



A FRAUDE E CORRUPÇÃO NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA –  
A PERCEÇÃO SOBRE O IMPACTO DA  
AUDITORIA INTERNA E DO  
REGIME GERAL DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO

---

André Filipe Jangão Vilhena

Lisboa, janeiro de 2025

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO  
DE LISBOA

A FRAUDE E CORRUPÇÃO NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA –  
A PERCEÇÃO SOBRE O IMPACTO DA  
AUDITORIA INTERNA E DO  
REGIME GERAL DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO

André Filipe Jangão Vilhena

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Maria Albertina Barreiro Rodrigues, professora adjunta convidada da área departamental de Contabilidade e Auditoria e coorientação do Professor Mestre Carlos Manuel de Jesus e Sousa Araújo Ribeiro, professor adjunto convidado da área departamental de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente: Doutora Célia Vicente

Vogal: Especialista Ana Marinho Pires

Vogal: Doutora Maria Albertina Barreiro Rodrigues

Lisboa, janeiro de 2025

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

## **Dedicatória**

À minha querida filha Maria Clara,

Esta dissertação é dedicada a ti, que vieste trazer luz e alegria à minha vida durante a elaboração deste projeto.

Durante os momentos mais difíceis o teu sorriso e boa disposição deram-me a força e motivação necessária para terminar.

Espero que um dia, quando aprenderes a ler, olhes para esta conquista e sintas orgulho e inspiração para também tu procurares aumentar o teu conhecimento.

Que a resiliência prevaleça sempre e nunca desistas dos teus objetivos.

Que este trabalho te sirva de incentivo e te mostre que com dedicação, esforço e amor, todos os sonhos são possíveis.

## **Epígrafe**

“Há um longo percurso de detecção, prevenção e combate à fraude, para o qual todos somos poucos.”

(Pimenta, 2009, p.40)

## **Agradecimentos**

À Professora Doutora Maria Albertina Barreiro Rodrigues pela orientação desta dissertação. A aceitação do convite para me orientar neste desafio antevia um trabalho ambicioso e exigente, que me comprometeu e motivou para dar o melhor de mim, pelo que muito lhe agradeço.

Ao Professor Mestre Carlos Ribeiro pela coorientação e pelo contributo para a melhoria do estudo.

À Professora Doutora Margarida Piteira pela disponibilidade e conhecimentos partilhados ao nível da metodologia de investigação.

À Professora Mestre Teresa Ferreira pela disponibilidade, esclarecimento de dúvidas e na partilha de conteúdos.

Ao Mestre Dr. Vitor Alexandre por ter sido o meu primeiro “professor” de auditoria interna, contribuindo para o meu interesse na área e na profissão, o que também motivou o meu ingresso neste desafio.

Ao Mestre e amigo Pedro Trigo pela motivação, partilha de conhecimento e momentos de reflexão.

Aos colegas de turma pela ajuda e partilha de experiências e conhecimentos, em especial ao Humberto, Tomás e Ricardo pelos trabalhos de grupo que desenvolvemos juntos.

A todas as organizações que contribuíram para a divulgação do questionário, nomeadamente o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI).

Aos docentes do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), que contribuíram para a minha formação e com os quais muito aprendi ao longo de 5 anos de ensino pós-laboral.

A todos os inquiridos do questionário pela disponibilidade prestada, contribuindo para a realização desta investigação.

## Resumo

As questões da fraude e corrupção têm vindo a ganhar uma crescente importância na atualidade, tendo recentemente sido criado, através de imposição legal, o Regime Geral de Prevenção da Corrupção (RGPC). Este regime vem obrigar determinadas entidades a criar instrumentos de prevenção e deteção de corrupção, que até à data eram apenas recomendados. O objetivo desta investigação passa por avaliar a perceção do impacto da existência da Auditoria Interna (AI) e do RGPC ao nível da fraude/corrupção na Administração Pública (AP) Portuguesa, assim como do contributo da AI na implementação e cumprimento do regime. Neste sentido, a investigação consiste num estudo exploratório, através de um processo de investigação hipotético-dedutivo, com recurso a uma triangulação dos dados secundários resultantes da análise documental de relatórios de entidades nacionais e internacionais, com os dados primários, obtidos com recurso a questionário, permitindo testar as hipóteses de estudo definidas. Os resultados deste estudo confirmam a perceção da existência de fraude/corrupção na AP, a perceção do impacto da AI e dos instrumentos obrigatórios do RGPC na prevenção e deteção da fraude/corrupção na AP, assim como a perceção do impacto da AI na implementação e cumprimento do regime. Os resultados indicam ainda que, o nível do conhecimento do RGPC, por parte dos inquiridos em funções na AP, é superior ao dos inquiridos em funções privadas e que somente 16,5% dos inquiridos consideram que a entrada em vigor do regime contribuiu para a diminuição do nível de fraude e corrupção na AP. A presente dissertação contribui para a consciencialização sobre o tema da fraude e corrupção, assim como as formas de mitigação, permitindo às organizações e à sociedade em geral conhecer a importância da função AI e do *compliance* com o RGPC ao nível da prevenção e deteção da fraude/corrupção na AP.

**Palavras-chave:** Administração Pública Portuguesa, Auditoria Interna, Corrupção, Fraude, Regime Geral de Prevenção da Corrupção

## **Abstract**

Fraud and corruption have currently been gaining increasing importance and the General Regime for the Corruption Prevention (GRCP) was recently created through legal imposition. This regime forces certain entities to create instruments that may prevent and detect corruption, which were only recommended until now. This investigation's purpose is to evaluate the perception on the impact of Internal Audit (IA) and GRCP on fraud/corruption in the Portuguese Public Administration (PPA), as well as the contribution of IA in the implementation of the regime and its compliance. This research consists in an exploratory study through a hypothetical-deductive research process, that uses a triangulation method on the secondary data with the primary data. The secondary data result from the document analysis of national and international entities' reports, and the primary data are obtained by using a questionnaire that allows to test the hypotheses of the study. This study's results confirm the perception on the existence of fraud/corruption in the PPA, as well as the impact of the IA and the GRCP mandatory instruments on the fraud prevention and detection. It also verifies the perception of the IA impact on the implementation and compliance of the regime. The results also indicate that the level of knowledge on GRCP among respondents working in the PPA is higher than that of respondents in private positions. In addition, only 16,5% of the respondents considers that fraud and corruption in the PPA has decreased when the regime came into effect. This dissertation contributes to fraud and corruption awareness, its mitigation and also allows organizations and the society in general to acknowledge the IA's purpose and the GRCP compliance on the fraud/corruption prevention and detection in the PPA.

**Keywords:** Corruption, Fraud, General Regime for the Prevention Corruption, Internal Audit, Portuguese Public Administration

# Índice

|  |      |
|--|------|
| Índice de Figuras .....  | xi   |
| Índice de Tabelas .....  | xii  |
| Índice de Gráficos.....  | xiii |
| Lista de Abreviaturas .....  | xiv  |
| <br>   |      |
| 1. Introdução .....  | 1    |
| 2. Revisão da Literatura.....  | 6    |
| 2.1. A fraude e corrupção .....  | 6    |
| 2.1.1. Conceito e tipologias de fraude e corrupção .....                   | 6    |
| 2.1.2. Triângulo da Fraude.....  | 8    |
| 2.1.3. Escala da Fraude.....   | 10   |
| 2.1.4. Diamante da Fraude.....   | 11   |
| 2.1.5. Pentágono da Fraude .....   | 12   |
| 2.1.6. A legislação ao nível da fraude e corrupção .....                   | 13   |
| 2.2. A auditoria interna .....   | 15   |
| 2.2.1. Enquadramento normativo da auditoria interna .....                  | 15   |
| 2.2.2. A auditoria interna e a fraude .....                                | 16   |
| 2.2.3. A auditoria interna enquanto terceira linha de defesa.....          | 17   |
| 2.2.4. A auditoria interna e a prevenção e deteção da fraude .....         | 19   |
| 2.2.5. <i>Red flags</i> e o ceticismo profissional .....                   | 20   |
| 2.3. Regime Geral de Prevenção da Corrupção .....                          | 23   |
| 2.3.1. O surgimento do Regime .....  | 23   |
| 2.3.2. Código de Conduta .....   | 25   |
| 2.3.3. Plano de Prevenção de Riscos de corrupção e infrações conexas ..... | 26   |
| 2.3.4. Canal de Denúncias .....  | 28   |
| 2.3.5. Programa de Formação .....  | 29   |
| 2.4. Estudos prévios .....   | 30   |
| 3. Metodologia.....  | 33   |
| 3.1. Identificação do estudo .....   | 33   |
| 3.2. Construção do modelo de investigação.....                             | 34   |
| 3.3. Análise documental.....   | 39   |
| 3.4. Estudo através de questionário.....                                   | 40   |
| 4. Resultados.....   | 43   |
| 4.1. Análise documental de dados secundários.....                          | 43   |
| 4.1.1. Comunicações recebidas: CPC (2022) vs MENAC (2024) .....            | 43   |

|        |   |    |
|--------|---|----|
| 4.1.2. | Barómetro da Corrupção de 2024 da FFMS.....                             | 46 |
| 4.1.3. | Eurobarómetros Especiais 534 e 548 da Comissão Europeia.....            | 48 |
| 4.1.4. | Índice de Perceção da Corrupção da Transparency Internacional (2024) 50 |    |
| 4.1.5. | <i>Occupational Fraud 2024: Report of the Nations</i> .....             | 51 |
| 4.2.   | Questionário .....  | 53 |
| 4.2.1. | Amostra e a sua caracterização.....                                     | 53 |
| 4.2.2. | Análise descritiva dos resultados.....                                  | 55 |
| 4.3.   | Discussão dos resultados .....  | 64 |
| 5.     | Conclusões, limitações e sugestões para estudos futuros .....           | 71 |
|        | Referências Bibliográficas.....   | 74 |
|        | Anexo – 1 - Árvore da Fraude .....                                      | 82 |
|        | Apêndice – A - Questionário aplicado .....                              | 83 |

## Índice de Figuras

|   |    |
|---|----|
| <b>Figura 2.1</b> Árvore da Fraude – 3 principais tipos de fraude.....              | 7  |
| <b>Figura 2.2</b> Árvore da Fraude – 4 principais tipos de corrupção .....          | 8  |
| <b>Figura 2.3</b> Triângulo da Fraude .....   | 9  |
| <b>Figura 2.4</b> Modelo de Risco de Fraude .....                                   | 9  |
| <b>Figura 2.5</b> Escala de Fraude .....  | 10 |
| <b>Figura 2.6</b> Diamante da Fraude .....  | 11 |
| <b>Figura 2.7</b> Pentágono da Fraude.....  | 12 |
| <b>Figura 2.8</b> Resumo das Teorias da Fraude.....                                 | 13 |
| <b>Figura 2.9</b> Conhecimentos necessários à AI em matéria de fraude.....          | 17 |
| <b>Figura 2.10</b> Processo de gestão do risco de fraude.....                       | 18 |
| <b>Figura 2.11</b> Potenciais <i>red flags</i> .....                                | 21 |
| <b>Figura 2.12</b> Síntese das variáveis de estudo .....                            | 30 |
| <b>Figura 3.1</b> Fases de elaboração da dissertação .....                          | 34 |
| <b>Figura 3.2</b> Relação entre as variáveis de estudo e respetivas hipóteses ..... | 35 |

## Índice de Tabelas

|   |    |
|---|----|
| <b>Tabela 2.1</b> Framework de competências de Auditoria Interna.....                                 | 16 |
| <b>Tabela 2.2</b> Estudos prévios e respetivos objetivos dos estudos .....                            | 31 |
| <b>Tabela 3.1</b> Operacionalização de variáveis.....   | 37 |
| <b>Tabela 4.1</b> Comunicações judiciais.....   | 44 |
| <b>Tabela 4.2</b> Tipologia de denúncia (notícia do crime).....                                       | 45 |
| <b>Tabela 4.3</b> Caracterização da amostra selecionada .....   | 54 |
| <b>Tabela 4.4</b> Abrangência do RGPC e conhecimento do regime, por subgrupo.....                     | 58 |
| <b>Tabela 4.5</b> Frequências relativas face ao indicador correspondente ao regime sancionatório..... | 60 |
| <b>Tabela 4.6</b> Frequências relativas face ao indicador correspondente à H1 .....                   | 60 |
| <b>Tabela 4.7</b> Frequências relativas face ao indicador correspondente à H2 .....                   | 60 |
| <b>Tabela 4.8</b> Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H3 .....               | 61 |
| <b>Tabela 4.9</b> Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H4.....                | 62 |
| <b>Tabela 4.10</b> Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H5.....               | 63 |

## Índice de Gráficos

|   |    |
|---|----|
| <b>Gráfico 2.1</b> Frequência de comportamentos suspeitos de fraude .....   | 22 |
| <b>Gráfico 4.1</b> Comunicações judiciais por ano .....   | 44 |
| <b>Gráfico 4.2</b> Corrupção nos diferentes grupos sociais .....  | 47 |
| <b>Gráfico 4.3</b> Responsabilidade pela ineficácia no combate à corrupção .....  | 47 |
| <b>Gráfico 4.4</b> Razões da ineficácia da justiça no combate à corrupção em Portugal .....   | 48 |
| <b>Gráfico 4.5</b> Dados relativos à corrupção em Portugal .....  | 49 |
| <b>Gráfico 4.6</b> Resultados anuais de Portugal no Índice de Perceção da Corrupção .....   | 50 |
| <b>Gráfico 4.7</b> Métodos de prevenção da fraude mais comuns na Europa Ocidental .....   | 52 |
| <b>Gráfico 4.8</b> Formas de deteção inicial da fraude ocupacional na Europa Ocidental .....  | 52 |
| <b>Gráfico 4.9</b> Perceção de fraude/corrupção na AP, por subgrupo .....   | 56 |
| <b>Gráfico 4.10</b> Perceção do impacto da publicação do RGPC na diminuição dos níveis de fraude/corrupção na AP, por subgrupos ..... | 57 |

## Lista de Abreviaturas

- ACFE – *Association of Certified Fraud Examiners*
- AI – Auditoria Interna
- AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*
- AP – Administração Pública
- CFE – *Certified Fraud Examiner*
- COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CP – Código Penal
- CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção
- CPP – Código de Processo Penal
- ENAC – Estratégia Nacional Anticorrupção 2020-2024
- FA – *Fraud Awareness*
- FDM – *Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods*
- FDT – *Fraud Prevention and Detection Strategies*
- FFMS – Fundação Francisco Manuel dos Santos
- GIAS – *Global Internal Audit Standards*
- H – Hipótese de estudo
- IIA – *The Institute of Internal Auditors*
- INTOSAI - *The International Organization of Supreme Audit Institutions*
- IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna
- IPC – Índice de Perceção da Corrupção
- IPQ – Instituto Português da Qualidade
- IPPF – *International Professional Practices Framework*
- ISO - *International Organization for Standardization*
- MENAC – Mecanismo Nacional Anticorrupção
- N – Amostra inquirida
- n – Amostra selecionada
- O – Objetivo Geral
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Objetivo Específico

PPR - Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

Q – Questão de Investigação

RGPC – Regime geral de Prevenção da Corrupção

SG.AI.PRI – Subgrupo de auditores internos no setor privado

SG.AI.PUB – Subgrupo de auditores internos no setor público

SG.OF.PRI – Subgrupo de inquiridos a desempenhar outras funções, que não auditoria interna, no setor privado

SG.OF.PUB- Subgrupo de inquiridos a desempenhar outras funções, que não auditoria interna, no setor público

SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences*

TdC – Tribunal de Contas

## 1. Introdução

A média das perdas por fraude ocupacional na região da Europa Ocidental, de acordo com os dados da *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), ascende a 181.000 dólares, destacando-se o facto de 62% das perdas não permitirem qualquer recuperação e apenas 14% permitir a recuperação total das mesmas (ACFE, 2024). De salientar também que, de entre os casos de fraude ocupacional registados ao nível de organizações governamentais, 39% foram registados por funcionários, com um prejuízo médio de 50.000 dólares, e 39% e 19% por dirigentes intermédios e por dirigentes superiores, respetivamente, com um prejuízo médio correspondente a 224.000 dólares e 313.000 dólares (ACFE, 2024).

Por seu turno, segundo a *Transparency International* (2024), e de acordo com o Índice de Perceção da Corrupção (IPC) que analisa os níveis de perceção da corrupção no setor público, Portugal ocupa a 34.<sup>a</sup> classificação num conjunto de 180 países. Esta classificação iguala a posição de 2020 que corresponde à pior classificação desde 2012, continuando abaixo do valor médio da Europa Ocidental e União Europeia.

Com a crescente divulgação e mediatização nestas matérias, surgiram também exigências normativas que decorrem da legislação, como é o caso da Estratégia Nacional Anticorrupção 2020-2024 (ENAC), aprovada pela Resolução de Conselho de Ministros n.º 37/2021, de 6 de abril, que posteriormente veio dar origem ao Mecanismo Nacional Anticorrupção (MENAC) e ao Regime geral de Prevenção da Corrupção (RGPC), criados segundo o Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro.

Neste sentido, a ENAC consiste num plano abrangente que visa combater a corrupção através de várias medidas e prioridades, referindo que

os fenómenos corruptivos (...) atentam contra princípios fundamentais do Estado de direito, enfraquecem a credibilidade e a confiança dos cidadãos nas instituições e comprometem o desenvolvimento social e económico, fomentando a desigualdade, reduzindo os níveis de investimento, dificultando o correto funcionamento da economia e fragilizando as finanças públicas. (Resolução de Conselho de Ministros n.º 37/2021, de 6 de abril, p.11),

verificando-se, de acordo com a Fundação Francisco Manuel dos Santos (FFMS), que “a corrupção deixou de ser uma indignação coletiva pontual e passou a ter a importância de

outros problemas que afetam as sociedades democráticas” (FFMS, 2024, p.3) à semelhança do desemprego, da pobreza ou da iliteracia.

Pese embora a temática da Auditoria Interna (AI) associada ao combate à fraude e corrupção tenha sido, recentemente, objeto de diversas investigações (Carvalho, 2021; Mendes, 2021; Almeida, 2022), referindo Maciel *et al.* (2022) que “Studies on perceptions of corruption have grown in recent years”, verificamos que, da pesquisa realizada, o RGPC foi apenas objeto de estudo por Vinagre (2023). Assim, identificou-se a necessidade da realização de estudos adicionais no âmbito do RGPC e do setor público nacional.

Por outro lado, verifica-se que a perceção da fraude e corrupção do setor público nacional tem apresentado retrocessos nos últimos 3 anos (Transparency Internacional, 2024; Comissão Europeia, 2024), período coincidente com a entrada em vigor do RGPC.

Desta forma, identifica-se a pertinência de estudar a forma como os instrumentos previstos no RGPC podem contribuir para a mitigação da fraude/corrupção na Administração Pública (AP), quer por via da prevenção, quer da deteção. Neste sentido, importa clarificar que “A Administração Pública Portuguesa é composta por três níveis de administração: Administração Direta do Estado, Administração Indireta do Estado, e Administração Autónoma.” (DGAEP, 2021, p.11).

De igual modo, verificou-se importante perceber o impacto da AI a esse nível, assim como o seu impacto na implementação e cumprimento do regime, apresentando-se em seguida os objetivos gerais definidos para este estudo.

Os objetivos gerais (**O**) da presente investigação consistem em:

- **O1** - Avaliar a perceção do nível de fraude e corrupção na AP;
- **O2** – Avaliar a perceção do impacto da existência da AI ao nível da fraude/corrupção na AP;
- **O3** – Avaliar a perceção do impacto da existência do RGPC ao nível da fraude/corrupção na AP;
- **O4** - Avaliar a perceção do impacto da AI no *compliance* com o RGPC.

Neste sentido, foram definidos, em detalhe, os seguintes objetivos específicos (**OE**):

- **OE1.1** – Avaliar o nível de percepção da fraude/corrupção na AP, considerando as funções desempenhadas (AI ou outras) e o tipo de organização (pública ou privada) em que os inquiridos desempenham funções;
- **OE2.1** - Avaliar a percepção do impacto da AI ao nível da prevenção da fraude/corrupção na AP;
- **OE2.2** - Avaliar a percepção do impacto da AI ao nível da deteção da fraude/corrupção na AP;
- **OE3.1** – Avaliar o nível de percepção do impacto da publicação do RGPC na diminuição dos níveis de fraude/corrupção na AP, considerando as funções desempenhadas (AI ou outras) e o tipo de organização (pública ou privada) em que os inquiridos desempenham funções;
- **OE3.2** - Avaliar o nível de conhecimento do RGPC, considerando as funções desempenhadas (AI ou outras), o tipo de organização (pública ou privada) em que os inquiridos desempenham funções, assim como se a organização se encontra abrangida pelo regime, ou seja, se dispõe de >50 trabalhadores;
- **OE3.3** - Avaliar a percepção da existência do regime sancionatório do RGPC na implementação dos instrumentos de prevenção e deteção do regime;
- **OE3.4** - Avaliar a percepção do impacto do RGPC ao nível da prevenção da fraude/corrupção na AP;
- **OE3.5** - Avaliar a percepção do impacto do RGPC ao nível da deteção da fraude/corrupção na AP;
- **OE4.1** - Avaliar a percepção do impacto da AI na implementação, cumprimento e avaliação dos quatro instrumentos obrigatórios previstos no RGPC.

Para alcançar os objetivos supramencionados foram, respetivamente, definidas as seguintes questões de investigação (**Q**):

- **Q1** - Qual a percepção do nível de fraude/corrupção na AP?;
- **Q2** - Qual a percepção do impacto da AI na mitigação da fraude/corrupção na AP?;
- **Q3** - Qual a percepção do impacto do RGPC na mitigação da fraude/corrupção na AP?;
- **Q4** - Qual a percepção do impacto da AI no *compliance* com o RGPC?.

Para responder às questões de investigação supramencionadas, foi efetuada uma análise documental de relatórios elaborados por entidades nacionais e internacionais reconhecidas sobre o tema em estudo, complementarmente com a aplicação de um questionário, procurando avaliar a perceção relativa à AI e ao RGPC na mitigação dos fenómenos da fraude e corrupção.

Desta forma, foi realizado um estudo empírico baseado numa triangulação metodológica, como apresentado por de Oliveira (2015), sendo para o efeito analisados os dados primários recolhidos com recurso a questionário e os dados secundários obtidos através de análise documental, adicionalmente à análise de estudos prévios apresentados na revisão de literatura.

Os dados recolhidos através de *Google Forms* foram validados com recurso ao SPSS (*Statistical Package for Social Science*), sendo posteriormente efetuada a análise descritiva dos dados e confrontados os resultados com estudos prévios e com os dados da análise documental.

Quanto à estrutura do estudo, este é composto por cinco capítulos, sendo este iniciado pela presente introdução, na qual é apresentada a relevância do estudo, as questões e objetivos da investigação, a metodologia e a estrutura da dissertação.

No capítulo II é apresentado um enquadramento do tema, nomeadamente ao nível da revisão de literatura, no que concerne à fraude, à AI e ao RGPC. Em detalhe, são apresentadas algumas teorias que identificam os fatores potenciadores de fraude, assim como algumas referências de legislação no que à fraude e corrupção dizem respeito. Complementarmente, é apresentada a função de AI e o seu papel face à fraude e corrupção, de acordo com a *framework* do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e o processo de gestão do risco de fraude, de acordo com a *framework* do *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) e ACFE (2023), sendo ainda apresentados o RGPC e os instrumentos de prevenção e deteção que o constituem.

Por fim, o capítulo termina com um ponto relativo a estudos prévios, no qual são resumidamente abordados alguns estudos subordinados ao tema da presente dissertação, destacando-se para o efeito os objetivos dos estudos, que serão objeto de discussão no capítulo IV da presente dissertação.

No capítulo III é apresentada e definida a metodologia de investigação utilizada, sendo efetuada a identificação do estudo e detalhada a construção do modelo de investigação. Em adição, foram definidas as questões de investigação, as variáveis e formuladas as hipóteses de estudo, sendo ainda apresentada a fundamentação para a análise documental e a construção do questionário aplicado.

Seguidamente, no capítulo IV é desenvolvido o método empírico utilizado, segregando-se este em análise documental de relatórios subordinados ao tema em apreço e em recolha de dados primários, através de questionário. Desta forma, foi realizada uma análise descritiva e uma subsecção relativa à discussão de resultados onde são confrontados os resultados obtidos com os dados provenientes de estudos prévios analisados.

Por fim, no capítulo V são formuladas as conclusões resultantes da presente dissertação, apresentadas as limitações/dificuldades do estudo e efetuadas sugestões de investigações futuras.

## 2. Revisão da Literatura

O presente capítulo será desenvolvido em quatro secções, primeiramente ao nível da fraude, posteriormente ao nível da AI, abordando o RGPC e concluindo-se com a análise de estudos prévios sobre o tema em investigação.

Inicia-se a secção seguinte com uma abordagem, em detalhe, da variável de estudo fraude e corrupção.

### 2.1. A fraude e corrupção

Esta secção irá inicialmente caracterizar o conceito de fraude, à luz das Normas Internacionais, assim como as tipologias existentes ao nível da Árvore da Fraude (ACFE, 2024), nomeadamente a corrupção. Posteriormente são apresentadas as teorias da fraude, contando ainda para o efeito com uma alusão à legislação conexas ao nível da AP.

#### 2.1.1. Conceito e tipologias de fraude e corrupção

O termo fraude é apresentado no Glossário das Normas Internacionais (IPAI, 2017, p.32), como sendo

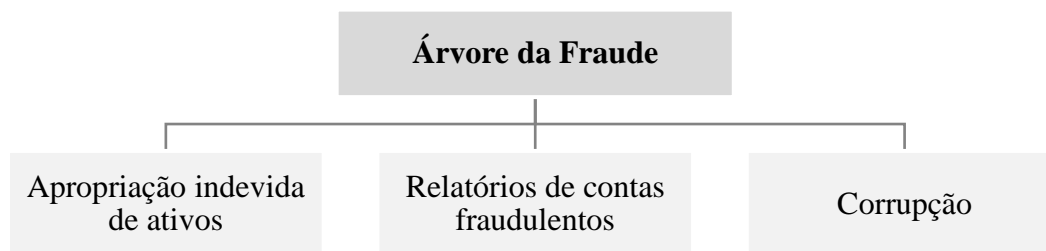
quaisquer actos ilegais caracterizados pelo engano, encobrimento ou violação da confiança. Tais actos não dependem de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por indivíduos e organizações para se apropriarem de dinheiros, bens ou serviços; para evitarem o pagamento ou perda de serviços; ou para obterem vantagens pessoais ou comerciais

sendo esta prática caracterizada pela sua intenção/premeditação para a realização do facto, ao contrário do erro, em que a sua ocorrência se verifica acidental.

Outra definição de fraude é apresentada por Albrecht, Albrecht, Albrecht e Zimbelman (2012) que consideram a fraude como um termo genérico, que abrange todos os meios variados de habilidades que um indivíduo pode inventar para obter vantagem sobre outro com recurso a falsas representações.

Em alternativa, refere a ACFE (2022) que a fraude é um problema global, que afeta organizações em todas as regiões e em todos os setores em todo o mundo.

Ao nível das tipologias de fraude e desde o primeiro *Report of the Nations*, datado de 1996, é apresentada a Árvore da Fraude, conforme consta do Anexo 1, tipificando os três principais tipos de fraude, conforme Figura 2.1:



**Figura 2.1** Árvore da Fraude – 3 principais tipos de fraude  
**Fonte** Adaptado de ACFE (2024, p.11)

Esta teoria teve como objetivo classificar os abusos e fraudes ocupacionais. Segundo Wells (2007) as fraudes ocupacionais consistem na utilização da profissão para enriquecimento pessoal através de uma utilização deliberada indevida ou má aplicação dos recursos ou bens da organização.

