

Importância do Controlo Interno no Aumento da Confiança

Prevenção e Combate à Fraude nas Instituições Públicas

Autores¹

MARIA CONCEIÇÃO SOARES MORENO

Introdução

Com o advento das reformas e as crescentes crises mundiais, o Estado é estimulado a aproximar a sua gestão dos modelos de gestão desenvolvidos em organizações privadas, com o objetivo de maximizar os recursos e os benefícios decorrentes da aplicação de recursos públicos, preconizando uma maior eficácia dos serviços.

A sociedade tem o direito de obter, de forma clara e tempestiva, dos gestores públicos, a devida prestação de contas de como os recursos públicos foram empregues e com que finalidades e é nessa perspetiva, que o controlo interno, assume um papel relevante nas Instituições Públicas.

O controlo interno na Administração Pública é de fundamental importância, tendo como objetivo sustentar a sua atuação em conformidade com os Princípios Constitucionais e com outras normas constantes nos atos legislativos e regulamentares.

As frequentes ocorrências de fraudes na Administração Pública, influenciou a escolha deste tema “Importância do Controlo Interno no Aumento da Confiança e na Prevenção e Combate à Fraude nas Instituições Públicas” com intuito de poder vir a contribuir para a melhoria dos Sistemas de

¹ E-mail de contacto: conceicao.moreno@mf.gov.cv

Controlo Interno, para aumentar a confiança, prevenir e combater a fraude nas Instituições Públicas.

“O risco de ocorrência de um erro, em uma empresa com bom sistema de controlo interno é muito menor do que uma empresa com o sistema de controlo interno ruim” (Crepaldi & Crepaldi, 2016, p. 203).

Conceito de Controlo

O controlo relaciona-se com as demais funções, constituindo-se em instrumento indispensável para serem atingidos os objetivos previstos por qualquer organização. As definições de controlo convergem constantemente para a afirmação de que controlo é o processo destinado a assegurar ou se certificar de que as ações estão a ser executadas de acordo com os métodos estabelecidos e segundo o plano previsto, visando atingir objetivos predeterminados, bem como garantir a correção de possíveis desvios.

Evolução Histórica de Controlo Interno

Não podemos identificar rigorosamente a origem do controlo interno ou a primeira vez em que foi referenciado. Apesar de os primeiros sinais de controlo interno já serem visíveis nos documentos da civilização mesopotâmica. Segundo Crepaldi e Crepaldi, em épocas longínquas, pouca ou nenhuma importância se dava à questão do controlo interno. Mas, com a evolução dos tempos e o desenvolvimento tecnológico, as empresas desenvolveram-se, de modo que o controlo interno passou a ter importância vital na consecução dos objetivos empresariais. Nos países desenvolvidos é dada grande importância aos métodos científicos de administração, pois dessa forma sabe-se que se torna mais fácil alcançar os objetivos planeados.

É de lá que derivam os termos *Internal Check* e *Internal Control* (Verificação Interna e Controlo Interno). Os controlos internos podem ser todas as políticas adotadas pelas entidades com intuito de mitigar riscos e melhorar processos.

A origem dos controlos internos está relacionada com as necessidades crescentes de informação sobre o desempenho empresarial. Para gerar essa informação, passou-se a exigir um controlo interno eficiente, para permitir um acompanhamento eficaz, pela administração e o público em geral, dessa *performance*.

Conceito de Controlo Interno

De uma forma crescente, começamos a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, embora seja praticamente desconhecida

a aceção clara de controlo interno. Às vezes imagina-se ser sinónimo de auditoria interna, sendo uma ideia totalmente equivocada (Attie, 2018).

A literatura regista que a primeira definição de controlos internos foi emitida pelo American Institute of Certified Public Accountants AICPA (1949), por meio do SAS n.º 1 “Statements on Auditing Standards”. O AICPA definiu assim o controlo interno:

O controlo interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para salvaguardar o seu património, conferir a exatidão e confiança dos registos contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração ou gerência.

Por sua vez, a Internacional Federation of Accountants — IFAC (2009), através da ISA 315 (§4) define controlo interno como “Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos da entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamento aplicáveis”.

Ainda segundo a mesma norma, o ambiente de controlo é a “atitude, consciencialização e ações gerais dos diretores e da gerência no tocante ao sistema de controlo interno e sua importância para a entidade. O ambiente de controlo influencia a eficácia dos procedimentos de controlo específicos. Um ambiente de controlo forte pode complementar significativamente os procedimentos de controlos específicos”.

Os procedimentos de controlo interno, entendidos como “as políticas e os procedimentos que a gerência estabeleceu para proporcionar segurança razoável de que os objetivos específicos da entidade serão atingidos”.

Analisando a definição de controlo juntamente com a de sistemas, percebe-se que o Sistema de Controlo Interno (SCI) precisa possuir uma Unidade para coordenar todos os controlos internos que o formam.

