GABINETE DE AUDITORIA INTERNA DO ACM,IP.

NORMAS de CONTROLO INTERNO
E
PROCEDIMENTOS de AUDITORIA INTERNA

Julho de 2017

ÍNDICE

PARTE I – Caracterização do ACM, IP – Alto Comissariado para as Migrações
1.1 - Natureza Jurídica do ACM, ...pg.3
1.2 - Missão do ACM,IP.....pg.3
1.3 - Atribuições do ACM, IP.....pg.3
1.4 - Organograma.....pg.6

PARTE II – Enquadramento e Função da Auditoria Interna
2.1 - Enquadramento Legal.....pg.8
2.2 – Princípios e Normas de Auditoria Interna.....pg.8
2.3 - Auditoria Interna - O Conceito, a Função e o Objetivo.....pg.10
2.4 – Controlo Interno – O Conceito, a Função e o Objetivo.....pg.13

PARTE III - Metodologia e Avaliação de Auditoria Interna e Controlo Interno.....pg.17
3.1 – Ética e Deontologia.....pg.17
3.1.1 - Carta de Missão e Valores do ACM,IP.....,pg.18
3.1.2 - Código de Ética e de Conduta (CEC) do ACM,IP. e Declaração de Aceitação do CEC.....pg.20
3.1.3 – Conflito de Interesses e Declarações de Conflito de Interesses.....pg.22
3.1.4 – Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da Corrupção e Infrações Conexas do ACM,IP. pg.23
3.2 – Gabinete de Auditoria Interna (GAI).....pg.28
3.2.2 – A Coordenação do GAI - Perfil e Funções.....pg.29
3.2.3 – Perfil e Funções da equipa de Auditoria Interna pg.30
3.3 – Avaliação de Riscos e Acompanhamento de Resultados.....pg.31
3.3.1 – Avaliação do Risco de Auditoria.....pg.32
3.3.2 – Plano Anual de Auditoria Interna.....pg.33
3.3.3 – Relatórios de Auditoria Interna.....pg.36
3.3.4 – Acompanhamento da Implementação de Resultados e Recomendações da Auditoria.....pg.40

PARTE IV – Testes e Técnicas de Auditoria.....pg.41
4.1 – Testes de Conformidade e de Controlo Interno (TC).....pg.41
4.2 – Testes Substantivos.....pg.43
4.3 – Técnicas de Auditoria.....pg.44

PARTE V – Bibliografia.....pg.48

PARTE I – Caracterização do ACM, IP – Alto Comissariado para as Migrações

1.1. Natureza Jurídica

O Alto Comissariado para a Migrações é um instituto público integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio. Criado pelo Decreto-Lei n.º 31/2014 de 27 de fevereiro, prossegue, nos termos do nº2 do artigo 1º deste diploma, atribuições da Presidência do Conselho de Ministros (PCM) nas áreas da integração e migrações, sob superintendência e tutela do Primeiro-Ministro ou de outro membro do Governo integrado na PCM.

1.2. Missão do ACM, IP

O ACM, I.P. tem por missão, nos termos do nº1 do artigo 3º, do mesmo diploma, colaborar na definição, execução e avaliação das políticas públicas, transversais e setoriais em matéria de migrações, relevantes para a atração dos migrantes nos contextos nacional, internacional e lusófono, bem como para a integração dos imigrantes e grupos étnicos, em particular as comunidades ciganas, e para a gestão e valorização da diversidade entre culturas, etnias e religiões.

1.3. Atribuições do ACM, IP

Conforme definição decorrente do nº2 do já referido artigo 3º do diploma em epígrafe, são atribuições do ACM, I.P.:

a) Promover a imagem internacional de Portugal enquanto destino de migrações;

b) Promover e dinamizar o acolhimento, a integração, a participação e a formação profissional e cívica dos imigrantes e seus descendentes, nomeadamente através do desenvolvimento de políticas transversais, de centros e gabinetes de apoio aos imigrantes que proporcionem uma resposta integrada dos serviços públicos, e de parcerias com a sociedade civil, as autarquias locais e as associações de imigrantes, tendo em vista a promoção da coesão e solidariedade social, do acesso à cidadania e o reforço das redes sociais de integração e participação pública;

c) Colaborar, em articulação com outras entidades públicas competentes, na conceção e desenvolvimento das prioridades da política migratória;

d) Cooperar com todas as entidades competentes na execução da política migratória, designadamente através de ações, nacionais e internacionais, de captação de imigrantes de elevado potencial;

e) Exercer funções de interlocução junto de atuais e potenciais imigrantes em procedimentos administrativos ou fora deles, sem prejuízo das competências próprias dos organismos envolvidos, por via do aconselhamento daqueles imigrantes, do contacto com outras entidades públicas e privadas, do recurso a meios eletrónicos e da preparação da documentação pertinente;

f) Gerir, quando a competência lhe for delegada, as iniciativas, fundos e planos de ação da União Europeia em matéria de migrações;

g) Cooperar com o Ministério dos Negócios Estrangeiros, através de uma abordagem integrada às dinâmicas de emigração e imigração e respetivas diásporas, designadamente em ações que apoiem, incentivem e acompanhem o retorno de cidadãos nacionais emigrantes no estrangeiro ou reforcem os seus laços de vínculo a Portugal;

h) Garantir o acesso dos imigrantes, suas associações e outras comunidades a toda a informação relevante para o exercício dos seus direitos e deveres de cidadania;

i) Contribuir para a melhoria da recolha e divulgação de dados estatísticos oficiais sobre fluxos migratórios, através da consolidação da recolha de dados ou de informações complementares que não se encontrem diretamente acessíveis em fontes primárias;

j) Celebrar protocolos com entidades públicas ou privadas em todas as matérias com relevo para a captação, fixação e integração de migrantes, designadamente no que respeita ao emprego, à formação e inserção profissional, ao empreendedorismo, à mobilidade migratória, à mediação sociocultural, à habitação, saúde e educação, tendo em vista o codesenvolvimento local e regional, a mobilização de competências e a inclusão económica e social;

k) Promover o diálogo, a inovação e a educação intercultural e inter-religiosa, designadamente através do apoio ao associativismo e de ações de valorização da interacção positiva e da diversidade cultural, num quadro de consideração mútua e de respeito pelas normas legais e constitucionais;

Combater todas as formas de discriminação em função da cor, nacionalidade, origem étnica ou religião, independentemente do meio em que ocorram, através de ações, campanhas ou eventos de sensibilização da opinião pública, bem como através do processamento das contraordenações previstas na lei;

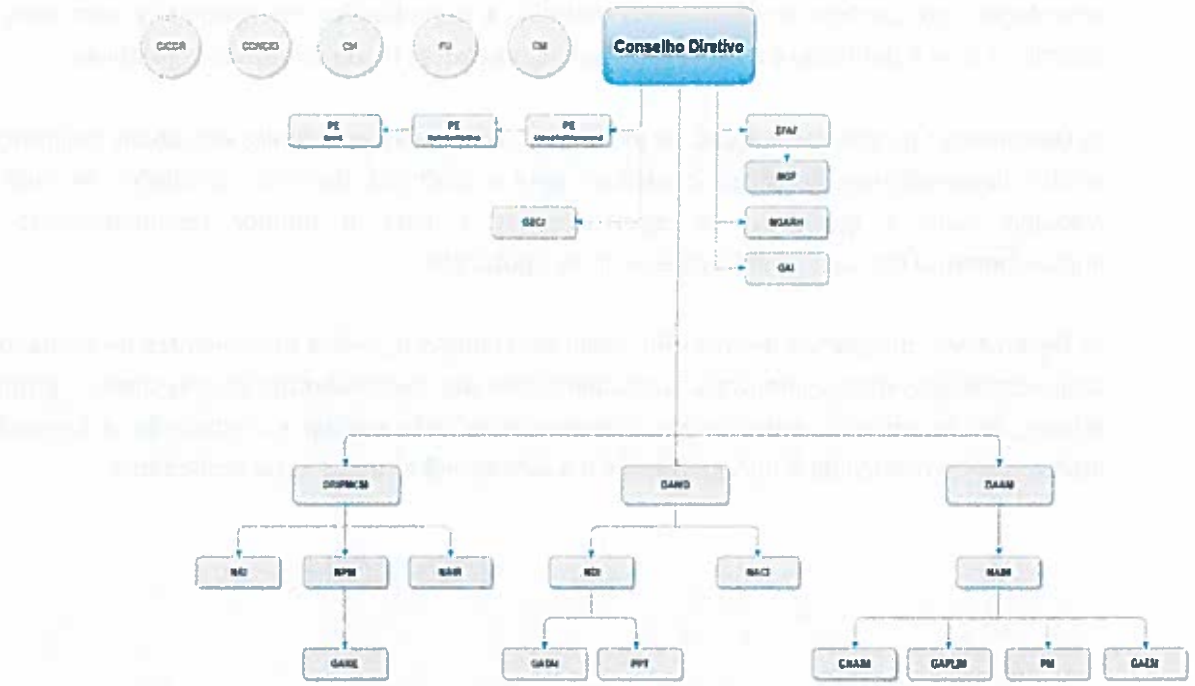
m) Favorecer a aprendizagem da língua portuguesa e o conhecimento da cultura portuguesa por parte dos imigrantes, tendo em vista a sua melhor integração social, profissional e cívica;

