

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ana Isabel Gonçalves Mendes

A importância da Auditoria no combate à corrupção

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Ana Isabel Gonçalves Mendes

ISCAC | 2021

Coimbra, julho de 2021



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ana Isabel Gonçalves Mendes

A importância da Auditoria no combate à corrupção

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 no ramo de Instituições Públicas, realizado sob a orientação do Professor André Marini.

Coimbra, julho de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico 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.

PENSAMENTO

Aqueles que passam por nós, não vão sós, não nos deixam sós. Deixam um pouco de si, levam um pouco de nós.

Antoine de Saint-Exupéry

DEDICATÓRIA

Dedico, especialmente, aos meus irmãos e pais de forma a demonstrar que com trabalho e dedicação conseguimos concretizar todos os nossos objetivos, basta querer.

AGRADECIMENTOS

Consegui! Chegou o tão esperado momento.

Chegado o término de cinco anos de formação, vivo uma mistura de sensações e emoções. Sentimento de realização pessoal e profissional. É momento de refletir sobre tudo o que se passou ao longo destes anos e relembrar aqueles que tornaram este objetivo concretizado.

Desde logo, um especial agradecimento ao Professor Doutor André Marini pela forma como me orientou, pela troca de conhecimentos, por toda a disponibilidade constante e todo o incentivo ao trabalho.

Agradeço aos meus pais pela oportunidade, pelo encorajamento e pelo orgulho demonstrado ao longo destes anos que me dá força para quere fazer sempre mais e melhor.

Ao meu namorado que exigiu de mim o melhor e que nunca me deixou ir abaixo, foi essencial nesta etapa. Em virtude do seu apoio e generosidade consegui alcançar este objetivo.

Aos meus irmãos, Telmo e Nuno, por todas as vezes que me “chatearam” e pressionaram para concretizar todos os meus objetivos e por me motivarem a dar o meu melhor.

Aos meus avós por toda a insistência, que para mim foi um incentivo, na concretização de mais uma etapa. Uma palavra especial aos meus avós paternos que mesmo não estando fisicamente presentes acompanharam esta conquista e deram uma força especial.

Aos meus padrinhos e ao meu primo pelo apoio incondicional e por terem sempre acreditado em mim. À minha afilhada que mesmo não sabendo ainda o significado de um mestrado, me incentivava constantemente a não desistir.

Aos meus amigos, pela motivação que me deram nos momentos mais frágeis e por todos os momentos vividos ao longo destes anos.

RESUMO

Com o passar dos anos torna-se notório o aumento do nível de corrupção em todo o mundo e Portugal não é exceção. Assim, importante perceber quais os meios que a sociedade tem à disposição para prevenir e detetar tais casos.

Como tal, os objetivos do presente estudo passam por apurar a importância da auditoria nos diferentes escândalos financeiros, conhecer o índice de corrupção a nível mundial e detetar os fatores propícios à ocorrência de fraude. Pretende-se ainda conhecer o *feedback* dos auditores perante os seus trabalhos de auditoria e apurar se os alunos da área de auditoria são consciencializados da importância desta atividade na prevenção da fraude e corrupção.

De forma a responder aos objetivos foi realizada uma revisão bibliográfica com o recurso a livros, artigos e notícias e, posteriormente, foi elaborado um questionário dirigido aos estudantes e profissionais de auditoria.

Após toda a análise efetuado, pode-se verificar que os procedimentos de auditoria não evoluíram de acordo com a tecnologia e que a auditoria forense seria uma mais-valia na prevenção da fraude em Portugal. Relativamente à análise dos formulários é possível afirmar que existe uma divergência de opinião entre os auditores do sector público e privado, e que os estudantes são consciencializados para importância da ética e para as fragilidades das fraudes. Assim, é possível aferir que a valorização da auditoria no combate à corrupção, depende do sector de atuação dos auditores e a quem se reporte, de salientar que há uma maior exigência no sector privado.

Palavras-chave: Auditoria; Fraude; Corrupção

ABSTRACT

Over the years, the increase in the level of corruption around the world has become notorious and Portugal is no exception. Thus, it is important to understand what means society has at its disposal to prevent and detect such cases.

As such, the objectives of this study are to identify the importance of auditing in different financial scandals, to know the corruption index worldwide and to detect the factors that favor the occurrence of fraud. It is also intended to know the auditors' feedback regarding their audit work and to determine if the students in the audit area are made aware of the importance of this activity in the prevention of fraud and corruption.

In order to meet the objectives, a bibliographic review was carried out using books, articles and news and, subsequently, a questionnaire was designed for students and audit professionals.

After all the analysis carried out, it can be verified that the audit procedures did not evolve according to the technology and that the forensic audit would be an asset in the prevention of fraud in Portugal. Regarding the analysis of the forms, it is possible to affirm that there is a divergence of opinion between public and private sector auditors, and that students are made aware of the importance of ethics and the weaknesses of fraud. Thus, it is possible to infer that the valuation of auditing in the fight against corruption depends on the sector in which the auditors work and to whom they report, noting that there is greater demand in the private sector.

Keywords: Audit; Fraud; Corruption

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1.1 A auditoria.....	3
1.1.1 A importância da Auditoria	3
1.1.2 Responsabilidade do Auditor	6
1.1.3 Riscos de Auditoria.....	9
1.2 A fraude.....	11
1.2.1 Conceito de Fraude	11
1.2.2 Risco de Fraude	14
1.2.3 Influência do vírus covid-19 no risco da fraude	17
1.3 Escândalos Financeiros a Nível Mundial	22
1.3.1 Falência da “Enron”	22
1.3.2 Falência da “Arthur Andersen”	23
1.3.3 Escândalos Financeiros em Portugal	24
1.4 A Corrupção	26
1.4.1 A corrupção no Mundo	27
1.4.2 Medidas de mitigação à corrupção	31
1.4.3 Auditoria como instrumento de combate à corrupção	34
2 METODOLOGIA	35
2.1 Procedimento de recolha de dados e estrutura do formulário	36
2.2 Caracterização da amostra	36
3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	38
3.1 Análise das respostas dos Profissionais de Auditoria	38
3.2 Análise das respostas dos Estudantes de Auditoria.....	44

3.3 Discussão de resultados.....	46
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51
APÊNDICES	58
APÊNDICE 1. Formulário.....	59
ANEXOS	62
ANEXO 1	63
ANEXO 2	68
ANEXO 3	70

ÍNDICE DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1.1. Matriz de avaliação dos riscos de deteção a partir do nível estabelecido para os riscos inerente e de controlo.....	10
Quadro 1.4. Fraude Escolhida como uma das 5 Prioridades de Risco em 2015 (Visão Regional).....	14
Quadro 1.6. Índice de Corrupção na CPLP	28
Quadro 1.7. CPI de Portugal nos últimos oito anos.....	29
Quadro 1.8. Fragilidades na Administração Pública	30
Tabela 2.1. Caracterização demográfica.....	36

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.2. Triângulo da Fraude	11
Figura 1.3. Diamante da Fraude.....	12
Figura 1.5. Modelo de três linhas de defesa	17
Figura 1.9. Ciclo de <i>Deming</i>	33
Figura 2.2.Caraterização da atividade no ramo de auditoria	37
Figura 3.1. Percentagem de inquiridos no sector público e privado.....	38
Figura 3.2. Experiência dos Profissionais em Auditoria	39
Figura 3.3. Composição de equipas de auditoria	39
Figura 3.4. Reporte dos trabalhos de Auditoria	40
Figura 3.5. Recetividade dos relatórios de auditoria com utilização de ferramentas de visualização dinâmicas	41
Figura 3.6. Opinião dos auditores quanto ao impacto dos trabalhos de auditoria na gestão estratégica	42
Figura 3.7. Opinião dos auditores sobre o contributo dos trabalhos de auditoria para a valorização da ética no mundo corporativo	42
Figura 3.8. Opinião dos profissionais de auditoria quanto às causas da fraude.....	43
Figura 3.9. Abordagem do tema ética nas cadeiras lecionadas	44
Figura 3.10. Alerta para as fragilidades das fraudes e para as suas causas	45
Figura 3.11. Opinião dos estudantes de auditoria quanto à forma de prevenção da corrupção	45
Figura 3.12. Opinião dos estudantes de auditoria quanto às causas da fraude	46

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

ACFEI – *American College of Forensic Examiners Institute*

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

BES – Banco Espírito Santo

BPN – Banco Português de Negócios

CFA – *Certified Forensic Accountants*

CFE – *Certified Fraud Examiners*

CBOK – Common Body of Knowledge

CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção

CPLP – Comunidade dos Países de Língua Portuguesa

CPI – Índice de Perceção da Corrupção

DL – Decreto Lei

FRA – *Fraud Risk Assessment*

IIA – *Institute of Internal Auditors*

IT – *Information Technology*

IPSSs – Instituições Particulares de Solidariedade Social

OMS – Organização Mundial de Saúde

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

RA – Risco de Auditoria

RI – Risco Inerente

RC – Risco de Controlo

RD – Risco de Detecção

SMS – *Short Message Service*

SNL – Sociedade Lusa de Negócios

UNICEF – Fundo de Emergência Internacional das Nações Unidas para a Infância

INTRODUÇÃO

A corrupção consiste no exercício ilegal ou socialmente imoral por parte dos titulares de cargos públicos e dos funcionários públicos ou equiparados do poder político, administrativo, judicial e financeiro (Organismos Estratégicos do Controlo Interno da CPLP, 2011). Esta prática é um problema mundial, que se verifica em todos os períodos da história, o que significa que não se trata de um fenómeno limitado a um tipo de cultura ou grau de desenvolvimento, contudo, é possível afirmar que é uma atividade mais frequente no regime democrático. Através da análise do Índice de Perceção da Corrupção, é possível verificar que a Somália é o país com a pior classificação (9 pontos) e a Nova Zelândia o país mais transparente (87 pontos) (Transparência e Integridade – *Transparency International* Portugal, 2020). Portugal foi o único país que diminuiu a sua pontuação de um ano para o outro, ou seja, em 2018 fez o total de 64 pontos e em 2019 fez 62 pontos (Transparência e Integridade – *Transparency International* Portugal, 2020).

No que concerne a Portugal, o Código Penal português, de acordo com os artigos 372º a 374º- A, prevê o crime de corrupção no quadro do exercício de funções públicas, contudo esta atividade ilícita pode existir nos vários setores de atividade. De um modo geral, a corrupção consiste na aceitação, para si ou para terceiro, de uma vantagem patrimonial ou não patrimonial.

Dado que, o objetivo da auditoria é atestar a credibilidade do relato financeiro, dos dados sobre os resultados das operações, o uso económico e eficiente dos recursos, e a conformidade com as leis e os regulamentos, o objetivo deste trabalho consiste em verificar o impacto da auditoria na corrupção, através da análise de escândalos financeiros e relacionar a o índice de corrupção com as atividades de auditoria.

Este estudo pretende relacionar a auditoria com a corrupção, e, por isso optou-se pela realização de um questionário direcionado aos profissionais e estudantes de auditoria. O questionário dirigido aos profissionais de auditoria tem como objetivo identificar o modo como o reporte de informação dos auditores é feito, e qual é o seu *feedback*. No que concerne ao questionário dos estudantes de auditoria, o objetivo consistiu em identificar se a fraude e a corrupção são temas abordados nas aulas.

A presente dissertação encontra-se dividida em três capítulos. No primeiro capítulo é abordada toda a literatura relacionada com o tema em estudo, inicialmente, foi desenvolvido

A importância da Auditoria no combate à corrupção

tema de Auditoria, de seguida foi abordado alguns conceitos relacionados com a fraude, e por fim, foram descritos alguns escândalos financeiros e uma breve análise ao tema corrupção.

O segundo capítulo denomina-se Metodologia, e é apresentado todo o processo realizado para a obtenção dos resultados.

Por fim, o terceiro capítulo, diz respeito à discussão de resultados e conclusões retiradas com o presente estudo.

1 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1 A auditoria

O conceito de auditoria em Portugal surge, apenas, quase cem anos depois da sua implementação nos EUA e em vários países da Europa (Carvalho, 2015). O desenvolvimento das organizações e a complexidade da atividade financeira, obrigou Portugal a implementar uma legislação apropriada, de forma a minimizar erros e fraudes (Carvalho, 2015). Assim, em 1969 surge a primeira legislação a ser implementada em Portugal o decreto-lei (DL) nº 49381, de 15 de novembro (Carvalho, 2015). Este DL veio estabelecer um regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas, com o objetivo de eliminar situações menos adequadas e estabelecer melhorias (Carvalho, 2015).

Atualmente, a nossa sociedade vive numa era de economia digital, contudo as normas de auditoria ainda têm por base os procedimentos tradicionais. Porém, cada vez mais defende-se a necessidade de associar a inteligência artificial aos procedimentos de auditoria, dado que os auditores demorariam menos tempo na análise de transações e assim seria possível aplicar os seus conhecimentos na interpretação de resultados mais exaustivamente (Meira, 2019). Segundo Meira (2019), a tendência evolucionar da profissão é óbvia, e a auditoria envolve atividades rotineiras em que é possível que sejam dinamizadas e automatizadas com recurso à inteligência artificial.

1.1.1 A importância da Auditoria

De acordo com a etimologia, a palavra auditoria advém do latim, *audire* (ouvir), este termo foi amplificado pelos ingleses como *auditing*, de forma a designar a revisão da contabilidade (Pinheiro & Cunha, 2003). Uma vez que, nos primórdios da auditoria, as conclusões dos auditores fundamentavam-se, essencialmente, nas informações verbais que eram transmitidas. Tal como foi dito anteriormente, a auditoria surgiu na Inglaterra, pois era o país que dominava os mares, controlava o comércio mundial e criou a taxa do Imposto de Renda, com base nos lucros das empresas (Gomes, Araújo & Barboza, 2009). Contudo, a auditoria já era reconhecida há milénios, desde a antiga Suméria (Gomes, Araújo & Barboza, 2009).

A auditoria é a acumulação e avaliação de evidência, com o objetivo de determinar e relatar o grau de correspondência entre a informação prestada e os critérios estabelecidos. Assim, para se desenvolver uma auditoria é necessário dispor de informação que seja

A importância da Auditoria no combate à corrupção

verificável e normas que permitam ao auditor avaliar a sua veracidade. De forma sucinta, a auditoria consiste em avaliar áreas-chave nas empresas, para que seja possível detetar e evitar situações que provoquem fraudes, desfalques e subornos, através de verificações regulares nos controlos internos de cada organização (Gomes, Araújo & Barboza, 2009).

Para além de detetar e evitar as situações referidas anteriormente, a auditoria também tem como objetivo certificar a informação dado que todas as organizações, quer sejam públicas ou privadas, produzem informação para efeitos internos, mas também ao público em geral, ao Estado, aos bancos, aos trabalhadores, aos fornecedores e aos clientes das empresas (*stakeholders*) (Alves, 2015).

Surge assim, a necessidade de uma entidade terceira atestar a credibilidade do relato financeiro, dos dados sobre os resultados das operações, o uso económico e eficiente dos recursos, e a conformidade com as leis e os regulamentos (Alves, 2015). O profissional responsável de realizar essa análise é o auditor. Ou seja, a pessoa qualificada que dá opiniões relativamente às demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstrações do resultado, entre outras) e que também contribui para a continuidade operacional das organizações (Gomes, Araújo & Barboza, 2009).

Dentro desta filosofia, é possível definir alguns objetivos do trabalho do auditor (Pierucci, 1977):

- Comprovar a exatidão dos factos contabilísticos registados;
- Comprovar a exatidão da documentação que deu origem aos factos registados;
- Comprovar a aplicação correta da técnica de registos contabilísticos, das fichas, dos arquivos de documentos, das formas de registo e do sistema contabilístico utilizado;
- Comprovação física dos valores patrimoniais;
- Comprovação dos sistemas de rotinas administrativas, da segurança, da idoneidade das pessoas que manipulam os valores patrimoniais, bem como das que registam factos.
- Comprovação do correto atendimento às imposições legais, não só da legislação fiscal, como de outras leis.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

A auditoria pode ser dividida em dois modelos, a auditoria interna e a externa. A auditoria interna é realizada por um trabalhador da própria empresa, e deteta áreas que requeiram atenção especial, identifica problemas e insuficiências que careçam de resolução e, a partir daí propõem medidas com vista a eliminar ou atenuar as principais deficiências detetadas. A auditoria externa possui outras formas de utilidade para a empresa, tal como a contribuição para a qualidade dos documentos de prestação de contas e do sistema de informação que os suporta, facilita o relacionamento dos gerentes com os acionistas, pode ser um fator dissuasor de fraudes, facilita as avaliações em caso de amortização de quotas e outras situações semelhantes e as relações com os *stakeholders*.

No que se refere ao conteúdo e fins, a auditoria pode ser operacional, de conformidade ou financeira. A auditoria operacional verifica se uma operação está a funcionar conforme as diretrizes da empresa, a de conformidade consiste na verificação do cumprimento das leis, regras e regulamentos impostos, por fim, as auditorias às demonstrações financeiras têm o objetivo de habilitar o auditor a expressar uma opinião relativamente aos aspetos materialmente relevante das demonstrações.

De modo, a compreender a finalidade da auditoria, é relevante falar sobre a Teoria dos Erros. Segundo esta teoria é fundamental que todo o trabalho humano seja conferido desde a sua raiz, dado que podem existir erros intencionais e não intencionais (Pierucci, 1977). Na área específica da contabilidade, há inúmeras formas da pessoa estar exposta ao erro, quer no registo das transações, na classificação das contas, nas operações aritméticas ou até na apuração dos resultados (Pierucci, 1977). Quanto ao processo de auditoria, uma falha pode constituir diversos problemas numa organização, prova disso é o reporte, pelo banco central, de várias auditorias ineficientes que causaram rombos de 2,5 milhões (Instituto SENAI de Inovação para Tecnologias da Informação e Comunicação, 2003). Mas com o processo de automação, proveniente da inteligência artificial, é possível aumentar a rapidez, a qualidade das auditorias e reduzir o risco de erro (Meira, 2019). Por exemplo, com recurso às tecnologias é possível analisar um contrato de 100 páginas em segundos, e identificar frases ou palavras que indiciam uma difícil decisão de reconhecimento de rendimento, enquanto uma pessoa, mesmo com uma leitura bastante rápida, demoraria quatro horas a analisar o mesmo contrato (Meira, 2019). Atualmente, a auditoria ainda tem algumas limitações uma vez que, não concede garantias de exatidão quanto à amostragem das evidências, há restrições de tempo e custo e algumas

A importância da Auditoria no combate à corrupção

evidências recolhidas pelo auditor podem ser de fraca qualidade na opinião dos gestores. Contudo, nos últimos anos fala-se cada vez mais na implementação da inteligência artificial, em que incorpora atividades semelhantes às humanas na automação, no caso da auditoria a tecnologia pode mudar totalmente o que é feito além das considerações de eficiência (Meira, 2019). Para a *Assurance Lead Partner* da PWC, Ana Lopes, as auditorias que são realizadas em Portugal estão ao nível dos restantes europeus, e assume a utilização da inteligência artificial na auditoria no futuro (Fernandes, 2018).

As investigações relacionadas com a inteligência artificial na auditoria remontam para o ano 1991, quando autores como Denna, Hansen, Meservy, Vasarhelyi e Kogan realizaram os primeiros trabalhos (Hernandez & Duque, 2019). Desde 1991 até hoje o panorama não foi alvo de alterações evidentes, apesar do constante surgimento de novos requisitos e restrições que deve ser considerado nos processos de auditoria (Hernandez & Duque, 2019). Apesar da inteligência artificial aplicada à auditoria ainda estar pouco desenvolvida, já está a ser utilizada para modificar e ajustar processos de auditoria, com o objetivo de detetar padrões e anomalias em quantidades proporcionalmente altas de dados, ou seja, os problemas são detetados e referenciados de forma solucionar conflitos futuros (Hernandez & Duque, 2019). Com este sistema é possível evitar possíveis erros e omissões que podem ocorrer em situações limitadas ao auditor (Meira, 2019).

1.1.2 Responsabilidade do Auditor

Entende-se por responsabilidade a “obrigatoriedade moral, jurídica ou profissional de responder pelos seus atos em relação ao cumprimento de certas regras, funções ou atribuições” (Peixoto, 2018). Por sua vez, os serviços de auditoria devem dispor de profissionais com aprendizagem e princípios que lhes permitam compreender a unidade económica no seu conjunto, numa perspetiva integrada e recetiva à mudança. Apesar de ser necessário possuir um conhecimento complexo, é também imprescindível que os auditores reúnam um conjunto de aptidões e características pessoais e comportamentais. A nível psicológico e comportamental, o auditor deve ser flexível e adaptativo, mas pragmático, honesto, objetivo e imparcial, ter gosto pela aprendizagem e capacidade para ver e analisar para além das aparências.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Relativamente ao trabalho do auditor, este dispõe de diversas responsabilidades na elaboração dos seus trabalhos, ou seja, responsabilidade social, civil, contratual, disciplinar e criminal.

A responsabilidade social resulta do dever de informar com qualidade todos os interessados no desenvolvimento da entidade, de forma a contribuir para o seu bem-estar (Araújo, 2016). A responsabilidade civil, no exercício das funções de interesse público, tem por base a resposta perante as entidades às quais prestem serviços ou perante terceiros pelos danos que culposamente lhes causem (art.115.º da lei n. º140/2015, de 7 de setembro). A responsabilidade contratual advém do incumprimento dos contratos e pode assumir também a natureza de civil, criminal e disciplinar. Da qual a responsabilidade disciplinar constitui um meio da profissão para punir cumprimentos inadequados dos seus membros, a responsabilidade criminal consiste na necessidade de reparar perante a sociedade em geral através dos tribunais (art.92.º e 113.º da lei n. º140/2015, de 7 de setembro).