É importante não confundir o Sistema de Controlo Interno com o Sistema Contabilístico e/ou Financeiro de uma entidade, os quais representam um dos instrumentos que compõem o controlo interno, conforme pronuncia a IFAC.

- › Conforme a International Organization of Supreme Audit Institutions — INTOSAI, Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:
 - execução ordenada, ética, económica, eficiente e eficaz das operações;
 - cumprimento das obrigações de *accountability*;
 - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
 - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

O controlo interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais (diretrizes para as Normas de Controlo Interno no Setor Público, p. 19).

Segundo o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comité de Organizações Patrocinadoras da Comissão Nacional dos relatórios fraudulentos) COSO no seu documento Internal Control — Integrated Framework (2013), controlo interno é um processo conduzido numa organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, projetado para fornecer segurança razoável com respeito ao alcance dos objetivos relacionados às operações, emissão de relatórios e conformidade com leis e normativos, conforme a tabela:

Caraterísticas do Controlo Interno (COSO ICIF 2013)

CARACTERÍSTICAS DO CONTROLO INTERNO

Processo: o CI é um meio para atingir um fim, não um fim em si mesmo. É constituído por um conjunto ações contínuas que envolve todas as atividades, processos e tarefas da entidade.

Realizado por pessoas: não é apenas um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam, em cada nível da organização para realizar o controlo interno. O SCI é concebido por pessoas, afetando a atuação de todos os membros da entidade.

Confiança razoável: capaz de proporcionar segurança razoável (não absoluta) para a estrutura de governação e alta administração de uma entidade. Não oferece uma segurança total, uma vez que não consegue eliminar a totalidade dos riscos, apenas os minimiza.

Adaptável à estrutura da entidade: flexível na aplicação para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.

Concretização dos Objetivos: conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias, operacional, divulgação e conformidade. Concebido para permitir a consecução dos objetivos gerais e específicos nas diferentes categorias, que devem ser consistentes e coerentes.

O controlo interno pode ser considerado, em suma, como um conjunto de procedimentos implementados pela administração para assegurar o alcance dos resultados estabelecidos e a observância das políticas e orientações implementados.

As definições de controlo convergem constantemente para a afirmação de que controlo é o processo destinado a assegurar ou se certificar de que as ações estão a ser executadas de acordo com os métodos estabelecidos e segundo o plano previsto, visando atingir objetivos predeterminados, bem como garantir a correção de possíveis desvios.

Segundo a Lei Sax, controlo interno é a fiscalização das atividades realizada pela própria empresa, pelo administrador. Pode ser preventivo (cujo objetivo é evitar desperdícios e irregularidades); detetivo (para detetar erros) ou corretivo (o erro já existe e o controlo vem para corrigi-lo).

Segundo a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas de Portugal (2018), o termo “controlo interno”, tal como utilizado na ISA 315 (revista), é mais vasto que atividades de controlos, tais como segregações de funções, autorizações e reconciliações de contas. O controlo interno abrange cinco componentes-chave:

- › O ambiente de controlo;
- › O processo de avaliação do risco pela entidade;
- › O sistema de avaliação, incluindo os processos de negócios relacionados, relevantes para o relato financeiro e para a comunicação;
- › Atividades de controlo relevantes para a auditoria;
- › Monitorização do controlo interno.

Entre os diversos conceitos para o controlo interno apresentados pela doutrina e pelas entidades que normalizam a atividade contabilística e da auditoria, tem-se destacado, pela sua abrangência, o da INTOSAI, que considera como integrantes do Sistema de Controlo Interno os controlos financeiros, a própria estrutura organizacional, os métodos e procedimentos implementados pela administração e a auditoria interna.

Responsabilidade pelo Sistema de Controlo Interno

A Administração da entidade é responsável pelo desenvolvimento de sistemas adequados de controlo interno para proteger os seus recursos. Também constitui a sua obrigação garantir a existência e o funcionamento dos controlos para assegurar tanto o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, como a integridade e propriedade das decisões tomadas. Contudo, uma vez existindo o controlo, a responsabilidade pela sua qualidade e manutenção, é dos servidores que respondem por qualquer área ou Setor na estrutura organizacional da entidade.

A organização do controlo varia em função da dimensão, da natureza da entidade, do número de unidades operacionais e da dispersão geográfica.

Orientações para Implementação ou Revisão de SCI

É de referir, porém, que muitas vezes, pela própria limitação dos funcionários, há necessidade de orientação para a elaboração do controlo interno. Neste caso, a entidade precisa de contratar profissionais e/ou empresa habilitada para orientar e/ou assessorar os funcionários na elaboração de um sistema de controlo interno para o seu Setor.

Em resumo, a entidade na implementação e manutenção do sistema de controlo interno deve sempre observar o seguinte:

Aderência a orientações e normas legais — assegurar observância com as diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos e que os atos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da entidade;

Qualificação adequada, formação e rotatividade dos funcionários — a eficácia dos controlos internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple: a seleção e formação de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos; a rotatividade de funções, por forma a reduzir as possibilidades de fraudes;

a obrigatoriedade de os funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

Relação custo/benefício — consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto à realização dos objetivos e metas e também na análise constante dos controlos internos existentes, verificando e reconhecendo as suas limitações e necessidade de alterações pois, de forma alguma, o custo de um controlo deve exceder aos benefícios que ele possa proporcionar.

