

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



ISCAL

A PERCEÇÃO DO RISCO DE
FRAUDE NA AQUISIÇÃO DE BENS
E SERVIÇOS E MECANISMOS
ADOTADOS PARA A SUA
PREVENÇÃO – O CASO DOS
MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Ana Cláudia Neves

Lisboa, fevereiro de 2020

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A perceção do risco de fraude na aquisição de bens
e serviços e mecanismos adotados para a sua
prevenção – O caso dos municípios portugueses

Ana Cláudia Neves

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista pelo Instituto Politécnico de Lisboa Gabriel Correia Alves.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof.^a Doutora Célia Vicente

Arguente _____ Prof. Especialista Pedro Roque

Vogal _____ Prof. Especialista Gabriel Alves

Lisboa, fevereiro de 2020

Agradecimentos

A realização deste trabalho deve-se ao esforço de um conjunto de pessoas às quais quero manifestar o meu profundo apreço.

Em primeiro lugar quero agradecer ao meu orientador, Professor Especialista Gabriel Alves, pela disponibilidade, colaboração prestada e pela transmissão dos seus conhecimentos.

O meu agradecimento aos meus pais, pelo apoio constante, pelo acompanhamento nos momentos mais difíceis e pelo estímulo que deram para o meu constante desenvolvimento.

Aos meus restantes familiares e amigos, por toda a compreensão e motivação recebida.

Por fim, e não menor, o meu agradecimento ao Paulo, marido e amigo, pela paciência, força e por estar sempre ao meu lado e conseguir perceber esta última fase deste objetivo.

Resumo

As organizações, independentemente da sua dimensão, estão sujeitas ao fenómeno da fraude e à necessidade de a prevenir. No sector público, torna-se cada vez mais essencial a identificação dos riscos, que distorcem o normal funcionamento das estruturas governativas e administrativas. Para o efeito, foi criado o Conselho de Prevenção da Corrupção como forma de ajudar na prevenção da corrupção e infrações conexas no setor público, onde se incluem naturalmente os municípios. Desta forma, o objetivo deste estudo foi analisar os riscos e as medidas dos planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, na área da aquisição de bens e serviços dos municípios.

O estudo incidiu nos 25 maiores municípios portugueses, em termos de população, de acordo com os censos realizados em 2011.

Não obstante estamos perante organizações com competências e objetivos muito comuns, verificando-se divergências significativas entre os municípios.

As diferenças existentes respeitam, não só à natureza, ao potencial efeito e à probabilidade de ocorrência dos riscos identificados, que é normal, mas principalmente no que respeita ao âmbito e ao detalhe dos planos e ainda à tempestividade da sua atualização.

Conclui-se que o risco é geralmente identificado pelos municípios, no âmbito dos planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, embora com estruturas e intensidades bastantes diferentes.

Palavras-chave: Risco de Fraude; Prevenção; Auditoria; Municípios

Abstract

The organizations, independently of its dimension, are subject to the phenomenon of fraud and the necessity to prevent. In the public sector become more and more essential the identifying the risks, that distort the normal operation of the government and administrative structures. The Corruption Prevention Council was created to support in corruption prevention and related offenses in public sector, where include, the counties. This way, the purpose of this study was analysed the risks and the measures of the management plans of corruption prevention and related offenses of the goods and services of the counties.

The study focused in the 25 largest Portuguese counties, concerning their population, in accordance with the Censos carried in 2011.

Despite the fact that we are dealing with organizations with very common skills and objectives, significant differences between the municipalities were found in our results.

The verified differences concern not only the nature, the potential effect and the probability of occurrence of the identified risks, which are normal, but mainly regarding the scope and detail of the plans and the timing of their updating.

It is concluded that the risk is generally identified by the municipalities, within the scope of the risk management plans for corruption and related infractions, although with very different structures and intensities.

Keywords: Fraud Risk; Prevention; Audit; Counties

Índice

1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. ENQUADRAMENTO E RELEVÂNCIA DO TEMA	1
1.2. OBJETO E OBJETIVO DO ESTUDO	2
1.3. METODOLOGIA	2
1.4. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	3
2. REVISÃO DA LITERATURA	4
2.1. CARATERIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES E COMPETÊNCIAS LEGALMENTE ATRIBUÍDAS.....	4
2.2. CONCEITO E TIPOLOGIAS DA FRAUDE E RESPONSABILIDADE PELA SUA PREVENÇÃO.....	5
2.2.1. CONCEITO DA FRAUDE	6
2.2.2. TIPOLOGIAS DA FRAUDE	7
2.2.2.1. Árvore da Fraude.....	7
2.2.2.2. Triângulo da Fraude.....	9
2.2.3. RESPONSABILIDADE PELA SUA PREVENÇÃO	10
2.3. A IMPORTÂNCIA DO CONTROLO INTERNO E DA SUA MONITORIZAÇÃO NA ÁREA DAS AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS E RISCOS GERALMENTE ASSOCIADOS.....	12
2.4. O PAPEL E RESPONSABILIDADE DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS	15
2.5. O PAPEL E O TRABALHO DO CONSELHO DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO (CPC).....	15
2.6. RECOMENDAÇÕES IDENTIFICADAS PELO CPC	16
3. A PERCEÇÃO DO RISCO DE FRAUDE NO ÂMBITO DOS PLANOS DE PREVENÇÃO DE RISCOS DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS DIVULGADOS PELOS MUNICÍPIOS ...	20
3.1. OBJETO E OBJETIVO DO ESTUDO	20
3.2. DEFINIÇÃO DA AMOSTRA	21
3.3. ESTRUTURA DOS PLANOS EMITIDOS PELOS MUNICÍPIOS.....	22
3.4. RISCOS E MEDIDAS DE MITIGAÇÃO ASSOCIADOS À AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS E À SALVAGUARDA E GESTÃO DO PATRIMÓNIO NOS MUNICÍPIOS CONSTANTES DA AMOSTRA	28
4. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PROPOSTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

Índice de Tabelas

TABELA 1 - LISTA DE MUNICÍPIOS DE PORTUGAL POR POPULAÇÃO EM 2011	21
TABELA 2 ESTRUTURA DOS PGRCIC PUBLICADOS PELOS MUNICÍPIOS.....	23
TABELA 3 – GRAU DE RISCOS, BASEADO NO PGRCIC	28
TABELA 4 RISCOS E MEDIDAS DE MITIGAÇÃO NA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS	29
TABELA 5 - RISCOS E MEDIDAS ASSOCIADOS À AVALIAÇÃO DAS NECESSIDADES - IDENTIFICADOS PELOS MUNICÍPIOS	31
TABELA 6 - RISCOS E MEDIDAS ASSOCIADOS À ESTIMATIVA DE CUSTOS/PREÇO DE AQUISIÇÃO - IDENTIFICADOS PELOS MUNICÍPIOS	34
TABELA 7 - RISCOS E MEDIDAS ASSOCIADOS À CONSULTA DE FORNECEDORES - IDENTIFICADOS PELOS MUNICÍPIOS	35
TABELA 8 – RISCOS E MEDIDAS ASSOCIADOS AO PROCEDIMENTO E À AVALIAÇÃO DAS PROPOSTAS - IDENTIFICADOS PELOS MUNICÍPIOS	38
TABELA 9- RISCOS E MEDIDAS ASSOCIADOS À RECEÇÃO - IDENTIFICADOS PELOS MUNICÍPIOS	39
TABELA 10 - RISCOS E MEDIDAS ASSOCIADOS AO ACOMPANHAMENTO DOS ATIVOS - IDENTIFICADOS PELOS MUNICÍPIOS	40

Índice de Figuras

FIGURA 1 TIPOS DE FRAUDE E ABUSOS OCUPACIONAIS	7
FIGURA 2 TIPOS DE FRAUDE POR FREQUÊNCIA E POR PERDAS MEDIANAS EM DOLÁRES	9
FIGURA 3 – TRIÂNGULO DA FRAUDE	9

Lista de Abreviaturas

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CI - Controlo Interno

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CPC - Conselho de Prevenção da Corrupção

CRP - Constituição da República Portuguesa

IIA - Institute of Internal Auditors

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

ISA - International Standards on Auditing

PGRCIC - Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

SCI - Sistema de Controlo Interno

TC - Tribunal de Contas

1. Introdução

1.1. Enquadramento e relevância do tema

Nos últimos anos, o tema fraude tem vindo a estar presente na sociedade, muito devido à conjuntura política, económica e social (Barbosa, 2017), nomeadamente nas autarquias e estruturas relacionadas, pois segundo algumas estatísticas, as mesmas estarão mais expostas ao risco de fraude e à corrupção (Moreira, 2016). Neste sentido, é importante, que a sociedade tenha consciência que o combate à corrupção começa com a envolvimento de todos. É fundamental, também, que se divulgue informação sobre este fenómeno, nomeadamente sobre as consequências nefastas que lhe estão associadas, pois colocam em causa valores tão importantes num Estado de Direito, como a democracia, a cidadania, a confiança e a igualdade social (Barbosa, 2017).

A procura de meios suscetíveis de alterar a perceção e a mitigação do risco de fraude tem sido uma necessidade presente na economia atual (Barbosa, 2017). Em Portugal, desde há diversos anos, tem-se assistido a uma crescente preocupação com este problema, através da criação de um conjunto de medidas de prevenção da corrupção, tendo como exemplo, a criação do Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC). Também a auditoria tem vindo a desempenhar um papel importante na prevenção da fraude, pelo papel que desempenha nas organizações com vista ao alcance dos seus objetivos e à proteção dos seus ativos. (Monteiro, 2014). Ainda, para assegurar uma gestão eficaz dos recursos é importante salientar que sejam implementados e adotados bons procedimentos de controlo interno (Madeira, 2015), nas diversas áreas operacionais. No entanto, é na área da aquisição de bens e serviços que as entidades devem ter atenção redobrada ao controlo interno (CI), pelo risco e pela expressão financeira que lhe está geralmente associado.

1.2. Objeto e objetivo do estudo

O objeto de estudo da presente investigação são os Planos de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas (PGRCCIC), adotados pelos municípios.

O objetivo é interpretar e descrever quais os riscos de fraude identificados, por parte das autarquias, no que respeita à aquisição de bens e serviços e quais são os mecanismos adotados para os minimizar.