Segundo as normas de auditoria e do estatuto profissional, os auditores não podem assumir responsabilidades nas empresas que o impossibilitem de atuar de forma livre no exercício da sua função. Um exemplo de consequências graves resultante de acumulações de funções foi a falência da empresa “*Enron*”. De modo a evitar atuar em situações que possam influenciar a opinião do auditor, o profissional deve manter uma posição de independência em todos os aspetos relacionados com o seu trabalho (art.71.º da lei n. º140/2015, de 7 de setembro). De acordo com a ISA 200 (2009), a independência do auditor salvaguarda a sua opinião, de forma a esta não ser afetada por influências que a poderia comprometer.

Em suma, é possível afirmar que o auditor deve possuir um comportamento ético, ou seja, um conjunto de regras ditadas pelo dever e pelas intenções que estão associadas ao profissional e não pelas suas consequências. Assim, no exercício das funções de interesse público, os auditores devem atentar e cumprir o Código de Ética, onde estão definidos os princípios éticos fundamentais aplicáveis e expõe uma estrutura conceptual, com o objetivo de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios, avaliar a relevância das ameaças e aplicar as salvaguardas essenciais para eliminar ou reduzir as ameaças para um nível aceitável (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011).

A importância da Auditoria no combate à corrupção

No que se refere aos princípios fundamentais, os auditores devem cumprir o Princípio da Integridade, Princípio da Objetividade, da Competência e zelo profissional, Confidencialidade e o Princípio do Comportamento Profissional. O Princípio da Integridade dita que todos os auditores devem ser corretos e honestos em todos os relacionamentos profissionais e comerciais, e que assumam uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011). O Princípio da Objetividade não permite “ambiguidades, conflitos de interesse ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais”, ou seja, de acordo com este princípio, os auditores não devem conceder um serviço profissional se em alguma circunstância o seu julgamento for manipulado (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011). O Princípio da Competência e Zelo Profissional menciona que os auditores devem manter o conhecimento ao nível exigido de forma a assegurar um trabalho competente, e devem atuar de acordo com as normas técnicas e profissionais (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011). Quanto ao Princípio da Confidencialidade, dita que os auditores não podem divulgar nem usar para sua vantagem pessoal ou de terceiras informações sem a devida autorização (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011). O Princípio do Comportamento Profissional impõe aos auditores o cumprimento de leis e regulamentos, com o objetivo de evitar qualquer ação que possa contribuir para a diminuição da credibilidade da profissão (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011).

Para além dos princípios referidos anteriormente, o auditor deve manter uma atitude de ceticismo profissional em toda a auditoria, de forma a reconhecer que há possibilidade de existir distorção material devido a fraudes, não obstante de toda a experiência do auditor acerca da honestidade e integridade da entidade (ISA 200, 2009).

Tal como já foi referido previamente, um marco que distingue a profissão do auditor “é a aceitação da responsabilidade para agir no interesse público” (Internacional Federation of Accountants, 2006). Ou seja, não compete apenas satisfazer as necessidades de um cliente ou empregador, mas sim atuar em interesse público de acordo com os requisitos éticos (Internacional Federation of Accountants, 2006). Assim, no decorrer do exercício das suas funções, os auditores devem observar e cumprir os cinco princípios éticos fundamentais.

Contudo, os auditores atuam em diversas circunstâncias o que pode originar ameaças muito específicas no cumprimento dos princípios fundamentais de ética (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011). Deste modo, é essencial que o auditor estabeleça controlos e procedimentos de auditoria, que possibilitem detetar qualquer ameaça relevante que possa comprometer a sua prática profissional (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011). Quando não existem salvaguardas apropriadas para eliminar ou reduzir as ameaças para um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que as cria, recusar o trabalho ou renunciar o contrato (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011).

1.1.3 Riscos de Auditoria

Tal como foi referido anteriormente, a prova é considerada suficiente quando o auditor alcança uma certeza moral de que os factos que está a tentar provar estão devidamente comprovados. Para decidir qual a quantidade de prova a recolher, o auditor deve atender ao risco, qualidade da prova e custo/benefício. Entende-se por risco, a probabilidade de um determinado evento ou ameaça afetar a vulnerabilidade com um determinado impacto. Porém, a auditoria apenas garante uma segurança razoável uma vez que, existe sempre a possibilidade de haver erros materiais dos quais o auditor não consegue detetar.

No que diz respeito à análise do risco na auditoria financeira, de acordo com a ISA 200 Clarificada (2009), o risco de auditoria é a possibilidade do auditor emitir uma opinião inapropriada quanto às Demonstrações Financeiras, e é obtido através da função do risco de distorção material e do risco de deteção, $RA = f(RI; RC) * RD$. O risco inerente (RI) está associado às características particulares de cada entidade, como por exemplo, o meio em que esta se encontra enquadrada e a área de negócio, assim este existe independentemente da auditoria e sem controlo por parte do auditor (Cavadas, 2016). O risco de controlo (RC) consiste na probabilidade do sistema e dos mecanismos de Controlo Interno da organização falharem, tal como o risco inerente este não é controlado pelo auditor e, deste modo, deve ser efetuada uma avaliação do Sistema de Controlo Interno implementado na entidade a auditar (Cavadas, 2016). O risco de deteção (RD) baseia-se na probabilidade de existir erros depois de aplicados os procedimentos de auditoria, e ao contrário dos riscos anteriores este é controlado pelo auditor.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

A tabela 1.1 demonstra a relação que existe entre o risco de detecção e o risco inerente e de controlo, é possível aferir que, se o risco de controlo for elevado o auditor deve diminuir o risco de detecção, através de mais procedimentos.

Tabela 1.1. Matriz de avaliação dos riscos de detecção a partir do nível estabelecido para os riscos inerente e de controlo

		Avaliação pelo auditor do Risco de Controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo auditor do Risco Inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Fonte: Adaptado de Almeida (2014)

Para mitigar o risco é necessário que o auditor tenha a percepção da importância do planeamento, uma vez que esta fase permite a avaliação do risco de negócio e da entidade, só assim é possível identificar áreas e acontecimentos de especial risco. Por exemplo, no caso específico do setor público, as áreas de maior risco podem ser as privatizações, contratos públicos, a atribuição de subsídios e os licenciamentos. Outro exemplo de área de risco em qualquer sector é o sistema de informação, devido ao seu volume e à quantidade de pessoas que têm acesso, para além da possibilidade de ataques no interior das organizações.

Quanto aos riscos a nível dos sistemas de informação, é possível serem minimizados através da realização das três etapas:

1º Etapa - A análise do risco, que consiste na identificação dos bens a proteger, das ameaças a esses bens e dos custos associados;

2º Etapa - A definição de uma política de segurança;

3º Etapa - Implementação da política de segurança, com a instalação de mecanismos de segurança, monitorização de segurança e auditorias de segurança.

Os ataques mais comuns são por *Sniffing* e por *Sppofing*. Os ataques por *Sniffing* consistem na captura de palavras-chave, informação confidencial e informação que permite outros ataques. Os ataques por *Sppofing* têm como objetivo o acesso a recursos e informação. Assim, o auditor de sistemas de informação deve possuir o conhecimento imprescindível

para realizar auditorias de tecnologias de informação e apoiar as organizações na proteção e controle dos seus sistemas. Estas auditorias são baseadas no risco, e por isso, o auditor deve conhecer os principais riscos evidenciados anteriormente.

1.2 A fraude

Erro e fraude são dois conceitos muito próximos e muitas das vezes confundidos, uma vez que o que distingue estas duas definições é a intenção da ação. No contexto contabilístico, erro é definido como um ato não intencional, provocado por um descuido ou desconhecimento (Sarmiento, 2008). Fraude é um ato intencional, com a finalidade de obter benefícios ilícitos ou ilegais (Sarmiento, 2008).

1.2.1 Conceito de Fraude

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna definem fraude como quaisquer atos ilegais descritos por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança (Araj, 2015). Têm como objetivo obter dinheiro, propriedade ou serviços, para evitar pagamento ou perda de serviços ou para garantir vantagem, e é motivada pelos interesses alheios (Araj, 2015).

De acordo com a ISA 240 (2009), a fraude envolve três condições, descritas no Triângulo da Fraude, evidenciado na figura 1, ou seja, incentivo/pressão para praticá-la, a perceção de uma oportunidade para fazê-la e a atitude/racionalização do ato. Esta teoria procura explicar as razões da ocorrência da fraude.

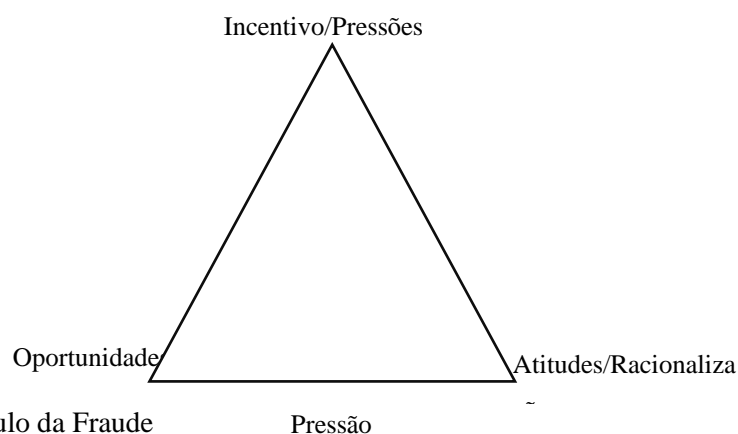


Figura 1.2. Triângulo da Fraude

Fonte: ISA 240, 2009

Relativamente ao incentivo ou pressão, a gestão ou qualquer outro funcionário pode ter incentivo ou pressão para realizar um ato fraudulento quando, por exemplo, a gerência

A importância da Auditoria no combate à corrupção

está sob pressão externa para atingir algum objetivo ou a estabilidade financeira está ameaçada por condições económicas, sectoriais, operacionais (ISA 240, 2009). No que diz respeito à oportunidade, consiste nas circunstâncias que possam existir para se cometer fraudes, como a ausência ou ineficiência de controlos. Quanto à racionalização da prática de um ato fraudulento, alguns indivíduos dispõem de uma atitude, caráter ou conjunto de valores éticos que toleram um ato desonesto (ISA 240, 2009).

Um outro conceito é o Diamante da Fraude, uma ideia um pouco mais moderna, que nasceu em 1953 com Donald Cressey, que explicou com base em estudos com presidiários americanos o que os motivava para cometer fraudes (Machado, 2004). Posteriormente em 2004, T. Wolfe e Dana Hermanson elaboraram o conceito estendido do triângulo de fraude, designado a partir de então de diamante da fraude (Machado, 2018). O diamante de fraude consiste em quatro áreas de controlo, ou seja, tem em consideração mais um elemento, para além dos evidenciados no Triângulo da Fraude (Macedo, 2020). Além da pressão, da oportunidade e da racionalização, considera a capacidade do indivíduo (Alves, 2015a). O indivíduo tem a consciência de possuir as características e habilidades necessárias para realizar uma fraude, isto é, consegue reconhecer uma possível oportunidade fraudulenta (Alves, 2015a).

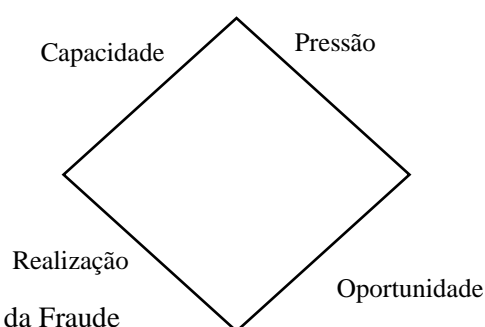


Figura 1.3. Diamante da Fraude

Fonte: Macedo, 2020

Este modelo pode ser aplicado a qualquer sociedade, quer seja um clube ou até mesmo uma igreja, e permite saber o que é necessário para minimizar as atividades fraudulentas, de forma a ajudar as organizações e auditores a criar um perfil mais completo da pessoa responsável pela fraude (Madinabeitia, 2014). Na generalidade dos casos, o fraudador enquadra-se nos executivos seniores, pessoal responsável e funcionários com capacidade de comprometer e encobrir atividades irregulares (Madinabeitia, 2014). Por esse motivo, é fundamental avaliar a capacidade dos responsáveis e obter conscientização e participação em programas internos antifraude (Madinabeitia, 2014).

A importância da Auditoria no combate à corrupção

A fim de que a fraude seja detetada é fundamental que o auditor conheça os diversos tipos de fraude praticados, bem como os fatores que propiciam a prática de atos fraudulentos (Fonseca,2015). Deste modo, árvore da fraude foi exposta num estudo concebido por Wells, e tem como objetivo classificar as fraudes e os abusos ocupacionais (Fonseca, 2015). É constituída por três variedades principais da fraude, a apropriação indevida de ativos, a corrupção e os relatórios fraudulentos (Fonseca, 2016).

- A apropriação indevida de ativos envolve o uso indevido de qualquer bem da empresa para benefício pessoal. Esta categoria divide-se em diversas formas de apropriação, nomeadamente, de dinheiro, de inventários e de todos os outros ativos (Fonseca, 2016).
- A corrupção consiste na utilização do poder, de modo a favorecer o interesse pessoal ou de terceiros (Fonseca, 2016). Este tipo de fraude subdivide-se em quatro categorias, o conflito de interesses; o suborno; as gratificações ilegais e extorsão económica (Fonseca, 2016).
- Quanto aos relatórios fraudulentos, as informações financeiras divulgadas apresentam distorções que têm como finalidade induzir os seus utilizadores em erro (Fonseca, 2016).

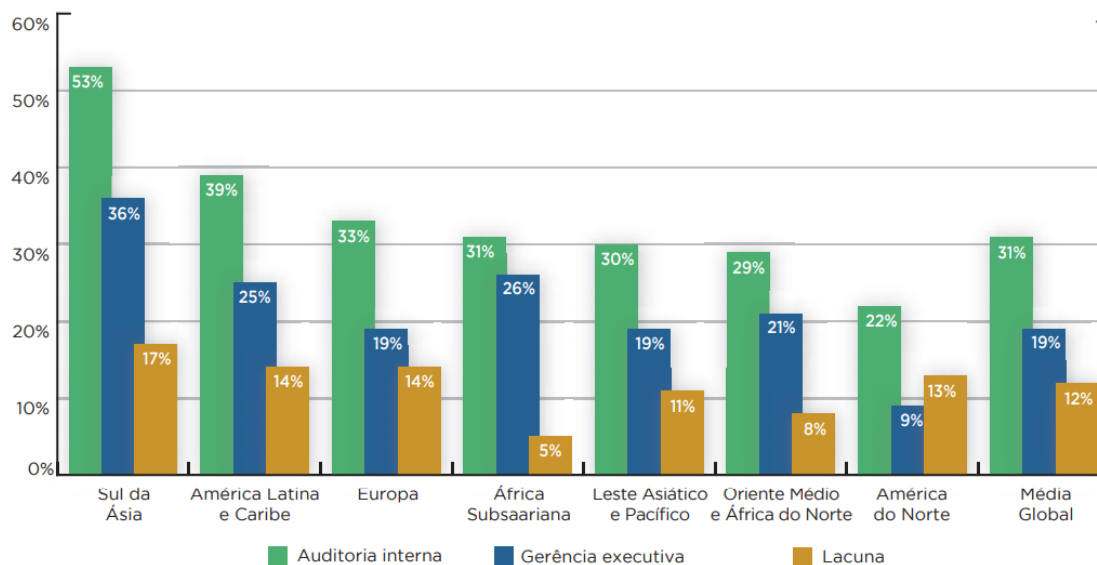
As fraudes também podem ser classificadas de acordo com a sua natureza ou área afetada, podem ser denominadas como fraudes contabilísticas, financeiras, no controlo interno e ético (Pereira & Nascimento, 2005). As fraudes contabilísticas processam-se no registo dos factos que decorrem nas empresas, e que, por sua vez, afetam o ambiente interno e externo do negócio (Pereira & Nascimento, 2005). As fraudes financeiras direcionam-se nas operações que envolvam valores monetários no ambiente interno da organização (Pereira & Nascimento, 2005). Relativamente às fraudes no sistema de controlo interno, entende-se por este um processo contínuo, flexível e simples liderado por toda a organização, com a finalidade de minimizar os riscos, atingir os objetivos estabelecidos de eficácia e eficiência dos recursos, fiabilidade da informação e cumprimentos das normas e regulamentos instituídos. Desta forma, toda a agressão cometida contra este sistema compromete os procedimentos da empresa e, como consequência, pode causar prejuízos financeiros (Pereira & Nascimento, 2005). Compreendem-se por fraudes éticas todos os prejuízos ou áreas afetadas que não estão ligadas ao plano físico ou matérias (Pereira & Nascimento, 2005).

1.2.2 Risco de Fraude

O risco de fraude é uma realidade encarada por todos os países e organizações, tal como foi dito anteriormente, ocorre em empresas públicas e privadas, sem fins lucrativos, em organizações que contribuem para o bem-estar econômico e social, como instituições financeiras, e serviços públicos e privados (água, eletricidade, educação, saúde, etc.) (The Institute of Internal Auditors, 2019). Contudo, a forma como as organizações lidam com o risco de fraude pode variar de acordo com a legalidade, a avaliação de riscos e apetite a risco da própria organização (The Institute of Internal Auditors, 2019).

Com o objetivo de perceber como o risco de fraude é observado em todo o mundo foi analisado o estudo *Common Body of Knowledge (CBOK) Global de Auditoria Interna*. Consiste num estudo regular e global sobre auditoria interna, em que integra os seus profissionais e os interessados, realizado em 2015, e que fornece uma perspetiva abrangente das atividades e características dos auditores internos de todo o mundo (Araj, 2015). Foi possível constatar, através do gráfico infra, que a falta de auditoria interna e a gestão executiva foram consideradas as principais áreas de risco em 2015, a lacuna teve uma maior percentagem no Sul da Ásia (17%) e menor na África Subsaariana (5%) (Araj, 2015).

Quadro 1.4. Fraude Escolhida como uma das 5 Prioridades de Risco em 2015 (Visão Regional)



Fonte: Araj, 2015

Foi possível verificar também que, o maior foco no risco de fraude aparentemente é dado no Sul da Ásia, onde a generalidade das respostas à pesquisa vem da Índia (Araj, 2015).

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Umesh Ashar, o gerente geral sênior de auditoria interna na *Tata Motors Limited* em Mumbai, referiu que a nova lei *Companies Act* concedeu grandes responsabilidades ao comité de auditoria e exigiu que o auditor reportasse qualquer fraude ao governo central (Araj, 2015). Quanto ao tipo das organizações, o estudo anteriormente mencionado revelou que, os auditores internos em empresas privadas incubem maior prioridade ao risco de fraude do que aqueles que empenham as suas funções noutra organização (Araj, 2015).

De acordo com o estudo de Moreira (2019), sobre o risco de fraude nas autarquias locais, os gestores públicos devem possuir uma sensibilidade de perceção que permita evitar ou mesmo reduzir a existência de risco. Contudo, na sua perspetiva, é necessário implementar medidas apropriadas para fazer face ao que é expectável por parte da governação e à realidade da autarquia (Moreira, 2019). Desta forma, os gestores municipais têm como responsabilidade delimitar medidas que lhes possibilitem manter um ambiente pró-ativo na gestão de riscos, como por exemplo, o sistema de controlo interno efetivo, a sua avaliação periódica e uma rotatividade nos sistemas (Moreira, 2019). Moreira (2019) constatou através de questionários que, a oportunidade é uma das condições que propicia a ocorrência de fraude, e está relacionado com a falha no sistema de controlo. Na sua opinião, é importante tecer uma cultura honesta que se reja por valores éticos, de forma que os munícipes confiem na gestão dos fundos públicos (Moreira, 2019). Posto isto, foi possível aferir que a presença de um organismo (auditoria forense ótica pró-ativa) permite avaliar a capacidade de perceção de eventos de fraude e antecipar a sua progressão, bem como limitar o risco, e assim conceber um nível de tolerância mais próximo ao que os gestores pretendem, isto é, nenhuma tolerância aos riscos de fraude (Moreira, 2019).

Outro sector de risco de fraude, para além das autarquias, é o sistema bancário português, ou seja, as instituições de crédito e empresas financeiras a exercer em Portugal com a supervisão do Banco de Portugal (Gil, 2011). Este sector tem um risco acrescido de fraude uma vez que são locais onde se encontra o dinheiro e o crime é encarado como um investimento económico, uma vez que se trata de constituir retornos consideráveis de forma rápida, com níveis de investimento e de risco mínimos (Gil, 2011). O aumento da probabilidade desta fraude está relacionado com a existência de falhas no controlo interno, particularmente, as práticas de gestão, a falta de segregação de funções, a falta

A importância da Auditoria no combate à corrupção

de controlos independentes, a falta de atividades físicas salvaguardadas, a falta de autorizações adequadas, a falta de documentos e registos corretos e um sistema de contabilidade impróprio (Gil, 2011). Contudo, para além do investimento económico há outros incentivos que propiciam os atos fraudulentos, como as recompensas insatisfatórias, a ambiguidade nas funções desempenhadas, as falhas nas políticas administrativas e a escassez de inspeções periódicas (Gil, 2011).

