá ser submetida após prévia confirmação da sua fiabilidade e consistência com a informação reportada no SIRIEF; o Relatório da Comissão de Avaliação caso exista, nos termos do artigo 7.º do Estatuto do Gestor Público (EGP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2012, de 18 de Janeiro, rectificado pela Declaração de Rectificação n.º 2/2012, de 25 de janeiro, sobre a avaliação do grau e das condições de cumprimento em 2022 das orientações e objectivos de gestão previstos no artigo 24.º do RJSPE.

A informação disponibilizada no relatório e contas pelas empresas com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado deve respeitar o disposto no artigo 245.º do Código de Valores Mobiliários (CVM). O relatório de gestão e contas a elaborar deve conter um índice e respectiva paginação, integrar um capítulo individualizado, convenientemente fundamentado, relativo à divulgação do cumprimento das orientações legais, com os respectivos Apêndice, bem como evidenciar o cumprimento e níveis de execução dos Instrumentos Previsionais de Gestão do exercício, caso estes tenham sido objecto de aprovação, qualquer eventual não cumprimento dos aspectos legais, orientações transmitidas ou dos respectivos orçamentos aprovados, deverá ser objecto de fundamentação rigorosa, com a indicação de medidas para regularização desse incumprimento/desvio, bem como com a explicitação de eventual Despacho/Diploma Legal que permita a excepção. A prestação

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

de contas relativamente ao exercício económico, deve, ainda, detalhar e justificar efeitos e impactos de factores excepcionais, designadamente da crise geopolítica, na actividade da empresa, quer no tocante às receitas, quer no que aos custos diz respeito, devendo estes ser devidamente detalhados e quantificados. Tratando-se de uma grande empresa, ou empresa-mãe de um grande grupo, que exceda um número médio de 500 trabalhadores, deve apresentar uma demonstração não financeira nos termos dos artigos 66.º-B ou 508.º-G do CSC, a qual deverá igualmente ser apresentada pelas demais empresas públicas sempre que o impacto da respectiva actividade nas questões sociais, ambientais e relativas aos trabalhadores entre outras, o justifique. Nos casos de empresas que não tenham condições para apresentar um Relatório Autónomo de Sustentabilidade deverá o relatório de gestão e contas conter um capítulo específico e detalhado de acções desenvolvidas em matéria de sustentabilidade, organizado de acordo com as boas práticas da *Global Reporting Initiative* (GRI).

O relatório anual autónomo de boas práticas de governo societário a submeter, deve conter informação actual e completa sobre todas as matérias reguladas no capítulo II do RJSPE. Em cumprimento com o disposto no artigo 245.º-A do CVM, as empresas com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado devem assegurar que no relatório anual autónomo de boas práticas de governo societário constam os elementos identificados naquele artigo. O relatório anual autónomo de boas práticas de governo societário deverá ainda fazer referência ao cumprimento do Despacho Normativo n.º 18/2019, de 21 de junho, no contexto da Lei n.º 62/2017, de 1 de agosto.

Do relatório do Órgão de Fiscalização deve constar um ponto autónomo, em observância com o artigo 420.º do CSC, aferindo do cumprimento das orientações legais vigentes para o sector Empresarial do Estado (SEE), designadamente do cumprimento das orientações relativas às remunerações vigentes no exercício que encerrem, bem como a aferição do cumprimento da exigência constante no n.º 1 do artigo 54.º do RJSPE. As empresas-mãe dos grupos públicos deverão transmitir às respectivas

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Participadas que tenham a natureza de empresa pública, nos termos do RJSPE, as orientações constantes no presente RJSPE e garantir o seu cumprimento por parte daquelas. Todos os documentos de prestação de contas devem ser produzidos e preferencialmente assinados digitalmente em formato PDF, sendo posteriormente carregados no SIRIEF, ficando a empresa dispensada da sua apresentação em suporte de papel, devendo ainda a empresa confirmar a consistência dos dados previamente disponibilizados por formulário no SIRIEF com os dados constantes nos documentos de prestação de contas.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

2.5 Fraude e Erros

Segundo a ISA 240- *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraude in an Audit of Financial Statements* (As Responsabilidades do Auditor em Relação à Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras) as distorções nas demonstrações Financeiras podem resultar de Fraudes ou Erros (Costa, 2022, p. 319).

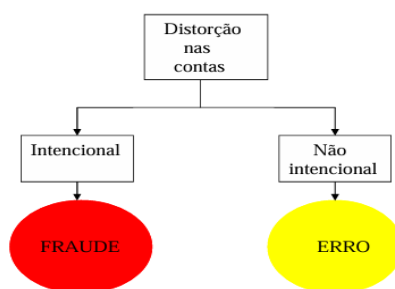


Figura: Distorções nas demonstrações Financeiras

Fonte: Adaptação de cunha, material de licenciatura em Auditoria 2019/2020

O termo “fraude” refere-se a um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados, ou terceiros envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal. A fraude que envolva um ou mais membros do órgão de gestão ou encarregados da governação é referida como “fraude do órgão de gestão”. A fraude que envolve apenas empregados da entidade é referida como “fraude de empregados”. Em ambos os casos, pode haver conluio dentro da entidade ou com terceiros fora da entidade.

Embora a fraude seja um conceito jurídico amplo, para efeito das ISA o auditor preocupa-se com a fraude que dá origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras. Dois tipos de distorções materiais intencionais são relevantes para o auditor – distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e distorções resultantes de apropriação indevida de activos. Se bem que o auditor possa suspeitar ou, em casos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

raros, identificar a ocorrência de fraude, não lhe compete extrair conclusões de natureza legal sobre se ocorreu realmente uma fraude.

Quadro: Esquema de Fraude com Apropriação indevida de Activos

Categoria	Descrição	Exemplos
Esquemas envolvendo Roubo de Recebimentos		
Skimming	Qualquer esquema que proporcione furto de dinheiro da organização antes de qualquer registo contabilístico.	Empregado aceita pagamento de um cliente, mas não regista a venda, embolsando o dinheiro.
Cash Larceny	Qualquer esquema que proporcione furto de dinheiro da organização após o seu registo na contabilidade.	Empregado furta dinheiro e cheques de receitas diárias antes do seu depósito no banco.
Esquema fraudulento envolvendo desembolso de dinheiro		
Facturação	Qualquer esquema em que uma pessoa faz com que o seu empregador realize o pagamento mediante a apresentação de facturas de bens ou serviços fictícios, assim como facturas inflacionadas ou facturas para compras pessoais.	-Empregado cria uma empresa de fachada e o empregador realiza o pagamento por serviços não prestados ou aquisições não realizadas. -Empregado compra bens pessoais e envia a factura ao empregador para este realizar o pagamento.
Reembolso de despesas	Qualquer esquema em que um empregado faz um pedido de reembolso de despesa com comprovativos inflacionados ou de empresas fictícias.	Empregado efectua relatórios de despesas fraudulentas, com despesas pessoais ou inexistente, etc.
	Qualquer esquema em que uma pessoa rouba fundos do seu empregador intersectando,	-Empregado Rouba cheques em branco da empresa, em benefício próprio ou para um

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Adulteração	forjando ou alterando um cheque bancário da organização	cúmplice. -Empregado rouba o pagamento para um fornecedor e deposita na sua conta bancaria
Folha de pagamentos	Qualquer esquema em que um empregado faz com que o seu empregador realize um pagamento por falsas alegações de compensação entre outras	-Marcação de horas extras não realizadas pelo empregado. -Adiciona empregados fictícios na folha de pagamentos.
Desembolso de caixa registadora	Qualquer esquema em que um empregado faz entradas falsas numa caixa registadora para esconder a retirada fraudulenta de dinheiro	Empregado que forma fraudulenta aborda uma venda na sua caixa registadora e rouba o dinheiro.
Outros esquemas de apropriação indevida de activos		
Apropriação Monetária	Qualquer esquema em que o autor faz o uso indevido de dinheiro mantido à sua guarda nas instalações da organização (Vítima)	Empregado furta dinheiro de um cofre da empresa
Apropriação Não Monetária	Qualquer esquema em que um empregado furta ou utiliza indevidamente os activos não monetários da organização (Vítima)	-Empregado furta stock de um armazém. -Empregado vale-se de informações confidenciais de clientes financeiros

Fonte: Adaptado de ACFE (2012)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

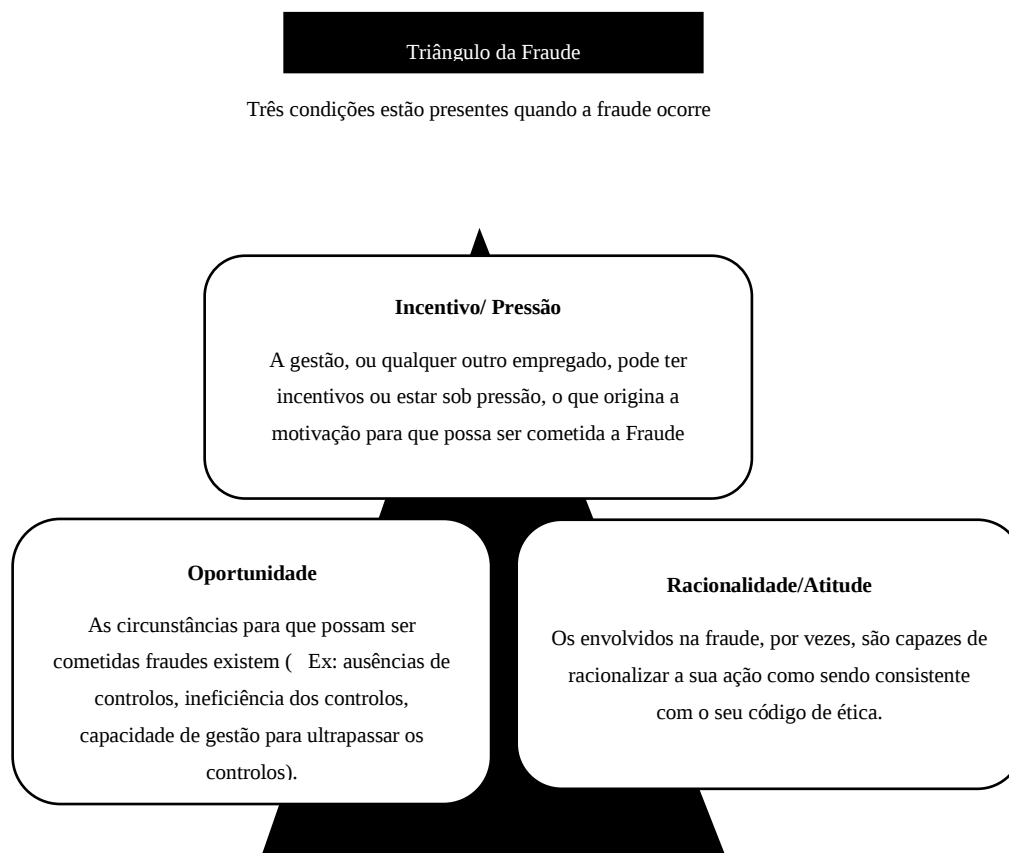


Figura 5: Triângulo da Fraude (Características da Fraude)

Fonte: Adaptação de Bruno Almeida (2022)

2.5.1 Estímulos a Fraude

A nível organizacional	A nível da gestão
- Sistemas de controlo interno ineficazes - Ausência de auditoria interna ou pouco eficaz; - Ausência de políticas e normas específicas que regulem as actuações e responsabilidades; - Falta de informação e cultura de fraude; - Insuficiência da segregação de funções;	- Confiança; - A indiferença; - A despreocupação com os controlos; - Falta de sanção e castigo - O Encobrir (“pôr panos quentes”) - Temer o escândalo - O mau exemplo (“vem de cima”) - Crença de que a dissuasão da fraude é

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

• Permissividade que não sanciona o infractor.	geradora de desconhecimento do pessoal • Pressão do mercado e, ou dos accionistas • Deficiente política de remunerações.
--	--

Quadro 4: Estímulos a Fraude

Fonte: Adaptação de Castanheira, material do Mestrado (2022)

2.5.2 Erros

O termo Erro refere-se a uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluído a omissão de uma quantia ou de uma divulgação (Costa, 2022, p.319).

2.6 Avaliação do controlo interno

Para Morais & Martins (2013) uma entidade de sucesso não se compadece com ocorrências imprevisíveis. Necessário identificar e acompanhar os seus objectivos, avaliando o controlo interno. Associado a avaliação do controlo está sempre a avaliação do risco que proporciona, é com base nesta avaliação do controlo interno que definem os procedimentos de actuação, o alcance e a profundidade dos testes. As principais etapas a seguir pelo auditor na avaliação do controlo são as seguintes;

-Descrição do sistema a fim de verificar a sua eficiência e se, efectivamente existe ou não procedimentos de controlo adequados;

-Verificação da descrição do sistema, que consiste na obtenção da prova de que o sistema descrito pelo auditado reflecte o que realmente existe;

-Execução de testes de conformidade, que consistem na avaliação preliminar da existência efectiva do controlo estabelecido em cada um dos subsistemas. É através desta avaliação que o auditor vai determinar a probabilidade do sistema do auditado produzir dados fiáveis;

-Execução de testes substantivos com o objectivo de obter um grau de confiança razoável de que os procedimentos de controlo estão aplicados de acordo com o pré-estabelecido.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Para Almeida (2022) na avaliação do controlo interno o auditor utiliza um processo de Três fases

- 1- Compreender e documentar o controlo interno implementado pelo cliente;
- 2- Efectuar uma avaliação preliminar do risco de controlo;
- 3- Realizar testes aos controlos.

Sublinha o autor que estas fases, aplicadas asserção a asserção vão definir a extensão, a natureza e a oportunidade dos procedimentos substantivos. E que para o entendimento do controlo interno deve ser feito utilizando uma metodologia de top-down, ou seja, primeiramente são identificadas as rubricas significativas das demonstrações financeiras, quer dizer, as que apresentam um risco inerente mais elevado, e posteriormente as asserções mais relevantes, ou seja, as asserções onde pode existir o risco de distorções materiais e, por fim seleccionar os controlos a testar

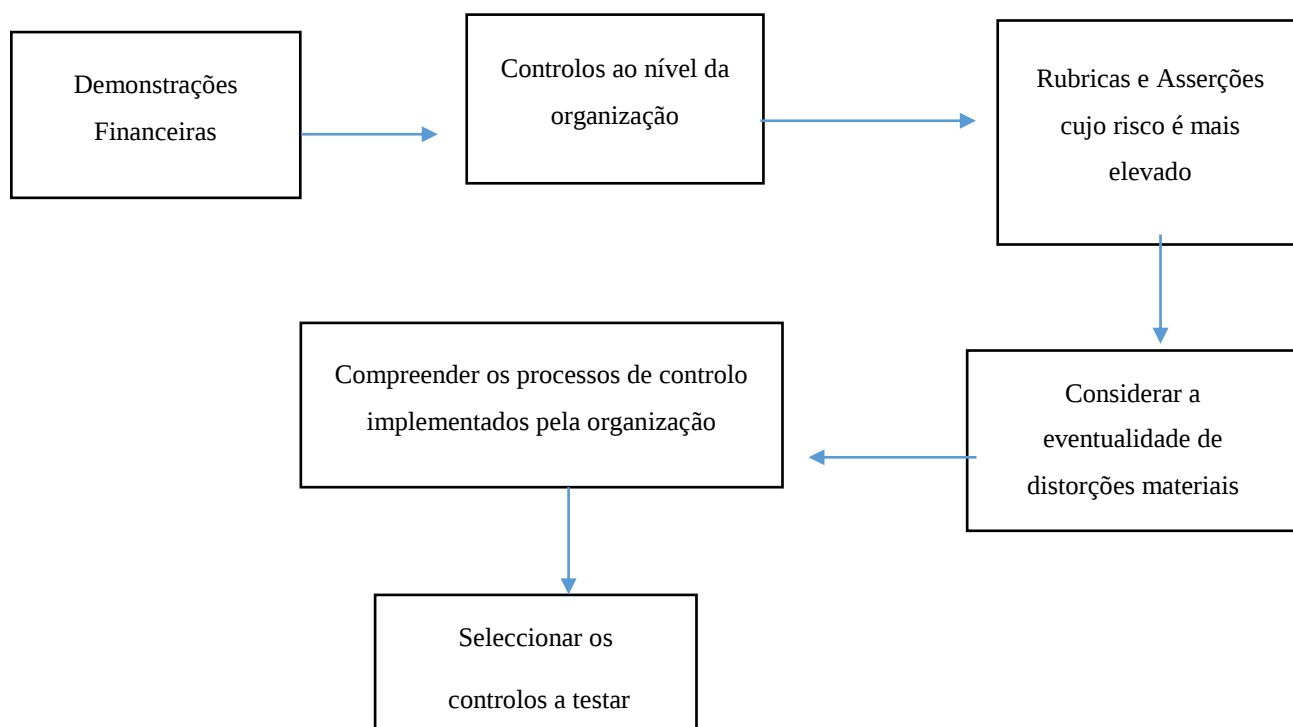


Figura 6: Metodologia Top-Down

Fonte: Adptado de Almeida (2022)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

2.7 Auditoria e Comunicação das Deficiências no Controlo Interno

O objectivo do auditor é comunicar apropriadamente aos encarregados da governação e à gerência deficiências no controlo interno que tenha identificado durante a auditoria e que, no seu julgamento profissional, são suficientemente importantes para merecer a sua atenção (ISA, 265, pág. 265).

Depois de o Auditor tomar conhecimento e compreender o sistema de controlo interno e de proceder à realização dos testes aos controlos, está em condições de tirar a sua conclusão sobre o mesmo e poder comunicar aos responsáveis da empresa as deficiências significativas que identificou, sobretudo nos casos em que avalia tal sistema como sendo fraco ou mau.

Assim, temos:

AVALIAÇÃO DO CONTROLO INTERNO PELO AUDITOR	CONFIANÇA NO CONTROLO INTERNO	CLASSIFICAÇÃO ATRIBUÍDA AO CONTROLO INTERNO
Bom	Grande	1
Aceitável	Razoável	2
Fraco	Pouca	3
Mau	Nenhuma	4

Quadro 5: Avaliação do controlo interno

Fonte: Adaptação de Costa (2022)

Segundo a ISA 265, considera-se que existe uma deficiência no controlo interno quando:

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

- a) Um controlo é concebido, implementado ou operado de tal forma que não consegue evitar, ou detectar e corrigir em tempo oportuno, as demonstrações financeiras; ou
- b) Não existe um controlo que seria necessário para evitar ou detectar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras;
- c) Uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno que, no julgamento profissional do auditor, assume suficiente importância para merecer a atenção dos encarregados da Governação.

A ISA 260, aborda, a responsabilidade do auditor em comunicar de forma apropriada aos encarregados da governação e a gerência as deficiências no controlo que tenha identificado numa auditoria de demonstrações financeiras. Estabelece considerações relevantes sobre a comunicação com os encarregados da governação nos casos em que todos eles estão envolvidos na gestão da entidade.

Exige que o auditor se inteire do controlo interno relevante para a auditoria no âmbito da identificação e avaliação dos riscos de distorção material. Ao conceber essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno. O auditor pode identificar deficiências no controlo interno não apenas durante o processo de avaliação do risco, mas também em qualquer outra fase da auditoria esta ISA especifica quais as deficiências identificadas que o auditor deverá comunicar aos encarregados da governação e à gerência.

A ISA em referência, elenca os indicadores de deficiência significativa os seguintes:

- Prova de aspectos ineficazes do ambiente de Controlo
- Ausência de um processo de avaliação do risco na entidade, quando seria de esperar que tal processo estivesse estabelecido.
- Prova de um processo de avaliação do Risco ineficaz na entidade
- Prova de uma resposta ineficaz a riscos significativos identificados.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

-Distorções detectadas pelos procedimentos do auditor que não foram evitadas ou detectadas e corrigidas pelo controlo interno da entidade.

-Reimpressão de demonstrações financeiras anteriormente emitidas para reflectir a correcção de uma distorção material devida a erro ou a fraude.

-Prova da Incapacidade de órgão de gestão para supervisionar a preparação das demonstrações financeiras.

Comunicar deficiências significativas por escrito aos encarregados da governação dar cumprimento às suas responsabilidades de supervisão.

2.7.1 Questionários Padronizados

Um questionário padronizado (check list) consta de um conjunto mais ou menos extenso de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno que se deseja estejam implementados numa empresa minimamente organizada.

