

Edição 75 –Abril 2019

Edição especial

Distribuição gratuita por mail, exclusivamente a registados no site ou na Base de Membros Individuais
acesso online em www.ipai.pt, área reservada a registados.



IIA Portugal



Revista Auditoria Interna

1992 a 2019: 27 anos a partilhar conhecimento / 27 years of sharing knowledge.

Abril 2019

Distribuição gratuita

Edição 75 edição especial ISSN 2183-346X



IIA Portugal



Crescimento do número de CIAs em Portugal reconhecido pelo IIA

Institute	3 Year Avg.	2018	Share Amount
IIA Portugal	34	49	\$1,715



IIA Portugal



In 2015, The IIA introduced Addendum A: Certification Promotion Agreement a mandatory agreement for all Institutes as part of the Master Relationship Agreement (MRA). Addendum A ensures that The IIA's suite of global certification programs are promoted around the world through our Institute partnerships. One of the most valuable benefits this agreement offers is an opportunity for Institutes to generate additional revenue by effectively growing the number of certification parts taken in their country over a three-year period.

We would like to congratulate IIA Portugal for successfully increasing the number of certification registration parts in your country or territory in 2018. This is a significant achievement for The IIA's global network as we work to continually increase the number of certified individuals around the world. On behalf of The IIA, I would also like to thank you for your continued support and promotion of The IIA's certification suite of products. The success of the internal audit profession rests solely with those committed and dedicated to the growth of the profession globally which is demonstrated by your Institute.

As a result of your efforts in 2018, your Institute met or exceeded the percentage growth and is eligible to receive a share of the revenue. The revenue share will be added as a credit to your IIA account and may be applied to outstanding or upcoming Institute invoices. Below, are the certification parts and revenue share information for your Institute:

Everyone in your Institute is to be congratulated for their successful and outstanding efforts to grow the profession globally and increase the number of certified internal auditors worldwide. Please convey these compliments to your entire board and other staff/volunteers for exceeding your goals for 2018.

If you have any questions, please contact Christian.Chacon@theiia.org.

Again, congratulations for your achievement.

Kind regards,

Christian Chacon

Manager, Certifications Financial & Business Analysis

Propriedade e Administração

IIA PORTUGAL - IPAI –; Praça das Indústrias, Edif. AIP, 3º G 12 1300-207 Lisboa

ipai@ipai.pt

ipaiformacao@ipai.pt

NIPC 502718714

Telefone: 213151002

Viber: 915168141

Ficha técnica:

Presidente da Direção: Fátima Geadá

Diretor: Joaquim Leite Pinheiro

Redação: Fátima Geadá; Mariana Fonseca Viegas; Gabriel Magalhães; Susana Franco; Cecília Moreira; Georgina Morais

Conselho Editorial: Fátima Geadá; Mariana Fonseca Viegas; Gabriel Magalhães; Susana Franco; Cecília Moreira; Georgina Morais.

Colaboradores desta edição: [Georgina Morais, Catarina Lopes, Tatiana Santos, Patrick de Pitta Simões.](#)

Ano XXI – edição 75, Abril de 2019

Edição especial, exclusivamente digital – envio por correio electrónico aos membros individuais e disponível *online* em www.ipai.pt

Web: www.ipai.pt; Registo: DGCS com o nº 123336; Depósito Legal: 144226/99; **ISSN 2183-3451** Expedição por correio; Grátis para membros; **ERC: Exclusão** de registo ao abrigo do art.º 12º, DR 8/99, 9 de Julho.

www.ipai.pt; <https://www.linkedin.com/in/ipaichapteria/>

<https://www.facebook.com/IIAPORTUGAL>

https://twitter.com/IPAI_Portugal

Nota: Os artigos vinculam exclusivamente os seus autores, não refletindo necessariamente as posições da Direção e do Conselho Editorial da Revista nem do IPAI. A aceitação de publicação dos artigos na Revista Auditoria Interna do IPAI, implica a autorização para a inserção no sítio do IPAI após a edição da revista impressa. Por opção própria, alguns autores não escrevem segundo o novo acordo ortográfico.

Entidades Coletivas





Parcerias e protocolos



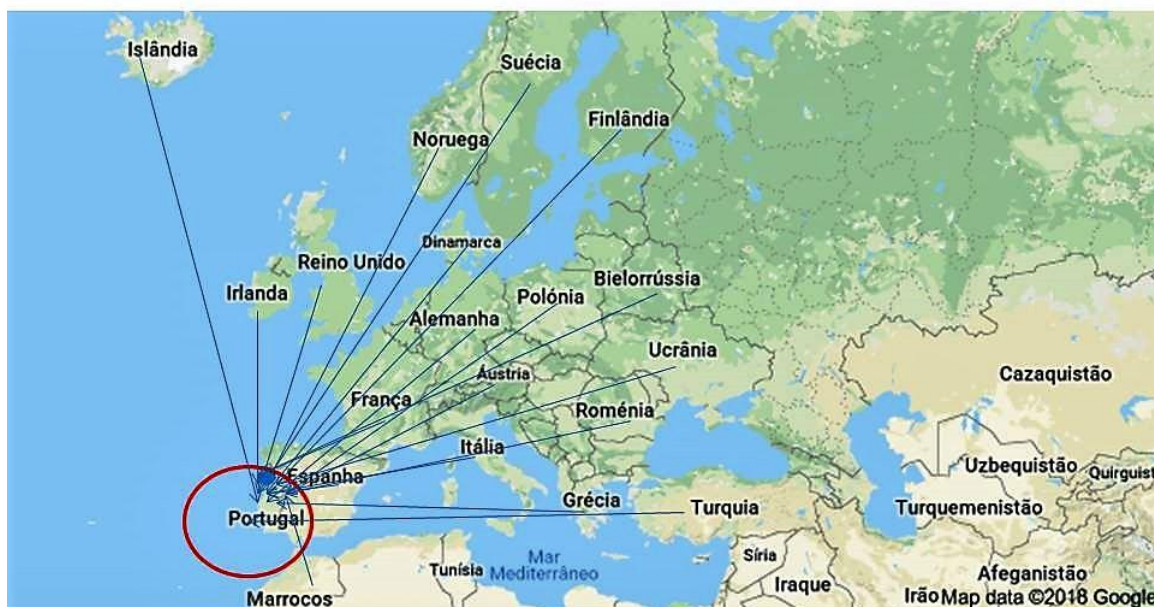
NOTA EDITORIAL

Esta edição especial – nº 75 da Revista Auditoria Interna, unicamente disponível em formato digital e no site do IPAI, www.ipai.pt, em área reservada a membros registados, visa divulgar artigos rececionados para publicação e que têm uma dimensão relevante para serem publicados em duas partes.

A edição impressa – nº 74, de Março de 2019, publica um extracto dos artigos referidos, mas entendemos pertinente a publicação integral nesta edição especial, para permitir uma leitura mais harmoniosa e uma leitura integral dos mesmos. Teria menos impacto a publicação dos artigos em duas partes em edições impressas, não só pela parcialidade mas pela diferença temporal das edições.

CONFERENCE #ECIIA 2020

LISBON – PORTUGAL, 21-23 October 2020



A auditoria interna nos municípios em Portugal – estado de arte

Catarina Lopes

Tatiana Santos

Georgina Morais¹

¹ Coimbra Business School | iscac

Introdução

O objetivo do estudo é analisar se existe ou não auditoria interna nos municípios em Portugal, comparando a realidade atual da auditoria interna com o que foi apresentado em estudos anteriores e identificar as razões da sua não existência.

Com a realização deste, pretende-se contribuir para a investigação que tem sido desenvolvida sobre os municípios em Portugal, tentando espelhar a realidade da auditoria interna, bem como a sua evolução neste sector cada vez mais complexo e abrangente, nas suas atribuições em consequência do novo paradigma do sector público.

Considera-se que esta investigação assume extrema relevância para os municípios, auditores internos, reguladores e demais interessados. A metodologia utilizada para o efeito foi a recolha de dados por questionário. Posteriormente, efetuaram-se contactos telefónicos com os municípios que não tinham respondido ao questionário.

O estudo encontra-se dividido em 2 secções, em que a primeira secção é a revisão de literatura e encontra-se subdividida em duas subsecções. Sendo a primeira secção denominada de normativos aplicáveis, em que nesta se apresenta os aspectos fulcrais da legislação subjacente às autarquias locais. A segunda subsecção tem o

intuito de apresentar as principais conclusões dos estudos empíricos relacionados com o tema em análise. A segunda secção trata o presente estudo empírico, em que se apresenta a primeira subsecção com a metodologia da investigação, seguindo-se a segunda subsecção com os resultados e discussão do presente estudo, comparando-os com os resultados de estudos anteriores, sendo que apenas se realiza a análise descritiva dos dados obtidos.

1 – Revisão de literatura

1.1 – Normativos aplicáveis

Atendendo a que o objetivo central do estudo é analisar o atual estado da auditoria interna nos municípios em Portugal, considera-se relevante explorar a legislação subjacente aos mesmos, de modo a perceber a forma como estes se regem.

A organização democrática do estado português compreende a existência de autarquias locais, como previsto no art.º 235 n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Relativamente ao n.º 2 do artigo anteriormente referido, considera-se que as autarquias locais “são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”.

As autarquias locais de Portugal continental englobam as freguesias, os municípios e as

regiões administrativas, enquanto as regiões autónomas dos Açores (RAA) e da Madeira (RAM), incluem apenas as freguesias e os municípios, estando esta informação de acordo com o disposto no art.º 236 da CRP.

Como refere Sousa (2017, p. 8), os municípios dispõem de autonomia financeira e administrativa em que “possuem e gerem o próprio património e finanças, obtendo assim autonomia financeira, (...) no entanto têm autonomia administrativa que se reflete na regulamentação que os mesmos possuem, estando sujeitos à tutela administrativa e consiste na verificação do cumprimento das normas e leis por parte do órgão e serviços autárquicos”.

As autarquias locais viram-se confrontadas com uma vasta reforma na sua contabilidade, em que esta teve início com o Decreto-Lei n.º 243/79 de 25 de julho, que veio uniformizar a contabilidade das autarquias locais com a dos serviços públicos. Com a aprovação do Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de julho, pretendeu-se melhorar o sistema instituído, em que neste foi introduzido a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de atividades e da utilização de uma classificação funcional para as despesas.

O Decreto-Regulamentar n.º 92-C/84 de 28 de dezembro, veio complementar o decreto anteriormente mencionado, institucionalizando na administração autárquica um sistema contabilístico, definindo as normas de execução

da contabilidade das autarquias locais. Ainda no contexto da reforma da contabilidade pública, surgiu o plano oficial de contabilidade pública (POCP), pelo Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro. Deste derivou o atual plano oficial de contabilidade das autarquias locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro.

O POCAL teve como objetivo a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.

De acordo com o mencionado no art.º 2 n.º 1 do Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro, era obrigatório aplicar o POCAL em todas as autarquias locais. No que respeita ao n.º 3 do mesmo decreto, a contabilidade das autarquias locais compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticas, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos.

Este prevê ainda diversas considerações técnicas, sendo no ponto 2.9 abordado o controlo interno, em que as autarquias locais devem adotar procedimentos de controlo por forma a atingirem os objetivos a que se propõem.

O ponto 2.9.1 refere que as autarquias locais ao adotarem o sistema de controlo interno devem englobar o plano da organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integralidade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável. Encontra-se descrito no ponto 2.9.2 os objetivos do sistema de controlo interno adotados pelas autarquias locais, sendo eles: a salvaguarda da legalidade e da regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico; o cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares; a salvaguarda do património; a aprovação e controlo de documentos, entre outros.

Por último o ponto 2.9.3 refere que é da competência do órgão executivo, aprovar e manter em funcionamento o sistema de controlo interno adequado às atividades da autarquia local, bem como assegurar o seu acompanhamento e avaliação permanente.

A aprovação deste decreto-lei impôs a obrigatoriedade da criação do sistema de controlo interno nas autarquias locais, levando a

que estas tenham de elaborar manuais de controlo interno, onde descrevam os objetivos do mesmo, bem como as diversas formas de concretização dos objetivos a que se propuseram. Considera-se que esta obrigatoriedade é imprescindível e de elevada importância uma vez que, funciona como garantia de que a autarquia local gere de forma eficaz e eficiente os seus recursos, garante a fiabilidade da informação por ela disponibilizada e ainda verifica a aplicabilidade de normas e leis a que as autarquias locais se encontram sujeitas. De salientar que a obrigatoriedade prevista no ponto 2.9.3, fazia prever o crescimento do número de gabinetes de auditoria interna nos municípios, uma vez que os colaboradores deste gabinete são mais aptos ao desenvolvimento da obrigatoriedade nele previsto e uma vez que compete aos auditores internos avaliar, numa abordagem sistemática e disciplinada, os processos de controlo, gestão de risco e *governance* (IIA, 2018).

O sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (SNC-AP) pretende trazer uma nova reforma à contabilidade do sector.

Esta reforma ocorre devido à desatualização do POCAL relativamente às normas internacionais, à incoerência face ao sistema de normalização contabilística (SNC) e ainda à fragmentação do POCP e planos sectoriais.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro, a aprovação do SNC-AP permitiu

implementar a base de acréscimo na contabilidade do sector público e o relato financeiro do mesmo, pretendendo incrementar a harmonização contabilística entre o sector público e o sector privado, tendo sempre como intuito a satisfação dos utilizadores da informação financeira.

A implementação do SNC-AP veio trazer significativas alterações, no que se refere ao sistema de controlo interno, pois pretendeu que este tenha por base sistemas adequados de gestão de risco, garantindo uma adequada gestão de risco.

Com esta alteração, o legislador manifestou preocupação em manter e reforçar o sistema de controlo interno, obrigando a que este tenha por base sistemas adequados de gestão de risco.

Considera-se que, o reforço desta obrigatoriedade, venha acentuar a necessidade da existência de gabinetes de auditoria interna nos municípios, pois tal como já referido compete aos auditores avaliarem os processos de gestão de risco e controlo.

Assim, estarão, em princípio, dotados mais competências para desempenhar as exigências estabelecidas pelo legislador bem como as novas exigências e atribuições do sector público.

Como anteriormente referido, a implementação do sistema de controlo interno é obrigatória nas autarquias locais, contudo verifica-se que não há nenhuma disposição legal que obrigue a

existência de auditoria interna nos municípios em Portugal. No desenvolvimento das suas funções os auditores internos regem-se pelas normas emanadas pelo IIA, quer efetuem auditoria ao sector público quer ao sector privado.

No decurso do seu trabalho, deve sempre atender ao objeto da auditoria, sendo este objeto que difere entre os diversos tipos de organizações. De salientar que, o auditor interno quando se encontra a desempenhar funções no sector público, tem de validar um maior número de legislação quando comparado com o sector privado. As normas emanadas pelo IIA têm aplicação a nível global, sendo da responsabilidade dos organismos associados em cada país, a sua implementação e respetiva tradução.

1.2 – Estudos empíricos

A presente subsecção tem como objetivo dar a conhecer os estudos realizados e as principais conclusões respeitantes ao estado da auditoria interna em Portugal.

Pretende-se apresentar os estudos desenvolvidos por quatro autores, sendo eles: Costa (2008), Ferrador (2014), Félix (2014) e ainda Sousa (2017). Todos eles contribuíram para o levantamento do estado de arte da auditoria interna em Portugal no sector autárquico, colaborando assim para a atualização das informações subjacentes a esta temática e procurando sensibilizar os organismos

legisladores e profissionais. Costa (2008) e Sousa (2017), desenvolveram os seus estudos com base em questionários dirigidos a todos os municípios em Portugal, em que se considera que os questionários na sua estrutura encontram-se semelhantes.

Contudo, Costa (2008) aprofundou mais as questões colocadas aos municípios, na parte respeitante às normas e procedimentos de auditoria interna.

De seguida pretende-se apresentar a análise descritiva e as principais conclusões respeitantes aos estudos em questão.

De referir que sempre que se mencionar o gabinete de auditoria interna, utiliza-se a sigla GAI.