Posto o que foi dito anteriormente, é fundamental que as empresas adotem da melhor forma o Modelo das Três Linhas de Defesa na gestão de riscos e controlo interno. Modelo este que consiste num conjunto de diretrizes elaborado e divulgado pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA), com o objetivo de esclarecer e organizar as responsabilidades e papéis dos profissionais da entidade na gestão de risco e controlo interno. Este modelo, tal como o nome indica, é constituído por três linhas.

- A primeira linha de defesa é representada pela área de negócios que se encarrega pela identificação, mensuração, avaliação e mitigação dos riscos do negócio (Siqueira, 2017). Desta forma, compete ao responsável sustentar e executar ações corretivas necessárias para melhorar o controlo interno, para que as deficiências identificadas sejam sanadas (Siqueira, 2017). Portanto, as fraudes só ocorrem quando estes não possuem responsabilidade e maturidade ao praticarem os controlos e respetivas metodologias, com a supervisão e recomendações da segunda linha (Brasiliano, 2015).
- A segunda linha de defesa é composta por funções de gestão de risco e de conformidade e incentiva a primeira a praticar os procedimentos e ao mesmo tempo supervisiona, de modo a identificar possíveis falhas (Brasiliano, 2015).
- A terceira linha, Auditoria Interna, realiza as suas funções tanto na primeira linha como na segunda e tem o dever de ser independente do que está a ser auditado (Brasiliano, 2015).



Figura 1.5. Modelo de três linhas de defesa

Fonte: Brasiliano (2015, p. 45)

As fraudes acabam por acontecer quando há falhas de cobertura, principalmente, entre a primeira linha de defesa e a segunda (Brasiliano, 2015). Ou seja, quando o responsável não está a praticar o processo de Gestão de Riscos e a segunda linha falha, ao não identificar o risco e não reportar aos órgãos de gestão da empresa (Brasiliano, 2015). Quando uma fraude ocorre numa organização, a reputação da empresa pode ser prejudicada e, normalmente, há um realinhamento súbito das prioridades das partes interessadas, principalmente no que diz respeito aos auditores internos (Araj, 2015).

1.2.3 Influência do vírus covid-19 no risco da fraude

Durante o Séc. XXI foi possível assistir a um conjunto diversificado de fenómenos que, quer a nível local quer global, têm afetado de forma inesperada e com efeitos nefastos nas comunidades afetadas (Costa, 2020). Como é o caso dos ataques terroristas, catástrofes naturais e crises económico-financeiras.

Atualmente, o mundo enfrenta uma das maiores crises de saúde, causada pela pandemia do novo Coronavírus, o Covid-19, que de forma inesperada afetou todos os países e obrigou-os à adoção de medidas urgentes e excepcionais, para combater esta situação epidemiológica e as suas consequências. A particularidade deste vírus é que para além de provocar uma crise de saúde pública, afeta gravemente toda a economia, uma vez que a forma de o enfrentar é o distanciamento social e assim não é possível manter uma atividade económica estável. As medidas impostas pelos governos para a gestão desta doença e sua prevenção têm grandes consequências e repercussões em todas as áreas,

A importância da Auditoria no combate à corrupção

inclusive nos sistemas de saúde, no emprego, no crescimento económico e na proteção social (Tribunal de Contas, 2020). Um relatório da autoridade europeia reconhece um aumento no número de crimes e transmite uma série de avisos (Lopes, 2020). No relatório referido, a força policial europeia explana que entre os principais fatores que estimulam esta nova onda de criminalidade está a vasta procura por equipamentos de proteção ou medicamentos, a redução na mobilidade e no fluxo de pessoas através do território da comunidade e o aumento do teletrabalho e da dependência de sistemas de computador (Lopes, 2020).

No caso do teletrabalho, há uma motivação para crimes cibernéticos e para a fraude ocupacional (Costa, 2020). A Europol adverte que a pandemia da Covid-19 não é somente um problema de saúde pública, mas também um risco para a segurança virtual (Lopes, 2020). Esta força da autoridade alerta para o aumento do número de ataques cibernéticos contra organizações e cidadãos comuns, dado que os criminosos se aproveitam da crise pandémica para praticar aquilo que caracterizam como “ataques de engenharia social”, isto é, ciberataques que exploram a boa-fé das pessoas para benefício próprio (Lopes, 2020). O ataque cibernético mais grave registado até à data foi contra o Hospital da Universidade de Brno, na República Checa, que obrigou ao encerramento de toda a sua rede de computadores, por consequência foi necessário adiar todas as intervenções médicas urgentes e desviar centenas de pacientes para outros hospitais (Lopes, 2020).

No que diz respeito à redução de recursos, as funções de controlo são as primeiras a ter cortes financeiros, humanos e tecnológicos e assim propiciar um aumento de fraude interna (Costa, 2020). As alterações de processos e, por vezes, o seu incumprimento devido à redução de pessoal e à contenção de custos, conjugada com a pressão para manter o negócio, propicia falhas e um aumento da fraude interna e externa (Costa, 2020). A pressão para manter objetivos, em situações adversas como esta, pode incentivar os funcionários e os responsáveis da gestão a manipular a informação financeira e operacional, de modo a alcançar os propósitos pretendidos (Costa, 2020).

Para além disso, o vírus tipificou as fraudes, ou seja, modelos de fraude telefónica, fraudes no fornecimento de produtos que acabam por nunca chegar, o aproveitamento de processos de contratação pública, uma vez que estes estão mais facilitados de forma a permitir uma maior rapidez nas compras necessárias para combater o vírus ou até outros esquemas que envolvem ofertas para desinfetar e eliminar o vírus neste momento (Lopes,

A importância da Auditoria no combate à corrupção

2020; Macedo, 2020). Outro esquema de fraude são as ofertas de investimentos especulativos em ações alusivas ao Covid-19, que garantem regalias substanciais e seguras (Lopes, 2020). Os alvos são, habitualmente, empresas que tentam comprar máscaras ou outros equipamentos sanitários (Lopes, 2020). A Europol revelou que num Estado Membro, não identificado, uma empresa concedeu 6,6 milhões de euros a uma companhia de Singapura para adquirir máscaras e gel desinfetante, que nunca chegaram à entidade (Lopes, 2020).

No que diz respeito a Portugal, a Polícia Judiciária emitiu um comunicado onde alerta que a pandemia está a ser usada por muitos daqueles que se dedicam a enganar os outros via internet (e-mail, redes sociais) e SMS (*Short Message Service*) (SIC Notícias, 2020). A autoridade indicou que, há várias campanhas partilhadas com símbolos credíveis como da OMS (Organização Mundial de Saúde), UNICEF (Fundo de Emergência Internacional das Nações Unidas para a Infância) e laboratórios conhecidos, com o objetivo de contaminar os diapositivos com vírus informático e aceder aos dados pessoais (SIC Notícias, 2020). A Polícia Judiciária alertou também os mais idosos uma vez que há um grande aproveitamento por ser um grupo mais vulnerável (SIC Notícias, 2020).

Para além dos riscos de fraudes emitidos à população, há também um risco associado à gestão de recursos públicos, e neste sentido o Tribunal de Contas emitiu o relatório “Riscos na utilização de recursos públicos na Gestão de emergências (covid-19)” com o objetivo de alertar para os riscos existentes na gestão financeira de emergências. Esta necessidade advém da celeridade de respostas face à crise e apoios à população, contudo implica debilitações dos mecanismos de controlo e *accountability*, como por exemplo (Tribunal de Contas, 2020):

- Ausência de registos, supervisão;
- Não reporte de doações;
- Falta de controlo sobre a qualidade dos bens ou equipamentos;
- Diminuição da coordenação da assistência;
- Desproporcionalidade ou favorecimentos;
- Desvio de ajudas;
- Entre outros.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Estas situações podem originar desperdícios acrescidos, má gestão e corrupção, que agravam a pressão sob os recursos públicos (Tribunal de Contas, 2020). Neste sentido, o Tribunal de Contas recomendou “a elaboração de um quadro legislativo global que regule a ajuda humanitária e solidária”, com o objetivo de ampliar o risco de ocorrência face a situações semelhantes (Tribunal de Contas, 2020, p.13).

Outro risco associado à gestão dos recursos públicos compreende a eficácia do conjunto de auxílio para compensar, por exemplo, as perdas de rendimentos da população, a garantia de emprego e promoção da atividade económica (Tribunal de Contas, 2020). Os riscos associados a estas situações derivam, por exemplo (Tribunal de Contas, 2020):

- Da dificuldade de implementação;
- Não cobertura dos destinatários necessitados;
- Benefício indevido;
- Decisões derivadas de conflitos de interesses;
- Falta de tempestividade.

A atual crise obrigou, ainda, à implementação de instrumentos de incentivo à atividade económica, como por exemplo, linhas de crédito, subvenções, subsídios, benefícios/incentivos fiscais, bonificações de juros e garantias financeiras. O que significa que, acresceu mais riscos à gestão de recursos públicos dado que, esses apoios são atribuídos fora de um regime jurídico substantivo que os regule (Tribunal de Contas, 2020).

Deste modo, foi recomendado “a implementação de um processo de acompanhamento das linhas de crédito”, com o objetivo de assegurar o cumprimento dos requisitos e informação suficiente para a avaliar o seu impacto. (Tribunal de Contas, 2020, p.14). Quanto às linhas de crédito concedidas, o Tribunal de Contas identificou algumas fragilidades ao nível da monitorização por parte do Estado, ou seja, não têm sido implementados indicadores de resultados, procedimentos de recolha e análise de informação, que permitam a avaliação da eficiência na alocação de recursos financeiros públicos e eficácia das políticas (Tribunal de Contas, 2020). A implementação deste processo garante assim o cumprimento dos requisitos e informação fidedigna permite avaliar as linhas de crédito (Tribunal de Contas, 2020, p.14).

No que diz respeito à contratação pública, a área mais suscetível à corrupção, perante esta crise encontra-se propícia a favorecimentos nas adjudicações, a potenciais práticas de

A importância da Auditoria no combate à corrupção

manipulação, riscos acrescidos de fornecimentos inadequados, pagamentos indevidos e o risco de adiantamentos a fornecedores (Tribunal de Contas, 2020). Perante esta situação, de acordo com o Tribunal de Contas é necessário “promover a centralização de compras e o recurso a acordos-quadro, salvaguardar a integridade, aumentar a transparência dos processos de contratação, limitar a inflação dos preços, assegurar o controlo de qualidade e *stock* dos produtos fornecidos e reforçar os mecanismos de acompanhamento concomitante e auditoria” (Tribunal de Contas, 2020, p.17).

Situações de emergência como esta, propiciam a inexistência de referenciais adaptadas e do registo da informação contabilística específica, o que causa dificuldades na recolha da informação útil à tomada das decisões e prejudicam a transparência e fiabilidade das demonstrações financeiras (Tribunal de Contas, 2020). Desta forma, é fundamental cumprir as normas previstas para este tipo de situações e prestar informação adicional que permita justificar alguma lacuna, com o objetivo de obter uma imagem financeira fidedigna (Tribunal de Contas, 2020).

O Anexo 1 compila as normas de contabilidade com maior destaque para este tipo de situações, de acordo com diferentes referenciais contabilísticos (Tribunal de Contas, 2020). Esta informação deve fazer parte do anexo às demonstrações financeiras e dos anexos às demonstrações orçamentais (Tribunal de Contas, 2020). Do qual se devem destacar as providências relacionadas com a COVID-19 e os seus respetivos impactos em todos as situações, quer “alterações orçamentais, relatórios de gestão, entidades não abrangidas pelos regimes contabilísticos referidos no mapa, contas individuais e contas consolidadas” (Tribunal de Contas, 2020, p.22).

Ao abrigo do art.º 2º da lei n.º 54/2008, de 4 de setembro, em reunião de 6 de maio de 2020, o Conselho de Prevenção da Corrupção recomendou a todos os órgãos e entidades públicas e a todas as demais entidades, que interfiram na gestão ou controlo de recursos públicos, que:

- Garantam o controlo fundamental para assegurar a ausência de conflitos de interesses, a clareza dos procedimentos de contratação pública e a imparcialidade na execução dos contratos públicos, em particular, nas áreas da saúde e das infraestruturas;

A importância da Auditoria no combate à corrupção

- Fortalecer os meios e instrumentos fundamentais que assegurem a transparência, independência e integridade na atribuição de recursos públicos e de prestações sociais, através das plataformas digitais ou a portais de transparência.
- Assegurem a implementação de ferramentas de monitorização e de avaliação da utilização dos auxílios públicos, de acordo com o princípio da eficiência e da eficácia na aplicação de recursos públicos.
- Efetuem um controlo efetivo sobre os procedimentos de intervenção pública no Setor Empresarial e noutras Entidades Privadas beneficiárias.

1.3 Escândalos Financeiros a Nível Mundial

Segundo Elbling (2015), a última década foi marcada por circunstâncias que tiveram um grande impacto na auditoria, sobretudo com origem nos Estados Unidos da América, como é o caso da falência da “*Enron*” e da “*Arthur Andersen*”. Estes casos levaram à publicação da Lei *Sarbanes-Oxley*, que tinha como objetivo alterar a liderança das sociedades, inclusive as responsabilidades dos administradores e diretores, a regulamentação de auditorias, de modo a restabelecer a credibilidade e a confiança dos mercados (Elbing, 2015)

1.3.1 Falência da “*Enron*”

Uma das empresas em causa é a “*Enron*” Corporation, era uma empresa de energia, *commodities* e serviços dos EUA, sediada em Houston, Texas. Nos anos 90, após a desregulamentação dos mercados de energia nos Estados Unidos, a “*Enron*” desenvolveu um negócio de fornecimento de gás e energia elétrica, passou a envolver-se de forma crescente nas atividades de compra e venda de energia e de *commodities* de serviços básicos (Cyrino,2008).

De forma gradual, o negócio de *trading* foi desenvolvendo-se, e ficou em segundo plano os ativos ligados à velha economia (Cyrino,2008). Foram criados instrumentos financeiros cada vez mais sofisticados, com o objetivo de responder a um mercado cada vez mais sujeito à instabilidade (Cyrino,2008). O resultado foi um afastamento da sua base de clientes usuais e um foco quase exclusivo no acionista e nos mercados financeiros, interessados predominantemente na perspetiva de rentabilidade das ações (Cyrino,2008).

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Descobriu-se em 2001, que a empresa estava a usar lacunas contabilísticas para esconder bilhões de dólares de dívidas incobráveis, e ao mesmo tempo inflacionava os ganhos da empresa (Os 9 maiores escândalos contábeis do mundo). Em consequência, os acionistas perderam mais de 74 bilhões de dólares enquanto o preço da ação da “*Enron*” caiu de cerca de 90 dólares para menos de um dólar em, apenas, um ano (Os 9 maiores escândalos contábeis do mundo). Posteriormente, a “*Enron*” pressionou a empresa de auditoria, “*Arthur Andersen*”, a ignorar o problema (Os 9 maiores escândalos contábeis do mundo). O escândalo levou à falência da “*Enron*” e à dissolução de “*Arthur Andersen*” (Os 9 maiores escândalos contábeis do mundo).

A falência da “*Enron*” assinalou o fim de um dos mais longos ciclos de crescimento da economia norte-americana e mundial e apesar de conseguir pagar as suas dívidas não foi suficiente para que a confiança dos investidores voltasse (Bonotto, 2010). O colapso da “*Enron*” e o caos financeiro causado aos seus acionistas e funcionários originaram novos regulamentos e legislação, de forma a promover a precisão dos relatórios financeiros para empresas de capital aberto. Deste modo, foi promulgada a 30 de julho de 2002 pelo Presidente dos EUA, George W. Bush e aprovada pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados a lei *Sarbanes-Oxley* (Oliveira e Linhares, 2007; Segal, 2019).

A nova lei de reforma administrativa americana, The Sarbanes-Oxley Act, conhecida por *Sarbox* ou SOX, consiste em regras impostas aos conselheiros, diretores executivos, auditores, analistas de mercado e até aos advogados, para evitar práticas que expõem as sociedades anónimas a elevados níveis de risco (Silva & Junior, 2008).

1.3.2 Falência da “*Arthur Andersen*”

No início do ano 2000, a “*Arthur Andersen*” ocupava o seu lugar entre uma das “*Big Five*”, isto é, fazia parte das cinco maiores empresas de auditoria financeira do mundo (Soares, 31 de maio de 2005). Porém, a sua reputação sofreu um grande abalo causado pelo escândalo financeiro da distribuidora de energia “*Enron*”, da qual era responsável pela auditoria financeira das contas (Soares, 31 de maio de 2005).

A “*Arthur Andersen*” era a empresa de auditoria responsável, há dez anos, pelos balanços e pela consultoria da “*Enron*”, contudo estas duas atividades foram consideradas incompatíveis, o que colocou em causa a independência dos trabalhos de auditoria (Feigl, Rezende, Fernandes & Santos, 2006). Se, por um lado, a auditoria tinha como função

A importância da Auditoria no combate à corrupção

verificar as demonstrações financeiras da corporação de forma independente e transparente, por outro, a consultoria está diretamente relacionada à otimização de lucros e processos internos que se distanciam do dever de transparência da auditoria, ou seja, o conflito de interesses, entre estas duas áreas, constitui um dos motivos da manipulação de resultados (Feigl, Rezende, Fernandes & Santos, 2006).

Apesar disso a “*Andersen*” não deu nenhum alerta sobre os problemas na contabilidade da empresa, inclusive, dívidas milionárias escondidas em contas de empresas associadas e que não estavam incluídas no balanço (Terra e Economia,2016). Posteriormente, quando foi feito um ajuste no balanço da empresa houve uma redução de US\$ 591 milhões nos lucros acumulados de 1997 a 2000 e um aumento de US\$ 628 milhões nas dívidas (Terra e Economia,2016). O que demonstra que, os auditores ou não tinham conhecimento da fraude, o que revelaria incompetência, ou se sabiam não reportaram de modo a preservar o cliente, em detrimento de empregados, acionistas e credores da “*Enron*” (Terra e Economia,2016).

O escândalo da “*Enron*” e da “*Arthur Andersen*”, também, teve consequências no mercado de auditoria, ou seja, houve um aumento das preocupações em relação à independência dos auditores com as entidades (Glater, 2002). E as empresas de contabilidade passaram a confiar mais no trabalho de consultoria do que nas auditorias tradicionais, e suscitaram questões sobre sua capacidade de enfrentar os clientes em caso de suspeita de contabilidade incorreta (Glater, 2002).

1.3.3 Escândalos Financeiros em Portugal

A nível nacional os escândalos envolveram sobretudo bancos. Como por exemplo, o Banco Português de Negócios (BPN) e o Banco Espírito Santo (BES).

O BPN foi criado em 1993, era um banco privado em Portugal em que a sua área de negócio concentrava-se no setor da banca de investimentos. Posteriormente, foi nacionalizado, em 2008, e incorporado na Caixa Geral de Depósitos, porém, em 2011, o governo português vendeu o BPN a um banco angolano, o Banco BIC Português (Almeida, 2014).

O caso BPN engloba um conjunto de processos relacionados com vários tipos de crime como corrupção, lavagem de dinheiro e tráfico de influências, que interligaram o banco, a Sociedade Lusa de Negócios (SNL) e o Banco Insular, e originou a nacionalização do

A importância da Auditoria no combate à corrupção

banco (Almeida, 2014; Figueiras, 2017). O inspetor tributário, Paulo Jorge Silva, que participou na investigação, explicou de forma pormenorizada os negócios do Presidente do BES, José Oliveira Costa, através de *offshores*, com o objetivo de alcançar mais valias e a liquidez necessária para efetuar aumento de capital da SLN em 2000, e assim passou a ser um dos maiores acionistas daquele grupo ligado ao BPN (Almeida, 2014).

Posteriormente, em 2009, o Banco de Portugal acusou o banqueiro e mais 12 ex-responsáveis do BPN de concederem informações falsas ao supervisor bancário e por falsificarem a contabilidade do banco entre 2002 e 2007, ao mesmo tempo que encobriam a relação entre a SLN, o BPN e o Banco Insular (Figueiras, 2017). Em maio de 2015, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários condenou Oliveira Costa ao pagamento de uma multa avultada por violação do dever de prestação de informação devida aos clientes do banco, entre outras delinquências (Figueiras, 2017).

Neste caso houve vários fatores que individualmente e, em conjunto, contribuíram para a ocorrência e perpetuação da fraude (Moreira, 2017). Entre eles, o facto de os auditores não conseguirem descortinar para além dos registos contabilísticos; o Banco de Portugal não questionou as movimentações de pessoas e operações em torno do banco BPN; os bancos do sistema mantiveram-se silenciosos ao assistirem a movimentos financeiros, ou de fluxos de aplicações e a movimentação de clientes de e para o BPN; e, para além disso, os próprios clientes não estranharam as taxas de juros muito superiores às da concorrência (Moreira, 2017).