Acrescenta o autor que a apropriação indevida de ativos pode assumir a forma de roubo ou uso indevido de qualquer bem da empresa para benefício pessoal (Wells, 2007), dividindo-se esta categoria em dois tipos de apropriação, nomeadamente de dinheiro e/ou de inventários.

Neste sentido e de acordo com Wells (2007), para que a fraude exista são necessários os seguintes quatro elementos:

- Uma declaração material falsa;
- Conhecimento de que essa declaração era falsa quando foi proferida;
- Confiança na declaração falsa perante a vítima;
- Danos resultantes.

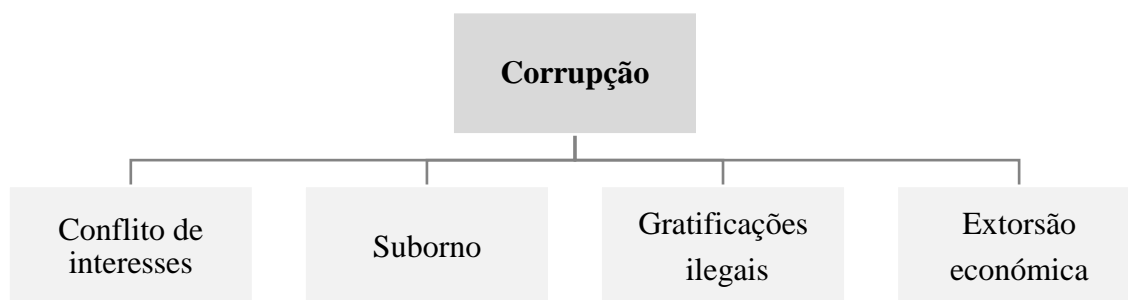
Por seu turno, no que aos relatórios de contas fraudulentos dizem respeito, importa referir que as informações financeiras divulgadas apresentam distorções com o objetivo de induzir os utilizadores da informação financeira em erro. Hayek *et al.* (2022 citado por Abdulhussein, Al-Refiay e Wahhab, 2023)<sup>1</sup> sugerem que, a manipulação dos dados financeiros pode ser causada pela fraqueza e deficiência na AI, afetando, negativamente, o nível de transparência e divulgação das contas.

Por fim, a corrupção, é definida pela ACFE (2024) como um esquema em que um funcionário usa indevidamente a sua influência numa transação comercial, de uma forma que viole o seu dever para com o empregador, a fim de obter um benefício indireto, como

---

<sup>1</sup> Hayek, A. F., Khan, M. M. S., Alajlani, S. E., Khan, Y., & El Mokdad, S. S. (2022). The role of internal audit activity in acquiring external audit services: An empirical study of banks. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(3), 67–73. <https://doi.org/10.22495/cgobrv6i3p6>

é o caso de esquemas que envolvem suborno ou conflitos de interesses, sendo composta por 4 tipos, conforme se apresenta na Figura 2.2:



**Figura 2.2** Árvore da Fraude – 4 principais tipos de corrupção

Fonte Adaptado de ACFE (2024, p.11)

Em complemento e segundo o Decreto-Lei 109-E/2021, de 9 de dezembro (2021, p.19), o fenómeno da corrupção ofende a essência da democracia e os seus princípios fundamentais, designadamente os da igualdade, transparência, livre concorrência, imparcialidade, legalidade, integridade e a justa redistribuição de riqueza.

Segundo o Instituto Português da Qualidade (IPQ) “os riscos de corrupção que as organizações enfrentam variam em função de fatores como a sua dimensão, os locais e setores em que operam e a natureza, escala e complexidade das respetivas atividades” (IPQ, 2018, p. 5), referindo ainda a norma que

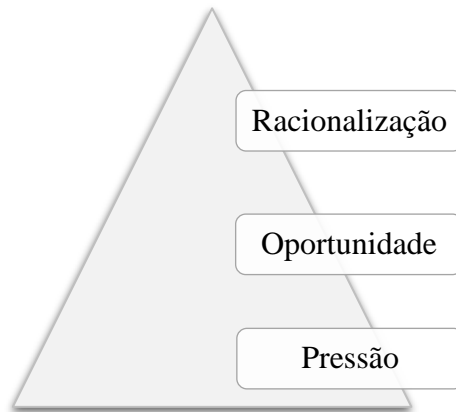
a política anticorrupção e o sistema de gestão que a suporta, auxiliam as organizações a evitar ou a mitigar os custos, os riscos e os danos do envolvimento com a corrupção, a promover a confiança e a fiabilidade das suas transações negociais e a melhorar a sua reputação

devendo as organizações adaptar as suas práticas em conformidade.

Relativamente à fraude, apresenta-se na subsecção seguinte a teoria do Triângulo da Fraude.

### **2.1.2. Triângulo da Fraude**

A teoria do Triângulo da Fraude descreve os 3 fatores necessários para que a fraude ocorra, sugerindo que as pessoas praticam fraude quando têm um problema financeiro impossível de partilhar (pressão), acreditam ser secretamente resolvido (oportunidade), sendo capazes de aplicar justificações à sua conduta (racionalização), conforme se apresenta na Figura 2.3:

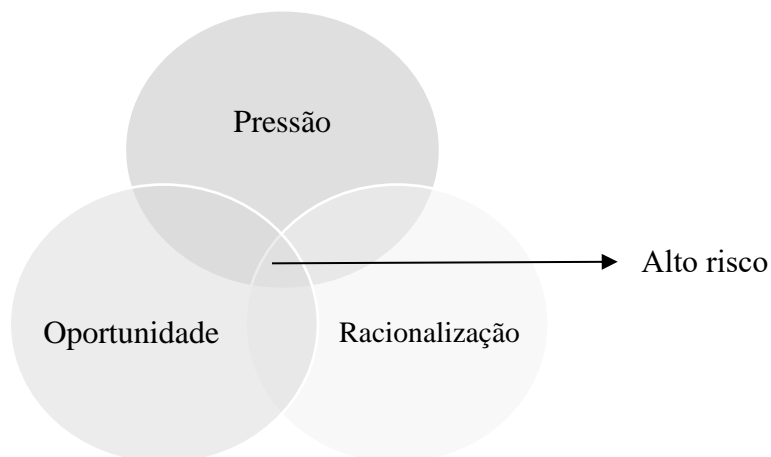


**Figura 2.3** Triângulo da Fraude  
**Fonte** Adaptado de IIA (2019, p.5)

Os fatores do Triângulo da Fraude definem-se da seguinte forma:

- Pressão – Consiste na existência de um problema financeiro (dívida pessoal ou despesas de dependência, por exemplo), percebido pelo autor da fraude como inalcançável por meios legítimos;
- Oportunidade – Constitui a forma de cometer com sucesso a ação sem ser descoberto;
- Racionalização – Retrata a linha de raciocínio que, de alguma forma, justifica as ações dos autores de fraude, sendo a maioria pela primeira vez praticada sem antecedentes criminais.

No que à pressão diz respeito, refere a FFMS (2024, p.6) que “Um cidadão que se encontre numa situação económica difícil pode ser mais condescendente em relação a formas de corrupção”, complementando Hillison, Pacini e Sinason (1999) que, o maior nível de risco surge quando a pressão é elevada e a oportunidade e a racionalização existem, conforme Figura 2.4:



**Figura 2.4** Modelo de Risco de Fraude  
**Fonte** Hillison et al. (1999, p.353)

Posteriormente, referem Dorminey, Fleming, Kranacher e Riley (2010) que, a oportunidade pode surgir de várias formas, nomeadamente através de fracos controlos internos, de formação insuficiente, de falta de supervisão, de falta de acusação, de programas, procedimentos e políticas antifraude ineficazes ou de uma fraca cultura ética.

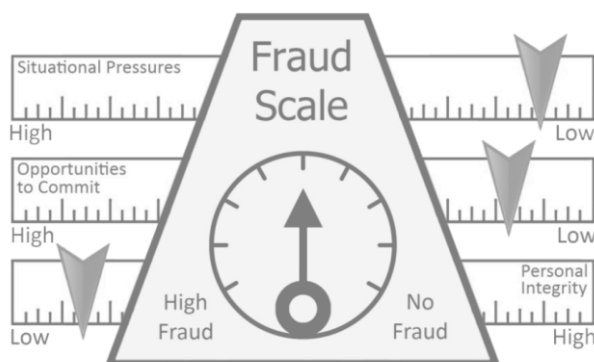
Importa ainda salientar que Wells (2007) apresenta seis subtipos de problemas não partilhados, nomeadamente:

- Violação das obrigações atribuídas;
- Problemas resultantes de fracasso pessoal;
- Reversões de negócios;
- Isolamento físico;
- Ganho de reconhecimento;
- Relações empregador-trabalhador.

Posteriormente outros autores complementaram a teoria do Triângulo da Fraude, sendo na subsecção seguinte apresentada, em oposição, a teoria da Escala de Fraude.

### 2.1.3. Escala da Fraude

No que respeita à teoria da Escala de Fraude, Albrecht, Howe e Romney (1984 citado por Wells, 2007)<sup>2</sup> desenvolveram a teoria na qual além dos fatores pressão e oportunidade, apresentados anteriormente pela teoria do Triângulo da Fraude, é incluído o fator integridade, em alternativa ao fator racionalização, conforme apresentado na Figura 2.5:



**Figura 2.5** Escala de Fraude

**Fonte** Albrecht et al. (1984 citado por Wells, 2007, p.17)<sup>2</sup>

Relativamente a esta teoria, importa salientar que na presença de uma alta pressão, de uma oportunidade percebida alta e de uma baixa integridade, a fraude ocupacional é muito

<sup>2</sup> Albrecht, W. Steve, Keith R. Howe, and Marshall B. Romney. *Deterring Fraud: The Internal Auditor's Perspective*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1984

mais provável de ocorrer. Por seu turno, o oposto também se verifica, sendo que perante uma baixa pressão, uma baixa oportunidade percebida e uma alta integridade, a ocorrência de fraude ocupacional tende a ser mitigada, definindo-se a integridade pelo comportamento ético pessoal adotado.

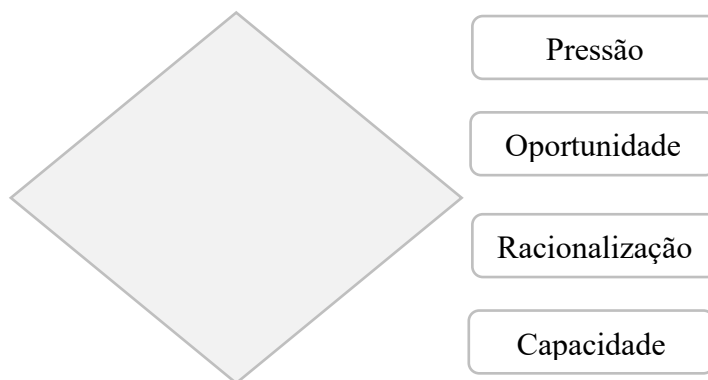
Em complemento, destaca ainda Albrecht *et al.* (1984 citado por Wells, 2007)<sup>2</sup> diferentes motivos para a prática de fraudes, nomeadamente:

- Viver acima das possibilidades;
- Um desejo avassalador de ganhos pessoais;
- Dívidas pessoais elevadas;
- Relação fechada com os clientes
- Sentimento de que a remuneração não é proporcional à responsabilidade;
- Atitude de alguém que tenta obter lucro ou vantagem usando métodos inteligentes ou complicados, podendo enganar as pessoas ou quebrar regras;
- Forte desafio para vencer o sistema;
- Hábitos de jogo excessivos;
- Pressão indevida da família ou dos pares.

Posteriormente, alguns autores começaram a considerar que a fraude podia ser justificada por outros fatores, apresentando-se na subsecção seguinte a teoria do Diamante da Fraude.

#### 2.1.4. Diamante da Fraude

Em complemento à teoria do Triângulo da Fraude e suplementarmente aos três fatores que a compõem, refere Wolfe e Hermanson (2004) que, as características e habilidades pessoais desempenham um papel importante na possibilidade de a fraude ocorrer, mesmo com a presença dos outros três fatores. Desta forma, a capacidade de o indivíduo desenvolver a fraude passa a ser considerada como um fator igualmente importante, conforme apresentado na Figura 2.6:



**Figura 2.6** Diamante da Fraude

**Fonte** Adaptado de Wolfe e Hermanson (2004, p.2)

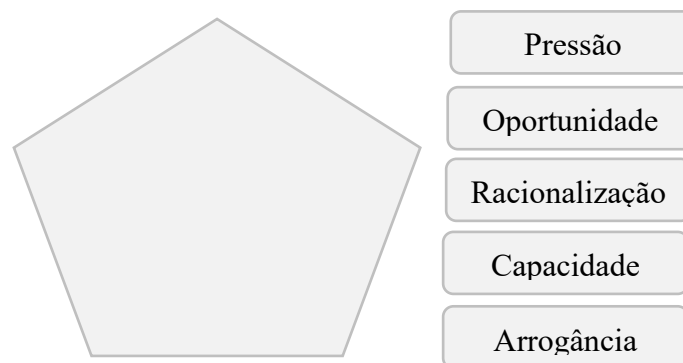
Mais do que um motivo que justifique a pressão, a oportunidade para praticar a fraude e a racionalização para a justificação dessa prática, esta teoria vem introduzir a necessidade de o autor da fraude ter de dispor de capacidade para efetivar a mesma. Wolfe e Harmanson (2004) destacam que, uma pessoa com capacidade para praticar fraude pode apresentar algumas características essenciais como:

- A posição ou função que ocupa dentro da organização pode possibilitar a capacidade de criar ou explorar uma oportunidade de fraude não acessíveis a outros;
- Conhecimento suficiente para entender e explorar as fraquezas do sistema de controlo interno e vulnerabilidades da organização;
- Ego elevado e grande confiança de que não será detetada;
- Personalidade muito persuasiva capaz de coagir outros a cometer ou ocultar fraudes;
- Capacidade de argumentação perante mentiras, passando uma imagem convincente sobre os factos;
- Boa gestão do stress.

Suplementarmente à teoria do Diamante da Fraude é apresentada na subsecção seguinte a teoria do Pentágono da Fraude.

### 2.1.5. Pentágono da Fraude

A teoria do Pentágono da Fraude, desenvolvida por Jonathan Marks, vem complementar a Teoria do Diamante da Fraude, anteriormente referida, acrescentando aos quatro fatores apresentados o fator arrogância, conforme se apresenta na Figura 2.7:

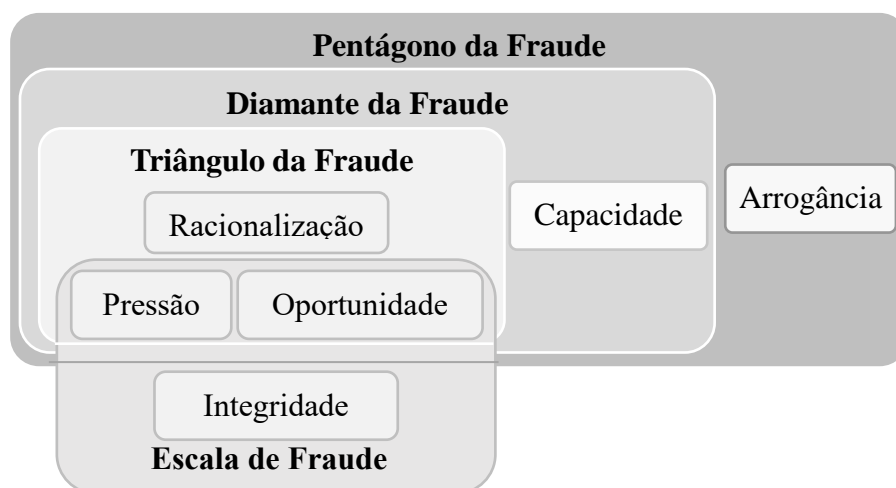


**Figura 2.7** Pentágono da Fraude

**Fonte** Adaptado de Marks (2012, p.32)

Neste sentido, Marks (2012) define arrogância como uma atitude de superioridade ou ganância possuída por parte dos autores de fraudes, referindo que os mesmos acreditam que os regulamentos ou políticas organizacionais existentes não se lhes aplicam.

Acrescenta Marks (2012) que os autores de fraude ignoram completamente as consequências, sendo esta teoria associada a fraudes perpetradas por membros ao mais alto nível das organizações. Em complemento, é referido que o Triângulo da Fraude está mais associado a fraudes praticadas ao nível da gestão intermédia das organizações. Resumidamente podemos apresentar as quatro teorias relativas à fraude supramencionadas de acordo com a Figura 2.8:



**Figura 2.8** Resumo das Teorias da Fraude

**Fonte** Adaptado de IIA (2019, p.5), Wolfe e Hermanson (2004, p.2), Wells (2007, p.17) e Marks (2012, p.32)

### 2.1.6. A legislação ao nível da fraude e corrupção

No que concerne à fraude e corrupção, mais concretamente ao nível da AP, importa desde logo salientar o referido no n.º 1 do artigo 271.º - (Responsabilidade dos funcionários e agentes) da Constituição da República Portuguesa (CRP):

Os funcionários e agentes do Estado e das demais entidades públicas são responsáveis civil, criminal e disciplinarmente pelas acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício de que resulte violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos (CRP, 2015, p.137)

mantendo-se este artigo inalterado desde 2 de abril de 1976, data em que foi aprovada e decretada a CRP.

Supletivamente, o Código Penal (CP) prevê, desde a sua constituição, nos termos do Decreto-Lei 48/95, de 15 de março, crimes de corrupção cometidos no exercício de funções públicas, nomeadamente os atuais crimes de corrupção ativa, corrupção passiva e o crime de recebimento ou oferta indevidos de vantagem.

Neste sentido, o crime de corrupção ativa previsto no artigo 374.º do CP caracteriza-se por “quem, por si ou por interposta pessoa, com o seu consentimento ou ratificação, der ou prometer a funcionário, ou a terceiro por indicação ou com conhecimento daquele, vantagem patrimonial ou não patrimonial” (Rocha, 2019, pp.144-145).

Em oposição, o crime de corrupção passiva, inicialmente designado por corrupção passiva para ato ilícito, nos termos do artigo 372.º do CP, previsto no Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março, encontra-se atualmente apresentado no artigo 373.º do CP, sendo caracterizado pelo

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, ainda que anteriores àquela solicitação ou aceitação (Rocha, 2019, p.144).

De igual modo, o crime de recebimento ou oferta indevidos de vantagem, atualmente previsto nos termos do artigo 372.º do CP, pode caracterizar-se pelo

funcionário que, no exercício das duas 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 (Rocha, 2019, p.144).

Pode ainda ser enquadrado neste crime “quem, por si ou por interposta pessoa, com o seu consentimento ou ratificação, der ou prometer a funcionário, ou a terceiro por indicação ou conhecimento daquele, vantagem patrimonial ou não patrimonial, que não lhe seja devida” (Rocha, 2019, p.144), crime anteriormente designado por corrupção passiva para ato ilícito.

Analisada a CRP e o CP é perceptível verificar que os crimes de corrupção, ao nível do setor público, já se encontram previstos desde as suas publicações, ainda que com as devidas atualizações.

Em complemento às exigências legais, que os normativos anteriormente apresentados impõem no combate à fraude e corrupção, importa desde logo interiorizar, tal como refere a Norma Portuguesa ISO 37001:2018 – Sistemas de Gestão Anticorrupção (IPQ, 2018, p.5), que “a lei não é, por si só, suficiente para resolver este problema”.

A norma refere ainda que “as organizações têm a responsabilidade de contribuir proativamente no combate contra a corrupção (...) através de um sistema de gestão anticorrupção (...) e através de um compromisso da liderança no sentido de estabelecer uma cultura de integridade, transparência, abertura e conformidade” (IPQ, 2018, p.5).

Desenvolvida a secção referente à fraude e corrupção, será em seguida introduzida a secção relativa à AI.

## **2.2. A auditoria interna**

Esta secção aborda o tema da AI, iniciando desde logo com o seu enquadramento normativo, passando pelas competências requeridas ao nível da fraude, destacando o seu papel enquanto terceira linha de defesa e estrutura de prevenção e deteção da fraude, assim como a importância das *red flags* e do ceticismo profissional.

### **2.2.1. Enquadramento normativo da auditoria interna**

A AI é definida pelo IPAI (2017, p.4) como

uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação

devendo esta actividade ser adaptada aos diversos ambientes em função da finalidade, dimensão e estrutura das organizações.

Partindo das Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI, refere a Norma de desempenho 2100 – Natureza do trabalho que, “a actividade de auditoria interna tem de avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governação, de gestão de risco e de controlo” (IPAI, 2017, p.19).

De destacar ainda a Norma de Desempenho 2120 – Gestão do Risco, que refere que “a actividade de auditoria interna tem de avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria da gestão de risco”, sendo ainda mencionado no ponto A2 da norma que “a actividade de auditoria interna tem de avaliar a possibilidade da ocorrência de fraude e a forma como a organização gere o risco de fraude” (IPAI, 2017, pp.20-21).

Importa ainda referir que, pese embora à data estejam ainda em vigor as *International Professional Practices Framework* (IPPF) de 2017, foram já publicadas as *Global Internal Audit Standards* (GIAS) que apenas produzirão efeitos a partir de 9 de janeiro de 2025.

No âmbito do presente estudo, será na subsecção seguinte introduzida a temática da AI ao nível da fraude, sendo para o efeito apresentadas as competências e os conhecimentos requeridos nesta matéria.

### 2.2.2. A auditoria interna e a fraude

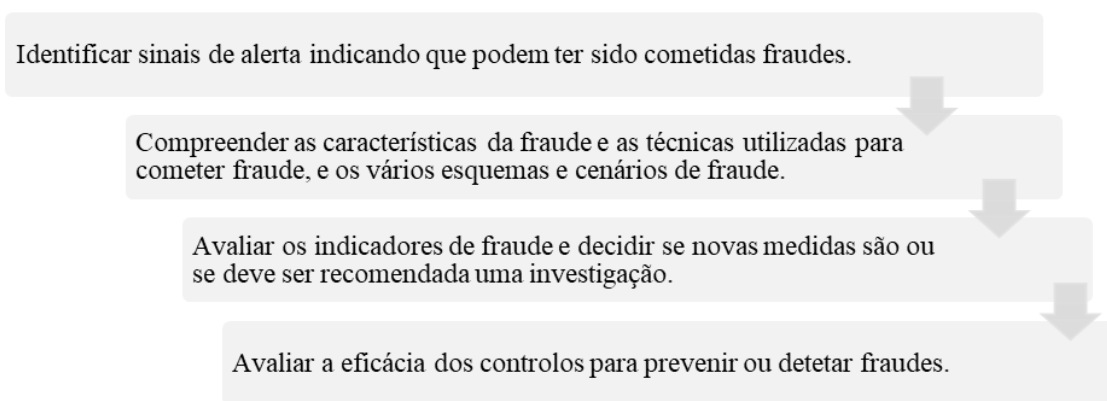
Ao nível da *framework* de competências de AI do IIA (2020), mais concretamente no que à área de conhecimento da fraude diz respeito, destacam-se três níveis de competência conforme apresenta a Tabela 2.1:

**Tabela 2.1** *Framework* de competências de Auditoria Interna  
**Fonte** Adaptado de IIA (2020, p.2)

| Área de conhecimento: Fraude  |   |   |
|---|---|---|
| Nível de competência:   |   |   |
| Consciência Geral   | Conhecimento Aplicado   | Especialista  |
| Reconhecer tipos de fraude, risco de fraude e sinais de alerta de fraude. | Avaliar o potencial de fraude e como a organização deteta e gerência os riscos de fraude; recomendar controlos para prevenir e detetar fraudes e educar para melhorar a consciência de fraude da organização. | Aplicar técnicas de auditoria forense na prevenção, dissuasão e investigação de fraude. |

Em complemento à *framework* supramencionada, refere a Norma de atributo 1220.A1 do IPAI (2017, p.12) que, “os auditores internos têm de exercer um cuidado profissional adequado tendo em consideração: (...) a probabilidade de erros materiais, fraude ou não conformidades”. Refere ainda a Norma de atributo 1220 – Cuidado Profissional Adequado a necessidade de “utilizar o cuidado e a técnica que se espera de um auditor interno razoavelmente prudente e competente” (IPAI, 2017, p.12).

Acrescenta ainda o IIA (2019) que a atividade de AI deve possuir ou obter os conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias para desempenhar as suas responsabilidades, devendo do ponto de vista operacional, conforme a Figura 2.9 sugere, ter conhecimentos suficientes em matéria de fraude para:



**Figura 2.9** Conhecimentos necessários à AI em matéria de fraude

**Fonte** Adaptado de IIA (2019, p.2)

Nesse sentido e segundo o ponto A2 da Norma 1210 - Proficiência, os auditores internos têm de possuir o conhecimento adequado para avaliar o risco de fraude e a forma como ele é gerido na organização, não se esperando que disponham da perícia de uma pessoa cuja responsabilidade principal seja a deteção e a investigação de fraude (IIA, 2017), como é o caso dos *Fraud Auditors*<sup>3</sup> ou *Certified Fraud Examiners*<sup>4</sup>. Adicionalmente refere o IPAI (2019) que, não é responsabilidade direta da AI impedir que fraudes ocorram, sendo essa uma responsabilidade da administração enquanto primeira linha de defesa.

Face ao exposto, importa clarificar o papel da AI enquanto terceira linha de defesa na subsecção em seguida apresentada.

### **2.2.3. A auditoria interna enquanto terceira linha de defesa**

De acordo com o COSO e IIA (2015) a terceira linha de defesa fornece garantia de fiabilidade ao órgão de gestão sobre os esforços das primeira e segunda linhas face às expectativas do mesmo, não tendo normalmente permissão para executar funções de gestão, protegendo a sua objetividade e independência organizacional. Em complemento, e segundo o IIA (2020) a AI é responsável e, por vezes, descrita como sendo os "olhos e ouvidos" do órgão de gestão, procurando o mesmo confirmar, por meio da AI, que as

---

<sup>3</sup> *Fraud Auditors* – são geralmente contabilistas ou auditores que, em virtude das suas atitudes, atributos, habilidades, conhecimentos e experiência, são especialistas em detetar e documentar fraudes (Singleton, Singleton, Bologna & Lindquist, 2006)

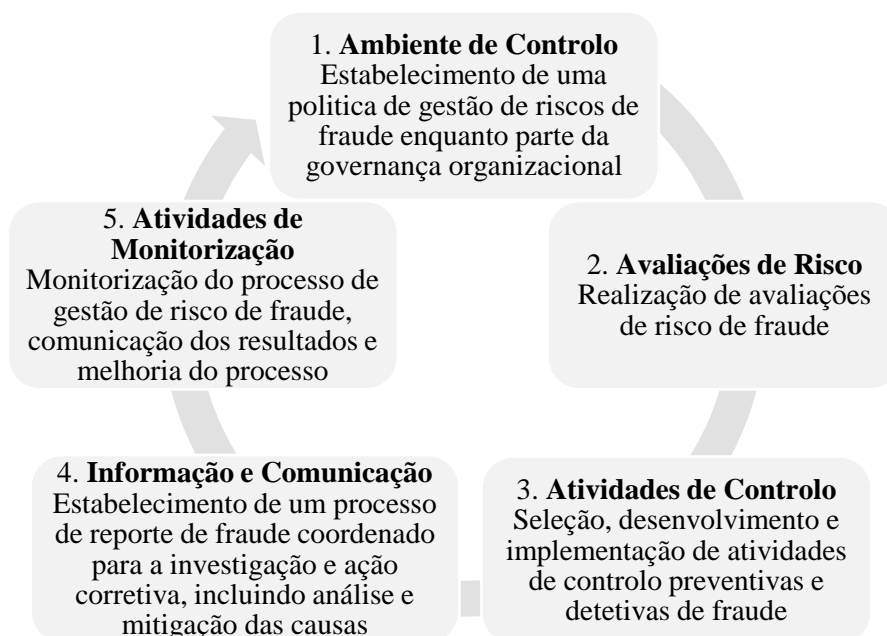
<sup>4</sup> *Certified Fraud Examiners (CFE)* – São indivíduos com certificação reconhecida internacionalmente que possuem as habilidades especializadas necessárias para detetar, investigar e mitigar fraudes (Singleton et al., 2006)

estruturas e processos foram devidamente criados e estão a operar conforme o planeado. Neste enquadramento, o reporte da AI tem igualmente de incluir as exposições significativas ao risco e questões de controlo, incluindo riscos de fraude.