Para o efeito foram definidas as seguintes questões de partida:

- As competências e objetivos muito comuns aos diversos municípios, ainda que com populações e necessidades diferentes, têm tradução na forma como os planos são elaborados e apresentados?
- Serão a sua implementação e monitorização efetuadas de acordo com a recomendação do CPC?
- São divulgados pelos municípios relatórios sobre a execução dos planos?

1.3. Metodologia

A metodologia visa, numa primeira fase, a revisão da literatura sobre a problemática da fraude em termos gerais.

Numa segunda fase, são analisados os planos divulgados pelos municípios, nomeadamente no que se refere aos riscos identificados associados à aquisição de bens e serviços e às medidas consideradas para a sua mitigação. Com base na informação recolhida procura-se verificar se a implementação e monitorização dos planos estão de acordo com as recomendações do CPC.

O estudo incidirá sobre os maiores municípios portugueses, em termos de população, com base nos censos realizados em 2011.

1.4. Estrutura da dissertação

O presente trabalho apresenta-se estruturado em cinco capítulos.

O primeiro capítulo introduz o enquadramento e relevância do tema, o objeto e objetivos, bem como, os métodos a aplicar durante o estudo de investigação.

O segundo apresenta uma revisão de literatura sobre a problemática da fraude em termos gerais e, particularmente sobre os municípios, incluindo os mecanismos adotados para a sua prevenção.

No terceiro é realizada a análise e avaliação dos PGRCIC, com enfoque na aquisição de bens e serviços (contratação pública) dos 25 municípios selecionados.

O quarto capítulo é composto pela avaliação da importância atribuída aos PGRCIC.

No último capítulo são apresentadas as conclusões consideradas mais relevantes deste trabalho, bem como, as limitações e propostas de investigação futura.

2. Revisão da literatura

2.1. Caracterização dos municípios portugueses e competências legalmente atribuídas

As autarquias locais desempenham em Portugal um papel fundamental na satisfação das necessidades coletivas (Meneses & Martins, 2013).

Segundo o artigo n.º 235 da Constituição da República Portuguesa (CRP), a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais, as quais são pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos e que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas. No Continente, são autarquias os municípios, as freguesias e as regiões administrativas.

São órgãos representativos dos municípios:

- A Assembleia Municipal que constitui o órgão deliberativo do município, ou seja, o órgão que define as orientações do respetivo município. Entre outras, compete à assembleia municipal acompanhar a atividade da câmara municipal, aprovar as opções do plano e a proposta de orçamento e apreciar o relatório de atividades e os documentos de prestação de contas que refletem o comportamento financeiro do município (art.º 25 da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, republicado pela Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto).
- A Câmara Municipal é o órgão de execução das políticas públicas decididas pela Assembleia Municipal. Entre outras funções, e para além de executar as deliberações do órgão deliberativo, elabora e executa as opções do plano e orçamento e é responsável pela elaboração e apresentação à Assembleia Municipal do relatório de atividades e os documentos de prestação de contas (art.º 33 da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, republicado pela Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto).

Segundo o art.º 23 da Lei n.º 75/2013, de 12 de Setembro, republicado pela Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto, os municípios possuem atribuições nos seguintes domínios: equipamento rural e urbano; energia; transportes e comunicações; educação; património, cultura e ciência; tempos livres e desporto; saúde; ação social; habitação; proteção civil; ambiente e saneamento básico; defesa do consumidor; promoção do desenvolvimento; ordenamento do território e urbanismo; polícia municipal e cooperação externa.

A realização das tarefas relacionadas com estas competências tem subjacente a concretização de um conjunto de princípios, onde se destaca o princípio da subsidiariedade, segundo o qual as decisões devem ser tomadas o mais próximo possível dos cidadãos promovendo e salvaguardando os interesses das respetivas populações, em articulação com as freguesias (art.º 4 da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, republicado pela Lei n.º 50/2018, de 16 de agosto).

Os municípios, adquiriram ao longo do tempo uma grande importância histórica, política, económica, administrativa, financeira e jurídica, revelando-se de primordial importância no contexto das políticas públicas locais (Oliveira, 2016).

Atualmente, existem em Portugal 308 municípios, dos quais 278 no Continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2017).

2.2. Conceito e tipologias da fraude e responsabilidade pela sua prevenção

A fraude é um fenómeno que pode surgir de diversas situações (Moreira, 2016), podendo os seus esquemas, ser cometidos pelo empregado mais simples ou pelo gestor ou proprietário mais emblemático. Constitui, por isso, um problema com que se defrontam muitas organizações independentemente do seu tipo, dimensão, localização e sector de atividade (Marujo, 2014).

2.2.1. Conceito da Fraude

Segundo o dicionário de Língua Portuguesa da Porto Editora (2019), o conceito de fraude é:

- Ato de má-fé praticado com o objetivo de enganar ou prejudicar alguém; burla; engano; logração;
- Ato ou comportamento que é ilícito e punível por lei;
- Contrabando; candonga.

De acordo com o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI, 2007), na sua tradução para a Língua Portuguesa das Práticas Profissionais de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors* (IIA), entende-se por fraude: “*Qualquer ato ilegal caracterizado por engano, encobrimento ou violação da confiança. Tais atos não dependem da utilização de ameaça de violência ou da força física. As fraudes são praticadas por indivíduos e organizações para se apropriarem de dinheiros, bens ou serviços; para evitarem o pagamento ou perda de serviços; ou para obterem vantagens pessoais ou comerciais*”.

Para Roque (2013), na vida empresarial, podemos considerar que fraude é qualquer ato ou omissão intencional destinada a enganar outrem, resultando em que a vítima sofra uma perda e o autor obtenha um ganho.

Segundo a *International Standards on Auditing* (ISA) 240, o termo fraude refere-se a um ato intencional praticado por uma ou mais pessoas de entre os responsáveis pela governação, os gestores, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganos com o fim de obter vantagens ilícitas ou ilegais.

Ainda para as ISA, as distorções nas demonstrações financeiras podem resultar de erro ou fraude. No entanto, o que distingue estes dois conceitos é o facto de a sua ação ser ou não intencional.

Como refere Elbling (2015), a principal e mais representativa organização profissional antifraude, com sede em Austin, EUA, é a denominada *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE).

No seu relatório publicado em 2014, a ACFE, definiu fraude “*como algo omnipresente, enquanto um controlo antifraude pode reduzir efetivamente a probabilidade e o potencial impacto de fraude, a verdade é que nenhuma empresa está imune a esta realidade*”.

2.2.2. Tipologias da Fraude

Para que a fraude seja detetada é necessário conhecer os diversos tipos de fraude, assim como os fatores que promovem a prática de atos fraudulentos (Fonseca, 2016). Para uma melhor compreensão e enquadramento do tema evidenciam-se os seguintes estudos:

2.2.2.1. *Árvore da Fraude*

O estudo desenvolvido por Joseph Wells, iniciado em 1996, apresenta um sistema de classificação das fraudes denominado por *Árvore da Fraude*. O estudo teve então como objetivo classificar os diferentes tipos de fraude e os abusos ocupacionais, de acordo com os métodos que eram utilizados para a sua concretização (Figura 1).

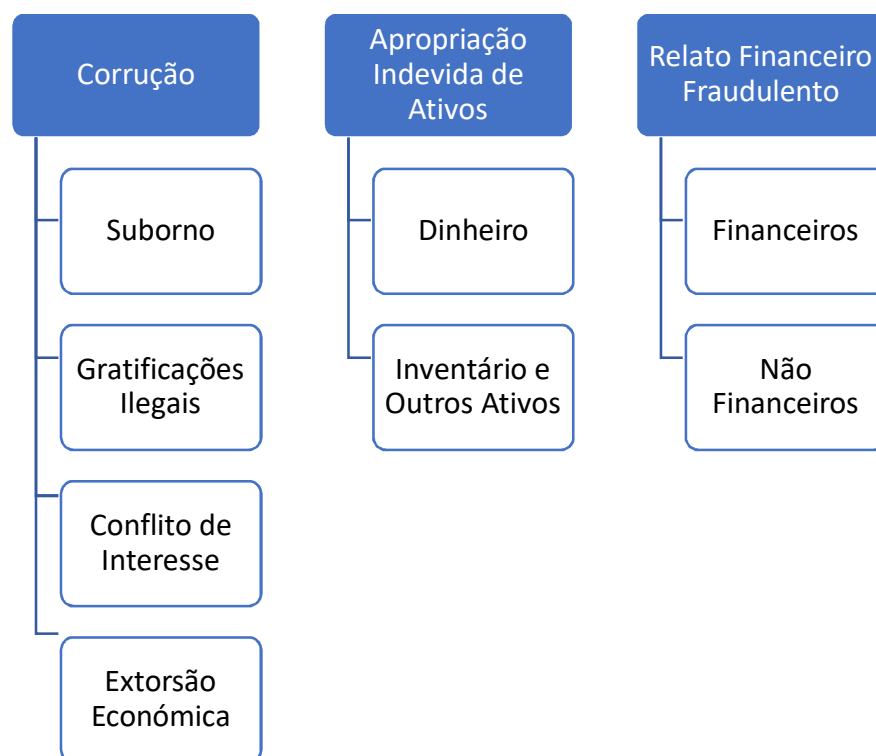


Figura 1 Tipos de Fraude e abusos ocupacionais (Fonte: Adaptado da ACFE)

São, assim, identificados três grandes tipos de fraude (Figura 1):

Corrupção - consiste na utilização do poder ou influência para obter vantagem para o próprio ou terceiros. Nesta categoria integram-se formas de fraude como o suborno, as gratificações ilegais, o conflito de interesses e a extorsão económica. O suborno é a prática de oferecer dinheiro ou benefícios, em troca de cometerem atos ilícitos. As gratificações ilegais é a recompensa paga, de forma ilícita, pela realização de um serviço. O conflito de interesse ocorre quando alguém tem interesse pessoal ou económico em determinada transação e de forma adversa afeta a entidade. A extorsão económica compreende a obtenção de vantagem com uso de chantagem ou violência.

Apropriação Indevida de Ativos - consiste na utilização indevida ou furto de dinheiro e/ou outros ativos da empresa. Ou seja, segundo o autor Joseph Wells, esta categoria divide-se na apropriação de dinheiro, de inventários e/ou outros ativos. A apropriação indevida de dinheiro, quando ocorre é por furto, através de desvio de valores em caixa e depósitos ou por desembolsos fraudulentos, através de esquemas relacionados com falsificação de faturas, remunerações, reembolso de despesas, cheques e registos em caixa falsos ou ainda por ocultação de vendas e/ou contas a receber (não registadas ou subavaliadas) ou reembolsos. A apropriação indevida de inventários e outros ativos pode ocorrer através da utilização indevida ou furto.

