

OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

WORKING PAPERS

#52 A auditoria pública externa como instrumento de combate à corrupção

o papel das Instituições Superiores
de Controlo



Rute de Carvalho Serra



OBEGEF
Observatório de Economia
e Gestão de Fraude

>> FICHA TÉCNICA**A AUDITORIA PÚBLICA EXTERNA COMO INSTRUMENTO DE COMBATE À CORRUPÇÃO – O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO**

WORKING PAPERS Nº 52 / 2016

OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude

Autores: Rute de Carvalho Serra¹

Editor: Edições Húmus

1ª Edição: Janeiro de 2016

ISBN: 978-989-755-194-9

Localização web: <http://www.gestaodefraude.eu>

Preço: gratuito na edição electrónica, acesso por download.

Solicitação ao leitor: Transmita-nos a sua opinião sobre este trabalho.

©: É permitida a cópia de partes deste documento, sem qualquer modificação, para utilização individual. A reprodução de partes do seu conteúdo é permitida exclusivamente em documentos científicos, com indicação expressa da fonte.

Não é permitida qualquer utilização comercial. Não é permitida a sua disponibilização através de rede electrónica ou qualquer forma de partilha electrónica.

Em caso de dúvida ou pedido de autorização, contactar directamente o OBEGEF (obegef@fep.up.pt).

©: Permission to copy parts of this document, without modification, for individual use. The reproduction of parts of the text only is permitted in scientific papers, with bibliographic information of the source.

No commercial use is allowed. Not allowed put it in any network or in any form of electronic sharing.

In case of doubt or request authorization, contact directly the OBEGEF (obegef@fep.up.pt).

¹ Mestre em Direito – Ciências Jurídico-Políticas

>> **ÍNDICE**

Introdução e objectivo	5
A Auditoria Pública Externa	6
A Auditoria Pública Externa e o combate à corrupção - A Auditoria Forense	11
Conclusões	17
Referências	19

>> **RESUMO**

O controlo externo da gestão dos dinheiros públicos – político e financeiro, é uma missão dos Estados de Direito democráticos, exacerbada pelos contribuintes cidadãos que, no afã dos nossos dias, exigem rigor, responsabilidade e transparência no exercício daquela gestão, qualidades escrutinadas pela necessária confiança nas instituições acometidas daquele controlo.

A responsabilidade pelo controlo financeiro externo, em Portugal, encontra-se constitucionalmente consagrada ao Tribunal de Contas. Este órgão de soberania procede à supervisão da gestão económico-financeira da Administração abrangendo, na prossecução de um verdadeiro direito de sequela, todos aqueles que de algum modo, gerem valores públicos.

O objetivo deste artigo é perscrutar a utilização do instrumento de fiscalização por excelência, utilizado pelo TC - a auditoria, como medida dissuasora, por um lado e investigativa, por outro, de atos de corrupção, em especial através das técnicas próprias da auditoria forense. Não sendo este o papel fundamental e objetivo primeiro do trabalho desenvolvido pelas Instituições Superiores de Controlo, é hoje internacionalmente reconhecida a utilidade dos mandatos destas Instituições, como contributo valioso nesse combate.

Palavras-Chave: auditoria pública; instituições superiores de controlo; corrupção; auditoria forense.

>> **ABSTRACT**

The external control of the public values management – political and financial, it is the mission of democratic rule of law, exacerbated by citizens – taxpayers, who require rigor, accountability and transparency in the exercise of that management, qualities scrutinized by the necessary trust in institutions committed of such checks.

The responsibility of external financial control in Portugal is constitutionally dedicated to the Court of Auditors. This sovereign body shall monitor the economic and financial public values management, covering, in pursuit of a true sequel right, all those who somehow run public financial resources.

The purpose of this paper is to scrutinize the use of the inspection tool par excellence, used by the TC – the audit procedures, as a deterrent measure on the one hand and investigative, on the other, of corruption acts, specially through forensic audit own techniques. That it's not the first role of the Supreme Audit Institutions, however, it is today internationally recognized the usefulness of this Institutions mandate, as a valuable contribution in this fight.

Keywords: public audit; supreme audit institutions; corruption; forensic audit.

>> INTRODUÇÃO E OBJETIVO

A crescente democratização das sociedades trouxe consigo a exigência de boa administração e gestão pública, com ênfase em conceitos como *accountability*, transparência e comunicação das decisões gestionárias sobre dinheiros, fundos e valores públicos.

Ao Tribunal de Contas (TdC) compete garantir a eficácia, eficiência e qualidade dessa mesma administração, garantindo a salvaguarda da *res publica*, administrada em sistema público ou privado de gestão.

Face à sua competência, constitucionalmente consagrada, e ainda considerando o mandato do Tribunal, reconhece-se hoje nas instâncias internacionais, a premente necessidade da atividade desenvolvida por aquela Instituição dirigir-se, de modo mais incisivo, à deteção perfunctória de simples erros, irregularidades ou fraudes, cometidas através dos atos de gestão praticados pelos responsáveis pela administração de valores públicos, visando, desse modo, a sua responsabilização em jurisdição financeira e até mesmo, criminal.

Acreditamos, deste modo, que as Instituições Superiores de Controlo deverão obedecer a um novo arquétipo, neste novo encargo inevitável. Para tal, analisamos o instrumento primordial utilizado pelo Tribunal, para a concretização dos objetivos atrás enunciados, evidenciando o modo como a auditoria forense pode constituir um procedimento mais eficaz na prossecução daqueles.