Enquanto terceira linha de defesa, e de acordo com a Norma de Desempenho 2210.A2 “os auditores internos têm de considerar a probabilidade de erros, fraudes, incumprimentos e outras exposições relevantes, ao desenvolverem os objectivos do compromisso” (IPAI, 2017, p.22). Em complemento e segundo a Norma de Desempenho 2060 “o responsável pela auditoria tem que relatar periodicamente aos gestores superiores e ao Conselho sobre os objectivos, autoridade, responsabilidade e desempenho de auditoria interna, relativamente ao seu plano” (IPAI, 2017, p.18).

Além disso, a AI é uma linha de reporte ao conselho, sendo que, enquanto terceira linha, desempenha uma função de garantia e não uma função de gestão, característica que a separa da segunda linha de defesa (COSO & IIA, 2015).

Enquanto terceira linha de defesa, a AI desempenha um papel determinante no processo de gestão do risco de fraude (COSO & ACFE, 2023), contribuindo este processo para a eficácia e eficiência da organização, numa lógica de melhoria contínua, sendo a *framework* composta por cinco etapas principais conforme demonstra a Figura 2.10:



**Figura 2.10** Processo de gestão do risco de fraude  
**Fonte** Adaptado de COSO e ACFE (2023, p.12)

Em seguida, será introduzida a componente da prevenção e detecção da fraude, no que à AI diz respeito.

#### **2.2.4. A auditoria interna e a prevenção e detecção da fraude**

No que concerne à prevenção da fraude, referem IIA, AICPA e ACFE (2007) que as organizações não podem eliminar por completo o risco de fraude, referindo que as medidas preventivas são a primeira linha de defesa para minimizar esse risco e que a prevenção é a medida mais proativa no combate à fraude.

Suplementarmente, Sigleton *et al.* (2006) referem que a melhor forma de uma entidade minimizar a fraude é procurar uma forma efetiva de aumentar a perceção de detecção, através, nomeadamente, de vigilância, denúncias anónimas, auditorias surpresa ou aplicação de políticas de ética e fraude, referindo ainda os autores que a AI é o método de detecção da fraude mais conceituado. Em adição, Abdulhussein *et al.* (2023) destacam a AI como o principal pilar para proteger os ativos da organização contra roubo, uso indevido e desperdício dos seus recursos, melhorando a sua operação.

Sob outra perspetiva, a AI, através dos *audit risk assessments* que realiza, identifica as áreas de maior risco, nomeadamente riscos de fraude, e consciencializa as 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> linhas de defesa, no sentido de mitigar a probabilidade de ocorrência, atuando de forma preventiva. Acrescenta Khayal (2022) que através desses processos a função de AI identifica e avalia o impacto e a probabilidade dos diferentes riscos numa organização, e a qualidade do controlo interno que mitiga esses riscos.

Complementarmente, a avaliação do sistema de controlo interno (e procedimentos) permite a melhoria dos mesmos, além de eficiência e eficácia, mitigando também a oportunidade e exposição das organizações ao risco de fraude e corrupção, referindo Albrecht *et al.* (2012) que possuir um bom controlo interno pode eliminar ou, pelo menos, reduzir as oportunidades de fraude, fazendo com que as organizações se concentrem mais na prevenção e não na deteção de fraudes.

Neste sentido, as recomendações dos relatórios de auditoria poderão constituir oportunidades para implementar medidas preventivas, ao nível do controlo interno, nomeadamente nas áreas de maior risco avaliadas.

Adicionalmente ao papel preventivo da AI, ao nível da deteção da fraude a ACFE (2022) afirma que a deteção é uma etapa essencial na investigação de fraudes porque a velocidade com que a fraude é detetada, bem como a forma como é detetada, pode ter um impacto substancial sobre a magnitude da fraude. A ACFE (2022) refere também que a prevenção melhora a perceção da equipa de que a fraude será detetada e possivelmente dissuade futuras tentativas de fraude.

No que à deteção diz respeito, as técnicas de deteção devem, segundo o IIA *et al.* (2007), ser flexíveis, adaptáveis e em constante mudança para atender às diversas mudanças no risco, sugerindo-se canais de denúncia, controlo de processos e procedimentos proativos de deteção de fraude.

De salientar que também a INTOSAI (2016) destaca a importância da AI na deteção de práticas corruptas, dividindo-as em:

- Auditoria operacional, que inclui o teste e avaliação das atividades administrativas e os resultados da gestão, a avaliação dos processos da entidade e a avaliação da eficiência da utilização dos recursos humanos e materiais, sendo a AI também responsável pela elaboração de recomendações de melhoria;
- Auditoria financeira, que se centra em determinar se as informações são corretamente apresentadas, incluindo o acompanhamento de lançamentos contabilísticos através da realização de relatórios e testes de aritmética, verificando a integridade e compatibilidade dos sistemas, regulamentos e princípios contabilísticos, assegurando a existência de salvaguardas para os ativos contra o desvio de fundos, fraude, abuso e o teste e avaliação da confiabilidade e eficiência dos controlos.

Para que a função de AI possa detetar a fraude, importa ter presente que “the auditor's ability to detect fraud comes from a combination of professional skepticism attributes and auditor experience” (Agustina, Nurkholis & Rusydi, 2021, p.284), sendo na subsecção seguinte detalhados os conceitos de *red flags* e ceticismo profissional.

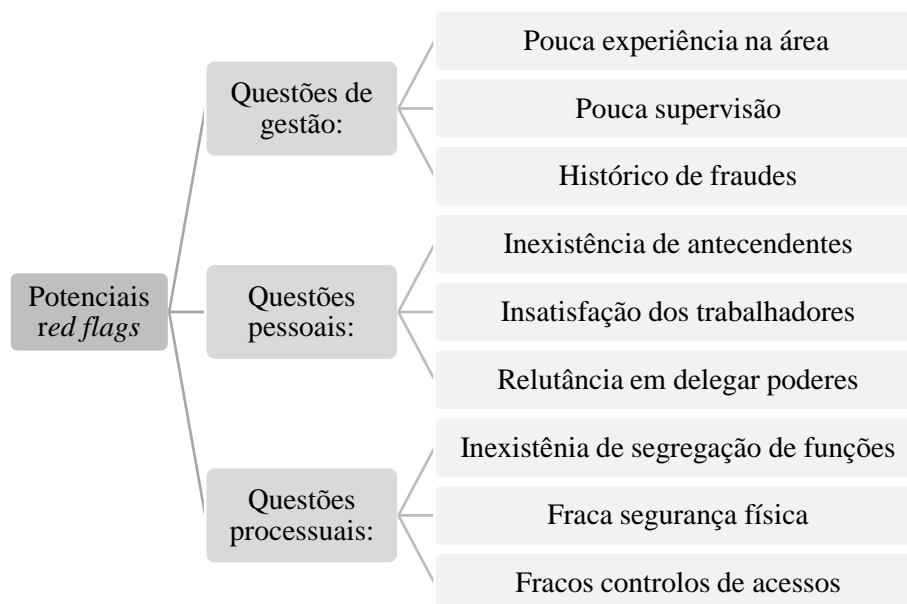
### **2.2.5. *Red flags* e o ceticismo profissional**

As *red flags* ou sinais de alerta são, segundo Moyes (2007), mecanismos que podem ser utilizados pelos auditores internos para a antecipação na deteção de possíveis fraudes,

acrescentando o autor que, os profissionais de AI podem utilizar tais mecanismos para identificar com maior facilidade as possibilidades de agressões aos ativos das organizações.

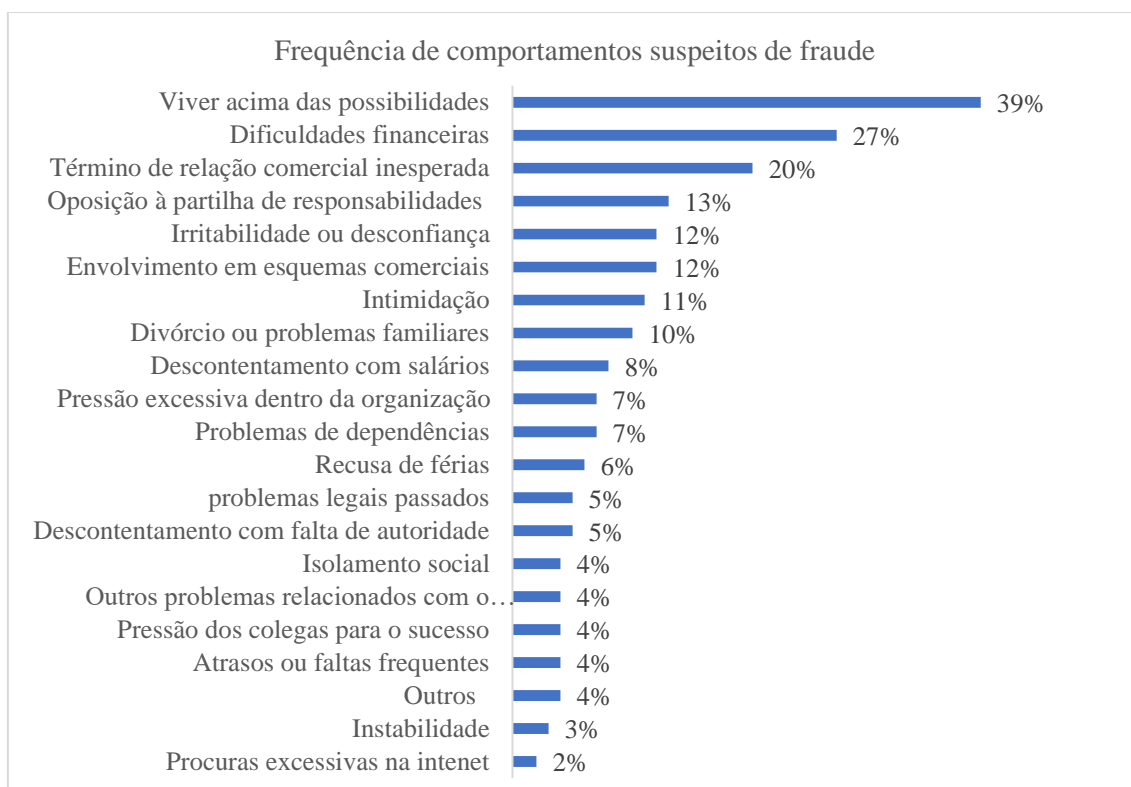
Em complemento, e dado que na grande maioria das vezes a AI é desempenhada por elementos da organização, verifica-se mais fácil prevenir e detetar a ocorrência de fraudes, na medida em que existe uma maior proximidade e relacionamento com os possíveis “autores de fraude”, considerando Rahim, Muslim e Amin (2019) que os auditores precisam de uma boa compreensão das *red flags* para prevenir e detetar condições que têm o potencial de causar fraudes.

Segundo o IIA (2017), as *red flags* dividem-se em três categorias principais, conforme consta da Figura 2.11:



**Figura 2.11** Potenciais *red flags*  
**Fonte** Adaptado de IIA (2017, p.9)

Em complemento e segundo a ACFE (2024) as frequências com que são evidenciados comportamentos suspeitos de fraude, nos casos de fraude contemplados no *Occupational Fraud 2024: Report of the Nations* são os apresentados no Gráfico 2.1:



**Gráfico 2.1** Frequência de comportamentos suspeitos de fraude

**Fonte** Adaptado de ACFE (2024, p. 66)

Perante os sinais de alerta/comportamentos suspeitos acima mencionados deve o auditor interno estar habilitado a avaliar o respetivo risco de fraude, devendo adotar um ceticismo profissional constante, mesmo em situações em que não existam quaisquer indícios de fraude, como verificado em apenas 16% dos casos reportados (ACFE, 2024).

Quanto ao conceito de ceticismo profissional este é, segundo Agustina *et al.* (2021) uma atitude que inclui uma mente que questiona e testa criticamente todas as evidências, sendo que a competência, independência e experiência em auditoria aumentam o ceticismo profissional e a capacidade para detetar fraudes. Refere também Rahim *et al.* (2019) que o ceticismo profissional do auditor tem um efeito positivo e significativo na deteção da fraude.

O conceito de ceticismo profissional surge recentemente no glossário do GIAS do IIA (2024) como a ação de questionar e avaliar criticamente a fiabilidade da informação, passando a existir a Norma 4.3. Ceticismo Profissional, especificamente dedicada a este conceito.

Abordada a secção relativa à AI, é em seguida introduzida a secção relativa ao RGPC.

## 2.3. Regime Geral de Prevenção da Corrupção

Esta secção aborda o tema do RGPC, sendo composta por cinco subsecções, iniciando com a referência ao surgimento do Regime, sendo posteriormente apresentada uma subsecção para cada um dos instrumentos obrigatórios previstos no Regime.

### 2.3.1. O surgimento do Regime

Previamente, importa recordar que o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), entidade administrativa independente que funcionou junto do Tribunal de Contas (TdC) até à instalação definitiva do MENAC, tinha como finalidade desenvolver, nos termos da lei, uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas, apenas ao nível da Administração Pública e das Entidades Públicas Empresariais.

Pese embora o âmbito da presente investigação seja a AP, importa salientar que o MENAC, enquanto entidade subsequente, veio alargar o seu âmbito de atuação também às entidades do setor privado, contempladas nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RGPC. O MENAC veio assim assegurar a continuidade da existência de um órgão, encarregado de prevenir a corrupção, dando cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, de 31 de outubro de 2003, ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 97/2007, de 21 de setembro (Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro).

Tratando-se o CPC de um órgão com a atividade exclusivamente orientada para a prevenção da corrupção, as recomendações formuladas enquadravam-se como boas práticas, verificando-se, posteriormente que, o “regime geral da prevenção da corrupção retira do domínio da *soft law* a implementação de instrumentos como os programas de cumprimento normativo” (Decreto-Lei 109-E/2021, de 9 de dezembro, p.20).

O RGPC passa assim a ser, nos termos do seu artigo n.º 2,

aplicável aos serviços e às pessoas coletivas da administração direta e indireta do Estado, das regiões autónomas, das autarquias locais e do setor público empresarial que empreguem 50 ou mais trabalhadores, e ainda às entidades administrativas independentes com funções de regulação da atividade económica dos setores privado, público e cooperativo e ao Banco de Portugal (Decreto-Lei 109-E/2021, de 9 de dezembro, p.29)

estando previsto um regime sancionatório aplicável à não adoção ou adoção deficiente ou incompleta de programas de cumprimento normativo.

Assim, o RGPC, é definido pelo MENAC (2023, p.1) como

um regime abrangente relativamente ao quadro de instrumentos promotores da ética e integridade e da prevenção e despiste da fraude e da corrupção nas organizações, incluindo, de modo mais genérico, as diversas formas de ausência de transparência e de má gestão

estando as entidades abrangidas obrigadas a adotar e implementar um programa de cumprimento normativo que inclua, pelo menos, um plano de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas (PPR), um código de conduta, um programa de formação e um canal de denúncias, a fim de prevenirem, detetarem e sancionarem atos de corrupção e infrações conexas, levados a cabo contra ou através da entidade.

Importa ainda salientar que o RGPC pressupõe, nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do RGPC que, “As entidades abrangidas designam, como elemento da direção superior ou equiparado, um responsável pelo cumprimento normativo, que garante e controla a aplicação do programa de cumprimento normativo” (Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, p.31).

Acrescenta o n.º 3 do artigo 5.º do regime que,

O responsável pelo cumprimento normativo exerce as suas funções de modo independente, permanente e com autonomia decisória, devendo ser assegurado, pela respetiva entidade, que dispõe da informação interna e dos meios humanos e técnicos necessários ao bom desempenho da sua função (Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, p.21).

Ainda relativamente ao responsável pelo cumprimento normativo, foi divulgada a Orientação n.º 1/2024 (MENAC, 2024) na qual é clarificada a impossibilidade dessa responsabilidade ser adstrita à função de auditor interno, não sendo, contudo, clarificada a responsabilidade pela receção e tratamento das denúncias no âmbito do Canal de Denúncias.

No que concerne ao regime sancionatório do RGPC, refere o MENAC (2024, p.27) que o mesmo “entrou em vigor no dia 7 de junho de 2023, nos termos do previsto no n.º 1 do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro de 2021”, sendo a Comissão de Sanções o último órgão a ser constituído e tendo apenas iniciado funções no dia 2 de outubro de 2023.

Ao nível da Comissão de Sanções, confirma o MENAC (2024) que, no período de 2 de outubro a 31 de dezembro de 2023 não foi recebida nenhuma informação relativa ao incumprimento do RGPC ou de violação de normas relativas a canais de denúncias que implicassem a abertura dos respetivos procedimentos contraordenacionais.

Por fim, destaca-se que,

O controlo dos procedimentos e a prevenção de riscos não se faz unicamente com a mera produção dos instrumentos e a sua disponibilização através das plataformas e portais eletrónicos de intranet e nos sítios da internet e as comunicações às tutelas e entidades de controlo, (MENAC, 2023, p.29)

devendo os procedimentos ser objeto de monitorização e avaliação pela auditoria interna.

Nas subsecções seguintes serão detalhados os instrumentos previstos no RGPC, nomeadamente Código de Conduta, PPR, Canal de Denúncias e Programa de Formação.

### **2.3.2. Código de Conduta**

Ao nível da ética e integridade na AP, considera-se relevante dar nota da Carta Deontológica do Serviço Público (Resolução de Conselho de Ministros n.º 18/93, de 17 de março), a qual dedica um capítulo aos valores fundamentais, aos deveres para com os cidadãos, aos deveres para com a Administração e aos deveres para com os órgãos de soberania, órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas e órgãos das autarquias locais.

Posteriormente, no que concerne aos Códigos de Conduta, importa recordar o artigo 8.º da Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção (Decreto do Presidente da República n.º 97/2007, de 21 de Setembro, p.6719) intitulado códigos de conduta para os agentes públicos, que refere no seu n.º 1 que, “para combater a corrupção cada Estado Parte deverá, em conformidade com os princípios fundamentais do seu sistema jurídico, fomentar nomeadamente a integridade, a honestidade e a responsabilidade nos seus agentes públicos”.

Em complemento sugere o CPC (2012, p.6) aos “gestores e órgão de direção de todas as entidades do Setor Público (...) criem e apliquem nas suas organizações medidas (...) tais como: a) Manuais de boas práticas e códigos de conduta”, ainda que numa lógica de recomendação.

Neste âmbito, a ENAC (Resolução do Conselho de Ministros n.º 37/2021, de 6 de abril, p.24) prevê que:

A adoção de Códigos de Conduta com prescrições simples em matéria de conflitos de interesses, de aceitação de convites, de recebimento de ofertas de bens e serviços e de recusa de comportamentos ativos ou omissivos norteados pela realização de interesses próprios é uma medida que pode ser encarada pelos vários órgãos de soberania e pelos órgãos do poder regional e local como idónea à prevenção de fenómenos corruptivos

referindo ainda que os códigos de ética ou de conduta, devem descrever de forma sucinta, objetiva e clara os comportamentos esperados de todos os trabalhadores<sup>5</sup>.

Os códigos devem ainda ser simples, de compreensão facilmente apreensível pelos destinatários e adaptados às especificidades da respetiva atividade, recomendando-se o envolvimento, no processo de elaboração, de todos os interessados.

Neste sentido, a eficácia destes documentos é questionada por alguns autores, referindo Bilhim (2014, p.76) que “Os códigos de ética são simplesmente códigos e não passam disso, a sua importância depende da sua utilização.” pelo que a sua elaboração por si só não é suficiente. Acrescenta ainda Bilhim (2014, p.80) que “o código, em si mesmo, não passa de obra literária; a conduta ética está para além do código, que é um meio e não um fim.”, podendo a auditoria interna garantir a avaliação do seu cumprimento.

### **2.3.3. Plano de Prevenção de Riscos de corrupção e infrações conexas**

No que concerne ao PPR, de destacar a recomendação do CPC (2009, p. 2) que refere que “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 infrações conexas”. Desta forma, é referida a necessidade de identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas, indicação das medidas adotadas que previnam a sua ocorrência e a identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano.

---

<sup>5</sup> Importa referir que aos membros do XXIV Governo Constitucional, aos membros dos gabinetes dos membros do XXIV Governo Constitucional, a todos os dirigentes superiores da Administração Pública sob a direção do Governo, bem como aos dirigentes e gestores de institutos e de empresas públicas é aplicável o Código de Conduta do Governo anexo à Resolução do Conselho de Ministros n.º 64/2024, de 24 de abril.

Adicionalmente, é identificada a necessidade de elaboração anual de um relatório sobre a execução do respetivo plano.

Complementarmente à recomendação supramencionada, reforçou o CPC (2015) para que na elaboração dos PPR fossem identificados, de modo exaustivo, os riscos e respetivas medidas preventivas, nomeadamente no que diz respeito às funções, ações e procedimentos realizados por todas as unidades da estrutura orgânica das entidades, incluindo os gabinetes e os cargos de direção de topo.

Em adição o CPC (2015) reforça ainda a necessidade de serem designados responsáveis setoriais e um responsável geral pela execução e monitorização, bem como da elaboração dos correspondentes relatórios anuais.

O PPR é segundo o MENAC (2023, p.12) um documento caracterizado pela identificação de “todas as funções e unidades orgânicas, incluindo a direção de topo, quanto à identificação de riscos”. O Guia refere ainda que, “depois de identificados os riscos, pretende-se naturalmente que se proponham e adotem medidas preventivas e corretivas, que em si mesmas sejam realistas, inequívocas e exequíveis, tendo em vista tornar mais difíceis essas possíveis ocorrências (corrupção)” MENAC (2023, p.13).

Suplementarmente, o Guia refere que “a elaboração do PPR deve envolver os dirigentes de todas as unidades orgânicas, para efeito de levantamento dos correspondentes riscos e medidas preventivas, e deverá ser coordenado pela auditoria interna, quando exista” (MENAC, 2023, p. 18).

Importa ainda destacar que o n.º 5 do artigo 6.º do RGPC refere a necessidade do PPR ser revisto a cada três anos ou sempre que se verificarem alterações nas atribuições ou na estrutura orgânica da entidade que justifique a revisão.

Ainda relativamente ao PPR, refere a alínea e) do n.º 2 do artigo 6.º do RGPC que “A designação do responsável geral pela execução, controlo e revisão do PPR, que pode ser o responsável pelo cumprimento normativo”, não tendo obrigatoriamente de o ser.

Exemplo é, o caso do Estatuto do Serviço Nacional de Saúde, no qual a responsabilidade de elaborar o plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas e os respetivos relatórios anuais de execução está adstrita ao auditor/a interno/a, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 86.º do Decreto-Lei n.º 52/2022, de 4 de agosto.

#### 2.3.4. Canal de Denúncias

No que concerne às denúncias, importa salientar que se encontra desde logo previsto no Código do Processo Penal (CPP), nos termos do n.º 1 do artigo 242.º que, “a denúncia é obrigatória, ainda que os agentes do crime não sejam conhecidos” sendo esta obrigação aplicável aos “funcionários (...) quanto a crimes de que tomarem conhecimento no exercício das suas funções e por causa delas” (Rocha, 2019, p.531) verificando-se assim que a denúncia não carece da existência de canais de denúncia quando em causa estiver a prática de crimes.

Ao nível do canal de denúncias, é de relevar que o CPC aderiu ao conteúdo da recomendação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) sobre integridade pública, datada de 26 de janeiro de 2017.

Posteriormente foi emitida uma nota à recomendação, na qual é referido o apoio a uma cultura organizacional aberta no setor público, prevendo “canais alternativos para denunciar suspeitas de violação dos padrões de integridade, incluído, quando apropriado, a possibilidade de informar confidencialmente o órgão com permissão e capacidade para realizar uma investigação independente” (CPC, 2018, p.17).

Relativamente ao RGPC, o n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 109-E/2021 (2021, p.21), refere que

as entidades abrangidas dispõem de canais de denúncia interna e dão seguimento a denúncias de atos de corrupção e infrações conexas nos termos do disposto na legislação que transpõe a Diretiva (UE) 2019/1937, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2019

passando este instrumento a ser obrigatório para as entidades pelo regime abrangidas.

Posteriormente à entrada em vigor do RGPC, 180 dias após a sua publicação, refere o MENAC (2023, p.25) que “os canais de denúncia são reconhecidamente instrumentos importantes, e necessários, para o despiste de todo o tipo de irregularidades e desconformidades, nomeadamente, como sucede nos casos de ausência de integridade, corrupção e infrações conexas nas organizações” indo ao encontro da nota à recomendação elaborada pelo CPC a 2 de maio de 2018.

A este pretexto, Singleton *et al.* (2006) destaca as denúncias como o melhor método para detetar fraudes, acrescentando os autores que as denúncias são também um método

preventivo, na medida em que os trabalhadores conhecem o sistema anónimo de denúncias e sabem que qualquer pessoa que identifique algo estranho pode denunciá-lo.

### **2.3.5. Programa de Formação**

No que respeita ao Programa de Formação importa recordar a recomendação do CPC (2009) que refere que, relativamente ao PPR, devem ser programadas ações de formação adequadas.

Mais tarde recomenda o CPC (2015, p.3) que “as entidades devem realizar ações de formação, divulgação, reflexão e esclarecimento dos seus Planos junto dos trabalhadores e que contribuam para o seu envolvimento numa cultura de prevenção de riscos”.

Neste enquadramento, o CPC destacou ainda a necessidade de desenvolver “ações de formação profissional de reflexão e sensibilização sobre a temática dos conflitos de interesses” (CPC, 2020, p.3) demonstrando desta forma a importância da formação nestas matérias.

Por seu turno, a ENAC refere que, tendo em vista a implementação dos programas de cumprimento normativo, deve igualmente promover-se a realização periódica de ações de formação que capacitem os dirigentes e funcionários para detetar fenómenos de corrupção e para perante eles reagir, bem como ações que contribuam para a interiorização dos planos de prevenção ou gestão de riscos e do código de ética ou de conduta (Resolução de Conselho de Ministros n.º 37/2021).

Posteriormente o RGPC vem requerer, nos termos do n.º1 do artigo 9.º que, “a realização de programas de formação interna a todos os seus dirigentes e trabalhadores, com vista a que estes conheçam e compreendam as políticas e procedimentos de prevenção da corrupção e infrações conexas implementados”.