Quadro 1: Principais conclusões

Autor	Principais conclusões
Anabela Costa (2008)	<ul style="list-style-type: none"> - A amostra é composta na sua grande maioria por municípios da região Centro (33,30%), da região Norte (21,40%), da região do Alentejo (19,00%), sendo a região autónoma da Madeira a menos representada na amostra (3,60%). - O número de funcionários do município em média corresponde a 558, variando de 46 a 10.250. - A amostra relativamente há dimensão dos municípios é composta: 50,00% de pequena dimensão; 36,90% de média dimensão e 13,10% de grande dimensão. - Dos municípios de grande dimensão, o maior número de respostas verifica-se na região de Lisboa. Nos municípios de média dimensão o maior número de respostas foi obtido na região Norte e Centro. Por último no que respeita aos municípios de pequena dimensão, o maior número de respostas é da região Centro. - O orçamento aprovado rondou entre 5 265 000€ e os 500 000 000 000€. - Relativamente à existência de Contabilista Certificado no município, verifica-se que 65,50% não possuem este serviço. - A maioria dos municípios não tem serviço/GAI, no entanto, estes consideram-no de elevada importância. - As razões que justificam a não existência do serviço/GAI são: falta de meios humanos e com formação adequada (33,30%), falta de meios técnicos (28,60%), não se entende como necessário (28,60%) e outros motivos (20,20%). - Verificou-se que 27,30% dos municípios reporta o relatório de auditoria interna diretamente ao presidente, por outro lado, 9,10% reporta o relatório de auditoria interna ao departamento financeiro ou ao departamento de fiscalização geral. - Em relação ao número de funcionários existentes no serviço/GAI, concluiu-se que este varia entre 0 e 17. Por outro lado, os funcionários com formação específica na área de auditoria, variam entre 0 e 5. - Em média o serviço/GAI possui 2 funcionários. Sendo a média dos que têm formação na área muito reduzida. - 54,50% dos municípios compreende que deve existir formação contínua por parte dos seus funcionários. - Constatou-se que o maior número de auditorias é realizado na área económico-financeira, com um

	<p>peso de 54,50%. De seguida temos a auditoria da legalidade com 54,40%. Cabendo a menor percentagem à auditoria ambiental que apenas apresenta 9,10%.</p>
António Ferrador (2014)	<ul style="list-style-type: none"> - Em relação às 18 capitais de distrito, verifica-se que 6 não possuem o serviço/GAI, sendo elas: Beja, Braga, Castelo Branco, Faro, Guarda e Viana do Castelo. - No que respeita à Área Metropolitana de Lisboa apenas: Alcochete, Amadora, Azambuja, Mafra e Montijo, não possuem serviço/GAI. - No que concerne aos municípios que não possuem serviço/GAI, tem-se Arouca, Espinho, Gondomar e Paredes. - O distrito com o maior número de municípios que possuem serviço/GAI é Lisboa com 59,00%, tendo-se de seguida o distrito de Setúbal com 54,00%. No entanto, os distritos com menor número de municípios com estrutura de auditoria interna ativa, correspondem a Faro com 0,00% e de seguida Guarda com 7,00%. - Relativamente ao número de trabalhadores no serviço/GAI verifica-se que 2 municípios têm menos que 100 trabalhadores, o que se segue têm entre 100 e 250 trabalhadores e corresponde a 16 municípios. Por outro lado, tem-se 3 municípios com o maior número de trabalhadores que corresponde a mais de 2 500. O patamar inferior situa-se entre os 1 000 trabalhadores e os 2 500 e nesta situação temos 11 municípios. - 20 Municípios com serviço/GAI têm menos que 25 000 habitantes. Já o maior número de habitantes, superior a 500 000, corresponde a 1 município que dispõe do serviço/GAI.
Sofia Félix (2014)	<ul style="list-style-type: none"> - As respostas obtidas foram predominantemente do distrito do Porto e de Setúbal, bem como, dos municípios de média dimensão. - O serviço/GAI reporta diretamente ao presidente e tem entre 1 a 5 anos de existência. - Os recursos humanos do serviço/GAI, são técnicos superiores, constituindo uma percentagem de 95,20%. - A totalidade das respostas indica que os municípios possuem plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, já no que se refere a medidas de acompanhamento 71,40% dos municípios não respondeu, o que pode indicar que não existe monitorização deste plano. - Em média são efetuadas 5 auditorias internas por ano. As áreas de principal enfoque por parte da equipa de auditoria interna são a área contabilístico-financeira, a de controlo interno e a de recursos humanos. - Em média são produzidos 6 relatórios de auditoria por ano. - A recolha de prova é obtida essencialmente através de testes aos controlos e de procedimentos. Sendo esta considerada pelos inquiridos como suficiente e apropriada, para a emissão do relatório de auditoria interna, em que são produzidos em média 6 relatórios por ano com e sem reservas.
Cláudia Sousa (2017)	<ul style="list-style-type: none"> - A amostra é composta maioritariamente por municípios da região Centro, representando esta 39,70%, a região Norte tem um peso de 19,20%, seguindo-se a região do Alentejo com 15,10%, sendo a região menos representada a região da Autónoma da Madeira com 0,00%. - No que concerne à dimensão dos municípios o maior número de respostas verifica-se nos municípios de pequena dimensão (45,20%) de seguida os municípios de média dimensão (43,80%) e por fim os municípios de grande dimensão (11,00%). - 67,10% dos municípios da amostra referem que têm Contabilista Certificado. - 48 Municípios não possuem serviço/GAI, tendo em consideração a amostra obtida. - As razões que justificam a inexistência do serviço/GAI devem-se na sua maioria à falta de pessoal com formação adequada (59,60%), de seguida à falta de meios técnicos (42,60%) e por último por não se entender este como necessário (14,90%). - O serviço/GAI efetuou na sua maioria auditorias económico-financeiras, de legalidade, de qualidade, de gestão e ambiental. - A maioria dos municípios que não possui serviço/GAI já implementou o sistema de controlo

interno, representando este 87,50%.

Fonte: Elaboração própria

2

Estudo empírico

2.1 – Metodologia

A metodologia utilizada no presente estudo foi a recolha de dados por questionário, elaborado com base nos anteriores e atualizado com modificações e novas questões.

O mesmo foi preparado no software LimeSurvey, e enviado por e-mail para os 308 municípios portugueses.

Este foi dirigido ao diretor do departamento de auditoria interna ou ao diretor do departamento financeiro, referindo-se que se assegurava a confidencialidade e o anonimato de todos os

dados disponibilizados. Posteriormente, efetuaram-se contactos telefónicos para os municípios que não tinham respondido aos questionários enviados por e-mail.

O objetivo destas chamadas era sensibilizar os municípios para a importância da sua participação no estudo em questão apelando ao preenchimento do questionário.

O questionário encontra-se estruturado em quatro partes: caracterização geral do município; serviço/GAI; normas e procedimentos de auditoria interna, e características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna.

2.2 – Resultados e discussão

Quadro 2: Análise descritiva

	Anabela Costa 2008	António Ferrador 2014	Sofia Félix 2014	Cláudia Sousa 2017	
Metodologia	- Entrevistas; - Questionário; (enviado por correio); - Contacto telefónico; - <i>E-mail</i> (envio das respostas).	- Consulta aos sítios das autarquias; - Envio de pedidos, via <i>e-mail</i> , de confirmação da informação; - Contacto telefónico.	- Questionário.	- Questionário.	- Questionário enviado por correio electrónico; - Contacto telefónico.
Universo / População	308 municípios	308 municípios	308 municípios	308 municípios	308 municípios
Amostra	84 municípios	74 municípios	66 municípios	73 municípios	111 municípios
Taxa de resposta	27,27%	24,03%	21,43%	23,70%	36,04%
Número de municípios com serviço/GAI	22 municípios (serviço/GAI)	55 municípios (serviço/GAI)	21 municípios (serviço/GAI)	22 municípios (serviço/GAI)	23 municípios (serviço/GAI)
% municípios com serviço/GAI	26,20%	74,32%	31,82%	30,10%	20,72%

Fonte: Elaboração própria

A

partir da análise do quadro 2, verifica-se que a taxa de resposta do estudo em questão superou os valores anteriormente obtidos, tal facto deve-se à maior participação dos municípios e maior sensibilização para a importância da sua participação neste tipo de investigação.

Contudo, os distritos com maior densidade populacional que são Lisboa e Porto, foram os que registaram uma taxa de resposta menor.

No que respeita ao número de municípios com serviço/GAI, verifica-se que esta se tem mantido inalterada ao longo do tempo em questão, com a exceção do estudo realizado por Ferrador (2014),

sendo que se pretende explicar a razão para a discrepância deste valor mais à frente.

No número de municípios com serviço/GAI apenas são considerados os municípios que responderam afirmativamente a esta questão.

Contudo, podem existir outros municípios que tenham este serviço e que não se encontram espelhados nestes números.

No presente estudo obteve-se 111 respostas, em que 88 não dispõem do serviço/GAI, tendo 23 municípios em funcionamento este serviço, sendo que de seguida se apresenta as principais razões para a não existência deste serviço.

Quadro 3: Razões que justificam a não existência do serviço/GAI

	Número de respostas	% Respostas
Falta de meios técnicos	26	29,55%
Falta de meios humanos	51	57,95%
Falta de meios humanos com formação adequada	31	35,23%
Não se entende este serviço como necessário	12	13,64%
Custos associados excessivos	9	10,23%
Outras. Quais?	- Existência de empresas de auditoria externa; - Sistema organizacional ainda não se encontra nas condições que permitam a sua implementação; - Existe este gabinete/serviço na associação município que o município integra.	3,41%

Fonte: Elaboração própria

No quadro 3 constata-se que a falta de meios humanos (57,95%), falta de meios humanos com formação adequada (35,23%) e a falta de meios técnicos (29,55%) são as principais razões que justificam a não existência do serviço/GAI.

Em relação a esta informação Costa (2008) concluiu que a falta de meios humanos e com

formação adequada representavam 33,33%, seguindo-se a falta de meios técnicos com um peso de 28,60% e ainda não se entender como necessário com um peso de 28,60%.

Por outro lado, também Sousa (2017) chegou à conclusão que os factores que justificam a não existência do serviço/GAI foram: falta de pessoas com formação adequada (59,60%); falta de meios

técnicos (42,60%) e não se entender como necessário (14,90%).

Conclui-se através da análise dos dados supramencionados que os municípios ao longo do tempo têm apresentado sempre as mesmas razões para a não implementação do serviço/GAI.

Dos municípios que não dispõem do serviço/GAI, 32 têm planeado num futuro próximo a implementação do mesmo, sendo que 13 destes já apresentam no seu organigrama o serviço/GAI.

Alguns estudos anteriores incluíram na existência do serviço/GAI os que se apresentavam no organigrama do município, não evidenciando

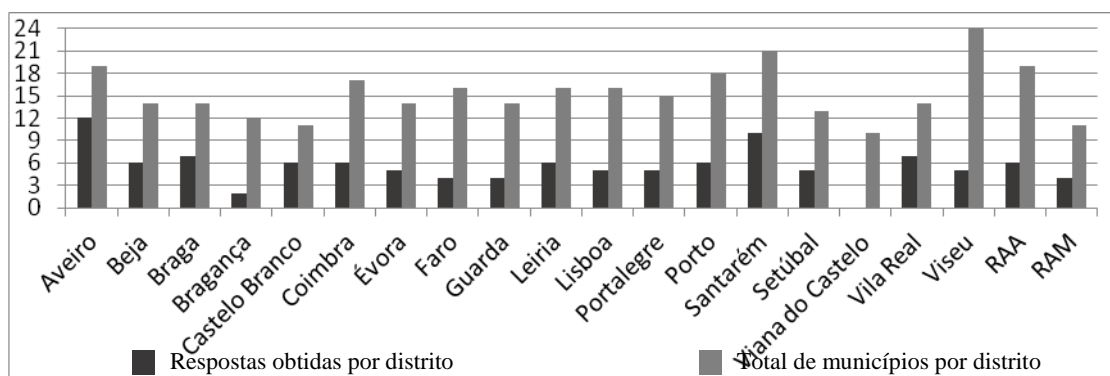
assim uma imagem verdadeira (ex: Ferrador:2014).

Isto é, os municípios apresentam no seu organigrama o serviço/GAI, quando na realidade não o têm, induzindo em erro a análise da existência do serviço/GAI.

Tal, só é possível ultrapassar através do questionamento. No gráfico 1, apresentam-se as respostas obtidas por distrito e ainda o total de municípios por distrito.

Este gráfico pretende dar a conhecer quais os distritos que possuem maior representatividade em relação à amostra.

Gráfico 1: Representação das respostas por distrito



Fonte: Elaboração própria

Constata-se que os distritos de Aveiro, Castelo Branco, Braga e Vila Real são os que apresentam uma maior taxa de resposta, tendo em conta a dimensão do distrito. Por outro lado, Viana do Castelo não apresenta nenhuma resposta,

seguindo-se Bragança, Viseu e Faro com a menor taxa de representatividade.

De realçar que as áreas metropolitanas, apesar de serem as maiores, não são as que mais participaram no estudo em questão. De notar ainda, que as regiões autónomas apresentam uma

melhor prestação, quando comparadas com as áreas metropolitanas. Félix (2014) concluiu que as suas respostas foram predominantemente do distrito do Porto e de Setúbal.

possuem serviço/GAI e os que não possuem serviço/GAI.

O quadro 4 evidencia a informação quanto à dimensão dos municípios, no que respeita aos que

Quadro 4: Dimensão dos municípios

	Pequeno (até 20 000 habitantes)	Médio (entre 20 000 e 100 000 habitantes)	Grande (superior a 100 000 habitantes)
(A) Total de municípios <u>sem</u> serviço/GAI	57	28	3
(B) Total de municípios <u>com</u> serviço/GAI	3	10	10
Total (A+B)	60	38	13
% Total (A+B)	54,05%	34,23%	11,72%

Fonte: Elaboração própria

Conclui-se que a amostra é predominantemente de municípios de pequena dimensão. São os municípios de pequena dimensão que têm uma maior ausência do serviço/GAI, o que pode servir para justificar a não existência do serviço anteriormente mencionado, sendo os de média e grande dimensão os que têm maior representatividade do serviço/GAI.

No geral verifica-se que 54,05% das respostas obtidas correspondem aos municípios de pequena dimensão, seguindo-se os municípios de média

dimensão com 34,23% e por fim os municípios de grande dimensão com 11,72%.

De modo geral, as respostas obtidas vão de encontro ao apurado por Costa (2008) e Sousa (2017) que obtiveram as seguintes conclusões: 50,00% e 45,20% para os municípios de pequena dimensão; 36,90% e 43,80% nos municípios de média dimensão e por fim 13,10% e 11,00% no que respeita aos municípios de grande dimensão, respetivamente. O quadro 5 mostra a distribuição do orçamento do ano de 2017 por municípios com ou sem auditoria interna.

Quadro 5: Total do orçamento aprovado para o ano de 2017

	Até 1 M€	De 1 M€ até 50 M€	De 50 M€ até 100 M€	De 100 M€ até 500 M€	De 500 M€ até 1 000 M€	Superior a 1 000 M€
(A) Total de municípios <u>sem</u> serviço/GAI	1	80	4	2	0	1
(B) Total de municípios <u>com</u> serviço/GAI	0	12	4	4	2	1
Total (A+B)	1	92	8	6	2	2

Fonte: Elaboração própria

Atendendo aos resultados anteriormente apresentados, pode-se verificar que a maioria dos municípios dispõe de um orçamento no intervalo de 1 milhão de euros até 50 milhões de euros.

De notar que 47,83% dos municípios que dispõem do serviço/GAI apresentam um orçamento superior a 50 milhões de euros, o que contrasta

com os municípios que não possuem o serviço/GAI.

O quadro 6 mostra a resposta em relação à implementação do SNC-AP e ao sistema de controlo interno de acordo com a gestão de risco, conforme o artigo 9 n.º 3 alínea j) do SNC-AP.

Quadro 6: Respostas em relação à implementação do SNC-AP

	Sim	Não
Total de municípios <u>sem</u> serviço/GAI	2	86
% Total de municípios <u>sem</u> serviço/GAI	2,27%	97,73%
Total de municípios <u>com</u> serviço/GAI	2	21
% Total de municípios <u>com</u> serviço/GAI	8,70%	91,30%

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à implementação do SNC-AP, conclui-se que dos 111 municípios apenas 4 implementaram o SNC-AP. Sendo que destes, 2 (1 com serviço/GAI e 1 sem serviço/GAI) implementaram o sistema de controlo interno de acordo com a gestão de riscos.

Tendo em conta que se encontrava previsto a obrigatoriedade de implementação do SNC-AP, para 1 de janeiro de 2019, considera-se que no ano de 2018 existiam poucos municípios preparados para a sua implementação.

Dos 18 distritos existentes, apenas 3 possuem serviço/GAI, sendo eles: Leiria; Lisboa e Setúbal. No que se refere aos distritos com maior número

de municípios com serviço/GAI tem-se: Braga (28,57%), Lisboa (18,75%) e Porto (16,67%).

No entanto, Bragança, Castelo Branco, Évora, Guarda, Portalegre, Viana do Castelo, Viseu e a RAA, não dispõem de nenhum município com o serviço/GAI.

O estudo elaborado por Ferrador (2014), referiu que os distritos com maior número de municípios com o serviço/GAI foram Lisboa (59,00%) e Setúbal (54,00%). No que respeita aos distritos com menor número de municípios com o serviço/GAI, este chegou à conclusão que foram Faro (0,00%) e Guarda (7,00%). O quadro 7 evidencia o número de anos de existência do serviço/GAI.

Quadro 7: Número de anos de existência do serviço/GAI

	Inferior a 1Ano	Entre 1Ano e 5Anos	Entre 5Anos e 10Anos	Superior a 10Anos
Total de municípios	3	6	8	6
% Total de municípios	13,04%	26,09%	34,78%	26,09%

Fonte: Elaboração própria

Dos municípios que dispõem do serviço/GAI, a maior parte tem-no há mais de 5 anos, sendo que 69,57% reporta os relatórios que elabora diretamente ao presidente, seguindo-se o reporte ao departamento financeiro com 17,39%.