Relato Financeiro Fraudulento - inclui informação não verdadeira com o propósito de induzir os seus utilizadores em erro. Estes relatórios podem ser financeiros e não-financeiros. Nos relatórios financeiros considera-se quer a sobreavaliação quer a subavaliação de ativos e receitas quer ainda a omissão de passivos. Ao nível dos não financeiros, a informação lançada não é verídica, como por exemplo, uma divulgação efetuada por uma empresa relativa à invenção de um novo produto, com o objetivo de suscitar interesse do mercado.

De acordo com a ACFE, no seu relatório publicado em 2018, *Report to the nations on occupational fraud and abuse*, das três categorias mencionadas, a que mais vezes ocorre é a apropriação indevida de ativos, no entanto, é a que tem menor impacto das três. Em contrapartida, a fraude nas demonstrações financeiras é a menos frequente, mas com um maior impacto financeiro, conforme é possível observar na figura 2.



Figura 2 Tipos de Fraude por frequência e por perdas medianas em dólares (Fonte: ACFE, 2018 *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*)

2.2.2.2. Triângulo da Fraude

O Triângulo da Fraude, decorre do estudo desenvolvido por Donald Cressey, em 1953, que permite perceber os motivos que originam ou incentivam a ocorrência de fraude.

Este autor identificou três condições, que quando ocorrem em simultâneo, promovem a prática de atos fraudulentos (ver Figura 3).



Figura 3 – Triângulo da Fraude

Segundo este autor, a fraude ocorre com os três vértices atuando de forma consonante:

Pressão

A pressão representa uma necessidade financeira que o perpetrador possa ter, ou quando este pretenda viver com um estatuto acima das suas possibilidades.

Oportunidade

Algumas organizações apresentam fraquezas e, criam as oportunidades para que seja cometida fraude, por exemplo, pela ausência ou ineficácia do sistema de controlo interno

Racionalização

A racionalização indica uma necessidade de o perpetrador encontrar uma “desculpa” para procurar justificar a fraude.

2.2.3. Responsabilidade pela sua prevenção

Os vários tipos de fraude, assim como os motivos para que ocorram, estão identificados, contudo com as constantes mudanças no Mundo, identificar e detetar uma fraude tornou-se cada vez mais complexo. Fonseca (2016), sugere que mais importante que detetar uma fraude é procurar mecanismos adequados que reforcem a sua prevenção.

Goldman (2009) indica cinco mitos para ajudar a compreender as razões que levam à ocorrência de fraudes nas empresas:

“Mito 1: Ética e treino em compliance mantêm-nos protegidos;

Mito 2: O staff é qualificado para proteger a empresa contra a fraude;

Mito 3: Não existe fraude na empresa;

Mito 4: A fraude é um custo necessário para o exercício da atividade;

Mito 5: A implementação de controlos e a formação são caros.”

Para Roque, (2013) estes mitos “são essencialmente justificados quer pelas deficientes autoavaliações que se fazem no que respeita ao conhecimento existente internamente sobre o combate à fraude, quer pelas deficientes avaliações das relações custo-benefício inerentes à implementação de controlos e formação/treino em prevenção e combate à fraude adequados (e não apenas formação em ética e compliance)”. Ainda para este autor:” “os gestores têm que partir da presunção que nenhuma organização está imune à fraude, pelo que deverão manter uma atitude de ceticismo permanente.”

A *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*, identifica cinco princípios-chave para criar um ambiente pró-ativo para gerir eficazmente o risco de fraude:

“Princípio 1: Como parte da estrutura de governação da organização, o programa de gestão do risco de fraude deve estar disponível, incluindo as políticas escritas para transmitir as expectativas da administração e alta direção quanto ao risco de fraude de gestão.

Princípio 2: O risco de exposição à fraude deve ser avaliado periodicamente pela organização para identificar os potenciais esquemas e acontecimentos que a organização precisa de mitigar;

Princípio 3: Sempre que possível devem ser estabelecidas técnicas de prevenção para evitar situações chave de risco de fraude, para atenuar os possíveis impactos sobre a organização.

Princípio 4: Devem ser estabelecidas técnicas de deteção para a descoberta de fraudes quando as medidas preventivas falham ou se efetivam riscos não mitigados;

Princípio 5: Deve estar disponível um processo de relato que incorpore informação sobre qualquer possível fraude e deve ser utilizado um processo de investigação coordenado bem como ações corretivas adequadas para assegurar que potenciais fraudes sejam comunicadas de forma apropriada e tempestiva.”

Para Costa (2014) é importante que a gestão coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, o que envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, os quais podem ser reforçados por uma supervisão ativa dos responsáveis pela governação. A ISA 240 salienta que a responsabilidade pela prevenção e deteção de fraudes pertence aos responsáveis pela governação e pela gestão da entidade.

2.3. A importância do controlo interno e da sua monitorização na área das aquisições de bens e serviços e riscos geralmente associados

Para Moreira (2016) é necessário as organizações estarem aptas para que sejam mitigados os riscos de fraude, que põem em causa a continuidade e fiabilidade da informação prestada aos seus utilizadores e um dos mecanismos mais importantes na organização é a implementação de um bom sistema de controlo interno (SCI).

Ao longo dos anos, foram surgindo várias definições de CI. Segundo Martins & Morais (2007), o primeiro organismo a definir controlo interno foi o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em 1934 como:

“Controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adaptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.”

Outras definições foram surgindo ao longo do tempo. Para a ISA 315, o CI é o: *“Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e 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 das leis e regulamentos aplicáveis.”*. Para o Tribunal de Contas (TC) o CI define-se como: *“Uma forma de organização*

que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere". O IIA acrescenta que o controlo é qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. Assim, o controlo é o resultado do planeamento, organização e orientação da gestão. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, criada nos EUA em 1985 e que se dedica à melhoria dos relatos financeiros, definiu o controlo interno como um *"processo conduzido por todos os intervenientes de uma organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objetivos"*. Neste seguimento, O COSO definiu três objetivos chave do controlo interno: a eficácia e eficiência das operações; a credibilidade do relato financeiro e, o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis.

Dos vários conceitos apresentados, podemos referir que o CI apenas consegue alcançar uma segurança razoável, mas não uma segurança absoluta (Inácio, 2014), ou seja, a sua implementação pode não ser suficiente para garantir que a entidade esteja imune à ocorrência de fraudes, erros ou irregularidades. Este facto deve-se a um conjunto de fatores, como por exemplo, o não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo, a dimensão da empresa, a relação custo/benefício, a existência de erros humanos, conluio e fraudes, as transações pouco frequentes e a utilização da informática são alguns dos fatores que limitam o CI (Costa, 2014).

Na área de aquisições de bens e serviços é possível identificar riscos, quer no próprio processo de compra quer no armazenamento (inventários) dos bens (Marçal & Marques, 2011) e medidas que o CI sugere para as colmatar (Inácio, 2014). Relativamente, aos riscos, nomeadamente referentes a inventários, Marçal & Marques (2011) identificaram que raramente existe um armazém, com uma única entrada e com um único responsável e em que por vezes as entradas e saídas do material não são devidamente

autorizadas. Para além disso, nem sempre as quantidades identificadas nas fichas de stock do armazém coincidem com as existências físicas. Ainda no caso de se danificar algum produto, são poucas as vezes em que se procede ao apuramento de responsabilidades. Outro risco identificado por estes autores é referente às compras, considerando que, por vezes, as mesmas são realizadas sem respeitar a regulamentação interna ou, no caso do setor público, a legislação das aquisições de bens e serviços ou a observância da regularidade financeira e da necessária competência para autorizar as despesas. Ainda neste risco, verifica-se a falta de um local para receção dos bens e serviços diferente do setor das compras, para que seja realizada a monitorização física, qualitativa e quantitativa, do produto, analisando assim uma correta segregação de funções. Ainda relativamente ao processo de compra, é fundamental, em qualquer organização, a existência de consultas regulares ao mercado. A preferência sistemática pelos mesmos fornecedores, pode ser sintoma de falta de eficiência da função, com possíveis efeitos negativos para a entidade por não estar a comprar nas melhores condições, ou indício de alguém poder estar a beneficiar através de compensações proporcionadas pelo próprio fornecedor.

Na resposta à prevenção dos riscos enumerados, com o objetivo de implementar controlos apertados, quanto ao acesso de pessoas não autorizadas aos bens armazenados, sugere-se o controlo, o registo e a saída, através de pedidos internos devidamente autorizadas (Inácio, 2014). Neste sentido deve-se fazer a entrada dos inventários nos armazéns, considerando as seguintes medidas segundo Inácio (2014):

- *Segregar as funções de armazenamento, utilização e controlo;*
- *Armazenar nas condições mais adequadas;*
- *Reconhecer a compra e respetiva entrada em armazém no período correto;*
- *Garantir a salvaguarda dos bens enquanto estão armazenados;*

- *Controlar os bens que são propriedade da empresa quer estejam nas suas instalações, quer em trânsito, quer em poder de terceiros;*
- *Manter controlos apertados quanto à saída dos bens.*

2.4. O papel e responsabilidade dos revisores oficiais de contas

O auditor não tem como principal função a deteção de erros ou fraudes (Barreto, 2017), mas desempenham um papel mais importante, colocando ativamente questões à gerência na perspetiva do utilizador.

As suas responsabilidades têm sido, ao longo do tempo, um dos temas mais debatidos no seio da profissão e nos últimos anos, estas preocupações aumentaram, como consequência dos grandes escândalos contabilísticos e financeiros (Costa, 2014). No entanto, na maior parte destes escândalos, a responsabilidade do que aconteceu coube aos membros dos órgãos de gestão das empresas em causa, os quais manipularam fraudulenta e deliberadamente as respetivas demonstrações financeiras (DF). Para que os auditores não sejam envolvidos em tais responsabilidades devem conseguir provar de forma inequívoca que a sua opinião sobre as DF foi expressa com base em provas suficientes e apropriadas. Por isso, os trabalhos dos auditores estão sujeitos a um apertado controlo de qualidade, efetuado por entidades altamente especializadas e independentes dos organismos que agrupam estes profissionais (Costa, 2014). As suas responsabilidades encontram-se reguladas na Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

2.5. O papel e o trabalho do Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC)

O tema da fraude e da corrupção, devido à globalização, tem sido matéria de discussão em diversos países (Barbosa, 2017), não ocorrendo de forma isolada em Portugal (Cardoso, 2013). Neste contexto, em Portugal, foi criado pela Lei 54/2008, de 4 de setembro, o CPC, que surgiu para um maior controlo das entidades públicas (Azevedo, 2014). Segundo o artigo

1.º da Lei 54/2008, de 4 de setembro, o CPC é uma entidade administrativa independente que funciona junto do TC, e tem como fim desenvolver, nos termos da lei, uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas.