>> A AUDITORIA PÚBLICA EXTERNA

A publicação da Lei nº 98/97 de 26 de agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) veio consagrar, como a técnica fundamental de controlo da atividade financeira pública, utilizada pelo Tribunal, a auditoria. Contudo, desde os anos 80, que o Tribunal, através da aprovação de normas avulsas de auditoria, procurou desenvolver e aplicar os normativos orientadores dos serviços de apoio (SA), em obediência aos mais elevados padrões de qualidade técnica e de eficiência¹.

Num cenário, como o atual, de grave crise económica e financeira, a capacidade da auditoria pública, como ferramenta para garantir a transparência da gestão pública, vai ser posta à prova (Cabeza del Salvador, 2009)². As mutações económicas e sociais que se foram operando refletiram-se, indubitavelmente, na definição do conceito. De uma definição centrada na reconstituição de factos passados, passou-se a realçar a função *preventiva e orientadora*, deste ramo do saber.

O valor da auditoria das contas públicas foi reconhecido desde tempos distantes, por babilónicos, gregos, romanos e egípcios. Com efeito, podemos encontrar referência à manifesta necessidade das sociedades, da figura do auditor, em Aristóteles, no seu “*Tratado da Política*” quando afirma que será preciso um magistrado, acima de todos os que gerem dinheiros públicos, que “sem nada administrar para si próprio, obrigue os outros a prestar contas acerca da sua administração e as corrija. Uns chamam-lhe auditor, outros, inspetor de contas, outros, grande procurador.”³

Em McMickle (1978)⁴ encontramos também referência aos escritos de Aristóteles, que afirmava que o Senado de Atenas era constituído por 500 pessoas que escolhiam um “Conselho” composto por 10 “Logistae” e 10 “Euthuni”, designados para a verificação das contas dos servidores públicos, com uma especial preocupação na deteção da fraude.

¹ Cfr. Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol. I, p. i.

² CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio, in “*Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública*”, Auditoría Pública, nº 47, pp. 27-45, apud HERNANDEZ, António M. López, in “*Control e Auditoria del sector público en un escenario de crisis económica*”, in Auditores – Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 15, Mayo de 2011.

³ Vd. ARISTÓTELES, “*Tratado da Política*”, Publicações Europa-América, 2000, p. 102.

⁴ Vd. MCMICKLE, P., 1978, “*The nature and objectives of auditing: A unified rationale of public, governmental, and internal auditing*”, United States of America: UMI Dissertation Services, apud TARA, Ioan Gheorge, SIMONA, Gherai Dana, in “*Historical Analysis On The Appearance Of The Supreme Audit Institutions In The European Union*”, p. 708, disponível em <http://steconomiceuradea.ro/anale/volume/2014/n1/077.pdf>. (Consultado em 2.2.2015)

Mas centremo-nos, *brevitatis causa*, nas atuais definições de *auditoria pública*, de *auditor* e na caracterização destas, para efeitos de exercício de controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas.

Apesar de inicialmente dirigida à verificação de contas e atos contabilísticos, o objeto da auditoria externa pública evoluiu, face à denominada em Pollit, *et al* (1999), “máquina de *accountability* democrática”, referindo-se às Instituições Superiores de Controlo⁵.

São várias as definições existentes de auditoria pública, seja na perspectiva interna ou externa. Centrar-nos-emos na definição de *auditoria pública externa*, ou seja, aquela que é executada pelo Tribunal de Contas.

Assim, a INTOSAI define auditoria como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.⁶

O Tribunal de Contas Europeu (TCE) adotou a seguinte definição de auditoria⁷: “Uma auditoria das demonstrações financeiras tem como objetivo habilitar o auditor a expressar uma opinião segundo a qual as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada. O objetivo de uma auditoria de conformidade é permitir ao auditor concluir se as atividades, as operações financeiras e as informações estão, em todos os aspetos materialmente relevantes, em conformidade com os quadros jurídicos e regulamentares aplicáveis.”⁸

Por seu turno, o Tribunal de Contas apresenta, no seu Manual de Auditoria e Procedimentos, Vol. I, uma definição de auditoria próxima da da INTOSAI: “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”⁹

⁵ Vd. POLLIT, C. / SUMMA, H., in “*Performance Audit and Public Management Reform*”, p. 1, in POLLIT, C., *et al* (1999), in “*Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*” Oxford: Oxford University Press, 1999, disponível em <http://fdslive.oup.com/www.oup.com/academic/pdf/13/9780198296603.pdf> (Consultado em 2.2.2015)

⁶ Cfr. definição constante do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol. I, p. 23.

⁷ Relativa à auditoria financeira e de conformidade.

⁸ Vd. Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade do Tribunal de Contas Europeu, p. 288, disponível em http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_PT.pdf (Consultado em 2.2.2015).

⁹ Cfr. Anexo I do Vol. I do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas,

É, desde logo, na LOPTC¹⁰, que está prevista a auditoria – de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira – como método fundamental da ação controladora do Tribunal.

Face ao disposto no art.º 55º da LOPTC, considerando a orientação do Tribunal para uma atividade de controlo integrado, são acolhidos, porém, *todos os tipos de auditoria*¹¹.