O estudo realizado por Costa (2008) concluiu que 27,30% dos municípios reporta os seus relatórios diretamente ao presidente, 9,10% reporta ao departamento financeiro e ainda a mesma percentagem reporta para o departamento de fiscalização geral.

A auditoria interna deve reportar-se ao mais alto nível hierárquico (IIA,2018), o que se encontra em

concordância com a prática atual dos municípios, verificando-se assim, uma melhoria em relação ao estudo de Costa (2008).

Outro factor positivo do presente estudo é o facto de não existir reporte ao departamento de fiscalização geral. Por outro lado, verifica-se ainda que um maior número de municípios reporta ao departamento financeiro, o que não é o mais adequado.

O quadro 8 mostra a distribuição dos municípios por regiões com serviço/GAI.

Quadro 8: Distribuição dos municípios por regiões

	Norte	Centro	Sul	RAA	RAM
Total de municípios	9	9	4	0	1
% Total de municípios	39,13%	39,13%	17,39%	0%	4,35%

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a publicação no DR n.º 140/2009, série II de 22 de julho de 2009, as entidades tinham de elaborar um plano que deveria conter os seguintes elementos:

- Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infracções conexas;
- Com base na referida identificação de riscos, indicação das medidas adoptadas que previnam a sua ocorrência (por ex., mecanismos de controlo interno; segregação de funções, entre outros);
- Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direcção do órgão dirigente máximo; e

- Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.
- O CPC a 1 de julho de 2015 emitiu uma nova recomendação, alterando a denominação do plano e reforçando as medidas de mitigação dos riscos identificados.

Atendendo aos requisitos anteriormente mencionados acerca do Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infracções Conexas, Félix (2014) mencionou que 71,40% dos municípios não responderam à questão, o que o levou a concluir que estes não faziam a monitorização do plano anteriormente referido.

Contudo, o presente estudo leva a concluir precisamente o contrário, uma vez que a totalidade dos municípios respondeu que efetua a monitorização do plano.

Considera-se que a mudança significativa na resposta dos municípios deve-se à insistência e reforço da recomendação efetuada por parte do CPC.

O quadro 9 evidencia o número de colaboradores que integram o serviço/GAI e destas quantas têm formação específica na área de auditoria, referindo-se ainda se existe preocupação por parte dos municípios em formar continuamente os seus colaboradores acerca das normas profissionais de auditoria interna.

Quadro 9: Colaboradores que integram o serviço/GAI	Número de municípios
Municípios com 1 colaborador	10
Municípios com 2 colaboradores	5
Municípios com 3 colaboradores	1
Municípios com 4 colaboradores	4
Municípios com 5 colaboradores	1
Municípios com 6 colaboradores	1
Municípios com 11 colaboradores	1
Média de colaboradores que trabalham no serviço/GAI	≈ 3 Colaboradores

Fonte: Elaboração própria

Através da informação anteriormente disponibilizada conclui-se que em média trabalham 3 pessoas no serviço/GAI.

No entanto, em média apenas 2 têm formação específica na área de auditoria, tendo as respostas para esta questão variado entre 0 e 7.

De notar que dos 23 municípios que têm serviço/GAI apenas 5 não têm colaboradores com formação específica na área, sendo eles: Cuba; Vila Pouca de Aguiar; Funchal; Setúbal e Terras de Bouro.

Por outro lado de referir que Lisboa, Vila Nova de Gaia e Silves apresentam valores superiores à média no que respeita à formação dos seus colaboradores.

Outra informação relevante é o facto de Lisboa, Vila Nova de Gaia e Matosinhos serem os municípios que contêm o maior número de colaboradores no serviço/GAI.

No que respeita à preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre as normas profissionais de auditoria interna, conclui-se que 73,91% dos municípios refletem esta preocupação.

Através do estudo realizado por Costa (2008), verifica-se que houve um aumento na preocupação de formar os seus colaboradores, uma vez que os resultados obtidos encontravam-se em 54,50%.

O quadro 10 permite identificar os tipos de auditorias realizadas pelo serviço/GAI.

Quadro 10: Tipos de auditoria realizados pelo serviço/GAI

	Número de respostas
Económico-Financeira	12
Recursos Humanos	11
Qualidade	13
Ambiental	4
Operacional	15
Legalidade	17
Processos	19
Outras. Quais?	Segurança da Informação; Segurança e Saúde no Trabalho; Energia; Segurança Alimentar; Investigação, Desenvolvimento e Inovação; Responsabilidade Social e Formação.

Fonte: Elaboração própria

Constata-se que os tipos de auditorias mais realizadas são: aos processos, à legalidade, à área operacional e à área da qualidade, sendo a área menos auditada a ambiental.

Os resultados obtidos não se encontram de acordo com os estudos anteriormente realizados, em que Costa (2008), apresentou como áreas mais auditadas a económico-financeira e a de legalidade e como área menos auditada a ambiental. Para Félix (2014), as áreas mais auditadas eram: contabilístico-financeira; controlo interno e recursos humanos.

Por último Sousa (2017), apresentou como áreas mais auditadas as seguintes: económico-financeira; legalidade; qualidade; gestão e ambiental.

Apesar da Lei das Finanças Locais de 2013 de 3 de setembro, implementar a obrigatoriedade de Certificação Legal de Contas (CLC), logo a

existência de um Revisor Oficial de Contas (auditor financeiro) constatou-se que o serviço/GAI continuou a dar ênfase à auditoria económico-financeira.

No entanto, verifica-se que das respostas obtidas a importância das referidas auditorias diminuiu. Com estes resultados, considera-se que os auditores internos que trabalham nos municípios começaram a ter uma maior consciência, de que se deviam voltar para outras áreas que não a financeira, uma vez que os municípios estarão obrigados à revisão legal de contas com consequente emissão da CLC.

O aumento da auditoria de processos pode ser justificado pelo maior número de municípios, com certificação do sistema de gestão da qualidade. O quadro 11 mostra os resultados obtidos acerca dos municípios que têm esta certificação.

Quadro 11: Resultados quanto à qualidade

	Sim	Não
O município tem certificação do sistema de gestão da qualidade?		
Total	10	13
% Total	43,48%	56,52%
O município já efetuou a transição para a nova norma NP EN ISO 9001:2015?		
Total	9	1
% Total	90,00%	10,00%

Fonte: Elaboração própria

Através do quadro 10, verifica-se que a auditoria à qualidade apresenta um valor expressivo, podendo este ser justificado pelo número de municípios com certificação do sistema de gestão da qualidade.

Dos 23 municípios que apresentam serviço/GAI, 10 têm esta certificação, em que 90% destes já

transitaram para a nova norma NP EN ISO 9001:2015.

O quadro 12 apresenta as práticas gerais levadas a cabo por parte dos municípios, no que respeita à preparação, planeamento e execução das normas e procedimentos de auditoria interna.

Quadro 12: Normas e práticas gerais

	Número de respostas	%
Preparação da Auditoria Interna		
Recolha e apreciação crítica de factos significativos	20	24,29%
Apreciação crítica do sistema contabilístico e de controlo interno	13	15,85%
Análise dos fatores internos que condicionam a atividade do município	15	18,29%
Análise do relatório do executivo referente à atividade do período	10	12,20%
Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados afetam a auditoria	11	13,41%
Análise do risco de auditoria, definindo limites de materialidade e níveis de segurança	13	15,85%
Planeamento da Auditoria Interna		
É estabelecida a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, tendo em conta o risco previamente determinado	19	42,22%
Existe uma seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidiram os procedimentos de auditoria	11	24,44%
São executadas auditoria não planeadas	9	20,00%
O plano anual de auditoria interna prevê as solicitações das auditorias não planeadas	6	13,33%
Execução da Auditoria Interna		
Existe uma adequada coordenação do diretor de auditoria e da respetiva equipa de auditoria	14	15,38%
São utilizadas as inspeções como técnicas, adequadamente documentadas, para obtenção de prova	10	10,99%
São utilizadas as observações como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova	16	17,58%
São utilizadas as indagações como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova	12	13,19%
São utilizadas as comparações como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova	11	12,09%
São utilizados os testes aos controlos como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova	8	8,79%
São utilizados os testes substantivos como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova	10	10,99%
São utilizados cálculos e outros procedimentos analíticos como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova	10	10,99%

Fonte: Elaboração própria

Os municípios efetuam a preparação da auditoria interna, através da recolha e apreciação crítica de factos significativos e análise dos fatores internos que condicionam a atividade do município, sendo estas as mais representativas da amostra, representando 24% e 18%, respetivamente.

No que respeita ao planeamento da auditoria interna, verifica-se que esta é maioritariamente desenvolvida através da determinação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, tendo em conta o risco previamente determinado e ainda existe uma seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidiram os procedimentos de auditoria. Em que estas apresentam 42% e 24%, respetivamente.

Por último, no que se refere à execução da auditoria são utilizadas com maior frequência as observações como técnicas, adequadamente documentadas para a obtenção de prova e uma adequada coordenação do diretor de auditoria e da respetiva equipa de auditoria, representando estas 17,5% e 15,4%, respetivamente. Verifica-se que 47,83% dos municípios recorre à utilização de peritos especializados.

Em média os colaboradores afetos ao serviço/GAI demoram 25 horas na elaboração do relatório de auditoria interna, sendo 1 hora o tempo mínimo elencado para esta tarefa e 100 horas o tempo máximo atribuído para a realização da mesma.

Dos municípios com serviço/GAI, a maioria destes referem que dirigem o relatório diretamente ao presidente, seguindo-se aos auditados e por último à

assembleia municipal. Já no que respeita à implementação das recomendações mencionadas no relatório de auditoria interna, 15 municípios referem que as recomendações são quase sempre implementadas, seguindo-se 7 que referem que às vezes as recomendações são implementadas e apenas 1 município refere que as recomendações são sempre implementadas.

Por fim no que respeita ao cumprimento das normas de auditoria interna, ainda existem 5 municípios que não elaboram o seu relatório de acordo com estas.

Conclusão

Após a realização do presente estudo, retira-se como principais conclusões, o facto de existir uma maior participação por parte dos municípios inquiridos. Pode-se verificar também um ligeiro crescimento no número de municípios que dispõe do serviço/GAI.

No que respeita aos municípios que não dispõem do serviço/GAI, a principal justificação para tal é a falta de meios humanos, encontrando-se esta em concordância com as razões obtidas em estudos anteriores.

Através do presente questionário, também foi possível concluir que um número significativo de municípios apresenta no seu organigrama o serviço/GAI, quando na realidade não dispõe deste serviço.

De realçar, que um número significativo de municípios que não dispõem do serviço/GAI, prevê num futuro próximo a implementação do mesmo.

Por outro lado, a maioria dos municípios que dispõem do serviço/GAI são de média e grande dimensão, contudo tem-se também municípios pequenos que contêm este serviço.

No que respeita às limitações inerentes ao desenvolvimento do presente estudo, a mais significativa é o facto de não se conseguir obter os dados de todos os municípios, o que impossibilita uma análise real e concreta sobre esta temática.

Por outro lado, considera-se que existe ainda alguma falta de sensibilidade da grande maioria dos municípios, para a importância da sua participação nestas investigações.

No entanto, julga-se que o facto de o questionário ser enviado por correio electrónico, leva a que muitas das vezes o mesmo seja encaminhado para o departamento incorreto, diminuindo assim, o número de municípios a responder ao pretendido.

Por último, considera-se que alguns municípios apresentam medidas de controlo muito complexas, para a recepção e resposta aos questionários recebidos.

Como sugestão para investigações futuras na presente área, considera-se que seria mais eficaz começar por contactar por telefone todos os municípios, a fim de os sensibilizar para a importância da sua participação.

Por outro lado, considera-se que este contacto permite que o questionário seja enviado para o endereço mais indicado.

Outra sugestão para trabalhos futuros é fazer a análise das variáveis através de estatística indutiva, de modo a que se possa analisar se existe alguma variável determinante.

Por último, considera-se pertinente analisar os motivos apresentados para a não existência do serviço/GAI que são a falta de meios humanos e a falta de meios humanos com formação e relacioná-los com a dimensão do município, pois considera-se que os motivos apresentados fazem mais sentido nos municípios de pequena dimensão.

Referências Bibliográficas

- Costa, Anabela (2008), A auditoria interna nos municípios portugueses, Tese de mestrado, Coimbra: Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Félix, Sofia (2014), Um estudo exploratório da auditoria interna nos municípios em Portugal, Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF), n.º 33.
- Ferrador, António (2014), Auditoria nas autarquias locais – porquê e para quê?, Auditoria Interna, n.º 54 pp. 15-26, . Lisboa: IPAI.
- IIA (2018), IPPF, www.theglobaliia.org
- Sousa, Cláudia (2017) – A auditoria interna em municípios portugueses, Tese de mestrado, Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Legislação**
- Constituição da República Portuguesa (Diário da República n.º 86/1976)
- Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro
- Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de julho
- Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de julho
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro
- Decreto-Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 de dezembro
- Diário da República n.º 140/2009, Série II de 2009-07-22
- Diário da República n.º 132/2015, Série II de 2015-07-09

O *Whistleblowing* em Portugal

Pode o auditor interno ser denunciante?⁽²⁾

Patrick de Pitta Simões

Auditor Interno do Instituto Politécnico de Lisboa.
Mestre em Auditoria pelo Instituto Politécnico de Lisboa,
Licenciado em Direito pela Universidade de Lisboa e Licenciado em
Geografia e Planeamento Regional pela Universidade Nova de Lisboa



² Note-se que foi empregue o Novo Acordo Ortográfico, determinado pela Resolução n.º 8 /2011 do Conselho de Ministros, publicada no *Diário da República* (DR), 1.ª série, de 25 de janeiro de 2011, à exceção das transcrições de legislação ou textos anteriores àquele, ou de autores que não tenham aderido ao mesmo.

RESUMO

Após sucessivos escândalos financeiros, nos Estados Unidos da América, enfatizou-se o sistema de denúncias internas, mais conhecido por *Whistleblowing*, um sistema delimitado entre o “procedimento meramente informativo” e o “mais ou menos complexo de investigação interna”.

Em Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários emitiu recomendações sobre a adoção deste e por sua vez, face ao elevado número de notificações de tratamento de comunicações internas de atos de gestão financeira irregular, a Comissão Nacional de Protecção de Dados deliberou princípios (Linhas de Ética) aplicáveis aos tratamentos de dados pessoais com aquela finalidade, de modo a salvaguardar a privacidade dos intervenientes.

Com este artigo pretende-se fazer um enquadramento teórico e legal sobre o *Whistleblowing* nacional, percebendo se o auditor pode ser um *Whistleblower*.

Palavras-chave: Denúncias internas, *Whistleblowing*, Linhas de Ética, Privacidade.

ABSTRACT

After successive financial scandals in the United States of America, the system of internal denunciations, better known as *Whistleblowing*, was emphasized, as a system delimited between the "merely informative procedure" and the "more or less complex internal investigation".

In Portugal, the National Securities Market Commission issued recommendations about adopting it and, regarding the high number of notifications concerning the internal communications of irregular financial

management acts, the National Data Protection Commission, as deliberated principles (Ethic Lines) applicable to the processing of personal data for that purpose, in order to safeguard the privacy of the interveners.

Concerning the intent of this article is to make a theoretical and legal framework on the national Whistleblowing, analyzing if the auditor can be a Whistleblower.

Keywords: Internal complaints, Whistleblowing, Ethical Lines; Privacy.

1. Introdução

A análise e reflexão que ora se faz pretende compreender o sentido e alcance do *Whistleblowing* questionando-se se este pode ser praticado por qualquer pessoa, mais concretamente, se o auditor em geral e em particular o interno pode ser um *Whistleblower*; e quem deverá gerir e manusear a informação num processo de *Whistleblowing*. São estas as dúvidas que se tenta responder neste artigo, onde se abordam as Linhas de Ética pelas quais se deve pautar a implementação do *Whistleblowing*.

Desde já se explica que, de acordo com a Deliberação n.º 765/2009, da Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPD), aprovada na sessão plenária de 21 de setembro de 2009, «[e]m termos simples, podemos definir o *whistleblowing* como um sistema que se traduz na criação nas empresas de condições para denúncia de comportamentos fraudulentos ou irregulares capazes de afectar seriamente a sua actividade.»⁽³⁾

³ Mencione-se que a Deliberação refere-se também a este sistema como mecanismo ou dispositivo.

2. Enquadramento

Desde o início do século XXI, consecutivos escândalos têm preocupado o mundo financeiro⁽⁴⁾. Pense-se nos casos como do Banco Português de Negócios (BPN)⁽⁵⁾, do Banco Privado Português (BPP)⁽⁶⁾ e do Banco Espírito Santo (BES)⁽⁷⁾. Recorrentes, têm provocado quebras de confiança nos mercados financeiros, atribuindo-se a sua ocorrência, na maior parte das vezes, à forma ou falta de controlo interno⁽⁸⁾.

⁴ Tais como os intitulados: *Adecco, Adelphia, Ahold, AOL, Arthur Andersen, Enron Corporation, Goldman Sachs, Lehman Brothers, Madoff, Nortel, Parmalat, Tyco, Vivendi, WorldCom, a Xerox E*, ou, até mesmo, a Operação Lava Jato e o Escândalo do *Mensalão*, ou as divulgações feitas através do *WikiLeaks*, dos *Papéis do Panamá* ou *LuxLeaks*.