O CPC tem a sua atividade exclusivamente orientada para a prevenção da corrupção, tendo como competências (artigo 2º da Lei nº 54/2008):

- *Recolher e organizar informações relativas à prevenção de corrupção ativa ou passiva; de criminalidade económica e financeira, de branqueamento de capitais, de tráfico de influência, de apropriação ilegítima de bens públicos, de administração danosa, de peculato, de participação económica em negócios, de abuso de poder ou violação de dever de segredo, bem como de aquisição de imóveis ou valores mobiliários em consequência da obtenção ou utilização ilícitas de informação privilegiada no exercício de funções na Administração Pública ou no sector público empresarial;*
- *Acompanhar a aplicação dos instrumentos jurídicos e das medidas administrativas adotadas pela Administração Pública e sector público empresarial para a prevenção da corrupção e avaliar a respetiva eficácia;*
- *Dar parecer, a solicitação da Assembleia da República, do Governo ou dos órgãos do governo próprio das regiões autónomas, sobre a elaboração ou aprovação de instrumentos normativos, internos ou internacionais de prevenção ou repressão dos factos referidos na alínea a).*

2.6. Recomendações identificadas pelo CPC

No seguimento das suas competências, o CPC, tem produzido e divulgado junto de todas as entidades do setor público, incluindo a Administração Local, recomendações relativamente aos cuidados que devem ser adotados quanto à gestão e prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas,

especificamente os PGRCIC. Numa primeira fase, as recomendações do CPC surgiram após análise das respostas de um questionário às entidades gestoras de dinheiro, valores ou património público, que incidiu nas áreas da contratação pública e concessão de benefício públicos. Após a análise dos resultados obtidos, o CPC elaborou a Recomendação nº1/2009, de 1 julho, nos termos da qual os órgãos máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou patrimónios públicos, seja qual for a sua natureza, devem no prazo de 90 dias, elaborar planos de gestão de riscos e infrações conexas, contendo a seguinte informação:

- ✓ Os riscos de corrupção tipificados por área ou departamento;
- ✓ As medidas adotadas que previnam a sua ocorrência relativa aos riscos identificados;
- ✓ Identificação dos responsáveis pela sua execução, que devem agir sob diligência do órgão máximo; e
- ✓ Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

A elaboração dos PGRCIC deve estar a cargo das próprias entidades e organismos públicos, uma vez que, são eles os especialistas das situações diárias que ocorrem nas atividades. Para tornar os PGRCIC instrumentos potencialmente mais eficazes, o CPC realiza regularmente visitas de esclarecimento, apoio e cooperação. No caso de se constatar, em sede de auditorias ou inspeções, pela existência de crimes de corrupção nas entidades que não elaboraram os seus relatórios, tal poderá ser visto criminalmente como sendo uma omissão deliberada, o que pode promover o agravamento das sanções a essa entidade (artigo 9.º, nº2 da Lei 54/2008, de 4 setembro). Em complemento da Recomendação nº1/2009, o CPC, aprovou em 7 abril de 2010 que os órgãos dirigentes máximos devem publicar no sítio da respetiva entidade, na internet, o seu PGRCIC.

Em 2015, após cinco anos decorridos das primeiras recomendações, o CPC, realizou novo questionário de modo a avaliar a aplicação e o grau de eficácia das recomendações. As respostas, revelaram que, em certos casos: *“...os Planos existentes não são exaustivos na identificação dos riscos, nem se encontram desenhados de modo a cobrir os riscos relativos a todas*

as unidades orgânicas das entidades a que respeitam, carecendo de maior aprofundamento quanto à adoção e execução das medidas preventivas correspondentes aos riscos identificados”. Neste sentido, surgem a 1 julho de 2015 novas recomendações, para as entidades efetuarem um processo de análise e reflexão internas de modo a identificarem exaustivamente todos os riscos relativamente às funções, ações e procedimentos realizados por todas as unidades da estrutura orgânica e as respetivas medidas preventivas. A elaboração do plano deve conter a identificação dos responsáveis setoriais e um responsável geral pela sua execução e monitorização, devendo ser realizadas ações de formação, de divulgação sobre os planos junto dos trabalhadores de modo a que tenham consciência e se envolvam numa cultura de prevenção de riscos. Ainda nesta recomendação o CPC, reforça o pedido de colaboração do TC e de todos os organismos de CI do Sector Público, para que, verifiquem se as entidades dispõem e aplicam de modo efetivo o seu PGRIC, incluindo a verificação sobre a elaboração dos correspondentes relatórios anuais de execução.

Paralelamente a estas recomendações aos PGRIC, o CPC emitiu, também recomendações pela prevenção de riscos de corrupção na área específica da contratação pública. Tal como enumera na sua recomendação de 7 de janeiro de 2015, há que ter especial atenção a esta área na medida em que, por força do peso e importância dos contratos públicos na despesa do Estado, os riscos de corrupção aumentam por efeito da sua relevância financeira e económica. Para todas as entidades que celebrem contratos públicos devem ser tomadas as seguintes recomendações:

- 1- Reforçar a atuação na identificação, prevenção e gestão de riscos de corrupção e infrações conexas nos contratos públicos, quanto à sua formação e execução, devendo, em especial, fundamentar-se sempre a escolha do adjudicatário;*
- 2- Incentivar a existência de recursos humanos com formação adequada para a elaboração e aplicação das peças procedimentais*

respetivas, em especial, do convite a contratar, do programa do concurso e do caderno de encargos;

- 3- Garantir a transparência nos procedimentos de contratação pública, nomeadamente através da publicidade em plataformas eletrónicas, nos termos legais;*
- 4- Assegurar o funcionamento dos mecanismos de controlo de eventuais conflitos de interesses na contratação pública.*
- 5- Reduzir o recurso ao ajuste direto, devendo quando observado, ser objeto de especial fundamentação e ser fomentada a concorrência através da consulta a mais de um concorrente;*
- 6- Solicitar aos órgãos de fiscalização, controlo e inspeção do Sector Público nas suas ações.*

3. A percepção do risco de fraude no âmbito dos planos de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas divulgados pelos Municípios

Os PGRCIC têm como objetivo identificar as situações potenciadoras de riscos de corrupção e/ou de infrações conexas, apresentar medidas preventivas e corretivas que minimizem a probabilidade de ocorrência do risco e definir a metodologia de adoção e monitorização das medidas propostas, identificando os respetivos responsáveis (Semedo, 2019). Assim, de acordo com Barbosa (2017) as entidades ao elaborarem um PGRCIC avaliam os possíveis riscos de corrupção, para evitar ou minimizar a sua ocorrência. Sendo esta uma medida de combate à corrupção é, por isso, uma ferramenta de gestão fundamental. A sua elaboração é exigida a todos os organismos públicos, assim como os relatórios anuais sobre a sua execução.

3.1. Objeto e objetivo do estudo

O objeto deste estudo consiste na análise dos PGRCIC, adotados pelos maiores municípios e o objetivo consiste em interpretar e descrever quais os riscos de fraude identificados, por parte das autarquias, no que respeita à aquisição de bens e serviços e quais são os mecanismos adotados para os minimizar. Para o efeito são formuladas as seguintes questões:

- As competências e objetivos muito comuns aos diversos municípios, ainda que com populações e necessidades diferentes, têm tradução na forma como os planos são elaborados e apresentados?
- Será a sua implementação e monitorização efetuada de acordo com a recomendação do CPC?
- São divulgados pelos municípios relatórios sobre a execução dos planos?

3.2. Definição da amostra

A amostra do presente estudo compreende os vinte e cinco municípios com mais população (Tabela 1) e a seleção teve como base os últimos Censos de Portugal, realizados em 2011. Dos vinte e cinco municípios, onze encontram-se na região de Lisboa, dez estão situados na região do Norte, três são da região do Centro e um nas Ilhas. Os municípios com o maior número de habitantes estão na região Lisboa (Tabela 1).

Tabela 1 - Lista de Municípios de Portugal por população em 2011. (Fonte: Censos 2011)

Posição	Municípios	Nº População Residente 2011
1	Lisboa	547 733
2	Sintra	377 835
3	Vila Nova de Gaia	302 295
4	Porto	237 591
5	Cascais	206 479
6	Loures	205 054
7	Braga	181 494
8	Matosinhos	175 478
9	Amadora	175 136
10	Almada	174 030
11	Oeiras	172 120
12	Gondomar	168 027
13	Seixal	158 269
14	Guimarães	158 124
15	Odivelas	144 549
16	Coimbra	143 396
17	Santa Maria da Feira	139 312
18	Vila Franca de Xira	136 886
19	Maia	135 306
20	Vila Nova de Famalicão	133 832
21	Leiria	126 897
22	Setúbal	121 185
23	Barcelos	120 391
24	Funchal	111 892
25	Viseu	99 274

3.3. Estrutura dos planos emitidos pelos Municípios

Os PGRCIC identificam relativamente a cada área ou departamento, o tipo de risco inerente à atividade, as medidas que visam prevenir a materialização dos riscos detetados e identificar os responsáveis envolvidos na gestão do plano traçado. Devem ser entendidos como um instrumento de gestão estratégica e operacional no sentido de identificar, medir, acompanhar e controlar os riscos-chave que a organização enfrenta na prossecução da sua missão e objetivos (Cardoso, 2013).

A estrutura dos PGRCIC dos municípios em estudo é bastante diferente, no entanto, na sua grande maioria constituído pelos seguintes tópicos:

- Enquadramento - Indica a pertinência de elaboração do plano e os seus objetivos;
- Caracterização da entidade pública – Enumera a missão, valores e estrutura.
- Compromisso ético – Estabelece um conjunto de referenciais éticos e de responsabilidade social e promove uma conduta orientadora da sua ação.
- Identificação dos riscos – Identifica os riscos por áreas e atividades, qualificação da sua frequência, medidas a adotar e responsáveis.