n) Fomentar a investigação, inquéritos e a observação dos fenómenos migratórios, em articulação com centros de estudo universitários e organizações internacionais, com vista a contribuir para a definição e avaliação de políticas públicas ou de iniciativas legislativas;

o) Desenvolver programas e ações de inclusão e capacitação económica dos atuais imigrantes e seus descendentes, de modo contribuir para a melhoria das suas condições de vida e trabalho, para a igualdade de oportunidades e para o melhor reconhecimento e aproveitamento das suas qualificações e do seu potencial;

p) Desenvolver programas de inclusão social de crianças e jovens provenientes de contextos socioeconómicos mais vulneráveis, particularmente dos descendentes de imigrantes e grupos étnicos, tendo em vista, entre outros objetivos, a inclusão escolar e a educação, a formação profissional, o reforço da empregabilidade e a dinamização comunitária e cidadania.

1.4. Organograma[1]



Legenda:

CICDR - Comissão para a Cidadania e Contra a Discriminação Racial
CM - Conselho para as Migrações
CNAIM - Centro Nacional de Apoio à Integração de Migrantes
CONCIG - Grupo Consultivo para a Integração das Comunidades Ciganas
DAAM - Departamento de Apoio e Acolhimento de Migrantes
DAIVD - Departamento de Apoio à Integração e Valorização da Diversidade
DRP-MCM - Departamento de Relações Internacionais, Política Migratória e Captação de Migrantes
EFAF - Equipa de Fundos e Apoio Financeiro
FU - Fiscal único
GALM - Gabinete de Apoio ao Empreendedor Migrante
GAI - Gabinete de Auditoria Interna
GAPLIM - Gabinete de Apoio às Políticas Locais de Integração de Migrantes
GARE - Gabinete de Apoio ao Regresso Voluntário
GATAI - Gabinete de Apoio Técnico em Avaliação das Integrações
GECI - Gabinete de Eventos, Comunicação e Informação
NAEC - Núcleo de Apoio às Comunidades Ciganas
NAIM - Núcleo de Apoio à Integração de Migrantes
NAR - Núcleo de Apoio à Integração de Refugiados
NOI - Núcleo para a Língua Intercultural
NGF - Núcleo de Gestão Financeira
NPM - Núcleo de Políticas Migratórias
NRI - Núcleo de Relações Internacionais
OM - Observatório das Migrações
PM - Programa Mentores
PPT - Português Para Todos

Núcleos em processo de criação/a elaborar

Independentes

[1] No momento em que se procede à revisão do presente Plano ainda não se encontra concluído o processo de nomeação dos dirigentes responsáveis pelas unidades orgânicas, definidas no âmbito dos Estatutos do ACM,IP., aprovados pela Portaria nº227/2015 de 3 de agosto

Permanece constituída, tal como à data da versão inicial deste Plano, a Equipa de projecto para a gestão do Programa Escolhas que, apesar de ter prevista a sua plena integração no ACM, continua a ser gerido por diploma próprio, constituindo-se, por essa razão, como Organismo Beneficiário Responsável pela Execução de Políticas Públicas (OBREPP).

O presente organograma representa a actual estrutura organizacional deste IP, definida em conformidade com os respectivos Estatutos, aprovados pela Portaria nº227/2015 de 3 de agosto e no âmbito dos quais estão previstas outras unidades orgânicas, susceptíveis de, em caso de necessidade, serem introduzidas na estrutura orgânica do ACM, IP.

PARTE II – Enquadramento e Função da Auditoria Interna

2.1 - Enquadramento Legal

Os serviços de auditoria inscrevem-se, nos termos da respectiva fundamentação pelo Tribunal de Contas[2], no âmbito do artigo 3º e dos números 1 e 2 do artigo 4º do Decreto-Lei nº166/96 de 25 de junho que institui o sistema de controlo Interno da administração financeira do Estado (SCI), onde se pode ler:

"(...) *Artigo 3º - Componentes*

Integram o SCI as inspecções gerais. A Direção-Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno.

4º - Estrutura

1) *O SCI considera-se estruturado em três níveis de controlo, designados operacional, sectorial e estratégico, definidos em razão da natureza e âmbito de intervenção dos serviços que o integram.*
2) *O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução das acções é constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade.* (...)"

2.2 – Princípios e Normas de Auditoria Interna

No processo de criação e evolução de normativos de auditoria interna, destacamos[3]:

- as Normas de Auditoria do "American Institute of Certified Public Accountants" (AICPA)3 compostas por 10 normas, aprovadas em 1954, e organizadas em 3 tipos, a saber: Normas gerais, as Normas relativas ao trabalho de campo e as Normas para a elaboração de relatórios;

- as "Normas de Auditoria da International Federation of Accountants" (IFAC) cuja aplicação ocorre sempre que se realiza uma auditoria independente (ou seja, no exame independente da

[2] In "Sistema de Controlo Interno – Colectânea de Legislação", ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 2016, pg.16

[3] Entre outras fontes: Manual de Auditoria Interna do Instituto Camões, 2014

informação financeira de qualquer entidade, de fim lucrativo ou não, independentemente da sua dimensão ou forma legal, com o objetivo de se enunciar uma opinião sobre a referida informação);
- a "Documentação Técnica da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)6" , que integra "Normas Técnicas de Revisão/Auditoria" e "Recomendações Técnicas" (RT), direccionadas para a orientação de tarefas que visam contribuir para a progressiva harmonização da interpretação dos conceitos e da aplicação dos procedimentos relacionados com a revisão legal. Neste contexto, são de referir ainda as chamadas "Diretrizes de Revisão/Auditoria" (DRA), cujo objetivo consiste em estabelecer procedimentos e proporcionar orientação ao revisor/auditor sobre as ações a desenvolver no âmbito da revisão/auditoria, tendo em conta as Normas Técnicas.

Foi o Institute of Internal Auditors (IIA) que, na sua Professional Practice Framework, promoveu a estrutura conceptual a que se recorre para coordenar a atividade de auditoria interna, cuja composição integra 3 documentos estruturantes, a saber: Código de Ética, Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna e Práticas Recomendadas[4].

O Código de Ética tem como objetivo promover uma cultura ética na prática profissional de auditoria interna. Está subdividido em duas partes. A primeira parte diz respeito aos Princípios Básicos que definem os princípios éticos que estruturam a profissão de auditoria interna e que são: Integridade, Objetividade, Confidencialidade e Competência[5]. A segunda parte contém as Regras de Conduta, que mais não são que um conjunto de deveres deontológicos que se aplicam ao exercício da auditoria. Cada uma das regras de conduta aplica-se a um dos princípios éticos anteriormente referidos.

As Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna, referem-se aos princípios básicos que devem orientar a prática da auditoria interna e dividem-se em:
Normas de Atributo (NA - Série 1000 – normas que caracterizam as organizações e os indivíduos responsáveis pelo desenvolvimento da atividade de auditoria interna);
Normas de Desempenho (ND - Série 2000 – normas que descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e enunciam critérios de avaliação para o seu desempenho);
Normas de Implementação (NI – normas aplicáveis às normas de atributo e de desempenho na execução de trabalhos específicos).
Em termos de conteúdos, deixamos o seu registo no seguinte quadro, adaptado[6]:

[4] In Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna, ed. IPAI, janeiro-agosto de 2009

[5] Os quais, registe-se, no caso do ACM,IP. acrescem aos enunciados no seu próprio Código de Ética e de Conduta, bem como à respetiva Carta de Missão e Valores do ACM, IP.