⁵ A 1 de novembro de 2008, «[o] Governo português nacionaliza o [BPN], por receio dos efeitos sistemáticos na banca nacional». A 4 de janeiro de 2010, «[é] publicado o [DL] que aprova o processo de reprivatização do BPN, nacionalizado em finais de 2008.» *In website* do Observatório sobre Crises e Alternativas – OCA (s.d.), criado pelo Centro de Estudos Sociais, com a colaboração do Instituto para os Estudos Laborais da Organização Internacional do Trabalho, ambos da Universidade de Coimbra.

⁶ «O Banco de Portugal torn[ou] público que, por deliberação do Conselho de Administração de 15 de Abril de 2010, [...] foi revogada a autorização para o exercício da atividade do [BPP], SA, depois de verificada a inviabilidade dos esforços de recapitalização e recuperação desta instituição desenvolvidos no contexto das providências extraordinárias de saneamento adotadas pelo Banco de Portugal. [...]» *In website* do Banco de Portugal (s.d.).

⁷ A 3 de agosto de 2014, «[o] Banco de Portugal intervém no [BES], criando duas instituições: o [BES] e o Banco Novo. O governador Carlos Costa menciona práticas fraudulentas levadas a cabo pela administração de Ricardo Salgado.» *In website* do OCA (s.d.).

⁸ Existem várias definições deste, mas podemos entender que engloba todos os métodos e medidas adotados para providenciar fiabilidade e compreensibilidade à informação (contabilística e não financeira), salvaguardar os ativos, prevenir e detetar

Nunca como nos dias de hoje, se debateu tanto a Auditoria e os métodos que permitam uma maior e melhor eficiência dos sistemas financeiros. Cada vez mais se dá relevo à função e ao perfil do auditor interno⁽⁹⁾, na medida em que o mesmo

erros e fraudes, objetivar a eficiência das operações em conformidade com os normativos aplicáveis, gerar uma maior confiança e garantia de qualidade na organização. A ISA 315 § 4, alínea c), define como «[o] processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. [...]». *Mutatis mutandis*, entendemos que o n.º 2 do art. 2.º do DL n.º 166/98, de 25 de junho, que institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, define bem o seu sentido e alcance, a saber: «[o] controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades [...]».

⁹ As tarefas a desenvolver pela Auditoria Interna podem incluir a monitorização dos sistemas de controlo interno identificando falhas ou desvios potenciais (analisar a sua operacionalidade: adequação, integridade, custos e segurança), examinar a informação financeira e operacional (determinar a eficácia dos meios usados para a identificar, mensurar, classificar e relatar), rever as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência (incluindo as atividades não financeiras) e verificar o cumprimento de regras e de políticas estabelecidas. Um auditor interno é, por inerência, salvo quando se trata de prestação de serviços de auditoria interna por uma entidade externa, um operacional (um trabalhador no terreno) – *on the job*, o que lhe confere uma posição única no seio da organização, por ser conhecedor, tanto da envolvente geral, como da específica (inerente a cada departamento ou área). Por sua vez, no que concerne à função de auditoria interna esta deve estar inserida organicamente num lugar de topo da organização, ser independente de todos os outros departamentos, áreas ou setores, mas capaz de construir canais de comunicação entre elas e funcionar como apoio à

apoia a gestão das organizações, alertando para os riscos de negócio.

Nos EUA, um dos países pioneiros da Auditoria em geral, e da interna em particular, após o colapso de algumas empresas, a 30 de julho de 2002, como forma de promover a credibilidade, a responsabilidade, a transparência, a segurança, a prevenção e a deteção de irregularidades e, ou fraudes⁽¹⁰⁾, através da *SOX*⁽¹¹⁾, instituiu-se às sociedades registadas num dos seus mercados bolsistas (incluindo as sociedades estrangeiras ou

gestão, reportando (conformidades e não conformidades), preferencialmente, a uma superestrutura consultiva (por exemplo, um órgão consultivo de supervisão constituído por todos os dirigentes, designado por Conselho Geral de Supervisão ou Comissão ou Comité de Auditoria) ou ao cargo mais elevado da organização.

¹⁰ A *ISA 240* (Clarificada), que versa sobre a responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, define na alínea a), do seu § 11, a fraude como «[u]m acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegal». Recorde-se que o Código Civil, aprovado pelo DL n.º 47344, de 25 de novembro de 1966, em vigor, com as devidas alterações, prevê no seu art. 21.º um normativo respeitante a fraude à lei, no qual dispõe que fraude são «[...] as situações de facto ou de direito criadas com o intuito [...] de evitar a aplicabilidade da lei que, noutras circunstâncias, seria competente».

¹¹ Ao abrigo das secções 301 (responsabilidade corporativa da Comissão de Auditoria nas empresas cotadas); 806 (proteção civil contra retaliações em casos de fraude); e 1107 (retaliação contra denunciante). Segundo Carrigy (2005:38), «[a] denúncia, por parte de um colaborador de uma instituição, de supostas ilegalidades ocorridas nessa mesma instituição, foi pela primeira vez especificamente regulamentada nos EUA numa lei de 1863, o *False Claims Act*, estabelecido para combater a fraude de fornecedores do governo federal durante a guerra civil.»

filiais europeias), um sistema de denúncias de corrupção⁽¹²⁾ ou de má administração: o *Whistleblowing*⁽¹³⁾.

Cerca de três anos depois⁽¹⁴⁾, a Comissão Europeia aprovou a Recomendação 2005/162/CE, de 15 de fevereiro de 2005, relativa ao papel dos Administradores Não Executivos ou Membros do Conselho de Supervisão de Sociedades Cotadas e aos Comités do Conselho de Administração ou de Supervisão.

Nesta, são incentivadas as empresas cotadas⁽¹⁵⁾ a criarem comités de auditoria aos quais incumbe, «[...] controlar o procedimento através do qual a sociedade cumpre as disposições em vigor no que diz respeito à possibilidade de os empregados notificarem irregularidades importantes,

¹² De acordo com o Departamento Central de Investigação Penal, do Ministério Público nacional (s.d.), «[d]e um modo geral, a corrupção pode-se definir como o desvio de um poder para fins diferentes daqueles para que foi concedido. [...]»

¹³ Escrito de forma junta cf. Perry (1993), Jubb (1999) e Viten (2003), e não de forma separada como outros autores escrevem tais como Carrigy (2005), Smith (2010) ou Lavena (2014); não obstante, poderem ser palavras autónomas (na tradução livre do autor: apito e sopro). Barbosa (2012:6) refere que a tradução à letra de *Whistleblowing* será soprar o apito. Fazendo-se alusão à prática antiga de polícias sopram um apito para indicar uma ação ilegal ou ilícita, talvez seja essa a origem desta palavra. Carrigy (2005:39) refere que a tradução, será «“pôr a boca no trombone”» ou «“soar o alarme”». Entendemos ser mais adequada esta última.

¹⁴ Não iremos analisar documentos europeus antecedentes, tais como a Comunicação da Comissão – concluir o mandato da reforma: relatório intercalar e medidas a aplicar em 2004 – que no seu ponto 4.4. previa a denúncia de irregularidades, e referenciava como sua precedente a Decisão da Comissão de 2 de junho de 1999; sob pena de nos alongarmos em demasia neste enquadramento histórico legal.

¹⁵ Cf. o seu considerando 3.º, «[...] [d]efinidas, como sociedades cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado pela Comunidade. [...]».

alegadamente cometidas na sociedade, [...] e assegurar-se de que existe um dispositivo que prevê uma investigação independente [...], acompanhada de medidas apropriadas.»⁽¹⁶⁾ [sic].

«No texto recomendatório [(**Recomendação 10-A: comunicação de irregularidades**)] de Novembro de 2005[,] a CMVM introduziu uma nova recomendação segundo a qual “a sociedade deve adoptar uma política de comunicação de irregularidades alegadamente ocorridas no seio da sociedade” e que faça menção aos seguintes elementos: “indicação dos meios através dos quais as comunicações de práticas irregulares podem ser feitas internamente, incluindo as pessoas com legitimidade para receber comunicações[;] indicação do tratamento a ser dado às comunicações, incluindo tratamento confidencial, caso assim seja pretendido pelo declarante”. Com esta iniciativa pretendeu-se estimular a utilização adequada ou a criação de meios para comunicar práticas irregulares no seio das sociedades, ressalvando no entanto que a política a seguir dever[ia] ser aplicada coerentemente a cada sociedade de modo a evitar quaisquer comportamentos abusivos ou persecutórios.» (**Recomendação 10-A, de novembro de 2005, da CMVM**).

Por sua vez, o grupo de proteção das pessoas no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais, criado pelo art. 29.º da Diretiva 95/46/CE, mais conhecido por Grupo de Proteção de Dados do Artigo 29.º⁽¹⁷⁾, pronunciou-se, através do Parecer n.º 1/2006, adotado em 1 fevereiro de 2006, sobre

¹⁶ Cf. n.º 8 do ponto 4.3 do Anexo I da Recomendação.

¹⁷ Composto pelas autoridades de proteção de dados dos Estados-Membros.

a aplicação das normas europeias em matéria de proteção de dados aos sistemas internos de denúncia de infrações nos domínios da contabilidade, dos controlos contabilísticos internos, da auditoria, da luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro.

De acordo com as suas atribuições⁽¹⁸⁾ e tendo em conta as diferenças culturais, os motivos históricos ou sociais⁽¹⁹⁾, e a especificidade do sistema jurídico de cada país da UE, o parecer limitou-se a uma abordagem formal das regras em matérias de proteção de dados, excluindo-se o direito laboral e penal⁽²⁰⁾. Contudo, tentou-se compatibilizar a SOX,

¹⁸ Previstas no art. 30.º da Diretiva 95/46/CE.

¹⁹ *Transparency International* (2009) *apud* Barbosa (2012:34), fez um estudo «sobre a proteção dos *whistleblowers* em 10 países da Europa, no que respeita à conotação que é atribuída aos denunciante nestes países [...]». Em alguns, «[...] são vistos como informadores, no sentido negativo da palavra, como traidores ou espiões [...] [.] [E]m muitos desses países essa percepção negativa de *whistleblowing* é resultado dos vários anos do regime autoritário e da existência de redes de policiais secretas. [...] Noutros casos [...], parece haver uma desconfiança geral das autoridades públicas e uma forte ênfase em não falar contra o vizinho ou colega. [...]» De acordo com o *Inter-Active Terminology for Europe* (IATE) - banco de dados, usado pelas instituições e agências da UE, desde 2004, para disseminação, partilha e padronização da terminologia específica da UE – (s.d.), o *whistleblower* pode ser denominado de “alertador”. Um termo sem as conotações negativas que se podem associar a «denunciante» ou a «informador»; fortemente ligadas em Portugal às situações históricas de repressão política. Sob pena de desvio do tema deste artigo, não se abordará o que autores, como Simões e Larguesa (2010), referem como as causas ou motivações para não haver denúncias de irregularidades quando se tem conhecimento da sua existência.

²⁰ Entende-se que não compete neste artigo indagar até que ponto o *Whistleblowing*, ao minimizar e, ou, evitar irregularidades (salvaguardando assim a marca e imagem da empresa, o seu valor intrínseco – o

aplicável às empresas europeias (com sanções no caso do seu incumprimento), com as normas europeias quanto à proteção de dados e às possíveis tentativas de se escamotear a Diretiva 95/46/CE, a coberto de legislação estrangeira.

Em Portugal, a CMVM, em setembro de 2007, emitiu, através do ponto II. 1.4, do seu Código do Governo das Sociedades, recomendações sobre a adoção de uma política de comunicação de irregularidades alegadamente ocorridas no seio das sociedades, concretamente: «[...] i) [a] indicação dos meios através dos quais as comunicações de práticas irregulares podem ser feitas internamente, incluindo as pessoas com legitimidade para receber comunicações; ii) indicação do tratamento a ser dado às comunicações, incluindo tratamento confidencial, caso assim seja pretendido pelo declarante. [...]»

Goodwill), não constitui uma desresponsabilidade e, ou despenalização, em sentido lato, do ordenamento jurídico disciplinar (previsto no Código do Trabalho), contraordenacional (previsto em diversas disposições legais avulsas de Autoridades Reguladoras, e, ou, serviços de Inspeção), civil (previstos no Código Civil), comercial (previstos no Código das Sociedades Comerciais - CSC) fiscal (previstos nos diversos Códigos Tributários), financeiro (previstos mormente na legislação referente às instituições de crédito) e penal (previstos no Código Penal e no Código de Processo Penal – CPP –, nomeadamente o regime de denúncia obrigatória previsto no art. 242.º do CPP), sobretudo, se não houver o devido reporte aos órgãos de polícia criminal (OPC – cf. definidos na alínea c) do art. 1.º do CPP). Não se irá pois, numa análise puramente jurídica, tecer considerações sobre “os limites do *Whistleblowing*”, e se há ou não uma perversão dos deveres jurídicos (ainda que os atos processuais não sejam tão céleres quanto desejáveis ou “altruístas”), pelas vicissitudes económicas.

3. Linhas de Ética (*Whistleblowing*)

A CNPD⁽²¹⁾, face ao grande número de notificações de tratamentos de dados pessoais⁽²²⁾ que recebeu com o objetivo de gerir as comunicações internas de práticas irregulares⁽²³⁾, aprovou, em sessão plenária a 21 de setembro de 2009, a Deliberação n.º 765/2009 (de ora em diante, Deliberação da CNPD)⁽²⁴⁾. Esta visa⁽²⁵⁾ «[d]isponibilizar aos

²¹ De acordo com os arts. 21.º e 22.º da Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, alterada pela Retificação n.º 22/98, de 28 de novembro e pela Lei n.º 103/2015, de 24 de agosto, de ora avante Lei da Proteção de Dados Pessoais (LPDP), a CNPD é a Autoridade Nacional de Controlo de Dados Pessoais.

²² Nos termos do art. 3.º, alínea a) da LPDP, entende-se por dados pessoais: «qualquer informação, de qualquer natureza e independentemente do respectivo suporte, incluindo som e imagem, relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável a pessoa que possa ser identificada directa ou indirectamente, designadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social». Definições («dados pessoais» e «titular dos dados») ligeiramente reformuladas pela alínea 1) do art. 4.º do Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril

²³ Sousa e Matos (2010:55), elucida que «[a] irregularidade é a consequência reservada pela ordem jurídica para os actos que padeçam de ilegalidades pouco graves e, como tal, tidas como insusceptíveis de afectar de forma essencial a produção de efeitos estáveis pelos actos viciados em causa. Subjacentes aos casos de irregularidade podem estar apenas vícios competenciais e formais e nunca vícios materiais ou funcionais.»

²⁴ A Deliberação da CNPD, de carácter geral, teve em conta, entre outros diplomas legais, o disposto no art. 4.º da Lei n.º 19/2008, de 21 de abril, posteriormente, alterada pela Lei n.º 30/2015, de 22 de abril, que aprovou as medidas de combate à corrupção e prevê garantias para os denunciadores, a saber: «1 – [o]s trabalhadores da Administração Pública e de empresas do sector empresarial do Estado, assim como os trabalhadores do sector privado, que denunciem o

cometimento de infrações de que tiverem conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas não podem, sob qualquer forma, incluindo a transferência não voluntária ou o despedimento, ser prejudicados. 2 – [p]resume-se abusiva, até prova em contrário, a aplicação de sanção disciplinar aos trabalhadores referidos no número anterior, quando tenha lugar até um ano após a respectiva denúncia. 3 – [o]s trabalhadores referidos nos números anteriores têm direito a: a) [a]nonimato, excepto para os investigadores, até à dedução de acusação; b) [t]ransferência a seu pedido, sem faculdade de recusa, após dedução de acusação; c) [b]eneficiar, com as devidas adaptações, das medidas previstas na Lei n.º 93/99, de 14 de julho, que regula a aplicação de medidas para a proteção de testemunhas em processo penal, alterada pela Lei n.º 29/2008, de 4 de julho, e pela Lei n.º 42/2010, de 3 de setembro.»