A análise efetuada aos PGRCIC dos municípios em estudo, permitiu verificar que estamos perante planos que divergem de município para município, quer em relação à data de publicação, ao número de páginas, à identificação das áreas de análise de riscos, à classificação da probabilidade de ocorrência, à gravidade da consequência do risco e à elaboração do relatório de execução do plano (Tabela 2).

Tabela 2 - Estrutura dos PGRIC publicados pelos Municípios

Municípios	PGRIC Publicado	Data	Nº Páginas	Unidades/ Áreas de Atuação	Probabilidade de Ocorrência	Gravidade Ocorrência	Relatório Execução
Lisboa	Sim	2017	25	10	Sim	Não	Não
Sintra	Sim	2018	28	10	Não	Não	Sim
Vila Nova de Gaia	Sim	2012	86	24	Não	Sim	Sim
Porto	n.i.						
Cascais	Sim	2019	10	7	Sim	Não	Sim
Loures	Sim	2018	140	28	Sim	Sim	Não
Braga	Sim	2017	29	8	Sim	Sim	Sim
Matosinhos	Sim	n.i.	10	11	Não	Não	Não
Amadora	Sim	2018	66	10	Sim	Sim	Não
Almada	Sim	2012	34	7	Sim	Sim	Não
Oeiras	Sim	2018	67	5	Sim	Sim	Não
Gondomar	Sim	2017	71	17	Sim	Sim	Sim
Seixal	Sim	2012	53	6	Sim	Sim	Sim
Guimarães	Sim	2012	18	14	Sim	Não	Sim
Odivelas	Sim	2015	84	24	Sim	Não	Não
Coimbra	Sim	2010	226	16	Sim	Não	Sim
Santa Maria da Feira	Sim	2014	15	7	Sim	Não	Não
Vila Franca de Xira	Sim	2013	49	6	Sim	Sim	Não
Maia	n.p.						Sim
Vila N.de Famalicão	Sim	2009	15	5	Não	Não	Não
Leiria	Sim	2015	48	9	Não	Sim	Não
Setúbal	Sim	2010	46	7	Sim	Sim	Sim
Barcelos	n.i.						
Funchal	Sim	2017	131	15	Sim	Sim	Sim
Viseu	Sim	2009	123	7	Sim	Não	Não

n.p. - Não perceptível no plano; n.i. - Não identificado

Dos vinte e cinco municípios constantes da amostra, a análise foi realizada somente a vinte e dois municípios, pois não foi possível consultar o plano do município de Barcelos, Maia e Porto. A razão deve-se a não estarem disponíveis para consulta ou por estarem em zona de difícil pesquisa no respetivo sítio da internet. No caso particular do plano publicado pelo município da Maia a sua leitura está dificultada pelo formato adotado. Da amostra definida verifica-se que a grande maioria dos municípios elaborou os seus PGRIC (22 municípios) e divulgou-os de forma acessível nos respetivos sítios da internet, visando o objetivo de consolidar a promoção

de uma política de transparência na gestão pública e cumprindo a recomendação do CPC, de 1 de julho de 2009 em complemento com a de 1 julho 2015.

A estrutura dos PGRIC, tal como indicado anteriormente, é caracterizada na sua maioria, pelo enquadramento, caracterização da entidade pública, compromisso ético e identificação dos riscos. Na apresentação dos riscos identificados e das medidas consideradas necessárias para os mitigar todos os municípios, à exceção de Gondomar, Matosinhos, Vila Nova de Famalicão e Sintra, recorrem a tabela para o efeito. O município de Gondomar apresenta no seu PGRIC as áreas de risco, as funções e responsabilidades dos colaboradores, a avaliação e graduação dos riscos e a estrutura orgânica do município, mas os riscos e as respetivas medidas são identificados apenas no relatório anual. O PGRIC do município de Matosinhos faz referência aos vários departamentos e respetivos responsáveis, enquanto os riscos e as medidas são identificados no mesmo sítio, mas em documento separado. O Município de Sintra, não menciona no seu PGRIC os riscos e as respetivas medidas das várias unidades orgânicas. O Município de Vila Nova de Famalicão apresenta no seu PGRIC, as áreas de risco, os tipos de risco e as medidas preventivas a aplicar de forma descritiva, ou seja, o conteúdo não é apresentado em formato de tabela detalhada.

Quanto às datas de publicação dos PGRIC verificou-se existirem planos com data de 2009 (Vila Nova de Famalicão e Viseu), 2010 (Setúbal e Coimbra), 2012 (Guimarães, Seixal, Almada e Vila Nova de Gaia), 2013 (Vila Franca de Xira), 2014 (Santa Maria da Feira), 2015 (Leiria, Cascais e Odivelas), 2017 (Funchal, Gondomar, Braga e Lisboa) e 2018 (Oeiras, Amadora, Loures e Sintra), enquanto Matosinhos não identifica o ano de publicação (Tabela 2). Na recomendação de 1 julho 2015, o CPC solicitou que as entidades investissem no aperfeiçoamento do trabalho desenvolvido. No entanto, ao constatarem-se datas de publicação distintas, tal situação pode indicar falta de atualização e reavaliação dos planos.

Relativamente ao número de páginas verifica-se uma grande disparidade. Existem planos com 10 páginas (Matosinhos e Cascais), de 11 a 50 páginas (Lisboa, Braga, Almada, Guimarães, Santa Maria da Feira, Vila Franca de Xira, Vila Nova de Famalicão, Leiria, Sintra e Setúbal), de 51 a 100 páginas (Vila Nova de Gaia, Amadora, Oeiras, Gondomar, Seixal e Odivelas), com mais de 100 páginas (Loures, Funchal e Viseu) e até com mais de 200 páginas (Coimbra) (Tabela 2). As divergências são, naturalmente, extensivas ao conteúdo informativo, notando-se que em certas situações a informação não é apresentada de forma objetiva e noutras se afigura insuficiente tendo em conta o objetivo dos planos. Na análise comparativa da estrutura dos planos, considerando os dois com maior número de páginas (Coimbra e Loures) e os dois de menor número (Matosinhos e Cascais), conforme (Tabela 2), identificam-se pontos convergentes e divergentes entre os planos indicados. O único ponto da estrutura que se pode considerar convergente em todos os municípios é a identificação das atividades e respetivos riscos de gestão, embora Cascais apenas apresente uma explicação teórica dos mesmos. Os planos dos municípios de Coimbra, Loures e Cascais apresentam uma introdução na sua estrutura assim como referência a ações de divulgação e formação necessárias para uma boa realização, controlo e monitorização dos mesmos, aspetos não identificados no plano de Matosinhos. Em suma, ao compararmos um plano com um maior número de páginas e um com menor número de páginas verifica-se mais conteúdo para análise nos planos com maior número de páginas, o que era expectável. No entanto, ao realizarmos a comparação entre os planos dos municípios com maior número de páginas (Coimbra e Loures) verificamos que, para além do indicado anteriormente, expõem o compromisso ético, os riscos de gestão, incluindo os de corrupção e infrações conexas e os mecanismos de controlo. Reforçando o expectável, isto é, verifica-se que o município com maior número de páginas (Coimbra), apresenta mais informação, nomeadamente a identificação do âmbito em que se aplica o plano, as metodologias utilizadas na sua elaboração e o organograma da instituição.

Relativamente à identificação de áreas de atuação suscetíveis de comportarem riscos de corrupção, com o objetivo de eliminar e ou minimizar a sua ocorrência, verifica-se que os municípios de Oeiras e Vila Nova de Famalicão foram os que identificaram menos unidades ou áreas de atuação (5), enquanto o município de Loures apresentou número substancialmente superior (28). Da análise efetuada verifica-se que não existe relação entre a extensão do plano, traduzida em número de páginas, e as áreas de atuação identificadas. Com efeito, o PGRIC com maior número de páginas (Coimbra) não é o que mais áreas de atuação analisasse, atributo que cabe ao município de Loures (Tabela 2). Tal como a identificação das unidades ou áreas de atuação, é, também, importante identificar os seus responsáveis, com o objetivo de verificar se existe uma proximidade no acompanhamento do desenvolvimento das respetivas atividades e esta foi uma preocupação de todos os municípios, indo ao encontro das recomendações do CPC, de 1 de julho de 2009.

Os municípios de Sintra, Vila Nova de Gaia, Cascais, Braga, Gondomar, Seixal, Guimarães, Coimbra, Maia, Setúbal e Funchal realizaram o relatório de execução, enquanto os restantes municípios não publicaram ou não o realizaram (Tabela 2), embora uma das recomendações do CPC seja a elaboração do relatório anual sobre a execução do plano apresentando os principais resultados e conclusões da avaliação do grau de implementação das medidas de prevenção e tratamento do risco preconizadas no PGRIC.

Os riscos podem ser classificados segundo diversos critérios, nomeadamente em função da probabilidade de ocorrência das situações que comportam o risco e em função da gravidade de ocorrência das infrações, devendo estabelecer-se, para cada tipo de risco, a respetiva quantificação ou graduação. A identificação da gravidade de ocorrência foi realizada pelos municípios de Lisboa, Sintra, Vila Nova de Gaia, Loures, Braga, Amadora, Almada, Oeiras, Gondomar, Seixal, Guimarães, Odivelas, Coimbra, Santa Maria da Feira, Vila Franca de Xira, Setúbal, Funchal e Viseu (Tabela 2). Relativamente, à sua classificação, a maioria

dos municípios, utiliza a escala “Baixo”, “Médio” ou “Alto”, em função das duas variáveis, a probabilidade de ocorrência e a gravidade de ocorrência das infrações.

A probabilidade de ocorrência é classificada como:

- Baixa - Possibilidade de ocorrência, mas com hipóteses de não ocorrer devido aos mecanismos de controle já existentes.
- Média - Possibilidade de ocorrência, mas com hipóteses de não ocorrer se forem tomadas ações adicionais.
- Alta - Forte possibilidade de ocorrência mesmo com adoção de ações adicionais.