O Tribunal de Contas segue, contudo, de perto a classificação apresentada pela INTOSAI, no quadro das ISSAI¹² realizando: auditorias financeiras (*financial audits*) – ISSAI 1000 a 2999¹³, auditorias de conformidade (*compliance audits*) – ISSAI 4000-4200¹⁴ e auditorias de desempenho (*performance audits* ou *value-for-money audits*) – ISSAI 3000 a 3999¹⁵.

No que concerne a auditorias financeiras, o escopo principal é a análise da regularidade, legalidade e verificação de contas. Tal como definido pela INTOSAI¹⁶ – estas auditorias consistem em análises independentes, tendentes à emissão de opiniões objetivas acerca da fidedignidade das contas, dos resultados financeiros e da utilização dos recursos das entidades auditadas, atendendo às normas contabilísticas e de relato financeiro a que se encontram sujeitas.

As auditorias de conformidade (*compliance audits*) destinam-se a assegurar do grau de cumprimento das normas (internas e jurídicas), políticas internas (estabelecidas por ex. em códigos de ética e conduta) e cobrem uma vasta área de matérias. São desenvolvidas de acordo com dois critérios fundamentais: a) Regularidade (*regularity*) – garantindo que as atividades, transações e informação, refletidas nas asserções financeiras da entidade auditada, estão conforme com as disposições legais respetivas e b) Correção (*property*) – análise da conformidade de atos de gestão praticada pelos servidores públicos, com os princípios de gestão financeira pública¹⁷.

Lisboa, Abril 1992, ponto 11.

¹⁰ Conforme art.º 55º da LOPTC.

¹¹ Confirmado na alínea c) do nº 2 do art.º 3º do Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas (RSS), aprovado pela Resolução nº 3/98 – 2ª S., de 4 de junho, alterado pela Resolução nº 2/2002 de 17 de janeiro e pela Resolução nº 3/2002 de 5 de junho.

¹² Vd. <http://www.issai.org/about-the-issai-framework/> (Consultado em 17.01.2015).

¹³ Vd. http://www.issai.org/media/13509/financial_audit_guidelines_e.pdf (Consultado em 17.01.2015).

¹⁴ Vd. (http://www.issai.org/media/13513/compliance_audit_guidelines_e.pdf) (Consultado em 17.01.2015).

¹⁵ Vd. http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf (Consultado em 17.01.2015).

¹⁶ Vd. “*Glossary of terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines*”, p. 56, disponível em http://www.issai.org/media/13509/financial_audit_guidelines_e.pdf (Consultado em 17.01.2015).

¹⁷ *Idem*, p. 55 (Consultado em 17.01.2015).

Nas auditorias de desempenho (*performance audits* ou *value-for-money audits*), procede-se a um exame independente à eficiência, eficácia e economia ao modo como as entidades auditadas utilizam os recursos¹⁸.

Partindo desta tríplice classificação e face ao disposto no já mencionado art.º 55º da LOPTC, o Tribunal pode ainda realizar auditorias integradas¹⁹ ou auditorias de desempenho (*comprehensive audit*), as quais providenciarão uma perspetiva integrada da entidade auditada, não estando assim limitado, como outras instituições superiores de controlo, cujos mandatos as constroem, seja por limites à sua independência, pessoal deficientemente qualificado, falta de acompanhamento de recomendações formuladas anteriormente ou limites ao escopo da auditoria.²⁰

Concretizado o procedimento próprio de auditoria, mediante a utilização de métodos, técnicas, realização de testes e amostras e depois de concluídas as várias fases do processo (estudo preliminar, elaboração e aprovação do plano global de auditoria, execução da auditoria [exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, elaboração do programa de trabalho, constituição de dossiers correntes da auditoria e trabalho de campo], avaliação [elaboração do relato de auditoria e sua notificação à entidade auditada, para exercício do contraditório] e elaboração do relatório), podem ser detetadas *anomalias*.

O espectro das *anomalias* detetadas pode ir de *simples erros, irregularidades*, à prática de *infrações financeiras* ou mesmo de *infrações de natureza criminal* (atos ilegais). Assim, revela-se fundamental que a planificação do trabalho de verificação do auditor seja de molde a assegurar de modo razoável a deteção de *anomalias* que, dependendo do seu enquadramento legal, poderão ter de ser comunicadas, através do Ministério Público, às instâncias judiciais adequadas.

Durante a execução do trabalho de auditoria, caso sejam detetados indícios de *erros, irregularidades* ou mesmo *infrações*, o auditor pode alterar o seu programa de auditoria. Deve então realizar todas as *diligências de prova* ao seu alcance, observando as regras de registo próprias de depoimentos, acautelando que sob o ponto de vista material e formal, a prova produzida no âmbito da auditoria é suficiente para ser utilizada em termos judiciais.

¹⁸ *Idem*, p. 58 (Consultado em 17.01.2015).

¹⁹ Ou "integrais", como sugere COSTA, Paulo Nogueira da, *op. cit.* p. 68.

²⁰ A este propósito, vd. STAPENHURST, Rick, in "*Features and Functions of Supreme Audit Institutions*", The World Bank, nº 59, outubro 2001, disponível em: <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTABOUTUS/ORGANIZATION/EXTPREMNET/0,,contentMDK:22454972~pagePK:64159605~piPK:64157667~theSitePK:489961,00.html> (Consultado em 17.01.2015).

Assim, os documentos de trabalho do auditor constituirão *meios de prova* imprescindíveis a eventuais ações judiciais que devam ter lugar²¹.