²⁵ Note-se que a finalidade é a gestão das comunicações internas de práticas irregulares, destinadas a prevenir e, ou a reprimir irregularidades no seio das sociedades, nos domínios da contabilidade, auditoria, luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro. Ao contrário do regime do Reino Unido (previsto pela *Public Interest Disclosure Act.*) ou dos EUA (previsto pela *SOX*) que são mais amplos e abarcam ilícitos criminais, mormente a fraude. A CNPD estabelece limites específicos de âmbito objetivo (considerando que as relações no local de trabalho se devem pautar por princípios da boa-fé, lealdade e confiança, restringe o sistema de denúncia aos domínios já referidos), subjetivo (apenas as pessoas que pratiquem atos de gestão relacionados com os tais domínios poderão ser alvo de denúncia, uma vez que este mecanismo não deverá servir de suporte a um regime de denúncia geral), procedimental (a utilização do sistema deve ser complementar à atividade regular da entidade, limitando a casos onde não seja objetivamente justificável o uso dos demais mecanismos de comunicação interna ou decorrentes da ordem jurídica nacional, revestindo a natureza de dispositivo subsidiário) e autonomia da vontade (questão controversa ao nível da eticidade do dispositivo, isto é, o carácter impositivo ou facultativo da denúncia; todavia a CNPD toma a posição de entender que só nos casos em que a lei penal e processual penal o determine se justifica um regime de obrigatoriedade). Refira-se que estes regimes em geral são menos positivistas (legalistas), dos que os regimes continentais europeus, pelo que não será de estranhar que alguns

responsáveis dos tratamentos os princípios de protecção de dados aplicáveis [naquelas] situações e estabelecer as regras orientadoras para o correcto cumprimento da Lei de Protecção de Dados; [e d]ar a conhecer aos titulares desses dados os direitos que lhes assistem e os limites estabelecidos para estes tratamentos de dados^[(26)].» Para o efeito, a CNPD, denomina este tipo de princípios orientadores⁽²⁷⁾, de Linhas de Ética⁽²⁸⁾.

âmbitos, designadamente o penal, estejam englobados. Aliás, como realça Schmidt (s.d.), *apud* Carrigy (2005:47), «o contexto juslaboral dos EUA e do [Reino Unido] é muito diverso daquele da tradição jurídica continental, onde os mecanismos legais de defesa do trabalhador estão mais aperfeiçoados, nomeadamente na exigência do procedimento de despedimento e aplicação de sanções.»

²⁶ Dados esses que, cf. a Deliberação da CNPD «[...] devem ser adequados, pertinentes e não excessivos relativamente à finalidade da recolha [...]».

²⁷ Cf. denomina no seu relatório de atividades de 2009. CNPD (2009:11).

²⁸ Barbosa (2012:1), não obstante identificar no seu trabalho a Deliberação da CNPD (repita-se, de carácter geral), de 2009, afirmou que «[e]m Portugal, [...] apenas exist[ia] uma recomendação da [...] CMVM [relativa] às empresas cotadas, sobre a adoção de uma política de denúncias [...]» e que «[a] denúncia de ilegalidades no seio da empresa por trabalhadores ou outras pessoas ligadas à atividade, não est[ava] especificamente regulada na legislação portuguesa». A autora cita, concordando, Carrigy que, em 2005, poderia dizer isso ainda que fizesse uma interpretação positivista (restritiva ou literalista) do ordenamento jurídico nacional num todo, nomeadamente penal, contraordenacional e laboral (disciplinar), embora esta autora refira estes (dizendo (2005:45), contudo, que «[o] problema é, no entanto, que dificilmente poderá o trabalhador ter sucesso na impugnação de despedimento causado por denúncia, quando tenha sido outro, legítimo, o motivo invocado para o despedimento [...]»); bem como ainda que a CNPD tenha deliberado casuisticamente sobre a protecção de dados para o cumprimento dos requisitos da *SOX* (a

Mais do que diretrizes de conduta ou parâmetros corretos, genericamente aceites⁽²⁹⁾, pelos quais os indivíduos devem pautar o seu modo de atuação (comportamento)⁽³⁰⁾, a Deliberação da CNPD tem força obrigatória nos termos do n.º 3, do art. 23º

título de exemplo, o processo n.º 2595/2003). Todavia, Barbosa (2012) sabendo que a CNPD já tinha deliberado sobre o assunto (em 2009), não deveria afirmar tal.

²⁹ Há quem chame às Linhas de Ética, “Política Anti-Fraude”, por exemplo a Açoreana Seguros ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://www.ageas.pt/documents/11601/1239505/Politica_antifraude_20_04_17.pdf/03d65a9c-513e-405c-8720-84cc43d1014d), Ageas Seguros ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://www.acoreanaseguros.pt/institucional/politica_anti-fraude.), Groupama Seguros ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: <http://www.groupama.pt/fundo-pens-es/pol-tica-anti-fraude/pol-tica-anti-fraude-@/article.jspz?id=37755.>), ou a Tranquilidade ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: <https://www.tranquilidade.pt/pt/cstinter242>); ou denomine “Linhas de alerta”, como o Grupo Auchan ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://www.unglobalcompact.org/system/attachment_s/cop_2016/345551/original/RelatorioSustentabilidade_JUMBO_2015web.pdf?1481305456). Ou ainda, Comunicação de Irregularidades como o Banco Comercial Português, S.A. ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://ind.millenniumbcp.pt/pt/Institucional/governacao/Documents/Reg_Comunicacao_Irreg_25022015.pdf.)

e o Centro Hospitalar Barreiro Montijo, Entidade Pública Empresarial (E.P.E) ([em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: http://www.chbm.min-saude.pt/attachments/article/328/regulamento_irregularidades.pdf.)

³⁰ Orientações para um julgamento ético-moral introspetivo (sobretudo em torno da lealdade), mas também cívico, do dever de comunicar o inconforme ou incorreto, sendo muitas vezes uma linha de fronteira muito tênue entre a bravura de denunciar e o receio de represálias ou de ser considerado traidor. Segundo Berry (2004:1), *apud* Barbosa (2012:23), «*Whistleblowing is the voice of conscience.*»

da LPDP⁽³¹⁾, pelo que os seus ditames são para se cumprir⁽³²⁾.

4. Quem pode ser *whistleblower*?

Feito este enquadramento⁽³³⁾, encontremos respostas às perguntas colocadas: quem pode ser *whistleblower* (qualquer pessoa, incluindo um auditor interno)? E quem deverá manusear e gerir a informação num processo de *Whistleblowing*?

A Deliberação da CNPD estabelece, como já referimos, direitos para o denunciante⁽³⁴⁾ e limites

³¹ Apesar dos dados com a finalidade de gerir as comunicações internas de práticas irregulares de âmbito financeiro não serem classificados como sensíveis (cf. previstos no art. 7.º da LPDP), são especialmente protegidos (cf. n.º 2 do art. 8.º da LPDP).

³² Antes do RGPD, de acordo com a alínea a), do n.º 1, do art. 28.º da LPDP, o tratamento deste tipo de dados era legalmente sujeito a uma proteção especial que obrigava à existência de controlo prévio da CNPD, pelo que não se podia iniciar aquele antes desta o autorizar. A CNPD tinha de apreciar «se o tratamento est[ava] em conformidade com os princípios de protecção de dados, designadamente quanto à qualidade dos dados e quanto ao âmbito e admissibilidade do tratamento. [...]» (cf. Deliberação). Com o RGPD deixou de haver autorização prévia porque as entidades são agora responsáveis pela aplicação do RGPD.

³³ No qual não falámos, sob pena de nos alongarmos, sobre a *Dodd-Frank Act.*, assinada em 21 de julho de 2010, que, sucintamente, surgiu na sequência do caso *Madoff* e da crise financeira de 2008, incentivando o *Whistleblowing* nos EUA, através de recompensa monetária aos *whistleblowers*.

³⁴ Nomeadamente «[...]os utilizadores do dispositivo serão informados sobre a identidade da entidade responsável, finalidade prosseguida, domínios abrangidos pela denúncia, carácter facultativo do dispositivo, inexistência de consequência pela não utilização do dispositivo, destinatários da denúncia, eventual transferência de dados para Estado exterior à UE e sobre a existência de um direito de acesso e de

de âmbito subjetivo e específicos quanto à entidade responsável pela apreciação das denúncias⁽³⁵⁾.

Concretamente, quanto a este último, determina que não se afigura adequado «o estabelecimento de uma linha de denúncia interna, cuja gestão e apreciação compete aos eventuais denunciados.» Todavia, lacuna ou não, não define quem poderá ser denunciante.

rectificação por parte das pessoas identificadas no quadro do dispositivo. Serão ainda advertidos de que a utilização abusiva e de má-fé do dispositivo pode expor o seu autor a sanções disciplinares e a procedimento judicial. Com estes limites, ao denunciante serão dadas garantias de confidencialidade no tratamento dos dados que lhe respeitem.»

³⁵ Entendida por pessoa singular ou colectiva, autoridade pública, serviço ou qualquer organismo (individual ou em conjunto), cf. alínea d) do art. 3.º da LPDP. Definição idêntica ao art. 4.º, alínea 7), do RGPD. A Deliberação estatui que a entidade responsável deve ser individualmente indicada, só se admitindo a co-responsabilidade entre instituições em casos de absoluta impossibilidade de determinar individualmente a responsabilidade pelo tratamento. Ao responsável pelo tratamento cumpre assegurar os meios e indicar as pessoas ou órgãos que estejam especialmente encarregadas da recolha, do tratamento e destino das denúncias, as quais deverão ser em número limitado, com formação técnica adequada e adstritas ao dever de confidencialidade assumido contratualmente. Não obstante eventuais regimes de subcontratação, o responsável pelo tratamento está adstrito à verificação do cumprimento das medidas de segurança, sobre quem impende a obrigação legal e a salvaguarda das medidas adequadas. Se houver recurso a prestação de serviços para recolher ou tratar os dados, as pessoas especialmente encarregadas dessa missão no seio do organismo prestador de serviços só acedem aos dados dentro dos limites das suas competências. Matéria regulada no capítulo IV, mormente secção 1, do RGPD. Tenha-se ainda em linha de conta, nos termos da secção 4 do capítulo IV do RGPD, a figura jurídica do encarregado da protecção de dados.

Ora, se ao estabelecer limites de âmbito subjetivo delibera que «[a]penas as pessoas que pratiquem actos de gestão relacionados com os domínios da contabilidade, dos controlos contabilísticos internos, da auditoria, da luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro poderão ser alvo de denúncia», teríamos de excluir a possibilidade de os auditores serem responsáveis pela apreciação das denúncias.

Contudo, não poderá ser esse o sentido (estrito) da Deliberação da CNPD, uma vez que também estabelece que «[...] na linha do previsto no Código do Governo das Sociedades CMVM, a gestão e a apreciação preliminar das denúncias apresentadas deve ser adstrita a entidades de auditoria, independentes, às quais cumpre, entre outras funções, controlar o procedimento através do qual a sociedade cumpre as disposições em vigor no que diz respeito à possibilidade de os empregados notificarem irregularidades.»

Acrescenta ainda que, «[c]umpre, neste particular, efectuar uma distinção de regimes: a) [o]u esta entidade se encontra prevista na estrutura societária, sem prejuízo do exercício das funções descritas com independência e com salvaguarda da confidencialidade, não se verificando recurso à figura da subcontratação, aplicando-se-lhe o regime do responsável pelo tratamento; b) [o]u se verifica o recurso a entidade externa à estrutura societária, caso em que se aplica o regime de subcontratação já descrito na presente Deliberação, nos termos e para os efeitos descritos no artigo 14.º da [LPDP].»

Assim, pela Deliberação da CNPD apenas ficamos a saber que o auditor (interno) pode ser alvo de

denúncia ou ser responsável, independente, pelo tratamento das denúncias. Portanto, continuamos sem conseguir dar resposta à questão: pode o auditor (interno) ser denunciante?

O Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril, relativo à proteção das pessoas singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação dos mesmos, mais conhecido por Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD)⁽³⁶⁾, não se refere especificamente ao *Whistleblowing*⁽³⁷⁾, pelo que se prevê que a(s)

autoridade(s) de controlo⁽³⁸⁾ que venha(m) a ser criada(s) ou designada(s), se já existir(em), terá(ão) de se pronunciar sobre este sistema de denúncias internas (havendo aqui a oportunidade de limitar ou não a atuação dos auditores internos) que, inevitavelmente, deverá ser conjugado com os ditames da proteção das

³⁶ Que revogou a Diretiva 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro. O RGPD, com 173 considerandos, obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável aos Estados-Membros, entrou em vigor no dia 25 de maio de 2016 e previu um período transitório de dois anos para a sua total aplicação (a partir de 25 de maio de 2018). Por ventura, da sua análise geral, o RGPD, mais do que uma mudança legal (entre outras certamente, Lopes (2016:42) defende que a aplicabilidade do RGPD gera a necessidade de alterar a redação do art. 35.º da CRP) ou procedimental (com, por exemplo, evidentes alterações a nível informático), tendo como pano de fundo a análise de risco, mudará comportamentos sociais.

³⁷ Ainda que o Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 (relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro), no seu art. 7.º preveja a forma de atuação (divulgar informações) de um Revisor Oficial de Contas (ROC) em caso de deteção de irregularidades (incluindo fraude) sem que isso constitua uma violação a qualquer restrição contratual ou jurídica; e a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril (que altera, insere e suprime disposições legais da Diretiva 2006/43/CE), mencione, também, no seu considerando 17, sem grande explicação sobre quem poderão ser os indivíduos em causa ou mesmo a correlação com os considerandos anteriores, que: «[o]s

denunciante(s) podem fornecer às autoridades competentes novas informações que as ajudem a detetar e a impor sanções por irregularidades, incluindo a fraude. [Fazemos um parênteses para explicarmos que estamos a falar do “*Whistleblowing*”.] Contudo, os denunciante(s) podem ser dissuadidos de prestar essa assistência por receio de retaliação ou por não terem incentivos para tal. Os Estados-Membros deverão por conseguinte assegurar a existência de mecanismos adequados para incentivar os denunciante(s) a alertarem as autoridades para possíveis infrações à [...] [D]iretiva ou ao Regulamento (UE) n.º 537/2014 e para os proteger de retaliações. Os Estados-Membros deverão também poder oferecer incentivos aos informadores internos, mas estes só deverão poder beneficiar desses incentivos se divulgarem novas informações que não sejam já obrigados por lei a comunicar e se essas informações resultarem numa sanção por infração à [...] [D]iretiva ou ao Regulamento (UE) n.º 537/2014 [(temos dúvidas de como se pode concretizar este incentivo, sem que decorra previamente de um dever legal a denúncia.)]. Todavia, os Estados-Membros deverão também garantir que os mecanismos de denúncia aplicados incluam disposições que assegurem a proteção adequada das pessoas denunciadas, sobretudo no que respeita ao direito à proteção dos seus dados pessoais, e a procedimentos que garantam os seus direitos de defesa e de audição antes da adoção de qualquer decisão que lhes diga respeito, bem como ao direito de recurso judicial de tal decisão. Os mecanismos instituídos deverão também assegurar a proteção adequada dos denunciante(s), não só no que toca à proteção dos dados pessoais, mas também à garantia de que não sejam vítimas de retaliações indevidas.»

³⁸ Cf. entendido pela alínea 21) do art. 4.º do RGPD «uma autoridade pública independente criada por um Estado-Membro nos termos do artigo 51.º [do mesmo diploma legal]».

peças singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação destes, ainda que seja meramente para aderir às Deliberações da (atual) CNPD⁽³⁹⁾ e, por ventura, aos pareceres da (atual) Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA)⁽⁴⁰⁾, ou ainda de uma outra entidade com responsabilidades nestas matérias, tais como, eventualmente, os Serviços de Informações de Segurança (SIS) ou a Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERCS)⁽⁴¹⁾.

³⁹ No seu plano de atividade para o ano de 2017, a CNPD (2017:2) refere que «[n]a verdade o novo regime jurídico altera radicalmente a matriz da atividade de supervisão dos tratamentos de dados, com a transformação da função de controlo prévio numa tarefa excecional, que será substituída pela função de orientação, passando o essencial da intervenção da CNPD a centrar-se na fiscalização e aplicação de sanções. Com evidentes consequências em três planos: organizacional, o procedimental e substantivo ou material.» Nestes termos, presumimos que a CNPD está convicta na sua continuidade pós RGPD, ainda que com radicais alterações. Cremos que o seu *know-how*, insubstituível por si só, justifica a sua manutenção, ainda que com nova “roupagem”.

⁴⁰ Poderá ser esta uma boa oportunidade do legislador nacional pôr fim a alguns diferendos entre a CNPD e a CADA, tais como os manifestados na Deliberação n.º 241/2014, da CNPD, de 28 de janeiro, não obstante o legislador comunitário admitir a coexistência de mais do que uma autoridade pública independente, responsável pela fiscalização da aplicação da proteção das pessoas singulares, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (cf. capítulo VI do RGPD).

⁴¹ *WeMove.EU*, um movimento de cidadãos, que têm como missão zelar por uma União Europeia comprometida com a justiça social e económica, a sustentabilidade ambiental e a democracia liderada pelos cidadãos, refere que apenas cinco Estados-Membros da UE deram proteção específica aos *whistleblowers*. Por isso, fazendo alusão ao caso *LuxLeaks*, peticionam a existência de uma lei a nível da UE que proteja os denunciadores.

Não obstante o sentido convergente e harmonizador do RGPD⁽⁴²⁾, recordando Carrigy (2005:39), «[c]ada legislador [...] determin[ou] o âmbito subjectivo de aplicação das normas de protecção, pelo que o conceito de denunciante protegido varia, da mesma forma que variam os procedimentos de aplicação das normas de protecção e o próprio domínio das normas, que poderão ser de natureza civil, criminal ou administrativa. Importa, apesar das diferenças de regimes, assentar numa noção que sirva de base [...]»