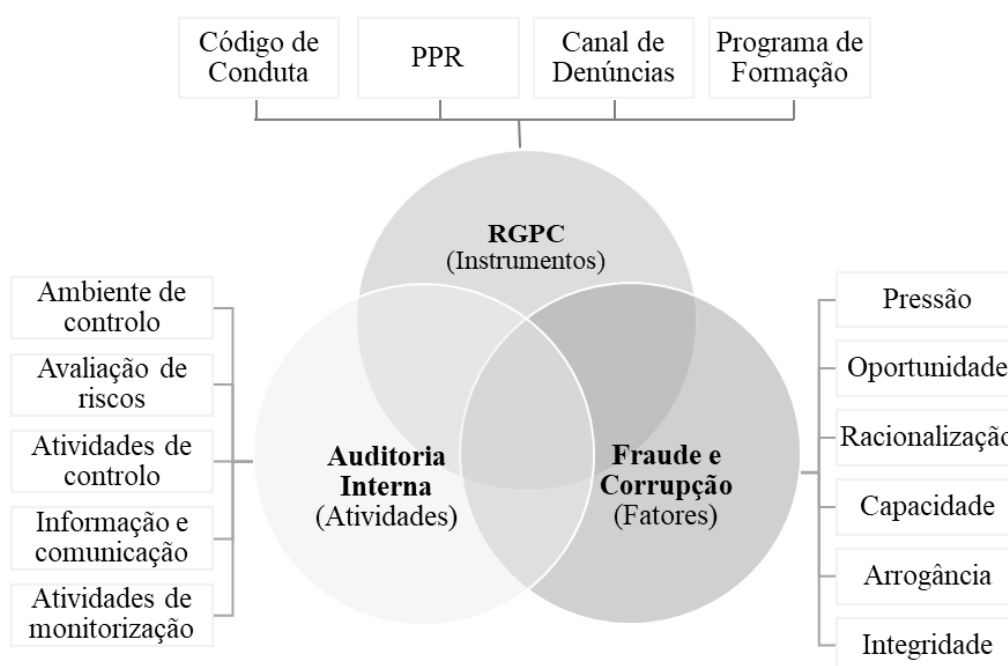
Em complemento refere ainda o n.º 2 do artigo 9.º do RGPC que, ”o conteúdo e a frequência da formação dos dirigentes e trabalhadores têm em conta a diferente exposição dos dirigentes e trabalhadores aos riscos identificados” transmitindo desta forma a obrigação legal relativamente às recomendações anteriormente mencionadas.

Refere ainda o Guia do MENAC (2023, p. 31) que

A formação sobre ética, integridade e prevenção de riscos deverá ser incluída nos processos de formação inicial e de acolhimento dos novos trabalhadores, dos colaboradores que já exercem funções na organização, e também com os dirigentes

sendo sugeridas como adequado em formação inicial ou de acolhimento 6 a 12 horas e para a formação contínua para trabalhadores, colaboradores e dirigentes, em regra não será necessário mais do que 6 a 7 horas por sessão formativa.

Em sùmula da revisão de literatura e considerando as três variáveis do presente estudo, resumem-se as atividades chave desenvolvidas pela AI ao nível do processo de gestão do risco de fraude, sugeridas pelo COSO e ACFE, os instrumentos de prevenção e deteção previstos no RGPC, assim como os fatores presentes nas teorias da fraude apresentadas, conforme indicado na Figura 2.12:



**Figura 2.12** Síntese das variáveis de estudo

**Fonte** Adaptado de Wells (2007, p.17), Marks (2012, p.31), Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro (2021, p.31) e COSO e ACFE (2023, pp.13-14)

Na secção seguinte são apresentados alguns dos estudos recentes, subordinados aos temas da fraude e AI, sendo posteriormente detalhado cada um deles.

## 2.4. Estudos prévios

Relativamente aos estudos prévios subordinados ao tema das variáveis de estudo em apreço na presente dissertação, foi possível verificar a existência de diversos estudos ao nível das variáveis AI e fraude e corrupção, nomeadamente ao nível da sua prevenção e deteção. Em oposição, importa salientar que, dada a recente entrada em vigor do RGPC, somente foi possível identificar um estudo anterior sobre o regime.

Neste enquadramento, considerando a atualidade do RGPC, foi efetuada uma análise a estudos prévios que abordassem os instrumentos presentes no Regime, nomeadamente, ao nível do Canal de Denúncias, como é o caso de Puryati e Febriani (2020) e Maulida e Bayunitri (2021), que suplementarmente ao Canal de Denúncias abordam o tema da prevenção da fraude. Destacou-se em ambos os casos, do ponto de vista metodológico, o recurso ao método do questionário, para recolha de dados.

No que concerne à prevenção da fraude, destaca-se o estudo de Handoyo e Bayunitri (2021), no qual se pretende avaliar a influência da AI e do controlo interno na prevenção da fraude, tendo para o efeito sido realizada uma pesquisa quantitativa com recurso a dados primários, recolhidos através de questionário.

Relativamente à deteção da fraude, salienta-se os artigos científicos de Rahim *et al.* (2019) e Agustina *et al.* (2021), sendo que ambos os estudos abordam a importância do ceticismo profissional e o seu impacto ao nível da deteção da fraude, constatando-se que ambos adotaram uma metodologia de recolha de dados baseada em questionário.

Ao nível da prevenção e deteção da fraude importa destacar o estudo de Aziz e Othman (2021), no qual é abordada a perceção dos auditores internos relativamente à eficácia da prevenção e deteção da fraude no setor público da Malásia, tendo para o efeito sido aplicado um questionário a auditores internos.

Complementarmente, foram ainda analisados os artigos de Asiedu e Deffor (2017), Hazaea e Zhu (2022) e Abdulhussein *et al.* (2023), relativamente à AI e à corrupção no setor público, seguindo também ambos os estudos uma metodologia de recolha de dados baseada em questionário.

Considerando os estudos prévios relacionados com o tema da presente dissertação é apresentado na Tabela 2.2 um quadro resumo, do qual constam o autor e data da publicação, variáveis de estudo e os respetivos objetivos dos estudos:

**Tabela 2.2** Estudos prévios e respetivos objetivos dos estudos

| <b>Autor (ano)</b>                | <b>Variáveis de estudo</b> | <b>Objetivos dos estudos</b>  |
|-----------------------------------|----------------------------|---|
| Abdulhussein <i>et al.</i> (2023) | AI e Corrupção             | Testar o impacto da AI na corrupção, ao nível da manipulação dos dados financeiros nos departamentos da administração local do Iraque e explicar os procedimentos dos auditores internos na divulgação de infrações financeiras nos casos de gastos públicos. |

Continuação da **Tabela 2.2** Estudos prévios e respectivos objetivos dos estudos

| <b>Autor (ano)</b>            | <b>Variáveis de estudo</b>   | <b>Objetivos dos estudos</b>   |
|-------------------------------|--|--|
| Agustina <i>et al.</i> (2021) | Ceticismo profissional dos auditores e detecção da fraude  | Examinar o efeito da competência, independência, experiência e pressão do tempo de auditoria na detecção de fraudes, considerando o ceticismo profissional dos auditores internos no setor público da Indonésia.   |
| Asiedu e Deffor (2017)        | AI e Corrupção no setor público  | Analisar a ligação entre a corrupção e a função AI no Gana, considerando a implementação da <i>Internal Audit Agency Act 2003 (Act 658)</i> como instrumento de luta contra a corrupção.   |
| Aziz e Othman (2021)          | Sensibilização para a fraude; Métodos de prevenção e detecção de fraudes e Tecnologia antifraude | Investigar se a sensibilização sobre fraude, as estratégias de prevenção e detecção de fraudes e a tecnologia antifraude estão significativamente relacionadas com a perceção dos auditores internos quanto à eficácia percebida da prevenção e detecção de fraudes no setor público da Malásia.       |
| Handoyo e Bayunitri (2021)    | AI, Controlo Interno e Prevenção da Fraude   | Determinar se existe influência da AI e do controlo interno na prevenção de fraudes na PT Pos Indonesia (Persero) na cidade de Bandung.  |
| Hazaea e Zhu (2022)           | AI e corrupção financeira no setor público   | Identificar o nível de conhecimento dos auditores face aos meios e procedimentos envolvidos no sistema de controlo a auditar, sobre a possibilidade de aplicação de métodos modernos e identificação dos fatores que conduzem à propagação e formas de combater a corrupção no setor público iemenita. |
| Maulida e Bayunitri (2021)    | Canal de Denúncias e Prevenção da Fraude   | Determinar o efeito da implementação de um canal de denúncias na prevenção de fraudes e descobrir como o canal de denúncias afeta a prevenção de fraudes no Jabar Banten Central Bank em Bandung.  |
| Puryati e Febriani (2020)     | Canal de Denúncias, Controlo Interno e Prevenção da fraude                                       | Analisar a influência do canal de denúncias e do controlo interno na prevenção da fraude nas empresas públicas indonésias.   |
| Rahim <i>et al.</i> (2019)    | Red Flag's, Ceticismo Profissional, Detecção da Fraude e Experiência do Auditor                  | Examinar a influência das variáveis de sinais de alerta, experiência profissional do auditor e ceticismo profissional do auditor em relação à detecção de fraudes.   |

Por fim, concluído o enquadramento teórico das variáveis que compõem o tema em estudo e apresentados, resumidamente, alguns estudos prévios sobre a temática em apreço, é apresentada e detalhada no capítulo seguinte a metodologia adotada para desenvolver a presente investigação.

### 3. Metodologia

O presente Capítulo destina-se a apresentar a metodologia utilizada e a fundamentação para a sua escolha, sendo composto por quatro secções, nomeadamente identificação do estudo, construção do modelo de investigação, análise documental e estudo através de questionário.

#### 3.1. Identificação do estudo

A presente investigação consiste num estudo exploratório que procura avaliar a perceção de como a existência de AI, nas entidades da AP, influencia a prevenção e deteção da fraude/corrupção, a perceção de como os instrumentos de prevenção e deteção previstos no RGPC, das entidades da AP, contribuem para a prevenção e deteção da fraude/corrupção e a perceção de como a função AI contribui para a implementação e *compliance* com o RGPC.

Segundo Reis (2018) este tipo de investigação permite estudar a relação entre fenómenos com o objetivo de verificar ou não a relação de causalidade entre eles, podendo assumir a forma de estudo experimental, através de verificações causais, sob a forma de hipóteses, ou seja, proposições, que são verificadas de forma empírica.

Para o efeito foi seguida uma abordagem hipotético-dedutiva, partindo dos objetivos de investigação, foram formuladas as questões de investigação respetivas, sendo definidas as hipóteses, a sua observação e validação. Neste sentido, refere Campenhoudt, Marquet e Quivy (2017) que uma hipótese é uma proposição, que deve ser verificada, estabelecendo uma relação entre dois termos, podendo estes ser conceitos ou fenómenos, referindo ainda os autores que esta relação apresenta um fenómeno e um conceito capaz de o explicar.

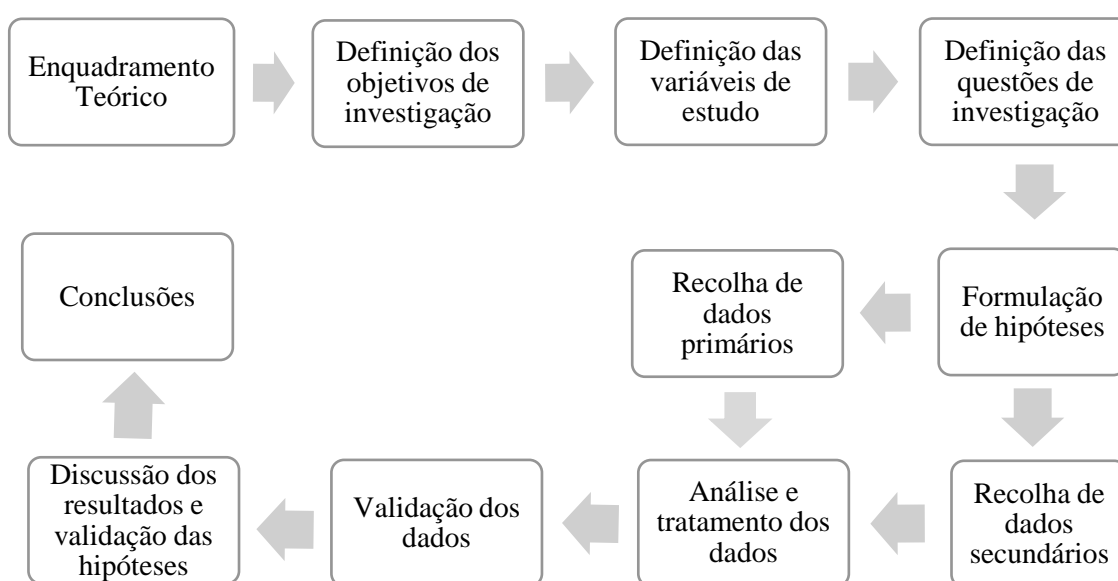
Complementarmente, refere ainda Campenhoudt *et al.* (2017, p.180) que “a organização de uma investigação em torno de hipóteses de trabalho constitui a melhor forma de a conduzir com ordem e rigor, sem por isso sacrificar o espírito de descoberta e de curiosidade”, reforçando assim a escolha metodológica adotada.

Para desenvolver a presente investigação foi utilizado uma triangulação metodológica através de método empírico, com recurso à análise documental de dados secundários,

apresentada na secção 3.3., assim como a recolha de dados primários, através de questionário, apresentado na secção 3.4..

Relativamente à triangulação metodológica refere Santos, Ribeiro, Queiroga, Silva e Ferreira (2018) que é uma estratégia de aprimoramento dos estudos envolvendo diferentes perspetivas, sendo utilizada não só para aumentar a sua credibilidade, ao implicar a utilização de dois ou mais métodos, teorias, ou fontes de dados, mas também possibilitar a compreensão do fenómeno em estudo sob diferentes níveis.

Em sùmula das fases de elaboração da presente dissertação apresenta-se a Figura 3.1:



**Figura 3.1** Fases de elaboração da dissertação

### **3.2. Construção do modelo de investigação**

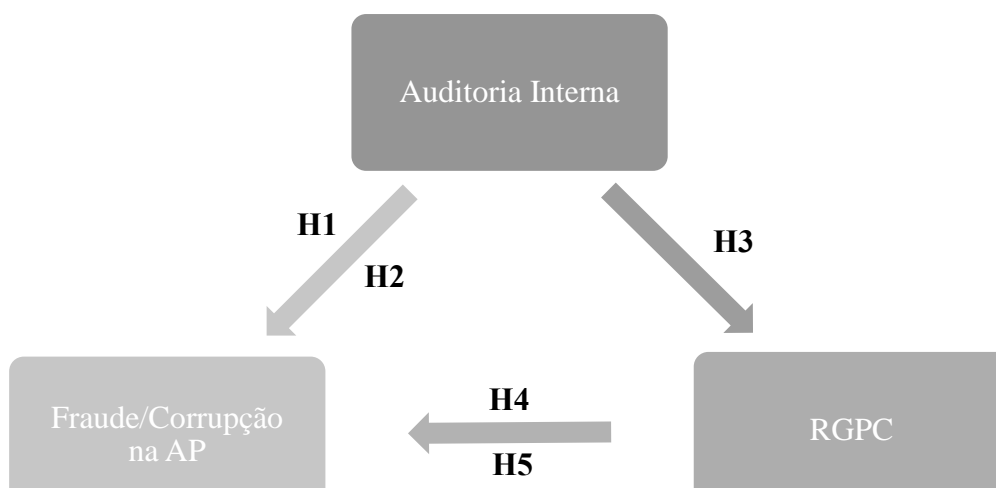
A metodologia adotada vai ao encontro das metodologias utilizadas por Rahim *et al.* (2019), no qual foi seguida uma abordagem quantitativa, analisados os dados e o conjunto de hipóteses, e por Agustina *et al.* (2021) que, aplicou uma análise quantitativa com vista à obtenção da relação causal entre as variáveis, por via de testes de hipóteses.

A presente dissertação iniciou-se com a revisão bibliográfica, e a definição dos objetivos e das variáveis de estudo: Fraude e Corrupção na AP, AI e RGPC, sendo posteriormente formuladas as seguintes questões de investigação:

- **Q1** “Qual a perceção do nível de fraude/corrupção na AP?”;

- **Q2** “Qual a percepção do impacto da AI na mitigação da fraude/corrupção na AP?”;
- **Q3** “Qual a percepção do impacto do RGPC na mitigação da fraude/corrupção na AP?”;
- **Q4** “Qual a percepção do impacto da AI na implementação e cumprimento do RGPC?”.

No sentido de obter resposta às questões de investigação supramencionadas e indo ao encontro dos objetivos inicialmente definidos foram identificadas as três variáveis de estudo, com a formulação das hipóteses de investigação (**H**), apresentadas no modelo da Figura 3.2:



**Figura 3.2** Relação entre as variáveis de estudo e respetivas hipóteses

Com base na revisão de literatura apresentada no capítulo anterior e na relação entre as variáveis supramencionadas, é em seguida fundamentada a construção das hipóteses de investigação, que abaixo se apresentam:

**Hipótese 1 (H1)** – A AI impacta na prevenção da fraude/corrupção na AP;

Quanto à construção da **H1** menciona Handoyo e Bayunitri (2021) que os resultados mostram que a AI afeta a prevenção da fraude, referindo Hillison *et al.* (1999) que os auditores internos estão na melhor posição para prevenir fraudes.

Complementarmente, conclui Asiedu e Deffor (2017) que a função de AI ajuda no combate à corrupção, concluindo também Abdulhussein *et al.* (2023) que a principal

conclusão da sua pesquisa é que a AI desempenha um papel importante na redução do nível de corrupção.

**Hipótese 2 (H2)** – A AI impacta na deteção da fraude/corrupção na AP;

No que concerne à construção da **H2**, refere Hillison *et al.* (1999) que os auditores internos estão na melhor posição para detetar a fraude, concluindo a ACFE (2024) que a fraude ocupacional é detetada inicialmente pela AI em 14% dos crimes reportados no referido relatório.

Adicionalmente, Aziz e Othman (2021) referem que a auditoria operacional permanece um dos métodos mais eficazes na deteção e minimização de fraude, concluindo Singleton *et al.* (2006) que a AI é o método de deteção mais proativo.

**Hipótese 3 (H3)** – A AI contribui para a implementação e cumprimento do RGPC nas entidades da AP;

Considerando o n.º 1 do artigo 15.º do Anexo ao Decreto-Lei 109-E/2021, de 9 de dezembro, que refere que “As entidades públicas abrangidas implementam um sistema de controlo interno proporcional à natureza, dimensão e complexidade da entidade e da atividade por esta prosseguida” importa referir que o n.º 5 desse mesmo artigo destaca a necessidade de realização de auditorias aleatórias, podendo estas ser realizadas pela AI.

**Hipótese 4 (H4)** – O RGPC impacta na prevenção da fraude/corrupção da AP;

Paralelamente e ao nível do impacto do regime na prevenção da fraude/corrupção, verificou Asiedu e Deffor (2017) que a Lei 658 (*Internal Audit Agency Act 2003*) fez a diferença no que se refere à luta contra a corrupção no Gana.

Em complemento e sendo o canal de denúncias um dos instrumentos previstos no RGPC, concluem Maulida e Bayunitri (2021) que o canal de denúncias afeta a prevenção da fraude, e Puryati e Febriani (2020) que o canal de denúncias tem um efeito significativo na prevenção da fraude.

Por outro lado, no que concerne aos programas de formação, sendo também estes um dos requisitos das entidades abrangidas pelo RGPC, refere Aziz e Othman (2021) que a sensibilização para a fraude e as estratégias de prevenção e deteção de fraudes estão positivamente relacionadas com a perceção da eficácia da prevenção da fraude, tendo os autores também definido no seu estudo os indicadores de *Fraud Prevention and Detection*

*Strategies* (FDT)13: Formação em ética e FDT12: Formação em prevenção e detecção de fraude.

**Hipótese 5 (H5)** – O RGPC impacta na detecção da fraude/corrupção da AP.

Por fim, no que diz respeito ao impacto do regime na detecção de fraude/corrupção, ao nível do canal de denúncias, a ACFE (2024) destaca a detecção inicial de casos de fraude ocupacional através de denúncia em 43% dos crimes reportados no referido relatório.

No que aos instrumentos previstos no RGPC diz respeito, importa destacar também os indicadores utilizados por Aziz e Othman (2021) FDT1: Política corporativa de conduta/ética, ao nível do código de conduta, FDT8: Canal de denúncias ao nível do canal de denúncias e FDT13: Formação em ética e FDT12: Formação em prevenção e detecção de fraude, ao nível dos programas de formação.

Os autores Aziz e Othman (2021) concluíram ainda que a sensibilização para a fraude e as estratégias de prevenção e detecção de fraudes estão positivamente relacionadas com a perceção da eficácia da prevenção e detecção de fraude, reforçando assim a importância dos programas de formação, previstos no RGPC.

Na sequência das cinco hipóteses de investigação acima apresentadas, foram formulados os indicadores correspondentes às afirmações do questionário, conforme Tabela 3.1:

**Tabela 3.1** Operacionalização de variáveis

| Variáveis   | Hipótese | Indicador   | Descrição do indicador  |
|-------------|----------|-------------|---|
| AI e Fraude | H1       | AI Fraude 1 | A existência de AI nas organizações da AP contribui para a prevenção da fraude/corrupção. (Afirmação 6.1.)                  |
|             | H2       | AI Fraude 2 | A existência de AI nas organizações da AP contribui para a detecção da fraude/corrupção. (Afirmação 6.2.)                   |
| AI e RGPC   | H3       | AI RGPC 1   | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Código de Conduta, na sua implementação. (Afirmação 7.1.)  |
|             |          | AI RGPC 2   | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Código de Conduta, no seu cumprimento. (Afirmação 7.2.)    |
|             |          | AI RGPC 3   | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do PPR, na sua implementação. (Afirmação 8.1.)                |
|             |          | AI RGPC 4   | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do PPR, na sua avaliação. (Afirmação 8.2.)                    |
|             |          | AI RGPC 5   | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Canal de Denúncias, na sua implementação. (Afirmação 9.1.) |

Continuação da **Tabela 3.1** Operacionalização de variáveis

| Variáveis        | Hipótese | Indicador     | Descrição do indicador   |
|------------------|----------|---------------|--|
| AI e<br>RGPC     | H3       | AI RGPC 6     | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Canal de Denúncias, no tratamento de denúncias. (Afirmção 9.2.)   |
|                  |          | AI RGPC 7     | A existência de AI nas organizações da AP tem impacto na formação ao nível dos procedimentos e mecanismos de prevenção e deteção. (Afirmção 10.)   |
| RGPC e<br>Fraude | H4       | RGPC Fraude 1 | Nas organizações da AP, o Código de Conduta é um instrumento eficaz ao nível da prevenção da fraude/corrupção. (Afirmção 13.1.)  |
|                  |          | RGPC Fraude 2 | Nas organizações da AP, o PPR é um instrumento eficaz ao nível da prevenção da fraude/corrupção. (Afirmção 14.1.)  |
|                  |          | RGPC Fraude 3 | Nas organizações da AP, os Canais de Denúncia são eficazes ao nível da prevenção da fraude/corrupção. (Afirmção 15.1.)   |
|                  |          | RGPC Fraude 4 | Nas organizações da AP, os programas de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, são eficazes ao nível da prevenção da fraude/corrupção. (Afirmção 16.1.) |
| RGPC e<br>Fraude | H5       | RGPC Fraude 5 | Nas organizações da AP, o Código de Conduta é um instrumento eficaz ao nível da deteção da fraude/corrupção. (Afirmção 13.2.)  |
|                  |          | RGPC Fraude 6 | Nas organizações da AP, o PPR é um instrumento eficaz ao nível da deteção da fraude/corrupção. (Afirmção 14.2.)  |
|                  |          | RGPC Fraude 7 | Nas organizações da AP, os Canais de Denúncia são eficazes ao nível da deteção da fraude/corrupção. (Afirmção 15.2.)   |
|                  |          | RGPC Fraude 8 | Nas organizações da AP, os programas de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, são eficazes ao nível da deteção da fraude/corrupção. (Afirmção 16.2.)   |

Face ao exposto, foi considerado o indicador AI Fraude 1 e AI Fraude 2 para testar a **H1** e **H2**, respetivamente.

Por seu turno, relativamente à **H3** foram definidos os sete indicadores de AI RGPC 1 a AI RGPC 7 no sentido de avaliar, para cada um dos instrumentos do regime, se a AI contribui para a sua implementação, cumprimento ou avaliação.

No que diz respeito à **H4**, no sentido de avaliar para cada um dos instrumentos do regime o impacto ao nível da prevenção da fraude e corrupção nas entidades da AP, foram para o efeito definidos os quatro indicadores de RGPC Fraude 1 a RGPC Fraude 4.

Por fim, no que se refere à **H5**, no sentido de avaliar para cada um dos instrumentos do regime o impacto ao nível da deteção da fraude e corrupção nas entidades da AP, foram definidos os quatro indicadores de RGPC Fraude 5 a RGPC Fraude 8.

### **3.3. Análise documental**

A escolha do método de análise documental prendeu-se com a necessidade de recolher dados para dar respostas aos objetivos de estudo definidos, permitindo posteriormente uma confrontação com os dados obtidos através do questionário, conforme apresentado no ponto 3.4. em seguida.

A seleção dos relatórios a analisar teve em consideração o tema da fraude e corrupção, procurando avaliar a temática sob vários pontos de vista, no sentido de incrementar o nível de confiabilidade das conclusões obtidas, tendo para o efeito sido analisados relatórios nacionais, europeus e internacionais.

Ao nível nacional, foram analisados os relatórios do CPC (2022) e do MENAC (2024), nos quais, entre outras informações, são apresentados os números de comunicações de denúncias realizadas, a tipologia de comunicações judiciais, assim como a tipologia de notícias de crime. Foi ainda analisado o Barómetro da Corrupção 2024 (FFMS, 2024) no qual é retratada a perceção e atitudes relativamente à corrupção em Portugal.

No que respeita a relatórios europeus, foram analisados os Eurobarómetros Especiais da Comissão Europeia 534 e 548 (2023; 2024) nos quais são apresentadas as atitudes dos cidadãos relativamente à corrupção na União Europeia e em Portugal, assim como a evolução desta perceção ao longo dos últimos 3 anos.

Ao nível internacional e no que se refere aos relatórios analisados, destacam-se o Índice de Perceção da Corrupção (Transparency Internacional, 2024) e o *Occupational Fraud 2024: Report of the Nations* (ACFE, 2024), abordando o primeiro os níveis de corrupção no setor público de 180 países e compilando o segundo a informação detalhada sobre os casos de fraude ocupacional reportados, nomeadamente métodos de prevenção da fraude mais comuns e formas de deteção inicial de fraude ocupacional.

Os resultados da análise documental dos referidos relatórios serão detalhadamente desenvolvidos na secção 4.1 da presente investigação.

### 3.4. Estudo através de questionário

Nesta secção é abordado em detalhe o questionário realizado na presente investigação, apresentado em Apêndice 1, nomeadamente, no que diz respeito à definição da amostra, à construção do questionário propriamente dito e à sua aplicação.

No que respeita à população-alvo do estudo por questionário, a amostra não foi restringida a um grupo específico, à semelhança do verificado em FFMS (2024), sendo o único critério de inclusão o facto dos inquiridos possuírem uma opinião sobre a fraude/corrupção na AP.

O referido estudo, foi realizado “com base num inquérito apresentado a uma amostra representativa da população portuguesa, por quotas cruzadas de sexo, faixa etária e região de Portugal Continental (NUTS II)” (FFMS, 2024, p.2).

Tendo em vista a obtenção de um nível representativo de perceção da sociedade relativamente à existência de fraude/corrupção na AP, garantindo o não enviesamento das respostas, o presente estudo recolheu respostas de inquiridos a desempenhar funções em organizações da AP e em outras organizações do setor privado e de inquiridos a desempenhar funções de AI e outras funções.

Tendo-se pressuposto a existência de diferentes níveis de perceção de fraude/corrupção na AP e diferentes níveis de conhecimento relativamente ao RGPC, a análise dos dados através de subgrupos, apresentada na secção 4.2.2. Análise descritiva dos resultados, permitiu avaliar a existência de tendências entre as respostas, em função da organização onde os inquiridos desempenham funções, ou da função desempenhada.

Relativamente ao inquérito por questionário, refere Campenhoudt *et al.* (2017) que este método de recolha de dados consiste em fazer uma série de perguntas relativas à sua situação social, profissional ou familiar, às suas opiniões e ao seu nível de conhecimento ou de consciência de um acontecimento ou de um problema. De seguida é apresentada a forma de construção deste instrumento.