Os *erros* podem ser de omissão, de duplicação, de compensação, de imputação ou de princípio. Uma vez detetados, deverão ser alvo de recomendações à entidade, no sentido da sua correção. As *irregularidades* constituem uma violação, intencional ou não, de uma lei ou de uma norma ou princípio contabilístico ou administrativo aplicável, sendo que muitos erros poderão, se não atempadamente corrigidos transformar-se em irregularidades – *manutenção sistemática do erro*. Quer os erros, quer as irregularidades podem ter, ou não, repercussões financeiras.²²

As irregularidades podem qualificar-se como *fraudes* quando, face aos elementos objetivos e subjetivos pertinentes, estejam reunidos os requisitos jurídicos aplicáveis. Está-se geralmente perante uma *fraude* quando existe manipulação da lei, falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos e/ou documentos de apoio, com a intenção de obter uma representação incorreta da informação financeira ou uma apropriação ilícita de ativos ou desvio de fundos para fins diferentes daqueles para que foram atribuídos²³.

²¹ Cfr. ISSAI 1230, 1500 e 1501, que evocam a importância dos meios de prova coligidos, no decurso do processo de auditoria, em especial para as instituições superiores de controlo com poderes jurisdicionais, como é o caso do Tribunal de Contas. Disponível em <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/> (Consultado em 17.01.2015).

²² Cfr. “*Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas*”, Vol. I, p. 72.

²³ Vd. “*Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas*”, Vol. I, p. 73.

>> A AUDITORIA PÚBLICA EXTERNA E O COMBATE À CORRUPÇÃO – A AUDITORIA FORENSE

Prevenir a corrupção não é um objetivo direto de uma instituição superior de controlo, porém, é no decurso de auditorias que são as mais das vezes detetadas fraudes e indícios de atos daquele crime²⁴. Por outro lado, como afirma Dye (2007), as ISC não podem ficar indiferentes às especiais dificuldades do legislador no campo do combate à corrupção, em especial em regimes de países menos desenvolvidos²⁵.

As novas ISSAI 300 e 400 da INTOSAI, sobre princípios fundamentais de auditoria de desempenho e conformidade, publicadas em 2013, especificam sobre a informação que deve ser incluída no relatório de auditoria. Estes devem ser *precisos* quanto aos objetivos da auditoria, as *provas* carreadas durante a fiscalização e o *resultado* das mesmas, o *alcance* e os *critérios* utilizados, a *metodologia* e as *fontes* de informação, incluindo qualquer limitação à mesma e os *resultados* da fiscalização.²⁶

Por volta do ano 2000, na senda da importância amplamente reconhecida do conceito de *accountability* para o futuro das democracias, iniciou-se a reorganização do pensamento em torno do papel das auditorias e das Instituições Superiores de Controlo, no futuro, considerando as mutações sociais, económicas e financeiras, a que se assiste com velocidade inexorável.²⁷

Neste contexto, é evidente que todas as instâncias de governação devem contribuir para uma efetiva transparência ao nível político, legal e financeiro

²⁴ Vd. BERGE, Magnus, “*The role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Combating Corruption*”, Paper preparado para o workshop “*Public Sector Financial Transparency and Accountability: The Emerging Global Architecture and Case Studies*.” 9ª Conferência Internacional Anti-Corrupção, Durban, outubro 1999.

²⁵ “*Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions*”, apud “*Performance Accountability and Combating Corruption*”, SHAH, Anwar, Public Sector Governance and Accountability Series, World Bank Publications, 2007, p. 305.

²⁶ Conforme GONZÁLEZ, Elena Herrero, in “*Las limitaciones en auditoría pública*”, Revista Auditoría Pública, nº 63, 2014, pp. 21-28 (Tradução livre).

²⁷ Atente-se, meramente a título exemplificativo, no “*Código de Boas Práticas em matéria de Transparência das Finanças Públicas*”, publicado em 1998 (e revisto em 2007), pelo FMI (disponível em <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>) [Consultado em 23.01.2015], ou na Declaração de *Sun City*, proferida no 17º Encontro de Auditores-Gerais da *Commonwealth*, realizado entre 10 e 13 de outubro, na África do Sul, onde foram estabelecidas as bases de envolvimento das ISC, em questões como: O valor do produto das auditorias e o papel e responsabilidade das ISC a esse respeito; A importância das ISC fomentarem a prática de auditorias ambientais e a importância das auditorias a sistema de informação tecnológica (a este último propósito, vd. “*International Journal of Government Audit*”, janeiro de 2000, Vol. 27, nº 1, pp. 7-10).

ou, como afirma Dobrowolski (2013) “As ISC deverão contribuir para este desiderato, através do seu trabalho de auditoria.”²⁸

Por vezes, são apontadas em diversos estudos²⁹, limitações aos mandatos das ISC, no que concerne à realização de auditorias de todos os tipos. Tal não ocorre, contudo, no Tribunal de Contas.³⁰

Com efeito, inexistente qualquer obstáculo legal à realização de auditorias de escopo diverso do tradicionalmente identificado nas auditorias financeiras, de desempenho ou conformidade, nem tão-pouco o mandato do Tribunal de Contas é limitativo, a este conspecto.