[6] In Manual de Auditoria Interna, Instituto Camões, Lisboa, 2014, pg.17

Normas de Atributo (NA - Série 1000)	NA 1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade
	NA 1100 – Independência e Objetividade
	NA 1200 – Competência e Adequado Cuidado Profissional
	NA 1300 – Programa de Avaliação de Qualidade e Cumprimento
Normas de Desempenho (ND – Série 2000)	ND 2000 – Gestão de Atividade de Auditoria Interna
	ND 2100 – A Natureza do Trabalho
	ND 2200 – Planeamento da Auditoria
	ND 2300 – Execução do Trabalho
	ND 2400 – Comunicação dos Resultados
	ND 2500 – Supervisão
Normas de Implementação (NI)	Normas de Implementação associadas à NA no âmbito da auditoria
	Normas de implementação associadas à NA no âmbito da consultoria interna
	Normas de implementação associadas à ND no âmbito da auditoria
	Normas de Implementação associadas à ND no âmbito da consultoria interna

2.3 - Auditoria Interna - O Conceito, a Função e o Objetivo

Para efeitos de gestão interna nesta matéria, recorremos ao conceito de "**auditoria interna**" nos termos constantes no "Enquadramento Internacional das Práticas de Auditoria Interna"[7]:

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

Dito de outro modo, podemos dizer, recorrendo à definição de Morais (2004:1)[8]: "(...) *a auditoria interna é um recurso cuja função básica é dar apoio à gestão e a toda a organização, com crescente responsabilidade social, através de uma condução sistemática e disciplinada no sentido da avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e «governance».*(...)"

[7] (1999) ed. The Institute of Internal Auditors (IIA), publicado pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) em Jan. de 2009 (com tradução revista em Agosto de 2009), pg.10

[8] in Azevedo, Marina M. "Manual de Procedimentos Administrativos para Projetos Financiados" (Tese de Mestrado em Auditoria), ISCAP – Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2014, pg.7

De facto, o objectivo final da auditoria interna consiste na identificação de deficiências e/ou irregularidades (designadamente, em termos de verificação de cumprimento dos procedimentos legalmente previstos e de credibilidade da informação financeira) e na emissão de propostas de melhoria do funcionamento processual e/ou procedimental, a título de recomendações, para efeitos de salvaguarda das organizações. Neste sentido, de acordo com o Instituto Português de Auditoria (IPAD)[9], são objectivos da auditoria interna, aspectos tais como:

"(...)

- *Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controlo, não só existentes mas, também, que venham a ser propostos no quadro da organização;*
- *Verificar o nível de concordância das operações e programas com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevante;*
- *Determinar a eficácia com que os ativos estão salvaguardados de perdas;*
- *Verificar a exactidão e segurança da informação estratégica para a gestão;*
- *Verificar a integridade e fiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, assim como a sua efectiva utilização;*
- *Analisar as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência.*

(...) "

Para efeitos de intervenção eficaz, a auditoria interna deve:

a) garantir o domínio de conhecimentos:

- na área da segurança de dados;
- na avaliação da conformidade legal;
- na expansão da actividade de consultoria;
- na consolidação dos processos de mudança e melhoria do processo.

b) proceder segundo linhas orientadoras que permitam caracterizá-la como:

- dinâmica;
- prospectiva;
- participativa;
- pedagógica;
- evolutiva.

[9] idem

Em termos de planeamento, a Directriz de Revisão/Auditoria 300 (DRA300) enumera os aspectos fundamentais a ter em conta na preparação do trabalho de auditoria:

- conhecimento da matéria a auditar;
- conhecimento dos sistemas Contabilístico e de Controlo Interno;
- consciência da definição do risco e materialidade;
- definição da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos;
- coordenação, direcção, supervisão e verificação;
- utilização de tecnologias de informação tanto pela parte do auditor, como pela entidade;
- eventual necessidade de abordagem a outros assuntos relevantes para o trabalho de auditoria;[10]

Neste sentido, podemos inscrever a actividade no contexto mais lato do que se consideram Auditorias Internas de Qualidade nas quais se verifica se os diversos elementos do sistema de gestão de qualidade da organização estão em conformidade com os requisitos definidos em sede de normas internacionais (a saber, ISO 9001 e ISO 37001), bem como com os que são requeridos pelo sistema de gestão e pelos objectivos da organização.

Entende-se por auditoria interna de qualidade a realização de um exame metódico que verifique a eficácia das actividades e resultados relativas à qualidade de uma organização, designadamente, no que respeita:

a) à sua conformidade com as disposições previamente estabelecidas para o efeito;
b) à sua efectiva aplicação;
c) à sua adequação para alcançar os objectivos fixados pela organização.

Dito de outro modo, entende-se por auditoria interna de qualidade, o conjunto de auditorias realizadas pela organização segundo uma frequência planificada que visa determinar, por um lado, se o sistema de gestão cumpre, em termos de conformidade, o que está definido em sede de:

- disposições previstas e planificadas para o efeito;
- requisitos das normas ISO 9001 e ISSO 37001;
- requisitos do sistema estabelecidos pela organização;
- implementação do sistema de gestão da qualidade e sua manutenção eficaz.

[10] In Pedro Filipe dos Santos Mendes Duarte "A importância do sistema de controlo interno na definição dos procedimentos de auditoria" – Relatório de Estágio do Mestrado em Economia Financeira da Faculdade de Economia da Univ.de Coimbra, 2011, pgs. 3/4

Nesta abordagem, devem referir-se os quatro conceitos subsidiários que, de facto, operacionalizam estas verificações, a saber:

- "critérios de auditoria" (entendido enquanto conjunto de políticas, procedimentos e requisitos utilizados como referência);

- "não conformidade" (ou seja, a falta de cumprimento dos requisitos fixados pelo sistema de gestão de qualidade da organização e que se reflecte, relativamente aos requisitos especificados, na ausência ou disfunção de uma ou mais características da qualidade ou de um ou mais elementos do referido sistema de gestão, de natureza quer material, quer processual);

- "resultados da auditoria" (isto é, resultados da avaliação obtida através da recolha e análise de dados no processo de auditoria, face aos critérios definidos da mesma);

- "conclusões da auditoria" (quer dizer, o resultado final da avaliação dos procedimentos auditados e o decorrente conjunto de recomendações).

2.4 – Controlo Interno – O Conceito, a Função e o Objetivo

O **Controle Interno** define-se como estrutura integrada, relativamente à gestão de riscos corporativos.

Segundo o "*Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision*" (COSO)[11] o conceito de **"controle interno"** resulta de um processo que integra os níveis organizacionais hierárquicos de uma dada entidade com o objectivo de viabilizar uma garantia razoável no que se refere à prossecução dos objectivos no que se refere à eficácia e eficiência das operações, à confiabilidade das demonstrações financeiras e à conformidade legal.

Para o efeito, a estrutura de gestão de riscos corporativos é orientada para alcançar os "objectivos estratégicos" (ou seja, relativos a metas gerais definidas como suporte da sua missão e valores) de uma organização e os que lhe são recorrentes, designados "objectivos correlacionais" que se apresentam classificados de acordo com as seguintes categorias:

[11] in Steinberg, Richard e outros (2007) COSO - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, ed. Price Water House Coopers

a) objectivos operacionais (ou seja, relativos à utilização eficaz e eficiente dos recursos, em função das decisões directivas relativas à estrutura e ao desempenho organizacional);

b) objectivos comunicacionais (referentes à confiabilidade de relatórios técnicos e financeiros);

c) objectivos de conformidade (ou seja, decorrentes da aplicação e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis e como tal dependentes de decisões decorrentes de factores externos).

A gestão de riscos corporativos assenta na necessidade de assumir incertezas incontornáveis na existência de qualquer organização, enfrentando-as de forma a melhorar a capacidade organizacional, através do estabelecimento de estratégias direccionadas para alcançar metas de crescimento e desenvolver objectivos que implicam uma exploração eficaz e eficiente dos recursos, de forma a contribuir para concretizar as seguintes finalidades:

- Alinhar a "capacidade de risco" (ou seja, o nível de equilíbrio susceptível de ser considerado admissível entre crescimento, riscos e retorno) com a estratégia adoptada, através da análise e da avaliação das metodologias aplicadas, dos objectivos que com elas se correlacionam e do desenvolvimento de mecanismos de gestão dos riscos que lhe estão associados;

- Fortalecer as decisões relativamente aos riscos corporativos, através da identificação e selecção de alternativas de respostas a tais riscos que presumem, em termos da sua gestão, prevenir, evitar, reduzir, compartilhar e aceitar;

- Reduzir imprevistos e prejuízos operacionais, através da previsibilidade expressa na elaboração de respostas para a gestão de acontecimentos potenciais;

- Identificar e administrar riscos múltiplos, através da prevenção multi-setorial da organização, com a preparação de respostas integradas para mitigar o impacto em diferentes áreas susceptíveis de interacção;

- Aproveitamento pro-ativo das oportunidades, através da identificação de eventos potenciais;

- Otimizar o a natureza e a missão da organização, através da obtenção de informações adequadas a respeito de riscos potenciais que possibilitam a avaliação eficaz das suas necessidades.

A gestão de riscos corporativos é um processo multidireccional e interactivo cuja natureza implica a interação entre quase todos os seus componentes, razão pela qual a sua consolidação se articula com a salvaguarda dos objectivos das organizações.