Inicialmente foram apresentadas duas questões de resposta binária “Sim” ou “Não”, que permitiram caracterizar os inquiridos, nomeadamente ao nível do desempenho de funções de AI ou outras funções e de funções em organização pública ou privada.

Complementarmente, foram também apresentadas duas questões de resposta binária “Sim” ou “Não”, no sentido de validar a aplicação do RGPC na entidade em que o inquirido desempenha funções, assim como o seu conhecimento relativamente ao regime.

Desta forma, foi ainda questionado aos inquiridos que afirmaram conhecer o regime, o seu nível de concordância/discordância quanto a uma afirmação que pretende avaliar a perceção do impacto do regime sancionatório na implementação dos instrumentos do regime.

Adicionalmente às questões de resposta binária anteriormente mencionadas, todas as restantes afirmações apresentaram opções de resposta através de uma Escala de Likert, tal como utilizado por Asiedu e Deffor (2017) e Aziz e Othman (2021), sendo a mesma composta pelas seguintes opções:

- Discordo completamente – 1;
- Não concordo – 2;
- Não concordo nem discordo – 3;
- De acordo - 4;
- Completamente de acordo - 5.

De salientar também que o Barómetro da Corrupção (FFMS, 2024), publicado posteriormente à recolha de dados do presente estudo, adotou de igual forma a Escala de Likert como técnica para categorizar as respostas ao estudo.

A referida escala, desenvolvida por Rensis Likert em 1932, é uma escala de medição, em que as categorias de respostas da escala exprimem um grau de concordância, geralmente em cinco níveis. Esta escala permite aos inquiridos responder de acordo com a forma como melhor se identificam com cada afirmação, referindo Feijó, Vicente e Petri (2020) que é o modelo mais utilizado para mensurar atitudes, preferências e perspetivas.

Neste sentido, foram apresentadas duas afirmações, sendo a primeira relativa à perceção da existência de fraude/corrupção na AP, sendo que, segundo Christian, Basri e Arafah (2019), a fraude corporativa pode ocorrer em qualquer lugar e a qualquer momento, não estando nenhuma organização verdadeiramente imune para poder prevenir fraudes corporativas.

A segunda afirmação foi elaborada no sentido de avaliar a diminuição da fraude/corrupção na AP com a entrada em vigor do RGPC, verificando-se segundo Asiedu

e Deffor (2017) que a lei da agência de Auditoria Interna de 2003 (Lei 658) fez a diferença na luta contra a corrupção no Gana.

Sob outra perspectiva, foram elaboradas quatro afirmações de dupla resposta, nomeadamente no que se refere ao papel da AI ao nível da prevenção e deteção da fraude/corrupção na AP, destacando-se Handoyo e Bayunitri (2021, p.61) “The results show that internal audit affects fraud prevention” e Aziz e Othman (2021, p.769) “FDM4: Internal auditors are effective in detecting fraud“, que demonstram nos seus estudos a importância desta função.

Relativamente às três restantes afirmações, estas são referentes ao papel da AI face aos instrumentos de prevenção e deteção da fraude/corrupção presentes no RGPC, nomeadamente, Código de Conduta, PPR, Canal de Denúncias, sendo ainda formulada uma afirmação relativamente ao impacto da AI na formação ao nível dos procedimentos e instrumentos de prevenção e/ou deteção de fraude/corrupção.

Por fim, foram elaboradas quatro afirmações de dupla resposta relativamente à eficácia dos instrumentos de prevenção e deteção, presentes no RGPC nas organizações da AP, ao nível da prevenção e deteção da fraude/corrupção, respetivamente.

O questionário foi elaborado em *Google Forms*, tendo-se iniciado a recolha de respostas a 17.04.2024. A divulgação do questionário foi realizada pelo ISCAL e pelo IPAI e diretamente pelo signatário com a sua rede de contactos, totalizando um conjunto de 236 respostas, até 14.06.2024, data em que a recolha de respostas foi suspensa.

Os inquiridos foram previamente informados do objetivo da presente investigação, tendo os mesmos respondido de forma voluntária, com a garantia de anonimato no tratamento e divulgação dos dados recolhidos.

Concluído o capítulo relativo à metodologia, apresenta-se no Capítulo 4. abaixo, os resultados obtidos da análise documental, assim como da aplicação do questionário.

## 4. Resultados

Para alcançar os objetivos da presente dissertação e tendo em vista a validação/refutação das hipóteses anteriormente apresentadas, desenvolve-se neste capítulo uma triangulação de dados da análise documental de diversos relatórios (secção 4.1.), conjuntamente com a secção 4.2. dedicada ao questionário e posteriormente com a discussão dos resultados pela confrontação com os resultados obtidos em estudos prévios (secção 4.3.).

A secção seguinte inicia-se com a análise documental de dados secundários.

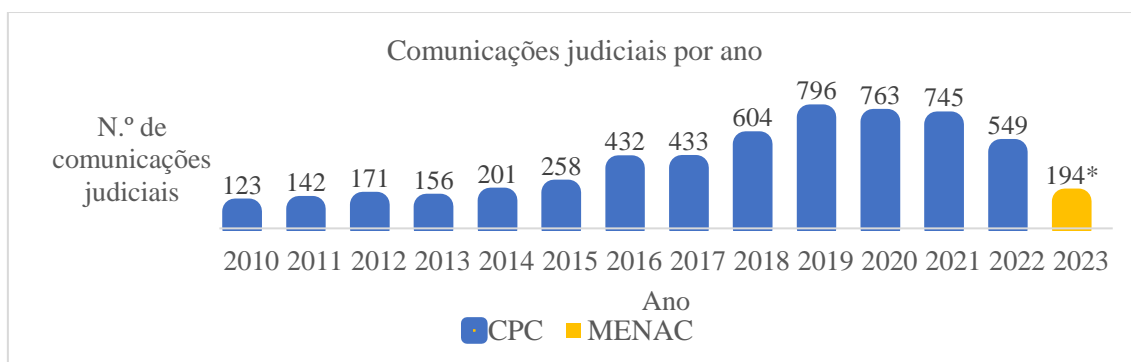
### 4.1. Análise documental de dados secundários

A presente análise será composta por cinco subsecções, sendo as duas primeiras relativas a entidades nacionais, nas quais são analisadas as comunicações judiciais reportadas ao CPC em 2021, e mais recentemente ao MENAC em 2023, assim como o Barómetro da Corrupção, elaborado pela FFMS (2024). Seguidamente, a terceira subsecção analisa as atitudes dos cidadãos relativamente à corrupção na União Europeia, contempladas nos relatórios produzidos pela Comissão Europeia (2023;2024). Por seu turno a quarta e quinta subsecções irão analisar a evolução de Portugal no IPC, elaborado pela Transparency Internacional (2024), assim como os fatores de alerta e o detalhe face a fraudes ocupacionais compiladas no *Occupational Fraud 2024: Report of the Nations*, elaborado pela ACFE (2024).

#### 4.1.1. Comunicações recebidas: CPC (2022) vs MENAC (2024)

O relatório do CPC (2022) contempla dados relativos às comunicações de casos de corrupção na AP, até ao ano de 2021, ano em que o RGPC foi estabelecido. O relatório do MENAC (2024), além de dados alusivos às comunicações de casos de corrupção na AP, apresenta também dados relativos a entidades privadas, em seguida detalhados.

Da análise dos relatórios, verifica-se uma ligeira tendência decrescente do número de comunicações judiciais nos últimos anos em que o CPC esteve em funções, obtendo-se em 2023, nos dados publicados no primeiro relatório anual do MENAC (2024), um valor muito inferior face aos dados de 2022, apresentados pelo CPC, conforme demonstra o Gráfico 4.1:



**Gráfico 4.1** Comunicações judiciais por ano

**Fonte** Adaptado de CPC (2022, p.7), CPC (2023, p.5) e de MENAC (2024, p.34)

No que concerne ao ano de 2021, foram reportadas ao CPC 745 comunicações associadas a procedimentos criminais, das quais 249 são relativas a corrupção. Relativamente a 2023 foram reportadas ao MENAC 194\* comunicações, das quais 180 foram relativas a entidades de natureza pública e apenas 14 comunicações relativas a entidades privadas, sendo que, do total, 57 comunicações foram relativas a corrupção.

Relativamente à tipologia de comunicações judiciais, destacam-se 10 acórdãos condenatórios reportados a 2021 (CPC, 2022), o que revela a existência de casos de condenação efetiva ao nível da AP. Relativamente aos 7 acórdãos condenatórios relativos a 2023 (MENAC, 2024), não é possível identificar se estes se reportam a entidades públicas ou privadas, na medida em que o MENAC passou a abranger ambas as tipologias de entidades. As comunicações judiciais identificadas nos anos de 2021 e 2023, foram as que constam da Tabela 4.1:

**Tabela 4.1** Comunicações judiciais

**Fonte** Adaptado de CPC (2022, p.18) e de MENAC (2024, p.34)

|  | Dados de 2021      | Dados de 2023      |
|--|--------------------|--------------------|
| Despachos de arquivamento                    | <b>393</b> (52,8%) | <b>146</b> (75,3%) |
| Despachos de acusação                        | <b>72</b> (9,7%)   | <b>40</b> (20,6%)  |
| Acórdãos condenatórios                       | <b>10</b> (1,3%)   | <b>7</b> (3,6%)    |
| Acórdãos absolutórios                        | <b>1</b> (0,1%)    | <b>1</b> (0,5%)    |
| Abertura de inquérito                        | <b>263</b> (35,3%) | -                  |
| Despacho de pronúncia                        | <b>3</b> (0,4%)    | -                  |
| Despacho de suspensão provisória do processo | <b>3</b> (0,4%)    | -                  |
| <b>Total</b>                                 | <b>745</b> (100%)  | <b>194</b> (100%)  |

Da análise da Tabela 4.1. e pese embora em 2023 o MENAC apresente menos comunicações judiciais, comparativamente com o total de comunicações judiciais

apresentas pelo CPC em 2021, verifica-se a evolução dos resultados das comunicações judiciais entre ambos os períodos.

Segundo o CPC (2022), sob a perspetiva da tipologia de forma de início do procedimento (notícia do crime), das 745 comunicações, detalha-se em 337 denúncias anónimas (45,2%), 200 onde o particular é identificado (26,8%), 123 através de reporte institucional (16,5%) e 85 não referido na documentação recebida (11,5%).

Por outro lado, segundo o MENAC (2024), constata-se a seguinte tipologia de forma de início de procedimento (notícia de crime) das 194 comunicações: 83 foram denúncias anónimas (42,8%), 39 o particular é identificado (20,1%), 23 através de reporte institucional (11,9%), 11 foram certidões extraídas de outros procedimentos criminais ou judiciais (5,7%), 6 através de notícias publicadas na imprensa (3,1%) e 32 não referido na documentação recebida (16,5%).

A Tabela 4.2 resume a tipologia de denúncias referidas:

**Tabela 4.2** Tipologia de denúncia (notícia do crime)  
**Fonte** Adaptado de CPC (2022, p.18) e de MENAC (2024, p.44)

|  | <b>Dados de 2021</b> | <b>Dados de 2023</b> |
|--|----------------------|----------------------|
| Denúncia anónima   | <b>337</b> (45,2%)   | <b>83</b> (42,8%)    |
| Particular identificado                                      | <b>200</b> (26,2%)   | <b>39</b> (20,1%)    |
| Reporte/Denúncia institucional                               | <b>123</b> (16,5%)   | <b>23</b> (11,9%)    |
| Elemento não referido na informação recebida                 | <b>85</b> (11,5%)    | <b>32</b> (16,5%)    |
| Certidão extraída de outro procedimento criminal ou Judicial | -                    | <b>11</b> (5,7%)     |
| Notícia publicada na imprensa                                | -                    | <b>6</b> (3,1%)      |
| <b>Total</b>   | <b>745</b> (100%)    | <b>194</b> (100%)    |

Supletivamente e segundo o MENAC (2024), dos principais tipos de crime indiciados e comprovados, destacam-se 89 comunicações, das quais 21 são referentes a crimes de corrupção e destas 5 obtiveram despacho de condenação, 1 despacho de pronúncia e 15 despachos de acusação.

Em complemento, refere ainda o MENAC (2024) que das 48 comunicações com a presença de matéria probatória e indiciária, apenas 7 dizem respeito a entidades do setor privado e 41 dizem respeito ao setor público, nomeadamente Administração Central, Local, Regional Autónoma e outras entidades sob tutela pública.

Por fim, importa referir que, no que concerne às 89 entidades indiciadas da ocorrência de práticas delituosas, 40 entidades (44,9%) detinham um plano de prevenção de riscos de corrupção e apresentaram os correspondentes relatórios anuais de execução, 25 entidades (28,1%) apresentaram um plano de prevenção de riscos de corrupção, mas não apresentaram os correspondentes relatórios anuais de execução e 24 entidades (27%) não apresentaram qualquer plano de prevenção de riscos de corrupção.

Da análise dos relatórios do CPC e do MENAC podemos retirar que os crimes de fraude e corrupção são comunicados nomeadamente ao nível da AP, destacando-se a denúncia anónima como o meio com maior predominância para reporte do início de procedimentos.

Em seguida é apresentado o Barómetro da Corrupção de 2024, elaborado pela FFMS.

#### **4.1.2. Barómetro da Corrupção de 2024 da FFMS**

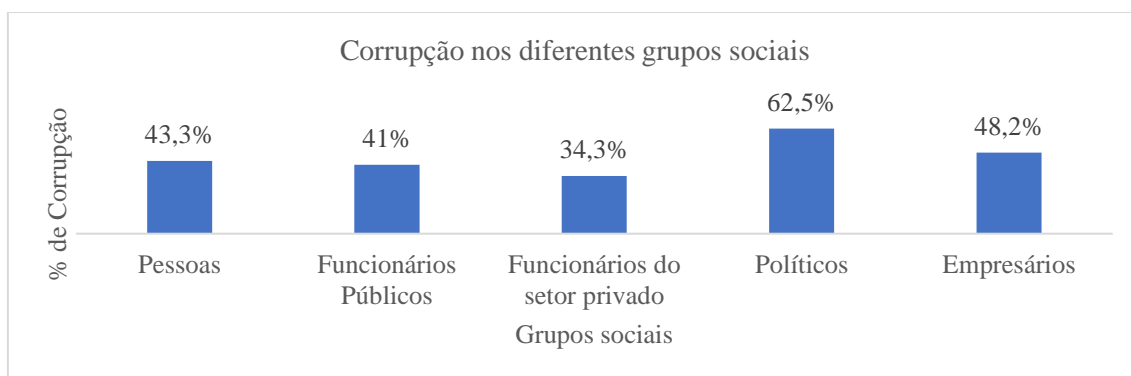
O Barómetro foi elaborado com base num questionário aplicado 1101 residentes em Portugal Continental, sendo a amostra considerada representativa da população portuguesa. A recolha de dados ocorreu no período de 25 de março a 22 de abril de 2024.

O objetivo do estudo consistiu em demonstrar um retrato social da corrupção em Portugal e fomentar uma discussão informada sobre a importância das perceções e atitudes face à corrupção em democracia.

O estudo utilizou uma Escala de Likert de 0 a 10, em que o 0 significa que discorda totalmente e o 10 significa que concorda totalmente com afirmações que ajudam a definir o conceito de corrupção. Posteriormente o estudo questionou os inquiridos relativamente a 8 cenários de integridade no sentido de avaliar, para cada situação, se corresponde ou não a um caso de fraude.

Foi avaliado de 0 a 10 o grau de incidência da corrupção em diferentes esferas sociais, verificando-se que ao nível da Administração Pública o valor médio obtido ascendeu a 6,9, inferior aos 7,5 verificados nas autarquias e aos 7,3 verificados ao nível do Governo.

O barómetro analisou a perceção da corrupção em diferentes grupos sociais, verificando-se para um grupo de 100 inquiridos, a seguinte distribuição, conforme o Gráfico 4.2 demonstra:

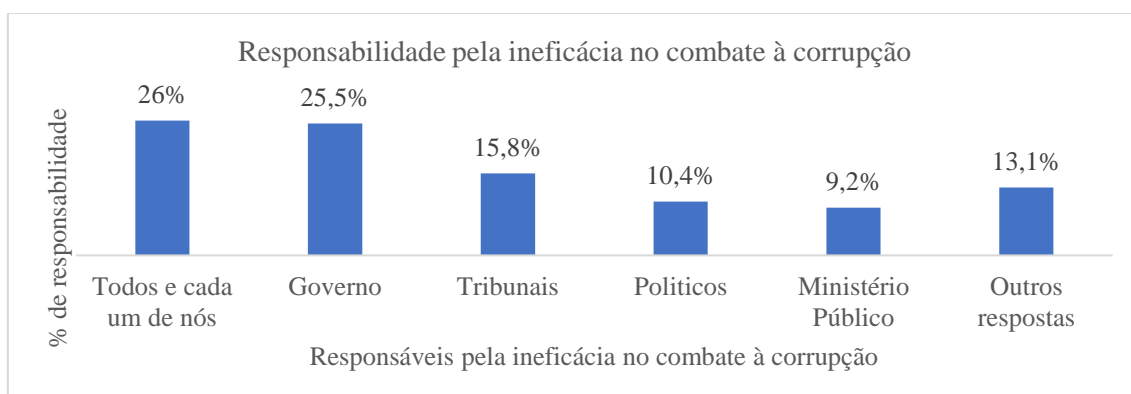


**Gráfico 4.2** Corrupção nos diferentes grupos sociais

**Fonte** Adaptado de FFMS (2024, p.24)

O estudo verificou que “Na opinião dos inquiridos (...), o combate à corrupção em Portugal é ineficaz” (FFMS, 2024, p.29), tendo obtido uma pontuação média de 3,6, numa escala de 0 a 10, onde 0 significa “nada eficaz” e 10 “totalmente eficaz”. Para 51,6% dos inquiridos, o combate à corrupção não é nada eficaz, sendo totalmente eficaz para apenas 13% dos inquiridos.

Por outro lado, o estudo analisou a responsabilidade pela ineficácia no combate à corrupção, tendo-se obtido os seguintes resultados, apresentados no Gráfico 4.3:

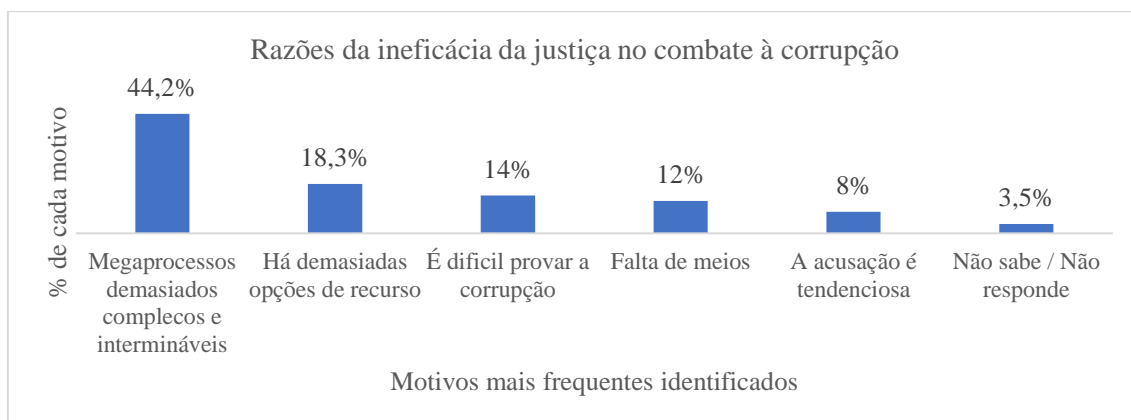


**Gráfico 4.3** Responsabilidade pela ineficácia no combate à corrupção

**Fonte** Adaptado FFMS (2024, p.33)

Como principal responsável, com 26% das respostas, a opção “Todos e cada um de nós”, verificou que os cidadãos são os primeiros a corresponsabilizarem-se. Em complemento, verificou-se ainda a responsabilização do governo por 25,5% dos inquiridos, 15,8% dos tribunais e 10,4% dos políticos. Ao nível de “Outras respostas” incluem-se com 4% os partidos políticos, 2,8% a sociedade civil, 1,5% a comunicação social, 1% as empresas e 2% outros, sendo que 1,4% não soube responder e 0,4% não respondeu à questão.

Considerando o papel crucial que a justiça desempenha no combate à corrupção, o estudo procurou também avaliar as perceções sobre o papel da justiça no combate à corrupção em Portugal, sendo os motivos mais frequentes identificados pelos inquiridos, os que se apresentam no Gráfico 4.4:



**Gráfico 4.4** Razões da ineficácia da justiça no combate à corrupção em Portugal

Fonte Adaptado de FFMS (2024, p.36)

Da análise do gráfico supra verifica-se que a ineficácia da justiça no combate à corrupção é explicada por 44,2% dos inquiridos, através da existência de megaprocessos demasiado complexos e intermináveis, por 18,3% pela existência de demasiadas opções de recurso, por 14% devido à dificuldade em provar os atos de corrupção praticados, 12% por falta de meios e 8% através de eventuais acusações tendenciosas, apurando-se 3,5% para inquiridos que não sabem ou não responderam.

Em seguida são apresentados os Eurobarómetros da Comissão Europeia, subordinados ao tema da fraude e corrupção.

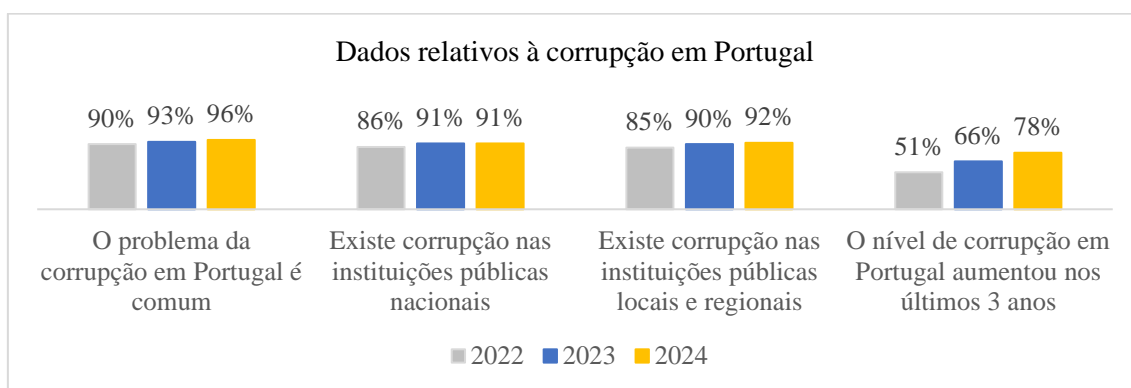
#### 4.1.3. Eurobarómetros Especiais 534 e 548 da Comissão Europeia

Os relatórios contemplam as atitudes dos cidadãos relativamente à corrupção na União Europeia e em Portugal, em 2023 e 2024, respetivamente. Da análise dos relatórios importa salientar que, os resultados foram obtidos através de uma metodologia de entrevista direta pessoal, tendo o trabalho de campo ocorrido no período de 12 de abril a 30 de abril de 2023 e de 7 de fevereiro a 3 de março de 2024, respetivamente.

Segundo a Comissão Europeia (2023), e com base nas 1.021 entrevistas realizadas em Portugal, 93% (+3% face a 2022) considera o problema da corrupção em Portugal comum, 91% (+5% face a 2022) considera existir corrupção nas instituições públicas nacionais, 90% (+5% face a 2022) considera existir corrupção nas instituições públicas

locais ou regionais e 66% (+15% face a 2022) considera que o nível de corrupção em Portugal aumentou nos últimos 3 anos.

Mais recentemente, de acordo com a Comissão Europeia (2024), e com base nas 1.032 entrevistas realizadas em Portugal, 96% (+3% face a 2023) considera o problema da corrupção em Portugal comum, 91% (em linha com o valor de 2023) considera existir corrupção nas instituições públicas nacionais, 92% (+2% face a 2023) considera existir corrupção nas instituições públicas locais ou regionais e 78% (+12% face a 2023) considera um aumento do nível de corrupção em Portugal nos últimos 3 anos, conforme apresentado no Gráfico 4.5:



**Gráfico 4.5** Dados relativos à corrupção em Portugal

**Fonte** Adaptado de Comissão Europeia (2023, pp.1-2) e de Comissão Europeia (2024, pp.1-2)

Da análise dos relatórios da Comissão Europeia (2023;2024) relativamente às razões possíveis pelas quais as pessoas decidem não denunciar um caso de corrupção, destacam-se as três respostas mais apresentadas: “Não existe proteção para quem denuncia a corrupção”, “A denúncia seria inútil porque os responsáveis não serão punidos” e “Dificuldade em provar as coisas”.

Resumindo, os dados dos relatórios demonstram que a perceção dos níveis de corrupção tem vindo a aumentar nos três últimos anos, quer ao nível global, quer ao nível particular das instituições públicas nacionais, locais e regionais. Verifica-se assim o aumento da perceção do nível de corrupção nos últimos três anos de 51% em 2022, para 66% em 2023 e para 78% em 2024.

Por forma a avaliar os níveis de perceção de fraude/corrupção na AP é analisado o IPC em seguida.

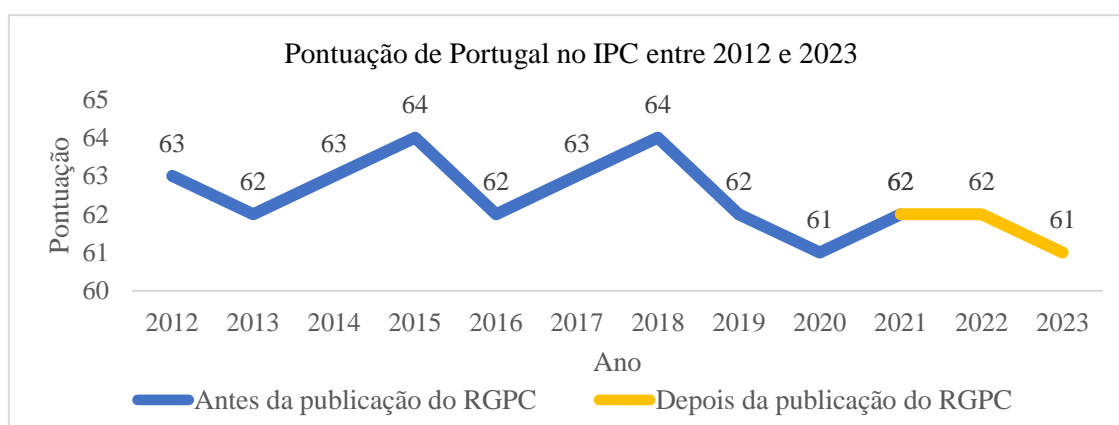
#### 4.1.4. Índice de Perceção da Corrupção da Transparency Internacional (2024)

O IPC é, segundo a Transparency Internacional (2024), uma ferramenta que mede e analisa os níveis de corrupção no setor público de 180 países, com pontuação de zero (muito corrupto) a cem (muito transparente).

Este índice é elaborado com recurso às seguintes 13 fontes de informação<sup>6</sup>:

1. African Development Bank Country Policy and Institutional Assessment 2022
2. Bertelsmann Stiftung Sustainable Governance Indicators 2022
3. Bertelsmann Stiftung Transformation Index 2024
4. Economist Intelligence Unit Country Risk Service 2023
5. Freedom House Nations in Transit 2022
6. Global Insight Country Risk Ratings 2022
7. IMD World Competitiveness Center World Competitiveness Yearbook Executive Opinion Survey 2023
8. Political and Economic Risk Consultancy Asian Intelligence 2023
9. The PRS Group International Country Risk Guide 2023
10. World Bank Country Policy and Institutional Assessment 2022
11. World Economic Forum Executive Opinion Survey 2023
12. World Justice Project Rule of Law Index Expert Survey 2023
13. Varieties of Democracy (V-Dem v. 13) 2023

Em resultado, apresenta-se em seguida a pontuação anual de Portugal ao nível do IPC, destacando-se o ano de 2021, em que foi estabelecido o RGPC, conforme o Gráfico 4.6:



**Gráfico 4.6** Resultados anuais de Portugal no Índice de Perceção da Corrupção

<sup>6</sup> Disponível em: <https://transparencia.pt/indice-de-percecao-da-corrupcao-2023/> consultado a 27.09.2024

Da análise do Gráfico podemos verificar que, desde a publicação do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, que estabelece o RGPC, a pontuação de Portugal no IPC não apresentou melhorias, tendo até diminuído em 2023 para o valor mais baixo dos últimos 12 anos.