Segundo o dicionário legal *The Free Dictionary by Farlex* (s.d.), podemos saber que o *Whistleblowing* significa a divulgação por uma pessoa, normalmente um trabalhador do Estado ou de uma empresa privada, para o público ou autoridades, de uma situação de má administração, corrupção, ilegalidade ou erro⁽⁴³⁾.

Para Kranacher (2006:1), um *Whistleblower* é genericamente definido como um empregado que divulga informações potencialmente danosas sobre um trabalhador, a uma autoridade que pode ser a chefia, a comunicação social ou um funcionário do governo⁽⁴⁴⁾. Enquanto que para

⁴² Ainda que respeitando a particularidade de cada Estado-Membro, cf. considerando 10 do RGPD.

⁴³ Tradução livre do autor. No original: «[t]he disclosure by a person, usually an employee in a government agency or private enterprise, to the public or to those in authority, of mismanagement, corruption, illegality, or some other wrongdoing.»

⁴⁴ Tradução livre do autor. No original: «A whistleblower is generally defined as an employee who discloses potentially damaging information about their employer to an authority figure, such as their boss, the media, or a government official.»

Near e Miceli (s.d.), *apud* Carrigy (2005:39) «*whistle blowing* pode ser definido como ‘a revelação por membros de uma organização (actuais ou no passado) de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas ocorridas dentro da esfera de controlo do empregador, a pessoas ou organizações que poderão intervir’»⁽⁴⁵⁾.

Carrigy (2005:39), refere que «[...] são várias as classificações usadas, atendendo, nomeadamente, à qualidade da pessoa que faz a denúncia, falando-se em denúncias por colaboradores ou por pessoas que o foram ou que estão ligadas à empresa por outro tipo de vínculo (prestação de serviços), aos meios de denúncia disponíveis e às formas de protecção disponíveis».

De acordo com alguns autores, existem dois tipos de denúncias: as internas, aquelas em que o trabalhador denuncia, dentro da sua organização, uma conduta ou comportamento ilegal de um colega de trabalho ou superior hierárquico; e as externas, aquelas em que o trabalhador denuncia para entidades externas à sua organização, tais como instituições reguladoras ou os meios de comunicação.

Assim, para Latimer e Brown (2008:777), «[...] apenas quando a denúncia interna falhar é que se deve recorrer a agências, entidades ou órgãos externos para efetuar denúncias.»⁽⁴⁶⁾

⁴⁵ Moeller (2009:549) diz que «[t]he whole concept behind these programs is that any employee or other stakeholder who observes some work environment matter that is wrong and independently “blow the whistle”, or report the matter to senior management, without any fear of reprimand».

⁴⁶ Tradução livre do autor. No original: «[o]nly if internal disclosure fails should there be disclosure to external agencies, entities or regulators.»

Berry (2004:1) *apud* Barbosa (2012:14) «refere que apesar de o mecanismo de *whistleblowing* envolver denúncias tanto dentro como fora da organização, existe uma grande vantagem quando os colaboradores escolhem denunciar internamente», pois evitam o constrangimento (escrutínio) público e litígios (incluindo multas) dispendiosos. Banisar (2006) *apud* Barbosa (2012:15), menciona «que a primeira e a mais apropriada via de efetuar denúncias deve ser a própria organização, tendo em conta que uma [...] bem estruturada querera saber sobre as condutas erradas, para tomar as medidas necessárias para as corrigir. [...]

Banisar (2006) refere também que muitas vezes os *whistleblowers* optam pela via externa, quando se trata de graves problemas, sendo quase certo que se a denúncia for feita internamente existem probabilidades de ocorrer retaliação ou de destruição de provas.»

De acordo com Carrigy (2005:39) estes modos de denúncia (interna e externa) causam impactos diferentes.

Na denúncia interna «[...] a empresa poderá actuar e tentar resolver a situação internamente, mantendo algum controlo sobre a informação relativa ao caso; na denúncia exterior e principalmente nas situações em que a entidade exterior não está obrigada a sigilo, a empresa, embora mantendo a possibilidade de actuar no sentido de resolver a situação detectada perdeu a possibilidade de gerir a informação relativa ao caso, sendo certo que a confiança do público em

geral e dos *stakeholders*⁽⁴⁷⁾ em particular dependem em larga medida do modo como a situação e a informação a ela respeitante é gerida. A denúncia externa, na medida em que representa um maior risco para a empresa, coloca a questão da ponderação do eventual interesse público na informação face ao interesse da empresa e lança a discussão relativa à legitimidade da motivação/actuação do denunciante.»

Perry (1993:81), menciona que o *Whistleblowing* tem mais a ver com os interesses pessoais ao invés de ser propriamente uma atitude altruísta. Este autor tipifica três tipos de queixas: a válida, de acordo com a percepção do denunciante (a mais frequentemente falada por autores); a inválida, de acordo com o que a pessoa apreende, erradamente pois não confirma; e a inválida, mais séria, pois quem denuncia fá-lo para o seu próprio proveito⁽⁴⁸⁾.

Carrigy (2005:46) refere ainda que, «[a] denúncia ao exterior que venha a ser conhecida do público causa sempre prejuízo à empresa, no mínimo, o da

⁴⁷ Isto é, desde clientes, utilizadores de informação (consultores, intermediários, trabalhadores) e investidores (sócios ou acionistas), passando por “concorrentes”, fornecedores, até entidades reguladoras ou fiscalizadoras.

⁴⁸ Tradução livre do autor. No original: «[c]laims are likely to be of three types. The type that is most often assumed in the literature involves the reporting of wrongdoing that is accurately perceived by the whistleblower. at least two other types of claims, however, are likely to manifest themselves. One type of invalid complaint arises when he whistleblower's action is grounded in erroneous perceptions or incomplete information about an activity. another, more serious, instance involves whistleblowing grounded in opportunistic self-interest, where the whistleblower fabricates a problem for self-protection or gain».

má publicidade associada [...] ainda que os [...] dirigentes [...] reconheça[m] a importância de pôr termo à actuação denunciada.»

Por sua vez, «[o] estímulo da denúncia interna, pelo contrário, apesar de poder ser considerado um mecanismo de criação de um clima de suspeita e desconfiança entre colaboradores e entre estes e a direcção, será, no entanto, considerado positivo numa cultura em que a direcção se sente responsável por tudo o que ocorre dentro da empresa, em que esta actua e espera que se actue de forma responsável e em que se dispõe a investigar e resolver as situações denunciadas de forma célere e justa.

A denúncia interna pode, pois, ser um mecanismo que permita a detecção precoce e termo de situações irregulares antes de estas se tornarem gravemente danosas [...]» (ibid.:46).

Park, Blenkinsopp, Oktem e Omurgonulsen (2008:4), tipificam a denúncia em identificada («quando um colaborador que denunciou práticas inapropriadas usa o seu verdadeiro nome, ou de alguma outra forma, fornece informações que possam identificá-lo») ou anónima («quando o colaborador não fornece nenhuma informação sobre si, ou então fornece uma identificação falsa.»)⁽⁴⁹⁾

⁴⁹ Tradução livre do autor. No original: Park [et al.] (2008:4) «*Identified versus anonymous: Identified whistleblowing is an employee's reporting of a wrongdoing using his or her real name (or in some other form giving information which might identify him or her) whereas in anonymous whistleblowing the employee gives no information about himself or herself, and may use an assumed name.*»

A Deliberação da CNPD repudia o anonimato a favor de um regime de confidencialidade como forma de salvaguardar os riscos de denúncia caluniosa e de discriminação⁽⁵⁰⁾.

À pessoa identificada pela denúncia deverão ser assegurados os direitos de informação sobre a entidade responsável, os factos denunciados (salvo a identidade do denunciante) e a finalidade do tratamento⁽⁵¹⁾, bem como os direitos ao acesso,

⁵⁰ O Parecer do Grupo do Artigo 29.º diz que «[o] anonimato pode não ser a solução adequada, tanto para o denunciante como para a organização, por várias razões: - o anonimato não impede que se venha a identificar o denunciante; - a impossibilidade de prosseguir abertamente o inquérito dificulta a investigação; - é mais fácil organizar a protecção do denunciante contra retaliações, especialmente se a protecção estiver prevista na lei, se as preocupações forem levantadas abertamente; - as denúncias anónimas podem levar as pessoas a concentrar a atenção no denunciante e pensar que este agiu de má-fé; - a organização corre o risco de desenvolver uma cultura da denúncia anónima e malevolente; - o clima social na organização pode deteriorar-se se os trabalhadores souberem que podem ser denunciados anonimamente em qualquer altura através do sistema previsto para o efeito. No que toca às regras de protecção de dados, as denúncias anónimas levantam um problema específico quanto ao requisito essencial segundo o qual os dados pessoais só devem ser recolhidos lealmente. Regra geral, o Grupo de Trabalho considera que só as denúncias identificadas deveriam ser comunicadas pelo sistema para poderem respeitar este requisito. Contudo, o Grupo de Trabalho sabe que algumas pessoas não terão condições para apresentar denúncias identificadas ou não estarão predispostas a isso. Sabe ainda que as denúncias anónimas são uma realidade que existe, sobretudo e especialmente quando não existem sistemas organizados de denúncia, e que essa realidade não pode ser ignorada. Assim, o Grupo de Trabalho considera que os sistemas de denúncia podem aceitar receber informações anónimas e tomar medidas em consequência, mas como excepção à regra e quando estejam reunidas determinadas condições.»

⁵¹ Cf. n.º 3 do art. 10.º da LPDP.

à retificação e à eliminação dos dados, como também o direito de oposição.

Contudo, a Deliberação da CNPD, reconhece «a possibilidade de restrição desses direitos quando os interesses perseguidos pelo sistema, a protecção dos direitos das restantes pessoas envolvidas, em particular do denunciante, e as finalidades da investigação o exijam.»⁽⁵²⁾

Por sua vez, Park [*et al.*] (2008), *apud* Barbosa (2012:12) mencionam ainda que a denúncia pode ser formal quando há «uma forma institucional de comunicar irregularidades, seguindo as linhas padrão de denúncias ou um protocolo da organização para o efeito [...]», e informal quando «é feita pessoalmente pelo colaborador aos outros [...] mais próximos ou alguém na organização, em quem [...] confia [...]».

Jubb (1999:90) *apud* Barbosa (2012:12), refere-se «a este mesmo tipo de denúncia, como autorizada e não autorizada». Tendo em conta o nosso panorama nacional, podemos equacionar que será o caso de existir um sistema de *Whistleblowing* com ou sem a autorização da CNPD.

Jubb (2000) *apud* Barbosa (2012:60) «refere que os auditores como qualquer outra pessoa podem tornar-se *whistleblowers*, mas a questão é saber se eles ganham esta denominação simplesmente por exercerem a sua profissão.» O(s) autor(es)

⁵² Como refere a Deliberação da CNPD, «[r]elacionado com a tutela jurídica do denunciado, sempre cumprirá, todavia, não escamotear os direitos gerais que lhe assistem, nomeadamente, a defesa do seu bom nome e privacidade e, em particular, o direito de apresentar queixa por crime de denúncia caluniosa, nos termos previstos e punidos no artigo 365.º do Código Penal Português, mitigando o regime da tutela da confidencialidade com o estabelecimento de limites de utilização.»

prosegue(m) afirmando que «[...] a função de auditoria externa possui algumas características que se encaixam na definição de *whistleblowing*. [...] [O]s auditores [...] fazem revelações intencionais sobre ilegalidades, não conformidades regulamentares, ineficiências, violações aos códigos, políticas ou mecanismos de controlo, que ocorrem dentro das organizações, sendo certo que o critério da materialidade pode ser invocado para seleccionar apenas os erros mais significativos a serem divulgados. Por outro lado, os relatórios de auditoria são destinados aos proprietários, reguladores, gestão, entre outros que, em diferentes graus, podem tomar uma ação corretiva. [...] [M]as [...], constituem-se os auditores *whistleblowers* simplesmente por exercerem a sua profissão, ou melhor dizendo, os auditores tornam-se *whistleblowers* em virtude de denúncias de fraudes efetuadas no exercício de uma auditoria? [...] [Jubb e Barbosa entendem que] não.

Pois ao contrário dos clássicos *whistleblowers*, que denunciam condutas erradas de forma livre ou opcional, os auditores possuem responsabilidades legais para o efeito⁽⁵³⁾[...]. Nesse sentido, perante fraudes, não se espera outra atitude senão a denúncia das mesmas por parte do auditor.»⁽⁵⁴⁾

⁵³ Tais como as vertidas nos arts. 420.º-A; 422.º, n.º 3 do CSC para os ROC; ou mesmo 423.º-G, n.º 3 do CSC para o presidente da Comissão de Auditoria.

⁵⁴ Talvez a situação mais evidente seja a do auditor forense. Roque (s.d.:15) recorda «[s]e, num primeiro momento, a investigação da fraude era uma actividade que estava essencialmente reservada às polícias e entidades oficiais de investigação, nos últimos anos tem vindo a crescer e a ganhar importância a investigação da fraude por entidades privadas, os auditores forenses. Quando um auditor forense é chamado a

«[C]omparativamente aos auditores externos, os auditores internos por serem colaboradores da organização perante uma situação de fraude, enfrentam um maior dilema de lealdade para com a mesma, uma vez que ao efetuarem divulgações de informações (nesse caso às partes externas à organização) podem estar [a infringir] a obediência e a confidencialidade⁽⁵⁵⁾, e dessa forma os riscos que enfrentam são mais imediatos.» (ibid.:2000 *apud* ibid. 2012:63).

«[...] [A]lguns auditores internos podem optar por denunciar externamente, mas num papel diferente, talvez como simples profissional ou cidadão preocupado. Neste sentido procuram uma entidade externa porque, na sua opinião, a organização deixou de responder adequadamente às suas preocupações.

O conhecimento revelado é obtido no âmbito do seu trabalho, mas a sua divulgação pública não faz parte do seu trabalho, neste caso constituem-se *whistleblowers*. [...] De forma conclusiva, [...] os auditores [...] só constituem candidatos a *whistleblowers* se tais divulgações forem feitas externamente (auditor interno) e forem além do propósito do seu papel formal na organização

intervir num processo de fraude, procede à investigação da fraude, de forma independente, com vista ao apuramento dos factos e, conseqüentemente, da prova. [(ibid.s.d.:17)] O exercício da função de auditor forense requere um conjunto diversificado de competências. Com efeito, o auditor forense, para além de conhecimentos de contabilidade, auditoria, estatística, tecnologias de informação, direito comercial, civil e penal, criminologia e sociologia, deverá ter também boas ou mesmo excelentes capacidades analíticas e de comunicação, oral e escrita.»

⁵⁵ Tais como os previstos no capítulo 2, secção 3, § 2.3.5 e secção 7; e capítulo 3, secção 3 do CEOROC.

(auditor interno e auditor externo).» (ibid.:2000 *apud* ibid. 2012:64).

5. Considerações finais

Verificou-se que, após diversos descalabros financeiros, os EUA, através da *SOX*, ao implementar alargadamente o *Whistleblowing*, estabeleceu um marco histórico no que respeita às empresas americanas e por arrastamento às europeias (quer estivessem ou não cotadas nas suas bolsas de valores).

A estratégia de combate à corrupção, fraude e irregularidades, passou a ser a procura de uma cultura que fomenta condutas eticamente aceitáveis por parte dos trabalhadores (incluindo os auditores internos) e favoreça atitudes responsáveis e transparentes.

Com o objetivo de assegurar a fiabilidade e a credibilidade da informação financeira, protegendo os *stakeholders*, o *Whistleblowing* traduz-se na criação de condições para a denúncia de comportamentos irregulares capazes de afetar, seriamente, a atividade das organizações. Neste contexto, este mecanismo (muitas vezes, também, apenas e só sinónimo de decisão ética de ação, isto é, de denunciar)⁽⁵⁶⁾ pode dar um contributo importante para a adoção de uma conduta profissional eficiente (preventiva) e para um eficaz controlo interno (reativa)⁽⁵⁷⁾.

⁵⁶ Ele não deve ser encarado apenas e só como uma comunicação, mas sim como um conjunto de operações que envolve a análise e ponderação de juízos de valor sobre as consequências da denúncia, e esta propriamente dita.

⁵⁷ O *Whistleblowing* pode ser entendido como um mecanismo preventivo e de controlo interno, de deteção de erros e, ou, irregularidades (mitigando e, ou, reprimindo irregularidades).

Nesse sentido, a CNPD deliberou Linhas de Ética, de modo a que seja possível, dando sustento legal (complementando os institutos gerais do direito de trabalho na salvaguarda ao denunciante de represálias do empregador), ao uso subsidiário de um dispositivo adequado de reporte de irregularidades, protegendo a privacidade dos seus intervenientes (denunciado, denunciante e responsável pela recolha, tratamento e conservação dos dados pessoais que, em última análise, é de todos os intervenientes, o mais interessado neste mecanismo).

Se noutros países o *whistleblower* pode ser qualquer indivíduo (trabalhador ou não da organização) que denuncie situações irregulares, podendo optar por fazê-lo interna ou externamente, a nível nacional o *Whistleblowing* apresenta limites específicos (de âmbito objetivo, subjetivo, procedimental, de autonomia da vontade e de entidade responsável pela apreciação de denúncias) que o auditor (interno), como possível responsável pelo tratamento das denúncias (caso não haja uma entidade incumbida pela averiguação das denúncias como, por exemplo, um Comité de Auditoria ou empresa externa de auditoria) deve respeitar.