De acordo com a respectiva Directriz de Revisão/Auditoria 410 (DRA 410), o sistema de controlo interno integra cinco componentes interligados: Ambiente de controlo, Avaliação do risco, Procedimentos de controlo, Informação e Comunicação e Monitorização.

Destes componentes vale a pena destacar a caracterização do Ambiente de Controlo:

"(...)*O ambiente de controlo reflecte a postura e consciencialização dos órgãos de gestão face ao sistema de controlo interno, e que por sua vez, se irá espelhar em todos os colaboradores da entidade. O ambiente de controlo compreende alguns factores determinantes e sobre os quais o auditor deve procurar ter um correcto entendimento, como a integridade e valores éticos, compromisso para a competência, participação do órgão de gestão ou fiscalização, filosofia e estilo operacional da gestão, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade e politicas e práticas de recursos humanos. A obtenção de um correcto entendimento acerca do ambiente de controlo é um aspecto fundamental no planeamento de auditoria pelo que, apesar de não garantir por si só a eficácia do sistema de controlo, fornece indícios ao auditor acerca da atitude e do respeito dos colaboradores da entidade face ao mesmo.*" [12]

Estes 5 componentes podem desdobrar-se em 8 critérios para que, na gestão eficaz dos riscos corporativos, a avaliação garanta uma melhor perceção dos riscos relativamente a cada categoria de objectivos fixados (estratégicos, operacionais, comunicacionais e de conformidade) e uma maior adequação das respetivas medidas de controle e mitigação:

- Ambiente Interno – instância que proporciona disciplina e estrutura, decorre da forma como os riscos são identificados pelos seus recursos humanos, influenciando o modo de estabelecimento de estratégias e objectivos e influenciando a identificação e gestão de riscos;

- Fixação de Objetivos – os objectivos estratégicos e correlacionais da organização devem ser claros e inequívocos de modo a que a respectiva gestão de riscos possa ser configurada de forma efectivamente adequada;

- Identificação de Eventos – os eventos quer de natureza externa (económicos, de meio ambiente, políticos, sociais e tecnológicos), quer de natureza interna (decorrentes da infra-estrutura organizacional, do pessoal, do procedimentos e da tecnologia) na medida em que são susceptíveis de influenciar o cumprimento dos objectivos de uma organização, devem ser classificados a título de "riscos" e de "oportunidades";

[12] In Pedro Filipe dos Santos Mendes Duarte, Ob. Cit., pgs.4/5

- Avaliação de Riscos – a análise dos riscos procede pela consideração da respectiva probabilidade e impacto, devendo a sua avaliação ser feita segundo uma classificação tipológica que remete para a natureza "inerente" e "residual", capaz de acompanhar as variações internas decorrentes da aplicação de medidas de mitigação a riscos identificados, cuja eficácia só é garantida enquanto interacção contínua e repetida das acções que ocorrem em toda a organização;

- Resposta a Risco – cabe à direcção das organizações escolher as respostas aos riscos (direccionadas para os evitar, acolher, reduzir ou compartilhar), de acordo com a própria capacidade de risco assumida pela organização, através do desenvolvimento de medidas que tornem aceitável o respectivo grau relativamente à sua probabilidade e ao seu impacto e da consolidação classificatória de nível tolerável para os riscos residuais;

- Atividades de Controle – actividades que, a partir dos objectivos organizacionais a que estão associados riscos de estratégia, operacionalidade, comunicação e conformidade, constituem o corpo de políticas e procedimentos e funcionam como formas de direccionar as acções individuais na implementação das medidas adotadas ao nível da gestão de riscos, com o objectivo de lhes assegurar eficácia em termos de execução das respostas aos riscos;

- Informações e Comunicações – garantir que a recolha, identificação e reporte de informações e comunicações relevantes, internas e externas, circula de forma e no prazo que permita o cumprimento das responsabilidades que delas podem decorrer;

- Monitorização – decorre da realização de atividades de gestão contínuas (que ocorrem no âmbito das actividades normais da administração/direcção) e/ou independentes (cujo alcance e frequência decorre da avaliação de riscos e da eficácia dos procedimentos contínuos de monitorização) que visam apoiar ajustamentos organizacionais com a proposta de alterações suscitadas pelo acompanhamento da gestão, em termos de riscos.

PARTE III - Metodologia e Avaliação de Auditoria e Controlo Interno

3.1 – Ética e Deontologia:

Considerando que, pela sua natureza jurídica, o ACM,I.P. integra a Administração Pública portuguesa, todos/as os/as seus/suas colaboradores/as desempenham as suas funções, em conformidade com o escrupuloso respeito pelos dez princípios, consignados na Carta Ética da Administração Pública:

Serviço público – devem estar ao serviço exclusivo da comunidade e dos/as cidadãos/ãs, devendo o interesse público prevalecer sempre sobre os interesses particulares ou de grupo.

Legalidade – devem atuar em conformidade com os princípios constitucionais e de acordo com a lei, o direito e as normas e orientações internas deste Organismo.

Justiça e Imparcialidade – no exercício da sua atividade, devem tratar de forma justa e imparcial todos/as os/as cidadãos/ãs, atuando segundo rigorosos princípios de neutralidade;

Igualdade – devem atuar de modo a não privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de dever, qualquer pessoa em razão de ascendência, etnia, sexo, língua, religião, convicções políticas e/ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

Proporcionalidade – no exercício da sua atividade, os/as colaboradores/as só podem exigir às/aos cidadãs/ãos o indispensável à realização da atividade administrativa, devendo as suas ações ou solicitações ser adequadas e proporcionais aos objetivos a realizar e às tarefas a desenvolver.

Colaboração e Boa Fé – devem colaborar com quaisquer pessoas ou entidades com as quais se relacionem segundo o princípio da Boa Fé, evitando criar-lhes dificuldades e obstáculos injustificáveis.

Informação e Qualidade – devem prestar todas as informações e/ou esclarecimentos que sejam devidos de forma clara, simples, cortês e rápida.

Lealdade – no exercício da sua atividade, os/as colaboradores/as devem agir de forma leal, solidária e cooperante, quer entre si, quer com as pessoas e entidades com as quais se relacionam no contexto das funções que lhes estão cometidas; devem exercer as suas funções exclusivamente ao serviço do interesse público, agindo com respeito e verdade e gerando no público confiança na sua ação, em especial no que à sua integridade, rigor e credibilidade diz respeito.

Integridade – devem atuar, em qualquer circunstância, com retidão de caráter, honestidade pessoal e profissional e respeito pelos/as demais, não podendo adotar quaisquer atos que possam de algum modo prejudicar os/as restantes colaboradores/as ou as pessoas ou entidades com as quais se relacionem e que desacreditem a sua função e a do ACM, I.P.

Competência e Responsabilidade – devem executar as funções que lhes estão atribuídas de forma responsável e competente, com rigor, zelo e espírito crítico construtivo; devem assegurar que possuem os conhecimentos e a experiência necessários à execução dos trabalhos em que, de alguma forma, participem, desenvolvendo as suas competências com responsabilidade e inovação, através do aperfeiçoamento contínuo dos seus conhecimentos técnicos e da qualidade do trabalho prestado.

3.1.1 - Carta de Missão e Valores do ACM,IP.

Considerando que a missão do Alto Comissariado para as Migrações (ACM, I.P.), criado pelo Decreto-Lei nº 31/2014, de 27 de fevereiro, consiste em **colaborar na definição, execução e avaliação das políticas públicas, transversais e setoriais em matéria de migrações**, relevantes para a atração de migrantes nos contextos nacional, internacional e lusófono, **bem como na integração de migrantes e grupos étnicos**, em particular as comunidades ciganas, e para a gestão e valorização da diversidade entre culturas, etnias e religiões. Para o efeito, foram definidas as seguintes atribuições:

a) Promover a imagem internacional de Portugal enquanto destino de migrações;

b) Promover e dinamizar o acolhimento, a integração, a participação e a formação profissional e cívica dos/das imigrantes e seus/suas descendentes, nomeadamente através do desenvolvimento de políticas transversais, de centros e gabinetes de apoio a imigrantes que proporcionem uma resposta integrada dos serviços públicos, e de parcerias com a sociedade civil, as autarquias locais e as associações de imigrantes, tendo em vista a promoção da coesão e solidariedade social, do acesso à cidadania e o reforço das redes sociais de integração e participação pública;

c) Colaborar, em articulação com outras entidades públicas competentes, na conceção e desenvolvimento das prioridades da política migratória;

d) Cooperar com todas as entidades competentes na execução da política migratória, designadamente através de ações, nacionais e internacionais, de captação de imigrantes de elevado potencial;