Há necessidade, também, da definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios em relação aos resultados ou procedimentos previstos; e, além disso, ter em consideração as seguintes limitações:

- › Cobertura de transações conhecidas e rotineiras e não das eventuais — por mais adequado que seja o Sistema de Controlo Interno adotado, ele não conseguirá garantir que operações não usuais sejam cobertas com satisfação;
- › Potencial de erro humano — a maioria dos procedimentos de controlo possui como ponto-chave, a verificação humana, que está sempre sujeita ao erro;
- › Ocorrência de conluio — a conferência e a confirmação dependem sempre da inexistência de conluios entre as pessoas envolvidas. Um bom procedimento para evitar o conluio é a rotatividade de funções;
- › Abuso de autoridade — a eficiência do Sistema de Controlo Interno depende do grau de comprometimento da alta administração;
- › Inadequação dos procedimentos em função do tempo — com o avanço da tecnologia é natural que um bom controlo do passado perca a efetividade atualmente.

Normas sobre a Implementação de um SCI

Além do Manual do Sistema de Controlo Interno, torna-se importante esclarecer a necessidade de se adotarem diversos instrumentos ou elementos gerais do controlo interno, exigidos pelas Normas Internacionais de Contabilidade e Auditoria, como mecanismos ou procedimentos por meio dos quais os seus objetivos serão alcançados. Assim, segundo a IFAC — Normas Internacionais de Auditoria (NIA 400) os procedimentos de controlo incluem:

- › Relatar, conferir e aprovar conciliações;
- › Conferir a precisão aritmética dos registos;
- › Controlar aplicativos e o ambiente de sistemas de informação informatizados, por exemplo, estabelecendo controlos sobre mudanças de programas de computador e acesso a arquivos de dados;

- › Manter e conferir balancetes e contas de controlo;
- › Aprovar e controlar documentos;
- › Comparar dados internos com fontes externas de informações;
- › Comparar os resultados das contagens de caixa, títulos e stock com os registos;
- › Comparar e analisar os resultados financeiros com os valores orçados.

Em suma, os procedimentos de controlo não têm por objetivo somente a verificação de compatibilidade entre os objetivos e metas previstos e o resultado realizado, eles também servirão para reavaliação de todo o processo administrativo.

Instrumentos de um Sistema de Controlo Interno

Normas e Procedimentos da Organização

A entidade precisa, por meio de Estatutos e Regulamentos, de definir a estrutura da sua gerência, e também o seguinte:

- › Organogramas estruturais e funcionais — representação gráfica de determinados aspetos da estrutura organizacional, que possibilite a visualização das unidades que compõem o sistema e as suas respectivas subordinações. Além da definição da estrutura organizacional, é preciso que as atribuições de cada área sejam claramente definidas, para que se possa apurar e delimitar as responsabilidades;
- › Definição de limites de alçada e/ou delimitação de acesso aos ativos (prevenção e deteção) — consiste em estabelecer quem são as pessoas que terão acesso aos ativos da entidade, ou seja, pessoas que assinarão os cheques ou autorizarão os pagamentos via ordem bancária eletrónica, tendo como premissa básica que sempre serão necessárias, pelo menos, duas assinaturas. Outro aspeto que não pode ser esquecido é que a validade das assinaturas e senha devem ser constantemente verificadas, assim como pessoas que irão manusear o numerário recebido antes de ser depositado em conta-corrente bancária;
- › Segregação de funções (prevenção) — a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de elaboração, aprovação/autorização e pagamento de operações, execução, controlo e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha todo o ciclo de uma transação comercial sob o seu controlo. A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registos contabilísticos, devido ao facto dessas funções serem incompatíveis no Sistema de Controlo Interno. Ou seja, é uma metodologia para a realização de atividades em processos, onde as obrigações

O controlo interno pode ser considerado, em suma, como um conjunto de procedimentos implementados pela administração para assegurar o alcance dos resultados estabelecidos e a observância das políticas e orientações implementados.

são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes para reduzir o risco de erro ou fraude. Trata-se de uma ferramenta indispensável para a prevenção de inconformidades e ineficácia, além de auxiliar a entidade no alcance dos seus objetivos;