A gravidade da consequência é classificada como:

- Baixa - Dano na otimização do desempenho organizacional, mas sem potencial de provocar prejuízos financeiros ou à credibilidade institucional.
- Média - Perda na gestão das operações. Requer a redistribuição de recursos em tempo e em custos, perturbando o normal funcionamento da autarquia.
- Alta - Prejuízo na imagem e reputação de integridade institucional, bem como na eficácia.

De acordo com a ponderação feita entre o grau de probabilidade de ocorrência e a gravidade da consequência, existem municípios que atribuem a cada risco uma graduação resultante da conjugação dessas duas variáveis (ver Tabela 3).

Tabela 3 – Grau de Riscos, baseado no PGRIC

Probabilidade \ Gravidade	Baixa	Média	Alta
Baixa	Baixo	Baixo	Moderado
Média	Baixo	Moderado	Elevado
Alta	Moderado	Elevado	Elevado

A classificação dos riscos, conforme se ilustra na tabela anterior, constitui um elemento importante para a gestão dos mesmos, ajudando a estabelecer prioridades.

3.4. Riscos e medidas de mitigação associados à aquisição de bens e serviços e à salvaguarda e gestão do património nos municípios constantes da amostra

As organizações estão sujeitas à ocorrência de situações de fraude. Face ao peso e à importância que a área de aquisição de bens e serviços tem na economia e, em particular, na despesa do Estado e demais entidades gestoras de recursos públicos, torna-se pertinente a análise profunda dos riscos. Para além do levantamento dos riscos, foram identificadas as medidas associadas, pois a mitigação do risco é a única forma de identificar posturas preventivas e proactivas na vigilância e deteção de situações de fraude.

Na análise dos riscos dos PGRIC foi identificado um conjunto de riscos com várias dimensões e temas. Com o intuito de simplificar os mesmos foram objeto de uma classificação temática: riscos e medidas associados à avaliação das necessidades; riscos e medidas associados às estimativas de custos/preço da aquisição; riscos e medidas associados à consulta dos fornecedores; risco e medidas associados ao procedimento e avaliação das

propostas; riscos e medidas associados à receção; e riscos e medidas associados ao acompanhamento/salvaguarda de ativos.

Com base na classificação temática definida, foi analisado se os municípios focavam os riscos de igual forma conforme se apresenta na Tabela 4 seguinte.

Tabela 4 *Riscos e medidas de mitigação na aquisição de bens e serviços*

Municípios	Avaliação das necessidades	Estimativa de custos/Preço	Consulta a fornecedores	Procedimento e avaliação das propostas	Receção	Acompanhamento/Salvaguarda dos ativos
Lisboa	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim
Sintra	Sim					
Vila Nova de Gaia	Sim		Sim	Sim		
Porto				<i>n. i.</i>		
Cascais			Sim			
Loures	Sim		Sim			Sim
Braga			Sim			
Matosinhos				<i>n. p.</i>		
Amadora			Sim			
Almada	Sim	Sim	Sim	Sim		
Oeiras			Sim	Sim		
Gondomar				<i>n. p.</i>		
Seixal	Sim	Sim				
Guimarães				Sim		
Odivelas	Sim	Sim				
Coimbra	Sim					
Santa Maria da Feira	Sim	Sim				
Vila Franca de Xira						
Maia				<i>n. p.</i>		
Vila Nova de Famalicão			Sim		Sim	
Leiria					Sim	
Setúbal	Sim					Sim
Barcelos				<i>n. i.</i>		
Funchal		Sim		Sim	Sim	
Viseu		Sim	Sim			Sim
Total (%)	10/20=50%	7/20=35%	10/20=50%	5/20=25%	4/20=20%	4/20=20%

n.p. - PGRIC com Risco e Medidas de difícil leitura; *n.i.* - PGRIC não identificado

Da análise da tabela verifica-se que os riscos mais comuns estão associados à avaliação das necessidades e à consulta a fornecedores (50% dos municípios identificam estes dois riscos) e à estimativa de custos/preço (35% dos municípios identificam este risco). Quanto aos restantes riscos constantes da tabela, procedimento e avaliação de propostas, receção e acompanhamento e salvaguarda dos ativos, o número de Municípios que os identificam é claramente menor, sendo de 25% no primeiro e de 20% nos dois últimos. Noutra perspetiva de análise é possível concluir que nenhum município identifica no seu plano os seis riscos identificados na tabela, apenas um identifica cinco e quatro riscos, quatro evidenciam três dos riscos, seis apresentam dois riscos, sete apresentam apenas um risco e também apenas um apresenta zero. Dos sete municípios que apresentam apenas um dos riscos, em três a incidência recai sobre a consulta a fornecedores, dois sobre a avaliação das necessidades, um sobre procedimento e avaliação de propostas e um sobre o acompanhamento e salvaguarda dos ativos. Não obstante estarmos perante entidades que, embora com dimensões bem diferenciadas, têm competências comuns, existe uma grande dispersão relativamente à avaliação dos riscos existentes.

O risco e medidas referentes à avaliação das necessidades é identificado por vários municípios, pois cada vez mais deve existir um controlo dos produtos e serviços a adquirir, considerando os produtos que estão em stock. Para tal, nos municípios identificados (Odivelas, Vila Nova de Gaia, Almada, Loures, Seixal, Setúbal, Santa Maria da Feira, Coimbra, Sintra e Lisboa) indicam como medida a necessidade de criar um mecanismo que realize uma avaliação prévia das necessidades (Tabela 5). Outros municípios identificam mais aspetos que a completam, como a criação de base de dados por categoria (Lisboa e Setúbal) ou mesmo a elaboração do relatório anual (Setúbal) (Tabela 5).

Tabela 5 - Riscos e medidas associados à avaliação das necessidades - identificados pelos municípios

Município	Risco	Medidas
Odivelas	Existência deficiente de um sistema de avaliação de necessidades de aquisição de bens e serviços.	Implementação de mecanismos que permitam uma avaliação prévia das necessidades.
Vila Nova de Gaia	Deficiente estruturação do planeamento/avaliação das necessidades.	Implementação de procedimentos que vinculem cada unidade orgânica a programar antecipadamente as ações/necessidades.
Loures	Inexistência, ou existência deficiente, da avaliação das necessidades.	Implementação de sistema estruturado de avaliação das necessidades e respetivo acompanhamento.
Seixal	Inexistência, ou existência deficiente de um sistema estruturado de avaliação das necessidades.	Sistema estruturado de avaliação das necessidades.
Setúbal	Possibilidade de efetuar despesas que não correspondem às reais necessidades da autarquia, ou que não vão ao encontro das intenções estratégicas do Município.	Implementação de um sistema estruturado de avaliação das necessidades e encargos que inclua a identificação dos investimentos, pondere a calendarização da sua concretização e os procedimentos a adotar e que avalie não só os encargos financeiros com a concretização efetiva das ações, mas também os que também possam resultar da sua concretização (ex: manutenção). Implementar um sistema organizado de avaliação das despesas efetuadas, com comparação de valores de despesa e realização de relatório anual com a identificação de desvios entre

aquisições semelhantes e outros fatores relevantes.

Formalização de processos de avaliação concomitante da concretização e méritos dos investimentos realizados com elaboração de relatórios anuais que apresentem recomendações.

Obrigatoriedade da identificação da inscrição da avaliação da despesa a efetuar no sistema estruturado de avaliação das necessidades aquando da informação para o início do procedimento concursal para contratação.

Santa Maria da Feira	Inexistência, ou existência deficiente de um sistema estruturado de avaliação das necessidades.	Implementação de um sistema estruturado de avaliação das necessidades e encargos que inclua a identificação dos investimentos, pondere a calendarização da sua concretização e os procedimentos a adotar e que avalie não só os encargos financeiros com a concretização efetiva das ações, mas também os que possam resultar da sua concretização (exemplo: manutenção)
Coimbra	Ausência ou deficiente fundamentação das propostas de aquisição (deficiente avaliação das necessidades).	Criação de Ficha de Pedido de Cabimento Prévio (pela Div. Contabilidade).
Almada	Deficiente programação das necessidades de aquisições anuais	Concluir os desenvolvimentos informáticos nas aplicações WebGest (MIIT) e ERP Sigma (Medidata); Implementar sistema estruturado de programação das necessidades anuais.

Sintra	Ausência ou deficiente fundamentação das propostas de aquisição (deficiente avaliação das necessidades)	Fundamentação Técnica e Análise Sistemática.
Lisboa	Ausência de avaliação, na fase de planeamento da contratação, das circunstâncias que poderão vir a ter impacto no contrato (designadamente em termos de variações de custos e de prazos de execução)	Implementar um sistema estruturado de avaliação das necessidades, incluindo instruções/procedimentos escritos que regulem os procedimentos de planeamento. Criar/manter uma base de dados de fornecedores por categoria de bens ou serviços, periodicamente atualizados, a fim de permitir um melhor conhecimento do mercado e evitar situações de “captura” pelo mesmo leque de fornecedores.

Interligado aos riscos e medidas da avaliação das necessidades estão os riscos e medidas associados ao preço de aquisição. Os municípios de Santa Maria da Feira, Seixal, Almada, Lisboa e Funchal identificam que deve ser guardado o registo de informação relevante sobre aquisições anteriores (Tabela 6). O município de Odivelas refere que deve ser realizado uma avaliação do nível de qualidade e preço (Tabela 6). Enquanto Viseu refere que deve ser feita a determinação do preço base sem consulta do mercado e cruzamento posterior com a consulta ao mercado (Tabela 6). Por último, Seixal indica procedimento para aplicação de ajuste direto com base em critérios materiais (Tabela 6).

Tabela 6 - Riscos e medidas associados à estimativa de custos/preço de aquisição - identificados pelos municípios

Município	Risco	Medidas
Santa Maria da Feira	Tratamento deficiente das estimativas de custos.	Registo de informação relevante sobre aquisições anteriores.
Seixal	Tratamento deficiente das estimativas de custos. Fundamentação insuficiente do recurso ao ajuste direto, aquando baseado em critérios materiais.	Base de dados com informação relevante sobre aquisições anteriores. Norma de procedimento para aplicação de ajuste direto com base em critérios materiais.
Almada	Tratamento deficiente das estimativas de custos.	Concluir os desenvolvimentos informáticos na aplicação ERP Sigma (Medidata); Implementar Base de dados com informação relevante sobre aquisições anteriores.
Lisboa	Falta de conhecimento específico no que concerne ao nível da qualidade e dos preços dos bens/serviços adquiridos e do desempenho do fornecedor.	Elaborar relatórios e avaliar “à posteriori” o nível da qualidade e do preço dos bens e serviços adquiridos e do desempenho do fornecedor.
Funchal	Deficiente ou insuficiente definição dos critérios de adjudicação.	Análise do custo histórico para aquisições similares.
Odivelas	Deficiente, ou mesmo inexistente, avaliação “a posterior” da qualidade dos bens/serviços adquiridos e respetivos preço.	Avaliação do nível de qualidade e preço.