e) Exercer funções de interlocução junto de atuais e potenciais imigrantes em procedimentos administrativos ou fora deles, sem prejuízo das competências próprias dos organismos envolvidos, por via do aconselhamento daqueles/as imigrantes, do contacto com outras entidades públicas e privadas, do recurso a meios eletrónicos e da preparação da documentação pertinente;

f) Gerir, quando a competência lhe for delegada, as iniciativas, fundos e planos de ação da União Europeia em matéria de migrações;

g) Cooperar com o Ministério dos Negócios Estrangeiros, através de uma abordagem integrada às dinâmicas de emigração e imigração e respetivas diásporas, designadamente em ações que apoiem, incentivem e acompanhem o retorno de cidadãos e cidadãs nacionais emigrantes no estrangeiro ou reforcem os seus laços de vínculo a Portugal;

h) Garantir o acesso dos/as imigrantes, suas associações e outras comunidades a toda a informação relevante para o exercício dos seus direitos e deveres de cidadania;
i) Contribuir para a melhoria da recolha e divulgação de dados estatísticos oficiais sobre fluxos migratórios, através da consolidação da recolha de dados ou de informações complementares que não se encontrem diretamente acessíveis em fontes primárias;

j) Celebrar protocolos com entidades públicas ou privadas em todas as matérias com relevo para a captação, fixação e integração de migrantes, designadamente no que respeita ao emprego, à formação e inserção profissional, ao empreendedorismo, à mobilidade migratória, à mediação sociocultural, à habitação, saúde e educação, tendo em vista o codesenvolvimento local e regional, a mobilização de competências e a inclusão económica e social;

k) Promover o diálogo, a inovação e a educação intercultural e inter-religiosa, designadamente através do apoio ao associativismo e de ações de valorização da interação positiva e da diversidade cultural, num quadro de consideração mútua e de respeito pelas normas legais e constitucionais;

l) Combater todas as formas de discriminação em função da cor, nacionalidade, origem étnica ou religião, independentemente do meio em que ocorram, através de ações, campanhas ou eventos de sensibilização da opinião pública, bem como através do processamento das contraordenações previstas na lei;

m) Favorecer a aprendizagem da língua portuguesa e o conhecimento da cultura portuguesa por parte dos/as imigrantes, tendo em vista a sua melhor integração social, profissional e cívica;

n) Fomentar a investigação, inquéritos e a observação dos fenómenos migratórios, em articulação com centros de estudo universitários e organizações internacionais, com vista a contribuir para a definição e avaliação de políticas públicas ou de iniciativas legislativas;

o) Desenvolver programas e ações de inclusão e capacitação económica dos/as atuais imigrantes e seus/suas descendentes, de modo a contribuir para a melhoria das suas condições de vida e trabalho, para a igualdade de oportunidades e para o melhor reconhecimento e aproveitamento das suas qualificações e do seu potencial;

p) Desenvolver programas de inclusão social de crianças e jovens provenientes de contextos socioeconómicos mais vulneráveis, particularmente de descendentes de imigrantes e grupos

étnicos, tendo em vista, entre outros objetivos, a inclusão escolar e a educação, a formação profissional, o reforço da empregabilidade e a dinamização comunitária e cidadania.

Neste contexto, com o objectivo de concretizar estas atribuições, o Conselho Diretivo do ACM,I.P. assumiu o objetivo primordial de cumprir a sua missão de acordo com os valores éticos e deontológicos subjacentes à melhor prossecução do interesse público, nomeadamente:

- Assegurar os valores, princípios, normas e regras de conduta que norteiam o relacionamento interpessoal e com as várias entidades;
- Promover uma cultura organizacional e individual de conformidade com os valores e princípios adotados, bem como para o desenvolvimento das melhores práticas de conduta ética, com vista à excelência, enquanto entidade que presta um serviço público estratégico;
- Garantir elevados padrões de referência e de atuação no exercício da atividade, auxiliando a tomada de decisão face a dilemas éticos.

Ancorada nos princípios éticos da gestão pública, nos princípios da atividade administrativa consagrados na Constituição e na lei, bem como na Carta Ética da Administração Pública e no Código de Ética e de Conduta do ACM, I.P, são sete os princípios-chave da Carta de Valores do ACM I.P.:

- Igualdade: Reconhecer e garantir os mesmos direitos e oportunidades;
- Diálogo: Promover uma comunicação efetiva;
- Cidadania: Promover a participação ativa no exercício dos direitos e dos deveres;
- Hospitalidade: Saber acolher a diversidade;
- Interculturalidade: Enriquecer no encontro das diferenças;
- Proximidade: Encurtar as distâncias para conhecer e responder melhor
- Iniciativa: Atenção e capacidade de antecipação.

3.1.2 – Código de Ética e de Conduta do ACM,IP.

O **Código de Ética e de Conduta do Alto Comissariado para as Migrações (ACM, I.P)** estabelece um conjunto de normas de conduta e de comportamentos que devem ser cumpridos por todos/as os/as colaboradores/as que exercem funções neste Organismo, seja a nível das relações internas ou no contacto com entidades externas.

Este Código, aplicável a todos/as os/as colaboradores/as do ACM, I.P., independentemente da função, vínculo contratual ou posição hierárquica que ocupem, implica que todos/as os/as colaboradores/as assumam o compromisso de cumprir todas as disposições do documento, devendo para o efeito declarar a sua aceitação expressa, através da declaração constante do seu Anexo I.

As Declarações de Aceitação do Código de Ética e de Conduta do ACM,IP. são entregues ao GAI e arquivadas pela respectiva Coordenação.

Este Código prevê que qualquer ato de desrespeito ou incumprimento por parte de qualquer colaborador/a do ACM, I.P. das normas, princípios e valores consignados no presente Código seja reportado superiormente, podendo fazer incorrer o/a colaborador/a em questão em responsabilidade disciplinar ou outra aplicável, em função da gravidade da situação. Encontra-se igualmente previsto que, em caso de dúvida na interpretação de qualquer ponto do presente Código, os esclarecimentos devem ser solicitados, por escrito, ao Conselho Diretivo do ACM, I.P...

Respeitando os 10 Princípios consagrados na Carta Ética da Administração Pública[13], a saber: Serviço público, Legalidade, Justiça e Imparcialidade, Igualdade, Proporcionalidade, Colaboração e Boa Fé, Informação e Qualidade, Lealdade, Integridade, Competência e Responsabilidade, o Código de Ética e de Conduta do ACM,IP. define como normas de conduta, o exercício rigoroso das atitudes que salvaguardam o respeito e a conformidade desses princípios, nomeadamente: "isenção e independência", "sigilo profissional" e conflito de interesses.

As referidas normas pretendem, por um lado, prevenir, que os/as colaboradores/as do ACM, I.P. actuem sob pressão externa e que mantenham reserva e discrição relativamente a quaisquer dados e/ou informações confidenciais a que tenham acesso no exercício ou mesmo após a cessação das suas funções (de modo que não possam disponibilizar nem utilizar, em proveito próprio ou de terceiras pessoas, direta ou indiretamente, as informações a que têm ou tenham tido acesso); por outro lado, a coerência da coexistência deste conjunto de normativos contribui para evidenciar o facto de lhes estar vedada a prática de atos que possam originar, direta ou indiretamente, conflitos de interesses.

Para o efeito, o Código de Ética e de Conduta do ACM,IP. determina que as/os colaboradoras/es do ACM, I.P deverão recusar ofertas que possam ser susceptíveis de influenciar o seu trabalho ou que possam ser interpretadas como tal, comprometendo os supra-referidos deveres de independência e isenção, recomendando ao/à colaborador/a que, após ponderar se a aceitação do presente pode comprometer a sua isenção, consulte, em caso de dúvida, o/a seu/sua superior/a hierárquico/a.

Conforme disposto nas recomendações do Conselho de Prevenção da Corrupção, nomeadamente na Recomendação de 07 de novembro de 2012, *"(...) o conflito de interesses no setor público pode ser definido como qualquer situação em que o agente público, por forma do exercício das suas funções, ou por causa delas, tenha de tomar decisões ou tenha contacto com procedimentos administrativos de qualquer natureza, que possam afetar, ou que possam estar em causa, interesses particulares seus ou de terceiros e que por essa via prejudiquem ou possam prejudicar a isenção e o rigor das decisões administrativas que tenham de ser tomadas, ou que possam suscitar a mera dúvida sobre a isenção e o rigor que são devidos ao exercício de funções públicas(...)"* , razão pela qual os/as colaboradores/as do ACM, I.P. não podem intervir na apreciação nem no processo de decisão de quaisquer matérias em que possam estar em causa interesses seus ou de terceiros, sendo suficiente para essa interdição que a sua intervenção possa suscitar dúvidas quanto ao rigor e à isenção associados ao exercício de funções públicas.