Dye (2007) identifica, para além dos tipos tradicionais de auditorias encetadas pelas ISC, que atrás vimos, um novo tipo de auditoria: a *auditoria forense*³¹. Neste tipo de auditoria, o auditor deve desenhar o seu programa de auditoria, com vista à obtenção de provas que evidenciem a prática de fraude e/ou corrupção. As competências do auditor para realizar este tipo de auditorias excedem as utilizadas para perpetrar auditorias de desempenho ou conformidade.

Nos países de influência anglo-saxónica, este tipo de auditoria é já amiúde utilizado, pelas ISC daqueles países³². No Brasil, em 2005, foi destacado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), um elemento ao *Office of the Auditor General of Canada*, no sentido de recolher dados que permitam instalar junto do TCU uma unidade idêntica à *Forensic Audit Unit*, da ISC do Canadá³³. No mesmo ano, medida similar foi encetada pela ISC da Costa

²⁸ Conforme defende DOBROWOLSKI, Z., in “*The role of the Supreme Audit Office In Combating Corruption*”, Ljubljana, Eslovénia, 2011, *apud* “*Guideline for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies*”, Bona, 26 de fevereiro de 2013, documento INTO-SAI, p. 7.

²⁹ A título exemplificativo: STAPENHURST, Rick, *op. cit.*

³⁰ Atente-se no disposto na alínea c) do nº 2 do art.º 3º da Resolução nº 3/98 – 2ª S. de 4 de junho – Regulamento da 2ª Secção.

³¹ In “*Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions*”, *apud* “*Performance Accountability and Combating Corruption*”, SHAH, Anwar, Public Sector Governance and Accountability Series, World Bank Publications, 2007, p. 313.

³² Nos EUA, o *Government Accountability Office (GAO)* [Instituição Superior de Controlo, daquele país], possui uma unidade específica para a realização deste tipo de auditorias: a *Forensic Audits and Special Investigation Unit*, a qual tem como principais objetivos conduzir investigações complexas e análises aos programas e processos federais; entrevistar testemunhas, sujeitos e informadores, para obter informação e dados; Distinguir entre informação relevante ou irrelevante e preparar análises e recomendações; Recolher provas, mediante trabalho de agente infiltrado e realização de vigilâncias; Colaborar com outros auditores, analistas, advogados e investigadores; Desenvolver e manter relações com outras instâncias federais investigativas e preparar relatórios técnicos, testemunhos e relatórios de investigações. (Tradução livre), retirado do *site*: <http://www.gao.gov/careers/criminal.html> [Consultado em 23.01.2015].

³³ Na sequência daquele destacamento, foi elaborado um relatório de síntese por MODENA, Carlos César “*Implementing na Anti-Fraud/Anti-Corruption Strategy in the Brazilian Court of Auditors*”, disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053600.PDF> [Consultado em 23.01.015].

Rica - *Contraloría General de la Republica*, numa *joint-venture*, entre aquela ISC e a do Canadá, com o mesmo objetivo³⁴.

O debate em torno da oportunidade das ISC desenvolverem auditorias forenses, para além dos tradicionais tipos de auditoria, não é pacífico. Porém, em 1997, o consultor do Banco Mundial, James P. Wesberry, Jr., afirmou no 4º Congresso Trienal da CAROSAI (*Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions*), em Georgetown, Guiana³⁵, que num mundo a ser devastado por uma moral colapsada, não restará outra alternativa às ISC que liderar a linha da frente da batalha anticorrupção, desenvolvendo rapidamente um grupo de auditores forenses, capazes de executar *auditorias de investigação independentes*, sempre que haja alegações daquele ilícito.

Em Portugal, atente-se na posição de Lopes (2003), que defende como bastantes a competência e poderes jurisdicionais do Tribunal de Contas, para desenvolver um eficaz combate ao fenómeno da corrupção.³⁶

As organizações internacionais não demonstram constrangimento na abordagem do tema.

Veja-se o caso da INTOSAI que refere, sem sombra de *fumus* sobre a questão, ao debruçar-se sobre a cooperação entre as ISC e a auditoria interna do sector público, que para além das auditorias de desempenho e conformidade, as ISC devem proceder a *exames especiais* e *auditorias forenses*³⁷.

E esta preocupação, por banda daquelas organizações, não é propriamente recente.

Do 16º INCOSAI, que ocorreu em Monteviedeu, Uruguai, em 1998 foram debatidos o papel da ISC na prevenção e deteção da fraude e corrupção, e quais os métodos e técnicas apropriadas para alcançar esse objetivo³⁸.

³⁴ Vd. o *paper* final, produzido por FALLAS, José Alpizar, "Implementing the Forensic Audit Capability of the Contraloría General de la República de Costa Rica", disponível em https://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com_k2&view=item&id=19:improving-the-forensic-audit-capability-of-the-contralor%C3%ADa-general-de-la-rep%C3%ABlica-de-costa-rica&Itemid=334&lang=en [Consultado em 23.01.2015].

³⁵ Vd. WESBERRY, James P., Jr., in "21st Century Challenge to Supreme Audit Institutions", 4th Triennial Congress of the Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (CAROSAI), Georgetown, Guyana, 18 de março 1997, pp. 6-7.

³⁶ Cfr. LOPES, Helena Abreu, "O papel do Tribunal de Contas português na prevenção da corrupção", Revista do Tribunal de Contas, n.º 40, 2003, pp. 113- 128.