Neste sentido e segundo a Transparency Internacional (2024), Portugal ocupa a 34.<sup>a</sup> posição em 180 países, igualando a posição de 2020 e obtendo a pior classificação desde o ano de 2012, continuando abaixo do valor médio da sua região (65 pontos).

Em seguida será analisado o Relatório da ACFE, que desde 1996 tem vindo a ser publicado, encontrando-se atualmente na 13.<sup>a</sup> edição.

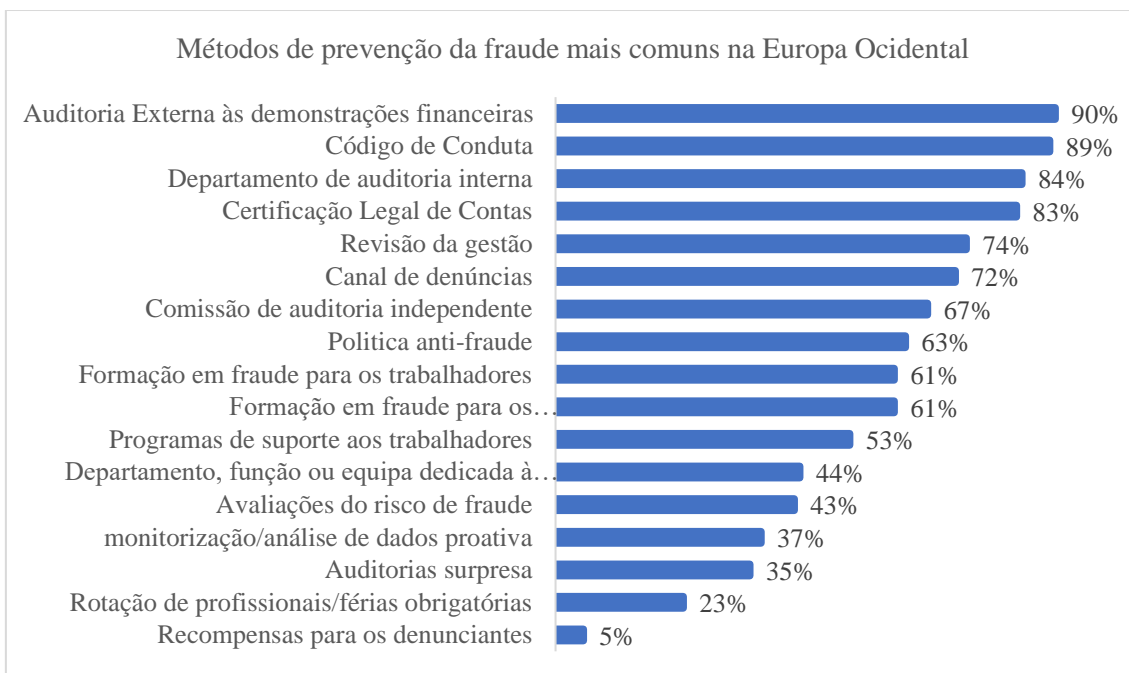
#### **4.1.5. *Occupational Fraud 2024: Report of the Nations***

O *Report of the Nations* (ACFE, 2024) tem como objetivo compilar informação detalhada sobre os casos de fraude ocupacional reportados por CFE's, nomeadamente, os métodos utilizados para que a fraude ocorra, os motivos pelos quais a fraude é cometida, as características das organizações vítimas de fraude, as características das pessoas que cometem fraude e os resultados dos processos de fraude detetados.

O Relatório é produzido com base nos resultados da uma pesquisa global de fraude da ACFE, em formato on-line e dirigida a 53.118 CFE's, tendo a mesma ocorrido no período de janeiro de 2022 a setembro de 2023. Como parte do inquérito, foi pedido aos inquiridos que fornecessem uma descrição narrativa do maior caso de fraude profissional que tinham investigado desde janeiro de 2022 a setembro de 2023. No inquérito foram também questionados detalhes do caso de fraude, incluindo informações sobre o autor, a organização da vítima e os métodos de fraude utilizados, bem como as tendências de fraude em geral, não sendo para o efeito identificados os fraudadores, nem as respetivas vítimas.

Os dados contidos no referido relatório foram obtidos através de 1.921 respostas, tendo os mesmos sido recolhidos em todo o mundo. Nestes, destacam-se 117 casos (7% do total do Relatório) na região da Europa Ocidental, onde Portugal se insere com apenas 2 casos.

Da análise dos dados dos 117 casos de fraude reportados na região da Europa Ocidental, relativos aos métodos de prevenção da fraude, o Relatório regista a distribuição apresentada no Gráfico 4.7:

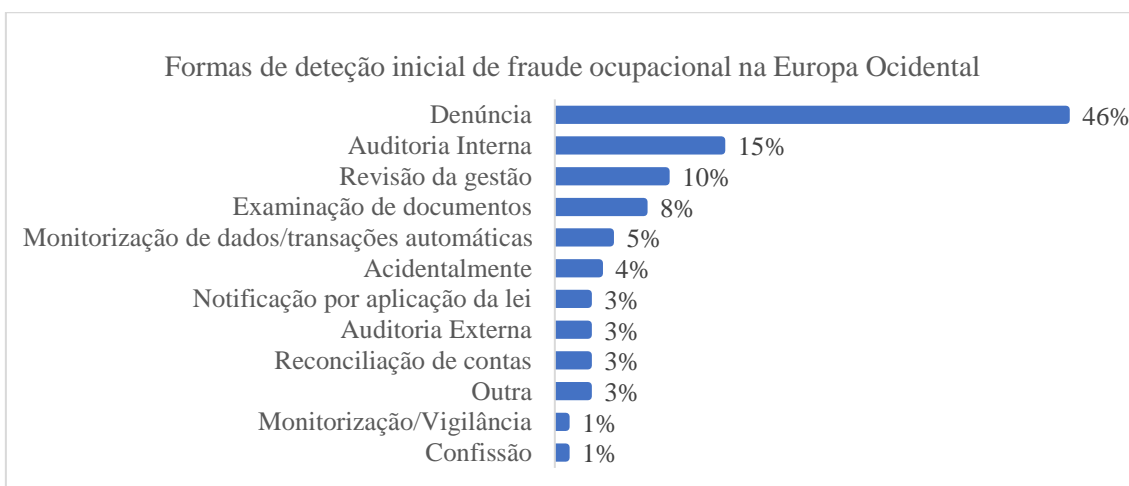


**Gráfico 4.7** Métodos de prevenção da fraude mais comuns na Europa Ocidental

Fonte Adaptado de ACFE (2024, p. 97)

Da análise dos dados verifica-se que 89% das organizações dispunha de código de conduta, 84% dispunha de departamento de AI, 72% dispunha de canais de denúncia, 61% realizou formação no âmbito da fraude ao nível dos trabalhadores e ao nível dos gestores/administradores e 43% realizou avaliações do risco de fraude, referindo a ACFE (2024) que a presença de controlos antifraude está associada a menores perdas por fraude e uma deteção mais rápida.

Em seguida, o Gráfico 4.8 apresenta a forma como os casos de fraude ocupacional foram detetados na região da Europa Ocidental, segundo a ACFE (2024):



**Gráfico 4.8** Formas de deteção inicial da fraude ocupacional na Europa Ocidental

Fonte Adaptado de ACFE (2024, p.96)

Da análise do Gráfico 4.8. verifica-se que 46% dos casos de fraude são detetados inicialmente através de denúncia, 15% pela AI, 10% através de revisão de gestão, sendo apenas 4% dos casos detetados acidentalmente.

Na perspetiva da generalidade dos casos de fraude ocupacional reportados no relatório em análise nesta secção, destaca-se, ao nível das organizações governamentais, a deteção inicial de fraudes através de denúncia em 44% dos casos, 18% através da AI e 11% através da revisão da gestão (ACFE, 2024).

Por fim, importa salientar que a denúncia e a AI são consideradas segundo a ACFE (2024) como as formas mais frequentes de deteção inicial de fraude ocupacional na região da Europa Ocidental, verificando-se ainda que os instrumentos obrigatórios do RGPC, nomeadamente ao nível do código de conduta, canal de denúncias e formação no âmbito do combate à fraude, estão contemplados como métodos de prevenção da fraude mais comuns.

Em conclusão é em seguida apresentada a secção relativa ao questionário.

## **4.2. Questionário**

Ao nível desta secção, é a mesma composta pela amostra, a caracterização da amostra selecionada e pela análise descritiva dos resultados.

### **4.2.1. Amostra e a sua caracterização**

A presente subsecção visa validar eventuais enviesamentos em consequência da função desempenhada (AI ou outra) e do vínculo (com uma entidade da AP ou privada), pelo que importa analisar a amostra inquirida e a caracterização da amostra selecionada.

Como anteriormente referido foram obtidas 236 respostas. Tendo em consideração o critério de inclusão predefinido nas instruções do questionário “Este questionário é destinado a todos os que detenham opinião relativamente à existência ou inexistência da fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa”, considerou-se que as respostas

“Não concordo nem discordo” à afirmação 4. “Considera existir fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa” não deveriam ser incluídas para efeito de análise.

Desta forma, considerando que 25 inquiridos não apresentaram uma opinião relativamente à existência ou inexistência de fraude/corrupção na AP, optou-se por não considerar os mesmos na amostra selecionada, obtendo-se uma amostra de 211 respostas.

Face ao exposto, é apresentada a caracterização da amostra selecionada (n), detalhando o nível de resposta às questões “1. Desempenha funções na área de Auditoria Interna?” e “2. Trabalha numa organização pública?”, de acordo com Tabela 4.3:

**Tabela 4.3** Caracterização da amostra selecionada

| (n=211)                    | Auditoria<br>Interna | Outras<br>funções | $\Sigma$ |
|----------------------------|----------------------|-------------------|----------|
| <b>Organização pública</b> | 24                   | 83                | 107      |
| <b>Organização privada</b> | 5                    | 99                | 104      |
| $\Sigma$                   | 29                   | 182               |          |

Das 211 respostas selecionadas na amostra, 29 (13,7%) correspondem a inquiridos que desempenham funções de AI, sendo que 24 (11,4%) desempenham funções em organizações públicas. Dos restantes 182 inquiridos (86,3%) que não desempenham funções de AI, 83 (45,4%) desempenham funções em organizações públicas.

Considerando a amostra selecionada, são em seguida apresentados os quatro subgrupos, que serão objeto da análise descritiva do ponto seguinte, com a respetiva dimensão:

- SG.AI.PUB – Subgrupo de inquiridos que desempenham funções de AI e numa organização da AP – 24 inquiridos;
- SG.AI.PRI – Subgrupo de inquiridos que desempenham funções de AI e numa organização privada – 5 inquiridos;
- SG.OF.PUB – Subgrupo de inquiridos que desempenham outras funções, que não AI, e numa organização da AP – 83 inquiridos;
- SG.OF.PRI – Subgrupo de inquiridos que desempenham outras funções, que não AI, e numa organização privada - 99 inquiridos.

Atendendo ao facto de os subgrupos supramencionados terem dimensões muito dispare, a análise descritiva dos dados será em seguida apresentada através da frequência relativa, permitindo desta forma realizar a análise, independentemente da sua dimensão.

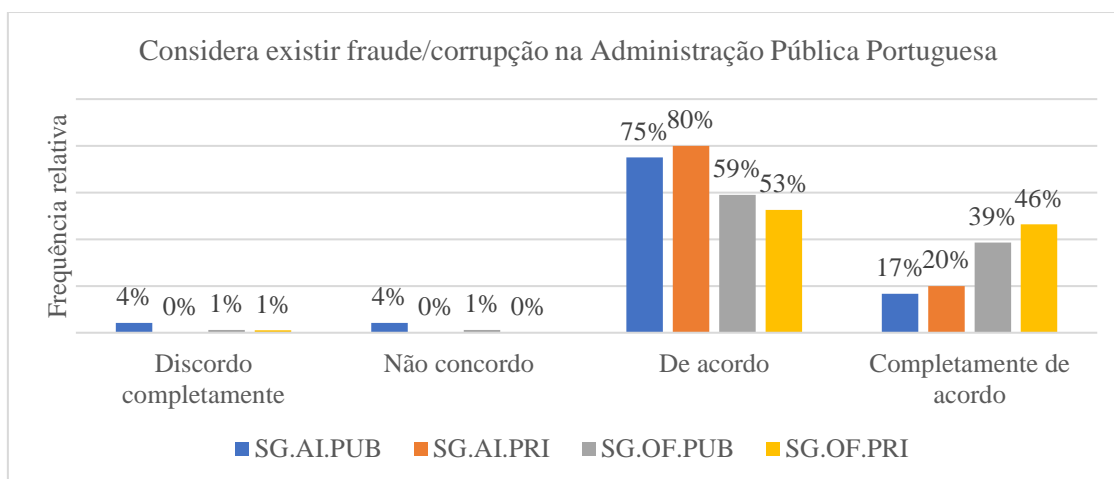
#### **4.2.2. Análise descritiva dos resultados**

A análise descritiva é uma técnica estatística que visa descrever e resumir informações essenciais a partir de conjuntos de dados, permitindo entender tendências, padrões e características dos dados. Segundo Reis e Reis (2002) corresponde à fase inicial do processo de estudo dos dados recolhidos, servindo para organizar, resumir e descrever os aspetos importantes de um conjunto de características observadas ou comparar tais características entre dois ou mais subgrupos.

Primeiramente e antes da análise dos dados recolhidos no questionário, foi utilizado o software SPSS versão 29, no sentido de realizar o teste de Alfa de Cronbach, que segundo Taufik (2019) é um teste frequentemente utilizado para testar a confiabilidade dos dados recolhidos, considerando-os consistentes para valores acima de 0,70.

Considerando a amostra selecionada de 211 respostas, realizou-se o teste de Alfa de Cronbach relativamente a todas as afirmações relativas à perceção dos inquiridos, à exceção da afirmação relativa ao regime sancionatório, à qual só responderam os inquiridos que mencionaram conhecer o RGPC, tendo-se obtido um valor de 0,936, o que indica uma alta consistência interna entre todos os dados.

Previamente à análise das afirmações anteriormente apresentadas na Tabela 3.1. operacionalização de variáveis, foi realizada uma análise à perceção sobre a fraude/corrupção na AP, por subgrupo (OE1.1), tendo por referência a afirmação do questionário “4. Considera existir fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa”, conforme se apresenta no Gráfico 4.9:



**Gráfico 4.9** Perceção de fraude/corrupção na AP, por subgrupo

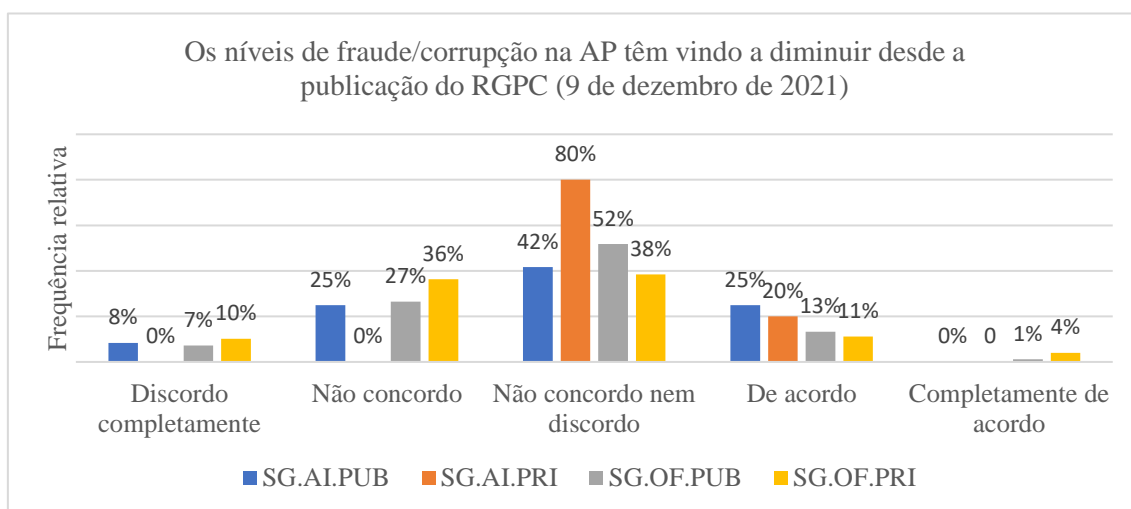
Relativamente à afirmação “Considera existir fraude/corrupção na AP”, e da análise do Gráfico 4.9. destaca-se:

- ao nível do SG.AI.PUB, que 75% dos inquiridos estão “De acordo” e 17% estão “Completamente de acordo”, totalizando uma concordância de 92% face à afirmação;
- no que se refere ao SG.AI.PRI, que 80% dos inquiridos estão “De acordo” e 20% estão “Completamente de acordo”, totalizando uma concordância de 100% face à afirmação;
- no que ao SG.OF.PUB diz respeito, que 59% dos inquiridos estão “De acordo” e 39% estão “Completamente de acordo”, totalizando uma concordância de 98% face à afirmação;
- relativamente ao SG.OF.PRI, que 53% dos inquiridos estão “De acordo” e 46% estão “Completamente de acordo”, totalizando uma concordância de 99% face à afirmação.

Em resumo obteve-se um total de 206 respostas de concordância (“Completamente de acordo” e “De acordo”) e apenas 5 respostas de discordância (“Não concordo” e “Discordo completamente”), sendo 4 relativas a inquiridos a desempenhar funções em organizações privadas.

Adicionalmente, foi realizada também uma análise à perceção sobre os níveis de fraude/corrupção na AP, após a publicação do RGPC, por subgrupo, tendo por referência a afirmação do questionário “5. Os níveis de fraude/corrupção na Administração Pública

Portuguesa têm vindo a diminuir desde a publicação do Regime Geral de Prevenção da Corrupção (9 de dezembro de 2021)” (OE3.1), conforme apresentado no Gráfico 4.10.:



**Gráfico 4.10** Percepção do impacto da publicação do RGPC na diminuição dos níveis de fraude/corrupção na AP, por subgrupos

Relativamente à afirmação “Os níveis de fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa têm vindo a diminuir desde a publicação do Regime Geral de Prevenção da Corrupção (9 de dezembro de 2021).”, e da análise do Gráfico 4.10 destaca-se:

- ao nível do SG.AI.PUB, apenas 25% dos inquiridos estão “De acordo”, tendo 25% respondido “Não concordo” e 8% “Discordo completamente”, totalizando assim uma discordância de 33% face à afirmação;
- no que se refere ao SG.AI.PRI, 20% dos inquiridos estão “De acordo” e 80% responderam “Não concordo nem discordo” face à afirmação;
- no que ao SG.OF.PUB diz respeito, 13% dos inquiridos estão “De acordo” e 1% estão “Completamente de acordo”, totalizando uma concordância de 14% face à afirmação, sendo que 27% dos inquiridos responderam “Não concordo” e 7% “Discordo completamente, totalizando uma discordância de 34%;
- relativamente ao SG.OF.PRI, 11% dos inquiridos estão “De acordo” e 4% estão “Completamente de acordo”, totalizando uma concordância de 15% face à afirmação, sendo que 36% dos inquiridos responderam “Não concordo” e 10% “Discordo completamente, totalizando uma discordância de 46%.

Sob outra perspectiva, verifica-se que na generalidade 35,6% dos inquiridos discorda da diminuição dos níveis de fraude e corrupção na AP após a entrada em vigor do RGPC, verificando-se que apenas 16,5% concorda com a diminuição.

No seguimento das análises anteriores, importa também detalhar o facto de os inquiridos desempenharem funções em entidades com > 50 trabalhadores, ou seja, abrangidas pelo RGPC e o nível de conhecimento relativo ao Regime, permitindo assim avaliar as questões “3. Trabalha numa organização com > 50 trabalhadores?” e “11. Conhece o Regime Geral de Prevenção da Corrupção?”, no que a cada subgrupo diz respeito (OE3.2), conforme Tabela 4.4.:

**Tabela 4.4** Abrangência do RGPC e conhecimento do regime, por subgrupo

| Subgrupos | Trabalha numa organização com > 50 trabalhadores? |         |           |         | Conhece o RGPC? |         |            |         |
|-----------|---|---------|-----------|---------|-----------------|---------|------------|---------|
|           | Sim   | (%)     | Não       | (%)     | Sim             | (%)     | Não        | (%)     |
| SG.AI.PUB | <b>24</b>   | (100%)  | <b>0</b>  | -       | <b>23</b>       | (95,8%) | <b>1</b>   | (4,2%)  |
| SG.AI.PRI | <b>4</b>  | (80%)   | <b>1</b>  | (20%)   | <b>4</b>        | (80%)   | <b>1</b>   | (20%)   |
| SG.OF.PUB | <b>81</b>   | (97,6%) | <b>2</b>  | (2,4%)  | <b>39</b>       | (47,0%) | <b>44</b>  | (53,0%) |
| SG.OF.PRI | <b>48</b>   | (48,5%) | <b>51</b> | (51,5%) | <b>39</b>       | (39,4%) | <b>60</b>  | (60,6%) |
| $\Sigma$  | <b>157</b>  | (74,4%) | <b>54</b> | (25,6%) | <b>105</b>      | (49,8%) | <b>106</b> | (50,2%) |

Das 211 respostas da amostra seleccionada verifica-se que, 157 inquiridos (74,4%) desempenham funções em organizações abrangidas pelo RGPC, sendo que apenas 105 inquiridos (49,8%) conhecem o regime e os restantes 106 (50,2%) não conhecem o regime.

Da análise da Tabela 4.4. destacam-se os seguintes pontos:

- Dos 107 inquiridos a desempenhar funções em organizações da AP, 105 encontram-se em entidades abrangidas pelo RGPC (98,1%), sendo que apenas 45 inquiridos (42,1%) referem não conhecer o regime e 62 referem conhecer (57,9%);
- Dos 104 inquiridos a desempenhar funções em organizações privadas, metade encontra-se em entidades abrangidas pelo RGPC, sendo que 61 inquiridos (58,7%) referem não conhecer o regime e apenas 43 referem conhecer (41,3%);
- Dos 29 inquiridos a desempenhar funções de AI, apenas 2 (6,9%) não conhecem o RGPC, sendo que ambos desempenhem funções numa organização abrangida

pelo Regime, desempenhando um funções numa organização pública e o outro numa organização privada.

Elaborada a análise por subgrupos, verifica-se ainda que:

- no que se refere ao SG.AI.PUB todos os 24 inquiridos desempenham funções em entidades abrangidas pelo RGPC, verificando-se que 1 destes referiu não conhecer o regime;
- ao nível do SG.AI.PRI, apenas 1 dos 5 inquiridos trabalha numa entidade não abrangida pelo RGPC, ainda que o mesmo tenha referido conhecer o regime, verificando-se ainda que 1 outro inquirido, pese embora desempenhe funções numa entidade abrangida pelo RGPC, referiu não conhecer o regime;
- no que ao SG.OF.PUB diz respeito, dos 83 inquiridos apenas 2 se encontram a desempenhar funções numa entidade não abrangida pelo RGPC, tendo 1 destes mencionado conhecer o regime, verificando-se que 44 inquiridos referiram não conhecer o regime;
- relativamente ao SG.OF.PRI, dos 99 inquiridos, 51 encontram-se a desempenhar funções numa entidade não abrangida pelo RGPC, tendo 19 destes mencionado conhecer o regime. Verifica-se ainda que dos 60 inquiridos que referiram não conhecer o RGPC, 27 se encontram a desempenhar funções em entidades abrangidas pelo regime.

Em resumo e apesar da dimensão díspar de cada subgrupo, a análise dos dados obtidos permite constatar uma maior abrangência do RGPC relativamente aos inquiridos em funções públicas, verificando-se simultaneamente um maior nível de conhecimento do RGPC face aos inquiridos em funções privadas.

Por outro lado, os inquiridos em funções de AI apresentam um maior conhecimento face aos inquiridos em outras funções, verificando-se uma tendência em razão deste fator.

Pese embora o estudo tivesse por objetivo avaliar o nível de perceção da fraude e corrupção na AP, assim como o nível de conhecimento do RGPC por subgrupo, procurou-se que os resultados desta investigação refletissem uma opinião generalizada da sociedade face ao tema em estudo, pelo que a análise às restantes afirmações do questionário foi realizada de uma forma genérica, sem considerar subgrupos.

Neste sentido, apresentam-se em seguida as frequências relativas face aos conjuntos dos indicadores e respetivas afirmações apresentadas no questionário, tal como apresentado por Asiedu e Deffor (2017).

O indicador RGPC 1 apenas obteve resposta dos 105 inquiridos que referiram conhecer o RGPC, sendo apresentadas na Tabela 4.5 as frequências relativas face ao **OE3.3**:

**Tabela 4.5** Frequências relativas face ao indicador correspondente ao regime sancionatório

| Indicador | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|-----------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|           |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| RGPC 1    | O regime sancionatório presente no RGPC contribui para a implementação dos mecanismos de prevenção e deteção previstos. | 0,019              | 0,133 | 0,133 | 0,505 | 0,210 |

Da análise dos resultados obtidos verifica-se que, relativamente ao indicador RGPC 1, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 50,5% e 21,0% dos inquiridos, respetivamente, totalizam uma concordância de 71,5% com o indicador.

Seguidamente são apresentadas as frequências relativas face ao indicador correspondente à **H1**, conforme demonstrado na Tabela 4.6:

**Tabela 4.6** Frequências relativas face ao indicador correspondente à H1

| Indicador   | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|-------------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|             |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| AI Fraude 1 | A existência de AI nas organizações da AP contribui para a prevenção da fraude/corrupção. | 0,028              | 0,052 | 0,071 | 0,469 | 0,379 |

Da análise dos resultados obtidos verifica-se que, relativamente ao indicador AI Fraude 1, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 46,9% e 37,9% dos inquiridos, respetivamente, totalizam uma concordância de 84,8% com o indicador.

Em seguida são apresentadas as frequências relativas face ao indicador correspondente à **H2**, conforme demonstrado na Tabela 4.7:

**Tabela 4.7** Frequências relativas face ao indicador correspondente à H2

| Indicador   | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|-------------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|             |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| AI Fraude 2 | A existência de AI nas organizações da AP contribui para a deteção da fraude/corrupção. | 0,019              | 0,024 | 0,071 | 0,445 | 0,441 |

Da análise dos resultados obtidos verifica-se que, no que respeita ao indicador AI Fraude 2, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 44,5% e 44,1% dos inquiridos, respetivamente, totalizam uma concordância de 88,6% com o indicador.