[13] Ver pgs.17/18 deste documento

No sentido de garantir o compromisso com este normativo, o ACM,IP. dispõe de uma Declaração de Conflito de Interesses, disponível permanentemente através da sua obtenção no separador "Ética e Prevenção" do próprio site do ACM,IP., que os seus colaboradores/as ficam obrigados/as a assinar, atestando e mantendo atualizada a sua situação em matéria de conflitos de interesses e cuja resolução respeita escrupulosamente as disposições previstas nos normativos legais existentes[14], bem como outras disposições regulamentares e contratuais aplicáveis.

O Código de Ética e de Conduta do ACM,IP. afirma também, no que se refere a matéria de prevenção da corrupção e infrações conexas que todos/as os/as colaboradores/as têm o dever legal de reportar irregularidades, incluindo a denúncia dos casos de suspeita de fraude, de que tenham conhecimento, quer através do seu superior/a hierárquico/a e/ou do Conselho Diretivo ou a outro órgão competente, nomeadamente à Polícia Judiciária, ao Ministério Público ou a qualquer outra autoridade judiciária ou policial, verbalmente ou por escrito.

Registe-se que, nos casos de suspeita de atos de corrupção praticados por colaboradores/as, a denúncia é obrigatoriamente reportada, por escrito, ao/à superior/a hierárquico/a ou diretamente ao Conselho Diretivo, para que instaure o respetivo processo disciplinar, dando conhecimento ao Ministério Público, bem como à Inspeção Geral de Finanças (IGF), na qualidade de serviço AFCOS, dos atos passíveis de serem considerados infração penal.

A infração é, nestes casos, passível de dupla responsabilidade – penal e disciplinar. Encontra-se também salvaguardado neste documento, o facto da denúncia de casos de suspeita de fraude por parte de colaboradores/as não ser objeto de represálias, de tratamento discriminatório ou não equitativo ou de eventuais sanções, por parte dos/as demais colaboradores/as, independentemente da sua posição hierárquica, devendo igualmente assegurar a necessária confidencialidade quanto à identidade do/a denunciante.

3.1.3 – Conflito de Interesses e Declarações de Conflito de Interesses

A Declaração solicita que cada colaborador declare a existência ou a inexistência de conflito de interesses, assumindo, por um lado, o compromisso de honrar a veracidade das informações fornecidas e, por outro lado, o de proceder à respetiva atualização sempre que ocorra uma alteração que o justifique.

Os potenciais conflitos de interesses previstos na Declaração referem-se aos que têm natureza financeira e/ou patrimonial, aos que dizem respeito a atividades profissionais anteriores ou atuais (actividades profissionais, associativas ou lúdicas e onde conste indicação da natureza da função, o nome do organismo/entidade e a sua finalidade/actividade), bem como os relativos a atividades do/a cônjuge/companheiro/a (profissionais, associativas ou lúdicas e com indicação da natureza da função, o nome do organismo/entidade e a sua

[14] Constituição da República Portuguesa, Código do Procedimento Administrativo, Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas, entre outros.

finalidade/actividade) e/ou de ascendentes, descendentes, colaterais até ao 2º grau, ou de amizades/relações próximas, profissionais associativas ou lúdicas (com indicação da natureza da função, o nome do organismo/entidade e a sua finalidade/actividade); desta listagem de potenciais conflitos de interesses, consta ainda a categoria: "outros".

Relativamente à apreciação dos potenciais conflitos de interesse, o Código de Ética e de Conduta do ACM,IP. remete para os dez princípios da Carta de Ética da Administração Pública, os quais se constituem, neste contexto, como critérios de avaliação em termos de ponderação de juízo: Serviço Público, Legalidade, Justiça e Imparcialidade, Igualdade, Proporcionalidade, Colaboração e Boa-Fé, Informação e Qualidade, Lealdade, Integridade e Competência/Responsabilidade.

Registe-se que esta apreciação se constitui como parte da Fundamentação emitida por parte do Responsável pela matéria, no caso, a Coordenação do GAI, que associa a tais considerandos, a indicação da(s) medida(s) preventiva(s) adequadas, a adoptar em caso da declaração de existência de conflito de interesses, estando prevista, na própria declaração, a entrega do seu original ao/à responsável pela coordenação dos mecanismos e políticas antifraude e de uma cópia ao/à colaborador/a (bem como a garantia de confidencialidade dos dados através do arquivamento em processo próprio, apenas acessível ao interessado/a e ao/à responsável pela coordenação dos mecanismos e políticas antifraude, exceto se outros requisitos legais prevalecerem sobre este procedimento).

3.1.4 – Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da Corrupção e Infrações Conexas do ACM,IP. (PGRPCIC)

Fator de gestão fundamental, o PGRPCIC tem como objectivo promover a transparência pública nos processos e procedimentos que integra no seu funcionamento institucional, e elucidar a estrutura organizacional da entidade sobre a natureza, o nível, o impacto e a probabilidade de ocorrência de riscos de gestão, associados, recorrentemente, ao respetivo funcionamento institucional e susceptíveis de se tornarem objecto de medidas preventivas, cuja adequação à natureza e nível de risco, garante a diminuição da probabilidade da sua ocorrência e, naturalmente, a dimensão do seu impacto.

Neste contexto, o Plano permite ao ACM:

a) identificar os principais riscos de gestão, nomeadamente, de corrupção e infrações conexas, relativamente a cada unidade orgânica (departamentos, núcleos ou equipas);
b) Verificar, com base num processo regular de acompanhamento e avaliação de riscos, o grau de adequação das medidas adotadas para efeitos de prevenção da sua ocorrência;

c) Propôr, designadamente, através da revisão anual do Plano, decorrente da avaliação resultante do seu Relatório Anual de Execução e sempre que se justifique, a adoção de novas medidas preventivas, a título de resposta para a ocorrência de riscos potencialmente emergentes, em termos de previsibilidade.

A execução do Plano deve ser regularmente acompanhada, devendo a sistematização da análise e avaliação deste acompanhamento ser apresentada, sob a forma de Relatório Anual de Execução, pela Coordenação do GAI ao Grupo de Avaliação de Risco do ACM,IP., cuja composição integra todos os Coordenadores das Unidades Orgânicas do ACM – os quais, reunidos em sede de Grupo de Avaliação de Risco, procedem não apenas à monitorização e acompanhamento da execução do Plano mas, também, à análise da execução das medidas propostas no âmbito do PGRPCIC, nos termos evidenciados pelo Relatório Anual de Execução.

Com este objetivo, o Grupo de Avaliação de Risco reúne, entre Janeiro e Março, para preparar a avaliação do Plano e posteriormente, no mês de Junho, para efeitos de análise do respectivo Relatório de Execução, procedendo à avaliação que dará (ou não) lugar à eventual revisão do PGRPCIC e à sua submissão, para efeitos de aprovação ao Conselho Directivo do ACM,IP..

Dimensão essencial do funcionamento organizacional das instituições, a gestão de riscos justifica a existência de um instrumento estratégico de prevenção da ocorrência de potenciais danos e prejuízos previsíveis, ou seja, um Plano de Gestão de Riscos que pode ser definido como:
"(...) *uma forma organizada de identificar e medir os riscos de desenvolver, seleccionar e gerir as opções disponíveis para o seu controle* (...)" [15] e cuja gestão se entende como:
"(...) *um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica da organização, que foi desenhado para identificar potenciais eventos que podem afetar a entidade e para gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados.*(...)"[16].

Dito de outro modo, o risco deve ser entendido enquanto:
"(...) *uma variação relativamente ao que foi inicialmente planejado, a possibilidade de que algo não venha a dar certo devido à ocorrência de situações desfavoráveis ou de não conformidades. Envolve aspectos qualitativos e quantitativos das incertezas em relação às perdas/ganhos e aos rumos dos acontecimentos planeados. Desta forma, o foco na gestão de*

[15] Kerzner, Harold (2006) Projet Management – A Systems Approach to Planning, Schudeling and Control, ed. McGraw-Hill, New York.