A fim de, tanto quanto possível tais questionários serem de aplicação geral é costume prepará-los atendendo aos grandes sectores de actividade a que as empresas se dedicam (Indústria, comércio, serviços) e à sua dimensão. Por outro lado, existem questionários padronizados aplicáveis a empresas cujos serviços estejam fortemente informatizados.

As áreas cobertas serão todas as existentes na empresa (Meios Financeiros líquidos, compras e contas a pagar, etc. etc.)

Cada Procedimento tem três hipóteses de respostas: Sim, Não, e Não aplicável. Conforme o caso, mencionar-se-á na coluna respectiva um sinal convencional (v por exemplo). A coluna das observações servirá para fazer referência a quaisquer aspectos particulares que devem ser descritos no final de cada questionário, em folhas anexas, onde também se deverão incluir exemplares dos principais documentos utilizados na empresa na respectiva área, a fim de serem arquivados no dossiê permanente. Na opinião do autor, esta forma de registo é a menos adequada pela falta de visão global e rápida que proporciona. Contudo, os questionários padronizados são bastante importantes pelas ideias de organização que conseguem transmitir.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Quadro 6: Questionário Padronizado

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A empresa possui um organigrama? Em caso afirmativo obter uma cópia 2. A empresa possui um manual de controlo? em caso afirmativo obter uma cópia. 3. A empresa possui um manual de contabilidade? Em caso afirmativo obter uma cópia 4. Em caso negativo, existe um plano de contas (Lista de Contas) Em caso Afirmativo obter uma cópia 5. Faz-se orçamentos anuais e procede-se ao seu controlo? 6. Fazem parte dos quadros da empresa -Director Financeiro -Contabilista Certificado? -Auditor Interno 7. A secção de contabilidade está separada das secções de: - Tesouraria? - Vendas? -Compras - Produção? 8. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros empregados.				

Fonte: Adaptação de Costa (2022)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

2.8 Gestão de risco e Controlo Interno

As organizações de todos os tipos e dimensões enfrentam factores e influencias, internas e externas, que tornam incerto se, e quando, atingirão os seus objectivos. O efeito que esta incerteza tem nos objectivos de uma organização designa-se por “risco” (ISO 31000:2012, p.6)

O objectivo único de um controlo é mitigar o risco. Um controlo sem um risco para mitigar é obviamente não relevante. Deste modo, tem de existir um risco antes de ser mitigado por um controlo do órgão de gestão.

Os Standards do IIA incluem a seguinte definição de risco: Risco - A possibilidade de ocorrer um acontecimento que vai ter impacto no atingir dos objectivos.

O risco é um conceito usado para expressar as preocupações com os efeitos prováveis de um ambiente incerto. As organizações lutam para atingir as metas através de “oportunidades” que constituem as possibilidades positivas. Potencialmente podem também ocorrer eventos negativos que impossibilitem ou dificultem a concretização dessas metas e objectivos, a que chamamos “riscos”.

O risco é a possibilidade de ocorrência de um acontecimento que tenha impacto na consecução dos objectivos. O risco é medido em termos de impacto e probabilidade”. (Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, 2009, p. 38). “Os eventos podem gerar impacto tanto negativo quanto positivo ou ambos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização dos objectivos, apoiando a criação ou a preservação de valor. A direcção da organização canaliza as oportunidades para os seus processos de elaboração de estratégias ou objectivos, formulando planos que visam ao aproveitamento destes”. (COSO 2007, p. 4).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

O risco é um elemento necessário nos negócios e num ambiente onde enormes volumes de dados são processados a velocidades cada vez maiores, identificar e mitigar os riscos é um desafio para qualquer empresa. Portanto, não é novidade que muitos contratos e acordos de seguros requeiram evidências concretas de uma boa prática da gestão do risco.

Em geral quanto a gestão de risco importa realçar que esta acção se refere à arquitectura (princípios, estrutura e processo) para gerir os riscos com eficácia. Enquanto “gerir o risco” se refere à aplicação dessa arquitectura a riscos particulares.

Gestão do risco empresarial abrange um conjunto de práticas para identificar, medir, tratar e reportar os principais riscos a que cada unidade orgânica está exposta, de acordo com as boas práticas internacionais de governação e em conformidade com os requisitos legais e regulamentares (Relatório de Gestão de Riscos CP, 2021, p. 13).

Figura 7– A Gestão do Risco e o controlo



Fonte: IFAC (2012)

De acordo com o COSO-ERM (2017), a gestão de riscos corporativos é:

Um processo desenvolvido pelo Conselho de administração, órgãos de gestão da organização e outros elementos e que abrangem toda a organização, aplicada na definição da estratégia a seguir pela organização. O processo de gestão de risco deve ser projectado para identificar eventos potenciais que possam afectar a entidade e que permita gerir o risco dentro do apetite (margem razoável) definido, isto é, os riscos que

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

podem ou estão dispostos a correr de forma a proporcionar uma garantia razoável quanto à obtenção dos objectivos definidos pela entidade, nomeadamente a criação de valor.

Segundo a norma NP ISO 31000:2018-Gestão do Risco Linhas de orientação, o processo de gestão de risco deve contemplar um conjunto de actividades, que incluem a comunicação e consulta, estabelecimento do contexto e a apreciação, tratamento, monitorização e revisão registo e reporte do risco.

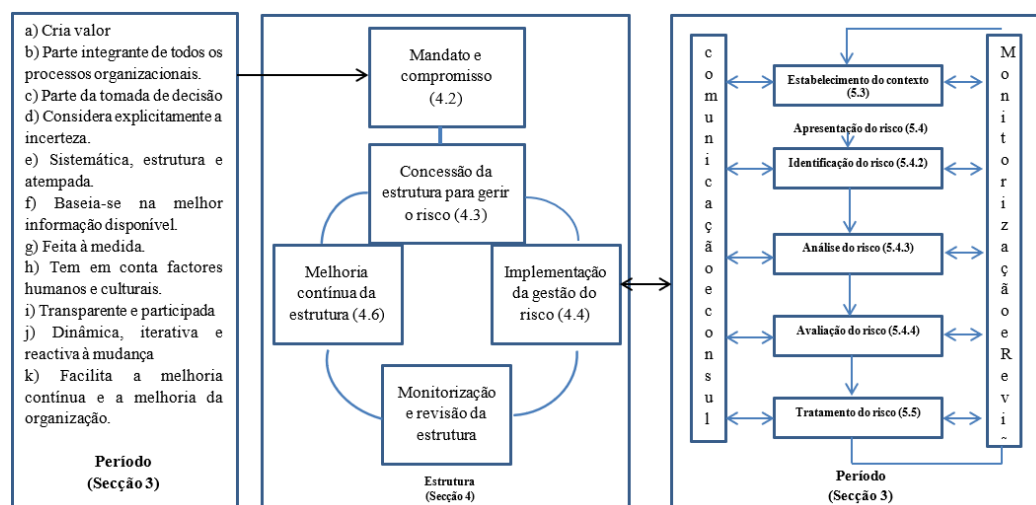


Figura 6- Relações entre os princípios, a estrutura e o processo da gestão do risco

Fonte: ISO 31000: 2012

Monitorização e Revisão -Refere a citada norma que a monitorização e a revisão deverão ser uma parte planeada do processo de gestão de risco e envolver verificação ou vigilância regular, pode ser periódica ou *ad hoc*. As responsabilidades pela monitorização e revisão deverão estar claramente definidas.

Os processos de monitorização e revisão da organização deverão abranger todos os aspectos do processo de gestão do risco com o objectivo:

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

- Assegurar que os controlos são eficazes e eficientes, quer na concepção, quer na operação;
- Obter informação adicional para melhorar;
- Analisar e aprender com os eventos (incluindo os quase-acidentes), mudanças, tendências, sucessos e falhas;
- Detectar alterações no contexto externo e interno incluindo alterações aos critérios do risco e ao próprio risco, que podem requerer a revisão dos riscos e das propriedades.
- Identificar os riscos emergentes.

Comunicação e consulta- A comunicação com e a consulta às partes interessadas, internas e externas, deverão ocorrer durante todas as fases do processo da gestão do risco.

Desta forma, os planos para comunicação e consulta deverão ser desenvolvidos numa fase inicial do processo. Estes planos deverão abordar as questões relacionadas com o próprio risco. As suas causas, as suas consequências (se conhecidas) e as medidas que estão a ser tomadas para o tratar. Uma eficaz comunicação e consulta interna e externa, deverá ter lugar de forma a assegurar que responsáveis pela implementação do processo da gestão do risco e as partes interessadas compreendem os fundamentos das decisões tomadas, e as razões pelas quais são necessárias acções específicas.

Uma abordagem da consulta em equipa poderá:

- Ajudar a estabelecer o contexto de forma apropriada
- Assegurar que os interesses das partes interessadas são compreendidos e considerados;
- Ajudar a garantir que os riscos são identificados de forma adequada
- Reunir diferentes áreas de especialização para analisar o risco;
- Assegurar que diferentes pontos de vista são considerados de forma apropriada na definição dos critérios de risco e na avaliação dos riscos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

- Garantir a adesão e o apoio a um plano de tratamento do risco;
- Potenciar a gestão apropriada da mudança durante o processo de gestão do risco
- Desenvolver um plano adequado de comunicação e consulta interna e externa

Acresce a norma que a comunicação e consulta com as partes interessadas são importantes, uma vez que estas produzem juízo sobre risco baseados nas suas percepções.

Análise do Contexto

O contexto externo é o ambiente externo no qual a organização procura atingir. A compreensão do contexto externo é importante para assegurar que os objectivos e preocupações das partes interessadas externas são tidos em consideração aquando do desenvolvimento dos critérios do risco. O contexto externo é baseado no contexto global da organização, mas com detalhes específicos das exigências legais e requisitos regulamentares das percepções das partes interessadas e de outros aspectos específicos de risco inerentes ao âmbito do processo do risco.

O contexto externo pode incluir, mas não se limite:

- Às envolventes social e cultural, política, legal, regulamentar, financeira tecnológica, económica, natural e competitiva, seja ao nível internacional regional ou local;
- Aos factores chave e tendências com impacto nos objectivos da organização; e
- Às relações com as partes interessadas externas, suas percepções e valores.

O contexto interno é o ambiente interno no qual a organização procura atingir os seus objectivos. O processo de gestão do risco deverá estar alinhado com a cultura, os processos, a estrutura e a estratégia da organização. O contexto interno é tudo aquilo que no seio da organização pode influenciar a forma como a organização irá gerir o risco. O contexto interno deverá ser estabelecido porque:

- a) Gestão do risco ocorre no contexto dos objectivos;

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

- b) Os objectivos e os critérios de um projecto, processo ou actividade específicos deverão ser considerados à luz dos objectivos da organização como um todo;
- c) Algumas organizações falham no reconhecimento de oportunidades para atingir os seus objectivos estratégicos, seja de um projecto ou negócio e tal a continuidade do compromisso, da credibilidade, da confiança e do valor da organização.

É necessário compreender contexto interno, o que, sem limitar pode incluir:

- A governação, estrutura organizacional, funções e responsabilizações;
- As políticas, objectivos e as estratégias implementadas para os atingir
- As capacidades, empreendidas em termos de recursos e conhecimento (p. ex. capital, tempo, pessoais processos, sistemas e tecnológicas)
- As relações com as partes interessadas internas suas percepções e valores;
- A cultura da organização
- Os sistemas de informação, fluxos de informação e processos de tomada de decisão (formais e informais)
- As normas, linhas de orientação e modelos adoptados pela organização;
- A forma e extensão das relações

Apreciação do Risco

Este é o processo global de identificação do risco e a avaliação do risco.

Identificação do Risco

A organização deverá identificar fontes do risco, áreas de impacto, eventos (incluindo alterações das circunstâncias), respectivas causas e potenciais consequência. O objectivo desta etapa é gerar uma lista abrangente dos riscos baseada nos eventos que possam criar, melhorar prevenir, degradar, acelerar ou retardar a consecução dos objectivos.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Análise do Risco

A análise do risco implica desenvolver uma compreensão do risco. Implica considerar as causas e fontes de risco, as suas consequências positivas e negativas e a verosimilhança dessas consequências ocorrerem. Pode ser efetuada com graus de detalhe variáveis, dependendo do risco, da finalidade da análise e da informação, dos dados e recursos disponíveis. A Análise pode ser qualitativa, semi-quantitativa ou quantitativa, ou uma combinação destas, dependendo das circunstâncias.

Avaliação do Risco

A finalidade da avaliação do risco é apoiar a tomada de decisões, tendo por base os resultados da análise do risco, sobre os quais os riscos que necessitam de tratamento e a prioridade na implementação do tratamento.

A avaliação do risco envolve a comparação do nível de risco identificado no decorrer do processo de análise com os critérios do risco. Aquando da consideração do contexto. Com base nesta comparação a necessidade de tratamento pode ser considerada.

Em determinadas circunstâncias a avaliação do risco pode levar a uma decisão de efectuar análises adicionais. A avaliação do risco pode também levar à decisão de não efectuar o tratamento do risco, para além de manter os controlos existentes.

Tratamento do Risco

O tratamento do risco implica a selecção de uma ou mais opções para modificar os riscos e a implementação dessas opções.

Uma vez implementados, os tratamentos proporcionam ou modificam controlos.

O tratamento do risco implica um processo cíclico que inclui;

Apreciar um tratamento do risco;

-Decidir se os níveis do risco residual são toleráveis;

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

-Se não forem toleráveis, gerar um novo tratamento do risco;

-Apreciar a eficácia desse tratamento.

As opções de tratamento do risco não têm de ser mutuamente exclusivas ou apropriadas em todas as circunstâncias. As opções podem incluir o seguinte:

- a) Evitar risco mediante decisão de não iniciar ou continuar a actividade portadora do risco;
- b) Assumir ou aumentar o risco de forma a perseguir uma oportunidade
- c) Remover a fonte do risco
- d) Alterar a verosimilhança
- e) Alterar as consequências
- f) Partilhar o risco com outra (s) parte (s) incluindo contratos e financiamento do risco
- g) Reter o risco com base em decisão informada

2.9 Controlo Interno VS Mitigação do Risco de Fraude no SPE

Tal como referido acima, o termo fraude remete a actividades enganosas, desonestas ou fraudulentas realizadas com a intenção de obter vantagens financeiras, ganhos pessoais ou causar prejuízo e o objectivo único de um controlo é mitigar risco. Um controlo sem um risco para mitigar é obviamente não relevante. Deste modo, tem de existir um risco antes de ser mitigado por um controlo do órgão de gestão.

A ISA 240, refere-se à Responsabilidade do Auditor em relação a Fraude numa Auditoria as Demonstrações Financeiras. Sublinha a referida ISA que a responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e ao órgão de gestão. Acresce a mesma que é importante que o órgão de gestão com supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude que pode reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude e no desencorajamento da fraude que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de detecção e punição. Para tal, terá de existir o empenho de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão activa dos encarregados da governação. A supervisão pelos encarregados da governação inclui considerar a potencial derrogação de controlos ou outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços do órgão de gestão para gerir os resultados de modo a influenciar as percepções dos analistas quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade.

Enfatiza a ISA 200, que o risco de uma distorção material não seja detectado é mais elevada em caso de fraude do que em caso de erro. Isso acontece porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a ocultar, como falsificação, falha deliberada do registo de transacções ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando acompanhadas de conluio. O conluio pode

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

fazer com que o auditor creia que a prova de auditor é persuasiva quando de facto é falsa. A capacidade do auditor para detectar uma fraude depende de factores como a habilidade do seu autor, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e a senioridade dos indivíduos envolvidas.

2.9.1 Estratégia Antifraude

2.9.1.1 Pilares da Estratégia antifraude

A estratégia antifraude assenta em três pilares fundamentais: a) Prevenção do risco da fraude; b) Detecção de irregularidades e casos de suspeita de fraude; c) Correção e mecanismos de reporte.

Esta estratégia, por via da dissuasão, terá como objectivo promover uma cultura de prevenção, detecção e correcção, com base no princípio da “tolerância zero” para a prática de actos ilícitos e situações de fraude e na aplicação dos princípios de cultura ética por parte de todos os dirigentes e colaboradores das entidades e assentará nos seguintes pilares:

- 1-prevenção do risco de fraude que passa pela avaliação do risco da sua ocorrência;
- 2-pro-atividade na detecção de fraude;
- 3-adoção de medidas eficazes e proporcionadas para a correcção de casos detectados de fraude ou suspeita de fraude;

Não se pode falar de mitigação do risco de fraude sem mencionar o compliance que como referem (Morais & Martins,2013) é um braço dos órgãos reguladores, apoiando a Administração no que refere a segurança, respeito pelas normas e controlos, na busca pela conformidade. Por outro lado, sublinham as autoras que uma política antifraude deve considerar as seguintes linhas básicas:

- Proibir qualquer actividade ilegal, incluindo as que possam beneficiar a própria entidade;

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

- Definir as responsabilidades a que tem de a levar a cabo, dirigir as investigações e formular os relatórios para as comissões, se existirem; `
- Exigir que qualquer empregado que suspeite de uma possibilidade de fraude ou irregularidade com graves consequências para a entidade a comunique imediatamente ao seu superior ou directamente aos responsáveis pela investigação;
- Exigir a mais completa e total investigação sobre a suspeição em causa e que toda a investigação seja comunicada, por inscrito, à gestão topo e, ou à comissão, se existir;
- Proibir qualquer acção que possa considerar-se como represália contra os denunciantes, assim como os actos de ocultação;
- Centrar-se na prevenção proactiva e detecção oportuna;
- Conceber controlos antifraude explícitos versus implícitos de cumprimento normativo;
- Difundir a preocupação pelo risco reputacional;
- Tratar todos os perpetradores, independentemente do nível hierárquico de forma similar em todas as categorias de fraude;
- Investir mecanismos de prevenção;
- Profissionalizar a detecção da fraude;
- Implementar programas com base no modelo COSO ou ERM;
- Preparar auditores de fraude versus inspectores;
- Desencadear acções sistemáticas em vez de esporádicas;
- Conceber e divulgar um código de conduta que defina claramente as obrigações e responsabilidades do pessoal;
- Implementar um Canal de Denúncias que garanta o anonimato do denunciante;

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

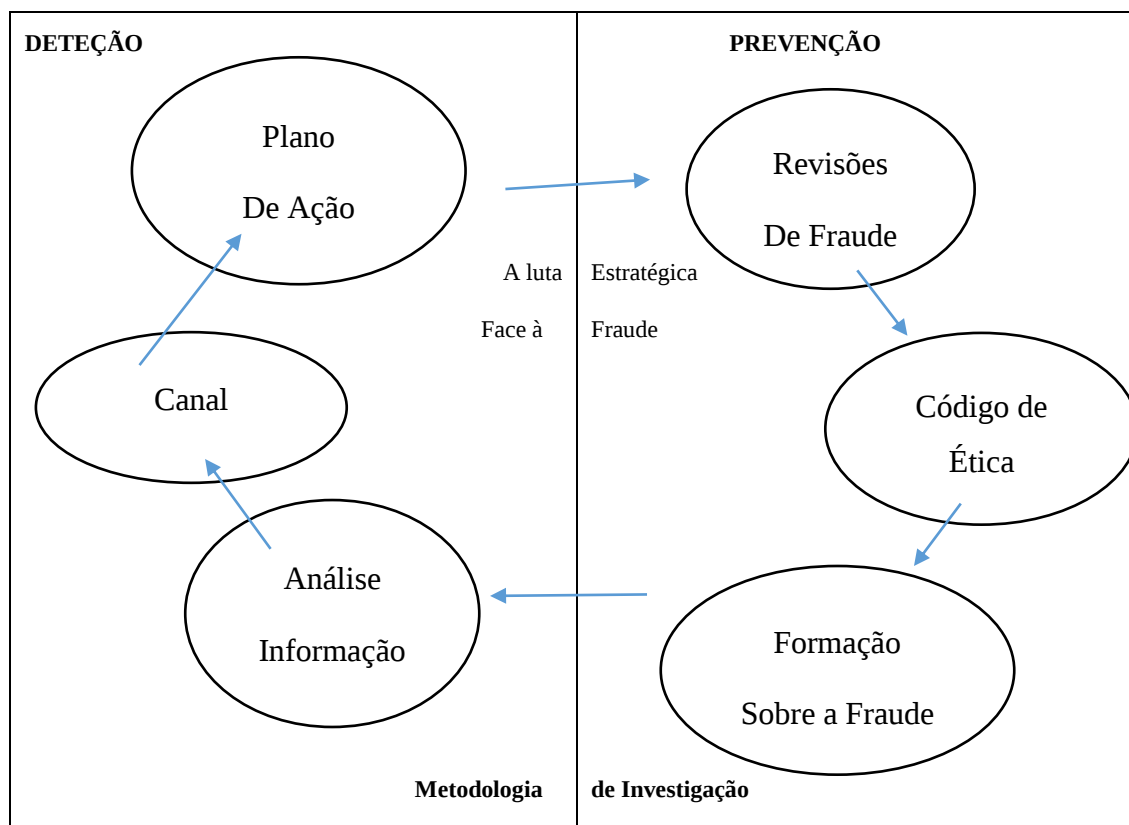


Figura 9: O Canal de Denúncias como elemento da política Antifraude

Fonte: Martins & Morais (2013, Pág. 121)