- › Quadro de pessoal — funcionograma que deve detalhar a atribuição e responsabilidade de cada cargo, bem como, a formação profissional, a qualificação e o nível de instrução;
- › Fluxograma das operações e atividades — representada por meio de símbolos convencionais, o fluxo ou a sequência de um trabalho. Deve ser previsto em todos os níveis profissionais com capacidade, formação e experiências compatíveis com as funções a serem desempenhadas e considerar todas as funções de todos os Setores do órgão/entidade;
- › Rotinas internas (prevenção) — as principais rotinas da administração de uma entidade devem ser postas em manuais para assegurar a fiel observância das leis, decretos, regulamentos e diretrizes estabelecidas, assim como para evitar a descontinuidade ou a interrupção dos serviços face à falta de um servidor, ou mesmo em caso de férias, que devem ser obrigatórias para todos os cargos. Além dos manuais de procedimentos, deve-se também utilizar formulários internos e externos para deixar registadas as diversas ações da entidade, como, por exemplo, formulários para requisição de aquisição de material ou serviços; uso do telefone;

boletim de custo dos veículos; ordem de compra; mapa de controlo de programação financeira; adiantamento para viagem e relatório de prestação de contas; ciclo de transações devidamente documentado por meio de memorandos;

- › Instruções devidamente formalizadas (prevenção) — para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes e específicos, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente.

Portanto, um dos princípios fundamentais de qualquer mecanismo de controlo interno prende-se com a necessidade de este estar de acordo com as leis, regulamentos, políticas e procedimentos aplicáveis nas diferentes organizações, pois se isto não acontecer, toda a informação resultante do controlo interno deixa de ser fidedigna e útil.

As Três Linhas de Defesa na Gestão de Risco

Segundo a declaração de posicionamento do IIA, IPFP — 2013, sobre as Três Linhas de Defesa em negócios do século XXI, não é raro encontrar diversas equipas de auditores internos, especialistas em gestão de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controlo interno, inspetores de qualidade, investigadores de fraude e outros profissionais de riscos e controlo, trabalhando em conjunto para auxiliar as suas empresas a gerir riscos.

Cada uma dessas especialidades tem uma perspetiva única e aptidões específicas de valor inestimável. No entanto, já que as atividades relacionadas a gestão de riscos e controlo são cada vez mais repartidas entre diversos departamentos e Setores, o trabalho deve ser coordenado com cuidado, para garantir que os processos de riscos e controlo sejam conduzidos de acordo com o planeado. Felizmente, têm surgido melhores práticas que podem ajudar as organizações a delegar e coordenar tarefas essenciais de gestão de riscos com uma abordagem sistemática. Devem ser definidas responsabilidades claras para que cada grupo de profissionais de riscos e controlo entenda os limites das suas responsabilidades e como os seus cargos se enquadravam na estrutura de riscos e controlo da organização.

Sendo que, nos piores casos, a comunicação entre os diversos grupos de riscos e controlo pode regredir para um debate contínuo para entender de quem é o trabalho de realizar tarefas específicas.

A estrutura do modelo é organizada em Três Linhas de Defesa. A primeira linha de defesa é o controlo realizado pela gerência operacional,

a segunda linha de defesa é constituída pelas diversas funções de controlo de riscos e supervisão de conformidade e a terceira é a avaliação independente a cargo da Auditoria Interna. Cada uma dessas três “linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização. Importante frisar que as três linhas deveriam existir, de alguma forma, em todas as organizações, não importando a sua dimensão ou complexidade.

De referir que a gestão de riscos normalmente é mais sólida, quando há três linhas de defesa separadas e claramente identificadas. No entanto, em situações excepcionais, especialmente nas pequenas entidades, certas linhas de defesa podem ser combinadas.

Avaliação dos Controlos Internos/SCI

A avaliação do controlo interno consiste em determinar o grau de confiança, examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades (Organismos Estratégicos do Controlo Interno da Comunidade dos Países da Língua Portuguesa, 2009).

Attie (2018) considera, analogamente, que o sistema de controlo interno constitui o “sistema nervoso” de uma organização e o sistema de informações contabilísticas constitui a “memória” da empresa. O “sistema nervoso”, traduzido por um adequado sistema de controlo interno, permite o desenvolvimento das atividades da entidade com fluidez e tempestivamente. Na “memória”, entendida pelo sistema de informações contabilísticas, ficam registados os dados das operações realizadas cumulativamente. Mantido um eficiente “sistema nervoso”, é de se pressupor que haverá boa “memória”.

Considerando que o controlo interno pode apenas dar uma segurança razoável e nunca absoluta do cumprimento dos procedimentos implementados pela gestão, devido às suas limitações, o estudo e a avaliação dos sistemas de controlo interno é imprescindível para o auditor poder constatar: (i) a sistemática pela qual as informações passam pelos diversos departamentos; (ii) a regularidade das operações; (iii) a adequação dos registos contabilísticos e de controlos, e ainda (iv) considerar os riscos inerentes relacionados com o ciclo ou área em análise.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), atualmente o conceito da avaliação dos controlos internos tem-se alargado para além das preocupações com a “confiabilidade” dos dados, acrescentando-se a “qualidade” dos mesmos.

Contribuições do Sistema de Controlo Interno para a Prestação de Contas

Para esta obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, utiliza-se um termo em inglês *accountability* que é a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos e o dever de transparência, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder, que inclui igualmente o dever de informar sobre a qualidade do controlo interno. Resumidamente, pode-se dizer que o processo de controlo pode ser agregado em três etapas: estabelecimento de padrões, avaliação de desempenho e correção de desvios.