³⁷ Vd. "Coordination and Cooperation between SAI's and Internal Auditors in the Public Sector", ed. INTOSAI, p. 4, disponível em http://www.issai.org/media/13353/intosai_gov_9150_e_.pdf [Consultado em 24.01.2015]

³⁸ Os tópicos essenciais resultantes da Declaração de *Sun City*, concernentes a esta matéria, constataam que por norma, o mandato das ISC para conduzir auditorias deste tipo não é limitativo, contudo, as metodologias utilizadas terão que ser aprimoradas, com vista a encorajar a gestão a estabelecer controlos internos que visem a prevenção e deteção da fraude (de modo proactivo e reativo). Por outro lado, devem ser estabelecidos mecanismos legais que permitam a preservação informática de dados sensíveis. As técnicas de

Do 21º *Simposium* Nações Unidas/INTOSAI, realizado em Viena, em 2011, subordinado ao tema: “*Práticas efetivas de cooperação entre Instituições Superiores de Controlo e os cidadãos para incrementar accountability pública*”, resultou, entre outras conclusões, que os cidadãos têm o dever de alertar as ISC sobre situações de fraude e corrupção, devendo aquelas criar mecanismos de gestão daquela informação. São ainda apontados os exemplos das ISC do México e EUA, pelos mecanismos criados para receber aquelas denúncias.³⁹

Já em 2013, as Nações Unidas, em projeto conjunto⁴⁰ com a INTOSAI, publicaram o primeiro documento conclusivo do projeto, sobre o papel das ISC, no combate à corrupção, através da compilação de informação sobre o tema.⁴¹

Também a OCDE refletiu já esta preocupação confirmando a necessidade das Instituições Superiores de Controlo, atentas às expectativas dos cidadãos, no que concerne ao rigor da gestão pública, deverem dedicar-se a *novos tipos de auditoria*, que permitam identificar a corrupção e a fraude.⁴²

O Tribunal de Contas Europeu, disponibiliza no seu *website*, orientações sobre a recolha de dados de auditoria, a condução da entrevista de auditoria e *guidelines* para os auditores, relativamente à temática da fraude.⁴³

A *auditoria forense* é, conforme definição de Singleton (2006), um processo de deteção, prevenção e correção de atividades fraudulentas. Os auditores forenses devem ser capazes de prevenir uma razoável hipótese de fraude.⁴⁴

Também Ayala (2008) define auditoria forense como o tipo de auditoria que pode surgir, sempre que se detetem *fraudes* no decurso de uma audi-

auditoria forense utilizadas ajudarão a incrementar a expectativa dos cidadãos no que concerne o trabalho dos auditores na prevenção e deteção da fraude. Por fim, o auditor deve, na elaboração do seu programa de auditoria, prever os métodos mais diligentes que lhe garantam a deteção de fraude, sempre que ela exista.

³⁹ Mecanismos estes que incluem, entre outros, linhas telefónicas específicas para receção de denúncias e programas informáticos específicos para a deteção de fraudes financeiras. Vd. “*Citizen Engagement Practices by Supreme Audit Institutions – Compendium of Innovative Practices of Citizen Engagement by Supreme Audit Institutions for Public Accountability*”, Economic & Social Affairs, United Nations, 2014, 15 janeiro, p. 9.

⁴⁰ Denominado “*INTOSAI Platform for Cooperation with the United Nations*”.

⁴¹ Referimo-nos ao documento disponível em http://workspace.unpan.org/sites/Internet/Documents/A_UN-INTOSAI_Joint_Project_For_Digital%20Book.pdf (Consultado em 6.2.2015).

⁴² Vd. a este propósito, o documento disponível em http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3_committees/4_goal4/FAC_TFSP_OECD_Partners_Good_Governance_Mapping_Role_SAI.pdf (Consultado em 6.2.2015).

⁴³ Informação disponível em <http://www.eca.europa.eu/pt/Pages/AuditMethodology.aspx> (Consultado em 2.2.2015).

⁴⁴ Vd. SINGLETON, Tommie, SINGLETON, Aaron, BOLOGNA, Jack, LINDQUIST, Robert, in “*Fraud Auditing and Forensic Accounting*”, John Wiley & Sons, Inc. (ed), 3ª edição, 2006, p. 55.

toria de outro tipo, sendo que a investigação de uma fraude financeira está dependente da identificação do tipo de fraude, o ambiente em que a fraude foi cometida (sector público ou privado) e a legislação aplicável. Por outro lado, uma auditoria forense pode iniciar-se diretamente sem necessidade de uma auditoria prévia de outro tipo, por exemplo, no caso de existirem *denúncias* específicas.

Assim, os enfoques deste tipo de auditoria serão: *preventivo*⁴⁵ – auditoria orientada a proporcionar garantia às organizações a respeito da sua capacidade de dissuadir, prevenir, detetar e reagir perante fraudes financeiras, que podem incluir trabalhos prévios de consultadoria para implementar programas e controlos antifraude, esquema de alertas de irregularidades e sistema de administração de denúncias. O enfoque é preventivo porquanto implica encetar ações e tomar decisões no presente para evitar fraudes no futuro. Por seu turno, uma auditoria forense *reativa* é orientada a identificar a existência de fraudes financeiras, mediante a investigação aprofundada com vista a esclarecer sobre o montante da fraude, os seus efeitos diretos e indiretos, possível tipificação legal, presumíveis autores e cúmplices. O *destino* das conclusões deste tipo de auditoria forense é as instâncias judiciais, nomeadamente criminais. O enfoque é reativo, porquanto implica encetar ações e tomar decisões no presente sobre factos ocorridos no passado. Pode existir também a necessidade de realizar uma *auditoria forense integral*, isto é, que seja simultaneamente preventiva e reativa.⁴⁶

O benefício da execução de auditorias forenses, no contexto da Instituição Superior de Controlo nacional, prende-se com a utilização adaptada das técnicas específicas de recolha de prova, para efeitos de evidência sustentada e ainda com a definição e preparação do auditor para futuros depoimentos a prestar em sede de julgamento⁴⁷. Por outro lado, ao habilitar o

⁴⁵ Ou proativo.