De seguida são apresentadas as frequências relativas correspondentes aos indicadores da **H3**, conforme apresenta a Tabela 4.8:

**Tabela 4.8** Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H3

| Indicador | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|-----------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|           |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| AI RGPC 1 | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Código de Conduta, na sua implementação.                         | 0,014              | 0,024 | 0,123 | 0,512 | 0,327 |
| AI RGPC 2 | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Código de Conduta, no seu cumprimento.                           | 0,028              | 0,038 | 0,147 | 0,479 | 0,308 |
| AI RGPC 3 | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do PPR, na sua implementação.                                       | 0,014              | 0,024 | 0,142 | 0,493 | 0,327 |
| AI RGPC 4 | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do PPR, na sua avaliação.   | 0,024              | 0,033 | 0,118 | 0,469 | 0,355 |
| AI RGPC 5 | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Canal de Denúncias, na sua implementação.                        | 0,024              | 0,038 | 0,137 | 0,502 | 0,299 |
| AI RGPC 6 | A existência de AI nas organizações da AP contribui, ao nível do Canal de Denúncias, no tratamento de denúncias.                  | 0,033              | 0,043 | 0,137 | 0,474 | 0,313 |
| AI RGPC 7 | A existência de AI nas organizações da AP tem impacto na formação ao nível dos procedimentos e mecanismos de prevenção e deteção. | 0,019              | 0,038 | 0,076 | 0,559 | 0,308 |
|           | Média   | 0,022              | 0,034 | 0,126 | 0,498 | 0,320 |

Da análise dos resultados obtidos verifica-se:

- relativamente ao indicador AI RGPC 1, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 51,2% e 32,7% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 83,9% com o indicador;
- no que respeita ao indicador AI RGPC 2, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 47,9% e 30,8% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 78,7% com o indicador;
- no que concerne ao indicador AI RGPC 3, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 49,3% e 32,7% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 82% com o indicador;

- no que se refere ao indicador AI RGPC 4, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 46,9% e 35,5% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 82,4% com o indicador;
- quanto ao indicador AI RGPC 5, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 50,2% e 29,9% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 80,1% com o indicador;
- no tocante ao indicador AI RGPC 6, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 47,4% e 31,3% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 78,7% com o indicador;
- tendo em consideração o indicador AI RGPC 7, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 55,9% e 30,8% dos inquiridos, respetivamente, totalizaram uma concordância de 86,7% com o indicador;

Da análise dos sete indicadores supramencionados, relativos à **H3** obteve-se uma média de respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” de 49,8% e 32,0%, respetivamente, obtendo-se uma média de concordância de 81,8%

Posteriormente são apresentadas as frequências relativas correspondentes aos indicadores da **H4**, conforme apresenta a Tabela 4.9:

**Tabela 4.9** Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H4

| Indicador     | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|---------------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|               |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| RGPC Fraude 1 | Nas organizações da AP, o Código de Conduta é um instrumento eficaz ao nível da prevenção da fraude/corrupção.  | 0,014              | 0,114 | 0,213 | 0,431 | 0,227 |
| RGPC Fraude 2 | Nas organizações da AP, o PPR é um instrumento eficaz ao nível da prevenção da fraude/corrupção.  | 0,019              | 0,118 | 0,199 | 0,431 | 0,232 |
| RGPC Fraude 3 | Nas organizações da AP, os Canais de Denúncia são eficazes ao nível da prevenção da fraude/corrupção.   | 0,028              | 0,166 | 0,232 | 0,398 | 0,175 |
| RGPC Fraude 4 | Nas organizações da AP, os programas de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, são eficazes ao nível da prevenção da fraude/corrupção. | 0,014              | 0,109 | 0,180 | 0,431 | 0,265 |
|               | Média   | 0,019              | 0,127 | 0,211 | 0,423 | 0,225 |

Da análise dos resultados obtidos verifica-se:

- no que respeita ao indicador RGPC Fraude 1, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 43,1% e 22,7% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 65,8% com o indicador;
- no que concerne ao indicador RGPC Fraude 2, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 43,1% e 23,2% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 66,3% com o indicador;
- no que se refere ao indicador RGPC Fraude 3, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 39,8% e 17,5% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 57,3% com o indicador;
- quanto ao indicador RGPC Fraude 4, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 43,1% e 26,5% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 69,6% com o indicador;

Da análise dos quatro indicadores supramencionados, relativos à **H4** obteve-se uma média de resposta “De acordo” e “Completamente de acordo” de 42,3% e 22,5%, respetivamente, obtendo-se uma média de concordância de 64,8%, sendo que relativamente à média das respostas “Não concordo” e “Discordo completamente” verificou-se 12,7% e 1,9% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma média de discordância de 14,6%.

Por fim, são apresentadas as frequências relativas correspondentes aos indicadores da **H5**, conforme apresenta a Tabela 4.10:

**Tabela 4.10** Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H5

| Indicador     | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|---------------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|               |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| RGPC Fraude 5 | Nas organizações da AP, o Código de Conduta é um instrumento eficaz ao nível da deteção da fraude/corrupção | 0,028              | 0,156 | 0,270 | 0,360 | 0,185 |
| RGPC Fraude 6 | Nas organizações da AP, o PPR é um instrumento eficaz ao nível da deteção da fraude/corrupção.              | 0,028              | 0,123 | 0,251 | 0,422 | 0,175 |
| RGPC Fraude 7 | Nas organizações da AP, os Canais de Denúncia são eficazes ao nível da deteção da fraude/corrupção.         | 0,033              | 0,095 | 0,180 | 0,422 | 0,270 |

Continuação da **Tabela 4.11** Frequências relativas face aos indicadores correspondentes à H5

| Indicador     | Descrição   | Resultados obtidos |       |       |       |       |
|---------------|---|--------------------|-------|-------|-------|-------|
|               |   | 1                  | 2     | 3     | 4     | 5     |
| RGPC Fraude 8 | Nas organizações da AP, os programas de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, são eficazes ao nível da deteção da fraude/corrupção. | 0,028              | 0,118 | 0,223 | 0,412 | 0,218 |
|               | Média   | 0,030              | 0,123 | 0,231 | 0,404 | 0,212 |

Da análise dos resultados obtidos verifica-se:

- relativamente ao indicador RGPC Fraude 5, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 36,0% e 18,5% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 54,5% com o indicador;
- no que respeita ao indicador RGPC Fraude 6, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 42,2% e 17,5% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 59,7% com o indicador;
- no que concerne ao indicador RGPC Fraude 7, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 42,2% e 27,0% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 69,2% com o indicador;
- no que se refere ao indicador RGPC Fraude 8, as respostas “De acordo” e “Completamente de acordo” por 41,2% e 21,8% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma concordância de 63,0% com o indicador.

Da análise dos quatro indicadores supramencionados, relativos à **H5** obteve-se uma média de resposta “De acordo” e “Completamente de acordo” de 40,4% e 21,2%, respetivamente, obtendo-se uma média de concordância de 61,6%, sendo que relativamente à média das respostas “Não concordo” e “Discordo completamente” verificou-se 12,3% e 3,0% dos inquiridos, respetivamente, totalizando uma média de discordância de 15,3%.

### 4.3. Discussão dos resultados

Nesta secção serão analisados os resultados da análise descritiva, anteriormente apresentada, em confrontação com os resultados da análise documental e com os estudos prévios, por forma a validar as hipóteses de estudo formuladas.

No que diz respeito à **H1: A AI impacta na prevenção da fraude/corrupção na AP**, que vai ao encontro do **OE2.1.**, obtiveram-se 46,9% de respostas “De acordo” e 37,9% “Completamente de acordo”, obtendo-se um nível de concordância de 84,8% dos inquiridos relativamente à afirmação “A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa contribui para a prevenção da fraude/corrupção”.

No que concerne aos dados da ACFE (2024), estes indicam a existência da AI como um dos controlos antifraude mais comuns na região da Europa Ocidental, sendo que 84% das organizações contempladas no relatório dispunham de departamento de AI, reforçando assim a importância da existência desta estrutura.

No mesmo sentido, os estudos prévios analisados concluíram que a existência de AI influencia a prevenção da fraude e desempenha um papel importante na redução do nível de corrupção (Handoyo e Bauynitri, 2021; Abdulhussein *et al.*, 2023), acrescentando Asiedu e Deffor (2017) que a independência da função de AI contribui para combater a corrupção.

Conforme exposto, os resultados apurados no questionário aplicado, são corroborados pelos resultados obtidos na análise documental, na medida em que a AI é considerada um dos mais comuns controlos antifraude. Os autores supramencionados destacam ainda a importância da existência de AI, e sua independência, ao nível da prevenção de fraudes, pelo que se considera verificada a **H1**.

Relativamente à **H2: A AI impacta na deteção da fraude/corrupção na AP**, que vai ao encontro do **OE2.2.**, as respostas obtidas relativamente à afirmação “A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa contribui para a deteção da fraude/corrupção”, permitem verificar que 44,5% dos inquiridos estavam “De acordo” e 44,1% estavam “Completamente de acordo” com a afirmação, obtendo-se um nível de concordância de 88,6% dos inquiridos.

Por seu turno, os dados da ACFE (2024) demonstram que 15% dos casos reportados na região da Europa Ocidental foram inicialmente detetados pela AI, referindo ainda a organização que, ao nível das organizações governamentais, a deteção inicial de fraudes ocorreu através da AI em 18% dos casos reportados.

Adicionalmente, concluiu Rahim *et al.* (2019) que o ceticismo profissional dos auditores internos contribui para a deteção de fraudes, concluindo Agustina *et al.* (2021) que o

ceticismo profissional e a experiência dos auditores internos representam um efeito positivo e significativo na deteção de fraudes. Em complemento, ao nível da eficácia dos métodos de deteção de fraude e da sensibilização para a fraude, obteve Aziz e Othman (2021) a pontuação média mais elevada correspondente aos indicadores FDM4: Os auditores internos são eficazes na deteção de fraudes e a FA5: Os auditores internos desempenham um papel significativo na deteção de fraude, respetivamente.

Da triangulação de dados analisados, verifica-se que os resultados do questionário e da análise documental reforçam o contributo da AI ao nível da deteção de fraudes, e em particular ao nível das organizações governamentais, destacando os autores supramencionados o contributo que a experiência e ceticismo profissional dos auditores internos representa ao nível da deteção de fraudes, pelo que se considera verificada a **H2**.

No que diz respeito à **H3: A AI contribui para a implementação e cumprimento do RGPC nas entidades da AP**, que vai ao encontro do **OE4.1.**, e da análise dos sete indicadores relativos aos quatro instrumentos obrigatórios previstos no RGPC, nomeadamente AI RGPC 1 a AI RGPC 7, obteve-se uma média de respostas às respetivas afirmações de 49,8% “De acordo” e 32% “Completamente de acordo”, verificando-se uma média de concordância de resposta aos sete indicadores de 81,8%,

Destaca-se o indicador AI RGPC 7 com 55,9% dos inquiridos “De acordo” e 30,8% “Completamente de acordo” relativamente à afirmação “A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa tem impacto na formação ao nível dos procedimentos e mecanismos de prevenção e deteção.”, totalizando um nível de concordância dos inquiridos de 86,7%.

Ao nível do *compliance* com o RGPC, importa salientar que “o processo e a dinâmica para o levantamento interno dos elementos requeridos para a elaboração, dinamização, avaliação e atualização destes instrumentos pode ser coordenado pelo departamento de Auditoria Interna” (MENAC, 2023, p.3), destacando desta forma a importância da função, pelo que se considera validada a **H3**.

No tocante à **H4: O RGPC impacta na prevenção da fraude/corrupção da AP**, que vai ao encontro do **OE3.4**, e da análise dos quatro indicadores relativos aos quatro instrumentos obrigatórios previstos no RGPC, nomeadamente RGPC Fraude 1, 2, 3 e 4, obteve-se uma média de respostas às respetivas afirmações de 42,3% “De acordo” e

22,5% “Completamente de acordo”, verificando-se uma média de concordância de resposta aos 4 indicadores de 64,8%.

Destaca-se o indicador RGPC Fraude 4 com 43,1% dos inquiridos “De acordo” e 26,5% “Completamente de acordo” relativamente à afirmação “Nas organizações da Administração Pública Portuguesa, os programas de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, são eficazes ao nível da prevenção da fraude/corrupção.”, totalizando um nível de concordância dos inquiridos de 69,6%.

Da análise documental do *Report of the Nations* (ACFE, 2024) verificou-se que, relativamente aos métodos de prevenção da fraude mais comuns na Europa Ocidental, 89% das organizações dispunha de código de conduta, 72% dispunha de canais de denúncia, 61% realizou formação no âmbito da fraude ao nível dos trabalhadores e ao nível dos gestores/administradores e 43% realizou avaliações do risco de fraude, que poderão ser consideradas na avaliação do PPR.

Complementarmente, resultado dos estudos prévios analisados, conclui Asiedu e Deffor (2017) que a implementação de regulamentação e legislação contribuem para combater a corrupção no Gana, o que poderá reforçar, pese embora estejam em causa geografias completamente diferentes, a importância da implementação de um regime como o RGPC relativamente à prevenção da fraude.

Relativamente ao canal de denúncias, conclui Maulida e Bayunitri (2021) que este instrumento teve um efeito significativo, contribuindo para a prevenção da fraude em 54,3%, concluindo Puryati e Febriani (2020) que os canais de denúncias têm um efeito significativo na prevenção da fraude nas empresas públicas indonésias.

Por outro lado, Aziz e Othman (2021) concluíram que a sensibilização para a fraude tem um impacto significativo na perceção da eficácia da prevenção da fraude, o que dá ênfase, pese embora estejam em causa geografias completamente diferentes, à importância dos programas de formação previstos no RGPC.

Em resumo e dos resultados da análise documental, reforça-se o contributo dos instrumentos obrigatórios do RGPC ao nível da prevenção e deteção de fraudes, destacando os autores supramencionados o contributo que o canal de denúncias e a sensibilização para a fraude contemplam, respetivamente. Verifica-se ainda ao nível da

análise descritiva dos resultados obtidos no questionário que, ao nível das organizações da AP, o mecanismo com maior efeito ao nível da prevenção da fraude/corrupção prende-se com os programas de formação, pelo que se considera verificada a **H4**.

No que concerne à **H5: O RGPC impacta na deteção da fraude/corrupção da AP**, que vai ao encontro do **OE3.5**, e da análise dos quatro indicadores relativos aos quatro instrumentos obrigatórios previstos no RGPC, nomeadamente RGPC Fraude 5 a 8, obteve-se uma média de respostas às respetivas afirmações de 40,4% “De acordo” e 21,2% “Completamente de acordo”, verificando-se uma média de concordância de resposta aos quatro indicadores de 61,6%.

Destaca-se o indicador RGPC Fraude 7 com 42,2% dos inquiridos “De acordo” e 27% “Completamente de acordo” relativamente à afirmação “Nas organizações da Administração Pública Portuguesa, os Canais de Denúncia são eficazes ao nível da deteção da fraude/corrupção”, totalizando um nível de concordância de 69,2%.

No sentido de validar a forma como o RGPC contribui para a deteção da fraude, verifica-se segundo os dados da ACFE (2024) que 46% dos casos reportados na região da Europa Ocidental foram inicialmente detetados através de denúncia, referindo ainda a entidade que, ao nível das organizações governamentais, a deteção inicial de fraudes ocorreu através de denúncia em 44% dos casos reportados.

Por sua vez, concluíram Aziz e Othman (2021) que, a sensibilização para a fraude tem um impacto significativo na perceção da eficácia da deteção da fraude.

Desta forma, os resultados obtidos no questionário indicam que os instrumentos previstos no RGPC contribuem para a deteção de fraudes, verificando-se que os mesmos convergem com os resultados da análise documental. Constata-se assim que, ao nível das organizações da AP, o mecanismo com maior efeito ao nível da deteção da fraude/corrupção é o canal de denúncias, pelo que se considera verificada a **H5**.

Em resumo, verifica-se que as cinco hipóteses de investigação formuladas são verificadas, encontrando-se as mesmas associadas aos objetivos específicos anteriormente referidos, pelo que se apresenta em seguida os resultados face aos restantes objetivos específicos.

No que respeita ao **OE1.1**, identificou-se relativamente à afirmação “Considera existir fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa.” a concordância de 92% dos auditores internos do setor público, comparativamente aos 100% de concordância referidos pelos 5 auditores internos do setor privado. Por sua vez, os inquiridos a desempenhar outras funções, que não AI, no setor público, afirmaram uma concordância de 98%, face aos 99% de respostas dos inquiridos a desempenhar outras funções no setor privado. Pese embora os subgrupos apresentados refiram diferentes percentagens de concordância “De acordo” ou “Completamente de acordo” é evidente, de acordo com os inquiridos na amostra selecionada, a generalizada concordância com a existência de fraude/corrupção na AP.

Ainda nesse sentido, os resultados apurados na análise documental (Transparency Internacional, 2024; Eurobarómetros da Comissão Europeia 2023; 2024; FFMS, 2024), coadunam com os resultados obtidos no questionário aplicado.

Em síntese, refere Christian *et al.* (2019, p.9) que “(...) corporate fraud can occur anywhere and anytime. No company is truly immune and can prevent corporate fraud.”, concluindo-se assim que a fraude é um fator sempre presente nas organizações, inclusive nas da AP.

No que concerne ao **OE3.1.**, constatou-se relativamente à afirmação “Os níveis de fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa têm vindo a diminuir desde a publicação do Regime Geral de Prevenção da Corrupção (9 de dezembro de 2021)” uma discordância de 33% dos auditores internos do setor público, face a 25% de concordância, discordância de 34% por inquiridos com outras funções no setor público, face a 14% de concordância e discordância de 46% por inquiridos com outras funções no privado, face a 15% de concordância.

Face ao exposto, verificou-se que, pese embora os mecanismos previstos no RGPC sejam considerados dos mais eficazes ao nível da deteção de fraude (ACFE, 2024), os resultados obtidos no questionário vão no sentido do IPC (Transparency Internacional, 2024), verificando-se que a pontuação de Portugal no Índice ainda não apresentou melhorias, tendo até diminuído em 2023 para o valor mais baixo dos últimos 12 anos.

No que se refere ao **OE3.2.**, verificou-se que, dos 29 inquiridos a desempenhar funções de AI, apenas 2 (6,9%) referem não conhecer o RGPC, sendo que no que respeita aos 182 inquiridos a desempenhar outras funções, 104 (57,1%) referem não conhecer o regime.

Complementarmente, constatou-se que da amostra selecionada 157 inquiridos (74,4%) desempenham funções numa organização abrangida pelo RGPC, mas apenas 105 dos inquiridos (49,8%) referiu conhecer o regime, destacando-se o SG.OF.PRI, onde dos 99 inquiridos que o constituem apenas 39 inquiridos referem conhecer o regime.

Por outro lado, dos 107 inquiridos a desempenhar funções em organizações da AP, 62 inquiridos (57,9%) referem conhecer o regime e 45 referem não conhecer, sendo que relativamente aos 104 inquiridos a desempenhar funções em organizações privadas, 43 inquiridos (41,3%) referem conhecer o regime e 61 referem não conhecer.

Desta forma conclui-se que existe um diferente nível de conhecimento do RGPC face a cada subgrupo analisado, destacando-se um maior nível de conhecimento dos inquiridos que desempenham funções de AI, face aos inquiridos a desempenhar outras funções.

Verifica-se ainda que, a percentagem de inquiridos a desempenhar funções em entidades públicas abrangidas pelo regime é de 98,1% e apenas 50,0% ao nível de outras entidades privadas, verificando-se que o nível de conhecimento dos inquiridos a desempenhar funções na AP é também superior ao nível de conhecimento dos inquiridos em funções no setor privado.

Relativamente ao **OE3.3.**, apurou-se uma concordância de 71,5% dos inquiridos face à afirmação “O regime sancionatório presente no Regime Geral de Prevenção da Corrupção contribui para a implementação dos mecanismos de prevenção e deteção previstos.”, sendo que 50,5% dos inquiridos referiu encontrar-se “De acordo” e 21,0% “Completamente de acordo”.

Por fim e no que respeita ao **OE4.1**, obteve-se uma concordância média de 81,8%, destacando-se um nível de concordância de 86,7%, com a afirmação “A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa tem impacto na formação ao nível dos procedimentos e mecanismos de prevenção e deteção”.

Concluído o capítulo relativo aos resultados é em seguida apresentado o Capítulo V constituído pelas conclusões, limitações e sugestões para estudos futuros.

## 5. Conclusões, limitações e sugestões para estudos futuros

Este capítulo contempla a apresentação das conclusões resultantes do presente estudo, assim como as limitações identificadas no mesmo, apresentando ainda sugestões para estudos futuros relacionados com o tema dissertado.

Tendo por objetivo avaliar e conhecer o nível de perceção da fraude e corrupção na AP, o nível de perceção do impacto da AI e do RGPC na sua mitigação, assim como o contributo da AI na implementação, cumprimento e avaliação dos instrumentos do regime, são em seguida detalhadas as conclusões obtidas face aos objetivos definidos.

No que se refere ao **O1: Avaliar a perceção do nível de fraude e corrupção na AP**, verificou-se que 206 dos 211 inquiridos da amostra selecionada (97,6%) demonstraram uma concordância face à existência de fraude/corrupção na AP, sendo a percentagem semelhante aos resultados obtidos em estudos anteriores, pelo que o presente estudo sugere uma perceção generalizada de fraude e corrupção na AP.

Neste sentido, os resultados obtidos no presente estudo apontam para um aumento do nível de perceção da corrupção em Portugal nos últimos 3 anos, dados que contrariam as intenções da ENAC.

Em relação ao **O2: Avaliar a perceção do impacto da existência da AI ao nível da fraude/corrupção na AP**, relativamente à forma como a existência de AI nas organizações da AP contribui para a prevenção e deteção da fraude/corrupção, apurou-se um nível de concordância de 84,8% e 88,6%, respetivamente.

No tocante ao **O3: Avaliar a perceção do impacto da existência do RGPC ao nível da fraude/corrupção na AP**, relativamente à forma como o RGPC, nas organizações da AP, contribui para a prevenção e deteção da fraude/corrupção, verificou-se um nível de concordância de 64,8% e 61,6%, respetivamente. Os resultados obtidos indicam uma maior concordância com o programa de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, como instrumento mais eficaz ao nível da prevenção da fraude, nas entidades da AP. Em adição, os resultados obtidos indicam ainda uma maior concordância com o canal de denúncias, enquanto instrumento mais eficaz ao nível da deteção da fraude, nas entidades da AP.

Quanto aos instrumentos previstos no RGPC, o estudo demonstra que os mesmos já haviam sido recomendados às entidades do setor público pelo CPC, passando o regime a estabelecer uma obrigatoriedade legal, passível de contraordenações, em casos de incumprimento. Sob outra perspetiva, os instrumentos do RGPC corroboram como os mecanismos de prevenção e deteção mais eficazes no combate à fraude.

No que diz respeito ao **O4: Avaliar a perceção do impacto da AI no compliance com o RGPC**, verificou-se uma concordância média de 81,8%, face aos quatro instrumentos que compõem o regime. A este respeito destaca-se uma concordância de 86,7% dos inquiridos relativamente ao impacto que a AI nas organizações da AP representa ao nível da formação em procedimentos e mecanismos de prevenção e deteção.

Relativamente ao nível de conhecimento do RGPC, é notório que os inquiridos a desempenhar funções de AI demonstram um maior nível de conhecimento relativamente ao regime. Em contrapartida, os resultados do presente estudo indiciam que o SG.OF.PUB apresenta um nível de conhecimento do RGPC significativamente inferior aos restantes subgrupos.

Em complemento e no que se refere ao impacto que o regime sancionatório do RGPC tem na implementação dos mecanismos de prevenção e deteção previstos, apurou-se uma concordância de 71,5 % dos inquiridos.

Resumidamente, a presente dissertação contribui para a consciencialização do tema da fraude e corrupção, assim como as formas de mitigação, permitindo clarificar o papel da AI e o impacto do RGPC na mitigação da fraude e corrupção, destacando os instrumentos mais eficazes nesse sentido

Considerando a complexidade das matérias em apreço na presente dissertação, foram identificadas algumas limitações, que em seguida se apresentam.

Como primeira limitação ao estudo pode ser identificado o facto de o CPC apenas publicar dados relativos a casos de fraude/corrupção no setor público, verificando-se que com a sua extinção a entidade subsequente, MENAC, veio a apresentar dados relativos a entidades públicas e privadas, não sendo para o efeito possível fazer uma análise comparativa detalhada sobre os mesmos.

Como segunda limitação da dissertação importa referir que, os dados secundários apresentados no *Occupational Fraud: Report of the Nations* (ACFE) estão agrupados em regiões, encontrando-se Portugal na região da Europa Ocidental, não sendo os dados exclusivos da geografia nacional, pelo que pode representar variações de país para país dentro dessa mesma região.

Como terceira limitação à investigação do presente estudo identifica-se, com base na pesquisa realizada e dada a recente entrada em vigor do regime, uma diminuta produção científica subordinada ao tema do RGPC.

Por último, identifica-se a limitação relacionada com o número de respostas obtidas no questionário e a subjetividade das mesmas relativamente à perceção que os inquiridos têm sobre a fraude e corrupção na AP, tendo-se procurado ultrapassar essa limitação através do recurso à triangulação de dados entre o questionário, a revisão de literatura e a análise documental de relatórios.

Considerando que a presente dissertação foi suportada, em parte, em dados relativos à perceção que os inquiridos tinham sobre a existência de fraude e corrupção na AP, sugere-se como estudo futuro a elaboração de uma investigação em torno de dados ao nível de casos de fraude consumados, podendo ser utilizado o referencial de antes e pós entrada em vigor do RGPC.

Por fim, poderá ser de equacionar a elaboração de um estudo em torno da independência da AI nas entidades da AP, na medida em que a AI, no setor público, reporta, em regra, ao dirigente máximo da organização, não existindo a figura de comissão de auditoria. Em complemento poderá ser estudado o impacto que o comprometimento da independência da função repercutirá ao nível da prevenção e deteção da fraude/corrupção.