Relativamente ao BES, teve origem em 1869, com a denominação de “Caza de Cambio” e a 23 de dezembro de 1916 foi fundada a casa Bancária Espírito Santo Silva & C^a (Ramos, 2015). Após o falecimento do seu do seu socio maioritário, José Maria do Espírito Santo e Silva, a sua família transformou a empresa num Banco, e deu início à sua expansão nacional, e posteriormente a nível internacional (Santos, 2015). Com mais de 140 anos de história, o BES transformou-se num dos maiores bancos privados de Portugal, com uma abrangência tão ampla que exercia funções na banca comercial e, foi considerada a segunda maior instituição a nível de ativos líquidos, com cerca de 81M €, em março de 2011 (Santos, 2015). Em julho de 2014, o BES anunciou a existência de novas imparidades e contingências no seu balanço relativo ao primeiro semestre de 2014 com um valor total de 4,3 mil milhões de euros, que causou um prejuízo de 3,6 mil milhões de euros (Santos, 2018). Posteriormente, o Banco Central Europeu suspendeu o

A importância da Auditoria no combate à corrupção

acesso do BES às operações de política monetária, e obrigou ao reembolso integral do seu crédito de 10 mil milhões de euros num prazo de três dias (Santos, 2018). Perante esta situação o Banco de Portugal aplicou uma medida de resolução, que consistia na transferência parcial da atividade do BES para um banco de transição, ou seja, o Novo Banco, S.A (Santos, 2018). Contudo, o Banco Central Europeu notificou o BES da sua decisão de revogação da autorização para o exercício da atividade de instituição de crédito, o que implicou a dissolução e a entrada em liquidação do banco (Santos, 2018).

A resolução do banco teve um impacto relevante no crescimento da economia portuguesa, uma vez que provocou a insolvências a diversas empresas não financeiras associadas ao grupo, como por exemplo, a Portugal Telecom. Para fazer face à situação, o Estado, através do Fundo de Resolução e da banca, injetou no banco ‘bom’ (o Novo Banco) 4,9 mil milhões de euros (Guerreiro & Vicente, 2015). Todavia, os indicadores apontam que, esta resolução irá atingir a perda de 42.800 postos de trabalho (Tavares, 2018).

À vista do que foi dito anteriormente, o escândalo do BPN e o BES gerou um conjunto de clientes lesados, devido à venda não correta de papel comercial (Sebastião & Verde, 2018).

1.4 A Corrupção

A corrupção consiste num conjunto de práticas ilegais robustas e difíceis de detetar, em geral, resume-se ao exercício ilegal ou socialmente imoral por parte dos titulares de cargos públicos e dos funcionários públicos ou equiparados do poder político, administrativo, judicial e financeiro (Organismos Estratégicos do Controlo Interno da CPLP, 2011). Do ponto de vista jurídico, a corrupção está descrita na secção I do Código Penal e o artigo 372.º dita que, “o funcionário que, no exercício das suas funções ou por causa delas, por si, ou por interposta pessoa, com o seu consentimento ou ratificação, solicitar ou aceitar, para si ou para terceiro, vantagem patrimonial ou não patrimonial, que não lhe seja devida, é punido com pena de prisão até cinco anos ou com pena de multa até 600 dias” (Org et al., 2016). No entanto, também é punido por lei “o funcionário que por si, ou por interposta pessoa, com o seu consentimento ou ratificação, solicitar ou aceitar, para si ou para terceiro, vantagem patrimonial ou não patrimonial, ou a sua promessa, para a prática de um qualquer ato ou omissão contrários aos deveres do cargo,

A importância da Auditoria no combate à corrupção

ainda que anteriores àquela solicitação ou aceitação”, este ato é designado por Corrupção Passiva (Org et al., 2016).

Um marco importante ao nível do combate à corrupção, foi o reconhecimento por parte da Assembleia-Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) da necessidade de enfrentar a corrupção nos países-membros, e assim aprovou no dia 29 de setembro de 2003, a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção. Esta convenção estipula regras de anticorrupção aos países signatários (Fernandes, 2014). A data da assinatura desta convenção, 9 de dezembro, ficou assinalada como o “Dia Internacional contra a Corrupção” (Fernandes, 2014). Portugal aderiu à convenção no dia 11 de dezembro de 2003.

1.4.1 A corrupção no Mundo

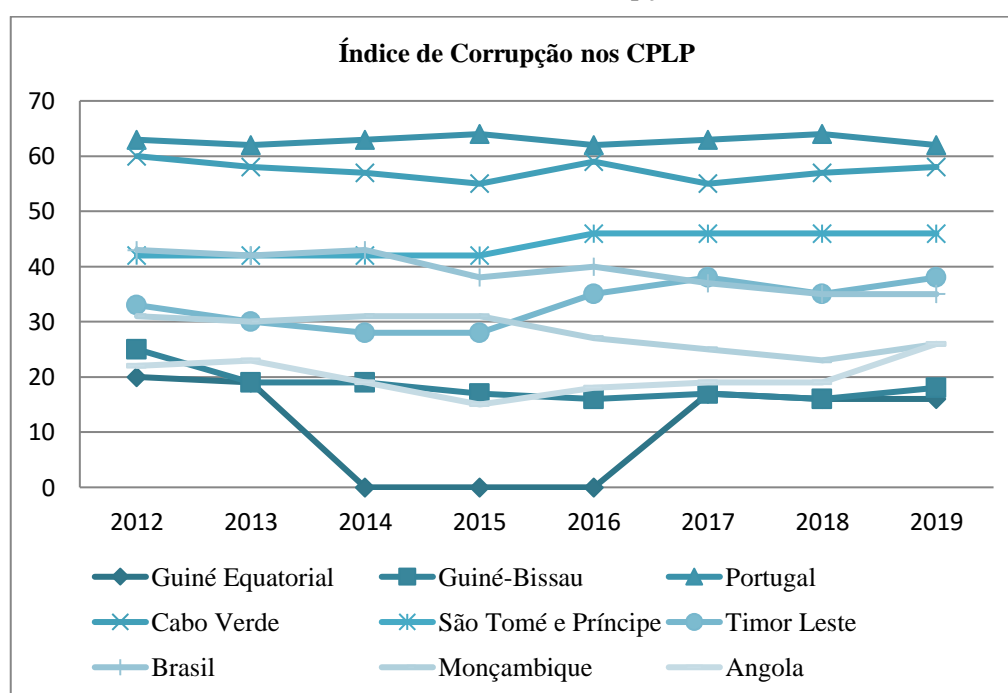
A corrupção é um problema mundial, em todas as sociedades, regimes e culturas, e sucedido em diferentes períodos da história (Sousa, 2016). Significa que, não se trata de um fenómeno restrito a um tipo de cultura ou grau de desenvolvimento, nem de um fenómeno identificável apenas em regimes democráticos (Sousa, 2016). Apesar de ser mais frequente numa democracia, dado que se trata de regimes mais abertos e escrutinados por uma comunicação social plural e interventiva (Sousa, 2016).

Índice de Perceção da Corrupção (CPI) é uma ferramenta que mede o nível de corrupção em todo mundo, isto é, analisa os níveis de corrupção no setor público de 180 países, com pontuação de zero (muito corrupto) a cem (muito transparente) (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020). De acordo com os resultados de 2019, Dinamarca e Nova Zelândia dividem o topo da tabela com 87 pontos, seguidas da Finlândia, com 86, e de Singapura, Suécia e Suíça, com 85 pontos, conforme é possível verificar no anexo 2 (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020). Contudo, mais de dois terços dos países tiveram menos de 50 pontos, com uma média de 43 (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020). Desta forma, os resultados demonstram que os países com melhor classificação no CPI são os que possuem políticas de transparência proactivas, principalmente no que se refere ao financiamento político, à regulação do lóbi e de conflitos de interesses, e a mecanismos eficientes de consulta pública (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020).

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Ao nível da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), de acordo com o gráfico em infra, o país com a melhor posição é Portugal seguido de Cabo Verde. Contudo, Portugal foi o único país que diminuiu a sua pontuação de um ano para o outro, ou seja, em 2018 fez o total de 64 pontos e 2019 fez 62 pontos (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020). Os países que obtiveram o maior aumento de pontuação de 2018 para 2019 foram Angola e Brasil com aumento de sete pontos (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020). De salientar que, entre 2014 e 2016 a organização não possuiu dados de forma avaliar o índice de corrupção da Guiné Equatorial.

Quadro 1.6. Índice de Corrupção na CPLP



Fonte: Adaptado de Transparência e Integridade – Transparency International Portugal (2020)

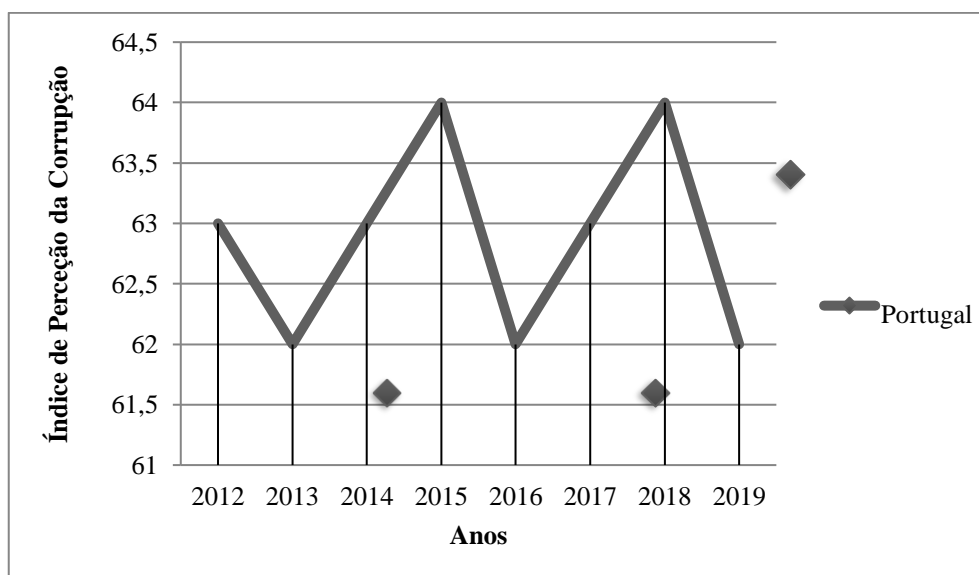
No que concerne a Portugal, a corrupção não é uma prática recente, contudo, só desde 1990 é que se tornou relevante, devido à atribuição de consideráveis verbas oriundas da União Europeia sem o acompanhamento de um sistema de fiscalização, a existência de um sistema penal lento e, por fim, o poder económico detido por sujeitos com meios de defesa muito influentes e capazes de contestar os atos realizados em qualquer investigação criminal efetuada (Cunha, Serra, & Costa, 2013).

Os dados recolhidos e analisados pela Procuradoria-Geral da República, referente a 2019, apontam para o registo de 2155 novos inquéritos por crimes de corrupção e afins. Este

A importância da Auditoria no combate à corrupção

número demonstra um decréscimo estatístico face ao ano anterior, ano em que foram registados 2586 inquéritos (República Portuguesa, 2020). Relativamente ao resultado do CPI referente a 2019, coloca Portugal abaixo da média da Europa ocidental (66) e da União Europeia (64), assim como nos anos anteriores, como se pode ver no seguinte gráfico (Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020).

Quadro 1.7. CPI de Portugal nos últimos oito anos



Fonte: Transparência e Integridade – Transparency International Portugal, 2020

O presidente da Transparência e Integridade, João Paulo Batalha, afirmou que desde 2012 Portugal está estagnado a meio da tabela europeia, sem progressos significativos no combate à corrupção (Botelho, 2019). Na sua opinião, isto verificou-se devido à acumulação de escândalos por ausência de ética na vida pública, a inoperância de uma Comissão para a Transparência no Parlamento que, em três anos não concebeu resultados ou as tentativas de controlo político sobre os Conselhos Superiores da Magistratura e do Ministério Público (Botelho, 2019). Um outro facto que pode influenciar esta estagnação é o número elevado de processos de corrupção arquivados em 2017, e o reduzido número de condenações (Botelho, 2019). Em 2017 o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC) reconheceu um total de 433 comunicações referente a crimes de corrupção e conexos relacionados com procedimentos criminais (90%) e relatórios de auditoria (5,8%), contudo das 408 comunicações efetuadas pelos tribunais 59,8% foram arquivadas (Botelho, 2018).

O Conselho de Prevenção da Corrupção, mencionado em supra, é uma entidade administrativa independente que atua junto do Tribunal de Contas, e tem como função

A importância da Auditoria no combate à corrupção

incrementar um funcionamento “de âmbito nacional no domínio prevenção da corrupção e infrações conexas, de acordo com o artigo n. °1 da Lei n. ° 54/2008. Desta forma, ao CPC compete recolher e organizar informações relacionadas com a prevenção da corrupção ativa ou passiva, acompanhar a execução dos instrumentos jurídicos e das medidas administrativas praticadas pela Administração Públicas e conceber pareceres sobre a elaboração ou aprovação de instrumentos normativos, internos ou internacionais de prevenção ou repressão (Conselho de Prevenção da Corrupção, 2018). Este Conselho colabora na aplicação de medidas internas que previnam a corrupção, por exemplo, a elaboração de códigos de conduta e no incentivo de formações dos respetivos agentes (Conselho de Prevenção da Corrupção, 2018).

O CPV elaborou um documento que identifica as diversas áreas da gestão pública mais expostas a riscos, em infra é possível verificar as fragilidades mais identificadas.

Quadro 1.8. Fragilidades na Administração Pública

Tipo de Administração	Fragilidades Identificadas			
Administração Central	Exercícios de poderes discricionários nas Forças e serviços de segurança	Gestão e manuseamento de verbas nas Forças e serviços de segurança	Gestão e manuseamento de verbas na Educação	Acumulação de funções e conflitos de interesses na área da saúde
Administração Local	Exercícios de poderes discricionários nos Municípios	Indefinição de critérios na contratação pública nos Municípios	Gestão e manuseamento de verbas nas Freguesias	Acumulação de funções e conflitos de interesses nos Municípios
Outros sob tutela pública	Controlo deficiente do exercício de poderes públicos delegados nos agentes de execução/ solicitadores	Exercício de poderes discricionários nos agentes de execução/ solicitadores	Gestão e manuseamento de verbas nas IPSSs	Acumulação de funções e conflitos de interesses nas IPSSs

Fonte: Conselho da Prevenção da Corrupção, 2018

O Exercício de poderes discricionários consiste na ausência de uma ação e decisão administrativa adequada, em troca de subornos e um controlo deficiente sobre o exercício de funções públicas de decisão individual imediata (Conselho da Prevenção da Corrupção, 2018). A gestão de bens financeiros e materiais dos serviços traduz-se num controlo deficiente dos valores monetários, bens materiais e dos serviços (Conselho da Prevenção da Corrupção, 2018). A acumulação de funções e conflitos de interesse concebida pela combinação de funções privadas com funções públicas gera conflitos de

interesses (Conselho da Prevenção da Corrupção, 2018). A indefinição de critérios, normativos e / ou técnicos, nos cadernos de encargos na contratação pública constitui um menor rigor e clareza de critérios, da objetividade e da transparência nos procedimentos de contratação pública (Conselho da Prevenção da Corrupção, 2018). O controlo deficiente do exercício de poderes públicos delegados consiste num controlo deficiente pelos serviços públicos competentes sobre as atividades de interesse público delegadas pelo Estado a entidades com um carácter privado (Conselho da Prevenção da Corrupção, 2018).

1.4.2 Medidas de mitigação à corrupção

A prevenção da corrupção tem como propósito detetar casos e antecipar o seu acontecimento, e, posteriormente, acompanhar a implementação das convenções e responsabilidades internacionais assumidas (Organismos Estratégicos do Controlo Interno da CPLP, 2011). A sociedade civil tem um papel imprescindível na mitigação da corrupção, desta forma é importante investir numa formação ampla e transversal, que promova não só a consciência dos cidadãos para tal fenómeno como também um maior envolvimento na sua erradicação (Organismos Estratégicos do Controlo Interno da CPLP, 2011).

Ao longo do tempo, o combate à corrupção tem sido cada vez mais notório na agenda política de vários países, assim como os apelos de diversos setores políticos, judiciais e, principalmente, da sociedade em geral (Cunha, Serra & Costa, 2013). Do resultado deste esforço resultam tanto medidas de prevenção como de repressão das práticas de corrupção (Cunha et al., 2013). A partir de 1990, foram aprovadas várias iniciativas ao nível internacional, motivadas, nomeadamente, pela União Europeia (UE), pelas Nações Unidas (UN) e pela da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (Gomes, 2017). Com grande preponderância em Portugal, é de salientar o *Programme of Action Against Corruption*, que foi adotado pela Comissão Europeia, em novembro de 1996, e a Convenção Relativa à Luta Contra a Corrupção, assinada em 1997 (Gomes, 2017).

Entre as diversas medidas de combate à corrupção, são de salientar as seguintes (Organismos Estratégicos do Controlo Interno da CPLP, 2011):

A importância da Auditoria no combate à corrupção

- A articulação internacional para prevenção e combate à corrupção, como o acompanhamento de acordos e convenções internacionais por todos os países da CPLP;
- A adoção de condutas de transparência e visibilidade dos processos públicos;
- O mapeamento preventivo de riscos à corrupção;
- A promoção da integridade no sector privado, com a adoção de práticas de ética e integridade;
- Incentivo para estudos e pesquisas sobre a corrupção;
- Sensibilização dos cidadãos;
- Constituição em cada país de uma organização independente que coordene as ações de prevenção da corrupção em todas as entidades públicas;
- Fortalecimento dos controlos internos.

No que diz respeito a Portugal, a CPC elaborou um questionário com o objetivo de servir de guia na avaliação dos riscos nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos, com o objetivo de contribuir para a prevenção da corrupção e infrações conexas. Com base nos resultados obtidos, o CPC aprovou a recomendação 1/2009, de 1 de julho do CPC (anexo 3), com as seguintes indicações (Conselho da Prevenção da Corrupção, 2009):

- Os órgãos dirigentes máximos das entidades gestoras de patrimónios públicos devem, no prazo de 90 dias, desenvolver planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas. Com a identificação de cada área e dos seus riscos, com base nos riscos identificados deve indicar as medidas a adotar, deve definir e identificar os responsáveis e elaborar anualmente um relatório sobre a execução do plano. Este plano e respetivo relatório devem ser emitidos ao CPC.
- Se os organismos de inspeção, controlo e auditoria que, nas suas ações, verificarem que as entidades sob o seu controlo possuem e aplicam os planos de gestão de riscos devem mencionar nos seus relatórios, bem como as razões que motivaram a não resposta do questionário.
- Realização por amostragem de visitas às entidades com o objetivo de obter informar sobre os sistemas de prevenção dos riscos de corrupção e infrações conexas.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

No dia três de setembro de 2020, foi aprovado em Conselho de Ministros a Estratégia Nacional de Combate à Corrupção 2020-2024, em que identifica sete prioridades para diminuir o nível de corrupção em Portugal, ou seja (República Portuguesa, 2020):

- Aprimorar o conhecimento, a formação e as práticas institucionais, ao nível da transparência e integridade;
- Precaver e detetar os riscos de corrupção no setor público;
- Envolver o setor privado na prevenção, deteção e repressão destas ações;
- Aumentar a articulação entre instituições públicas e privadas;
- Assegurar mecanismos legais mais eficazes e uniforme, melhorar o tempo de resposta do sistema judicial e assegurar uma punição eficaz e adequada;
- Conceber e divulgar, periodicamente, informação;
- Colaborar no plano internacional no combate à corrupção.

De acordo com a estratégia mencionada em supra, para avaliar os riscos de corrupção e suborno, é necessário elaborar planos de prevenção ou gestão de risco, que têm como base o *Ciclo de Deming*.



Figura 1.9. Ciclo de *Deming*

Fonte: Adaptado de República Portuguesa, 2020

A fase de planeamento permite identificar os riscos associados à atividade do organismo e aos seus serviços, e as medidas adequadas à prevenção (República Portuguesa, 2020). O segundo momento, a execução, consiste em executar as medidas preventivas identificadas (República Portuguesa, 2020). A verificação baseia-se na confirmação da execução das medidas preventivas (República Portuguesa, 2020). Por fim, a atuação tem como objetivo analisar a eficácia do plano de prevenção ou de gestão de riscos (República Portuguesa, 2020). Desta forma, é possível identificar serviços ou atos mais suscetíveis

A importância da Auditoria no combate à corrupção

ao suborno ou aproveitamento, desvio de fundos, favorecimento de pessoal e, até implementar medidas para reduzir os riscos (República Portuguesa, 2020).

Para assegurar a eficácia e eficiência das medidas anticorrupção é necessário a existência de um mecanismo autónomo, que associe competências e detenha poderes de iniciativa, de controlo e de sanção (República Portuguesa, 2020). Deste modo, este mecanismo deverá ser uma entidade independente, que atua em conexão com as inspeções setoriais e tem como objetivo assegurar a efetividade das políticas de prevenção da corrupção (República Portuguesa, 2020).

1.4.3 Auditoria como instrumento de combate à corrupção

O primeiro filtro para combater a corrupção pode ser considerado o Sistema de Contabilidade, uma vez que todos os fatos são contabilizados pelos Departamentos / Setores de Contabilidade (Oliveira, 2004). Posteriormente, à contabilização é efetuada uma análise de acordo, por exemplo, com a legalidade, a legitimidade, a veracidade e a idoneidade dos documentos (Oliveira, 2004). Desta forma, a auditoria tanto na área pública como na área privada testa a eficiência e a eficácia do controlo patrimonial, com o objetivo de atestar a sua validade sobre determinado dado.

O forte crescimento de atos fraudulentos ao longo das três últimas décadas veio a impulsionar o âmbito de intervenção mais alargado por parte dos auditores forenses (Roque, 2013). O que desperta um maior reconhecimento social a esta atividade (Roque, 2013). Entende-se por auditoria forense a ciência que possibilita aglomerar e apresentar informações financeiras, contabilísticas, jurídicas, administrativas e fiscais, de forma a ser aceite por um tribunal contra infratores de crimes económicos, como por exemplo, a corrupção administrativa, fraude contabilística, crime de seguro, lavagem de dinheiro e terrorismo (Cano & Castro, 2004). Assim, este tipo de auditoria pode ser considerado um suporte para a auditoria tradicional (Cano & Castro, 2004).