⁴⁶ Vd. AYALA, Jorge Badillo, in “*Auditoría Forense – Más que una especialidade profesional una misión: prevenir e detectar el fraude financiero*”, Mayo de 2008, Versao 2.0, p. 5, disponível em https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08%2814023%29.pdf [Consultado em 24.01.2015]

⁴⁷ As regras processuais, existentes no processo penal, relativas a meios de prova (art.ºs 124º a 170º do Código de Processo Penal [CPP]) e meios de obtenção de prova (art.º 171º a 190º do CPP), desempenhariam papel fundamental. Os auditores e técnicos verificadores pertencem ao corpo especial de fiscalização do Tribunal de Contas. Não são, porém, considerados órgãos de polícia criminal (nem existe necessidade de tal qualificação, pois o escopo da sua atividade é díspar da investigação criminal *tout court*). Contudo, quer por via das já existentes prerrogativas legais, quer considerando as normas internacionais aplicáveis à auditoria pública, nomeadamente a desenvolvida por instituições superiores de controlo, seria de todo conveniente que o corpo de fiscalização do Tribunal de Contas (ou uma parte dele), possuísse formação específica nestas técnicas originariamente naturais da investigação criminal, mas úteis para o desenvolvimento de auditorias forenses. O auditor desempenharia indubitavelmente o papel de perito - hoje formalmente assumido, mas não materialmente reconhecido - sempre que se justificasse. Por outro lado, aquando da

departamento próprio para a receção e tratamento de denúncias, com as *ferramentas* adequadas à análise, numa perspetiva forense, das mesmas, através da *formação específica* ao corpo de fiscalização do Tribunal, permitir-se-ia o desenvolvimento deste tipo de auditorias, a executar por departamento autónomo e específico ou por *auditores especializados* e integrados nas equipas de auditoria, sempre que os indícios de fraude ocorressem no decurso de outro tipo de auditorias entretanto encetadas.

A *mais-valia* resultante desta formulação inovadora⁴⁸ seria a realização de auditoria vocacionada para a *avaliação perfunctória do risco* e da *deteção da fraude financeira*, na senda do definido pelas organizações internacionais como uma preocupação que as ISC devem ter⁴⁹, habilitando, desde logo, de modo *eficiente* o Ministério Público, para propositura de ação de responsabilidade financeira ou remessa do processo de auditoria às instâncias próprias, caso fossem detetados ilícitos de natureza criminal. Esta solução permitiria, a nosso ver, um *ganho de eficácia* nas ações propostas pelo Ministério Público.

recolha de meios de prova, nomeadamente testemunhal e documental, considerando-se as regras previstas na legislação penal a este respeito, assegurar-se-ia, de modo mais eficiente, a eficácia do processo de auditoria para efeitos de propositura de ação de responsabilidade financeira, pelo Ministério Público. A este propósito, defende CLUNY, António: “(...) *perante a evidência, em processo de auditoria, da ocorrência de uma infração financeira grave cujo decurso pode afetar a boa gestão ou o uso de dinheiros públicos, seria importante que, em procedimento judicial imediato e separado da própria auditoria, fosse possível avaliar perfunctoriamente os indícios da infração, os riscos subjacentes e a utilidade de, tempestivamente, acautelar o interesse público com medidas eficientes e oportunas*”, in “*Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*”, Coimbra Editora, 1ª Ed. Dezembro 2011, p. 242. Por outro lado, também LOPES, Helena Ferreira, ao afirmar “(...) *O que constitui prova são os instrumentos probatórios constantes da auditoria ou seja, são os documentos em que o relatório se funda para concluir por uma determinada factualidade – documentos autênticos, autenticados, particulares, incluindo nestes os exames, vistorias, avaliações e declarações prestadas pelos responsáveis ou por outrem.*” e mais adiante “(...) *A auditoria consubstancia-se numa atividade de perceção e valoração de determinada realidade fáctica, efetuada por pessoas dotadas de especiais conhecimentos técnicos e científicos – os auditores. Equivale isto a dizer que estamos perante uma atividade pericial e que a auditoria é uma perícia.*”, reconhece a equivalência dos auditores a peritos, tal como previstos e definidos no CPP e a importância dos meios de prova, utilizados no processo de auditoria, in “*O valor probatório do relatório de auditoria em juízo*”, in *II Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal*. León, 23 y 24 de septiembre de 2004 – Madrid, 2005, pp. 297-318. Por outro lado, não seria de todo insipiente que as definições gerais, relativas à prova, previstas nos art.ºs 513º a 522º-C do Código de Processo Civil (CPC), estivessem subjacentes à metodologia de recolha de prova a efetuar no âmbito deste tipo de auditorias.