Dissuasão	Prevenção	Deteccção	Correcção
Restringir a oportunidade	Fortalecimento do sistema de gestão e controlo; Gestão de risco	Controlos/Auditoria Procedimentos para denúncias; Ferramentas de apoio à deteção de fraude; irregularidades e conflitos de interesses	Comunicação de irregularidades e suspeitas de fraude às entidades competentes; procedimentos de retirada e recuperação dos montantes irregulares
Monitorizar e diminuir a pressão	Política de recursos humanos	Auditoria Interna; Monitorização da política de recursos humanos	Medidas sancionatórias
Limitar a capacidade de racionalização	Promoção de uma cultura de ética: Formação em política antifraude e conduta	Monitorização e acompanhamento do código de conduta	Medidas sancionatórias: Divulgação dos resultados da estratégia antifraude

Quadro 7: Política de deteção de Fraude

Fonte: adaptado de castanheira material do mestrado (2022)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

2.9.1.2 Avaliação da exposição a Riscos de Fraude

Segundo o relatório de estratégia antifraude e avaliação do Risco de Fraude para 2030 dos Açores (2023) a metodologia de auto-avaliação do risco de Fraude é dividida em cinco (5) etapas principais:

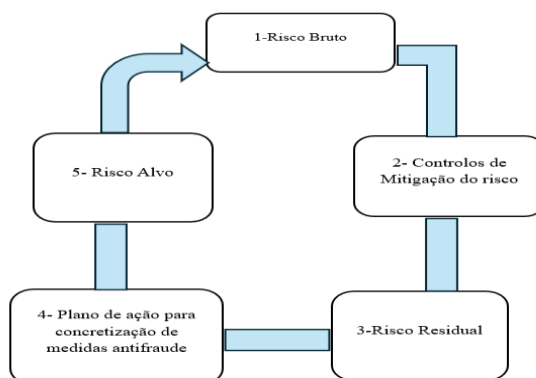
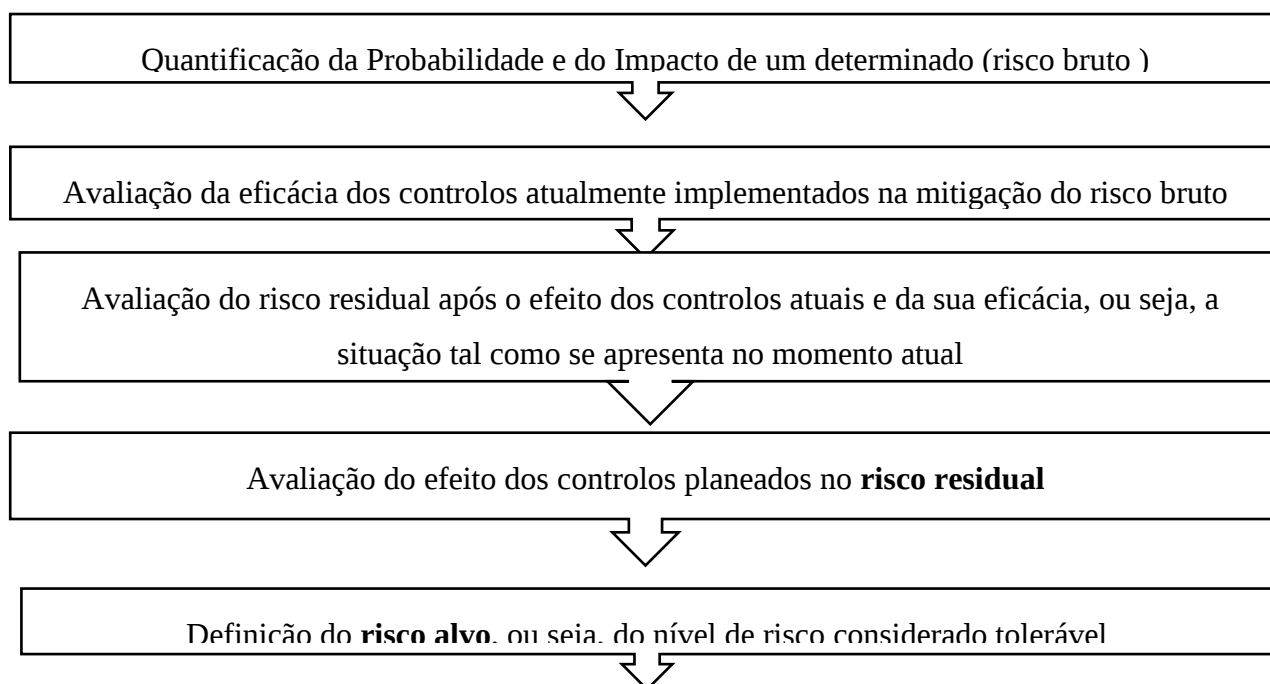


Figura 10: Etapas da metodologia de avaliação do risco de fraude

Fonte: Relatórios estratégia dos Açores (2023)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

2.9.2 Estudos Elaborados Em Angola e Portugal no âmbito da Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no SPE

Com o propósito de apresentar os estudos mais recentemente realizados em Angola e Portugal no âmbito do Risco da Fraude e a eficiência dos controlos adoptados para a sua mitigação. Tivemos a primazia de elaborar a tabela baixo que compreende na perspectiva dos diversos autores, os objectivos a metodologia utilizada e as conclusões retiradas ou alcançadas.

Tabela 1: Síntese de Estudos realizados em Angola e Portugal

Autores /Ano	Objectivos	Metodologia	Conclusões
Costa Erik 2019	Recurso as ferramentas de tecnologias de informação em Auditoria para detectar o risco de Fraude	Metodologia quantitativa	Por intermédio de utilização de CAATS ASD Auditor e Caseware IDEA foi possível analisar extrair situações fraudulentas
Antunes José 2019	Mitigação do risco de fraude	Metodologia quantitativa	Confirma a pertinência do auditor interno e do SCI na mitigação do risco de fraude
Marujo Teodoro 2014	Apropriação indevida de activos de ativa prevenção de risco de corrupção e infracções conexas no sector empresarial Público	Metodologia Qualitativa	Elaboração do plano com a descrição de riscos bem definidos com propostas concretas de mitigação de riscos e com avaliações das medidas implementadas

Fonte: Elaboração Própria

Os resultados que acabamos de sistematizar (Tabela 1) confirmam globalmente as principais vantagens que normalmente são apontadas ao SCI para a mitigação do risco de fraude no sector empresarial público e em outras organizações de modo geral, ou

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

seja, independentemente da dimensão da empresa a implementação desta metodologia é vantajosa e viável no sector público empresarial particularmente o estudo desenvolvido por Marujo Teodoro (2014), que faz uma análise dos planos, sublinha que para alcançar-se este objectivo serão necessários a elaboração do plano com a descrição de riscos bem definidos, assim como propostas concretas de mitigação de riscos e com avaliações das medidas implementadas, muito contribui o conhecimento, por parte dos colaboradores da empresa, da metodologia em que se faz assentar, uma vez que torna mais fácil todo o processo de monitorização do SCI. Partindo desses alertas, a empresa deve construir um plano/modelo de combate à fraude de acordo com a sua realidade. Estas acções ajudarão a mitigar riscos indicando a necessidade de mudança nos processos. Também Costa e Antunes (2019) verificaram que a implementação de controlos eficientes melhora a possibilidade de mitigação do risco de fraude.

3 Capítulo Metodologia

Neste Capítulo, apresenta-se: a metodologia adoptada âmbito do estudo; fontes de colecta de dados; identificação dos argumentos; população e amostra; tipo e métodos de investigação; fontes de recolha de dados e indicadores de análise e tratamento de dados.

3.1 Estudo de caso comparado

A selecção da metodologia de investigação depende do fenómeno a investigar (Ryanetal, 2002). A concepção do método comparativo deve-se em grande parte ao trabalho de John Stuart Mil (GONZALEZ, 2008). Um pouco antes de Durkheim em 1881 Stuart Mil já concebera duas possibilidades aplicáveis à comparação de fenómenos a serem investigados denominando-as método de concordância e método de diferença (GONZALES, 2008). O método comparativo se baseia no cânone ‘milliano’, no método das semelhanças e das diferenças ou na observação de variações concomitantes (SANTOS, 2012). O método comparativo seria uma saída para a impossibilidade de utilização do método estatístico. Permite buscar as diferenças entre os países a partir dos processos históricos mais amplos e reconstruí-las como parte de

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

uma determinada realidade que é sempre complexa, aberta às transformações sob a acção dos sujeitos sociais.

Segundo FACHIN (2001) o método comparativo consiste em investigar coisas ou fatos e explicá-los segundo suas semelhanças e suas diferenças. Permite a análise de dados concretos e a dedução de semelhanças e divergências de elementos constantes, abstractos e gerais, propiciando investigações de carácter indirecto.

Morlino e Sartori (In Silveira s/d) - defendem a necessidade do pesquisador comparatista responder as questões do ‘como’, ‘por que’ e ‘o que’ é comparável. Nesse sentido, a comparação deixaria o campo do implícito, da simples descrição e justaposição de dados, para utilizar uma metodologia comparada, com a definição clara dos critérios de comparação, inseridos em um contexto histórico-cultural.

As três indagações: o que comparar ou que especto comparar, explicitando os critérios ou os aspectos da comparação; porque comparar, expondo de modo claro a teoria (paradigma) e o tipo de estratégia comparativa que fundamenta a pesquisa; e como comparar, discutindo a delimitação espaço temporal ou sua periodização (SILVEIRA, s/d). Necessidade de se diferenciar comparação implícita da explícita, delimitando criteriosamente os eixos ou elementos dessa comparação (SILVEIRA s/d).

Skokpol (In: Woortmann, s/d) – os tipos de método comparativo são: da Concordância ou Acordo e da Diferença.

Recordamos que esta investigação foi desenvolvida com o objectivo de reflectir sobre a eficiência dos Controlos na mitigação do Risco da Fraude no sector empresarial público estudo comparado Angola Portugal, mais concretamente na empresa Caminhos de Ferro de Moçâmedes CFM- EP pela parte Angolana e Comboios de Portugal CP- EP, ambas pertencentes ao sector público empresarial. Para lhe dar resposta optou-se por seguir uma metodologia de natureza qualitativa e quantitativa ou seja, optou-se pelo estudo misto. E como método de investigação o estudo de caso comparado. Segundo Sousa e Baptista (2011) este tipo de investigação centra-se na compreensão dos problemas,

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

analisando os comportamentos, as atitudes ou os valores, como os estudos qualitativos e quantitativos são emergentes os pesquisadores devem tornar explícito o que Heath e Street (2008) chamaram “regras de decisão”, ou decisões sobre como enfocar ou expandir o estudo. Devem ser registadas nas suas anotações de campo e poderiam ser reproduzidos como um tipo de “trilha de auditoria” (por exemplo, Lincoln; Guba 1985). Ao contrário dos estudos estritamente quantitativos, que visam recolher dados para comprovar modelos, teorias ou verificar hipóteses, estas investigações são indutivas e descritivas, na medida em que o investigador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados. Não obstante as limitações e/ou desvantagens que lhe possam ser apontadas, este tipo de investigação é profunda e rigorosa e capaz de produzir dados descritivos a partir de entrevistas, observação e análise documental (Sousa & Baptista, 2011; Yin, 2010). Aliás, o processo de investigação é executado perguntando (entrevistas), experimentando (observação) e examinando (análise documental) (Wolcott, 1994). É um tipo de investigação que se caracteriza por ser realizada num contexto real e natural, uma vez que é o próprio investigador que vai para o terreno, faz uma análise directa e recolhe dados de diversas fontes, como por exemplo, observação das pessoas dentro do seu contexto, análise de documentos e entrevistas (Creswell, 2009).

Ao pretender estudar um caso, que é único, específico e tem a sua própria complexidade, o recurso ao estudo de caso apresenta-se adequado (Baptista & Sousa, 2011). Recordamos a propósito que o estudo de caso permite observar o fenómeno no seu ambiente natural, tal como permite também a obtenção de informação junto de diversas fontes, bem como o estudo exaustivo da complexidade da realidade que se pretende estudar. Acresce, ainda, que o estudo de caso é particularmente apropriado para a análise de realidades organizacionais, nas quais se incluem a compreensão dos processos das organizações (Yin, 2010). Como as evidências na pesquisa de um estudo de caso devem ter múltiplas fontes. Yin (2014) sugere vários tipos de fontes, nomeadamente os documentos, os registos oficiais, entrevistas e a observação directa.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Do ponto de vista dos objectivos, este estudo é de natureza descritiva-exploratória, uma vez que procura estudar características de uma determinada entidade, desenvolvendo uma forma de avaliar o desempenho da mesma. As pesquisas descritivas são conjuntamente com as exploratórias, aquelas que, habitualmente, os investigadores na área das sociais mais realizam, sendo, também, as mais solicitadas por organizações, tais como instituições educacionais e empresas (Gil, 2012).

3.1.1 Limitações metodológicas

As questões metodológicas relativas às fontes e aos critérios de selecção da informação são especialmente relevantes quando se trata da organização de cronologia, razão pela qual lhes dedicamos aqui espaço de esclarecimento e reflexão.

Dentre as limitações e/ou desvantagens que lhe possam ser apontadas, destacam-se:

No âmbito da **observação**: (1) exige muito tempo; (2) interpretação das observações. As grelhas formalizadas facilitam a interpretação, mas podem ser artificiais perante a riqueza dos processos observados; (3) a presença do investigador pode provocar alterações no comportamento dos observados, destruindo a espontaneidade dos mesmos e produzindo resultados poucos confiáveis. (4) Problema do registo. O investigador não pode confiar unicamente na sua memória. Nem sempre é possível tomar notas e a solução transcrever os comportamentos observados imediatamente após a observação.

A **análise documental** é um processo que envolve recolha, selecção, tratamento e interpretação de dados pré existentes em documentos que serão úteis para estudar outros objectos. Contudo, nem todos os fatos interessantes são quantitativamente mensuráveis, análise demorada e trabalhada, exige treino.

A **Entrevista** apenas permite o acesso a informação verbalizada e devidamente processada pelos atores sociais insuficiente para perceber o hiato entre o que se diz e o que se faz.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

3.1.1.1 Método Adoptado

Com base a questão de investigação levantada e tal como acima referido, decidiu-se pelo método misto de análise onde as variáveis quantitativas e qualitativas serão utilizados para a recolha de dados. Para tal será elaborado um guião de entrevista



Figura 11: Técnicas de recolha de informação

Fonte: Elaboração própria, baseado em Aurora (2007)

Métodos quantitativos extensivos - a lógica é caracterizada pelo uso de técnicas quantitativas. A sua principal vantagem é o de permitir o conhecimento em extensão de fenómenos.

Métodos qualitativos – intensivos – esta estratégia analisa em profundidade as características, opiniões, uma problemática relativa a uma determinada população segundo vários pontos de vista. Privilegia-se a abordagem directa das pessoas nos seus próprios contextos de interacção

Sobre as fontes consultadas e sobre a selecção dos acontecimentos aqui publicados, podem não ser absolutamente representativos daquilo que de mais importante aconteceu no âmbito da definição dos critérios para avaliação da eficiência dos controlos. Contudo, partimos naturalmente da expectativa de que estamos perante registos coincidentes, ou seja, acreditamos que a informação colectada refere o que mais relevante acontece em ambas empresas. É um pressuposto que poderá ser desafiado e interrogado, mais trata-se de um princípio basilar que tem sustentado um vastíssimo

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

conjunto de reflexões teóricas e trabalhos de pesquisa, pelo menos enquanto ponto de partida, tal como acontece neste caso.

Para chegarmos a um volume de informação publicável, mas suficientemente extensivo, accionámos algumas normas para recolha de dados. Não vamos aqui discutir a pertinência desses critérios, que podem ser sujeitos a críticas, dependendo dos pontos de vista, mas apenas enunciá-los: privilegiou-se a informação de âmbito contabilístico e boas praticas, tentou-se garantir dentro do razoável, o equilíbrio entre as diferentes áreas (Facturação e tesouraria, contabilidade e auditoria, clientes e fornecedores) e procurou-se favorecer o seguimento de casos e tendências, mas reduzindo a informação ao mínimo necessário para permitir esse acompanhamento, salvo raras excepções, retirou-se a informação relativa ao controlo accionista sendo que este como se sabe delega esta função a outrem .A organização dos dados levantou outras dificuldades, particularmente ao nível da verificação da informação: em alguns não foi possível fazer-se uma comparação transversal entre os elementos seleccionados para comparação pelo facto de não apresentarem os mesmos documentos para efeitos de prestação de contas.

3.2 Etapas do Estudo Comparado

Segundo Schneider; Schmitt (1998), o método comparativo compreende as seguintes etapas 1. Selecção dos casos que sejam comparáveis; definição de recortes de tempo e espaço- construção de instâncias empíricas (ampliar nº caso, maior rigor na selecção e redução variáveis). 2. Definição dos elementos a serem comparados: modelos explicativos previamente construídos ou variáveis que serão comparadas são construídas a partir da análise dos casos seleccionados. 3. Generalização: Determinar o ‘nível estratégico’- descobrir elementos comuns aos diferentes casos típicos para as diferentes classes de casos, ou singulares, que não podem se repetir (chave para articulação entre teoria e dados empíricos).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

3.2.1 Critérios de eficiência de controlos definidos

Tal como refere o método estudo comparativo, para avaliar a eficiência dos controlos implementados por ambas empresas, seguiu-se primordialmente as seguintes etapas e critérios:

Etapas	Critérios
1-Seleção dos casos comparáveis	• Performance Objectives); • Informação (Objectives); • Compliance (Objectives); • Operacionais; • Reporte; • Conformidade • Deficiências versus objectivos do COSO • Alinhamento versus componentes de controlo (COSO-2013)
2-Definição dos elementos a serem comparados	• Plano de gestão riscos; • Relatório da comissão executiva; • relatórios de gestão e outros documentos de prestação de contas; • Relatório autónomo de sustentabilidade; • Manual de controlo interno; • Relatório anual do órgão de fiscalização e certificação legal de contas; • Relatório produzido pelo auditor externo;
3-Generalização	• Ambas empresas têm autonomia financeira administrativa e patrimonial

Quadro 8: Avaliação da eficiência dos controlos, etapas e critérios

Fonte: Elaboração Própria

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

3.3 Fontes de Recolha de dados

3.3.1 Recolha de Dados

Tal como sugere Yin (2014), optou-se por vários tipos de fontes para a recolha de dados, designadamente a documental, a realização de entrevistas e a observação directa. A recolha documental é definida por Lessard-Hébert, Goyette e Boutin (1994) como uma técnica frequentemente utilizada na investigação qualitativa, ainda que deva ser conjugada com outras técnicas de recolha de dados.

Os documentos recolhidos foram de natureza contabilística e outros acerca da organização interna das duas empresas mais especificamente, manuais de procedimentos e princípios orçamentais, contabilísticos e patrimoniais, bem como todos os procedimentos definidos pela legislação em vigor nos dois países.

Estes dados foram complementados com entrevistas semiestruturadas e abertas preparadas e aplicadas com base num guião que para além de considerar a informação previamente recolhida (processo documental) levou em consideração também o perfil do entrevistado, o seu departamento e a possibilidade de exprimir livremente a sua opinião (Baptista & Sousa, 2011). Estas fontes de informação foram complementadas com um processo de observação não participante, onde o investigador não participa no decorrer das acções, ou seja, observa o fenómeno do “lado de fora” (Baptista & Sousa, 2011).