Finalmente, nas técnicas de controlo interno devem estar presentes outros atributos como: a) tempestividade na geração de informações e deteção de desvios; b) objetividade de mensuração; c) flexibilidade para refletir mudanças organizacionais, de atividades, etc.; d) economia, ou seja, o custo do controlo não pode exceder o benefício proporcionado; e) compreensibilidade para serem operados com eficiência e f) carácter preditivo, no sentido de proporcionar visões de futuro para o processo de tomada de decisões.

Caracterização e Limitações do Sistema de Controlo Interno

A maioria das entidades públicas possui, mesmo que incompletos, alguns instrumentos de controlo interno, como por exemplo: leis definindo a estrutura funcional, organograma e estatuto dos servidores. O que não existe usualmente é um Regulamento do Sistema de Controlo Interno, que regulamente todos os instrumentos de controlo a serem utilizados nas diversas áreas das instituições públicas. Para as instituições públicas, por possuírem características próprias, não há um modelo padrão do Sistema de Controlo Interno. Estes devem estar adequados à realidade, ao porte e à complexidade das atividades institucionais da entidade.

Considerando, então, todos esses aspetos, pode-se afirmar que para a implementação do Sistema de Controlo Interno nas instituições públicas são necessários:

- › O respetivo instrumento legal aprovado;
- › A organização e estruturação da entidade, formalmente, de modo a permitir uma adequada delegação de autoridade e responsabilidade;
- › Um sistema de autorização e procedimentos de registo, ao qual deveria agregar-se o referente à execução de tarefas, devendo abranger o seguinte:
 - elaboração de manuais de normas e procedimentos, com sistemas de autorizações, aprovações e linhas de autoridade claramente definidos, e o estabelecimento de práticas operacionais e de rotinas;

não é raro encontrar diversas equipas de auditores internos, especialistas em gestão de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controlo interno, inspetores de qualidade, investigadores de fraude e outros profissionais de riscos e controlo, trabalhando em conjunto para auxiliar as suas empresas a gerir riscos

- formulários adequados, que considerem aspetos como: simplicidade de entendimento, facilidade de preenchimento e organização dos dados;
- A adoção de metodologia de desenvolvimento/aquisição de programas informáticos;
- Pessoal adequado — Numa visão sistemática das unidades é fácil compreender que mesmo com sistemas adequados, políticas bem definidas, bons planos, a eficiência institucional poderá ser comprometida se estas mesmas unidades não dispuserem de pessoal capaz, eficiente, motivado e em número adequado;
- › Revisão e avaliação permanente — Deve existir um sistema de revisão e avaliação independente das normas, operações e registos da entidade ou órgão, realizado por um departamento de auditoria interna ou pessoa que exerça essas atividades, de modo a determinar e assegurar a observância das mesmas (Auditoria Interna).

O Sistema de Controlo Interno não exclui nunca a responsabilidade do dirigente máximo da instituição pública, que tem por missão fiscalizar a gestão

dos recursos públicos de modo a evitar a ocorrência de falhas e irregularidades. Assim, entende-se que o funcionamento adequado do Sistema de Controlo Interno de qualquer entidade pública atenua de forma significativa o risco de responsabilização do gestor público pela prática irregular de atos.

Controlo Interno e a Fraude

A fraude não se restringe a país, entidades de grande dimensão, ou altos executivos, pode ser praticada por qualquer funcionário de uma organização.

As fraudes são perpetradas por partes e organizações, com o fim de obtenção de dinheiro, propriedades ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

O denominador comum em toda a fraude é a intenção de enganar, sendo que, na verdade, a intenção é o que distingue a fraude do erro.

Controlos Antifraude

Nos últimos anos, começou a emergir um novo tipo de controlo interno, por vezes chamado controlo antifraude. Como a maioria de grandes fraudes tende a envolver a gestão do topo, o estabelecimento de programas e controlos antifraude fortes é considerado uma parte importante do controlo em grandes entidades. Os controlos antifraude são como lombas de velocidade destinadas a abrandar o tráfego, mas não a pará-lo. São concebidos para dissuadir maus comportamentos, antes que ocorram, mas não os podem eliminar. Estes controlos são particularmente relevantes para grandes entidades, mas também podem ser concebidos para desencorajar a fraude em pequenas entidades. Podem não impedir a ocorrência de fraude, mas proporcionam um desincentivo poderoso.

Os controlos antifraude podem ser concebidos para se dirigirem a todos os cinco componentes do controlo interno, mas é importante realçar que uma boa “atitude de liderança” é considerada de longe o controlo antifraude mais eficaz de todos (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas de Portugal, 2018).