Viseu	Passagem de informação privilegiada; Corrupção passiva para ato ilícito ou lícito; Tráfico de Influência; Participação económica em negócio	Quando possível, determinação do preço base sem consulta do mercado e cruzamento posterior com a consulta ao mercado; Realização preferencial de consultas ao mercado via recolha de preços disponibilizados na Internet.
-------	---	---

No controlo dos fornecedores todos os municípios têm a preocupação de que pode existir favorecimento na seleção dos fornecedores (Cascais, Loures, Vila Nova de Gaia, Oeiras, Amadora, Almada, Viseu, Braga e Vila Nova de Famalicão) (Tabela 7). O acompanhamento e a avaliação do fornecedor devem ser realizados (Vila Nova de Famalicão, Lisboa e Braga), principalmente quando a aquisição é feita quase sempre ao mesmo fornecedor (Viseu) (Tabela 7).

Tabela 7 - Riscos e medidas associados à consulta de fornecedores - identificados pelos municípios

Município	Risco	Medidas
Cascais	Favorecimento na seleção de fornecedores.	Avaliação interna de fornecedores. S.I. regista procedimentos e deteta responsabilidades. Cumprimento do Código dos Contratos Públicos. Utilização de plataformas eletrónicas.
Loures	Favorecimento de determinado fornecedor em detrimento de outros, aquando das propostas de aquisição de bens e serviços.	Efetuar obrigatoriamente duas ou mais consultas para pedido de propostas de orçamento e fundamentar os critérios de seleção.
Vila Nova de Gaia	Inexistência de informação relativa a eventual incompatibilidade/interesse dos elementos	Prestação por cada um dos elementos do júri de declaração sob compromisso de honra relativa à não verificação de

	intervenientes nos júris dos procedimentos	incompatibilidades/interesses, após o conhecimento das entidades concorrentes.
Lisboa	Ausência de avaliação, na fase de planeamento da contratação, das circunstâncias que poderão vir a ter impacto no contrato (designadamente em termos de variações de custos e de prazos de execução).	Criar/manter uma base de dados de fornecedores por categoria de bens ou serviços, periodicamente atualizados, a fim de permitir um melhor conhecimento do mercado e evitar situações de “captura” pelo mesmo leque de fornecedores
Almada	Favorecimento de fornecedores;	Concluir o Manual (sobre instrução e tramitação dos processos de aquisição de bens e serviços e empreitadas) desejável; Concluir desenvolvimento da aplicação informática ERP Sigma (Medidata).
Amadora	Procedimentos deficientes de controlo e monitorização que assegurem a totalidade e evidenciem a conformidade legal das normas e procedimentos existentes.	Melhoria do procedimento de controlo e monitorização da conformidade legal; Justificação da adoção de procedimentos de ajuste direto e preterição da consulta prévia, em procedimentos de valor inferior a €20.000,00
Oeiras	Interesse direto na contratação em causa por parte dos intervenientes que avaliam propostas e propõem a adjudicação (Inclui risco de: Corrupção; Participação económica em negócio, Favorecimento; Conflito de interesses)	Obrigatoriedade de junção aos projetos de decisão de adjudicação ou aos relatórios preliminares, no âmbito dos procedimentos de contratação pública de bens e serviços (excetuando-se aos ajustes diretos em regime simplificado), de declaração de idoneidade/interesses dos signatários. Júri do procedimento com intervenientes de pelo menos duas unidades orgânicas.
Viseu	Aquisições diversas ao mesmo fornecedor, para	Reforço dos testes de conformidade quanto ao cumprimento do Manual de

favorecimento; Violação dos princípios gerais de contratação; Corrupção passiva para ato lícito; Tráfico de Influência; Participação económica em negócio;

Procedimentos / Controlo interno (ex. auditorias aleatórias ao processo de despesa); Revisão das regras existentes, visando o reforço das medidas de prevenção da corrupção e infrações conexas (ex. rotação de pessoal; procedimentos de aquisição, entre 150€ a 1000€, precedidos, como regra, de consulta a 2 fornecedores, a qual pode ser feita através de correio eletrónico ou telefone; acima de 1000€, precedidos de pedido de orçamento/convite a um mínimo de três fornecedores. Estes procedimentos apenas podem ser afastados em casos devidamente justificados e fundamentados - ex. urgência, especificidade do bem ou serviço a adquirir); Aumento da rotatividade de fornecedores/prestadores de serviços.

Braga Não acompanhamento e avaliação regular do desempenho do contratante, de acordo com as especificações técnicas estabelecidas no contrato.

Aplicação da metodologia de avaliação de fornecedores de forma transversal a todos os contratos.

Vila Nova Famalicão A frequência com que os relatórios de acompanhamento e/ou avaliação do desempenho do fornecedor/prestador de serviços/empregado é crítica;

A contratualização com gabinetes especializados externos para coadjuvação na tramitação dos procedimentos concursais deve ser precedida de uma declaração, prévia e escrita, dos mesmos, em que não têm quaisquer interesses ou relações profissionais com as adjudicatárias ou empresas do mesmo consórcio ou grupo económico, como, durante a coadjuvação, não se estabelecerá nenhum relacionamento que conflitua com a independência e isenção no procedimento concursal em causa.

Os riscos referentes ao procedimento e, em particular, à avaliação das propostas e as correspondentes medidas preventivas são apresentados pelos municípios de Vila Nova de Gaia, Oeiras, Guimarães e Funchal (Tabela 8). Os riscos identificados foram importantes por haver um interesse direto dos intervenientes que avaliam as propostas, podendo ocorrer um conflito de interesses. Neste sentido, a definição de medidas com procedimentos rigorosos (Vila Nova de Gaia e Funchal), a realização de relatórios preliminares (Oeiras), a realização de auditorias regulares (Guimarães) são estratégias essenciais no combate ao possível conflito de interesses (Tabela 8).

Tabela 8 – Riscos e medidas associados ao procedimento e à avaliação das propostas - identificados pelos municípios

Município	Risco	Medidas
Vila Nova de Gaia	Deficiente fundamentação no recurso a ajuste direto por critérios materiais.	Aprovação e implementação de “manual de procedimentos” vinculando os serviços requisitantes à rigorosa justificação das propostas.
Oeiras	Interesse direto na contratação em causa por parte dos intervenientes que avaliam propostas e propõem a adjudicação (Inclui risco de: Corrupção; Participação económica em negócio, Favorecimento; Conflito de interesses)	Obrigatoriedade de junção aos projetos de decisão de adjudicação ou aos relatórios preliminares, no âmbito dos procedimentos de contratação pública de bens e serviços (excetuando-se aos ajustes diretos em regime simplificado), de declaração de idoneidade/interesses dos signatários. Júri do procedimento com intervenientes de pelo menos duas unidades orgânicas.
Guimarães	Conflito de interesses na fase de análise de propostas no âmbito de procedimentos	Auditorias trimestrais de verificação da existência nos Relatórios (preliminares e finais) da declaração de inexistência de conflito de interesses

	concursais de aquisição de bens ou serviços	dos elementos do Júri em relação ao procedimento.
Funchal	Subjetividade ou deficiente apreciação das propostas.	Definição de critérios de análise objetivos, claros e quantificáveis.

Sobre os riscos e medidas associados à receção são apontados por todos os municípios que a avaliação da qualidade e quantidade dos bens e serviços deverá ser feita sempre por dois funcionários (Funchal, Lisboa, Vila Nova de Famalicão, Leiria) (Tabela 9).

Tabela 9- Riscos e medidas associados à receção - identificados pelos municípios

Município	Risco	Medidas
Funchal	Avaliação da quantidade e da qualidade dos bens adquiridos por apenas um funcionário. Receção fictícia de bens	Formar/ sensibilizar a generalidade dos trabalhadores, em áreas como a ética, a deontologia, os direitos e deveres dos trabalhadores; Inspeção e conferência dos bens e serviços pelo menos por dois funcionários; Imputação de responsabilidades a quem confere e verifica os bens provenientes do armazém e stocks; Entrega de materiais apenas com requisição devidamente assinada por responsável do serviço.
Lisboa	Inspeção e/ou avaliação da quantidade e da qualidade dos bens e serviços adquiridos efetuada somente por um funcionário	Continuar a realizar a inspeção/avaliação da quantidade e da qualidade dos bens e serviços por dois funcionários
Vila Nova de Famalicão	A inspeção e/ou avaliação da quantidade e da qualidade dos bens e serviços adquiridos não é efetuada sempre por dois funcionários;	A inspeção e/ou avaliação da quantidade e da qualidade dos bens e serviços adquiridos não é efetuada sempre por dois funcionários;

Leiria	Falta de controlo, Exigência da presença de dois controlo insuficiente ou trabalhadores na verificação da deficiente das quantidade e qualidade de bens quantidades e qualidade adquiridos/empreitadas realizadas. dos bens e serviços no momento de receção
--------	--

Quanto aos riscos e medidas associados ao acompanhamento dos ativos é indicada pelo município de Loures, a necessidade de manter a informação atualizada sobre os pedidos de aquisição de bens e serviços (Tabela 10), a promoção de realização de duas ações de fiscalização por ano, aleatórias e sem aviso prévio (Viseu), bem como a rotação de pessoal (Viseu) (Tabela 10). A elaboração de relatórios para avaliar o nível da qualidade e do preço dos bens e serviços adquiridos e do desempenho do fornecedor (Lisboa) e a realização do inventário (Setúbal) são indicadas como ferramentas no acompanhamento dos ativos (Tabela 10).