Para o desenvolvimento deste trabalho é imperioso realizar uma breve caracterização das empresas seleccionadas para a amostra que serão objectos de aplicação de métodos analíticos isto para aferir se para os riscos a que estão expostos, os controlos existentes são eficientes ao ponto serem capazes de mitigarem o risco de fraude.

Neste estudo, utilizou-se como fonte secundária o levantamento bibliográfico; ou seja, a análise documental de dados secundários que segundo Sousa & Batista (2011), consistem em informações já trabalhadas por terceiros que sistematizados e classificados permitem obter dados quantitativos e qualitativos que visam constituir e

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

responder a questão que leva à conclusão geral da realidade empírica-concluir sobre a eficiência do controlos na mitigação do risco de fraude no SPE estudo comparado Angola Portugal, designadamente nas empresas CFM-EP e CP-EP através da análise comparativa dos dados obtidos. Foi necessário recorrer a trabalhos científicos realizados por pesquisadores (artigos de congressos, revistas, teses, dissertações), obras de literatura, como livros, etc. O recurso a fonte secundária permitiu estar em contacto directo com aquilo que foi escrito sobre o tema estudado por outros autores.

Simultaneamente, recorreu-se ao site do IGAPE, ATUM e Tribunal de Contas de Portugal, para obtenção dos dados analisados no capítulo 4. Desse banco de dados, de forma célere e menos dispendiosa, foi possível extrair os relatórios de gestão e contas das empresas públicas (especificamente, às do caminhos de ferros de Moçâmedes-Angola e Comboios de Portugal) dos exercícios 2018, 2019, 2020 2021 e 2022 incluindo os respectivos relatórios de auditoria externa. De igual modo, de forma complementar, recorreu-se a fonte primária (entrevista aplicada aos responsáveis e funcionários dos departamentos financeiros, recursos humanos etc...), que permitiu a obtenção de dados sobre os tipos de relatórios emitidos pela auditoria externa possíveis recomendações e a devida aplicabilidade destas, a verificação dos argumentos assumidos e a dedução de conclusões.

Para condução do processo de entrevista as pessoas entrevistadas foram seleccionadas de acordo aos seguintes critérios;

Perfil do Entrevistado	
Características Pessoais	• Género; • Idade; • Formação académica; • Tempo de Experiência na função de análise; • Nível hierárquico (cargo)

Quadro 10: Características pessoais dos entrevistados

Fonte: elaboração própria, com base Aurora (2007)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

3.3.2 Guião de Entrevista

No que diz respeito ao guião de entrevista para além das poucas questões de desenvolvimento, como se pode verificar no apêndice deste estudo as respostas são do estilo, sim, não e não aplicável.

Tratamento estatístico

Para responder a questão de investigação levantada neste estudo, os dados colectados através do formulário de 36 questões, foram estatisticamente tratados através do Excel, versão 11.00

Inicialmente foi realizada uma análise descritiva dos dados colectados observando a sua frequência com foco no perfil do entrevistado e complementarmente com finalidade de obter mais subsídios para a conclusão deste estudo, verificou-se a relação entre o controlo interno implementados por ambas empresas e as suas fragilidades no âmbito da performance, qualidade de informação e compliance.

3.4 Identificação dos Argumentos

O estudo tem como objectivo reflectir sobre a eficiência dos controlos na mitigação do risco da fraude no sector público empresarial estudo comparado Angola Portugal, mas especificamente nas empresas CFM- EP e CP- EP Neste âmbito, defendo 6 factores basilares que justificam melhor essa possibilidade:

- (1) Avaliação do nível de compromisso do órgão de gestão face ao sistema de controlo interno;
- (2) Avaliação do processo de gestão do risco;
- (3) Indagação das políticas e procedimentos que respeitam a: revisão de desempenho; processamento da informação; controlos físicos e segregação de funções;
- (4) Aferição do custo benefício ou relação custo benefício do sistema de controlo implementado;
- (5) Avaliação do sistema de bilheteira implementados e/ou testes de controlos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

(6) Aferição do perfil da equipa de trabalho designadamente o perfil académico

Tal como referido acima, o objectivo único de um controlo é mitigar o risco. Um controlo sem um risco para mitigar é obviamente não relevante. Deste modo, tem de existir um risco antes de ser mitigado por um controlo do órgão de gestão. A norma NP ISO 31000 refere que o controlo é a medida que modifica o risco ou seja, a política de gestão do risco deverá estabelecer de forma clara os objectivos e o compromisso da organização, em matéria de gestão de risco (ISO 31000:2012, pág.18)

3.5 População e amostra

Segundo Fortin (2003, p.202) “A amostra é um subconjunto de uma população ou de um grupo de sujeitos que fazem parte de uma mesma população. É, de qualquer forma, uma réplica em miniatura da população alvo”.

A população alvo de estudo é constituída por duas empresas pertencentes ao sector público empresarial localizadas nas Repúblicas de Angola e de Portugal mais concretamente as empresas caminhos de Ferro de Moçâmedes adiante designado por CFM-EP e Comboios de Portugal adiante designado por CP-EP, ambas pertencentes ao segmento dos transportes ferroviários, que justificadas por prosseguir o interesse público ficam obrigadas a prestar contas e publicar com regularidade os relatórios de gestão e contas e para o caso em estudo foram analisados documentos de 2018 a 2022, num total de 70 documentos referentes a transparência de procedimentos, relatórios de governança e boas práticas, responsabilidade na gestão dos seus recursos e a prestação de contas públicas, quer para os seus utilizadores internos, quer para os externos.

3.6 Entrevistas

O uso da entrevista não é uma exclusividade da abordagem qualitativa, tão pouco é a única maneira de se fazer pesquisa qualitativa, pois não há vínculo obrigatório entre ambas e o carácter qualitativo se efectiva com o referencial teórico-metodológico eleito

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

para a construção do objecto de pesquisa e análise do material colectado no trabalho de campo, não necessariamente o recurso de que se faz uso (Duarte, 2004).

Contudo, a entrevista é utilizada com mais frequência na pesquisa qualitativa, reconhecida como uma técnica de qualidade para a recolha de dados. Nas ciências sociais a entrevista qualitativa é uma metodologia de colecta de dados amplamente empregada. Isso se deve ao fato de que a inter-relação, as experiências quotidianas e a linguagem do senso comum no momento da entrevista é condição indispensável para o êxito da pesquisa qualitativa (Minayo, 2011; Gaskel, 2014)

Por sua flexibilidade a entrevista é adoptada como técnica fundamental de investigação nos mais diversos campos. Os profissionais que tratam de problemas humanos tais como psicólogos, sociólogos, pedagogos, assistentes sociais entre outros, valem-se dessa técnica, não apenas para colecta de dados, mas também com objectivos voltados para diagnóstico e orientação. Ou seja, parte importante do desenvolvimento das ciências sociais nas últimas décadas se deu graças à utilização da entrevista (Gil, 2008).

É preciso não confundir entrevista com o questionário, técnicas distintas, diferentes entre si. As entrevistas envolvem questões não estruturadas e em geral abertas, que são pequeno número e se destinam a suscitar concepções e opiniões dos participantes (Creswell, 2010). O questionário por sua vez é composto por questões fechadas, onde o respondente escolhe uma alternativa dentre as que são apresentadas numa lista (GIL, 2008). Se comparada com o questionário a entrevista apresenta certas vantagens: não exige que o participante saiba ler e escrever por exemplo; possibilita a obtenção de maior número de respostas e ainda, existe maior resistência para responder a um questionário do que ser entrevistado (SILVA et al., 2006).

Importa mencionar que as entrevistas podem ser de carácter pessoal ou efetuadas via telefone, podendo-se optar por um dos métodos ou pelos dois, sendo que a escolha deve ser feita de acordo com o tema e entidade em estudo (Kothari, 2004). As entrevistas podem ainda ser realizadas de forma individual ou em grupo, devendo igualmente ser seleccionada a opção mais vantajosa (Runeson & Höst, 2009).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Assim apresentamos as distintas formas de entrevistas:

Entrevista informal: é a menos estruturada possível e distingue da conversação porque tem por objectivo a colecta de dados. Nesse tipo de entrevista o que se pretende é uma visão ampla do problema, é recomendada nos estudos exploratórios (Gil, 2008).

Entrevista focalizada: enfoca um tema bem específico, onde o entrevistador permite ao entrevistado falar livremente sobre o assunto. Esse tipo de entrevista é empregado em situações experimentais, com objectivo de explorar a fundo a experiência vivida em condições precisas, ou seja, quando se destina a esclarecer apenas um determinado problema (Minayo, 2010).

Entrevista em sondagem de opinião: Elaborada mediante um questionário totalmente estruturado, onde a escolha do informante está condicionada a dar respostas às perguntas formuladas pelo investigador (Minayo, 2010).

Entrevista estruturada: desenvolve-se a partir de uma relação fixa de perguntas, cuja ordem e redacção permanece invariável para todos os entrevistados, que geralmente são em grande número (GIL, 2008). Esse tipo de entrevista traz como vantagens sua rapidez, preparação menos exaustiva do pesquisador, baixo custo, e a possibilidade de análise estatística dos dados, já que as respostas obtidas são padronizadas. **Entrevista semiestruturada:** Combina perguntas fechadas e abertas. Nesse tipo de entrevista o entrevistado tem liberdade para se posicionar favorável ou não sobre o tema, sem se prender à pergunta formulada (Minayo, 2010).

Entrevista aberta ou em profundidade: Nessa o informante é convidado a falar livremente sobre um tema. As perguntas do investigador, quando são feitas, buscam dar mais profundidade às reflexões. Ela atende principalmente a finalidades exploratórias, é bastante utilizada para o detalhamento de questões e formulação mais precisa dos conceitos relacionados. Em relação a sua estruturação o entrevistador introduz o tema e o entrevistado tem liberdade para discorrer sobre o tema sugerido. É uma forma de poder explorar mais amplamente uma questão (Boni; Quaresma, 2005).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Assim, após toda a exposição teórica acerca dos distintos tipos de entrevistas convém agora mencionar as entrevistas desenvolvidas no âmbito deste estudo comparado.

As entrevistas foram de carácter pessoal e realizadas nas instalações do CFM-EP República de Angola Província da Huíla Município do Lubango bem como na sede da CP-EP Lisboa-Portugal tendo sido o processo conduzido maioritariamente de forma individual, de forma física e por telefone.

Nesta conformidade para realização das entrevistas, foi elaborado a prior um guião, que deu suporte ao investigador. O guião é constituído por questões abertas, considerando que se pretendia obter um entendimento acerca do sistema de controlo interno implementados pelas duas empresas seleccionadas e o quão estes são eficientes para mitigar o risco de fraude, bem como questões fechadas, onde o entrevistador obteve esclarecimentos sobre alguns pormenores com a apresentação de opções de resposta. As entrevistas foram do tipo aberta semiestruturadas ou em profundidade considerando ao facto de se ter procurado dar mais profundidade as reflexões introduzir temas que permitissem explorar mais amplamente uma questão.

Sendo que não era viável falar com todos os responsáveis dos distintos departamentos que constituem o grosso das duas organizações, as entrevistas foram previamente marcadas com os responsáveis dos departamentos de auditoria interna e contabilidade das duas organizações considerando que para o estudo em questão estes eram os que com mais propriedade iriam abordar o assunto de modo transversal. Em simultâneo foi feita a observação directa de modo a identificar os pontos críticos, deficiências e controlos existentes ou resposta ao risco.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

3.7 Caracterização das empresas em Estudo

3.7.1 CFM- EP

A Empresa do Caminho de Ferro de Moçâmedes, CFM-EP foi Fundada a 28 de setembro de 1905 pelo Governo português; assume-se como entidade empresarial pública vocacionada a mobilidade de passageiros, mercadorias e correios.

Para financiar a construção o governo português abriu, até 1908, vários créditos e dotações orçamentais e, a partir de 1909, verbas do fundo dos caminhos de ferro de Angola (Marçal 2016). Até 1911, o investimento montava a mais de 1700 contos (tabela baixo), superando, portanto, o orçamento previsto. Em 1912, o total rondava os 2063 contos 35. Até 1914, os registos computam um acréscimo de 130 contos. No entanto, estes documentos só cobrem 18 meses, pelo que o valor total será maior, (Revista de História da sociedade e da cultura, pág. 166).

Quadro11: Cronograma e orçamento da construção de linha CFM-EP

Origem	Itens	1905-6	1906-7	1907-8	1908-9	1909-10	1910-1	subtotais
Metrópole	Pessoal	5,4	2,8	4,6	2,8	2,9	-	18,5
	Material	262,3	103,8	39,8	123,8	35,1	-	564,8
	Fretes / seguros	14,4	13,0	5,7	21,7	9,4	-	64,2
	Subtotal metrópole	282,2	119,5	50,1	148,2	47,4	138,8	786,3
Angola	Estudos	5,9	4,4	5,4	14,1	10,8	-	40,7
	Pessoal	26,2	50,4	31,8	17,1	9,3	-	134,9
	Acampamentos	0,4	-	4,9	5,1	1,3	-	11,6
	Movimento de Terras	30,8	50,8	34,7	34,5	16,0	-	166,8
	Obras de arte	1,6	6,8	6,5	5,6	3,1	-	23,6
	Estações	5,9	19,0	23,3	22,1	10,9	-	81,2
	Assentamento e conservação de via	10,0	34,2	9,5	5,5	1,5	-	60,6
	Instalações Eléctricas	1,2	1,1	1,0	0,5	0,2	-	4,0
	Material Circulante	-	-	1,0	-	-	-	1,0
	Acessórios De via	0,6	-	0,1	0,0	-	-	0,7
	Diversos	21,9	36,4	21,2	22,6	19,8	-	121,9
	Subtotal Angola	104,6	203,1	139,2	127,2	72,9	268,7	915,7
	Totais Parciais	386,8	322,6	189,3	275,4	120,3		

Fonte: AHU. 277 1 H. Custo de Construção

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Tem um percurso de 860 km de linha com origem em Moçâmedes, atravessa a Província da Huíla até Menongue e o ramal Entroncamento/Tchamutete, devido a exploração de minério de ferro de cassinga.

Em 1980, é constituída pelo Estado Angolano em Unidade Económica Estatal (U.E.E), ao abrigo da lei nº 72/1980 de 26 de Março e transformada em Empresa Pública através do Decreto Presidencial nº 149/10 de 21 de julho, conjugado com a Lei nº 11/13, Lei de Bases do Sector Empresarial Público; Sua área de exploração abrange as regiões das Províncias do Namibe, Huíla e Cuando- Cubango.

A Empresa Caminho de Ferro de Moçâmedes, EP (CFM) tem como objecto social do transporte ferroviário de mercadorias, passageiros e correio, ao longo do corredor ferroviário que liga as províncias do Namibe, Huíla e Cuando- Cubango.

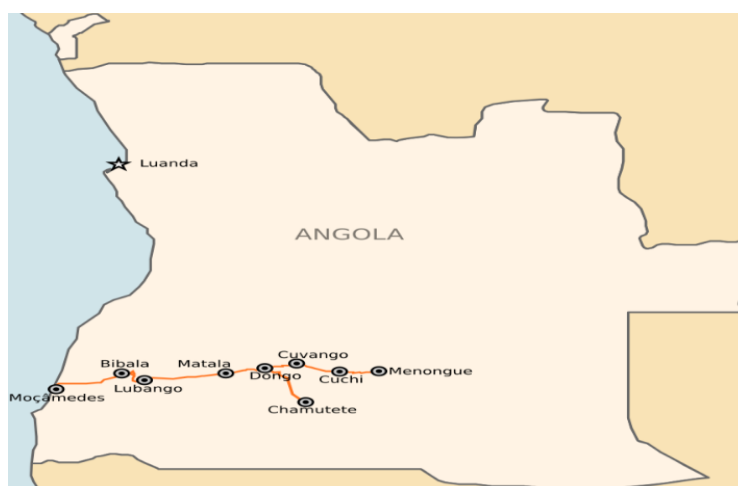


Figura10-Mapa de Angola/ Linha do CFM

Fonte: Portal do CFM-EP

A sua configuração jurídica actual resultou da transformação da empresa do Caminho de Ferro de Moçâmedes. U.E.E em empresa pública, através do Decreto Presidencial n 149/10, de 21 de julho, que aprovou os seus atuais estatutos orgânicos. De acordo com estes estatutos, a empresa tem os seguintes órgãos de gestão:

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

- a) Conselho de Administração, composto por 1 Presidente do conselho de Administração, 2 Administradores executivos e 2 Administradores não Executivos;
- b) Conselho Fiscal, como órgão fiscalizador
- c) Conselho consultivo como órgão de consulta e apoio

A empresa Caminho de Ferro de Moçâmedes, EP (CFM) tem a totalidade do seu capital estatutário detida pelo Estado angolano e rege-se pela Lei n.11/13 Lei de Base do Sector Empresarial Público, pelos respectivos estatutos e, supletivamente, pelas normas do direito Privado.

Nos termos das disposições legais e regulamentares, designadamente a alínea b) do art.º 50.º da alínea d) do n. 1 e do n. 4 do art.º 24., todos da Lei de Bases do Sector Empresarial Público, aprovado pelo Decreto Executivo n. 42/01, de 6 de Junho, conjugado com a Lei n. 01/04, de 13 de fevereiro – Lei das Sociedades Comerciais, as atribuições do conselho Fiscal das empresas, compreendem a apresentação de relatórios de actividade da sua acção fiscalizadora e emissão de pareceres técnicas sobre o relatório de gestão e as demonstrações Financeiras (Relatório e Contas do CFM- EP Angola, 2020, p. 35).

A empresa CFM EP, é composta por uma média de 1402 trabalhadores efectivos distribuídos por departamentos secções e subestações ao longo dos 860 Km.

O Resultado operacional no Transporte (EBITDA) ou o EBITDA resultante da actividade de transporte de passageiros, mercadorias e serviços oficiais atingiu em 2021, a cifra de AKZ 1.039.483.758,00 foram durante o ano de 2021 162.673 passageiros nas várias frequências de comboios do Caminho de Ferro de Moçâmedes.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Passageiro	Unid	%	Kwanza (AKZ)	%
Suburbano	0	0%	0	0%
2ª Classe	9215	6%	45 195309	14%
3ª Classe	149201	92%	278159607	85%
Crianças	1844	1%	1834113	1%
Idosos	2143	1%	3227174	1%
Total	162 673		328 416 203	

Tabela 2:Distribuição de Passageiros por classes

Fonte: Relatório e contas do CFM (2021)

Neste ano o CFM, movimentou 273.002 toneladas de mercadorias diversa, onde destaca-se o transporte de mineiro de Ferro e do Granito.

Toneladas	2021	2020	2019	Δ 21/20
Detalhe	10 086	6 859	14737	47%
Gasóleo	9 000	16 937	15 564	-47%
Granito	105 745	158 791	103 093	-33%
Ferro	137 499	-	-	-
Contentor	10 672	60 896	12 857	-82 %
Total	273 002	243 483	146 251	12%

Tabela 3: Diversidade de mercadorias transportada

Fonte. Relatório e Contas CFM-EP (2021)

O minério de Ferro foi a mercadoria mais movimentada pela linha férrea neste período com 50% do transporte e 25% da arrecadação em mercadoria, ao passo que o granito representa 39% da carga e 34% da arrecadação em mercadorias. Refira-se que nos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

últimos 3 anos não foi assinalado o transporte de Gás e Madeira e há uma retracção significativa no transporte de Gasóleo.

Mercadoria	Ton	%	Kwanza (AKZ)	%
Detalhe	10 086	4%	173 541 132	47%
Gasóleo	9 000	3%	68 707 020	10%
Granito	105 745	39%	229 601 880	34%
Ferro	137 499	50%	167 770 294	25%
Contentor	10 672	4%	37 611 322	6%
Total	273 002		677 231 648	

Quadro12: Transporte de mercadoria por produto e receita

Fonte: Relatório e Contas CFM (2021, 2020 , 2019).

No cômputo geral o semestre mais produtivo foi o 3, com 39% da carga transportada e 35 % da arrecadação financeira. o 1 Trimestre foi o menos Produtivo os rendimentos realizados durante o ano de 2021 cifraram-se em mais de 1.000 milhões de Kwanzas. Segundo o relatório e contas este crescimento é justificado pelo aumento de transporte de mercadoria, mas também as diversas acções de carácter comercial e de combate à fraude, o Clima de paz laboral.