As linhas básicas de uma política antifraude são as seguintes:

- › A ação coordenada, formalizada e liderada pela gestão de topo, envolvendo e comprometendo todos os elementos da organização;
- › A promoção do canal de denúncias tem vindo a ser aconselhado por diversos organismos para a Detecção e Prevenção da fraude, integrado na luta estratégica face à fraude;
- › Proibir qualquer atividade ilegal (incluindo as que possam beneficiar a própria entidade);

- › Definir as responsabilidades de quem tem de concretizar (dirigir as investigações e formular os relatórios);
- › Exigir que o colaborador que suspeite da eventual fraude a comunique imediatamente ao seu superior ou diretamente aos responsáveis pela investigação;
- › Exigir a completa e total investigação sobre a suspeição em causa e que toda a investigação seja comunicada, por escrito, à gestão de topo;
- › Proibir qualquer ação que possa considerar-se como represália contra os denunciante, assim como os atos de ocultação;
- › Conceber controlos antifraude explícitos e implícitos de cumprimento da norma;
- › Difundir a preocupação pelo risco reputacional;
- › Tratar todos os infratores (independentemente do nível hierárquico) de forma similar e em relação a qualquer categoria de fraude;
- › Investir em mecanismos de prevenção da fraude;
- › Profissionalizar a deteção da fraude;
- › Implementar programas com base no modelo COSO;
- › Preparar auditores de fraude;
- › Desencadear ações sistemáticas por rotina em vez de esporádicas;
- › Conceber e divulgar um código de conduta que defina claramente os valores;
- › Implementar um Canal de Denúncias que garanta o anonimato e a proteção do denunciante.

Importância do Acompanhamento na Melhoria do CI e da Gestão Pública

Apesar de não existir nenhuma norma específica para a auditoria de seguimento, todas as normas internacionais de auditoria recomendam a sua realização, enquanto toda a ação de controlo só será eficaz se produzir os efeitos pretendidos, designadamente através da implementação das recomendações e outras medidas preconizadas.

Também nas Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna existe referência sobre a importância da realização do acompanhamento. A Norma de Desempenho do IIA “2500 — Monitorização do Progresso” indica o acompanhamento que tem de ser dado às recomendações aplicadas à gestão:

O responsável pela auditoria tem de estabelecer e manter um sistema de monitorização do efeito dos resultados comunicados à gestão.

2500.A1 — O responsável pela auditoria tem de estabelecer um processo de *follow-up* para monitorizar e assegurar que as ações de gestão foram

efetivamente implementadas ou que os gestores superiores aceitaram o risco de não tomar nenhuma medida.

2500.C1 — A atividade de auditoria interna monitoriza o efeito dos resultados dos compromissos de consultoria na medida do que for acordado com o cliente (Declarações de Posicionamento fazem parte da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais — IPPF 2009, p. 34).

Normalmente, o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão, com a implementação das medidas/boas práticas recomendadas em resposta às questões levantadas num relatório de auditoria.

O seguimento/acompanhamento visa verificar se, e em que medida, a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer implicações mais amplas, ou seja, se as ações tomadas pela entidade auditada forem insuficientes ou insatisfatórias, os órgãos de controlo podem ter de preparar um relatório adicional.

A responsabilidade pelo atendimento das recomendações emitidas pelas Unidades de Auditoria Interna compete em primeiro lugar aos gestores das Entidades Auditadas (OECI-CPLP, 2009).

A título referencial o primeiro momento de acompanhamento pode ser efetuado nos 60 dias de calendário após ter sido comunicado à entidade visada, sendo realizados momentos de acompanhamento subsequentes segundo a relevância e complexidade das recomendações efetuadas (OECI-CPLP, 2009).

De referir ainda que, pela sua importância, esse acompanhamento, no caso de ações de controlo recorrentes, poderá constituir o ponto de partida para o trabalho a efetuar nos períodos seguintes (OECI-CPLP, 2009).

O processo de acompanhamento será proposto para encerramento logo que esteja assegurada a implementação das recomendações ou ultrapassados os problemas que visavam resolver.

À Unidade de Auditoria Interna não basta recomendar. Mais do que verificar o mero cumprimento de formalidades, é fundamental que a prioridade desse acompanhamento seja avaliar se os processos de governança, de gestão de riscos e de controlos internos da gestão realmente se tornaram mais eficazes, mais eficientes e/ou mais económicos, bem como, se for o caso, se as políticas públicas se tornaram mais efetivas.

Vejamos, para estes efeitos, o exemplo de Cabo Verde:

O acompanhamento do resultado das ações da Inspeção Geral de Finanças está contemplado no artigo 11.º do seu estatuto e visa medir a eficácia do prosseguimento da sua atuação (Cf. Secção III, artigo 11.º — acompanhamento do resultado das ações — Estatuto do Pessoal da IGF, BO n.º 25, de 2/4/2016, DL n.º 23/2016).

Um dos pilares do Public Expenditure and Financial Responsibility/ Accountability Program (PEFA) é o escrutínio externo e auditoria, ou seja, “as finanças públicas são revistas de forma independente, e se há acompanhamento externo sobre a implementação de recomendações de melhoria pelo executivo”.