## Referências Bibliográficas

- Abdulhussein, A. S., Al-Refiay, H. A. N., & Wahhab, A. M. A. (2023). The impact of internal auditing on corruption: Evidence from the emerging market [Special issue]. *Journal of Governance & Regulation*, 12(1), 367–375. Disponível em: <https://doi.org/10.22495/jgrv12i1siart15>
- ACFE (2022) *Occupational Fraud 2022 - A Report to the Nations*. Disponível em: <https://acfepublic.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>
- ACFE (2024) *Occupational Fraud 2024 - A Report to the Nations*. Disponível em: <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>
- Agustina, F., Nurkholis, N., & Rusydi, M.K. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147- 4478). Disponível em: <https://www.ssbfnct.com/ojs/index.php/ijrbs/article/view/1214>
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2012). *Fraud Examination*. Mason: South-Western Cengage Learning.
- Almeida, I., B. (2021) – *A intervenção da Auditoria Interna na prevenção e deteção de fraude – a perspetiva dos auditores internos em Portugal* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: [https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15343/1/Documento%20definitivo\\_In%20c3%aas%20Almeida.pdf](https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15343/1/Documento%20definitivo_In%20c3%aas%20Almeida.pdf)
- Asiedu, K.,F. & Deffor, E., W. (2017) Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing* 21: 82–99. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/312203787\\_Fighting\\_Corruption\\_by\\_Means\\_of\\_Effective\\_Internal\\_Audit\\_Function\\_Evidence\\_from\\_the\\_Ghanaian\\_Public\\_Sector\\_Fighting\\_Corruption\\_by\\_Means\\_of\\_Effective\\_Internal\\_Audit\\_Function#:~:text=Kofi%20Fred%20Asiedu%20and%20Eric%20Worlanyo%20Deffor.%20Ghana%20Institute%20of](https://www.researchgate.net/publication/312203787_Fighting_Corruption_by_Means_of_Effective_Internal_Audit_Function_Evidence_from_the_Ghanaian_Public_Sector_Fighting_Corruption_by_Means_of_Effective_Internal_Audit_Function#:~:text=Kofi%20Fred%20Asiedu%20and%20Eric%20Worlanyo%20Deffor.%20Ghana%20Institute%20of)
- Aziz, F.L.A. & Othman, I.W. (2021) Internal Auditors' Perception on the Efficacy of Fraud Prevention and Detection in the Public Sector. *Universal Journal of Accounting and Finance* 9(4): 764-772, 2021. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/354610006\\_Internal\\_Auditors%27\\_Perception\\_on\\_the\\_Efficacy\\_of\\_Fraud\\_Prevention\\_and\\_Detection\\_in\\_the\\_Public\\_Sector#:~:text=PDF%20|%20On%20Aug%202021,%202021,%20Farah%20Liyana%20Abdul%20Aziz](https://www.researchgate.net/publication/354610006_Internal_Auditors%27_Perception_on_the_Efficacy_of_Fraud_Prevention_and_Detection_in_the_Public_Sector#:~:text=PDF%20|%20On%20Aug%202021,%202021,%20Farah%20Liyana%20Abdul%20Aziz)
- Bilhim, J. (2014) As Práticas dos Gestores Públicos em Portugal e os Códigos de Ética. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2014v35n69p61> página 76

- Campenhoudt, L., Marquet J., & Quivy, R. (2017) *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, (2.<sup>a</sup> edição) Gradiva.
- Carvalho, W. (2021) – *Auditoria Interna: Método indispensável na redução de fraudes nas organizações* (Dissertação de Mestrado, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa, Portugal) Disponível em:  
<https://repositorio.ual.pt/server/api/core/bitstreams/e8a0d665-94eb-4e4f-86b4-8007454bf979/content>
- Christian, N., Y. Z. Basri, & Arafat, W. (2019) Analysis of Fraud Pentagon to Detecting Corporate Fraud in Indonesia. *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 3(8), 1-13. Disponível em:  
<https://www.researchgate.net/publication/335060762>
- Comissão Europeia (2023) *Eurobarómetro Especial 534 - Atitudes dos cidadãos relativamente à corrupção na UE em 2023*. Disponível em:  
[https://transparencia.pt/wp-content/uploads/2023/07/Citizens\\_attitudes\\_corruption\\_in\\_EU\\_2023\\_sp534\\_factsheet\\_pt\\_pt.pdf#:~:text=Eurobar%C3%B3metro%20Especial%20534%20Comiss%C3%A3o%20Europeia%20Total%20Concorda%20Total%20Discorda](https://transparencia.pt/wp-content/uploads/2023/07/Citizens_attitudes_corruption_in_EU_2023_sp534_factsheet_pt_pt.pdf#:~:text=Eurobar%C3%B3metro%20Especial%20534%20Comiss%C3%A3o%20Europeia%20Total%20Concorda%20Total%20Discorda)
- Comissão Europeia (2024) *Eurobarómetro Especial 548 - Atitudes dos cidadãos relativamente à corrupção na UE em 2024*. Disponível em:  
<https://europa.eu/eurobarometer/surveys/detail/3217>
- CPC (2009) Recomendação Planos de Gestão de Riscos de corrupção e infrações conexas, de 1 de julho de 2009. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao\\_cpc\\_2009\\_0701.pdf](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_2009_0701.pdf)
- CPC (2012) Recomendação gestão de conflitos de interesses no setor público, de 7 de novembro de 2012. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao\\_cpc\\_2012\\_1107.pdf](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_2012_1107.pdf)
- CPC (2015) Recomendação Planos de Gestão de Riscos de corrupção e infrações conexas, de 1 de julho de 2015. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao\\_cpc\\_2015\\_0701\\_2.pdf](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_2015_0701_2.pdf)
- CPC (2018) Nota sobre a recomendação da OCDE sobre integridade pública, de 02 de maio de 2018. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes\\_int/nota\\_recomendacao\\_OCDE.PDF](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes_int/nota_recomendacao_OCDE.PDF)

- CPC (2020) Recomendação gestão de conflitos de interesses no setor público, de 8 de janeiro de 2020. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao\\_cpc\\_2020\\_0108.pdf](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/recomendacoes/recomendacao_cpc_2020_0108.pdf)
- CPC (2022) Comunicações recebidas 2021. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/analises/relatorio\\_comunicacoes\\_recebidas\\_2021.pdf](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/analises/relatorio_comunicacoes_recebidas_2021.pdf)
- CPC (2023) Comunicações recebidas 2022. Disponível em:  
[https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/analises/relatorio\\_comunicacoes\\_recebidas\\_2022.pdf#:~:text=No%20ano%20de%202022%20o%20CPC%20recebeu%20um,de%20549%20comunica%C3%A7%C3%B5es%2C%20todas%20associadas%20a%20procedimentos%20criminais.](https://www.cpc.tcontas.pt/documentos/analises/relatorio_comunicacoes_recebidas_2022.pdf#:~:text=No%20ano%20de%202022%20o%20CPC%20recebeu%20um,de%20549%20comunica%C3%A7%C3%B5es%2C%20todas%20associadas%20a%20procedimentos%20criminais.)
- Constituição da República Portuguesa (2015) 3.<sup>a</sup> edição. Lisboa: Quid júris? Sociedade Editora Ld.<sup>a</sup>
- COSO & ACFE (2023) *Fraud Risk Management Guide* (second edition) – Executive Summary. Disponível em:  
[https://www.coso.org/files/ugd/3059fc\\_ff11af647d0e433dac3eccfac3f8606a.pdf](https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_ff11af647d0e433dac3eccfac3f8606a.pdf)
- COSO & IIA (2015) Leveraging COSO across the three lines of defense. Disponível em:  
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kr/Documents/center-for-corporate-governance/2021/coso-2015-3lod.pdf#:~:text=The%20purpose%20of%20this%20paper%20is%20to%20help%20organizations%20enhance>
- de Oliveira, F. L., (2015). *Triangulação metodológica e abordagem multimétodo na pesquisa sociológica: vantagens e desafios*. Ciências Sociais Unisinos, 51(2),133-143 Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=93841498004>
- Decreto-Lei n.º 48/95. Código Penal. D.R. Série I-A. 63 (15-03-1995) 1350-1416. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/48-1995-185720>
- Decreto-Lei n.º 109-E/2021. Cria o Mecanismo Nacional Anticorrupção e estabelece o regime geral de prevenção da corrupção. D.R. Série I. 237 (09-12-2021) 19-42. Disponível em: <https://files.dre.pt/1s/2021/12/23701/0001900042.pdf>
- Decreto do Presidente da República n.º 97/2007. Ratifica a Convenção contra a Corrupção, adoptada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 31 de Outubro de 2003, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 47/2007, em 19 de Julho de 2007. D.R. Série 1. 183 (21-09-2007) 6697-6738. Disponível em: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2007/09/18300/0669706738.pdf>
- DGAEP (2021) Breve Caracterização da Administração Pública. Disponível em: [https://www.dgaep.gov.pt/upload/Estudos/2021/publicacao\\_PA\\_30\\_mar\\_2022\\_Fo\\_rmatada.pdf](https://www.dgaep.gov.pt/upload/Estudos/2021/publicacao_PA_30_mar_2022_Fo_rmatada.pdf)

- Dorminey, J., Fleming, A., Kranacher, M. & Riley, R. (2010) Beyond the fraud triangle – Enhancing deterrence of economic crimes, *The CPA Journal Vol. 80 Issue 7, p.16-23*. Disponível em:  
[https://www.researchgate.net/publication/284587256\\_Beyond\\_the\\_fraud\\_triangle\\_Enhancing\\_deterrence\\_of\\_economic\\_crimes#:~:text=A%20useful%20theoretical%20model%20is%20the%20"fraud%20triangle,"%20which%20has](https://www.researchgate.net/publication/284587256_Beyond_the_fraud_triangle_Enhancing_deterrence_of_economic_crimes#:~:text=A%20useful%20theoretical%20model%20is%20the%20)
- Feijó, A., Vicente, E. & Petri, S. (2020) *RGO – Revista Gestão Organizacional* ISSN 1983-6635 DOI: <http://dx.doi.org/10.22277/rgo.v13i1>
- FFMS (2024) *Barómetro da Corrupção 2024*. ISBN 978-989-9153-98-1 Disponível em:  
[https://www.ffms.pt/sites/default/files/2024-09/Barometro-Corruptao\\_Final\\_1.pdf#:~:text=Bar%C3%B3metro%20da%20Corrup%C3%A7%C3%A3o.%20Bar%C3%B3metro%20da.%20p%C3%A7%C3%A3o#03Ficha%20t%C3%A9cnicaEste%20relat%C3%B3rio](https://www.ffms.pt/sites/default/files/2024-09/Barometro-Corruptao_Final_1.pdf#:~:text=Bar%C3%B3metro%20da%20Corrup%C3%A7%C3%A3o.%20Bar%C3%B3metro%20da.%20p%C3%A7%C3%A3o#03Ficha%20t%C3%A9cnicaEste%20relat%C3%B3rio)
- Handoyo, B. R. M., & Bayunitri, B. I. (2021). The influence of internal audit and internal control toward fraud prevention. *International Journal of Financial, Accounting, and Management*, 3(1), 45-64. Disponível em:  
<https://goodwoodpub.com/index.php/ijfam/article/view/181>
- Hazaea, S.A. & Zhu, J. (2022) *Internal audit system and financial corruption in public institutions: case study of Yemeni public telecommunication corporation*, *Int. J. Business Excellence*, Vol. 27, No. 3, pp.360–386. Disponível em:  
[https://www.researchgate.net/publication/362359259\\_Internal\\_audit\\_system\\_and\\_financial\\_corruption\\_in\\_public\\_institutions\\_case\\_study\\_of\\_Yemeni\\_public\\_telecommunication\\_corporation#:~:text=Internal%20audit%20system%20and%20financial%20corruption%20in%20public%20institutions:%20case](https://www.researchgate.net/publication/362359259_Internal_audit_system_and_financial_corruption_in_public_institutions_case_study_of_Yemeni_public_telecommunication_corporation#:~:text=Internal%20audit%20system%20and%20financial%20corruption%20in%20public%20institutions:%20case)
- Hillison, W., Pacini, C. & Sinason, D. (1999) The internal auditor as fraud-buster, *Managerial Auditing Journal*, Vol.14 Issue: 7, pp.351-363,  
<https://doi.org/10.1108/02686909910289849>
- IIA (2017) Practice Guide / Engagement Planning: Assessing Fraud Risks. Disponível em:  
<https://www.theiia.org/en/content/guidance/recommended/supplemental/practice-guides/engagement-planning-assessing-fraud-risks#:~:text=This%20practice%20guide%20describes%20the%20characteristics%20of%20fraud%20and%20the>
- IIA (2019) Fraud identification and deterrence - Part 1: Internal audit's role in fraud risk management. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/content/articles/industry-knowledge-brief/2019/fraud-identification-and-deterrence-part-1-internal-audits-role-in-fraud-risk-management#:~:text=This%20exclusive%20knowledge%20brief%20explores%20the%20components%20of%20a%20fraud>

- IIA (2019) Declaração de posicionamento do IIA - Fraude e a Auditoria Interna - A Avaliação dos Controles de Fraude É Fundamental para o Sucesso. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/fraud-and-internal-audit-assurance-over-fraud-controls-fundamental-to-success-april-2019/fraud-and-internal-audit-portuguese.pdf>
- IIA (2020) Modelo das três linhas de defesa. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf#:~:text=O%20Modelo%20de%20Tr%C3%AAs%20Linhas%20ajuda%20as%20organiza%C3%A7%C3%B5es%20a%20identificar>
- IIA (2020) *Framework de Competências de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/ia-competency-framework/internal-audit-competency-framework-portuguese.pdf#:~:text=Objetivid%20de%20individu%20l.%20Descrever%20import%C3%A2nci%20d%20objetivid%20de%20d>
- IIA (2024) Global Internal Audit Standards. Disponível em: [https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards\\_2024january9\\_editable.pdf](https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf)
- IIA, AICPA e ACFE (2007) *Managing the business risk of fraud*. Disponível em: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/forthepublic/auditcommitteeeffectiveness/guidanceandresources/downloadabledocuments/managing-the-business-risk-of-fraud.pdf>
- INTOSAI (2016) *GUID 5270 - Guideline for the Audit of Corruption Prevention*. Disponível em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-5270-Guideline-for-the-Audit-of-Corruption-Prevention.pdf#:~:text=This%20guideline%20is%20designed%20to%20help%20SAI%20auditors%20in%20preparing>
- IPAI (2017) - Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Disponível em: [https://www.ipai.pt/media/begj4zxv/ippf\\_normas\\_2017.pdf](https://www.ipai.pt/media/begj4zxv/ippf_normas_2017.pdf)
- IPQ (2018) NP ISO 37001:2018 – Sistema de Gestão Anticorrupção – Requisitos e orientação para a sua utilização.
- Khayal, H. (2022) On the Frontlines: The Risk-based Internal Audit Plan. Disponível em: <https://internalauditor.theiia.org/en/voices/2022/on-the-frontlines-the-risk-based-internal-audit-plan/#:~:text=The%20process%20through%20which%20an%20internal%20audit%20function,risks%2C%20is%20known%20as%20the%20audit%20risk%20assessment>

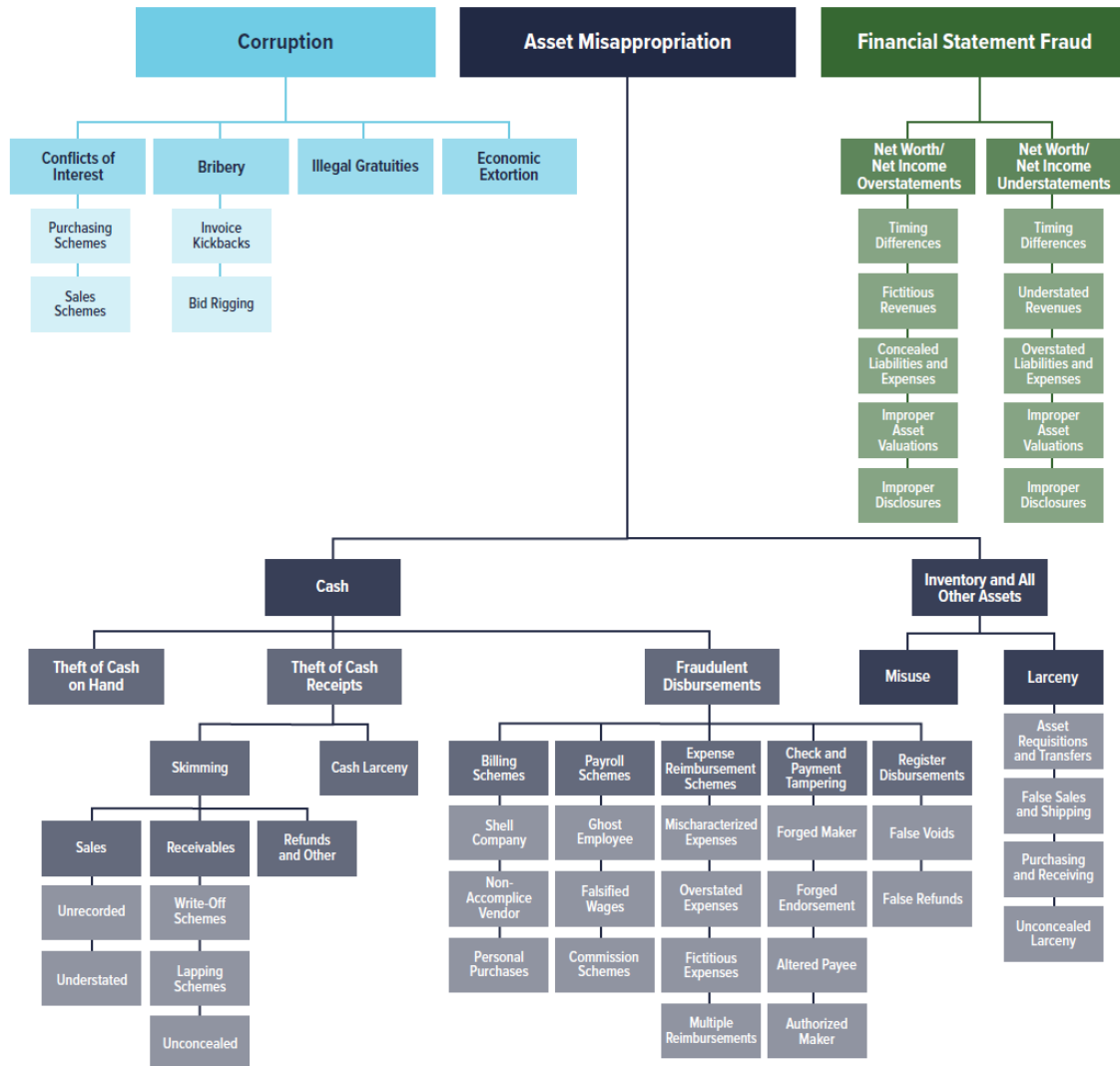
- Maciel, G., Magalhães, P. C., de Sousa, L., Pinto, I. R., & Clemente, F. (2022). A Scoping Review on Perception-Based Definitions and Measurements of Corruption. *Public Integrity*, 26(1), 114–131. <https://doi.org/10.1080/10999922.2022.2115235>
- Marks, J. (2012). *The Mind Behind The Fraudsters Crime: Key Behavioral And Environmental Elements*. Disponível em: [https://doczz.net/doc/7746713/the-mind-behind-the-fraudsters-crime--key-behavioral-and#google\\_vignette](https://doczz.net/doc/7746713/the-mind-behind-the-fraudsters-crime--key-behavioral-and#google_vignette)
- Maulida, W., Bayunitri, B. (2021) The influence of whistleblowing system toward fraud prevention. *International Journal of Financial, Accounting, and Management (IJFAM)* ISSN: 2656-3355, Vol 2, No 4, 2021, 275-294 Disponível em: <https://doi.org/10.35912/ijfam.v2i4.177>
- MENAC (2023) Guia n.º 1/2023 – setembro. Os instrumentos do Regime Geral de Prevenção da Corrupção. Disponível em: <https://mec-anticorruptao.pt/wp-content/uploads/2023/12/guia-n1-2023.pdf#:~:text=Os%20instrumentos%20e%20medidas%20do%20RGPC,%20que%20est%C3%A3o%20previstos%20no>
- MENAC (2024) Relatório Anual de 2023 – Disponível em: <https://mec-anticorruptao.pt/wp-content/uploads/2024/05/relatorio-menac-2023.pdf>
- MENAC (2024) Orientação n.º 1/2024 - Designação de responsável pelo cumprimento normativo. Disponível em: [https://mec-anticorruptao.pt/wp-content/uploads/2024/09/Orientacao\\_responsavel\\_cumprimento\\_normativo.pdf](https://mec-anticorruptao.pt/wp-content/uploads/2024/09/Orientacao_responsavel_cumprimento_normativo.pdf)
- Mendes, A. (2021) - A importância da Auditoria no combate à corrupção (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: [https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/38745/1/Ana\\_Mendes.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/38745/1/Ana_Mendes.pdf)
- Moyes, G. D. (2007). The Differences In Perceived Level Of Fraud-Detecting Effectiveness Of SAS No. 99 Red Flags Between External And Internal Auditors. *Journal of Business & Economics Research*, 5(6), 9–26. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/268111808.pdf>
- Puryati, D. & Febriani, S. (2020) The Consequence of Whistleblowing System and Internal Control toward Fraud Prevention: A Study on Indonesian State Owned Enterprise *International Journal of Business and Technology Management e-ISSN: 2682-7646 | Vol.2, No. 3, 35-48, 2020*. Disponível em: <https://myjms.mohe.gov.my/index.php/ijbtm/article/view/10810/5072>
- Santos, K., Ribeiro, M., Queiroga, D., Silva, I. & Ferreira, S. (2020) O uso de triangulação múltipla como estratégia de validação em um estudo qualitativo. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-81232020252.12302018>
- Singleton, A., Singleton, T., Bologna, J. & Lindquist, R. (2006) *Fraud Auditing and Forensic Accounting* 3<sup>rd</sup> Edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

- Rahim, S., Muslim, M. & Amin A. (2019) Red Flag And Auditor Experience Toward Criminal Detection Trough Profesional Skepticism. *Jurnal Akuntansi*/Volume XXIII, No. 01 January 2019: 46-60. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/332972553\\_Red\\_Flag\\_And\\_Auditor\\_Experience\\_Toward\\_Criminal\\_Detection\\_Trough\\_Profesional\\_Skepticism#:~:text=Abstract:%20This%20research%20was%20conducted%20to%20examine%20the%20influence%20of](https://www.researchgate.net/publication/332972553_Red_Flag_And_Auditor_Experience_Toward_Criminal_Detection_Trough_Profesional_Skepticism#:~:text=Abstract:%20This%20research%20was%20conducted%20to%20examine%20the%20influence%20of)
- Reis, E.A., Reis I.A. (2002) *Análise Descritiva de Dados. Relatório Técnico do Departamento de Estatística da UFMG*. Disponível em: <https://www.est.ufmg.br/portal/wp-content/uploads/2023/01/RTE-02-2002.pdf>
- Reis, F. L. (2018). *Investigação Científica e Trabalhos Académicos – Guia Prático. Lisboa Sílabo*
- Resolução de Conselho de Ministros n.º 18/93. . Aprova a Carta Deontológica do Serviço Público. DR n.º 64/1993, Série I-B de (17-03-1993) 1272-1273. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/resolucao-conselho-ministros/18-634129>
- Resolução de Conselho de Ministros n.º 37/2021. Aprova a Estratégia Nacional Anticorrupção 2020-2024. DR n.º 66/2021, Série I (06-04-2021) 8-49. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/resolucao-conselho-ministros/37-2021-160893669>
- Rocha, I. (2019) *Códigos Penal e Processo Penal 10.ª edição*. Porto: Porto Editora.
- Pimenta, C. (2009) *Esboço de quantificação da fraude em Portugal*. (1.ª ed.) Edições Húmus
- Taufik, T. (2019) *The Effect Of Internal Control System Implementation In Realizing Good Governance And Its Impact On Fraud Prevention* Governance And Its Impact On Fraud Prevention. *International Journal of Scientific & Technology Research* VOLUME 8, ISSUE 09, ISSN 2277-8616. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/336030462\\_The\\_Effect\\_Of\\_Internal\\_Control\\_System\\_Implementation\\_In\\_Realizing\\_Good\\_Governance\\_And\\_Its\\_Impact\\_On\\_Fraud\\_Prevention#:~:text=Abstract%E2%80%94This%20study%20aims%20to%20find%20empirical%20evidence%20on%20the%20effect](https://www.researchgate.net/publication/336030462_The_Effect_Of_Internal_Control_System_Implementation_In_Realizing_Good_Governance_And_Its_Impact_On_Fraud_Prevention#:~:text=Abstract%E2%80%94This%20study%20aims%20to%20find%20empirical%20evidence%20on%20the%20effect)
- Transparency International (2023) *Corruption Perceptions Index 2022*. Berlin, Germany ISBN: 978-3-96076-233-1 Disponível em: [https://images.transparencycdn.org/images/Report\\_CPI2022\\_English.pdf](https://images.transparencycdn.org/images/Report_CPI2022_English.pdf)
- Transparency International (2024) *Corruption Perceptions Index 2023*. Berlin, Germany. ISBN: 978-3-96076-250-8 Disponível em: [https://transparency.org.au/wp-content/uploads/2024/01/Report\\_CPI2023\\_English.pdf](https://transparency.org.au/wp-content/uploads/2024/01/Report_CPI2023_English.pdf)
- Vinagre, V. (2023) - *Compliance criminal e comportamental na prevenção da corrupção O Regime Geral da Prevenção da Corrupção em Portugal (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal)*. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/42235/1/203341457.pdf>

Wells, J. T. (2007) *Corporate fraud handbook: prevention and detection* – (2nd edition).  
New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Wolfe, D. e Hermanson, D. (2004) "The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud." *CPA Journal* 74.12: 38-42. Disponível em: <https://digitalcommons.kennesaw.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2546&context=facpubs#:~:text=By%20David%20T.%20Wolfe%20and%20Dana%20R.%20Hermanson.%20Despite%20intense>

## Anexo – 1 - Árvore da Fraude



Fonte: ACFE (2024, p.11)

## Apêndice – A - Questionário aplicado

| Questões  | Sim | Não |
|---|-----|-----|
| 1 - Desempenha funções na área de Auditoria Interna?        |     |     |
| 2 - Trabalha numa organização pública?                      |     |     |
| 3 - Trabalha numa organização com mais de 50 trabalhadores? |     |     |

*Secção 1 – Questões para caracterização da amostra inquirida*

| Afirmações   | CA | A | NCND | NC | DC |
|--|----|---|------|----|----|
| 4 – Considera existir fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa.  |    |   |      |    |    |
| 5 – Os níveis de fraude/corrupção na Administração Pública Portuguesa têm vindo a diminuir desde a publicação do Regime Geral de Prevenção da Corrupção (9 de dezembro de 2021). |    |   |      |    |    |

*Secção 2 – Fraude/Corrupção na Administração Pública Portuguesa*

| Afirmações  | CA                                   | A | NCND | NC | DC |
|---|--------------------------------------|---|------|----|----|
| 6 – A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa contribui para:  | 6.1. a prevenção da fraude/corrupção |   |      |    |    |
|   | 6.2. a deteção da fraude/corrupção   |   |      |    |    |
| 7 – A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa contribui, ao nível do Código de Conduta:  | 7.1. na sua implementação            |   |      |    |    |
|   | 7.2. no seu cumprimento              |   |      |    |    |
| 8 – A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa contribui, ao nível do Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas:                        | 8.1. na sua implementação            |   |      |    |    |
|   | 8.2. na sua avaliação                |   |      |    |    |
| 9 – A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa contribui, ao nível do Canal de Denúncias:   | 9.1. na sua implementação            |   |      |    |    |
|   | 9.2. no tratamento de denúncias      |   |      |    |    |
| 10 – A existência de Auditoria Interna nas organizações da Administração Pública Portuguesa tem impacto na formação ao nível dos procedimentos e mecanismos de prevenção e deteção de fraude/corrupção. |                                      |   |      |    |    |

*Secção 3 – Auditoria Interna*

| Questão  | Sim | Não |
|--|-----|-----|
| 11 – Conhece o Regime Geral de Prevenção da Corrupção? |     |     |

Secção 4 – Regime Geral de Prevenção da Corrupção

| Afirmação  | CA | A | NCND | NC | DC |
|--|----|---|------|----|----|
| 12 – O regime sancionatório presente no Regime Geral de Prevenção da Corrupção contribui para a implementação dos mecanismos de prevenção e deteção previstos. |    |   |      |    |    |

Secção 5 – Regime Geral de Prevenção da Corrupção

| Afirmações   | CA                                   | A | NCND | NC | DC |
|--|--------------------------------------|---|------|----|----|
| 13 – Nas organizações da Administração Pública Portuguesa, o Código de Conduta é um instrumento eficaz ao nível da:  | 13.1. prevenção da fraude/ corrupção |   |      |    |    |
|  | 13.2. deteção da fraude/ corrupção   |   |      |    |    |
| 14 – Nas organizações da Administração Pública Portuguesa, o Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas é um instrumento eficaz ao nível da:  | 14.1. prevenção da fraude/ corrupção |   |      |    |    |
|  | 14.2. deteção da fraude/ corrupção   |   |      |    |    |
| 15 – Nas organizações da Administração Pública Portuguesa, os Canais de Denúncia são eficazes ao nível da:   | 15.1. prevenção da fraude/ corrupção |   |      |    |    |
|  | 15.2. deteção da fraude/ corrupção   |   |      |    |    |
| 16 – Nas organizações da Administração Pública Portuguesa, os programas de formação interna, relativos às políticas e procedimentos de prevenção e deteção da corrupção e infrações conexas implementados, são eficazes ao nível da: | 16.1. prevenção da fraude/ corrupção |   |      |    |    |
|  | 16.2. deteção da fraude/ corrupção   |   |      |    |    |

Secção 6 – Regime Geral de Prevenção da Corrupção

**Legenda:**

CA – Completamente de acordo

A – De Acordo

NCND - Não concordo nem discordo

NC – Não concordo

DC – Discordo completamente