É possível que o auditor (interno) seja *whistleblower*, mas não é desejável por significar que algo na estrutura não está correto ou algo grave carece de ser denunciado. Neste caso a denúncia externa deve ser admissível apesar de indesejável.

Só numa situação de obrigação legal se compreenderá que o auditor (interno) possa ser denunciante (*whistleblower*) ainda que possa ser,

em simultâneo, responsável pela apreciação das denúncias.

A Auditoria (Interna) e o *Whistleblowing* estão interligados na medida em que ambos visam a melhor *performance* da entidade.

Cada empresa tem o seu próprio ambiente, pelo que não existe um sistema de denúncias que seja o ideal para todas.

As organizações devem, considerando as circunstâncias operacionais e culturais, como refere Carrigy (2005), fomentar uma «cultura de exigência ética» de modo a favorecer atitudes responsáveis em que os colaboradores tomem a iniciativa de denunciar as situações consideradas irregulares, de forma a evitar danos maiores.

O *Whistleblowing* não deve ser tido como um sistema de gestão de reclamações indiscriminadas ou alarmistas.

Daí que a CNPD tenha balizado, legalmente, as matérias a serem tratadas e entenda que não se deva aceitar o anonimato (que torna difícil a investigação tanto em termos de clarificação, como de corroboração de factos), mas sim a confidencialidade (protegendo a identidade dos intervenientes).

A aparente vantagem do anonimato que permite aos indivíduos temerários de retaliações divulguem as irregularidades cometidas por outro(s) colega(s), pode gerar um clima de suspeição generalizado, que além de criar um ambiente hostil entre colegas, será “desestabilizador” para quem venha a ser descoberto como delator (inibindo assim a continuidade deste mecanismo) ou

contraproducente no dispêndio de recursos em queixas infundadas.

Diferentemente da obrigatoriedade de participação de um crime a um OPC, ou dos deveres legais como, por exemplo, os que impendem sobre o órgão de fiscalização ou o ROC no âmbito do CSC, convém salientar que a denúncia de irregularidades (nos termos das Linhas de Ética) é (e deve ser) feita de forma voluntária, não existindo uma imposição legal por parte da entidade sobre os colaboradores. Ainda que haja regulamentos internos ou códigos de conduta nesse sentido, a Deliberação da CNPD, *a contrario sensu* do regime penal e processual penal que se aplica, subsidiariamente, ao contraordenacional e disciplinar no âmbito das relações de trabalho, pugna pela voluntariedade da denúncia.

O risco de estigmatização ou a pura má-fé manipulando e incriminando condutas corretas, justifica a necessidade de proteção jurídica a todos os intervenientes.

Assim, neste caso concreto, é-se tentado a dizer que o Direito (sentido de justiça) e a Auditoria (tecnicidade apurada), fazem uma parceria perfeita para assunção de responsabilidade pelo tratamento deste sistema de denúncias internas.

Ao contrário do auditor forense⁽⁵⁸⁾, o auditor interno⁽⁵⁹⁾, não procura detetar fraudes, mas se as

⁵⁸ Recorde-se que a Auditoria Forense é aquela que, como Costa (2014:124) sintetiza, «[...] pretende detectar possíveis fraudes [...] confirmando não apenas o que está contabilizado, apresentado e divulgado nas demonstrações financeiras mas tentado, sobretudo, detectar o que não está evidenciado nestes documentos e que devia estar. É pois um verdadeiro

encontra deve reportar a quem de direito. O auditor interno não é um *whistleblower* por inerência de funções, apenas o é (externamente) por inevitabilidade ocasional, caso a estrutura não disponha, por exemplo, de um Comité de Auditoria ou seja possível (e talvez desejável) o reporte a uma empresa de auditoria externa (responsável pela apreciação das denúncias)⁽⁶⁰⁾, ou

trabalho de investigação ou de peritagem altamente especializado [...]».

⁵⁹ A Auditoria Interna deve ser entendida como uma atividade independente que acrescenta valor às operações de uma determinada organização, auxiliando-a proativamente na monitorização e realização dos seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática (regrada e planeada) e sistémica (multidisciplinar). Como forma de credibilizar as atividades desenvolvidas, melhorar a *performance* dos recursos financeiros, humanos e materiais, bem como a gestão de riscos e o controlo interno, a Auditoria Interna deve posicionar-se, organicamente, ao mais alto nível e assumir um papel preponderante (muitas vezes de conselheira privilegiada por pertencer “ao terreno”).

⁶⁰ A transferência de dados pessoais para fora da UE deve respeitar os arts. 19.º e 20.º da LPDP, bem como, desde já se sabe, por estarem em vigor, os arts. 44.º a 50.º do RGPD. A CNPD continua a manifestar, através das suas autorizações (por exemplo a n.º 2717/2017, de 7 de março), que não está em condições de decidir de forma definitiva sobre a transferência de dados pessoais para o território dos EUA, uma vez que, por força do acórdão do Tribunal de Justiça da União de Europeia, de 6 de outubro de 2015, relativo ao processo C-362/14 (no qual o austríaco *Maximilian Schrems* moveu uma acção de reenvio prejudicial, junto do Tribunal de Justiça Europeu – que permite a uma jurisdição nacional interrogar o Tribunal Europeu sobre a interpretação ou a validade do direito europeu, garantindo assim a segurança jurídica através de uma aplicação uniforme do direito da União Europeia –, contra a *Data Protection Commissioner*, sendo interveniente a *Digital Rights Ireland Ltd.*, por aquela não ter investigado a sua queixa contra a filial do

se a gravidade do assunto assim o determinar. Apenas e só nesta medida poderemos entender que o auditor interno é uma espécie de *whistleblower* qualificado e desde que a denúncia se enquadre no âmbito objetivo deliberado pela CNPD⁽⁶¹⁾.

Em suma, o *Whistleblowing* pode ser praticado por qualquer pessoa, incluindo o próprio auditor interno (na qualidade de trabalhador como os demais em situações que pela gravidade deve reportar a um OPC, tornando-se assim num *whistleblower* externo) ou um terceiro (pessoa externa à organização).

Facebook na Irlanda, por esta violar as leis de protecção de dados europeus), foi declarada inválida a Decisão 2000/520/CE, da Comissão Europeia, de 26 de julho de 2000 (que no seu anexo I estabelecia princípios internacionais de auto-certificação, que supostamente garantiam a privacidade e a segurança de que as entidades norte-americanas respeitavam as informações pessoais dos cidadãos da UE e Suíça, aquando de fluxos de dados transatlânticos designados por «Porto Seguro», ou mais conhecidos por *Safe Harbor*). Nestes termos, tendo a CNPD que proceder a uma análise aprofundada da legislação vigente nos EUA, com vista a apurar se aquela se sobrepõe de modo desnecessário e desproporcionado às cláusulas contratuais (cláusulas contratuais-tipo, contratos entre empresas do mesmo grupo – acordos intragrupo – ou outros contratos *ad-hoc*) adequadas que o responsável e os destinatários da informação subscrevem, apenas emite autorizações provisórias (cf. seu comunicado de 23/10/2015, *in* https://www.cnpd.pt/bin/relacoes/comunicados/Comunicado_CNPD_SafeHarbor.pdf).

⁶¹ Atente-se que num culto de integridade, transparência e consideração, não obstante a sua intrínseca independência (que lhe dá jus ao nome), o auditor interno deverá sempre informar ao(s) órgão(s) de gestão ou ao seu superior hierárquico, como por exemplo o Presidente da organização (se não for o visado), que irá proceder a uma denúncia externa.

Referências bibliográficas

BANCO de Portugal (s.d). [Em linha]. [Consult. 13 set. 2018]. Disponível em:

<https://www.bportugal.pt/comunicado/revogacao-da-autorizacao-do-bpp-sa>.

BANISAR, David – *Whistleblowing: International Standards and Developments* [Em linha]. (2006). [Consult. 25 set. 2018]. Disponível em: http://www.corrupcion.unam.mx/documentos/investigaciones/banisar_paper.pdf.

BARBOSA, Carmencita – *Mecanismo de Whistleblowing nas organizações: o caso das empresas cotadas na Euro Next Lisboa*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa. 2012. Dissertação de Mestrado.

BERRY, Benisa - Organizational Culture: A Framework and Strategies for Facilitating Employee Whistleblowing. *In Employee Responsibilities and Rights Journal*. 2004. ISSN 0892-7545 p. 1.

CARRIGY, Celina – *Denúncia de Irregularidades no Seio das Empresas (Corporate Wistleblowing)* [Em linha]. (2005) [Consult. 27 abr. 2018] Disponível em:

<http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/7c55e782cd6743fbb2320e72021a6335CelinaCarrigy.pdf>.

COLAÇO, Luísa; ARAÚJO, Maria da Luz – *Regras de Legística a Observar na Elaboração de Actos Normativos da Assembleia da República*. Edição: Divisão de Edições da Assembleia da República. Lisboa, outubro de 2008. ISBN: 978-972-556-499-8.

COMISSÃO do Mercado de Valores Mobiliários [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em:http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/EstudosEWorkingPapers/Pages/20061023_inq6_3_3.13.aspx.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *10 Medidas para preparar a aplicação do Regulamento Europeu de Protecção de Dados*. [Em linha]. [Consult. 27 jun. 2018]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/rgpd/10_Medidas_para_preparar_RGPD_CNPd.pdf.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *Plano de actividades CNPD 2016*. Lisboa. Lisboa. Comissão Nacional de Protecção de Dados. [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2018]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/Docs_news/PLANO_ACTIVIDADES_2016.pdf.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *Plano de actividades CNPD 2017*. Lisboa. Comissão Nacional de Protecção de Dados. [Em linha]. [Consult. 20 Mai. 2018]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/cnpd/planos/PLANO_ACTIVIDADES_2017.pdf.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados – *Relatório de actividades da Comissão Nacional de Protecção de Dados 2009*. Lisboa. CNPD [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2018]. Disponível em: <https://www.cnpd.pt/bin/relatorios/anos/relat2009.pdf>.

COSTA, Carlos Baptista – *Auditoria Financeira*. 10ª Ed. Lisboa: Reis dos Livros, 2014. ISBN: 978-989-8305-64-0.

DEPARTAMENTO Central de Investigação Penal, do Ministério Público (s.d.), [Em linha]. [Consult. 13

set. 2018], Disponível em:

<https://simp.pgr.pt/dciap/denuncias/index2.php>.

INTER-ACTIVE Terminology for Europe (s.d.)

[Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em

<http://iate.europa.eu/FindTermsByLilId.do?lilId=201493&langId=pt>.

JUBB, Peter B. – Auditors as Whistleblowers. *In International Journal of Auditing*. 2000. ISSN 51090-6738. 4 pp. 153-167.

JUBB, Peter B. – Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation. *In Journal of Business Ethics*. 1999. Pp 77-94.

KRANACHER, Mary-Jo – *The Devil Is in the Details* [Em linha]. 2006. [Consult. 26 fev. 2018].

Disponível em

<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/706/essentials/p80.htm>.

LATIMER, Paul; BROWN, J. – *Whistleblower Laws: International Best Practice*. [Em linha]. (2008).

[Consult. 20 fev. 2018]. Disponível em

<http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2008/40.pdf>.

LAVENA, Cecilia Florencia – Whistle-Blowing: Individual and Organizational Determinants of the Decision to Report Wrongdoing in the Federal Government. *In The American Review of Public Administration*. 2014. Pp. 1-24.

LOPES, Joaquim de Seabra – O artigo 35.º da Constituição: da génese à atualidade e ao futuro previsível. *Forum de Protecção de Dados*. N.º 2, Editor Comissão Nacional de Protecção de Dados, janeiro de 2016. ISSN 2183-5977 p. 42.

MOELLER, Robert R., *Brink's Modern Internal Auditing – A Common Body of Knowledge* – John

Wiley & Sons, Inc., Hoboken, 7ª Ed., 2009, New Jersey.

OBSERVATÓRIO sobre Crises e Alternativas (s.d.)

[Em linha]. [Consult. 13 set. 2018]. Disponível em:

<http://www.ces.uc.pt/observatorios/crisalt/cronologia.php>.

PARK, Heungsik; BLENKINSOPP, John; OKTEM, Kemal M.; OMURGONULSEN, Ugur - *Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K.* *Journal of Business Ethics*. ISSN 10551-007-9603-1. 82 (2008) 929-939.

PERRY, James L. – “Whistleblowing, Organizational Performance, and Organizational Control”. *In Ethics and Public Administration with a forewords*, Editor H. George Frederickson; 1993 pp. 73-99.

Armonk, NY: M.E. Sharpe.

ROQUE, Pedro – *Auditor Forense – Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal*.

[Em linha]. (s.d) [Consult. 27 abr. 2018]

Disponível em:

<https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/128.pdf>.

SCHMIDT, Matthias (s.d.) “*Whistle Blowing*” *Regulation and Accounting Standards Enforcement in Germany and Europe – an Economic Perspective*, cit.

SIMÕES, Bruno; LARGUESA, António, – *Combate à corrupção deve passar pela delação? Jornal de Negócios*. (abr. 2010). [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em:

http://www.mlgtts.pt/xms/files/Comunicacao/Imprensa/2010/o_papel_da_delacao_no_combate_a_corrupcao.pdf.

SIMÕES, Bruno; LARGUESA, António, Sindicato dos Magistrados do Ministério Público – JNEG -

“Bufos”? Nem para o combate à corrupção servem. (2010) [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em: <http://www.smmp.pt/?p=8088>.

SMITH, Rodney – The Role of Whistle-Blowing in Governing Wel: Evidence From the Australian Public Sector. *In The American Review of Public Administration*. 2010. Pp. 704-721.

SOUSA, Marcelo Rebelo de; e MATOS, André Salgado de Matos – Direito Administrativo Geral – Tomo III, Dom Quixote, Reimpressão da 2ª edição, julho de 2010, ISBN: 978-972-20-3879-9.

THE FREE DICTIONARY by Farlex – (s.d.) [Em linha] [Consult. 15 Jul. 2018]. Disponível em: <http://www.thefreedictionary.com/whistle-blowing>.

VINTEN, Gerald – Whistleblowing: the UK experience. Part 1. *In Management Decision* Vol. 41. 2003. Pp. 935-943.

Documentos normativos

Comunicação da Comissão – concluir o mandato da reforma: relatório intercalar e medidas a aplicar em 2004, Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, de 10 de fevereiro de 2004.

Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966 (e as suas sucessivas alterações) – diploma legal que aprovou o Código Civil.

Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro (e as suas sucessivas alterações) – diploma legal que aprovou o Código das Sociedades Comerciais.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

Deliberação n.º 765/2009, da CNPD, aprovada em 21 de setembro.

Diretiva 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro.

Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio.

Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril.

International Standard on Auditing 240

(Clarificada) – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.

International Standard on Auditing 315

(Clarificada) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente.

Parecer n.º 1/2006, do Grupo de Proteção de Dados do Artigo 29º, adotado em 1 fevereiro de 2006 – [Em linha]. [Consult. 13 set. 2018].

Disponível em:

http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2006/wp117_pt.pdf.

Recomendação 10-A, de novembro de 2005, da CMVM.

Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril de 2016.

Divulgação de caso

Em colaboração com a empresa



Igor Souza
Account Executive
+351 916 876-931
igor.souza@sspt.pt

SSPT
Soluções & Serviços Portugal

www.sspt.pt

Braga | Portugal



CHALLENGES

Large data volumes from multiple sources and platforms

Analyzing agency data for fraud, errors and inconsistencies

Internal bureaucracy and cooperation negotiations

SOLUTION

Data Analysis

INDUSTRY

Government

REGION

Latin America and the Caribbean

KEY BENEFITS

Ability to quickly pinpoint fraud and error

Complex data analysis of large data populations

Stronger controls and seamless data access

Expedited inter-agency data exchange agreements

CASE STUDY

INSS (INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL)

INSS NEGOTIATES A FEDERAL FRAUD DETECTION PROGRAM WITH ACL SOLUTIONS

The INSS is a Brazilian federal government agency that protects 37 million workers and their families through a public social security policy. As the agency began developing an audit analytics program to identify data errors and fraudulent benefit claims, the Internal Audit department applied ACL analytics to demonstrate the need for permanent information exchange partnerships. The INSS team scheduled a series of meetings with other government agencies that used the ACL Data Analysis solution to cross-reference agency and INSS data to reveal irregularities. Meeting participants could immediately see the need for technical cooperation and were impressed by the speed, simplicity and power of ACL software. With seamless technology and a quick proof of concept, the INSS is rapidly moving toward an effective audit analytics program and an agency that supports Brazil's working population.

Customer Profile

The INSS is an independent agency of the Brazilian federal government that protects workers and their families through a public social security system. Every month, the INSS pays US \$26.3 million (R\$ 16.0 billion) in benefits. The organization has 1,110 subsidiary agencies throughout Brazil and over 38,000 staff. To grant benefits, the INSS manages a database on Brazilian workers (CNIS) that contains 500 million records and information on 10 billion remunerations. Every month, the CNIS receives 7 million pieces of information from companies and organizations that employ 37 million people.