Segundo o relatório da Gestão das Finanças Públicas, Quadro de Avaliação do Desempenho, revisto em janeiro de 2011, (PEFA — GFP), a eficácia da auditoria, determina que “O feedback regular e adequado para a gestão é exigido para o desempenho dos sistemas de controlo interno, por meio de uma auditoria interna. As funções de auditoria interna em alguns países referem-se exclusivamente à pré-auditoria de transações, que aqui é considerado parte do sistema de controlo interno e, portanto, avaliada como parte do indicador P1-20.”

A evidência específica de uma auditoria interna eficaz (ou monitorização de sistemas) também inclui um foco nas áreas de alto risco e providência com relação às averiguações da auditoria por parte da gerência. A última é de fundamental importância, uma vez que a falta de providências com relação às averiguações prejudica totalmente o fundamento da função da auditoria interna.

A função da auditoria interna pode ser realizada por uma organização com um mandato em vários órgãos do governo central ou por funções de auditoria interna separada de órgãos públicos individuais. A eficácia combinada de todas as organizações de auditoria é a base desse indicador.

Frequência e distribuição dos relatórios — atualmente todos os projetos de relatório são enviados para contraditório e todos são homologados pelo membro do Governo responsável pela área das Finanças (MFP). Após homologação do Relatório Final, este é enviado às entidades auditadas. Relatórios de auditoria interna são emitidos regularmente, sendo enviados para homologação à medida que são concluídos. Embora não exista obrigação legal do seu envio sistemático ao Tribunal de Contas, tal ocorre quando se verificarem indícios de responsabilidade financeira, ou por solicitação daquele Tribunal.

Quanto ao grau da resposta e acompanhamento às constatações da auditoria interna, o relatório diz ainda que as recomendações resultantes das auditorias sejam endereçadas aos dirigentes máximos das entidades auditadas, e estes, ainda que de forma não tempestiva, tomam medidas corretivas resultantes das recomendações dos relatórios de auditoria. Em relação ao grau da resposta e acompanhamento às constatações da auditoria interna, a classificação da IGF manteve-se inalterada em relação à anterior avaliação ocorrida em 2008, ou seja (C).

Se se pretende que o trabalho das instituições de controlo interno e externo sejam eficazes e produzam os efeitos pretendidos, caso o número,

relevância e complexidade das recomendações efetuadas o justificar, deverá ser, periodicamente, obtido da entidade responsável um ponto de situação do respetivo processo de implementação, que será levado ao conhecimento do Governo sempre que necessário, sendo que o primeiro ponto da situação deve ser obtido nos 60 dias de calendário após ter sido comunicado à entidade visada o despacho do membro do Governo que recaiu sobre o relatório.

Ainda, quando certas recomendações, pela sua excecional particularidade ou relevância o justificarem, poder-se-á admitir o envolvimento da IGF em ações específicas de apoio à sua implementação, em condições a considerar caso a caso, se assim o Inspetor Geral de Finanças entender. (IGF).

Propostas

Considera-se que seria uma melhoria e mais-valia ponderar a criação na IGF de uma base de dados de Auditoria com a seguinte estrutura:

- › Despachos;
- › Relatórios (projetos) e Relatórios;
- › Relatórios de auditorias homologados pela tutela;
- › Relatórios enviados às Entidades auditadas;
- › Relatórios enviados ao Tribunal de Contas.

Afigura-se vantajosa e configurando-se como uma boa prática a publicação dos relatórios de atividades, bem como os relatórios da implementação das recomendações realizadas através de ações de acompanhamento, e em tempo oportuno.

Conclusões

Os controlos gerais, ou seja, os controlos ao nível da entidade, constituem os alicerces nos quais os controlos específicos assentam. Estabelecem a atitude da liderança e as expetativas para o ambiente de controlo da organização em geral. Os controlos gerais também incluem a monitorização dos controlos que avaliam se a atitude da liderança é a pretendida e como as expetativas de controlo estão a ser atingidas. Controlos gerais mal concebidos podem na realidade encorajar diversos tipos de erros e fraudes.

A derrogação dos controlos pelo órgão de gestão e uma má atitude de liderança são temas comuns nas irregularidades das entidades. A importância de uma adequada estrutura de controlo interno na gestão pública reside na

sua capacidade de auxiliar a entidade a atingir os seus objetivos planeados e a manter ou melhorar o seu desempenho. O reforço do Sistema de Controlo Interno, através da implementação do Regulamento de controlo interno nas Instituições públicas, em termos preventivos, visa assegurar que os objetivos da entidade sejam atingidos, alcançando os seus resultados atendendo aos anseios da população/cidadãos, os principais financiadores das Instituições públicas, através dos seus impostos. As ações de controlo deverão verificar a legalidade, economicidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficácia em todos os atos administrativos.