⁴⁸ A qual, a concretizar-se, necessariamente implicaria alterações pontuais à orgânica da Direção-Geral do Tribunal de Contas.

⁴⁹ Atente-se na ISSAI 1240, da INTOSAI, especialmente dedicada às responsabilidades do auditor, em relação à fraude, em auditorias financeiras. Disponível em http://www.issai.org/media/13096/issai_1240_e_.pdf [Consultado em 24.01.2015]

>> CONCLUSÕES

- A auditoria está definitivamente consagrada, no Tribunal, como a técnica fundamental de controlo da atividade financeira pública. Considerando a orientação do Tribunal para o controlo integrado, são acolhidos na sua Lei de Organização e Processo, todos os tipos de auditoria, apesar de centrar a sua ação de fiscalização em auditorias financeiras, de desempenho e de conformidade, de acordo com as orientações de instâncias internacionais, às quais o Tribunal pertence;
 - Sempre que no decurso de ações de auditoria sejam detetados indícios de erros, irregularidades ou mesmo infrações, o auditor deve desenvolver todas as diligências de prova ao seu alcance, observando as regras de registo próprias de depoimentos, acautelando que sob o ponto de vista material e formal, a prova produzida no âmbito da auditoria é suficiente e adequada para ser utilizada em termos judiciais;
 - Atualmente, as preocupações de diversas organizações internacionais, convergem para a utilidade abstrata das instituições superiores de controlo virem a desempenhar um papel ativo, no combate à fraude e à corrupção, mediante o desenvolvimento de auditorias específicas para a deteção de tais ilícitos;
 - Através do desenvolvimento de *auditorias forenses* – de natureza preventiva e reativa, as quais não encontram qualquer obstáculo no mandato legal do Tribunal de Contas - esta instituição pode contribuir ativamente para a prevenção de atos fraudulentos, praticados por gestores públicos ou responsáveis pela *res publica*;
 - O benefício da execução de auditorias forenses, no contexto da instituição superior de controlo nacional, prende-se com a utilização adaptada das técnicas específicas de recolha de prova, para efeitos de evidência sustentada e ainda com a definição e preparação do auditor para futuros depoimentos a prestar em sede de julgamento;
 - Por outro lado, ao habilitar o departamento próprio para a receção e tratamento de denúncias, com as ferramentas adequadas à análise, numa perspetiva forense, das mesmas, através da formação específica do corpo de fiscalização do Tribunal, permitir-se-ia o desenvolvimento sustentado deste tipo de auditorias, a executar por departamento autónomo e específico ou por auditores especializados e integrados nas equipas de auditoria, sempre que os indícios de fraude ocorressem no decurso de outro tipo de auditorias.
 - A mais-valia resultante desta formulação inovadora seria a realização de auditoria vocacionada para a *avaliação perfunctória do risco* e da *deteção*

da fraude financeira, na senda dos objetivos definidos pelas organizações internacionais, habilitando, desde logo, de modo eficiente, o Ministério Público, para propositura de ação de responsabilidade financeira ou remessa do processo de auditoria às instâncias próprias, caso fossem detetados ilícitos de natureza criminal ou outra;

- Esta solução permitiria, a nosso ver, um ganho de eficácia nas ações propostas pelo Ministério Público.

REFERÊNCIAS

- AYALA, Jorge Badillo, “*Auditoría Forense – Más que una especialidade profesional una misión: prevenir e detectar el fraude financiero*”, Mayo de 2008, Versao 2.0, disponível em https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08%2814023%29.pdf
- ARISTÓTELES, “*Tratado da Política*”, Publicações Europa-América, 2000, p. 102.
- CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio, “*Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública*”, Revista Auditoría Pública, nº 47
- CLUNY, António, “*Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*”, Coimbra Editora, 1ª Ed., Dezembro 2011
- DYE, Kenneth M., “*Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions*”, apud “*Performance Accountability and Combating Corruption*”, SHAH, Anwar, Public Sector Governance and Accountability Series, World Bank Publications, 2007, p. 305
- DOBROWOLSKI, Z., “*The role of the Supreme Audit Office In Combating Corruption*”, Ljubljana, Eslovénia, 2011, in “*Guideline for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies*”, Bona, 26 de fevereiro de 2013
- LOPES, Helena Abreu, “*O papel do Tribunal de Contas português na prevenção da corrupção*”, Revista do Tribunal de Contas, n.º 40, 2003, pp. 113- 128
- LOPES, Helena Ferreira, “*O valor probatório do relatório de auditoria em juízo*”, in II Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal. León, 23 y 24 de septiembre de 2004 – Madrid, 2005.
- MCMICKLE, P., 1978, “*The nature and objectives of auditing: A unified rationale of public, governmental, and internal auditing*”, United States of America: UMI Dissertation Services, apud TARA, Ioan Gheorge, SIMONA, Gherai Dana, in “*Historical Analysis On The Appearance Of The Supreme Audit Institutions In The European Union*”, p. 708, disponível em <http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2014/n1/077.pdf>.
- POLLIT, C., GIRRX., LONSDALE, J., MUL, R., SUMMA, H. & WAERNESS, M., (1999), in “*Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*” Oxford: Oxford University Press

SINGLETON, Tommie, SINGLETON, Aaron, BOLOGNA, Jack, LINDQUIST,
Robert, "*Fraud Auditing and Forensic Accounting*", Jonh Wiley & Sons,
Inc (ed), 3ª edição, 2006