Igualmente neste período, registou-se receitas não operacionais, relativo a trabalhos oficiais devido a capacidade interna existente, rendas e alugueres de espaços que totalizam Kwanzas182.635.327,00

Quadro: Níveis de Arrecadação de Receita CFM-EP

Proveitos do Período			Valores em AKZ		
Tráfego	2021	2020	2019	Δ2020/2019	Δ
Passageiro Longo curso	328 416 203	208 220 804	454 768 601	120 195 399	58%
Passageiro Suburbano	-	6 982 000	31 091 895	6 982 000	-100%
Carga-Detalhe	173 541 132	100 529 538	192 421 989	73 011 594	73%

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Granito	229 601 880	264 062 996	180 049 878	34 461 116	-13%
Gasóleo	68 707 020	52 282 554	47 282 554	16 423 914	31%
Contentores	37 611 322	144 032 188	14 381 185	106 420 866	74%
Ferro	167 770 294	-		167 770 294	100%
Sub- Total	1005 647 851	776 110 632	919 996 102	229 537 220	30%
Serviço Oficial	33 835 907	3 527 777	-	30 308 130	859%
Outros Proveitos	9 358 251	17 361 971	-	8 003 720	-46%
Rendas- Imóveis	139 441 169	1 860 282	-	137 580 887	73,93%
Sub Total	182 635 327	22 750 030		159 885 297	
Total Ano	1188 283 178	798 860 662	919 996 102	389 422 516	

Fonte: Relatório e Contas CFM (2021, 2020, 2019).

3.7.2 CP- EP

A CP – Comboios de Portugal, EP, é uma entidade pública empresarial, pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com sede social na Calçada do Duque, n.º20, 1249-109 Lisboa, cujo actual regime jurídico e estatutos foram aprovados pelo Decreto-lei n.º137-A/2009, de 12 de junho, alterado pelo Decreto-lei n.º 59/2012, de 14 de março, e, pelo Decreto-lei n.º124-A/2018, de 31 de dezembro e pelo Decreto-lei n.º174-B/2019, de 26 de dezembro, embora este diploma só tenha produzido efeitos no dia 1 de janeiro de 2020.

Os objectos principais da actividade da CP são: a prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional, bem como o transporte internacional de passageiros; o fabrico e reabilitação, grande reparação e manutenção de equipamentos e veículos ferroviários, bem como o estudo de instalações oficinais para manutenção.

A integração no seu objecto da actividade de fabrico, reabilitação, grande reparação e manutenção resultou da fusão por incorporação da EMEF - Empresa de Manutenção de

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Equipamento Ferroviário, S. A., na CP, com referência a 1 de janeiro de 2020. O transporte de mercadorias foi objecto de cisão, em 2009, tendo passado a ser realizado pela CP Carga – Logística e Transporte Ferroviário de Mercadorias, S.A., com capital social detido integralmente pela CP até 2015, e alienado em 2016, à *Mediterranean Shipping Company Rail* (Portugal) — Operadores Ferroviários, S.A.

A CP como entidade pública empresarial está sujeita às orientações de gestão definidas pela Tutela Económica e Financeira, exercida pelos membros do Governo responsáveis pela área de Finanças e dos Transportes, bem como à jurisdição do Tribunal de Contas e à fiscalização da Inspeção Geral de Finanças. Para além deste controlo, está previsto nos estatutos da entidade uma estrutura dualista de fiscalização composta por Conselho Fiscal e Revisor Oficial de Contas.

A CP é a empresa-mãe de um grupo de empresas detida 100% pelo Estado português. Controla empresas na esfera dos fornecimentos no sector, designadamente nas áreas de manutenção de material circulante, formação, cuidados de saúde e mediação de seguros e detém participações minoritárias casuísticas, numa lógica de cooperação, com outros operadores.

A CP assume a responsabilidade de contribuir para o desenvolvimento económico e para a coesão social do país e dos seus cidadãos, através de um bom desempenho da sua actividade comercial, e é uma das mais representativas empresas portuguesas e a maior empresa de transportes terrestres a operar em Portugal. Tem como Visão ser líder nacional de mobilidade integrada – simples, pessoal e sustentável. E por Missão ligar pessoas e comunidades, de forma sustentada e alicerçada no modo ferroviário. Num contexto favorável ao investimento na ferrovia, a CP assume o protagonismo na promoção de uma estratégia nacional de mobilidade na qual o modo ferroviário deve ter um papel primordial.

A CP- EP — Comboios de Portugal EP é dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com capacidade jurídica que abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu objecto.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Por deliberação do conselho de administração, a empresa pode criar e manter, em qualquer ponto do território nacional ou fora dele, agências, delegações ou qualquer forma de representação, bem como deslocar a sua sede para qualquer local dentro do País.

A CP- EP, pode ainda, acessoriamente, exercer as seguintes actividades: a) A exploração de transportes destinados a complementar o transporte ferroviário; b) A exploração de terminais de mercadorias e de instalações oficinais e de construção, manutenção ou reparação de material circulante, bem como de parques e linhas de estacionamento deste material; c) A exploração de outros bens compreendidos no estabelecimento industrial ou comercial que lhe esteja afecto ou integre o seu património privado; d) A exploração de actividades comerciais e operacionais em estações de passageiros, cuja gestão lhe esteja atribuída; e) A exploração de actividades de fabrico e venda, bem como de serviços de manutenção, reparação, grande reparação e reabilitação, de material circulante ferroviário, incluindo todas as actividades complementares, como estudos e concepção de instalações oficinais, fabrico, reparação e manutenção de componentes electrónicos de ferrovia e desenvolvimento de soluções informáticas; f) A locação ou outras formas de cedência de utilização ou de prestação de serviços relacionados com a utilização do material circulante; 1 g) Outras actividades complementares ou subsidiárias do seu objecto principal, bem como de outros ramos de actividade comercial ou industrial dele acessório que não prejudiquem a sua prossecução.

Nos termos do art.º 5 são órgãos da CP-EP:

- a) O conselho de Administração
- b) O conselho fiscal
- c) O revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de conta
- d) O conselho consultivo

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

O conselho de Administração é composto por um presidente, um vice-presidente e três vogais, nomeados por resolução do conselho de ministros, sob proposta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e dos transportes.

Por deliberação do conselho de administração podem, igualmente, ser indicados três membros executivos do conselho de administração para integrarem uma comissão, a qual é presidida pelo presidente do conselho de administração, sendo os restantes membros do conselho de administração não executivos.

O EBITDA recorrente das actividades de transportes e manutenção foi em 2021 de 14 milhões de euros, o que representou uma melhoria de 18,1 milhões de euros face ao ano anterior

Em 2021, a CP transportou cerca de 99 milhões de passageiros, mais 5,1 milhões que o previsto (+5,4%).

Os rendimentos de tráfego ascenderam a cerca de 172 milhões de euros, ficando 7,6 milhões de euros acima do previsto (+4,6%). Este desvio é explicado pelo desvio da procura e pelas participações extraordinárias recebidas no âmbito do programa de apoio à redução tarifária. A oferta, medida em comboios-quilómetro, ficou 2,6% abaixo do previsto, essencialmente em virtude de as restrições à mobilidade se terem prolongado além do inicialmente pressuposto e devido às greves ocorridas.

O Resultado Líquido de 2021 foi de -65,6 milhões de euros, cerca de 49 milhões de euros pior que o previsto. Para esse desvio contribuiu, fundamentalmente, o facto de o acerto das compensações financeiras pelas obrigações de serviço público prestadas em 2020 aguardar visto do Tribunal de Contas. Excluindo da comparação o valor deste acerto, verifica-se que o resultado obtido em 2021 seria cerca de 20 milhões de euros melhor que o previsto (23,3%).

Os principais desvios registaram-se nos gastos, nomeadamente, nas rubricas relativas à manutenção e reparação do material circulante, tanto ao nível do consumo de materiais (Custos de Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas), como dos subcontratos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

(Fornecimentos e Serviços Externos), devido a um número de intervenções inferior ao previsto. Esta situação justifica, também, por sua vez, o desvio apurado em rendimentos nos Trabalhos para a Própria Empresa. Ainda nos Fornecimentos e Serviços Externos, de referir o contexto de contenção generalizada dos gastos e o facto das tarifas relativas à energia eléctrica para tracção e à taxa de utilização das infra-estruturas terem sido inferiores ao previsto.

Os Gastos com Pessoal ficaram cerca de 1 milhão de euros abaixo do previsto, devido, essencialmente, ao número de admissões ter sido inferior ao esperado (-258 trabalhadores que o previsto para o final do ano). De referir, por fim, o desvio apurado no Resultado Financeiro, em virtude de se ter previsto que o saneamento financeiro ocorreria em 2021, o que não se veio a verificar. A proposta apresentada pela empresa permanece em apreciação pelas Tutelas. A dívida remunerada a 31 de dezembro de 2021 manteve-se quase inalterada face ao final do ano anterior.

Os Estatutos da CP-Comboios de Portugal, EP (v. nº 1, do art.º 14º) prevêm uma composição fixa para o seu órgão de fiscalização: “O conselho fiscal é constituído por três membros, sendo um presidente ...,” cujo mandato “tem a duração de três anos, renovável nos termos da legislação aplicável 1.” (nº 2, do referido art.º 14º). Desta forma, todos os membros são designados por despacho conjunto dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e dos transportes. Pelo menos um membro do Conselho Fiscal deve ter um curso superior adequado ao exercício das respectivas funções e conhecimentos em auditoria e contabilidade e ser independente. O Presidente do Conselho Fiscal dispõe de voto de qualidade.

4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DE DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, faz-se uma análise aos planos de prevenção de Riscos de Corrupção e infracções conexas nomeadamente das empresas CFM-EP e CP-EP, apresentação dos controlos existentes e implementados pelas duas empresas, identificação das diferenças

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

entre ambos os controlos implementados, identificação dos pontos críticos e riscos associados e por fim, uma Síntese da Análise e avaliação da relevância da Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no SPE.

4.1 Análise dos planos de prevenção de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas

4.1.1 O Plano dos Comboios de Portugal (CP-EP)

O plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas apresentado pela CP-EP é complexo, devido à diversidade de serviços e desconcentração de meios. Este plano, de quase 80 páginas, abrange sete “células” (empresas) do grupo, tem quinze capítulos e a sua estrutura é composta por:

- I – Introdução;
- II – Metodologia de elaboração do Plano;
- III – Caracterização da CP;
- IV – compromisso ético;
- V – Prevenção de conflitos de interesses;
- VI – Visão, Missão e valores
- VII – Objectivos Estratégicos
- VIII – Missão/ Principais Atribuições das unidades orgânicas

IX – Gestão do Risco

IX.1-Principios de Gestão

IX.2-Estrategica da Gestão de Risco

IX.3-As Funções de Auditoria e Gestão do Risco

IX.4-Processo da Gestão do Risco

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

IX- Tipificação do Risco

X-Responsabilidades

X.1-Responsáveis pela mitigação do risco

X.2-Responsabilidade financeira

X.3-Responsabilidade disciplinar

X.4-Responsabilidade Civil

XI-Riscos de Corrupção e Infracções conexas

X1.1-Matriz de riscos

XII-Plano de acção de prevenção de riscos

XIII-Controlo, Monitorização e Publicidade do Plano

XIV-Glossário

XV-Fontes

Faz referência à metodologia utilizada, identifica as áreas e as actividades de risco, qualifica a frequência dos riscos e das medidas. A área que considera como mais susceptível de gerar riscos é a da contratação. O plano analisa o envolvimento das várias unidades organizacionais, conselho de administração, órgãos do centro corporativo, unidades de negócio, unidades de serviços e seus responsáveis, nomeadamente presidente e vogais, directores e direcções executivas. A análise é efetuada numa óptica de processo e para processos de compra e de venda, analisando a respectiva gestão de riscos em cada fase relevante.

A apresentação dos riscos é efetuada de forma diversa nas várias áreas de negócio, identificam-se e listam-se aqueles que colocam em causa a eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude:

- Atribuição indevida de descontos, donativos, patrocínios e subsídios;

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

- Corrupção passiva permitindo ganhos económicos indevidos por entidade externa ou particular devido a subfacturação na venda de bens;
- Obtenção de vantagem patrimonial ou não patrimonial para si ou para terceiros por abuso de influência;
- Corrupção passiva potenciada por recebimentos ilícitos de entidades externas ou particulares (p. Ex. valores monetários, viagens;
- Corrupção passiva permitindo ganhos económicos indevidos por entidade externa ou particular devido a sobrefacturação na aquisição de serviços de bens e serviços;
- Corrupção passiva permitindo ganhos económicos indevidos por entidade externa por não aplicação de penalidade contratual;
- Ganhos pessoais/familiares em processos de venda de bens e serviços;
- Corrupção passiva permitindo ganhos económico indevidos por particulares por uso indevido de bens e serviços;
- Manipulação intencional de declarações financeiras relativas a receitas/ despesas (ocultação de despesas não autorizadas
- Manipulação intencional de declarações financeiras relativas a ocultação de aquisição alienação ou utilização indevida de activos;
- Manipulação intencional das declarações relativas ao balanço
- Apropriação ou utilização indevida de activos nomeadamente bens afectos ao serviço, materiais, peças, consumíveis, materiais promocionais.
- Apropriação indevida de activos em dinheiro nomeadamente por alteração de registos de vendas, desvio de dinheiro em caixa, desvio de dinheiro em cofre, deferimento de entrega e retenção de receitas (ex. receitas em transito)
- Apropriação indevida de activos por uso indevido de credenciais (P. Ex. informáticas) para transferência bancaria ou outros meios de pagamentos (Ex. cheques).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

4.1.2 O Plano dos Caminhos de Ferro de Moçâmedes (CFM)

Quanto aos Caminhos de Ferro de Moçâmedes no que diz ao plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas importa referir que não conseguimos obter ao longo da nossa pesquisa qualquer documento que descrevesse alguma preocupação neste sentido ou seja, não foi constatada quaisquer estratégia antifraude e avaliação do risco de fraude nos caminhos de Ferro de Moçâmedes, sistema de controlo Interno deficiente, e não existe um Modelo de Gestão de Riscos apesar de ter sido constatado demasiados cenários que indicam riscos de fraude.

4.2 Identificação dos Controlos existentes

Recorda-se que o nosso estudo tem como objectivo avaliar a eficiência dos controlos na mitigação do risco de Fraude. Assim, analisando in sítio as duas empresas podemos constatar que os Caminhos de Ferro apesar de utilizar alguns procedimentos de controlos não possui um sistema de controlo funcional ou capaz de mitigar o risco de fraude.

Quadro 14: Controlos identificados /CFM-EP

Caminhos de Ferro de Moçâmedes (CFM-E.P) /Angola			
Processo/ Actividade	Etapas	Controlos Internos Atuais	Responsável
Contas bancárias	\	1-As contas bancárias são movimentadas com pelo menos duas assinaturas	
Ordens de Pagamentos		2-registo prévio da factura no sistema informático de Contabilidade PRIMAVEIRA, Visto do Director financeiro e autorização do presidente do conselho de Administração -	
Meios de Pagamentos		3-Cheque, transferência bancária, cash	
Reconciliações bancárias		4-comparação entre valor global dos débitos indicado no extracto bancário com o total da listagem de pagamentos	

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

		5-comparação entre o valor global dos créditos indicados no extracto bancário com o total da listagem de recebimentos Assinadas e validadas pelo Director administrativo e Financeiro	
Conferência e recepção da factura		5-obrigatoriedade da factura indicar o número de compromisso 6-Registro da factura pela contabilidade na aplicação Primavera 7-fatura deve conter NIF, data, e deve ser na língua portuguesa	
Vendas de Títulos		7- Sistema de Bilhética/ Bloco de Facturas	
Fiscalização de títulos de transporte		8-Averiguações nas estações e subestações	

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 15: Controlos identificados /CP-EP

Comboios de Portugal (CP-EP)			
Processo/ Actividade	Etapas	Controlos Internos Actuais	Responsável
Vendas de Títulos de Transporte		1-Código de Ética Registos e sistemas de venda /controlo de Receitas acompanhamentos pela hierarquia e auditorias Registos nos SI de Bilhética e em SAP, Relatórios de Auditoria	
Pagamentos		2-Perfis de acesso aplicacional SAP perfis de Acesso a aplicações de homebanking, delegação de poderes para a área financeira	
Seguros (Acidente Trabalho)		3-Normas e regulamentos, validação pela hierarquia, relatório de SST	
Prestação do Serviço Público		4-Relatórios de reporte, relatórios de Auditoria	

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Declarações Financeiros		5-Normativo do Fundo Fixo de Caixa (FFC), Documento de defesa registos em SAP Relatório de conselho Fiscal. Certificação legal de contas, Relatórios 6- Relatórios Financeiros pareceres técnicos, atas de Decisão certificação de contas, registos de decisão	
Fiscalização de Títulos de Transporte		7- Escalas de Revisão, autos de notícia, Relatórios das brigadas	
Gestão de Contratos		8-Códigos de Ética Legislação Aplicável contrato, atas de decisões	
Comercial/Responsabilidade Social		9- Código de Ética declarações de conflitos de interesse. Relatórios de Auditoria interna/ externa, Sistemas de informação (P. Ex. Existências em SAP, SI, Bilhética), Atribuição de Responsabilidade	
Comercialização De Bens e Serviços		Condições comerciais/ contrato SI de Bilhética de Activos Controlo de Activos /Inventário CCP Relatórios de avaliação de propostas	

Fonte: Elaboração Própria com base no plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas da CP-EP (2023)

4.3 Identificação de Diferenças

Não existe nenhum sistema de controlo interno standard, ou seja, cada entidade deve adoptar as medidas de controlo interno que mais lhe for conveniente e que contribua o melhor possível para o desenvolvimento do seu negócio (Inácio, 2014)

Quadro 16: Diferenças identificadas entre CFM-EP e CP-EP

Processo / Actividade	CFM -E.P Angola	CP-E. P Portugal
Plano de Gestão de Riscos	Inexistente	Focado na identificação, análise, avaliação e monitorização dos riscos - Relatório anual do Plano de Prevenção

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

		de riscos de Corrupção e Infracções Conexas -Definição de um regime geral da prevenção de corrupção
Manual de controlo interno	Inexistência de manuais de procedimentos Internos e de controlo	Relatório de governo boas Práticas
Gestão dos canais de vendas e sistemas de Bilhética	Duplicados de blocos de factura obtidos em gráfica local - Visita aos comboios	-Relatório das Brigadas -Relatório do sistema de telegestão - Relatório diário dos sistemas e canais de venda
Venda de Títulos de transporte/ Bilhetes	Meios arcaicos e susceptíveis de não evitarem fraudes	Acompanhamento pelos inspectores (comercial e Receitas)

Fonte: Elaboração Própria com base no plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas da CP-EP (2023)

4.4 Identificação das deficiências

Mostrou-se necessário no universo de resultados a analisar, seleccionar a informação de qualificar como deficiência de CI, não tendo sido consideradas as observações positivas relatadas, as observações que em face da informação disponível não se afiguram que resultam de falhas de CI.

No que respeita aos períodos em estudo (2018,2019,2020,2021,2022) foram no total qualificadas de acordo com os componentes e objectivos do COSO, 288 deficiências de CI no CFM-EP e quanto ao CP-EP foram identificadas 15 deficiências ou seja, pouco ou nada de relevante foi identificado na CP-EP que possa afectar os objectivos previamente definidos pela entidade na perspectiva do modelo COSO. Resultou do estudo que as deficiências identificadas afectam o alcance dos objectivos na ordem dos 58% e 3% para ambas empresas respectivamente ($288/5 = 57,6\%$ e $15/5 = 3\%$).