O modelo COSO é o instrumento de controlo mais significativo e poderoso porque se afasta do foco tradicional e meramente financeiro e permite que a entidade se centre nas suas estruturas-chave, nos valores e objetivos, que compõem o conceito de controlo interno. É considerado um meio para as entidades poderem atingir os objetivos preestabelecidos. Nas recomendações do COSO I, o controlo interno não pode ser considerado um evento único, mas sim um complexo de atividades e práticas que devem ser feitas diariamente por cada um que trabalha nas organizações. Isso significa que o controlo interno não deve ser feito apenas por um Setor ou um agente, mas por todos que trabalham nas organizações.

Se a função de controlo não for desempenhada efetivamente, as demais funções serão de valor limitado na organização, propiciando, na melhor das hipóteses, baixo desempenho e, na pior, o caos. Se considerarmos os inúmeros benefícios advindos de um Sistema de Controlo Interno integrado e atuando com excelência, chegaríamos à conclusão de que o controlo interno não deve ser visto apenas pelo prisma do custo, mas sim como meio de assegurar o melhor emprego de recursos ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo para o cumprimento da missão do órgão público. Quanto à Contribuição dos Órgãos de Controlo Externos e Internos na Melhoria do CI e da Gestão Pública, os atores externos têm também um papel importante no aperfeiçoamento do controlo interno do Setor público, enquanto exercem pressão pelo seu estabelecimento e verificam a fiabilidade e amplitude da sua execução. Atualmente, os órgãos de controlo interno e externo devem direcionar as suas intervenções para ações preventivas e orientadas, de modo a evitar as falhas involuntárias ou deliberadas por parte dos atores dos processos organizacionais.

Os objetivos da auditoria não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a Unidade Auditada implementa as respetivas recomendações avaliadas como suficientes pela Unidade de Auditoria Interna.

Bibliografia

- Araújo, F. J. (sd). Implantação de uma Estrutura de Controlos Internos
- Artigo sobre a Ética e Gestão Pública na administração portuguesa, de Nuno Cunha Rolo, de 13/04/2020-Compliance no Setor público, Zenkner_Pironti_indd 28, 07-02-2020
- Attie, W. (2018). Auditoria: Conceitos e Aplicações, (7.ª Edição). Editora Atlas Ltda
- Barreira, M. L & Ventura, M.C. (2022 janeiro 10–17). Sistemas Públicos de Controlo Interno. Unidade curricular no âmbito da pós-graduação em Finanças Públicas
- Comissão Europeia, Direção-Geral. (2014). Guidance fraud risk assessment — Avaliação do Risco de Fraude e medidas Antifraude
- Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2016). Auditoria Contábil — Teoria e Prática. (10.ª Edição). Editora Atlas Ltda
- CrossOver Consulting & Auditing. (2013). Controlos Internos — As novidades da nova versão do Committee of Sponsoring of the Treadway Commission
- Decreto-Lei n.º 23/2016 do Conselho de Ministros. (2016). Boletim Oficial da República de Cabo Verde: I série, n. 25. Estatuto do Pessoal da Inspeção Geral de Finanças
- Instituto Português de Auditoria Interna. (Edição: janeiro de 2009. Revisão da tradução: agosto de 2009). Enquadramento Internacional de práticas profissionais de auditoria
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2018). Guia de aplicação das ISA, consolidado — Conceitos Fundamentais e Orientação Prática
- Organismos Estratégicos de Controle Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa. (2019). Guia de planeamento e execução da auditoria interna
- Organismos Estratégicos do Controlo Interno da Comunidade dos Países da Língua Portuguesa. (2009). Manual de Controlo Interno
- Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2004). GOV 9100 — Guidelines for Internal Control Standards for the Public Setor — Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público
- Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2007). GOV 9130 — Guidelines for Internal Control Standards for the Public Setor — Further Information on Entity Risk Management — Diretrizes para as Normas de Controle Interno para o Setor Público. Informações Adicionais sobre Gestão de Riscos de Entidades
- Programa de Despesas Públicas e Responsabilidade Financeira — Relatório final sobre a Avaliação do Desempenho da Gestão de Finanças Públicas em Cabo Verde referente ao ano de 2015. (2016), CV-May16-PFMPR-Public-with-PEFA-Check.pdf). (26-07-2022)
- ROC de Portugal. (2000). DRA 410, Diretriz de Revisão/Auditoria — Controlo Interno
- Revisores Oficiais de Contas de Portugal. (2019). Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. ISA 315R, Norma internacional de Auditoria 315 (revista) — Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente. Edição IFAC 2018, volume 1

- Rolo, N. C. (2020). Artigo sobre a Ética e Gestão Pública na administração portuguesa
- Rosa, J. R. P. (2020). Gestão dos Controles Internos, Sarbanes, Gestão de Riscos e Padrões de Governança Corporativa
- The Institute of Internal Auditors. (2013). Declaração de posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de risco e controles
- The Institute of Internal Auditors. (Revisado: outubro de 2016. Efetivo: janeiro de 2017). Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna. 1035 Greenwood Blvd, Suite 401, Lake Mary, Florida 32746, USA
- Tribunal de Contas da União. Modelos de referência de gestão corporativa de riscos. Brasília