[16] COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal control**: integrated framework. 1994. (Two-volume edition).
Disponível em: <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf>.

riscos está relacionado, por um lado, com eventos que podem afetar o alcance dos objetivos organizacionais e, por outro lado, com a parte preventiva que reside na modelagem de sistemas de controles internos.(...)."[17]

Neste sentido, as orientações plasmadas no "Guião para a Elaboração de Planos de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas" publicado pelo CPC, em concordância com a Recomendação nº1/2009, procedem no sentido de ilustrar a elaboração estrutural destes Planos, esclarecendo objetivos explícitos que deles devem constar, sendo que, a estas orientações associamos, no actual "Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da corrupção e Infrações Conexas do ACM,IP.", a metodologia conforme aos requisitos da legislação europeia para efeitos de gestão de fundos comunitários, dado o estatuto de Organismo Intermédio que o ACM,IP detém no Quadro Financeiro Plurianual 2014-2020[18], designadamente:

a) identificar e caracterização os potenciais riscos de corrupção e infracções conexas, atendendo às funções da entidade e à sua estrutura orgânica;
b) determinar a probabilidade de ocorrência dos riscos identificados segundo uma escala de 1 a 4;
c) determinar o impacto de tal ocorrência numa escala de 1 a 4;
d) determinar o nível de cada risco pelo cruzamento das variáveis supra-referidas (probabilidade e impacto), classificando de acordo com a seguinte tipologia: "tolerável", "significativo" e "crítico";
e) indicar as medidas preventivas consideradas adequadas para efeitos de redução do grau de probabilidade de ocorrência dos riscos identificados (por exemplo: mecanismos de controlo interno, segregação de funções, declarações de efectivos e/ou potenciais conflitos de interesse, controlo efectivo de acumulação de funções públicas com actividades privadas, definição de critérios gerais e abstractos de concessão de benefícios públicos, gabinetes de auditoria interna e outras - tais como a definição de normas e procedimentos integrantes do Código de Ética e de Conduta da entidade e a existência de um Grupo de Avaliação de Risco);
f) acompanhar a execução do Plano, sistematizando os resultados dessa monitorização através da produção de um Relatório Anual de Execução que pretende confirmar a sua actualidade ou dar visibilidade à necessidade da sua revisão.

[17] Idem

[18] a matriz de cálculo que operacionaliza esta metodologia (conforme às indicações para o efeito do Programa Operacional Inclusão Social e Emprego, relativamente ao qual o ACM,IP. desenvolve a actividade de Organismo Intermédio), encontra-se na página 16 deste documento, no âmbito do item referente a esta actividade, constando a título de Anexo III, a respetiva matriz de risco

O Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da Corrupção e Infrações Conexas do ACM, IP. configura-se em função de quatro áreas estruturais, atendendo aos mais significativos riscos previstos em matéria de gestão de risco:

a) **ambiente externo** (contexto geopolítico, económico e social, decisões sobre prioridades políticas, legislação e parcerias externas);
b) **planeamento, processos e sistemas** (problemas que afetem a estratégia reflectida na planificação anual, condicionalismos imprevistos nos procedimentos operacionais, problemas de articulação e comunicação interna e externa);
c) **pessoas e organização** (problemas com recursos humanos e problemas éticos e comportamento organizacional – onde se integram os riscos de corrupção e infracções conexas tais como favorecimento, conflito de interesses e afins);
d) **segurança e equipamentos** (problemas com edifícios, equipamentos e tecnologias de informação) .

Relativamente à actividade delegada do ACM,IP. enquanto Organismo Intermédio da AG, as áreas estruturais deste Plano integram as três fases do ciclo de vida das operações com maior incidência de riscos de fraude, a saber: selecção e análise de candidaturas, execução e verificação das operações e validação de despesa e pagamentos. Neste contexto, para efeitos de registo da avaliação de risco, recorrer-se-á, em conformidade com as orientações comunitárias constantes no Anexo IV (EGESIG 14_0021-00), à Matriz cujo modelo por preencher, consta do Anexo IV deste documento.

3.1.4.1. Identificação de Riscos em Procedimentos de Contratação Pública

A área da contratação pública, identificada como área de risco pelo Conselho de Prevenção da Corrupção, no seu levantamento inicial, é uma área transversal a todo o ACM, que muito embora esteja centralizada na EFAF (Equipa de Fundos e Apoio Financeiro), envolve todas as equipas técnicas do Instituto, uma vez que estas equipas intervêm diretamente nos processos de aquisição de bens e serviços, desencadeando os processos de contratação em função das necessidades inerentes às suas atividades internas.

Na medida em que estes devem ser devidamente justificados, nomeadamente através do preenchimento de um formulário de abertura do procedimento (onde constam, além da descrição da necessidade a contratar: a definição da contraparte, o montante da despesa e ainda as obrigações do ACM e do prestador de serviços), segue-se a cabimentação da despesa, que antecede a decisão de contratar, a escolha do tipo de procedimento e a autorização da despesa por parte do dirigente máximo. Desta forma, foram normalizados alguns documentos que servem de base aos procedimentos de contratação, designadamente de justificação da despesa e de escolha do tipo de procedimento, considerando as seguintes medidas:

- Planificação adequada das atividades adjacentes aos processos de contratação pública a realizar;
- Promoção de uma rotatividade, sempre que possível, nos elementos que constituem o Júri dos processos de contratação;
- Promoção de uma rotatividade, sempre que possível, nos fornecedores de bens e prestadores de serviços;
- Verificação, através de controlos internos ou externos, do cumprimento das normas de procedimentos internos vigentes;
- Reavaliação e eventual revisão nas normas de procedimentos internos existentes, caso necessário, de modo a reforçar as medidas de prevenção de riscos de corrupção e infrações conexas.

Neste contexto, atendendo ao cumprimento da legislação nacional e comunitária e nos termos no nº4 do artigo 1º do CCP, ao respeito pelos princípios da Transparência, da Igualdade e da Concorrência, os procedimentos de aquisição, designadamente, a escolha do procedimento, os procedimentos pré-contratuais e a integralidade das peças processuais associadas à natureza do procedimento, são objecto de atento escrutínio no que se refere a riscos prementes relativos quer a eventuais limites à emissão de convite, quer ao eventual fraccionamento de despesa, através do preenchimento obrigatório, por procedimento, de uma check-list que confere visibilidade a eventuais incumprimentos processuais susceptíveis de correcções financeiras no âmbito da COCOF.

As medidas preventivas adoptadas e em actualização dinâmica por reflexo da revisão anual do Plano, procedem por risco identificado e por unidade orgânica, decorrendo de uma avaliação sistémica, extraída da análise da Matriz e resultante da consideração da natureza do risco e das suas qualificações em termos de nível, impacto e probabilidade de ocorrência. Neste sentido, estas medidas culminam o exercício de aferição das estratégias de eficácia e correcção relativas à gestão do risco e à prevenção da corrupção e infracções conexas, cuja arquitectura integra os vários instrumentos e mecanismos de controlo interno, que, temos vindo a descrever.

3.1.4.2. Identificação de Riscos e Prevenção de Corrupção e Infrações Conexas na actividade do ACM,IP. como Organismo Intermédio do PO ISE

No âmbito da sua actividade como Organismo Intermédio (OI) do Programa Operacional de Inclusão Social e Emprego (PO ISE), no âmbito do Quadro Financeiro Plurianual 2014-2020, o ACM, IP. procedeu, no âmbito da presente actualização do "Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da Corrupção e Infrações Conexas", à consideração das orientações da Comissão Europeia no documento enviado aos Estados-membros, intitulado "Avaliação do Risco de

Fraude e Medidas Anti-Fraude Eficazes e Proporcionadas" (EGESIF_14-0021-00, de 16.06.2014), bem como às que, no que a esta matéria respeita, se encontram plasmadas em sede de Manual de Procedimentos do próprio Programa Operacional.

Consequentemente, o PGRPCIC recorreu e adoptou a terminologia e a metodologia propostas na documentação supra-citada, quer para efeitos de cálculo do nível de risco, quer para a respectiva classificação enquanto tal, designadamente no que se refere à avaliação de riscos e medidas das unidades orgânicas afetas à actividade delegada, a saber: EFAF, NACI e NDI.

No que respeita à caracterização da natureza dos riscos como "risco bruto", "risco residual" e "risco alvo", prevê-se que o Grupo de Avaliação de Risco proceda em conformidade com as orientações metodológicas constantes na EGESIF 14_-0021-00[19], para efeitos de acompanhamento da execução e avaliação da actividade delegada no que se refere ao "Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da Corrupção e Infrações Conexas do ACM, IP.".

3.2 – Gabinete de Auditoria Interna (GAI):

Para efeitos de reforço dos mecanismos internos de controlo, o ACM, IP. criou o Gabinete de Auditoria Interna que, sem detrimento de uma actividade transversal, de natureza específica e de implementação progressiva, incidirá, com particular enfase nos processos e procedimentos inerentes aos processos de análise, aprovação e acompanhamento técnico e financeiro dos projectos co-financiados no âmbito do Quadro Financeiro Plurianual 2014-2020, procurando apoiar a estratégia de "controle de danos", pelo apoio à redução da dimensão e do impacto inerentes ao grau de probabilidade de ocorrência de riscos relativamente às seguintes áreas:

a) prevenção da corrupção e infracções conexas;
b) cumprimento das normas, regras e requisitos de elegibilidade técnico-financeira previstos na legislação e nos Manuais de Procedimentos dos instrumentos de co-financiamento de que se destacam, o Programa Operacional para a Inclusão Social e o emprego - PO ISE e o Fundo Asilo, Migrações e Integração - FAMI);
c) identificação e aferição de outros erros de forma e substância susceptíveis de correcção legal em tempo útil.