Tabela 10 - Riscos e medidas associados ao acompanhamento dos ativos - identificados pelos municípios

Município	Risco	Medidas
Loures	Acompanhamento inadequado dos processos de aquisição de bens e serviços	Manter atualizada a informação sobre pedidos de aquisição de bens e serviços (fornecedores, custos, prazos de entrega).
	Registo Permanente e de Acesso Universal dos bens e serviços a adquirir/em aquisição	Introdução de solução informática de suporte. Constituição de mecanismo de acompanhamento previsional dos bens e serviços a adquirir, bem como os necessários recursos financeiros. Esta solução é indissociável da função
Viseu	Não fiscalização da quantidade e qualidade dos bens; Retenção de material para uso próprio do trabalhador;	Promoção de 2 ações de fiscalização por ano, aleatórias e sem aviso prévio; Rotação de pessoal;

Lisboa	Falta de conhecimento específico no que concerne ao nível da qualidade e dos preços dos bens/serviços adquiridos e do desempenho do fornecedor.	Elaborar relatórios e avaliar “a posteriori” o nível da qualidade e do preço dos bens e serviços adquiridos e do desempenho do fornecedor.
Setúbal	A utilização indevida de bens e serviços do Município.	Implementação do regulamento de controlo interno, designadamente, em termos de inventário dos bens e afetação dos mesmos à responsabilidade do Dirigente.

4. Conclusões, limitações e propostas de investigação futura

Este estudo permitiu interpretar e descrever quais os riscos de fraude identificados, por parte das autarquias, no que respeita à aquisição de bens e serviços e quais são os mecanismos adotados para os minimizar.

Neste contexto, é de extrema importância o CPC que têm como objetivo desenvolver uma atividade de âmbito nacional no domínio da prevenção da corrupção e infrações conexas. Na perspetiva de desenvolver um instrumento de combate à fraude o CPC elaborou recomendações e, desta forma, foi possível realizar o objetivo principal de estudo desta Dissertação de Mestrado, que pretendeu analisar os PGRCIC implementados pelos municípios, descrevendo os riscos, e as propostas concretas de mitigação do risco e avaliações precisas das medidas implementadas.

A análise dos PGRCIC indicou que a estrutura dos planos dos 25 municípios em análise diferia, não existindo uma uniformidade dos mesmos. Identificou-se, também, que alguns municípios não apresentam o PGRCIC publicado ou está em difícil acesso. Outro aspeto analisado é as datas de publicação dos planos, pois existem municípios com planos publicados desde 2009 sem que até ao momento tenham “sofrido” qualquer alteração/atualização e outros que elaboraram o seu último plano em 2018. Ainda foi visível que o número de páginas é diferente em todos os PGRCIC analisados e verificou-se, também, uma consequente estrutura de conteúdo algo diferente, quando comparados os planos com maior número de páginas e os planos com menor número de páginas.

Na identificação dos riscos nas diversas áreas verificou-se uma grande discrepância de áreas estudadas, bem como na escala da probabilidade de ocorrência, pois foram analisados municípios que não classificavam o risco ou outros que apresentavam classificações diferentes.

Na avaliação e monitorização dos PGRCIC verificou-se que nem todos os municípios efetuam a sua elaboração ou não o publicaram no respetivo sítio da internet. Os municípios de Sintra, Vila Nova de Gaia, Cascais,

Braga, Gondomar, Seixal, Guimarães, Coimbra, Maia, Setúbal e Funchal foram os únicos que realizaram o relatório de execução, enquanto, os restantes municípios não publicaram (Tabela 2), não permitindo apresentar os principais resultados e conclusões da avaliação do grau de implementação das medidas de prevenção e tratamento do risco preconizadas no PGRIC. A realização dos relatórios de execução é uma das recomendações do CPC, de 1 de julho de 2009, tendo como objetivo a monitorização do plano, servindo de avaliação dos riscos e medidas implementadas e permitindo fazer atualizações ao que foi implementado nos municípios. Contudo, no caso de se constatar, em sede de auditorias e inspeções, a existência de crimes de corrupção nas entidade que não elaboraram os seus relatórios, tal poderá ser visto criminalmente como sendo uma omissão deliberada, o que pode promover o agravamento das sanções a essa entidade (artigo 9.º, nº2 da Lei 54/2008, de 4 setembro). Cumprir os procedimentos com critério, rigor e transparência é um dos passos mais importante no combate à fraude, pois, neste sentido, indica-se que mais importante do que elaborar um PGRIC é implementá-lo com critério e rigor e monitorizá-lo regularmente, uma vez que este documento deve constituir um instrumento de gestão, de garantia e segurança em constante aperfeiçoamento.

Este estudo teve algumas limitações, principalmente por falta de estudos nesta área, o que torna difícil o enquadramento do tema. Por outro lado, a existência de estruturas muito diferentes entre os planos e os grandes desfasamentos temporais na sua elaboração (falta de atualização) são aspetos que dificultam o desenvolvimento do trabalho, pois numa primeira fase tentou-se agrupar os planos em função do ano de elaboração ideia rapidamente abandonada face às discrepâncias existentes. A não publicação dos relatórios de alguns municípios no respetivo sítio da internet dificultou o acesso.

Em suma, consideramos que este estudo pode ajudar a contribuir para uma maior sensibilização da importância da elaboração dos planos, mas acima de tudo, para a necessidade da sua atualização permanente e respetiva

monitorização. Por outro seria interessante que estes planos fossem definidos com base em qualquer *framework* aplicável, tornando-os mais comparáveis, já que as competências e os objetivos dos municípios, além do que decorre da sua população e questões inerentes, deveria ter, teoricamente, muito de comum.

Como corolário, sugere-se para investigações futuras a avaliação da possibilidade de elaboração de um PGRCIC mais uniformizado indicando a necessidade de mudança nos processos, ou seja, um PGRCIC com estrutura, áreas, riscos e medidas idênticas e a serem analisados e executados por todos os municípios. Sugere-se outro estudo que poderá ser feito, e que vai ao encontro do apresentado por Semedo, (2019), que consiste na elaboração de um inquérito junto dos auditores dos municípios, de modo a perceber se a elaboração e acompanhamento dos planos traduz o ambiente de controlo interno existente na organização ou essencialmente, apenas o cumprimento de uma obrigação legal.

Referências Bibliográficas

Araújo, A. (2016). *Responsabilidade Social e Ética dos Auditores na Detecção e Prevenção de Fraude (Dissertação de Mestrado)*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses. (2017). Disponível em :<https://en.calameo.com/read/0003249812d15cbbe8e66>

Azevedo, S. (2014). *Auditoria aos Municípios - Estudo de Caso : Uma Aplicação à área Metropolitana do Porto (Dissertação de Mestrado)*. Insituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Barbosa, S. (2017). *Conceção de um Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas. Estudo de Caso - Universidade do Porto (Relatório de Estágio)*. Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Barreto, C. (2017). *Auditoria Interna no Desempenho Organizacional (Dissertação de Mestrado)*. Instituto Politécnico de Setúbal.

Cardoso, C. (2013). *Planos de Prevenção de Riscos de Gestão: Transparência dos Institutos Politécnicos Portugueses (Dissertação de Mestrado)*. Instituto Politécnico de Setúbal.

Conselho de Prevenção da Corrupção - <http://www.cpc.tcontas.pt>

Consulta ao site do IIA - <https://na.theiia.org>

Consulta ao site do IPAI - <http://www.ipai.pt>

Consulta ao site do Tribunal de Contas - <http://www.tcontas.pt>

COSO (2009) – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Integrated framework.

Costa, C. B. da. (2014). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. (L. Letras e Conceitos, Ed.) (10.^a Edição).

Elbling, P. (2015). *Fraude e as suas Implicações em Auitoria*. Instituto Suuperior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Fonseca, L. (2016). *Auditoria Contínua como Resposta ao Risco de Fraude (Dissertação de Mestrado)*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Goldman, P. (2009). *Anti-Fraud Risk and Control Workbook*. (N. J. : J. Wiley&Sons, Ed.).

Inácio, H. (2014). *Controlo Interno - Enquadramento Teórico e Aplicação Prática*. (E. Editora, Ed.).

Instituto Nacional de Estatística. Disponível em : https://censos.ine.pt/xportal/xmain?xpid=CENSOS&xpgid=censos2011_a_presentacao

International Federation of Accountants (IFAC), ISA 240 – A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.

Madeira, D. (2015). *Aplicação do código dos contratos públicos nos procedimentos associados às compras na perspetiva do controlo interno (Dissertação de Mestrado)*. Escola Superior de Gestão de Tomar.

Marçal, N., & Marques, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público*. (E. Sílabo, Ed.) (1º Edição). Lisboa.

Martins, I., & Morais, G. (2007). *Auditoria Interna - Função e Processo*. (Á. Editora, Ed.) (3.ª edição).

Marujo, T. (2014). *A Apropriação Indevida de Ativos – A problemática do risco e a sua perceção no âmbito dos planos de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas no setor público empresarial, (Dissertação de Mestrado)*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Meneses, N., & Martins, C. (n.d.). A Contribuição do Controlo Interno nas Autarquias Locais. Retrieved from <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/16.pdf>

Monteiro, L. (2014). *Auditoria Interna : Contributo para a Prevenção e Detecção de Fraude nas Organizações*. Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.

Moreira, L. (2016). *Avaliação do Risco de Fraude nas Autarquias Locais (Dissertação de Mestrado)*. Insituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2017). Município de Lisboa.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2010). Município de Sintra.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2012). Município de Vila Nova de Gaia.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2015). Município de Cascais.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2018). Município de Loures.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2017). Município de Braga.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2018). Município da Amadora.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2012). Município de Almada.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2018). Município de Oeiras.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2017). Município de Gondomar.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2012). Município do Seixal.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2012).
Município de Guimarães.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2015).
Município de Odivelas.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2010).
Município de Coimbra.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2014).
Município de Santa Maria da Feira.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2013).
Município de Vila Franca de Xira.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2009).
Município de Vila Nova de Famalicão.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2015).
Município de Leiria.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2010).
Município de Setúbal.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2017).
Município de Funchal.

Plano de Gestão de Risco de Corrupção e Infrações Conexas, (2009).
Município de Viseu.

Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2014 Global Fraud Study. ACFE – Association of Certified Fraud Examiners, 2014. Disponível em <https://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>
Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2018 Global Fraud Study. ACFE – Association of Certified Fraud Examiners, 2018. Disponível em <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/default.aspx>

Roque, P. (2013). Auditor Forense - Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal.

Semedo, A. (2019). *O Risco de Fraude nos Municípios Portugueses e Medidas para a sua Prevenção e Mitigação*. Insituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Vários. (2019). *Dicionário da Língua Portuguesa*. (P. Editora, Ed.) (1ª Edição). Porto.