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal



Gráfico 1: Número de deficiências no CI por empresa e por ano

Fonte: Elaboração Própria

Caminhos de Ferro Moçâmedes CFM- E. P	
Deficiências Identificadas	Impacto
Imobilizado corpóreos /sem registos no sistema de Gestão de contabilidade Primavera	Possibilidade de apropriação indevida destes imobilizados
Locomotivas sem manutenção	Possibilidade de paralisação da actividade de transportação de passageiros e cargas (actividades geradoras de receitas)
Descobertos bancários não pagos desde 2012	Afectar a liquidez da empresa

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Falta de reconciliações bancárias periódicas, ou seja, apenas é realizada no fim do período	Incongruências de saltos entre os bancos o registo na contabilidade
Diferenças entre o processamento e a folha salarial	Realização de pagamentos de salários superiores aos processados
Falta de Bilheteiras em algumas da 57 estações e 16 apeadeiros	Desvio de receitas de tarifas
O sistema de Facturação não esta integrado ao sistema de contabilidade Primavera	Forte possibilidade de descaminhos de receitas
Dividas a segurança social apesar dos funcionários descontarem	Possibilidade de muitos funcionários não receberem os seus planos de reforma
Inexistência de cadastro de fornecedores e clientes	Deficiente circularização clientes e fornecedores
Fraca preparação do Pessoal ligado ao departamento de auditoria interna e contabilidade	Possibilidades de registos incompletos, assim como, não estarem classificados de forma adequada ou mal calculados
Inexistência do seguro de toda frota do material circulante ferroviário que gera fluxo de caixa para a empresa	Possibilidade de não cobertura do risco contra sinistro

Quadro 16: Deficiências identificadas e impacto

Fonte: Elaboração Própria com base no relatório de auditoria externa (2021)

A responsabilidade pela gestão dos riscos está atribuída ao responsável máximo de cada unidade orgânica, identificada na coluna “Responsável” pela respectiva sigla.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

No sentido de apoiar a realização das acções de gestão do risco, cada órgão indica um ou mais representantes que colaboram na realização deste documento e noutras acções neste âmbito. Esta prática está instituída nomeadamente pelo sistema de gestão da qualidade, enquadrando o requisito de gestão do risco, pelo sistema de gestão do ambiente, pelo sistema de gestão de segurança, pela equipa de protecção de dados pessoais, identificando elementos que prestam apoio aos responsáveis de cada órgão na compilação, actualização e divulgação de informação junto dos seus colegas.

Cabe aos responsáveis dos respectivos órgãos, em interlocução com os representantes nomeados, analisar as causas dos respectivos riscos e elaborar planos de acção com o formalismo adequado ao nível do risco, abrangendo as medidas que tencionam implementar para a sua mitigação.

4.5 Classificação das deficiências nas componentes e objectivos COSO-2013-Internal Control

Pela análise dos resultados qualificados no bloco de dados respeitantes ao quinquénio 2018-2022, no que respeita aos componentes COSO-2013 *Internal Control* conseguiu-se identificar:

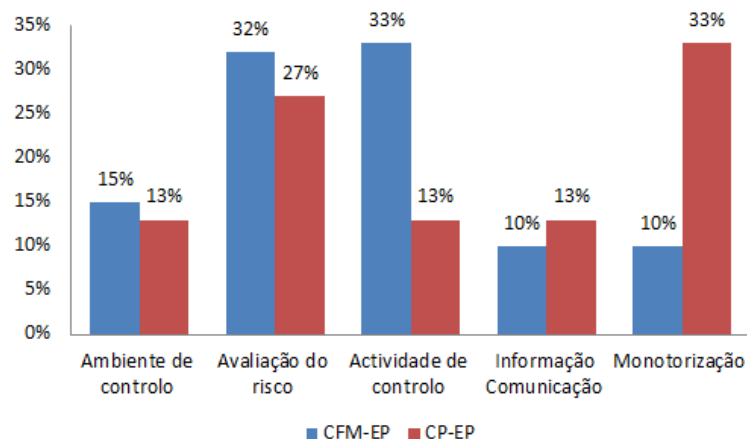
Tabela 4: CFM-EP e CP-EP – deficiências classificadas nos Componentes COSO-(2018-2022)

CFM-EP/ANGOLA									
COMPONENTES	Bloco de Dados					2018-2022			
	2018	2019	2020	2021	2022	TOTAL	MÉDIA		
						FREQ.	FREQ.REL	FREQ.	FREQ.REL
Ambiente de controlo	12	5	2	15	8	42	15%	8,4	15%
Avaliação do risco	3	15	10	13	50	91	32%	18,2	32%
Actividade de controlo	21	36	8	15	15	95	33%	19	33%
Informação Comunicação	5	10	5	5	5	30	10%	6	10%
Monitorização	4	6	5	8	7	30	10%	6	10%
TOTAL	45	72	30	56	85	288	100%	57,6	100%
CP-EP/PORTUGAL									
COMPONENTES	Bloco de Dados					2018-2022			
	2018	2019	2020	2021	2022	TOTAL	MÉDIA		
						FREQ.	FREQ.REL	FREQ.	FREQ.REL
Ambiente de controlo	0	0	1	1	0	2	13%	0,026	13%
Avaliação do risco	0	0	2	1	1	4	27%	0,054	27%
Actividade de controlo	0	0	1	1	0	2	13%	0,026	13%
Informação Comunicação	0	0	1	1	0	2	13%	0,026	13%
Monitorização	0	2	1	1	1	5	33%	0,066	33%
TOTAL	0	2	6	5	2	15	100	0,198	100

Fonte: Elaboração própria, com base no modelo COSO 2013-Internal Control

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Gráfico 2: Média de deficiências identificadas, CFM-EP e CP-EP – (2012018-2022)



Fonte: Elaboração Própria

Tabela 5: Impacto das deficiências nos Objectivos COSO 2013

CFM-EP/ANGOLA									
OBJECTIVOS	Bloco de Dados					2018-2022			
	2018	2019	2020	2021	2022	FREQ.	FREQ.REL	FREQ.	FREQ.REL
Operacionais	12	5	2	15	8	42	17%		17%
Reporte	18	15	10	13	50	106	44%		44%
Conformidade	21	36	8	15	15	95	39%		39%
TOTAL	51	56	20	43	73	243	100%		100%

CP-EP/PORTUGAL									
OBJECTIVOS	Bloco de Dados					2018-2022			
	2018	2019	2020	2021	2022	FREQ.	FREQ.REL	FREQ.	FREQ.REL
Operacionais	0	0	0	0	0	0	0%	0	0%
Reporte	0	0	0	0	0	0	0%	0	0%
Conformidade	0	0	0	0	0	0	0%	0	0%
TOTAL	0	0	0	0	0	0	0%	0	0%

Fonte: Elaboração Própria, com base no modelo COSO 2013

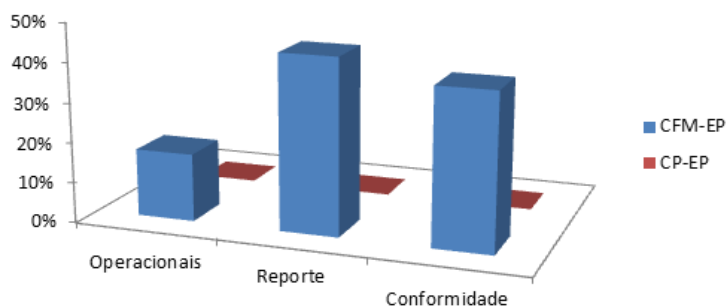


Gráfico 3: Média do impacto das deficiências nos Objectivos -COSO

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

4.6 Síntese da Análise e avaliação da relevância da Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Publico Empresarial

O estudo Apresentado foi desenvolvido no sentido de permitir avaliar a funcionalidade dos controlos na mitigação do risco de Fraude, tendo em conta que para o CFM a Falta de qualidade do sistema de controlo interno representa em si mesmo um risco para a organização. Procuramos desenvolver um plano alinhado a as fragilidades da empresa o Plano identifica os riscos, organizando-os por actividades, classificando-os de segundo a Probabilidade de Ocorrência (PO), Impacto Previsto (IP) e Graduação (GR) e propõe ainda medidas de prevenção. Entre outros riscos identificados, salientam-se os seguintes com importância para a presente investigação.

Caminhos De Ferro de Moçâmedes CFM-EP					
Actividade/ Processo	Identificação dos Riscos	Escala de Risco			Medidas de prevenção E mitigação
		PO	IP	GR	
Actividade de Receita /Sistemas de Bilhética	Recebimento de valores sem emissão de recibo/ por inexistência de bilheteira nas subestações	1	2	3	-Investimento e aquisição de software de facturação e integração directa ao a sistema da contabilidade -Relatórios de Brigadas -Relatório diário dos sistemas e canais de venda -Implantação de sistemas informáticos
Contabilidade	Deficiente registo de operações bem como	1	2	3	-Segregação de funções -Formação do pessoal ligado a esta à

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

	lançamentos errados na contabilidade				área
Ordens de Pagamento					
Elaboração do plano anual de Auditorias	Falta de conformidade, eficácia e eficiência devido à inexistência ou Falha de controlos adequados nas actividades	1	2	3	-Política, manual, Gestão de Riscos -Plano anual de Auditorias
	-Não realização de auditorias em áreas muito especializadas	1	2	3	
Constituição de Equipa de Auditoria	Não percepção de riscos relevantes dos Processos				-Alocação da equipa de Auditoria -Formação do pessoal ligado a área
Fiscalização / Venda de Títulos de Transporte	Atraso na contabilização da receita	1	2	3	-Acompanhamento pelos inspectores (comercial e receitas)
Abate de Activos		1	2	3	Apurar eventuais responsabilidades Ficha de identificação dos bens - Declaração de incapacidade do bem

Tabela 5: Principais Riscos associados ao controlo interno

Fonte: Elaboração Própria

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

4.7 Matriz de Risco

Para uma melhor avaliação dos controlos existente em ambas empresas recorreremos a matriz do risco. A Probabilidade e o impacto são medidos numa Escala de Likert de 1 a 5 para permitir a graduação do Risco.

Tabela 6- Graduação do risco

Probabilidade	IMPACTO				
	Grau	1	2	3	4
	DESCRICAÇÃO	Irrelevante	Baixo	Moderado	Alto
1	Raro	1	1,5	2	2,5
2	Improvável	1,5	2	2,5	3
3	Possível	2	2,5	3,5	3,5
4	Provável	2,5	3	4	4
5	Eminente	3	3,5	5	4,5

Fonte: Fonte; Elaboração Própria , com base na adaptação de Georgina morais material do Mestrado(2021/2022)

Risco Inerente= (Peso*Probabilidade)+ (Peso*Impacto)

Para todos os testes é definido um nível de significância (peso de 5%)

Risco Residual = Risco Inerente * (1-eficácia do controlo)

Tabela 7: Cálculo do Risco Inerente e do Risco Residual CFM-EP

Empresa: CFM-EP Área/ Processo: operacional , Reporte e Conformidade							
ITEM	Objectivos	Operacional	Reporte	Compliance	Probabilidade	Impacto	Risco Inerente
Riscos							
1	Recebimento de Valores sem emissão de Recibos	1-Redução do impacto	1-Redução do impacto dos	1-Redução dos riscos no	5	5	5
2	Inexistência de bilheteira nas subestações	Riscos no alcance dos	riscos no alcance de objectivos	Alcance de objectivos de	5	5	5
3	Lançamento incorreto de operações na contabilidade	Objectivos operacionais	de Reporte;	conformidade;	5	5	5
4	Falta de auditorias especializadas em áreas muito específicas	Alinhados alinhados ao	Alinhados ao Modelo do COSO-	Alinhados ao Modelo	5	5	5
5	Atraso na Contabilização da Receita	Modelo COSO-ERM		do COSO-ERM	5	5	5
6	Inexistência de cadastro de fornecedores e clientes				5	5	5
7	Locomotivas sem manutenção				5	5	5
8	Falta de reconciliações bancárias periódicas				5	5	5
9	diferença entre o pagamento e o processamento na folha salarial				5	5	5
10	Descobertos bancários não pagos				5	5	5
11	Interrupções de negócio e falhas de sistema				5	5	5
12	falta de um manual de controlo interno				5	5	5
Total							60
6							
Empresa: CFM-EP Área/ Processo: operacional , Reporte e Conformidade							
ITEM	Objectivos	Operacional	Reporte	Compliance	Probabilidade	Impacto	Risco Inerente
Riscos							
1	Conhecimento Insuficiente da estratégia da empresa	1-Novas medidas de miti	1-Novas medidas de Mitigação	1-novas medidas de Mitig	1	1	1
2	Incumprimento contratual por parte do prestador de serviço				1	1	1
3	Perda de capacidade de inovação e retenção de clientes				1	1	1
4	Proposta de parceria pouco sustentáveis				1	1	1
5	Redução da eficácia da comunicação				1	1	1
6	Diminuição da satisfação				1	1	1
7	Suspensão ou revogação da certificação				1	1	1
8	Indisponibilidade de material circulante				1	1	1
9	Acidentes / incidentes				1	1	1
10	Avárias / Acidentes				1	1	1
11	Atraso da colocação na linha de produção				1	1	1
12	Falta de desempenho das operações de manutenção e reparação				1	1	1
Total							12
1,2							

Fonte:Elaboração Própria, com base na adaptação de Georgina morais material do Mestrado (2021/2022)

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Tabela 8: Cálculo do Risco Inerente e do Risco Residual CFM-EP

Empres Area/ Processo: operacional , Reporte e Conformidade							
ITEM	Riscos	Controlos	Tipos		Eficácia Controlo		Risco Residual
			Permanent				
			Preventivo	Detetivo	Preventivo	Detetivo	
	1	Recebimento de Valores sem emissão de Recibos			35%	35%	0,5
	2	Inexistência de bilheteira nas substações			35%	35%	0,5
	3	Lançamento incorreto de operações na contabilidade			35%	35%	0,5
	4	Falta de auditorias especializadas em areas muito específicas			35%	35%	0,5
	5	Atraso na Contabilização da Receita			35%	35%	0,5
	6	Inexistência de cadastro de fornecedores e clientes			35%	35%	0,5
	7	Locomotivas sem manutenção			35%	35%	0,5
	8	Falta de reconciliações bancárias periodicas			35%	35%	0,5
	9	diferença entre o pagamento e o processamento na folha salarial			35%	35%	0,5
	10	Descobertos bancários não pagos			35%	35%	0,5
	11	Interrupções de negócio e falhas de sistema			35%	35%	0,5
	12	falta de um manual de controlo interno			35%	35%	0,5
Empres Area/ Processo: operacional , Reporte e Conformidade							
ITEM	Riscos	Controlos	Tipos		Eficácia Controlo		Risco Residual
			Permanentemente				
			Preventivo	Detetivo	Preventivo	Detetivo	
	1	Conhecimento Insuficiente da estrategia da empresa			90%	90%	0,1
	2	Incuprimento contratual por parte do prestador de serviço			90%	90%	0,1
	3	Perda de capacidade de inovação e retenção de clientes			90%	90%	0,1
	4	Proposta de parceria pouco sustentantáveis			90%	90%	0,1
	5	Redução da eficácia da comunicanicação			90%	90%	0,1
	6	Diminuição da atisfação			90%	90%	0,1
	7	Suspensão ou revogação da certificação			90%	90%	0,1
	8	Indisponibilidade de material circulante			90%	90%	0,1
	9	Acidentes / incidentes			90%	90%	0,1
	10	Avarias /Acidentes			90%	90%	0,1
	11	Atraso da colocação na linha de produção			90%	90%	0,1
	12	Falta de desempenho das operações de manutenção e reparação			90%	90%	0,1

Fonte; Elaboração Própria, com base na adaptação de Georgina morais material do Mestrado (2021/2022)

Quanto ao tipo de riscos identificados no CFM-EP, no que se refere à apropriação indevida de activos e distorções nas DF fazendo com paralelo com a CP-EP, apresenta-se no Quadro seguinte um conjunto de elementos onde são referidos os riscos, os mais relevantes, a probabilidade e o impacto provocado na entidade, para além da resposta dada a este risco.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Quadro 17: Riscos, Probabilidade e Impacto

Empresa: CFM-EP				
Evento /Risco	Prob.	Impac.	Serviço	Resposta ao Risco
1-Recebimento de valores s/emissão de Recibos	Eminente	Alto	Tesouraria	Ineficiente
2-Lançamento incorreto das operações na Contabilidade	Eminente	Alto	Contabilidade	Ineficiente
3-Atraso na contabilização da receita	Eminente	Alto	Contabilidade	Ineficiente
4-Falta de reconciliações bancárias sistemáticas	Eminente	Alto	Contabilidade	Ineficiente
5-Inexistência de cadastro de fornecedores e Clientes	Eminente	Alto	Comercial	Ineficiente
6-Interrupções de negócio falhas de sistema	Eminente	Alto	Informática	Ineficiente
7-Desvios de fundos	Eminente	Alto	Tesouraria	Ineficiente
8-cobrança de indevida de valores aos passageiros	Eminente	Alto	Contabilidade	Ineficiente
9-falha de registos nas aplicações por parte dos serviços responsáveis	Eminente	Alto	Contabilidade	Ineficiente
10-Anulação de faturas/recibos	Eminente	Alto	Tesouraria	Ineficiente
Empresa: CP-EP				
Evento /Risco	Prob.	Impac.	Serviço	Resposta ao Risco
1-Recebimento de valores s/emissão de Recibos	Raro	Irrelevante	Tesouraria	Eficiente
2-Lançamento incorreto das operações na Contabilidade	Raro	Irrelevante	Contabilidade	Eficiente
3-Atraso na contabilização da receita	Raro	Irrelevante	Contabilidade	Eficiente
4-Falta de reconciliações bancárias sistemáticas	Raro	Irrelevante	Contabilidade	Eficiente
5-Inexistência de cadastro de fornecedores e Clientes	Raro	Irrelevante	Comercial	Eficiente
6-Interrupções de negócio falhas de sistema	Raro	Irrelevante	Informática	Eficiente
7-Desvios de fundos	Raro	Irrelevante	Tesouraria	Eficiente
8-cobrança de indevida de valores aos passageiros	Raro	Irrelevante	Contabilidade	Eficiente
9-falha de registos nas aplicações por parte dos serviços responsáveis	Raro	Irrelevante	Contabilidade	Eficiente
10-Anulação de faturas/recibos	Raro	Irrelevante	Tesouraria	Eficiente

Fonte: Elaboração própria baseado na adaptação de Georgina morais material do mestrado 2021/2022

4.8 Análise SWOT do Controlos Implementados CFM – EP e CP-EP

ANÁLISE SWOT-CFM-EP	
Forças	Fraquezas
1- Appetite ao Risco; 2-Existência de um conselho Fiscal; 3- Acções tendentes a diminuir o impacto das deficiências do Controlo nos Objectivos previamente definidos ;	1-Fragilidades na segregação de Funções; 2-Fragilidades nos registos Contabilísticos; 3-Taxa média percentual das deficiências de CI demasiado alta; 4-Falta de alinhamento entre a gestão de Risco e o Modelo COSO-ERM 5-Impossibilidade de circularização de contas; 6-Risco de Controlo elevado 7-(288) Deficiências identificadas nos componetes do CI -COSO 2013
Oportunidade	Ameaças
1-Supervisão por parte do IGAPE e do IGAE; 2- Auditoria Externa/Auditor Independente; 3-Lei das Sociedades comerciais de aplicação obrigatória /SPE; 4-Controlo Tribunal de Contas;	1-Grau de Risco de Fraude Elevado(5); 2- Probabilidade de Apropriação indevida de Activos(Alta); 3-Probabilidade de distorção Material das DF (Alta); 4-Eficiência de CI Graduada em 35% ;

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

ANÁLISE SWOT-CP-EP	
Forças	Fraquezas
1- Apetite ao risco; 2- Conseguem dar Respostas aos Riscos Indentificados/Mitigação; 3- Aplicação de modelo Gestão de Riscos empresariais COSO-ERM; 4-Plano Anual de Auditoria Baseado no Risco; 5-Medidas de mitigação de Riscos; 6-Verificação do grau de implementação das acções; 7-Concelho Fiscal; 8-Plano de prevenção de riscos de corrupção e infracções conexas; 9-Mecanismos de Gestão de conflitos de Interesse; 10- Intervenção do Revisor Oficial de Contas;	1-(15) Deficiências identificadas nos componentes do CI -COSO ;P76 2-Necessidade de Novas medidas de mitigação de Risco;
Oportunidade	Ameaças
1- Supervisão e Controlo Externo pelas seguintes Instituições; Autoridade da Mobilidade e dos Transportes; instituto de Mobilidade dos Transportes; Inspção-Geral de Finanças Direcção- Geral do tesouro e das Finanças ATUM Direcção- Geral do Orçamento Tribunal de Contas 2-Lei das Sociedades Comerciais aplicação Obrigatoria/SPE	1-Grau de Risco Baixo(1); 2-Impossibilidade de apropriação indevida dde Activos; 3-Impossibilidade de Distorção Material das DF 4-Eficiência do CI Graduada em 90%

Fonte: Elaboração própria

CONCLUSÃO E LIMITAÇÕES

A principal forma de prevenir a fraude numa organização é o CI, segundo as normas internacionais de auditoria da International Federation of Accountants (IFAC, 2010).