Os EUA têm uma classe de profissionais especialistas em análise de fraudes, independente dos auditores financeiros, e que se designa de *Certified Fraud Examiners* (CFE), da qual a certificação é titulada pela ACFE (Xavier, 2020). Há ainda uma outra classe, com menor dimensão, em que os profissionais são denominados por *Certified Forensic Accountants* (CFA), e a certificação é titulada pelo *American College of Forensic Examiners Institute* (ACFEI) (Xavier, 2020). Para além destas duas classes,

A importância da Auditoria no combate à corrupção

existe ainda outra de auditores forenses, em que a especialidade é conferida pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (Xavier, 2020). Ao nível da UE ainda não existe um reconhecimento oficial do auditor forense como profissão, apenas existe um organismo antifraude, o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) (Xavier, 2020). Com aptidões para investigar casos de fraude e de corrupção e outras irregularidades financeiras que possam afetar os interesses da EU (Xavier, 2020).

No que diz respeito a Portugal, a auditoria forense não é reconhecida social e institucionalmente, isto significa que não existe a designação de auditor forense, nem o reconhecimento desta categoria profissional (Xavier, 2020). Mas estas tarefas são praticadas no âmbito de várias profissões, como por exemplo, a Polícia Judiciária, o Tribunal de Contas, os ROC, a Inspeção Geral das Finanças, o Setor Bancário e os Administradores de Insolvência (Xavier, 2020). Contudo, este tipo de auditoria ganhou mediaticidade quando o governador do Banco de Portugal divulgou que tinha solicitado uma auditoria forense, conduzida pela *PricewaterhouseCoopers* (PwC), ao Banco Espírito Santo (Cavaleiro, 2014).

Ao relacionar o índice de corrupção, mencionado anteriormente, com o número de auditores, verifica-se que nos países onde os índices são menores há uma maior preocupação com a prevenção, como por exemplo o caso da Dinamarca e a Holanda, países que têm cerca de 100 auditores para cada 100.000 habitantes (Hening, 2019). Ao contrário destes países, o Brasil conta com um dos mais elevados índices de corrupção e possui cerca de oito auditores por 100.000 habitantes, 12.800 auditores no total (Hening, 2019). Ou seja, para o Brasil alcançar os níveis de transparência de Dinamarca e da Holanda necessita de cerca de 160.000 auditores (Hening, 2019).

2 METODOLOGIA

Após o enquadramento teórico abordado nos primeiros capítulos, fundamentado numa revisão de literatura (artigos, livros, revistas técnicas, informação disponibilizada pelos organismos envolvidos etc.), pretende-se dar resposta à questão inicial de “Qual é a importância da auditoria no combate à corrupção?”. Para tal, a metodologia aplicada no desenvolvimento do trabalho empírico passou por uma análise quantitativa de conteúdo de um formulário.

2.1 Procedimento de recolha de dados e estrutura do formulário

Para a realização deste estudo foi utilizado uma metodologia quantitativa através do formulário do *Google Docs*, que se encontra nos anexos deste trabalho (apêndice 1), posteriormente, o tratamento dos dados foi realizado na folha de cálculo do *Microsoft Excel* e com recurso ao software estatístico IBM® SPSS Statistics® versão 25.0.

A aplicação do questionário foi submetida de forma direta e indireta, isto é, através de grupos de auditoria em plataformas digitais, com a colaboração do orientador do presente trabalho. De salientar que este formulário é, apenas, direcionado aos profissionais de auditoria e aos estudantes desta área, assim todos os inquiridos foram previamente informados do objetivo do estudo, e assumiram a sua participação voluntária. Foi também assegurado os princípios da Declaração de Helsínquia assim como o anonimato e confidencialidade dos dados recolhidos.

O formulário realizado está dividido em três categorias: na informação geral, nas questões direcionadas aos profissionais de auditoria e nas destinadas aos estudantes desta área. Quanto à forma, foram elaborados três tipos de questões: questões fechadas, em que se expõe aos inquiridos uma listagem de respostas possíveis de entre as quais deverão escolher a(s) que se assemelha(m) à resposta que quer dar; questões abertas em que o indivíduo responde às questões com as suas palavras; semifechadas, em que possibilita aos inquiridos outra resposta para além das evidências.

2.2 Caraterização da amostra

Após a análise dos 75 questionários válidos recolhidos, numa população de 110 estudantes e profissionais, concluiu-se que a maioria dos inquiridos desenvolve as suas atividades (quer como estudante quer como auditor) em Portugal (58,67%).

Tabela 2.1. Caraterização demográfica

País	Frequência	Percentagem
Angola	8	10,67%
Brasil	22	29,33%
Moçambique	1	1,33%

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Portugal	44	58,67%
Total	75	100%

Fonte: Própria Autoria (2020)

Todavia, é de salientar a percentagem relevante de inquiridos que desempenham as suas atividades no Brasil (29,33%).

Como foi dito em supra, este questionário é direcionado a estudantes e profissionais de auditoria, e é possível verificar uma maior predominância de profissionais de auditoria. Ou seja, a maioria dos inquiridos (54,67%) são profissionais de auditoria e 45,33% são estudantes desta área. Deste modo, é possível afirmar que o número de respostas às duas categorias é equivalente.

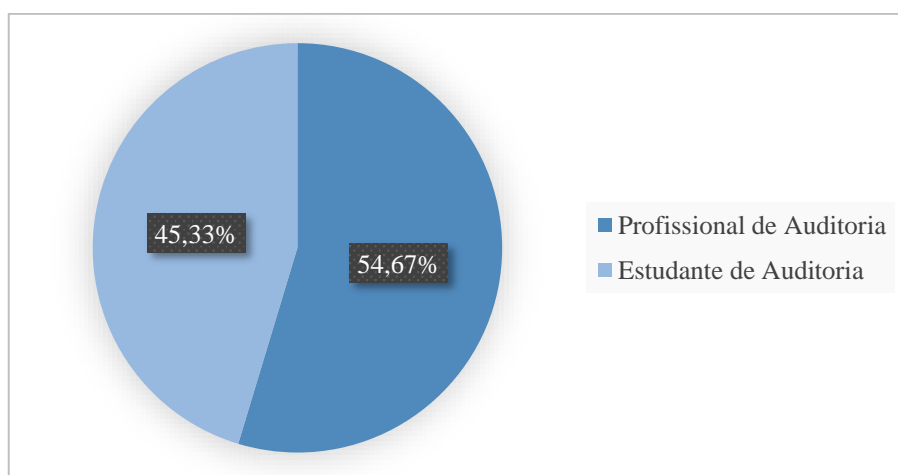


Figura 2.2. Caracterização da atividade no ramo de auditoria

Fonte: Própria Autoria (2020)

Contudo, há que realçar 14,67% dos inquiridos responderam a questões direcionadas simultaneamente aos profissionais e aos estudantes, o que significa que há profissionais que continuam a investir no seu conhecimento.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

3.1 Análise das respostas dos Profissionais de Auditoria

Da análise dos questionários aplicados aos Profissionais de Auditoria, com o objetivo de analisar a opinião dos auditores relativamente ao reporte de informação e ao *feedback* que recebem, foi possível verificar que a utilização de ferramentas de visualização dinâmica para a elaboração de relatórios de auditoria são uma prática bem recebida nas organizações. Esta informação é importante uma vez que, estas ferramentas dinâmicas podem motivar o interesse de todas as partes e, por consequência, valorizar e ajudar na elaboração destes relatórios e prevenir a ocorrência de fraude. Também foi possível aferir que 58,54% dos inquiridos acredita que estes trabalhos contribuem para a valorização da ética.

Grande parte dos profissionais de auditoria (58,54%) desenvolve as suas atividades no sector público, como é possível ver na figura em infra:

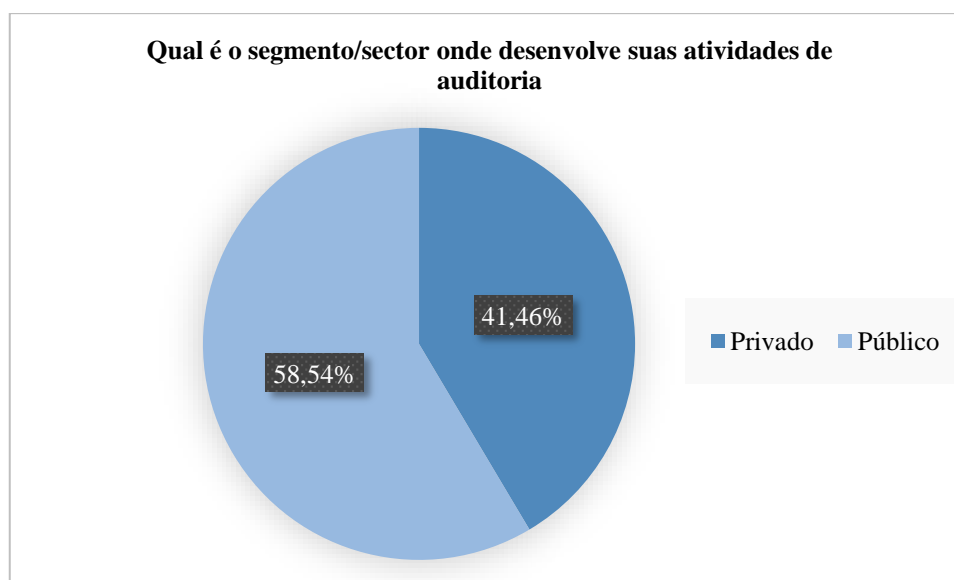


Figura 3.1. Percentagem de inquiridos no sector público e privado

Fonte: Própria Autoria (2020)

Relativamente à experiência dos profissionais, podemos constatar que uma grande parte atua em auditoria há mais de 10 anos (39,02%), conforme se pode ver na seguinte figura:

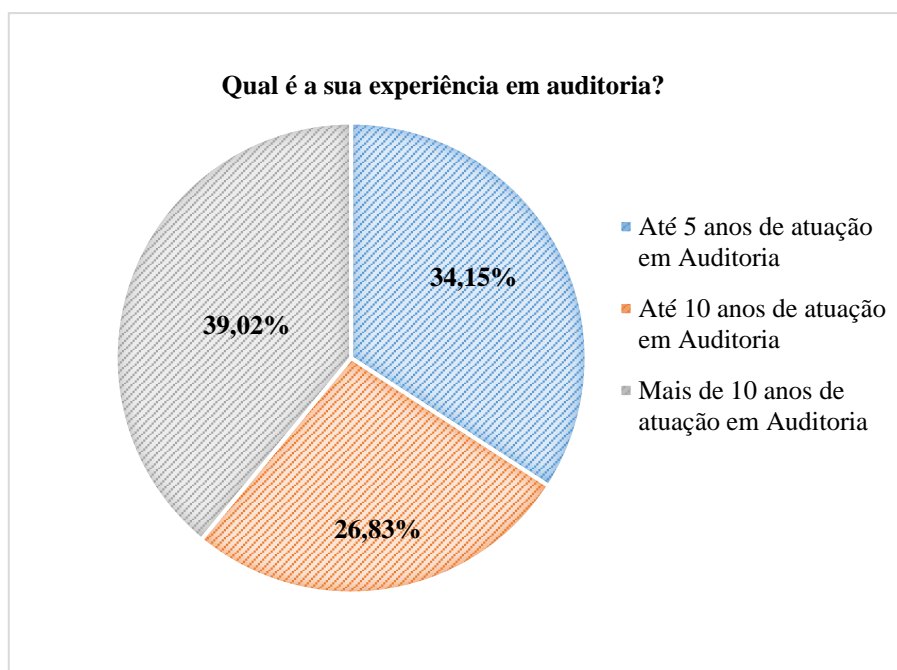


Figura 3.2. Experiência dos Profissionais em Auditoria

Fonte: Própria Autoria (2020)

Contudo, ao analisar o gráfico podemos verificar que há também uma grande parte de inquiridos com menos de 5 anos de experiência em auditoria, o que torna o formulário bastante diversificado.

Quanto à composição das equipes de auditoria destes profissionais, é possível afirmar que quase metade destes profissionais (41,46%) tem na sua equipa mais de 10 auditores.

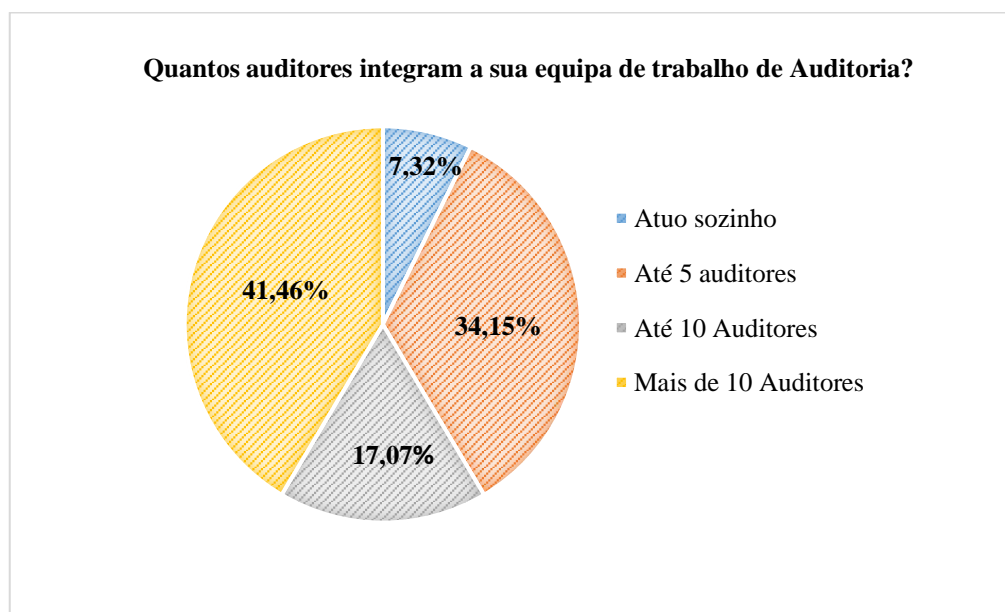


Figura 3.3. Composição de equipas de auditoria

Fonte: Própria Autoria (2020)

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Relativamente aos reportes dos trabalhos de auditoria, as respostas dadas pelos inquiridos são diversas, contudo, conforme o gráfico infra, é possível afirmar que há um maior reporte aos Presidentes (31,7%).

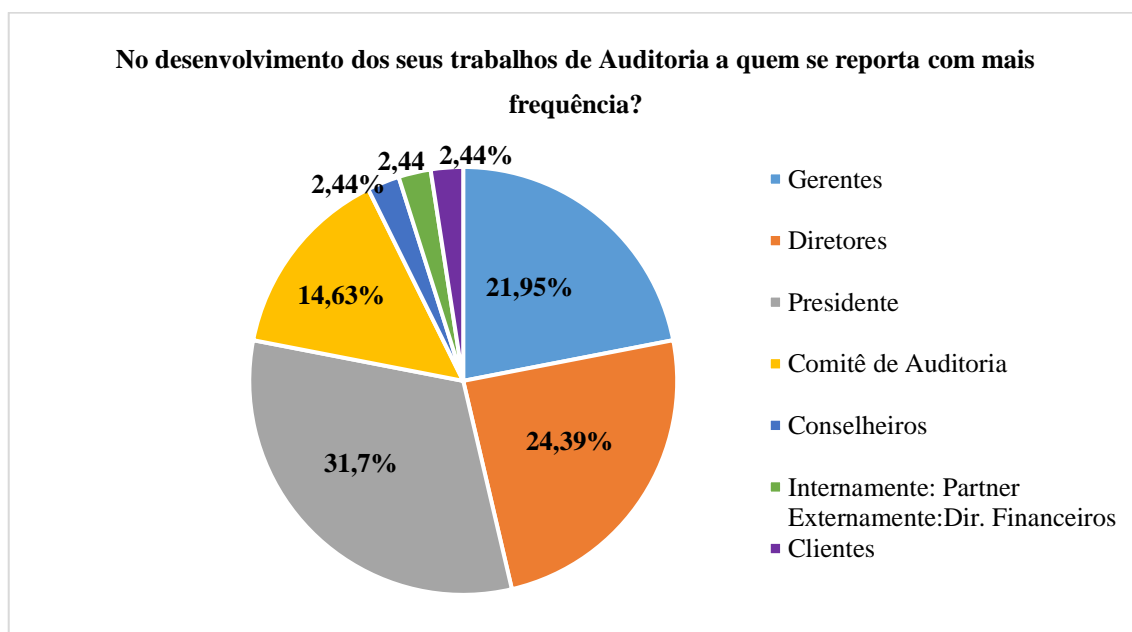


Figura 3.4. Reporte dos trabalhos de Auditoria

Fonte: Própria Autoria (2020)

No que diz respeito à recetividade dos relatórios de auditoria com utilização de ferramentas de visualização dinâmica, é possível afirmar que a maioria dos inquiridos (56,1%) concorda com tal afirmação. E, apenas, 19,51% dos indivíduos considera que estas não são aplicáveis.

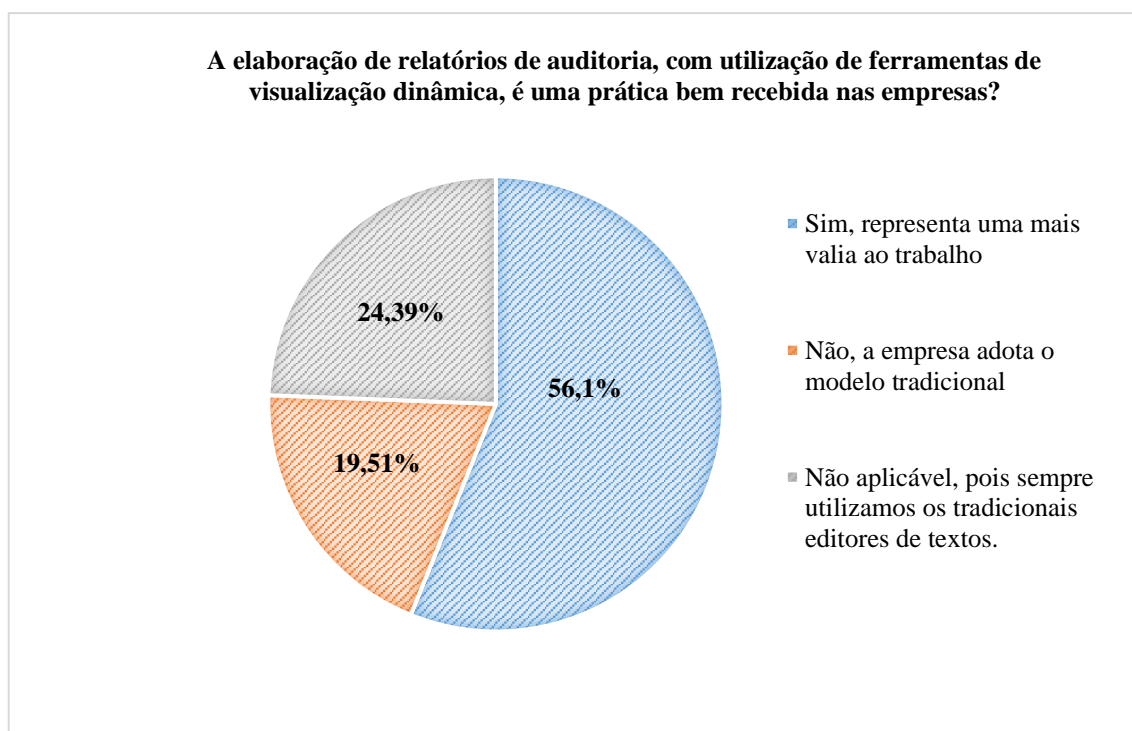


Figura 3.5. Recetividade dos relatórios de auditoria com utilização de ferramentas de visualização dinâmicas

Fonte: Própria Autoria (2020)

Tal como foi dito anteriormente, a utilização destas ferramentas dinâmicas podem ser um importante combate à corrupção, dado que é um método mais alusivo e assim incentiva o interesse por todas as partes relacionadas.

Quanto ao impacto dos trabalhos de auditoria na gestão estratégica das organizações, apenas 4,88% dos profissionais de auditoria inquiridos considera que os trabalhos de auditoria têm um baixo impacto na gestão estratégica das organizações. Ao contrário da grande maioria (51,22%) que considera que estes trabalhos têm um alto impacto na gestão estratégica.