Challenges

The Brazilian federal government recently implemented a new policy designed to grant social security benefits in 30 minutes or less, and moved the burden of eligibility proof from individual workers to employers and government. This means the INSS must maintain accurate data records and monitor incoming information for fraudulent activity and inconsistencies.

In addition, the INSS needs a way to monitor benefits that have already been granted, in order to pinpoint fraud and identify civil servants who hold more than one government job—a scenario prohibited by Brazilian federal law. The INSS must also monitor payments connected to commitments in the "means and ends" area and information that arrives daily through the multi-platform service network, which includes online portals, call centers, and individual agencies.

These challenges have a direct impact on the agency's compliance with its institutional mission. With help from the Internal Audit department, the INSS is developing internal control mechanisms and a CNIS monitoring environment that will validate or refute data that enters the system each day. The ultimate goal is to establish permanent, real-time data exchange agreements between cooperating government agencies that will support stronger controls and seamless access to critical information.

Solution

The INSS Internal Audit department identified ACL Data Analysis as a strategic solution to detect illegal government job and social security benefit accumulations. The project requires technical cooperation agreements; so initial meetings with agency control areas must demonstrate the existence of data irregularities and help overcome government bureaucracies.

With ACL software, the INSS team can conduct real-time demonstrations that take data files from cooperating agencies, convert the format, and cross-reference institutional databases to reveal inconsistencies for further investigation. It's an innovative and effective way to reinforce the need for technical information exchange agreements and demonstrate the power of automated data analytics.

Results

Participating government agencies have been highly impressed by how quickly the ACL solution can cross-reference disparate data sources and immediately identify exceptions. Cross-referencing agency data will allow the INSS and its partners to correct many of the existing data irregularities and to analyze new information for errors and fraud. The Internal Audit team uses ACL data analysis on a daily basis and has now extended the solution to enhance the organization's business and human resources (HR) departments.

In the past, data cross-referencing mechanisms were unreliable, slow and didn't allow full access to large databases. With ACL, the INSS had expanded its audit horizons and is working to improve automation processes—even as the agency sees significant data volume increases with each new partnership agreement. Audit team members are enthusiastic about using ACL analytics and feel equipped to tackle increasingly complex data analyses.

"IT WOULD BE UNIMAGINABLE FOR US TO COMPLETE THIS MAJOR PROJECT WITHOUT ACL TECHNOLOGY. OUR AUDIT TEAM HAS BECOME FAR MORE CONFIDENT AND CONTINUES TO MOVE FORWARD WITH DEEPER DATA ANALYSES."

– JOÃO VIEIRA FILHO,
INTERNAL AUDIT COORDINATOR

No LinkedIn

Norman Marks on Governance, Risk Management, and Audit

Copyright Norman Marks, all rights reserved

Why is internal audit not seen positively?

December 6, 2018

Extracto:

One of the findings in a new report by Deloitte, their 2018 Global Chief Audit Executive research survey, is that only 33% of CAEs believe their function is seen positively.

This is awful, especially when you consider that this is the assessment by CAEs. I would assume management and maybe the board would not rate IA as highly as those responsible for the function.

The survey also found that while there has been an increase in the percentage of CAEs who believe they and their team have strong organizational impact, the new level (up from 16%) is still only 40%.

Again, this is the perception by CAEs.

Note that even some who believe they have strong influence do not think they are perceived positively.

Deloitte sees the solution to the problem as the use of new technologies.

I think that's nonsense.

Artigo completo:

<https://normanmarks.wordpress.com/>

Na rede

Adopting automation in internal audit

Using robotic process automation and cognitive intelligence to fortify the third line of defense

Consulte em <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=393>

Ways of working towards innovation in auditing: the pros and cons of innovating

Tobias Albrecht

Internal Audit Service Conference – 5 October 2017

Consulte em <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=393>



Consulte em <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=393>

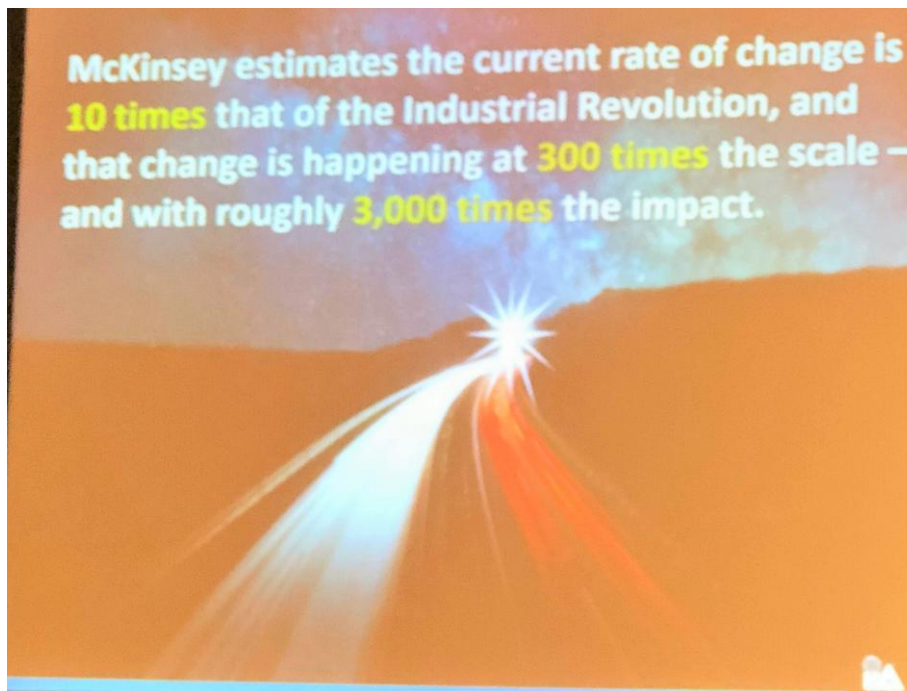
 **Thomas Cook Group**

Embracing Innovation in Internal Audit

<http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=393>


Global Council 2019 — Tokyo, Japan


Date: 17–20 March 2019, Location: Hilton Tokyo Odaiba 135-8625, Tokyo 1-9-1, Daiba, Minato-ku, Japan





This site uses cookies. By continuing to browse the site you are agreeing to our use of cookies. [Find out more here.](#)


 **SEARCH**

 **WHAT WE DO** **WHO'S WHO** **OUR CURRENT VIEWS** **BLOG** **CONTACT**

CONFERENCE #ECIIA2019
Luxembourg, 18-20 September 2019

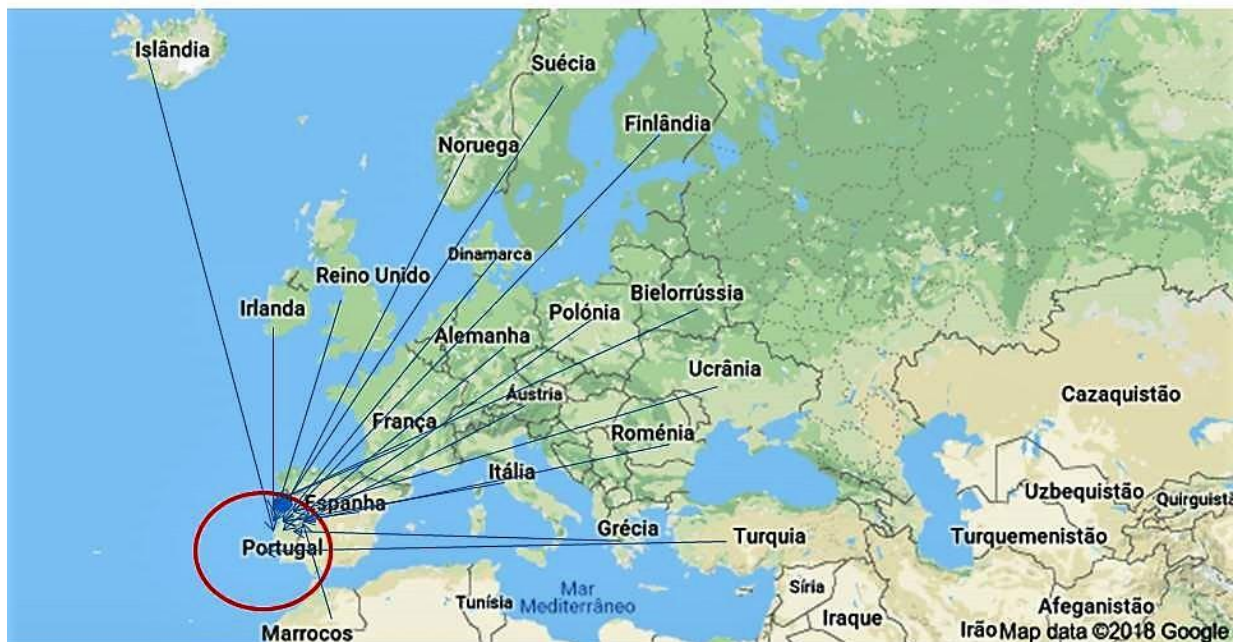
More details coming soon!

**Embrace
Change and
Innovation in
Internal
Audit**



CONFERENCE #ECIIA 2020

LISBON – PORTUGAL, 21-23 October 2020



2020, 21 – 23 October

(Wednesday: 7:00 p.m. – 09:00 p.m.; Thursday and Friday: 8:30 a.m. – 5:30 p.m.)

I do not write in Portuguese. I write for myself.
Fernando Pessoa

ipai
instituto português de auditoria interna

ECIIA
EUROPEAN CONFEDERATION OF INTERNAL AUDITORS

The Institute of Internal Auditors Global

IIA PORTUGAL

www.ipai.pt | ipaformacao@ipai.pt

2020 ECIIA Conference
Lisbon - Portugal

We count on you, in Lisbon! Save the date.

Eventos e formação 2019

EVENTOS		Cidade	Local	Data
L. Principais eventos previstos				
42	XXVI Conferência Anual	Lisboa	a indicar	14-nov
43	XIV Fórum de Auditoria Interna	Lisboa	a indicar	19-jun
44	V Fórum de Diretores de Auditoria Interna	Lisboa	AIP	7 fev
45	Reuniões dos Núcleos de Auditores Internos		a indicar	A definir

Nº	CURSOS	Cidade	Data	Nº Horas Curso
A. Formação de Base em Auditoria Interna				
1	Introdução ao Controlo e Auditoria Interna	Lisboa	25 e 26 fev	14
2	Curso Intensivo de Iniciação à Auditoria Interna	Lisboa	11 a 14 mar	32
3	Ética em Auditoria Interna	Lisboa	09-dez	4
4	Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna	Lisboa	04-abr	7
5	Como Realizar uma Auditoria Interna - NOVO	Lisboa	28 mar	7
B. Formação para Auditores Seniores e CAEs				
6	Auditoria Contínua e Processos de Auditoria Interna - NOVO	Lisboa	29 e 30 abr	14
7	Auditoria Interna Baseada no Risco	Lisboa	8 abril	7
8	Relatórios de Auditoria: As melhores práticas	Lisboa	17 jun	7
9	Fraude e Auditoria Interna	Lisboa	06 e 07 mai	14
10	Auditoria e Sistemas de Corporate Risk Management	Lisboa	A definir	14
11	Avaliação da Qualidade e Performance em Auditoria Interna	Lisboa	19 e 20 set	14
C. Formação de Especialização				
12	Amostragem para Auditoria	Lisboa	11 e 12-fev	14
13	Metodologias Quantitativas Aplicadas ao Risco de Fraude	Lisboa	14 out	7
14	Gestão do Risco nas Organizações	Lisboa	15 e 16 abril	16
15	Controlo Interno	Lisboa	17-mai	7
16	Contabilidade e Relato Financeiro para Quadros n/Financeiros - NOVO	Lisboa	24 e 25 out	14
17	Metodologias Quantitativas para Auditoria	Lisboa	3 jun	7
D. Formação para Auditores de Sistemas de Informação				
18	Auditoria de Sistemas e Tecnologias de Informação	Lisboa	20 e 21 mai	14
19	Cibersegurança dos Sistemas de Informação nas Organizações	Lisboa	26 e 27 set	16
20	Data Privacy Management - O Sistema de Resposta ao RGPD	Lisboa	A definir	14
21	Workshop Sistema de Resposta ao RGPD	Lisboa	11 abril	7
22	Auditoria a Cloud Computing - NOVO	Lisboa	A definir	7
23	Auditoria a Outsourcing de TI - NOVO	Lisboa	22-abr	7
24	Auditoria aos Controlos Aplicacionais	Lisboa	06 e 07 jun	14
25	Workshop Auditoria aos Controlos Aplicacionais	Lisboa	23-set	7
E. Formação Comportamental				
26	Liderança e Comunicação em Auditoria Interna	Lisboa	10 e 11 out	14
27	Técnicas de Entrevistas para Auditores Internos	Lisboa	26 set	7
F. Formação para a Certificação CIA				
28	Introdução e Preparação para o Exame CIA I	Lisboa	27 e 28 mai	14
29	Preparação para o exame CIA II	Lisboa	29-mai	7
30	Preparação para o exame CIA III	Lisboa	30 e 31 mai	14
31	Workshop CIA I + II	Lisboa	A definir	7
32	Workshop CIA III	Lisboa	A definir	7
G. Formação para Auditores do Setor Público				
33	Auditoria de Performance no Setor Público	Lisboa	04-out	7
34	Auditoria de Instituições Públicas	Lisboa	a indicar	7
35	Prevenção de Riscos e Corrupção- NOVO	Lisboa	a indicar	7
36	Auditoria Interna na Saúde	Lisboa	7 e 8 nov	14
H. Formação para Auditores do Setor Financeiro				
37	Controlo Interno e Auditoria Interna no Setor Segurador - NOVO	Lisboa	set	14
38	Seminário em parceria com outras instituições			
I. Encontros de Auditores Internos Certificados				
39	(seminários de 2 horas, em fim de tarde, sobre temas-chave da profissão, orientados por colegas CIAs que se voluntariam para o efeito, ou por convidados).			2
J. Formação In-house				
40	Formações do plano de formação do IPAI			

* As formações podem sofrer alterações de data, caso não haja formandos suficientes para a realização dos cursos ou por indisponibilidade do formador

LEADERSHIP PANEL DISCUSSION: CHALLENGES, OPPORTUNITIES, AND THE PATH TO SUCCESS



THERESA GRAFENSTINE,
CIA, CGAP, CPA, CGEIT,
CGMA, CISA, CISSP, CRISC
Managing Director,
Deloitte & Touche LLP
Former Inspector General,
US House of Representatives



KIKO HARVEY,
CRMA, CPA
Inspector General,
United Nations World
Food Programme



JENITHA JOHN,
CIA, QIAL
Chief Audit Executive,
FirstRand Bank

JADE SIMMONS

Transformational Leader and Renowned Classical Pianist
*Dynamic, Disruptive Diversity: A Bold Approach to
Harnessing the Power of Differences*

General Session Two // Monday, 8 July 2019

Publicidade

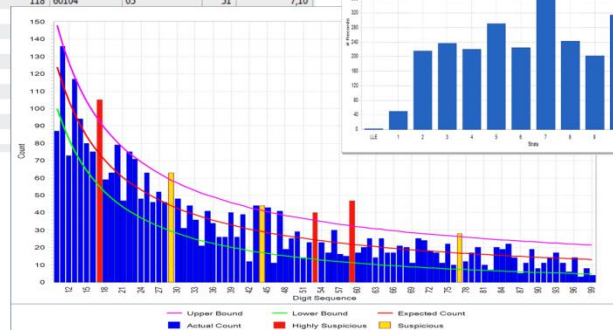


Liberte o poder que se encontra dentro dos seus dados com o

Caseware IDEA®10



	INV_NO	INV_DATE	SALESREP	CLIENT_NO	PROD_CODE	QTY	UNIT_PRICE
1	1002234	06-10-2008	115	92322	05	80	8,80
2	1000281	06-01-2011	120	92211	05	200	6,59
3	1001274	06-01-2011	113	60203	05	3693	7,88
4	1002357	06-01-2011	118	60104	05	51	7,10
5	1002536	06-01-2011					
6	1002310	09-01-2011					
7	1001011	09-01-2011					
8	1001322	09-01-2011					
9	1001483	09-01-2011					
10	1000323	09-01-2011					
11	1002016	09-01-2011					
12	1001661	10-01-2011					
13	1000565	10-01-2011					
14	1002756	10-01-2011					



Descobrir

Descubra os segredos escondidos nos dados



Visualizar

Visualize-os graficamente em painéis de controlo definidos pelo utilizador



Aconselhar

Aconselhe o seu negócio com uma melhor percepção dos seus dados



Praça das Indústrias – Edifício AIP, 3º Andar, Gabinete 12
1300-307 LISBOA | PORTUGAL
Telefone: (+351) 213 151 002 | 915 168 117
www.ipai.pt | ipaiformacao@ipai.pt

O IIA PORTUGAL – IPAI *Quality Services* pode contribuir para melhorar o desempenho da Auditoria Interna.

Contacte-nos ipai@ipai.pt