É para mitigar riscos que são estabelecidos controlos. A razão de ser dos controlos é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objectivo fixado (adaptado de Tribunal de Contas da União). O CI passou a ser objecto de crescente interesse em todo o mundo desenvolvido, face à evidência de graves e crescentes falhas de controlo em inúmeras organizações. Em particular, essas falhas demonstraram a crescente relevância da gestão do risco e de adequados sistemas de governação, enquanto componentes indispensáveis do CI das organizações. Primeiramente, a atenção é dada à identificação dos riscos que possam enviesar os objectivos da organização e a avaliação da forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de CI e de outras respostas. Evolui-se da gestão centrada em controlos funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários se tornam responsáveis pela gestão do risco e adquirem consciência dos objectivos de controlo.

O objectivo desta dissertação consistiu em avaliar o impacto da eficiência dos controlos na mitigação do risco de fraude no sector empresarial Público um estudo comparado Angola Portugal. De acordo com as 32 respostas obtidas em ambas empresas mediante o guião de entrevista, o estudo conseguiu identificar no CFM -EP 288/5 deficiências classificadas nos componentes do CI COSO-2013 contra as 15/5 deficiências identificadas no CI CP-EP. No CFM-EP, a média das deficiências no CI rondam os 57,4% em relação ao CP-EP que corresponde apenas 3%, demasiado alta que não permite mitigar o risco de Fraude mas concretamente a Fraude relativa a apropriação indevida de activos e a distorção intencional das demonstrações financeiras. O controlo implementado pelo CFM-EP é irrelevante porque não consegue combater o risco de fraude.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

O Estudo revelou ainda que relativamente às medidas preventivas e de controlo (implementadas e/ ou em implementação) identificadas nos caminhos de ferro de Moçâmedes para a mitigação de risco de Fraude, não respondem eficientemente ou seja, o sistema de controlo existente representa em si mesmo um risco na medida em que foi possível identificar um sem número de fragilidades que colocam a organização num nível de risco elevado (5), dentre as fragilidades destacam-se a inexistência de um manual de procedimento e controlo interno, Controlos incapazes de dar respostas ao risco, o departamento de contabilidade e Auditoria integra profissionais sem formação consistente na área, foi possível verificar que não existe um manual de governo e boas praticas da organização assim como não foi possível identificar um plano de prevenção da corrupção e infracções conexas, não existe um plano anual de auditoria, pelo que podemos apurar apenas é feita uma auditoria por ano o que significa que os controlos não são sistematicamente testados por profissionais independentes da área, não integra uma estrutura de gestão de riscos nas suas actividades pelo que não incorpora nas suas práticas de negocio uma gestão de riscos.

Em Angola, houve significativas mudanças no que diz respeito à área de controlo fato justificado pelas constantes alterações a Lei e as sucessivas criações de instituições de controlo e fiscalização nomeadamente o IGAPE, IGAE, contudo, apesar de todo este esforço, ainda há muito que percorrer no âmbito da accountability situação que quando implementada em muito contribuirá para avaliação da eficiência dos controlos no SPE em Angola mais especificamente no CFM-EP.

Foi possível identificar ao longo do estudo sobretudo nos Caminhos de Ferro de Moçâmedes, que alguns documentos de prestação de contas nomeadamente o relatório de boas práticas e bom governo bem como o parecer do revisor oficial de contas não é apresentado para efeitos de prestação de contas porque contrariamente a Portugal a Lei não obriga, fato que para nós constitui um ponto de estrangulamento e de certa forma diminui a qualidade dos controlos. Sendo assim, concluímos que não basta haver controlos é necessário que os mesmos sejam eficientes para mitigar riscos de fraude.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

O Estudo contribui para a chamada de atenção e pertinência da implementação de controlos eficientes para mitigação do risco de Fraude no SPE, e o mesmo destaca-se das demais pesquisas consultadas por apresentar evidências de controlos de duas empresas situadas em países e continentes com realidades diferentes e pelo fato de Angola estar neste preciso momento a criar um conjunto de mecanismos de controlos por forma a mitigar o risco de fraude na Administração Pública assim com no SEE..

Limitações do estudo

Concluído o estudo, é importante perceber quais as limitações que influenciaram a investigação. Tendo em conta que os questionários foram enviados para as duas empresas de forma a serem respondidos por um profissional da área, podemos concluir que as respostas evidenciam uma amostra pequena, uma vez que a conclusão do estudo tem por base 32 respostas, ficando assim aquém do esperado. Desta forma, permaneceu desconhecido quer o real participante na elaboração das respostas ao questionário quer no nível de sinceridade com que o mesmo tenha sido respondido. No entanto, não se considera que as conclusões tenham ficado prejudicadas, apesar do número reduzido de respostas.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida B. J. (2022). Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco. 4.^a Edição. Lisboa. Editora: Escolar Editora. ISBN:978-572-554-6

Costa, B. C. (2018). Auditoria Financeira: Teoria & Prática. 12.^a Edição. Lisboa. Editora: Rei dos Livros. ISBN:978-989-8823-82-3

Morais, G., & Martins, I. (2013). Auditoria Interna—Função e Processo—4.^a Edição: Áreas Editora.

INTOSAI (2004) Guidelines for Internal Control Standards for Public Sector. Disponível em: <https://vdocuments.mx/download/intosai-gov-9100-e>. Consultado em: 05/10/2022

Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março -*lei que prova o Estatuto do Gestor Público*.

Tribunal de contas (1999)

Relatório e contas CFM 2019

Relatório e contas CFM 2020

Relatório e contas CFM 2021

Plano de Gestão de Riscos CP 2021/2022

Norma n.º 01/AD&C/2015, de 2015/02/13, *sobre a descrição do sistema de gestão e controlo para apoio no processo de designação*.

Relatório agregado do sector empresarial publico do IGAPE8/2021

Relatório do Governo Societário da CP. EP/2021

Estratégia antifraude e Avaliação do risco de Fraude açores /2030

Controlo do sector Empresarial do Estado efetuado pelo Ministério das Finanças – Relatório de Auditoria -Relatório n.º 16/2016 - 2.^a Secção

Repositório de teses e Dissertações / Portugal

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Guia de Apoio à Actividade dos Gestores Públicos – Abril 2024

N.º 6, do art.º 39.º, do Decreto-Lei 133/2013, de 3 de outubro. Informação n.º 1/2016 da UTAM.

Referências on-line

W.W.W. IGAPE. Mifin.ao (acessado no dia 21/09/2024) Lei 11/13 de 3 de Setembro
www.cfp.pt no dia 24/11/2024)

<https://www.ifac.org/publications/2015-ifac-annual-review>

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definitionof-Internal-Auditing.aspx>

<http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIAInternal-vs-External>

Audit-WEB.pdf. ECIIA (2013). Improving Cooperation Between Internal and
External Audit. Acesso em 24 de setembro de 2015

<http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIAInternal-vs-External>
Audit-WEB.pdf

http://qualitividade.pt/wp-content/uploads/2016/04/NPISO031000_2012.pdf

Kewo, C. L. & Afiah, N. N. (2017). Does Quality of Financial Statement Affected
by Internal Control System and Internal Audit? . International Journal of
Economics and Financial Issues , 7 (2) , 568-573 . Retrieved from

<https://dergipark.org.tr/en/pub/ijefi/issue/32035/354530>

<https://fardapaper.ir/mohavaha/uploads/2019/04/Fardapaper-Internal-control-in-accounting-research-A-review.pdf>

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

APÊNDICE 1. GUIÃO

1. A empresa possui organigrama?

Sim

☐

Não

☐

2. São utilizados Procedimentos de controlo interno?

Sim

☐

Não

☐

3. A entidade possui normas de procedimentos de controlo interno em todos os seus processos de negócio?

Sim

☐

Não

☐

4. Faz-se orçamentos anuais e procede-se ao seu controlo?

Sim

☐

Não

☐

5. Fazem parte dos quadros da empresa

-Director Financeiro?

-Contabilista Certificado?

-Auditor Interno?

Sim

☐

Não

☐

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

6. A secção de contabilidade está separada das secções de

- Tesouraria

- Vendas

- Compras

- Produção

Sim ☐

Não ☐

7. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência desempenhadas por outros funcionários?

Sim ☐

Não ☐

8. Existe segregações de funções?

Sim ☐

Não ☐

9. A empresa dispõe de um software de Facturação certificado pela autoridade tributária

Sim ☐

Não ☐

10. O Software segue aspectos de segurança como

10.1 Confidencialidade? Sim ☐ Não ☐

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

10.2 Autenticação? Sim

☐

Não

☐

10.3 Integridade? Sim

☐
☐

10.4 Controlo de Acesso

Sim

☐

Não

☐

10.5 Não repudição Sim

☐

Não

☐

10.6 Disponibilidade Sim

☐

Não

☐

11. O Software de Facturação está interligado a contabilidade Sim

☐

Não

☐

12. Para que os pagamentos sejam efetuados são obrigadas pelo menos duas assinaturas?

Sim

☐

Não

☐

13. Existe uma lista de fornecedores aprovadas?

Sim

☐

Não

☐

14. São Confrontadas as facturas com as guias de recepção antes de serem autorizados os pagamentos?

Sim

☐

Não

☐

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

15. É verificada a exactidão matemática das facturas antes do pagamento?

Sim ☐ Não ☐

16. É adoptado um sistema de vigilância de controlo de entradas e saídas da empresa?

Sim ☐ Não ☐

17. São elaboradas reconciliações bancárias?

Sim ☐ Não ☐

18. É efetuada conciliações de extractos de contas com Terceiros

Sim ☐ Não ☐

19. Quanto aos inventários realizados fazem-se contagens física

Sim ☐ Não ☐

20. Existem certidões de dívidas

Sim ☐ Não ☐

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

21. Existem relatórios de artigos obsoletos

Sim ☐ Não ☐

22. Há relatórios de atrasos de cobranças de dívidas

Sim ☐ Não ☐

23. Há relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores

Sim ☐ Não ☐

23. Há um livro de reclamações de clientes

Sim ☐ Não ☐

24. O total de títulos de transportes vendidos pela área comercial podem ser cruzados com o total de vendas registados na contabilidade

Sim ☐ Não ☐

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

23 o total de salários processados pelo departamento de pessoal pode ser cruzado com o total dos créditos feitos à segurança social pela contabilidade

Sim ☐ Não ☐

25. Existe bilhética em todas as estações e apeadeiros ao longo do percurso

Sim ☐ Não ☐

26. Quem autoriza a solicitação de descobertos bancários junto as instituições financeiras?

27. Quem realiza as compras?

28. Quem insere as compras no software

29. Para a prestação de serviços referentes a transportação de combustíveis, granito e outras mercadorias está parametrizado no software de facturação à sua taxaço.

30. Sim ☐ Não ☐

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

31. Os fundos de caixa são periodicamente e de surpresa contados por um titular ou funcionário com funções independentes das de caixa.

Sim ☐ Não ☐

32. A Emissão de Cheques e ordens de transferência requerem sempre a assinatura de dois responsáveis independentes, de acordo com um critério definido pela administração?

Sim ☐ Não ☐

33. Todas as contas são conciliadas mensalmente

Sim ☐ Não ☐

34. Quem assina os cheques ou as ordens de transferência e quem efectua o registo contabilístico do pagamento

35. As conciliações bancárias são conferidas por pessoas independente daquela que é encarregue de prepará-las? Há evidencias?

Sim ☐ Não ☐

36. As conciliações bancárias são submetidas a apreciação e aprovação de um titular responsável? há evidencias?

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Sim

☐

Não

☐

35. em caso de abate de um bem do activo imobilizado que destino é dado à este bem?

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo
Comparado: Angola Portugal

Anexos



Crowe

Edifício Torre Ambiente
Rua Major Kanhangulo | 1.º Andar
Luanda

Telefone +244 940 059 963
www.crowe.com

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE
(Valores expressos em milhares Kwanzas "mAkz")

Página 1 de 4

Ao Conselho de Administração da
Caminho de Ferro de Moçâmedes, E.P.

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras anexas do Caminho de Ferro de Moçâmedes, E.P. "Empresa", as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 2021, que evidencia um total de mAkz 12.601.249 e um capital próprio de mAkz 7.584.559, incluindo um resultado líquido negativo de mAkz 1.358.146, as Demonstrações dos Resultados por Naturezas e dos Fluxos de Caixa do exercício findo naquela data e o correspondente Anexo.

Responsabilidade da Administração pelas Demonstrações Financeiras

2. A Administração da Empresa é responsável pela preparação e apresentação de modo apropriado destas demonstrações financeiras de acordo com os Princípios Contabilísticos geralmente aceites em Angola e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidades do Auditor

3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião independente, sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria, a qual foi conduzida de acordo com as Normas Técnicas da Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola. Estas normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a auditoria para obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.
4. Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

6. O Sistema de controlo interno em vigor para garantir a fiabilidade dos saldos indicados nas Contas a receber e a pagar não é eficaz e não garante a validade dos saldos agregados às suas respectivas naturezas. Observamos que as Reconciliações bancárias elaboradas têm como objectivo igualar o saldo indicado nos extratos bancários com os saldos da contabilidade, para tal são transferidos para Contas a receber e a pagar os movimentos de saídas e entradas de dinheiro indicados pelos bancos que não constam dos registos contabilísticos. Esta prática leva ao reconhecimento, nessas contas, de transacções não documentadas que não nos permitem confirmar a substância económica e comercial das mesmas, contribuindo para erros não mensurados e para o não reconhecimento no exercício de todos os Custos associados a esses pagamentos não identificados. Assim, observamos:

Em "Contas a receber" (saídas de bancos) um montante líquido de mAkz 643.805 referentes a:

- (i) pagamentos efectuados a fornecedores mAkz 252.169, cujas facturas não foram registadas, indiciando subavaliação de Custos do exercício e/ou Activos fixos;
- (ii) custos incorridos por reconhecer relacionados com a utilização de Cartões de crédito mAkz 28.952;
- (iii) Outros movimentos bancários relacionados com saídas de numerário, transferidos para "Contas a receber" por falta de suporte mAkz 362.689.

Em "Contas a pagar" (entradas em bancos) um montante líquido de mAkz 239.029 referentes a:

- (i) Pagamentos efectuados por clientes identificados mAkz 87.812;
- (ii) Pagamentos efectuados por clientes não identificados mAkz 138.840;
- (iii) Outros movimentos bancários relacionados com entradas transferidos para Contas a pagar mAkz 12.377

Adicionalmente não obtivemos um nível significativo de respostas de Clientes, Fornecedores e Outros devedores e credores, ao nosso pedido de confirmação de saldos e outras situações, nem foi possível pelas razões descritas na parte inicial do parágrafo efectuar procedimentos alternativos de auditoria que nos permitissem concluir quanto à validade e integridade dos saldos indicados nessas rubricas que constam das Contas a receber (nota 9 do anexo às contas) e Contas a pagar (nota 19 do anexo às contas)

7. Como fomos nomeados auditores da Empresa em 2021 e como as declarações para impostos sobre lucros e outros impostos podem ser sujeitas a revisão e correcção por parte das autoridades fiscais nos cinco anos subsequentes ao exercício a que respeitam (10 anos para a Segurança Social) conjugado com o facto de a Empresa, ter um conjunto muito significativo de operações não documentadas ou documentadas de forma irregular face às exigências da legislação fiscal, de só ter cumprido com as obrigações declarativas e de liquidação em sede de IVA a partir de Setembro de 2021 e ter um histórico de incumprimento, derivado das suas dificuldades de liquidez, nos

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

35. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

Imposto sobre o rendimento		
Valores em Akz		
Rubrica	Dezembro de 2021	Dezembro de 2020
Resultado antes de impostos	(1 358 146 263)	(1 306 267 882)
Correcções para efeitos fiscais:		
A acrescentar:		
Variações patrimoniais positivas (Nota 14)	-	-
Imposto Predial Urbano	-	-
Despesas confidenciais (Nota 30)	-	-
Despesas de Representação	-	-
Multas fiscais (Nota 33)	870 143	388 885
Correcções relativas a exercícios anteriores (Nota 33)	89 355 589	39 603 315
Donativos	7 638 308	3 133 565
Outros acréscimos (Provisões em Excesso)	104 700 892	-
A deduzir:		
Proveitos sujeitos a Imposto Predial Urbano (Nota 33)	(139 441 169)	(60 627 421)
Proveitos sujeitos a IAC	(181 668)	(79 877)
Lucro tributável / (prejuízo fiscal) (Nota 2.2. g))	(1 295 204 167)	(1 323 849 416)
Prejuízos fiscais reportáveis:		
Exercício n.º 3 (Nota 2.2. g))	(903 035 489)	(109 825 369)
Exercício n.º 2 (Nota 2.2. g))	(1 430 329 980)	(903 035 489)
Exercício n.º 1 (Nota 2.2. g))	(1 323 849 416)	(1 430 329 980)
Matéria colectável	(4 952 419 052)	(3 767 040 254)

O CONTABILISTA

Manuel M. Maxela
CÉDULA N.º: 20150235

A ADMINISTRAÇÃO



A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

BALANÇO FINAL

	Notas	Exercícios		Variação (%)
		Dezembro de 2021	Dezembro de 2020	
ACTIVO				
Activo não corrente				
Imobilizações corpóreas	4	4 909 431 244	5 544 476 165	(11)
Imobilizações incorpóreas	5	5 202 316	6 304 319	(17)
TOTAL DO ACTIVO NÃO CORRENTE		4 914 633 560	5 550 780 484	(11)
Activo corrente				
Existências	8	75 198 835	75 198 835	-
Contas a receber	9	7 511 201 235	7 206 376 567	4
Disponibilidades	10	93 404 238	141 595 020	(34)
Outros activos correntes	11	6 811 149	10 188 217	(33)
TOTAL DO ACTIVO CORRENTE		7 686 615 456	7 433 358 638	3
TOTAL DO ACTIVO		12 601 249 017	12 984 139 122	(3)
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
Capital próprio				
Capital	12	13 852 950 000	13 852 950 000	-
Resultados transitados	14	(4 910 244 842)	(3 603 976 960)	36
Resultado líquido do exercício		(1 358 146 263)	(1 306 267 882)	4
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		7 584 558 895	8 942 705 158	(15)
Passivo não corrente				
Provisões para outros riscos e encargos	18	581 627	581 627	-
TOTAL DO PASSIVO NÃO CORRENTE		581 627	581 627	-
Passivo corrente				
Contas a pagar	19	1 993 656 822	1 516 434 368	31
Empréstimos de curto prazo	20	2 675 549 792	2 215 011 926	21
Outros passivos correntes	21	346 901 880	309 367 409	12
TOTAL DO PASSIVO CORRENTE		5 016 108 495	4 040 813 704	24
TOTAL CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		12 601 249 017	12 984 139 122	(3)

	Notas	Exercícios		Variação (%)
		Dezembro de 2021	Dezembro de 2020	
ACTIVO				
Activo não corrente				
Imobilizações corpóreas	4	4 909 431 244	5 544 476 165	(11)
Imobilizações incorpóreas	5	5 202 316	6 304 319	(17)
TOTAL DO ACTIVO NÃO CORRENTE		4 914 633 560	5 550 780 484	(11)
Activo corrente				
Existências	8	75 198 835	75 198 835	-
Contas a receber	9	7 511 201 235	7 206 376 567	4
Disponibilidades	10	93 404 238	141 595 020	(34)
Outros activos correntes	11	6 811 149	10 188 217	(33)
TOTAL DO ACTIVO CORRENTE		7 686 615 456	7 433 358 638	3
TOTAL DO ACTIVO		12 601 249 017	12 984 139 122	(3)
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
Capital próprio				
Capital	12	13 852 950 000	13 852 950 000	-
Resultados transitados	14	(4 910 244 842)	(3 603 976 960)	36
Resultado líquido do exercício		(1 358 146 263)	(1 306 267 882)	4
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO		7 584 558 895	8 942 705 158	(15)
Passivo não corrente				
Provisões para outros riscos e encargos	18	581 627	581 627	-
TOTAL DO PASSIVO NÃO CORRENTE		581 627	581 627	-
Passivo corrente				
Contas a pagar	19	1 993 656 822	1 516 434 368	31
Empréstimos de curto prazo	20	2 675 549 792	2 215 011 926	21
Outros passivos correntes	21	346 901 880	309 367 409	12
TOTAL DO PASSIVO CORRENTE		5 016 108 495	4 040 813 704	24
TOTAL CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		12 601 249 017	12 984 139 122	(3)

As notas anexas fazem parte integrante do balanço em 31 de Dezembro de 2021.