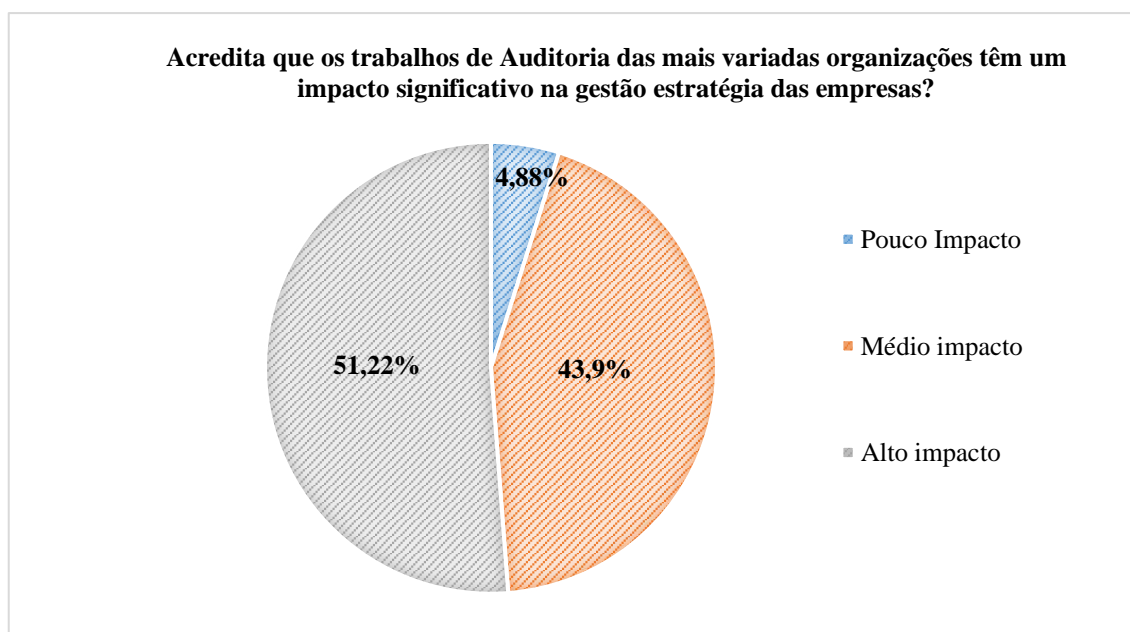


Figura 3.6. Opinião dos auditores quanto ao impacto dos trabalhos de auditoria na gestão estratégica

Fonte: Própria Autoria (2020)

No que diz respeito ao contributo dos trabalhos de auditoria para a valorização da ética no mundo corporativo, 58,54% dos inquiridos acredita que contribuem de forma significativa. Contudo, é de realçar que, conforme o gráfico infra, 34,14% considera que os trabalhos de auditoria contribuem de forma mediana para a valorização da ética nas organizações.

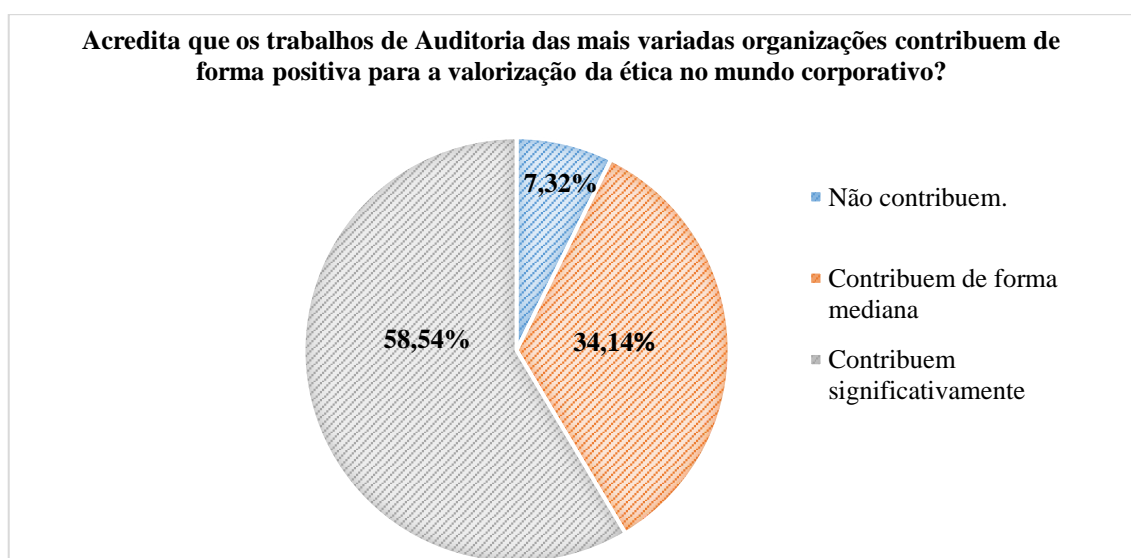


Figura 3.7. Opinião dos auditores sobre o contributo dos trabalhos de auditoria para a valorização da ética no mundo corporativo

Fonte: Própria Autoria (2020)

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Relativamente à opinião dos auditores quanto às causas da fraude, é possível afirmar que grande parte dos profissionais (31,71%) considera que as poucas auditorias justificam a maior dos causos fraudulentos. Contudo, 21,95% dos auditores é da opinião que os erros humanos, devido à falta de conhecimento são as maiores causas de fraude.

A - Poucas auditorias internas

B - Sistema Fiscal

C- Falhas nos Sistemas Informáticos

D- Erros Humanos, devido à falta de conhecimento

E - Falhas na gestão

F- Controlos Internos fracos e problemas de integridade

G-Fragilidades nos controlos associadas a uma cultura organizacional que não seja firme em disseminar conceitos de integridade aos colaboradores.

H - Certeza da impunidade

I - Caráter, Índole e Oportunidade

J - *Managemente override of controls*

K - Comportamental

L - Processos mal desenhados e intenção

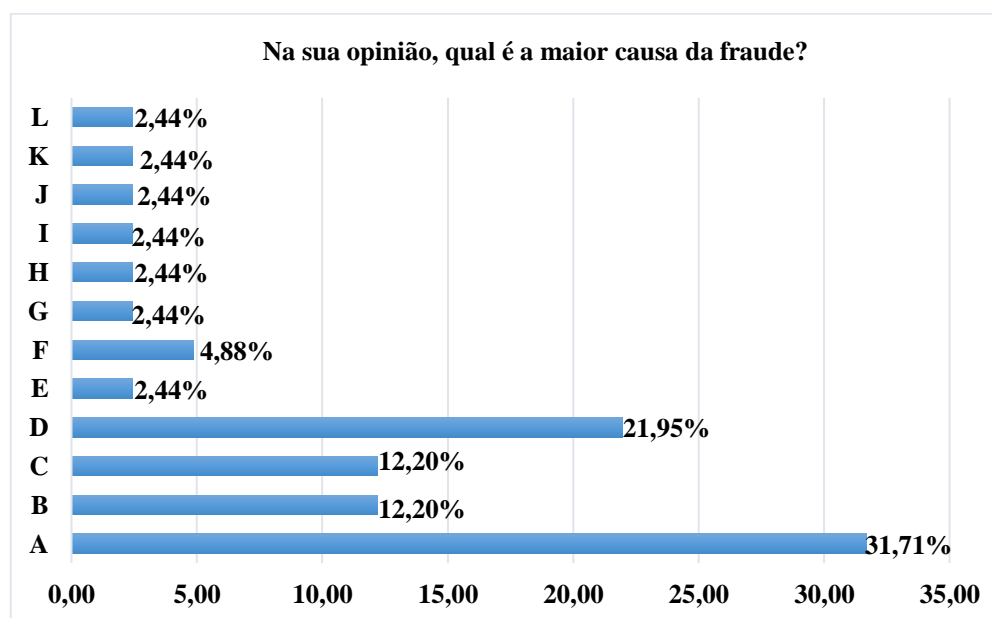


Figura 3.8. Opinião dos profissionais de auditoria quanto às causas da fraude

Fonte: Própria Autoria (2020)

3.2 Análise das respostas dos Estudantes de Auditoria

No que concerne à análise dos questionários aplicados aos Estudantes de Auditoria, de modo a identificar se a fraude e corrupção são temas abordados no decorrer das aulas, foi possível apurar, tal como se segue, que estes são alertados para as fragilidades das fraudes e que na sua opinião as auditorias frequentes são a melhor forma de prevenção.

A grande maioria dos estudantes de auditoria (86,67%) considera que a ética é um tema abordado, com ênfase, nas cadeiras lecionadas, como é possível ver na figura em infra:

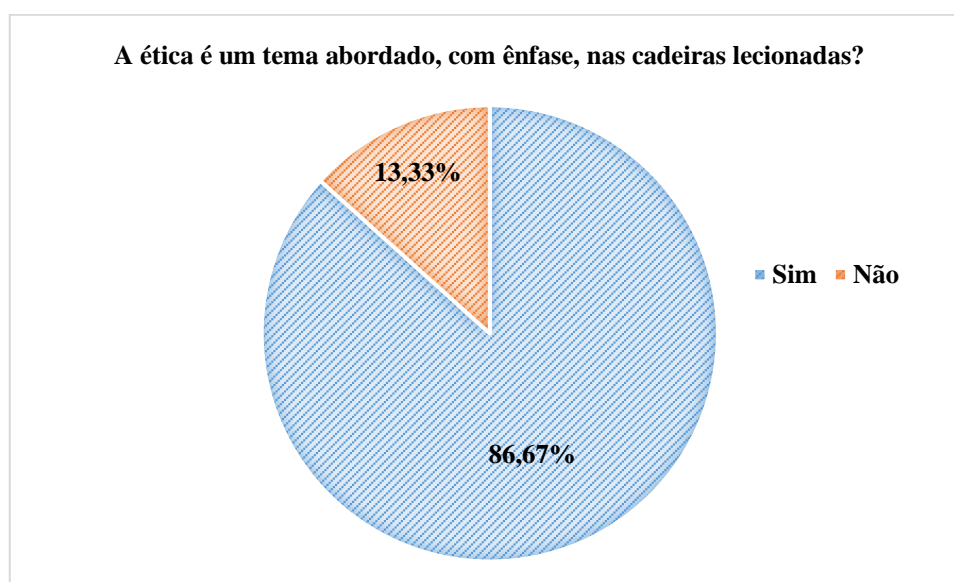


Figura 3.9. Abordagem do tema ética nas cadeiras lecionadas

Fonte: Própria Autoria (2020)

Esta abordagem no ensino pode indicar um modo de combate à corrupção, uma vez que o CPI de Portugal se mantém estagnado derivado da ausência de ética.

De realçar que 86,67% dos estudantes de auditoria consideram que são alertados para as fragilidades das fraudes e para as suas causas, conforme é possível verificar na figura em infra:

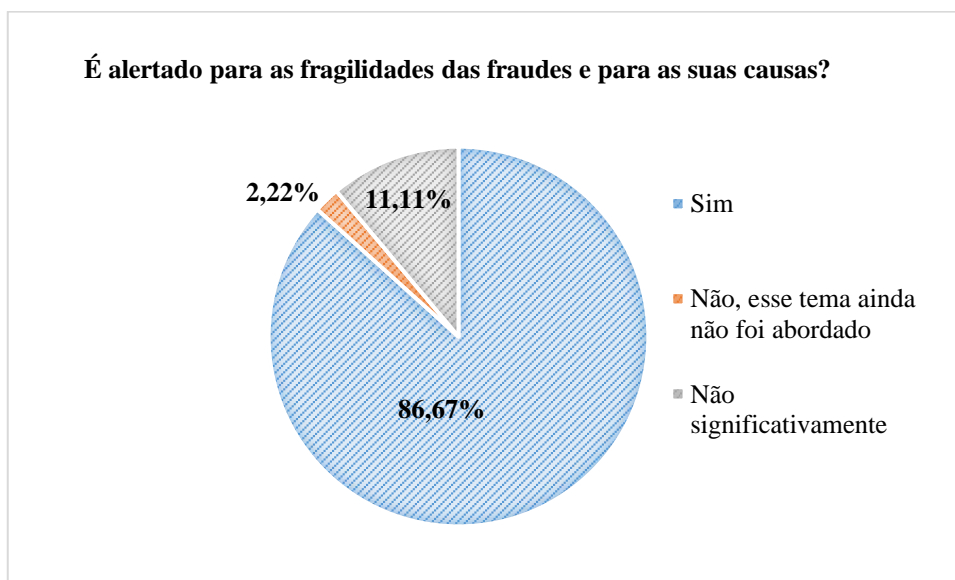


Figura 3.10. Alerta para as fragilidades das fraudes e para as suas causas

Fonte: Própria Autoria (2020)

Este alerta é fundamental dado que a sociedade civil tem um papel imprescindível na mitigação da corrupção. Logo, este alerta no ensino pode gerar uma sensibilidade para identificar as causas da fraude nos futuros auditores.

Relativamente à forma de prevenção da corrupção, 66,67% dos estudantes é da opinião que as auditorias são a melhor forma de prevenir a corrupção.

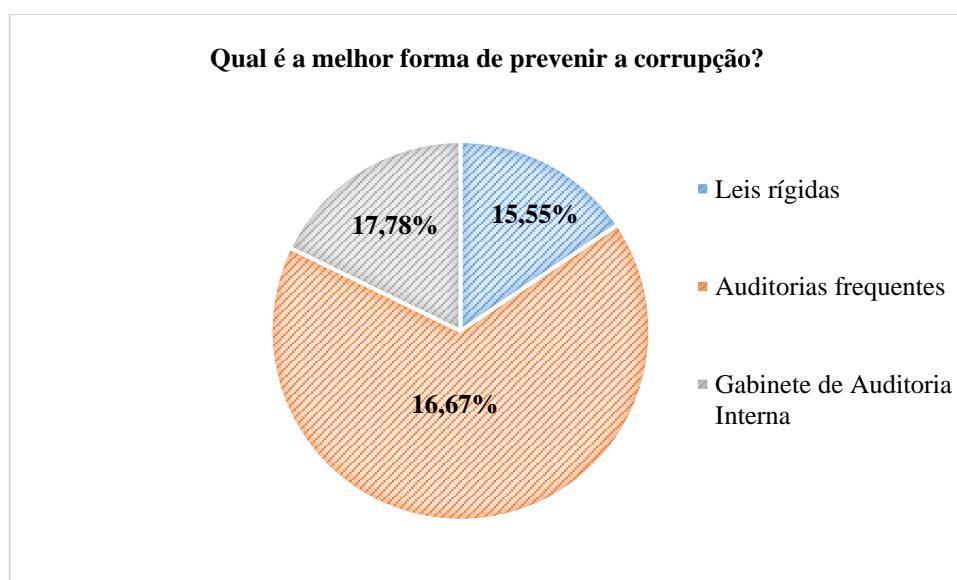


Figura 3.11. Opinião dos estudantes de auditoria quanto à forma de prevenção da corrupção

Fonte: Própria Autoria (2020)

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Tal como os profissionais de auditoria, uma grande percentagem (31,11%) dos estudantes desta área consideram que a maior causa de fraude são as poucas auditorias. Contudo, 28,8% dos inquiridos são da opinião que o sistema fiscal em vigor é uma das maiores causas de fraude, ao contrário dos profissionais (21,95%) que considera que erros humanos, derivados da falta de conhecimento propiciam a fraude.

A - Poucas auditorias internas

F- Ganho pessoal

B - Erros Humanos, devido a falta de conhecimento

G- Ambiente pouco controlado

C - Sistema Fiscal

H - Pouca vigilância

D - Falhas nos Sistemas Informáticos

I - A vontade da obtenção de vantagens ou ganhos indevidos

E - Falhas na governança

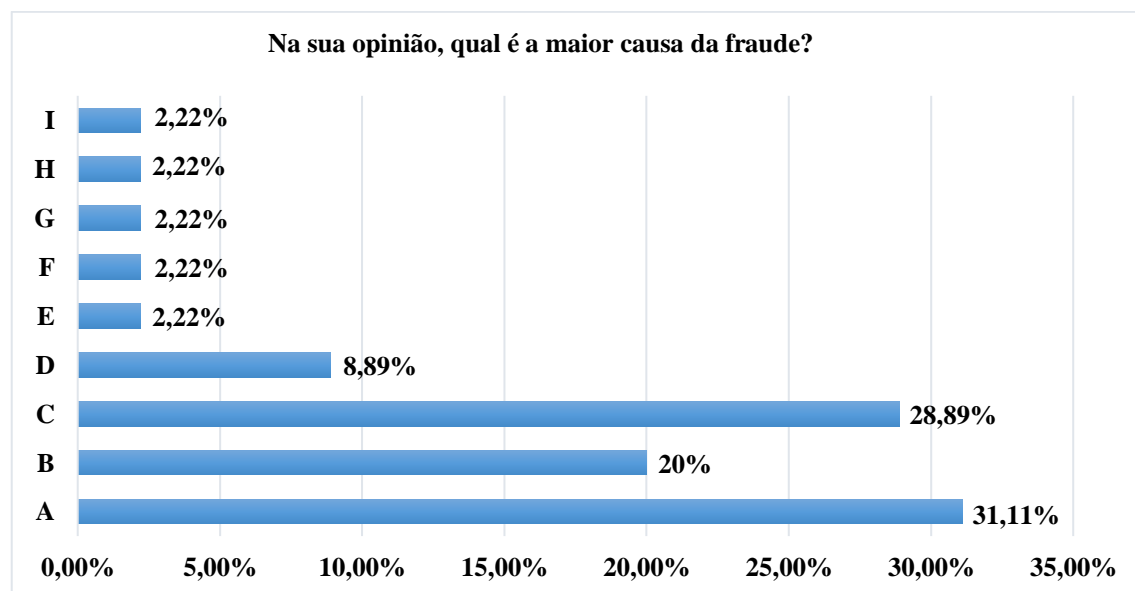


Figura 3.12. Opinião dos estudantes de auditoria quanto às causas da fraude

Fonte: Própria Autoria (2020)

3.3 Discussão de resultados

O presente trabalho de investigação permitiu apurar o impacto dos trabalhos de auditoria no combate à corrupção, assim como o modo como os estudantes desta área são alertados para este tipo de temas. O estudo pretendeu fazer evidência às determinantes/características de cada auditor, nomeadamente, o país onde desenvolve as suas atividades, o seu sector de atuação, a sua experiência e o número de elementos que

A importância da Auditoria no combate à corrupção

integram a sua equipa de auditoria. Consequentemente, a amostra foi composta por inquiridos de diferentes países, pelo que nos permitiu recolher informação associada a diferentes experiências vivenciadas em territórios e sociedades distintas.

Como tal, a análise dos questionários indica que os trabalhos de auditoria nas mais variadas organizações, quer públicas quer privadas, têm um impacto significativo na gestão estratégica das empresas, ou seja, se as decisões dos gestores, tendencialmente, forem tomadas tendo por base a apreciação dos auditores, é possível garantir uma maior fiabilidade e confiança na gestão. Assim, podemos constatar que quando a auditoria é utilizada de forma estratégica constitui um excelente instrumento de gestão. Este encontro entre auditoria e gestão, na opinião de 92,68 % dos auditores inquiridos, contribui de forma positiva para a valorização da ética no mundo corporativo. E, consequentemente, para a diminuição dos acontecimentos de fraude, dado que na opinião de 31,71% dos auditores inquiridos estas situações acontecem devido à falta da auditoria interna.

Há que realçar que a efetividade das ações de auditoria se materializa no momento em que as recomendações propostas pelos auditores são recebidas e implementadas pelos gestores das unidades auditadas. Em sociedade mais desenvolvidas, em que as leis vinculadas a auditoria e ao controlo interno são mais rigorosas existe o fator da obrigatoriedade de acatar na íntegra o relatório dos auditores.

É ainda de destacar que, tendencialmente, a ética é um tema abordado com ênfase nas cadeiras lecionadas assim como a fraude, o que pressupõe uma consciencialização dos estudantes e futuros auditores sobre a corrupção. E por consequência, uma maior predisposição para as fragilidades deste tema, dado que 31,11% dos estudantes inquiridos são da opinião que as poucas auditorias internas estão subjacentes aos casos de fraude.

CONCLUSÃO

Ao longo dos anos a auditoria tem alcançado uma importância crescente na sociedade, em consequência de casos fraudulentos que se tornaram públicos, como é o exemplo da falência da empresa “Enron”, da “Arthur Andersen” e, concretamente em Portugal, o caso do BPN e o do BES. O reconhecimento, por parte da sociedade, da importância da auditoria reflete-se na exigência por parte dos gestores e com a multiplicidade dos casos de fraude em Portugal.

Com a análise aos acontecimentos referidos anteriormente assim com toda a revisão de literatura, comprovou-se a que a sociedade está cada vez mais atenta a casos de corrupção, em virtude da facilidade na obtenção de informação através das redes sociais. Esta consciencialização da sociedade torna as situações de fraude mais mediáticas, o que contribui para o aumento da investigação por parte das entidades competentes, e possível prevenção. Esta pressão e interesse da sociedade revela a necessidade de desenvolvimento de procedimentos de auditoria mais rigorosos, de forma a atestar a veracidade dos acontecimentos.

Pressupõe-se ainda que a auditoria não está totalmente adequada, de forma preventiva, para situações adversas, como é o caso da conjuntura que se vive atualmente provocada pela pandemia. Tal como comprova o relatório que o Tribunal de Contas emitiu sobre “Riscos na utilização de recursos públicos na gestão de emergência (covid-19)” em que evidenciou algumas limitações nos mecanismos de controlo e *accountability*, como por exemplo, a ausência de registos e supervisão, dado que a maioria dos trabalhadores estão em regime de teletrabalho.

Com o presente trabalho foi possível constatar que, as normas de auditoria estão ainda estipuladas em procedimentos de auditoria tradicionais, que faziam sentido quando o volume de dados disponível era reduzido. Neste momento, com o aumento do volume de informação, os procedimentos de auditoria não acompanham a sua progressão nem a evolução do mundo digital, como é o caso da utilidade da inteligência artificial.

Após a análise do formulário dirigido aos estudantes e profissionais de auditoria, com o objetivo de responder à questão “Qual é a importância da auditoria no combate à corrupção?”, pressupõe-se que grande parte dos auditores acreditam que os trabalhos de auditoria têm um impacto significativo na gestão estratégica das empresas e que

A importância da Auditoria no combate à corrupção

contribuem de forma positiva para a valorização da ética no mundo organizacional. Relativamente aos questionários direcionados aos estudantes, verificou-se que a ética é um tema abordado com ênfase nas cadeiras lecionadas assim como a fraude, o que indica uma consciencialização dos estudantes sobre a corrupção.

Em suma, os formulários dirigidos aos auditores e aos estudantes ratificaram a importância da auditoria no combate à corrupção. Em linhas gerais estes formulários confirmaram a importância da auditoria no combate à corrupção e a relevância da ética no percurso académico dos estudantes de auditoria. Assim, a metodologia revelou-se o instrumento adequado para a presente tese, dado que foi possível responder à questão “Qual é a importância da auditoria no combate à corrupção?”

A auditoria apresenta-se importante no combate à corrupção uma vez que, atesta a legalidade, legitimidade, veracidade e idoneidade dos acontecimentos, enquanto promove simultaneamente a transparência de todo o processo. Um fator concordante desta afirmação é a relação entre o índice de corrupção e o número de auditores, isto é, o índice de corrupção apresenta-se, tendencialmente, mais positivo nos países onde existem mais auditores por número de habitantes. A título de exemplo temos o caso da Dinamarca, com cerca de 100 auditores por 100.000 habitantes, que ocupa o primeiro lugar no índice de perceção da corrupção, enquanto que o Brasil, com apenas oito auditores por cada 100.000 habitantes, ocupa um lugar mais desfavorável.

Assim, este índice demonstra que o nível de investimento em procedimentos de auditoria e nos respetivos profissionais constitui uma forma eficaz de combate à corrupção, e por sua vez confere aos governantes e gestores uma maior confiança por parte da sociedade, uma vez que a sua linha de atuação se torna mais transparente e menos ambígua. Torna-se imprescindível combater a corrupção uma vez que esta constitui uma porta de entrada à violação de direitos humanos, uso indevido de recursos públicos e favorecimento inadequado de indivíduos.

De forma a dar continuidade às conclusões retiradas deste estudo, percebe-se uma oportunidade de abordar, quer de forma prática quer teórica, a aplicação da inteligência artificial nos procedimentos de auditoria. Tendo em vista que um dos temas mais atuais é pandemia, seria interessante analisar estudos e aprofundamentos relativos aos procedimentos utilizados pelas equipas de auditoria, nos trabalhos relativos às

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Demonstrações Financeiras, de modo a aumentar a eficácia e eficiência, quer nas entidades públicas quer privadas, e principalmente perceber se evidenciam as providencias relacionadas com a COVID-19 e os seus respetivos impactos. Cabe realçar que esse estudo está plenamente alinhado com a visão do mundo corporativo, atualmente muito focado em questões ambientais, sociais, e de governação (ESG), pois as respostas obtidas nos questionários indicam que a auditoria, se utilizada de forma estratégica, é um excelente instrumento de gestão que efetivamente combate a corrupção e, melhora a qualidade de vida da sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, B. (2005). Análise comparativa das filosofias de auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças*. 16ª Edição.
- Almeida, B. (2014). *Manual de auditoria financeira – uma análise integrada baseada no risco* (1ª Edição). Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, B. (2019). *Manual de Auditoria Financeira. Uma análise integrada baseada no risco*. 3ª edição. Lisboa: Escola Editora.
- Almeida, F. (2014). *Custos e Benefícios da Lei Sarbanes – Oxley. O Caso BPN*. Tese de Mestrado em Auditoria e Fiscalidade. Faculdade de Economia e Gestão – Universidade Católica Portuguesa. Acedido em 25 de abril de 2020, em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16999/1/TFM%20Filipe%20Almeida%20.pdf>
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. Disponível em: http://www.silabo.pt/Conteudos/8216_PDF.pdf
- Alves, D. (2015a). *Estudo da Natureza e das Motivações da Fraude*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. Instituto Superior de Barcelos. Barcelos. 96 pp.
- Araj, F. (2015). *Reagindo ao Risco de Fraude. Explorando a Posição da Auditoria Interna*. Acedido a 10 de outubro de 2020, em: https://www.ipai.pt/fotos/gca/foundation_cbok_responding_to_fraud_risk_portuguese_1502743177.pdf
- Araújo, A. (2016). *Responsabilidade Social e Ética dos Auditores na Detecção e Prevenção de Fraude*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Politécnico do Porto. Porto. 91 pp.
- Bonotto, P. (2010). *As fraudes contábeis da “Enron” e Worldcom e seus efeitos nos Estados Unidos*. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis. Faculdade de Ciências Contábeis e Atuariais - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul. Acedido em 28 de fevereiro de 2020, em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27203/000763834.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Botelho, L. (2018, 7 de maio). Quase dois terços dos processos por corrupção foram arquivados em 2017. *Público*. Acedido a 7 de dezembro de 2020, em: <https://www.publico.pt/2018/05/07/politica/noticia/quase-dois-tercos-dos-processos-por-corrupcao-foram-arquivados-em-2017-1827374>
- Botelho, L. (2019, 6 de janeiro). Portugal abaixo da média europeia na tabela de perceções da corrupção. *Público*. Acedido a 23 de maio de 2020, em: <https://www.publico.pt/2019/01/29/politica/noticia/portugal-abaixo-media-europeia-tabela-percepcoes-corrupcao-1859762>
- Brasiliano A. (2015). *Gestão de Risco de Fraude – Fraud Risk Assessment*. São Paulo: Sicurezza Editora.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

- Cano, M. e Castro, R. (2014). *Auditoria Forense*. Instituto de Auditores Internos de la República Dominicana, Inc. Acedido a 26 de dezembro de 2020, em: <https://docplayer.es/750914-Auditoria-forense-auditoria-forense-por-miguel-antonio-cano-c-y-rene-mauricio-castro-v-i-generalidades.html>
- Carvalho, P. (2015). *A importância crescente da auditoria interna na monitorização dos riscos nas empresas de transportes rodoviários de passageiros urbanos em Portugal Continental*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Análise Financeira. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa. 103 pp.
- Cavadas, J. (2016). *Os riscos associados a um processo de Auditoria Financeira*. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Cavaleiro, D. (2014, 18 de agosto). O que é uma auditoria forense? *Jornal de Negócios*. Acedido a 23 de dezembro de 2020, em: <https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/banca---financas/detalhe/o-que-e-uma-auditoria-forense>
- Cyrino, A. (2008). Artigo – “Enron”: As lições do fracasso. Acedido em 28 de fevereiro de 2020, em: <https://exame.abril.com.br/negocios/artigo-”Enron”-as-licoes-do-fracasso-m0058989/>
- Conselho da Prevenção da Corrupção (2009). *Recomendação do CPC, de 1 de julho de 2009 sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas*. Lisboa. Acedido em 7 de dezembro de 2020, em: https://www.ama.gov.pt/documents/24077/28645/Recomendacao_n1_2009.pdf/90d38536-53d6-4e9a-b4a5-c0581847bdc1
- Conselho da Prevenção da Corrupção (2018). *Prevenção da corrupção na gestão pública. Planeamento de áreas e fatores de risco*. Lisboa.
- Conselho da Prevenção da Corrupção (2020). *Prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas no âmbito das medidas de resposta ao surto pandémico da Covid-19*. Lisboa.
- Costa, C. (2020, 1 de junho). Covid-19: um risco acrescido de fraude nas organizações? *O Jornal Económico*. Acedido a 24 de outubro de 2020, em: <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/covid-19-um-risco-acrescido-de-fraude-nas-organizacoes-595277>
- Cunha, R., Serra, S. & Costa, M. (2012). Medidas de Combate à Corrupção em Portugal. Book of Proceedings – TMS Algarve Vol. 2, 693-705.
- Elbling, P. (2015). *Fraude e suas implicações em Auditoria*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa. 154 pp.
- Feigl, M. (2005). *Uma investigação sobre o efeito contágio nas empresas negociadas no mercado acionário brasileiro e auditadas pela “Arthur Andersen”*. FUCAPE Business School, Brasil.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

- Feigl, D., Rezende, I., Fernandes, A., Santos, L. (2006). *Uma Investigação Sobre O Efeito Contágio Nas Empresas Negociadas no Mercado Acionário Brasileiro Auditadas Pela “Arthur Andersen”*.
- Fernandes, F. (2018). A auditoria na idade da inteligência artificial. Negócios. P.21. Acedido em 28 de junho de 2020, em http://cofinaeventos.pt/wp-content/uploads/2018/04/6-DUPLA-EXCELLENS_JNG_24ABR18.pdf
- Fernandes, P. (2014). Auditoria Fiscal: Instrumento de combate à corrupção. *Congresso Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil sobre a Reforma Tributária. Um Caminho para a Justiça Fiscal*. Corporación Nacional Foresta, Foz do Iguaçu. pp. 46-47.
- Figueiras, R. (2017). *A Construção Mediática da Corrupção Política. Opinião e Informação sobre os casos BPN, Freeport e Face Oculta nos noticiários televisivos portugueses*. Acedido em 25 de abril de 2020, no sítio da Scientific Electronic Library Online: <http://www.scielo.mec.pt/pdf/obs/v11n3/v11n3a06.pdf>
- Fonseca, L. (2015). A prevenção de fraude e a afirmação da auditoria forense. *Uma Ambição, um Compromisso, um Rumo*. Congresso dos TOC, Lisboa. 17-18 setembro 2015.
- Fonseca, L. (2016). *A auditoria contínua como resposta ao risco de fraude*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa. 74 pp.
- Gil, M. (2011). *Avaliação e Prevenção da Fraude Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Vila Franca de Xira*. Tese de Mestrado em Gestão de Recursos Humanos. Instituto Universitário de Lisboa. Lisboa. 123pp
- Glater, R. (2002). *Enron’s Collapse: The Auditors; Who’s Keeping the Accountants Accountable? The New York Times*. Acedido em 19 de abril de 2020, em: <https://www.nytimes.com/2002/01/15/business/“Enron”-s-collapse-the-auditors-who-s-keeping-the-accountants-accountable.html>
- Gomes, D., Araújo, A., Barboza, R. (2009). *Auditoria: Alguns aspetos a respeito de sua origem*. *Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis*, 13. Acedido a 28 de setembro 2020, em: http://www.faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fqVM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf
- Gomes, M. (2017, 19 de abril). Prevenção e gestão de riscos de corrupção. *Revista Portuguesa de Ciência Política*, 8: 73-101. Acedido a 15 de dezembro de 2020, em: <http://www.observatoriopolitico.pt/wp-content/uploads/2018/02/RPCP8.pdf#page=71>
- Guerreiro, S. P., & Vicente, I. (2015, 30 de dezembro). Oito anos de escândalos financeiros. Acedido a 4 de abril de 2020, em: <https://expresso.pt/economia/2015-12-30-Oito-anos--de-escandalos-financeiros>
- Hernandez, A., & Duque, F. (2019). Inteligencia artificial al servicio de la auditoría: Una revisión sistemática de literatura (versão eletrónica). *Revista Ibérica de Sistemas e Tecnologias de Informação*, 27: 213 – 226. Acedido a 2 de outubro de 2020, em:

<https://media.proquest.com/media/hms/PFT/1/ezJ5G?s=nUYdQaHwfvo%2Bkhk04oiNRSk1Z0E%3D>

- Hening, E. (2019). Reflexões sobre as contribuições da auditoria contábil no combate a corrupção. *Revista Estudos e Pesquisas em Administração*, 3. Acedido a 24 de maio de 2020, em:
<http://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/repad/article/view/8166/5708>
- Instituto SENAI de Inovação para Tecnologias da Informação e Comunicação (2003). *Auditoria com inteligência artificial*. Acedido em 3 de março de 2020, em:
<https://isitics.com/2018/05/03/auditoria-com-inteligencia-artificial/>
- Internacional Federation of Accountants (2006). *Código de ética para contabilistas/ revisores profissionais*.
- ISA 200 (2009). *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. International Federation of Accountants.
- ISA 240 (2009). *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. International Federation of Accountants.
- Lopes, D. (2020, 31 de março). Criminalidade em tempo de Covid-19. Europol alerta para aumento do cibercrime, fraudes e contrafação. *Observador*. Acedido a 24 de outubro 2020, em: <https://observador.pt/2020/03/31/criminalidade-em-tempo-de-covid-19-europol-alerta-para-aumento-do-cibercrime-fraudes-e-contrafacao/>
- Macedo, F. (9 de maio, 2020). A AI e a Fraude – Flagelo sempre atual. In: Seminário Online. Auditoria Interna – Contexto Atual. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra.
- Machado, V. (2018). *Diamante da fraude*. Acedido a 17 de outubro 2020, em:
<https://www.victormachadoadv.com/news/2018/8/30/diamante-da-fraude>
- Madinabeitia, L. (2014). *Factores explicativos del fraude empresarial y medidas adoptadas: caso español*. Tese de Mestrado em Fiscalidad y Administración Pública. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales – Universidad del País Vasco, Seville. 40 pp.
- Meira, M. (2019). *O impacto da inteligência artificial na Auditoria*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. Faculdade de Economia – Universidade do Porto, Porto. 74 pp. Acedido a 25 de outubro de 2020, em:
<https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/9618/1/Lu%c3%ads%20Moreira%20A%202016-vers%c3%a3o%20final.pdf>
- Moreira, J. A. (2017, 3 de junho). Fraude no BPN: causa e consequência. *Público*. Acedido a 25 de abril de 2020, em:
<https://www.publico.pt/2017/06/03/economia/opiniao/fraude-no-bpn-causa-e-consequencia-1774266>
- Moreira, L. (2019). *Avaliação do Risco de Fraude nas Autarquias Locais*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Porto.
- Oliveira, M., Linhares, J. (2007). A implementação de controlo interno adequado às exigências da Lei Sarbanes – Oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso.

A importância da Auditoria no combate à corrupção

- Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*. 4. Acedido a 17 de abril 2020, em: <https://www.redalyc.org/pdf/3372/337228632007.pdf>
- Oliveira, R. (2004). *Contabilidade, Controlo Interno e Controlo Externo: Trinômio necessário para combater a corrupção*. Acedido a 24 de maio de 2020, em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/39/39>
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas PDF*. 1–35.
- Organismos Estratégicos do Controlo Interno da CPLP (2011). *Guião de boas práticas para a prevenção e o combate à corrupção na administração pública*. Acedido em: 12 de dezembro de 2020, em: http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/guia_cplp.pdf
- Os 9 maiores escândalos contábeis do mundo*. Acedido em: 28 de fevereiro de 2020, em: <http://fenacon.org.br/noticias/os-9-maiores-escandalos-contabeis-do-mundo-2609/>
- Pedrinni, C. C., Thimóteo, L. G., & Perin, L. P. (2010). Caso “Enron”: Blecaute na Gestão. *XI Congresso de Ciências da Comunicação na Região Sul*, (p. 3). Novo Hamburgo.
- Peixoto, J. (2018). *Audit expectation gap e as responsabilidades do auditor na prevenção e deteção da fraude*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Porto. 85 pp. Acedido em 3 de maio de 2020, em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/13232/1/Joana_Peixoto_MA_2018.pdf
- Pereira, A. C. e Nascimento, W. S. (2005). Um Estudo sobre a Atuação da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privado no Estado de São Paulo (Versão eletrónica). *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 7: 46-56. Acedido a 26 de abril 2020, em: <https://www.redalyc.org/pdf/947/94771905.pdf>
- Pierucci, A. (1977). *Roteiro de Auditoria Contábil*. Editora McGraw – Hill do Brasil, Ltda. Brasil
- Pinheiro, G. J. e Cunha, L.R.S. (2003). A importância da auditoria na deteção de fraudes. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. 14ª edição: 31-47.
- Ramos, N. (2015). *Cobertura Jornalística do Caso BES: O papel da Administração, Supervisão e Auditoria*. Tese de Mestrado em Contabilidade Fiscalidade e Finanças Empresariais. Instituto Superior de Economia e Gestão – Universidade de Lisboa, Lisboa. Acedido a 25 de abril, 2020 em: <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/11302/1/DM-NMASR-2015.pdf>
- Ramos, D. (2017). *Práticas de auditoria para auditores e auditados excelentes*. Acedido em: 28 de fevereiro de 2020, em: <https://blogdaqualidade.com.br/praticas-de-auditoria-para-auditores-e-auditados-excelentes/>
- República Portuguesa (2020, 3 de setembro). *Estratégia Nacional de Combate à Corrupção 2020-2024*. Acedido em: a 19 de dezembro de 2020, em: https://www.consultalex.gov.pt/ConsultaPublica_Detail.aspx?Consulta_Id=162

- Roque, P. (2013). Auditor Forense - Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal. *XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Lisboa, Portugal.
- Santos, A., Grateron, I. (2003). Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores (versão eletrónica). *Revista Contabilidade & Finanças*, 14. Acedido a 09 de outubro 2020, em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000200001&script=sci_arttext&tlng=pt
- Santos, J. (2018). *Interpretação Teórica dos Escândalos Financeiros Estudo do Caso: BES – A interligação das falhas de transparência financeira*. Tese de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Porto. 47 pp.
- Santos, M. (2015). *Gestão de Crise em Instituições Financeiras: Estudo Documental do Caso BES*. Tese de Mestrado em Ciências Empresariais. Instituto Superior de Economia e Gestão – Universidade de Lisboa, Lisboa. Acedido a 25 de abril, 2020 em: <https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/10377/1/DM-MASS-2015.pdf>
- Sarmiento, M. (2008). A fraude contabilística e o ambiente empresarial (Versão eletrónica). *Revista Contabilidade*, 103: 34-37. Acedido a 26 de abril 2020, em: https://www.occ.pt/downloads/files/1224596074_34a37_contabilidade.pdf
- Sebastião, S. P., Verde, D. V. (2018, dezembro). Grupos ativistas e as funções de Relações Públicas: os casos dos lesados do BPN e do BES (Versão eletrónica). *Revista Estudos em Comunicação*, 1: 151-173
- Segal, T. (2019, 29 de maio). “Enron” Scandal: The Fall of a Wall Street Darling. Acedido em 19 de abril de 2020, em: <https://www.investopedia.com/updates/”Enron”-scandal-summary/>
- Silva, A., Junior, A. (2008). Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley. *Revista Contabilidade & Finanças*. 19. Acedido a 17 de abril 2020, em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000300010>
- Silva, M. (2018). *Qual a idade média de um funcionário público?* Acedido a 23 de março de 2021, em: <https://eco.sapo.pt/2018/08/30/qual-a-idade-media-de-um-funcionario-publico/>
- SIC Notícias (2020, 18 de março). *Covid-19: O perigo das burlas e fraudes*. Disponível a partir de: <https://sicnoticias.pt/especiais/coronavirus/2020-03-18-Covid-19-O-perigo-das-burlas-e-fraudes>
- Siqueira J. (2017). *A função de auditoria no tribunal regional eleitoral de mato grosso sob a ótica das três linhas de defesa contra os riscos*. Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Mato Grosso. Cuiabá. 34 pp.
- Soares, M. J. (2005, 31 de maio). *Supremo Tribunal anula acusação contra “Arthur Andersen” no caso “Enron”*. Acedido a 15 de março de 2020, em: https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/detalhe/supremo_tribunal_anula_acusacao_contra_arthur_andersen_no_caso_”Enron”

A importância da Auditoria no combate à corrupção

- Sousa, L. (fevereiro, 2016). *Corrupção*. Edição eBook: Guidesign, Fundação Francisco Manuela dos Santos. Lisboa. Acedido a 17 de maio 2020, em:
http://www.cpc.tcontas.pt/documentos/outros/relatorio_mapeamento_riscos_2018.pdf
- Tavares, E. (2018, 23 de fevereiro). *Queda do BES tira 25 mil milhões de euros à economia*. Acedido a 24 de abril de 2020, em:
<https://www.dinheirovivo.pt/economia/queda-do-bes-tira-25-mil-milhoes-de-euros-a-economia/>
- Terra e Economia. (2016). Choque na Andersen. Acedido a 29 de março de 2020, em:
<https://www.istoedinheiro.com.br/noticias/financas/20020118/choque-andersen/18849>
- The Institute of Internal Auditors (2019). *A fraude e a auditoria interna*. Lake Mary. EUA. Acedido a 09 de novembro, em:
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Fraud-and-Internal-Audit-Portuguese.pdf>
- Transparência e Integridade – Transparency International Portugal (2020). *Índice de perceção da corrupção 2019*. Acedido a 17 de maio de 2020, em:
<https://transparencia.pt/cpi2019/>
- Tribunal de Contas (2020). Relatório n.º 1/2020 - *Riscos na utilização de recursos públicos na gestão de emergências (Covid-19)*. Lisboa.
- Xavier, D. (2020). *Auditoria Forense em Portugal: Pertinência da criação de uma Formação Avançada no Ensino Superior em Portugal*. Tese de Mestrado em Contabilidade. Escola de Economia – Universidade do Minho. 95 pp.

Legislação:

- Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro. *Diário da República n.º 174/2015 – I Série*. Assembleia da República. Lisboa.
- Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro. *Conselho de Prevenção da Corrupção*. Lisboa.

APÊNDICES

APÊNDICE 1. Formulário.