O CONTABILISTA
Manuel M. Mendes

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO
[Assinatura]

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

		Valores em Akz		
	Notas	Exercícios		Variação (%)
		Dezembro de 2021	Dezembro de 2020	
Prestações de serviços	23	1 039 483 758	798 860 661	30
Outros proveitos operacionais	24	1 896 193 838	1 927 760 399	(2)
		2 935 677 596	2 726 621 060	8
Custo das Existencias Consumidas	27	(256 726 940)	(182 391 584)	41
Custos com o pessoal	28	(2 519 771 897)	(2 417 438 397)	4
Amortizações	29	(663 463 705)	(671 152 896)	(1)
Outros custos e perdas operacionais	30	(385 587 589)	(372 771 780)	3
Resultados operacionais		(889 872 535)	(917 133 596)	(3)
Resultados financeiros	31	(452 608 454)	(483 483 063)	(6)
Resultados não operacionais	33	(15 537 274)	94 348 777	(116)
Resultados extraordinários	34	(128 000)	-	100
Resultados antes de impostos		(1 358 146 263)	(1 306 267 882)	4
Imposto sobre o rendimento	35	-	-	-
Resultado líquido do exercício		(1 358 146 263)	(1 306 267 882)	4

As notas anexas fazem parte integrante da demonstração dos resultados por naturezas para o exercício findo em 31 de Dezembro de 2021

O CONTABILISTA
Manuel M. Maralva
CÉDULA Nº. 20150235

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO



A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal



RIBEIRO, RIGUEIRA, MARQUES, ROSEIRO
& ASSOCIADOS, SROC, LDA.

RELATÓRIO DE AUDITORIA

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da CP – Comboios de Portugal, E.P.E. (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de dezembro de 2022 (que evidencia um total de 518.964.212 euros e um total de capital próprio negativo de 1.794.885.292 euros, incluindo um resultado líquido de 9.180.924 euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo que inclui um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da CP – Comboios de Portugal, E.P.E. em 31 de dezembro de 2022 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

Bases para a opinião

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras” abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

Ênfases

A Entidade tem vindo a acumular resultados líquidos negativos consecutivos de montante significativo, (nomeadamente o resultado líquido dos anos findos entre 31 de dezembro de 2016 e 2021, cujos Relatórios e Contas não foram ainda aprovados pela Tutela Sectorial e Financeira, conforme divulgado na nota 1 do anexo). Apesar de, em 2022, a Entidade ter apresentado um resultado líquido positivo, em 31 de dezembro de 2022, ainda continua a apresentar um total de capital próprio negativo de 1.794.885.292 euros.

Tratando-se de uma Entidade que presta um serviço público e considerando os resultados líquidos negativos acumulados, o financiamento da sua atividade continua a depender do suporte financeiro do Estado Português.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Balanço

RUBRICAS (valores em milhares de euros)	PERÍODOS		Variação 2022/2021	
	31-12-2022	REAL 31-12-2021 (valores reexpressos)	Valor	%
ATIVO				
Ativo Não Corrente	387 335	415 981	-28 646	-7%
Ativo Corrente	131 629	138 549	-6 920	-5%
Total do Ativo	518 964	554 530	-35 566	-6%
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
Capital Próprio que inclui:	-1794 885	-1800 429	5 544	0%
Resultado Líquido do período	9 181	-13 823	23 004	166%
Total do Capital Próprio	-1 794 885	-1 800 429	6 973	0%
PASSIVO				
Passivo Não Corrente	209 380	261 304	-51 924	-20%
Passivo Corrente	2 104 469	2 093 655	10 814	1%
Total do Passivo	2 313 849	2 354 959	-41 110	-2%
Total do Capital Próprio + Passivo	518 964	554 530	-35 566	-6%

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Informação no Site do SEE

Informação a constar no Site do SEE	Divulgação		Comentários
	S / N	Data Atualização	
Estatutos	S	11-03-2022	
Caracterização da Empresa	S	11-03-2022	
Função de tutela e accionista	S	11-03-2022	
Modelo Governo / Membros dos Órgãos Sociais:	S	11-03-2022	
Identificação dos órgãos sociais	S	11-03-2022	
Estatuto remuneratório fixado	S	11-03-2022	
Divulgação das Remunerações auferidas pelos Órgãos Sociais	S	11-03-2022	
Identificação das funções e responsabilidades dos membros do CA	S	11-03-2022	
Apresentação das sínteses curriculares dos membros dos Órgãos Sociais	S	11-03-2022	
Esforço Financeiro Público	S	11-03-2022	
Ficha Síntese	S	11-03-2022	
Informação Financeira histórica e atual	S	11-03-2022	Com referência às Contas Aprovadas de 2015.
Princípios de Bom Governo	S	11-03-2022	
Regulamentos Internos e Externos a que a empresa está sujeita	S	11-03-2022	
Transações Relevantes c/entidades relacionadas	S	11-03-2022	
Outras transações	S	11-03-2022	
Análise de sustentabilidade nos domínios:	S	11-03-2022	
Económico	S	11-03-2022	
Social	S	11-03-2022	
Ambiental	S	11-03-2022	
Avaliação do cumprimento dos PBG	S	11-03-2022	
Código de Ética	S	11-03-2022	

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Cumprimento das Orientações legais 2021	Cumprimento S/N/NA	Quantificação/ Identificação	Justificação / Referência ao ponto do Relatório
EGP - artigo 32º e 33º do EGP			
Não utilização de cartões de crédito	S	Não utilizados	Não são utilizados cartões de crédito ou outros instrumentos de pagamento, para realização de despesas ao serviço da Empresa, pelos Membros do Conselho de Administração.
Não reembolso de despesas de representação pessoal	S	Não existiram	Não há lugar a reembolso aos Membros do Conselho de Administração de quaisquer eventuais despesas de representação pessoal.
Valor máximo das despesas associadas a comunicações	S	80 €	Ver "Aplicação dos Art.ºs 32º e 33º do Estatuto do Gestor Público"
Valor máximo de combustível e portagens afeto mensalmente às viaturas de serviço	S	1/4 das despesas de representação	Ver "Aplicação dos Art.ºs 32º e 33º do Estatuto do Gestor Público"
Despesas não documentadas ou confidenciais - nº 2 do artº 16º do RJSPE e artº 1º do EGP			
Proibição de despesas não documentadas ou confidenciais	S	Não existiram	Ver "Aplicação dos Art.ºs 16º do RJSPE e 1º do EGP"
Promoção da igualdade salarial entre mulheres e homens - nº2 da RCM nº 18/2014			
Elaboração e divulgação do relatório sobre as remunerações pagas amulheres e homens	S	No site da CP	www.cp.pt/institucional/pt/empresa/principios-bom-governo
Elaboração e divulgação do relatório anual sobre prevenção da corrupção			
Relatório anual sobre prevenção da corrupção	S	No site da CP	www.cp.pt/institucional/pt/empresa/principios-bom-governo
Contratação Pública			
Aplicação das normas de contratação pública pela empresa	S	100%	Ver "Contratação Pública"
Aplicação das normas de contratação pública pelas participadas	NA	Não aplicável	Ver "Contratação Pública"
Contratos submetidos a visto prévio do TC	S	0 contratos	Ver "Contratação Pública"
Adesão ao Sistema Nacional de Compras Públicas	S		Ver "Contratação Pública"
Gastos Operacionais das Empresas Públicas			
Eficiência Operacional	S	Vários	Ver "Medidas de Otimização da Estrutura de Gastos Operacionais"
Princípio da Unidade de Tesouraria (artº 28º do DL 133/2013)			
Disponibilidades e aplicações Centralizadas no IGCP	S	46,4 M€	Valor depósitos à ordem no IGCP no final do ano. Ver "Princípio da Unidade de Tesouraria"
Disponibilidades e aplicações na Banca Comercial	S	1,5 M€	Valor de Dó na Banca Comercial no final do ano, de acordo com a dispensa obtida do Princípio da UTE.
Juros auferidos em incumprimento da UTE e entregues em Receita			

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

Cumprimento das Orientações legais 2022	Cumprimento S/N/NA	Quantificação/Identificação	Justificação / Referência ao ponto do Relatório
Objetivos de Gestão			
Objetivos	NA		
Metas a atingir constantes no PAO 2021			
Melhorar EBITDA	S	+19,5 M€ face a 2021 e - 45,4 M€ que o PAO	EBITDA recorrente / Ver "Objetivos de Gestão" e "Execução da Conta de Resultados"
Redução do peso dos Gastos no Volume de Negócios	N	+6 p.p. face a 2021 e -3 p.p. que o PAO	Ver "Medidas de Otimização da Estrutura de Gastos Operacionais"
Volume de Negócios	S	+82,3 M€ face a 2021 e +63,7 M€ que o PAO	Ver "Objetivos de Gestão"
Passageiros Transportados	S	+49 M pass. face a 2021 e +36,9 M pass. que o PAO	Ver "Objetivos de Gestão"
Efetivo Médio a Cargo	S	-6 face a 2021 e -296 que o PAO	Ver "Medidas de Otimização da Estrutura de Gastos Operacionais" e "Efetivo"
Investimento	S	17,4% de execução do Orçamento Anual	Ver "Objetivos de Gestão" e "Investimento"
Nível de Endividamento	S	2,11 mil milhões de euros	Ver "Limite de Crescimento do Endividamento"
Grau de execução do Orçamento carregado no SIGO/SOE	S	Receita 26% Despesa 25%	Ver "Objetivos de Gestão"
Gestão do Risco Financeiro			
	S	3,70%	Taxa média de financiamento / Ver "Gestão do Risco Financeiro"
Limites de Crescimento do Endividamento			
Endividamento Ajustado	S	-0,37%	Ver "Limite de Crescimento do Endividamento"
Evolução do PMP a fornecedores			
	S	-37 dias	Variação entre o 4º trimestre de 2022 e o 4º trimestre de 2021. / Ver "Prazo Médio de Pagamento"
Divulgação dos Atrasos nos Pagamentos ("Arrears")			

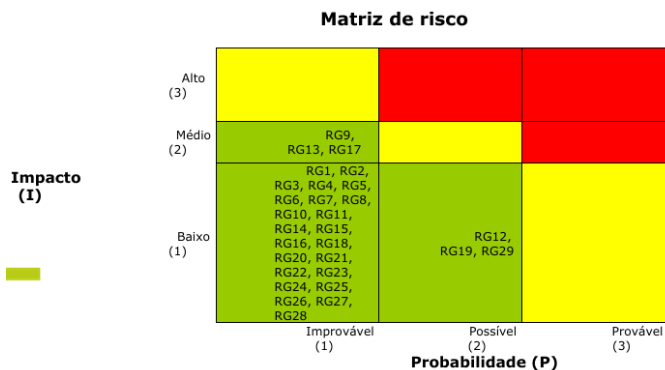
Revisor Oficial de Contas

Mandato Início-Fim	Cargo	Identificação SROC/ROC			Designação			N.º de anos de funções exercidas no grupo	N.º de anos de funções exercidas na sociedade
		Nome	Número inscrição na OROC	Número registo na CMVM	Forma	Data	Data do Contrato		
08-07-2021 a 31-12-2022	SROC	Sociedade Alves da Cunha, A. Dias & Associados, Lda	74	20 161 408	Despacho Conjunto s/número de 26 de junho de 2021, do Ministro de Estado e das Finanças e do	26-06-2020	04-08-2021	2	2
08-07-2021 a 31-12-2022	ROC	Dr. José Luis Alves da Cunha	585	20 160 240	Secretário de Estado das Infraestruturas, iniciaram funções em 8 de julho de 2020 para completar o mandato de 2020-2022.			2	2

ROC suplente

Mandato Início-Fim	Cargo	Identificação SROC/ROC			Designação			N.º de anos de funções exercidas no grupo	N.º de anos de funções exercidas na sociedade
		Nome	Número inscrição na OROC	Número registo na CMVM	Forma	Data	Data do Contrato		
8-07-2021 a 31-12-2022	SROC	Oliveira Reis e Associados- Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda	23	20 161 381	Despacho Conjunto s/número de 26 de junho de 2021, do Ministro de Estado e das Finanças e do	26-06-2020	04-08-2021	9	9
8-07-2021 a 31-12-2022	ROC	Dr. Joaquim Oliveira de Jesus	1056	20 160 668	Secretário de Estado das Infraestruturas.			9	9

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal



COMBOIOS DE PORTUGAL

AI - AUDITORIA INTERNA

Categoria	Processo/Atividade	Cód	Risco	Impacto	I	P	R	Controlo	Responsável
Económico/Operacional	Gestão do património	PO14	Aquisição ou venda por valor diferente do valor de mercado	Desvio de verbas colocando em causa outras iniciativas Perda de proveito colocando em causa o financiamento da atividade	1	1	1	C-Quantidade de interessados e/ou concorrentes convidados	CA/PO/CLJ/R/FI
Económico/Operacional	Gestão do património	PO15	Aluguer por valor diferente do valor de mercado	Desvio de verbas colocando em causa outras iniciativas Perda de proveito colocando em causa o financiamento da atividade	1	1	1	C-Contratos/Protocolos	CA/PO/JR/FI
Económico/Operacional	Gestão de consumos de energia elétrica em instalações (não tração)	PO16	Pagamentos indevidos	Desvio de verbas colocando em causa outras iniciativas Utilização incorreta de fundos públicos	1	1	1	C-Leitura semestral dos contadores de energia C-Faturas de energia C-Alames de consumos	PO
Económico/Operacional	Eficiência energética em edifícios - Energia	PO17	Atraso na implementação das medidas de eficiência devido à complexidade	Custos acrescidos da realização dos serviços Manutenção do perfil energético atual	2	2	4	C-Projetos de modernização das instalações C-Planos de investimento	CA/PE/PO/UO
Económico/Operacional	Gestão de instalações	PO18	Incapacidade de acomodação das condições climáticas extremas	Manutenção de condições operacionais menos adequadas Consumos excessivos de energia	2	2	4	C-Projetos de remodelação	PO/CA/UO

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal

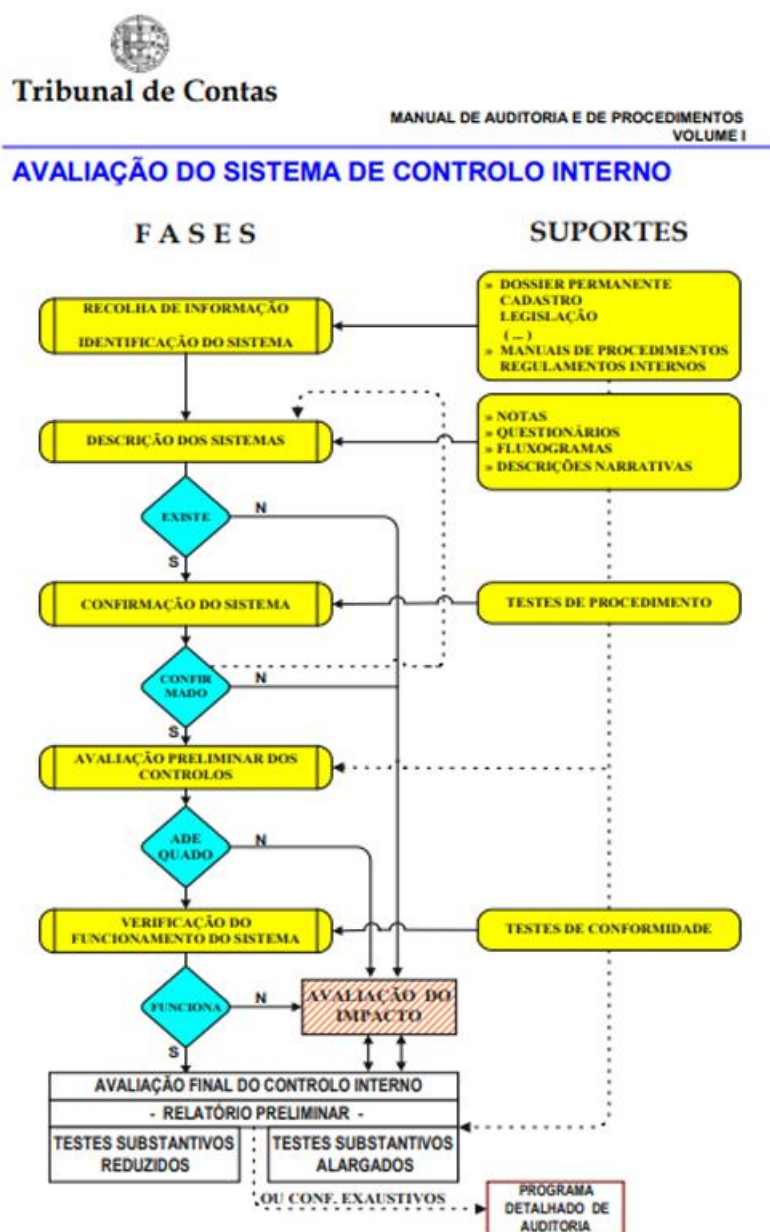
Cumprimento das Orientações legais 2022	Cumprimento S/N/NA	Quantificação/Identificação	Justificação / Referência ao ponto de Referência
Objetivos de Gestão			
Objetivos	NA		
Metas a atingir constantes no PAO 2021			
Melhorar EBITDA	S	+15,5 ME face a 2021 e +45,4 ME que o EBITDA recorrente / Ver "Objetivos de Gestão" e "Execução da Conta de Resultados"	
Redução do peso dos Gastos no Volume de Negócios	N	+6 p.p. face a 2021 e -10 p.p. que o PAO	Ver "Medidas de Otimização da Estrutura de Gastos Operacionais"
Volume de Negócios	S	+82,3 ME face a 2021 e +63,7 ME que o PAO	Ver "Objetivos de Gestão"
Passageiros Transportados	S	+49 M pass. face a 2021 e +38,9 M pass. que o PAO	Ver "Objetivos de Gestão"
Efetivo Médio a Cargo	S	-6 face a 2021 e -296 que o PAO	Ver "Medidas de Otimização da Estrutura de Gastos Operacionais" e "Efetivo"
Investimento	S	17,4% de execução do Orçamento Anual	Ver "Objetivos de Gestão" e "Investimento"
Nível de Endividamento	S	2,8 mil milhões de euros	Ver "Limite de Crescimento do Endividamento"
Grau de execução do Orçamento carregado no SIOU/SOE	S	Recabo 25% Despesa 25%	Ver "Objetivos de Gestão"
Gestão do Risco Financeiro			
	S	3,76%	Taxa média de financiamento / Ver "Seção do Risco Financeiro"
Limites de Crescimento do Endividamento			
Endividamento ajustado	S	-0,37%	Ver "Limite de Crescimento do Endividamento"
Evolução do PMP a fornecedores			
	S	-37 dias	Variação entre o 4º trimestre de 2022 e o 4º trimestre de 2021 / Ver "Prazo Médio de Pagamento"
Diluição dos atrasos nos pagamentos ("decreto")			
	S	0	Não existem pagamentos em atraso por motivos imputáveis à empresa / Ver "Prazo Médio de Pagamento"

Recomendações do acionista na última reunião de contas

Lugares Km Oferecidos ("10 ⁴)	2022	2021	Δ 22-21	Δ %
Serv. Urbano Lisboa	5 792 792	5 867 120	-74 328	-1,3%
Serv. Urbano Porto	2 164 390	2 202 667	-38 277	-1,7%
Serv. Urbano Coimbra	131 482	132 563	-1 081	-0,8%
Serv. Longo Curso	2 331 265	1 937 970	393 295	20,3%
Serv. Regional	2 178 859	2 220 416	-41 558	-1,9%
Serv. Internacional	48 662	23 625	25 037	106,0%
TOTAL	12 647 449	12 384 361	263 089	2,1%

Taxa de Ocupação	2022	2021	Δ 22-21
Serv. Urbano Lisboa	29,3%	19,4%	9,9 p.p.
Serv. Urbano Porto	24,0%	15,4%	8,6 p.p.
Serv. Urbano Coimbra	18,5%	12,4%	6,1 p.p.
Serv. Longo Curso	56,4%	38,0%	18,4 p.p.
Serv. Regional	21,4%	13,2%	8,2 p.p.
Serv. Internacional	34,0%	19,3%	14,7 p.p.
TOTAL	31,9%	20,4%	11,5 p.p.

A Eficiência dos controlos na mitigação do Risco de Fraude no Sector Público Empresarial Estudo Comparado: Angola Portugal



Fonte: www.tcontas.pt – Manual de Auditoria e de Procedimentos Volume I