Informação Geral

1. Qual é o país onde desenvolve suas atividades de auditoria?

2. Neste momento é estudante na área de Auditoria ou trabalha neste ramo?

Estudante de Auditoria

Profissional de Auditoria

Profissionais de Auditoria

1. Qual é o segmento/sector onde desenvolve suas atividades de auditoria?

Privado

Público

2. Qual é a sua experiência em Auditoria?

Até 5 anos de atuação em Auditoria

Até 10 anos de atuação em Auditoria

Mais de 10 anos de atuação em Auditoria

3. Quantos auditores integram a sua equipa de trabalho de Auditoria?

Atuo sozinho

Até 5 auditores

Até 10 Auditores

Mais de 10 Auditores

4. No desenvolvimento dos trabalhos de Auditoria a quem se reporta com mais frequência?

Gerentes

Diretores

Presidente

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Comité de Auditoria

Conselheiros

Outros _____

5. A elaboração relatórios de auditoria, com utilização de ferramentas de visualização dinâmica, é uma prática bem recebida na sua empresa?

Sim, representa uma mais valia ao trabalho

Não, a empresa adota o modelo tradicional

Não aplicável, pois sempre utilizamos os tradicionais editores de textos.

6. Acredita que os trabalhos de Auditoria das mais variadas organizações têm um impacto significativamente a gestão estratégica das empresas?

Pouco impacto

Médio impacto

Alto impacto

7. Acredita que trabalhos de Auditoria das mais variadas organizações contribuem de forma positiva para a valorização da ética no mundo corporativo?

Não contribuem.

Contribuem de forma mediana

Contribuem significativamente

8. Na sua opinião, qual é a maior causa da fraude?

Erros humanos, devido a falta de conhecimento

Poucas auditorias internas

Falhas nos Sistemas Informáticos

Sistema Fiscal

Outros _____

Estudantes de Auditoria

8. A Ética é um tema abordado, com ênfase, nas cadeiras lecionadas?

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Sim

Não

9. É alertado para as fragilidades das fraudes e para as suas causas?

Sim

Não, esse tema ainda não foi abordado

Não significativamente

10. Qual é a melhor forma de prevenir a corrupção?

Leis rígidas

Auditorias frequentes

Gabinete de Auditoria Interna

11. Na sua opinião, qual é a maior causa da fraude?

Erros Humanos, devido a falta de conhecimento

Poucas auditorias internas

Falhas nos Sistemas Informáticos

Sistema Fiscal

Outros _____

ANEXOS

ANEXO 1

Normas de Contabilidade com maior relevância para identificação dos impactos económicos, financeiros e orçamentais das medidas COVID-19 prestação de contas

Matéria	SNC-AP	SNC	SNC-ESNL	SNC-PE	SNC-ME	IPSAS	A título exemplificativo
Link para as normas	http://www.cnc.minfinancas.pt/sncap2017.html	http://www.cnc.minfinancas.pt/sncap				http://www.cnc.minfinancas.pt/ias.html	
Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras	NCP 1	NCRF 1 e 2	Cap.4	Cap.4	Cap.4	IPSAS 1 e 2	Impactos diretos na receita e despesa, recebimentos e pagamentos, rendimentos e gastos
Políticas contábilísticas, alterações em estimativas contábilísticas e erros	NCP 2	NCRF 4	Cap. 6	Cap. 6	Cap. 6	3	Divulgação de informação no caso de alteração de estimativa, erro ou alteração de política
Ativos intangíveis	NCP3	NCRF 6	Cap. 8	Cap. 8	§8.17	31	Em caso de desvalorização dos direitos de utilização; valorização/desvalorização de atividades de pesquisa de desenvolvimento, patentes
Acordos de concessão de serviços: concedente	NCP 4	-	-	-	-	32	Impacto nos modelos de contabilização da concessão; incumprimentos contratuais.
Ativos fixos tangíveis	NCP 5	NCRF 7	Cap. 7	Cap. 7	Cap. 7	17IPSAS17 - Propriedade, planta e equipamento	Impacto no valor dos bens detidos para produção/fornecimento de bens e serviços e para fins administrativos

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Matéria	SNC-AP	SNC	SNC-ESNL	SNC-PE	SNC-ME	IPSAS	A título exemplificativo
Locações	NCP 6	NCRF 9	Cap.9	Cap.9	Cap. 8	13	Locação operacional e financeira. Incumprimento de contratos
Custos de empréstimos obtidos	NCP 7	NCRF 10	Cap.10	Cap.10	Cap.10	5	Impactos na variação dos custos relativos aos empréstimos obtidos
Propriedades de investimento	NCP 8	NCRF 11	Ver ponto 7.5	Ver ponto 7.5	Ver ponto 7.5	16	Impacto na valorização dos ativos, terrenos, e/ou edifícios para obtenção de rendas ou valorização do capital
Imparidade de ativos	NCP9	NCRF 12	§ 7.2.4, 8.19 e 17.6 ss	§7.23, 8.22, 9.14, 17.11 ss	-	IPSAS 21 e 26	Impacto decorrente no reforço/reversão de ativos
Inventários	NCP 10	NCRF 18	Cap. 11	Cap. 11	Cap.11	12	Registo das compras de mercadorias e matérias - primas
Contratos de construção	NCP 12	NCRF 19	-	Cap. 21	-	11	Contratação ao abrigo das medidas do Covid-19; incumprimento contratuais; contratos onerosos.
Rendimento de transações com contraprestação	NCP 13	NCRF 20	Cap. 12	Cap. 12	Cap. 12	9	Venda de bens e prestação de serviços

A importância da Auditoria no combate à corrupção

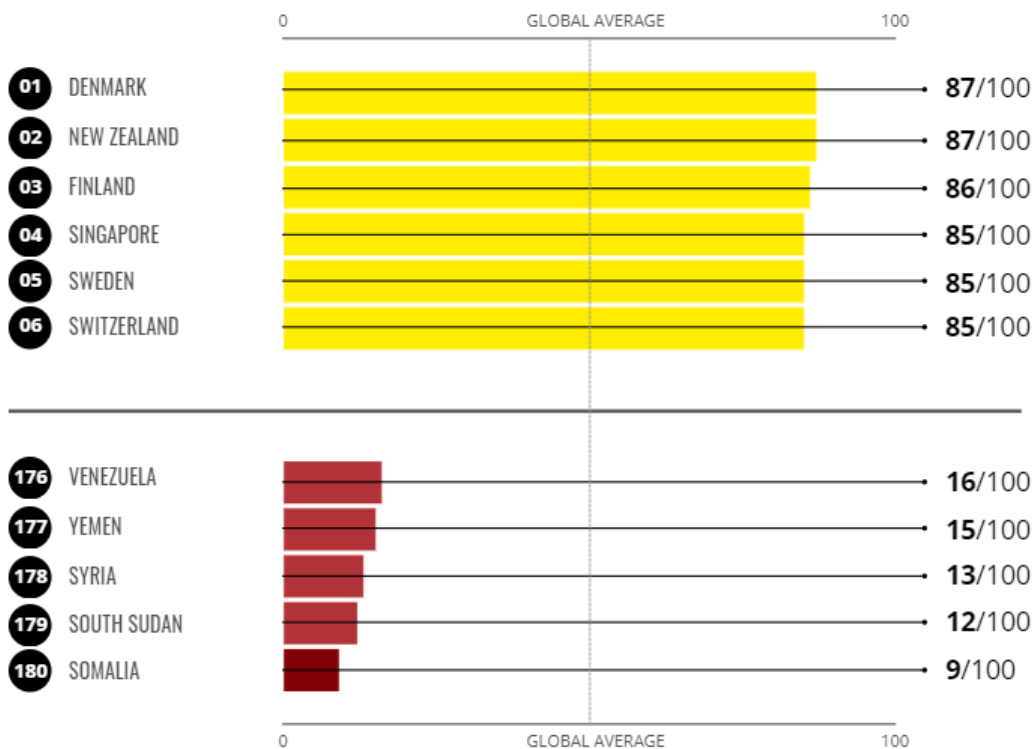
Matéria	SNC-AP	SNC	SNC-ESNL	SNC-PE	SNC-ME	IPSAS	A título exemplificativo
Rendimento de transações sem contraprestação	NCP 14	NCRF 22	Cap.14	Cap.14	Cap. 14	23	Transferências de subsídios incluindo os relacionados com o <i>lay off</i>
Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	NCP 15 § 171 a 196 PE	NCRF 21	Cap.13	Cap.13	-	19	Reforço/reversão de provisões e garantias. informação
Efeitos de alterações em taxas de câmbio	NCP 16	NCRF 23	Cap. 15	Cap. 15	Cap. 15	4	Operações a nível dos serviços periféricos do MNE e Instituto Camões
Acontecimentos após a data de relato (anteriormente era "(...) do balanço")	NCP 17 § 228 a 236 PE	NCRF 24	Cap. 19	Cap. 19	-	14	Impacto nas contas de 2019. Revisão com base em toda a informação disponível para efeito de ajustamento e/ou de divulgação, para além da continuidade das suas operações, todas as matérias das contas sujeitas a julgamento e incerteza de estimativa
Instrumentos financeiros	NCP 18	NCRF 27	Cap. 17	Cap. 17	-	IPSAS27; 30 e 41	Dívidas de e a terceiros, derivados, avaliação das perdas esperadas nos créditos; contabilidade de cobertura
Contratos de construção	NCP 12	NCRF 19	-	Cap. 21	-	11	Contratação ao abrigo das medidas do Covid-19; incumprimento contratuais; contratos onerosos.
Benefícios dos empregados	NCP 19 § 220 - 227 PE	NCRF 28	Cap. 18	Cap. 18	Cap. 18	39	Contabilização das diversas tipologias de benefícios dos empregados
Divulgação de partes relacionadas	NCP 20	NCRF 5	-	-	-	-	Requisitos de divulgação nas Demonstrações financeiras das transações entre a entidade e as partes relacionadas

A importância da Auditoria no combate à corrupção

Matéria	SNC-AP	SNC	SNC-ESNL	SNC-PE	SNC-ME	IPSAS	A título exemplificativo
Investimentos (ou interesses) e empreendimentos conjuntos	NCP 23	NCRF 13	-	-	-	36	Contabilização dos investimentos e requisitos de aplicação do método de equivalência patrimonial
Contabilidade e relato orçamental	NCP 26	-	-	-	-	-	Impacto direto nos recebimentos e pagamentos

ANEXO 2

Top Countries



Fonte: Transparência e Integridade – Transparency International Portugal (2020)

ANEXO 3

Recomendação n.º 1/2009 - Recomendação do CPC, de 1 de julho de 2009 sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas

Recomendação n.º 1/2009

Recomendação do CPC, de 1 de Julho de 2009 sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas

Na sua reunião de 4 de Março de 2009, o Conselho de Prevenção da Corrupção, considerando que:

A actividade de gestão e administração de dinheiros, valores e património públicos, seja qual for a natureza da entidade gestora - de direito público ou de direito privado, administrativa ou empresarial - deve, nos termos da Constituição da República e da lei, pautar-se por princípios de interesse geral, nomeadamente, da prossecução do interesse público, da igualdade, da proporcionalidade, da transparência, da justiça, da imparcialidade, da boa fé e da boa administração; e que

O fenómeno da corrupção constitui uma violação clara de tais princípios, deliberou, como primeiro passo estrutural para contribuir para prevenir a corrupção e infrações conexas, fazer o levantamento da situação neste domínio, concentrando a sua atenção imediata nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos.

Para o efeito, foi aprovado um questionário destinado a servir de guia na avaliação dos riscos nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos, solicitando a todos os Dirigentes máximos das entidades, serviços e organismos da Administração Pública Central e Regional, directa e indirecta, bem como a todos os Municípios, incluindo o sector empresarial local, que, tendo presente o dever de colaboração previsto no artigo 9.º da Lei n.º 54/2008, de 4 de Setembro, procedessem ao seu preenchimento por via electrónica.

Responderam ao questionário 700 entidades públicas, o que corresponde a uma amostra exaustiva e representativa, juntando-se em anexo um relatório-síntese de análise das respostas recebidas.

O Conselho de Prevenção da Corrupção deliberou entretanto dar às entidades que não puderam responder a possibilidade de ainda poderem cumprir a solicitação do CPC, com a maior urgência.

A análise das respostas ao citado questionário, que de momento ainda prossegue, revela que as áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos contêm riscos elevados de corrupção que importa prevenir através de planos adequados de prevenção.

Assim, com base nos resultados obtidos, o Conselho de Prevenção da Corrupção, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 7.º, n.º 4, e 9.º, n.os 1 e 2, da Lei n.º 54/2008, de 4 de Setembro, delibera:

1 - Aprovar a seguinte recomendação sobre planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas.

1.1 - Os órgãos dirigentes máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou património públicos, seja qual for a sua natureza, devem, no prazo de 90 dias, elaborar planos de gestão de riscos de corrupção e infracções conexas, contendo, nomeadamente, os seguintes elementos:

a) Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infracções conexas;

b) Com base na referida identificação de riscos, indicação das medidas adoptadas que previnam a sua ocorrência (por ex., mecanismos de controlo interno; segregação de funções, definição prévia de critérios gerais e abstractos, designadamente na concessão de benefícios públicos e no recurso a especialistas externos, nomeação de júris diferenciados para cada concurso, programação de acções de formação adequada, etc.);

c) Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direcção do órgão dirigente máximo;

d) Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

Os planos e os relatórios de execução referidos no número anterior devem ser remetidos ao Conselho de Prevenção da Corrupção, bem como aos órgãos de superintendência, tutela e controlo.

O Conselho de Prevenção da Corrupção recomenda que, nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos, seja utilizado como guia o questionário referido no preâmbulo (in www.cpc.tcontas.pt);

2 - O Conselho de Prevenção da Corrupção solicita a todos os organismos de inspecção, controlo e auditoria que, nas suas acções, verifiquem, de acordo com a natureza das mesmas, se as entidades sob o seu controlo dispõem e aplicam efectivamente os planos de gestão de riscos exigidos pelos princípios enunciados, mencionando tal facto nos seus relatórios, bem como, sendo caso disso, das razões que motivaram a eventual não resposta ao questionário.

Esta solicitação não se dirige a acções inspectivas sobre questões específicas que não tenham a ver com os riscos de corrupção.

3 - O Conselho de Prevenção da Corrupção delibera, finalmente, levar a cabo, em momento oportuno, a realização por amostragem de visitas às entidades abrangidas pelo questionário, a fim de se informar, em termos gerais, sobre os sistemas de prevenção dos riscos de corrupção e infracções conexas.

1 de Julho de 2009. - Guilherme d'Oliveira Martins, conselheiro presidente do TC e do CPC - José F. F. Tavares, director-geral do TC/secretário-geral - Francisco Pires dos Santos, subinspector-geral de Finanças - Feliciano Martins, inspector-geral das Obras Públicas, Transportes e Comunicações - Orlando dos Santos Nascimento, inspector-geral da Administração Local - Alberto Esteves Remédio, Procurador-Geral Adjunto - João Loff Barreto, advogado - José da Silva Lopes, economista.

Questionário sobre avaliação da gestão de riscos de corrupção e infracções conexas

Relatório-síntese

1 - Por deliberação de 4 de Março de 2009, o Conselho de Prevenção da Corrupção deliberou, através da aplicação de um questionário aos Serviços e Organismos da Administração Pública Central, Regional e Local, directa ou indirecta, incluindo o sector empresarial local, proceder ao levantamento dos riscos de corrupção e infracções conexas nas áreas da contratação pública e da concessão de benefícios públicos.

2 - Foram recebidas cerca de 700 respostas ao questionário. Após o tratamento e análise dessas respostas, apresentam-se seguidamente e em síntese os principais resultados alcançados:

2.1 - Relativamente aos procedimentos na área da contratação pública, e em função das cinco variáveis que o questionário considerou (avaliação das necessidades e planeamento da contratação, procedimentos pré-contratuais, celebração e execução do contrato, controlo interno e avaliação do cumprimento dos contratos de empreitadas e de aquisição de bens e serviços), as respostas permitem tecer as seguintes considerações:

a) Em regra, os Organismos e Serviços que responderam ao questionário possuem sistemas de avaliação das suas necessidades, embora os respectivos processos de planeamento e avaliação pareçam integrar factores distintos daqueles que foram considerados no questionário;

b) Parece não existir um padrão uniforme relativamente ao recurso a "especialistas" externos para a preparação dos projectos e cadernos de encargos, embora, nas situações em que se verifica o recurso a tais "especialistas", exista uma uniformidade procedimental nos respectivos processos de selecção. Por outro lado, parece não existir um padrão de uniformidade quanto aos critérios de certificação dos procedimentos pré-contratuais;

c) Quanto à celebração e execução do contrato, os resultados revelam uma tendência generalizada para os Serviços e Organismos não negociarem os termos, nem redigirem os textos dos contratos, nem das respectivas minutas ou anexos. Porém, nos casos em que essa tarefa é confiada a gabinetes externos especializados, verifica-se que a maioria dos Serviços e Organismos tende a cumprir os quesitos formulados no questionário (declaração de inexistência de interesses particulares com o adjudicatário e comprovativo de que a sua responsabilidade profissional está coberta por seguro), embora tendam a não verificar os mecanismos perguntados para assegurar o controlo interno dos termos em que o contrato é celebrado (as cláusulas do contrato são legais e concordantes com o objecto do concurso), nem a garantir a inexistência de posteriores adendas ou alterações, nem, no caso das empreitadas, a verificar as condições de existência de "trabalhos a mais". Ao invés, e para os procedimentos de aquisição de bens, verifica-se existir uma evidente tendência para os Serviços e Organismos não deixarem ultrapassar os limites legais para a execução dos contratos, bem como para

atestarem da respectiva execução antes de procederem às ordens de pagamento respectivas;

d) Relativamente aos aspectos do controlo interno, os resultados demonstram a existência de uma tendência unânime para as várias fases dos procedimentos de aquisição de bens e serviços serem processadas por departamentos ou unidades funcionais orgânicas independentes entre si, embora se verifique uma tendência para a inexistência das medidas perguntadas no sentido de evitar conflitos de interesse que possam colocar em causa a transparência de tais procedimentos, nomeadamente de eventuais situações de corrupção e de favoritismo injustificado.

Por outro lado, verifica-se existir uma tendência para se proceder a avaliações "a posteriori" dos níveis de qualidade e do preço dos bens e serviços adquiridos, com utilização dos respectivos resultados em contratações futuras. Evidencia-se ainda uma tendência para não se informarem expressamente os funcionários, da intolerância face a eventuais casos de corrupção. Finalmente e em relação à formação específica, verifica-se que os Serviços e Organismos tendem a formar os seus funcionários na área do Código dos Contratos Públicos, embora tendam a não conceder formação relativamente aos termos do Decreto-Lei n.º 34/2009;

e) Quanto aos procedimentos de adjudicação de empreitadas mais utilizados verifica-se uma tendência relativamente unânime para todos os Serviços e Organismos recorrerem igualmente a concursos públicos, concursos limitados, consultas prévias, ajustes directos e ajustes directos com consulta prévia;

f) Por sua vez e relativamente aos procedimentos de aquisição de bens e serviços, verifica-se não serem tão equitativamente utilizados por todos os Serviços e Organismos, como se verificou em relação aos procedimentos para adjudicação de empreitadas;

2.2 - No que respeita aos potenciais riscos associados à concessão de benefícios públicos, os resultados alcançados em relação a cada uma das cinco variáveis consideradas no questionário (tipo de benefício, procedimentos formais, iniciativa do benefício, decisão de atribuição do benefício e controlo interno), permitem produzir uma avaliação nos seguintes termos:

a) Parece existir uma tendência para os Serviços e Organismos preferirem conceder subsídios, relativamente a subvenções, bonificações, ajudas, incentivos ou donativos ou até outras formas de benefício;

b) Relativamente aos procedimentos formais inerentes a estas concessões de apoio, verifica-se a existência de uma tendência para a organização de tais procedimentos em suporte papel e, nalguns casos, também em suporte informático. Em qualquer das situações, o procedimento encontra-se cronologicamente organizado e identifica tanto o funcionário responsável pela sua condução, como os respectivos intervenientes;

c) Quanto à iniciativa para a concessão do benefício, verifica-se uma tendência para a existência de um pedido formal;

d) No que respeita à decisão de atribuição do benefício, verifica-se uma tendência para se dar competência a órgão colegial relativamente a órgão singular. Os resultados evidenciam também a existência de uma tendência para os Serviços e Organismos tomarem decisões após confirmarem que o beneficiário cumpre as normas que regulam a sua actividade, bem assim como as obrigações fiscais e as contribuições para a segurança social.

Porém verifica-se a existência de uma tendência generalizada para não se fundamentar a decisão, nomeadamente nos critérios questionados (salvaguarda do interesse público, igualdade, proporcionalidade e livre concorrência).

Por outro lado, parece existir uma tendência para não apreciar no mesmo acto decisório todos os pedidos formulados por uma mesma entidade ou cidadão, verificando-se também uma tendência para a tomada de decisões não observar o quadro regulamentar pré-estabelecido pela entidade concedente, nem para ser publicada, nem especificar os termos em que o beneficiário deva prosseguir a sua actividade, nem ainda as eventuais sanções que possam ser-lhe aplicadas se desrespeitar os pressupostos do benefício concedido;

e) Relativamente aos procedimentos de controlo interno, verifica-se uma tendência relativa para a entidade concedente não estabelecer o modo e o tempo de verificação e apreciação da aplicação da concessão, nem verificar eventuais relacionamentos existentes entre a entidade fiscalizadora e o beneficiário, que possam pôr em causa a isenção da fiscalização. Não obstante, verifica-se existir uma tendência para as entidades concedentes obterem as declarações de interesses privados dos funcionários envolvidos nos processos de concessão de benefício, certificando-se da inexistência de contrapartidas através de mecanismos internos de gestão e controlo, procedendo ainda à publicitação do relatório apresentado pela entidade fiscalizadora.

Lisboa, 1 Julho de 2009.