Para além das funções inerentes aos desempenhos que a designação indica, a saber, coordenar a auditoria interna das três áreas do ciclo de vida das operações (selecção e análise de candidaturas, execução e verificação das operações e validação de despesa e pagamentos), o Gabinete de Auditoria Interna do ACM,IP. irá coordenar o trabalho de acompanhamento de monitorização e avaliação da execução do "Plano de Gestão de Riscos e de Prevenção da Corrupção e Infracções Conexas" .

[19] Ver Anexo V

3.2.1 – A Coordenação do GAI – Perfil e Funções

São tarefas/desempenhos da Coordenação do GAI:

a) Coordenar e monitorizar o trabalho do Grupo de Avaliação de Risco do ACM,IP.;

b) Monitorizar a implementação do Plano de Gestão de Riscos e Prevenção da Corrupção e Infrações Conexas do ACM,IP. (PGRPCIC);

c) Elaborar Relatório anual para efeitos de Avaliação/revisão do PGRPCIC, designadamente, das medidas preventivas e de mitigação de risco de corrupção e infracções conexas;

d) Manter ativos os mecanismos de controle interno para garantir o cumprimento dos preceitos definidos pelo ACM, IP. em matéria de ética, deontologia e prevenção da corrupção, designadamente:

   i. através da assinatura e/ou actualização dos seguintes documentos: Declarações de Aceitação do Código de Ética e de Conduta do ACM,IP., Declarações de Conflito de Interesses e Declarações de Ofertas;

   ii. através da disponibilidade constante de um e-mail divulgado no site do ACM,IP., direccionado para a apresentação de queixas e denúncias em matéria de fraude e corrupção;

e) Manter informação actualizada no separador do site do ACM,IP., dedicado à matéria da Ética e Combate à Fraude;

f) Elaboração de normativos de regulação interna, designadamente do GAI;

g) Compilar e sistematizar documentação legal e outra, de suporte à tomada de decisões no que se refere à verificação da conformidade dos procedimentos formais técnicos e financeiros, nomeadamente que se refere à gestão de financiamentos comunitários;

h) Garantir a coordenação da equipa de auditoria, monitorizando o respectivo trabalho de auditoria técnica e financeira;

i) Desenvolver, no estrito respeito pelo princípio da segregação de funções, trabalho de auditoria interna de projectos financiados pelos fundos comunitários, no âmbito do exercício da actividade delegada e/ou beneficiária do ACM,IP. , através, nomeadamente, da verificação de procedimentos técnicos e financeiros dos projectos seleccionados, analisados, acompanhados e validados pelas equipas técnicas e financeiras do ACM,IP..

3.2.2 – Perfil e Funções da Equipa de Auditoria Interna

Elaborado por um grupo de trabalho composto por peritos dos Estados-Membros, dirigido e coordenado pela Unidade de prevenção da fraude, relatórios e análises do Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), o Manual intitulado: "*O papel dos auditores dos Estados-Membros na revenção e deteção da fraude no âmbito dos Fundos Europeus Estruturais e de Investimento da EU -experiência e prática dos Estados-Membros*", afirma:

"(...) *O papel dos auditores na proteção dos interesses financeiros da UE é crucial. Baseia-se nos princípios fundamentais estabelecidos pelas normas internacionais de auditoria, que tem de ter aplicadas no quadro jurídico específico da UE, tendo em conta o quadro nacional. Uma vez que o quadro jurídico dos FEEI de 2014-203 foi reforçado no que diz respeito a avaliação do risco de fraude e prevenção e deteção da fraude, os auditores nacionais terão um papel reforçado a desempenhar na verificação do cumprimento desta nova legislação pelas autoridades competentes. O quadro jurídico para 2014-20 exige que os Estados-Membros desenvolvam medidas antifraude relacionadas com a gestão de fundos da UE. Os auditores terão de avaliar se, e de que forma, as autoridades de gestão e os organismos intermédios cumprem este requisito.(...)*"[20]

A elaboração deste Manual resultou duas necessidades reconhecidas pelos diferentes Estados-Membros, designadamente: *"(...) - melhorar a sensibilização dos auditores relativamente ao seu papel na prevenção e deteção da fraude, tendo em conta o novo quadro financeiro plurianual para 2014-20; · [promover] o intercâmbio de experiências e boas práticas entre auditores dos diferentes Estados-Membros.(...)*"[21]

Neste contexto, foram identificados duas funções principais no que respeita ao desempenho do papel dos auditores na prevenção e deteção da fraude, bem como um aspecto que, a título de condição "*a priori*" deve ser referido, a saber:

*"(...) - **Uma função de auditoria**: os auditores, enquanto organismos independentes, estão encarregados de dar garantias acerca da regularidade e legalidade das operações e contas dos organismos auditados e do correto funcionamento de um sistema, de acordo com requisitos especificados;*

*· **Uma função consultiva**: os auditores podem formular recomendações destinadas a melhorar ou corrigir deficiências ou falhas em operações, contas e sistemas. Tal pode incluir contributos para a adaptação da legislação.*

Foi também identificada a importância de formação específica para os auditores em matéria de sensibilização para a fraude.(...)"[22]

---

[20] In "Manual - *O papel dos auditores dos Estados-Membros na revenção e deteção da fraude no âmbito dos Fundos Europeus Estruturais e de Investimento da EU -experiência e prática dos Estados-Membros*",ed. Comissão Europeia, OLAF (Organismo Europeu de Luta antifraude), Direção D Política - Unidade D.2 Luta Contra a Fraude, pgs 3/4

[21] Idem

[22] Ibidem

3.3 – Avaliação de Riscos e Acompanhamento de Resultados

Antes de mais, a entidade deve estar dotada (e/ou desenvolver esforços no sentido de o estar) de um "***ambiente de controlo***" ou seja *"(...) a atitude geral, a consciencialização e as acções da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e sua importância dentro da entidade e que dá tónica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura.* (...)"[23]

Tomemos como definição da "***avaliação de riscos***" a exposição de Pedro Filipe Duarte "(...) *A avaliação dos riscos de uma entidade, do ponto de vista do relato financeiro, consiste na identificação, análise e gestão dos riscos relevantes na preparação das demonstrações financeiras para que sejam apresentadas de uma forma verdadeira e apropriada tendo em conta os princípios contabilísticos geralmente aceites. Estes riscos podem advir de circunstâncias tais como: mudanças no ambiente operacional, novo pessoal, mudanças nos sistemas de informação, rápido crescimento, novas tecnologias, novas linhas de produtos ou actividades, reestruturação de sociedades, operações no estrangeiro, ou alterações nas normas contabilísticas. O auditor deve procurar obter um correcto entendimento acerca da forma como a gestão da entidade considera os riscos relevantes para o relato financeiro e quais as acções que leva a cabo para a mitigação desses mesmos riscos.* (...)"[24].

Para o efeito, o auditor recorre aos designados "***procedimentos de controlo***" que, residindo nas políticas e procedimentos que visam assegurar a execução das directivas da gestão, podem ser divididos em: análises de desempenho, processamento da informação, controlos físicos e segregação de funções.

Considerando que os procedimentos para a obtenção de um aceitável grau de compreensão do Controlo Interno, resultam da execução, por parte do auditor/equipa de auditoria, de uma série de procedimentos capazes de suscitar "(...) *um conhecimento suficiente do funcionamento e estrutura dos controlos relevantes que digam respeito a cada um dos cinco componentes*[25] *do controlo interno e verificar se foram, ou não, postos em execução. Este conhecimento pode ser obtido através de experiência anterior com a entidade e procedimentos, tais como, inquéritos, observação dos procedimentos e inspecção á documentação relevante.*"[26]

---

[23] DRA 410, Maio de 2000, pg.2

[24] In Pedro Filipe dos Santos Mendes Duarte , Ob. Cit., pg.5

[25] Nos termos da Directiva comunitária DRA 410 (ver pg.15), os 5 componentes do controlo interno são: Ambiente de controlo, Avaliação do risco, Procedimentos de controlo, Informação e Comunicação e Monitorização

[26] Idem, pgs.5/6

Requisito constante ao longo de todo o processo desenvolvido pelo auditor, a título prévio e de acompanhamento, a componente "***informação e comunicação***" compreende as tarefas definidas para efeitos de registo, processamento, resumo e relato das transacções da entidade, permitindo manter a informação credível relativamente a activos, passivos e capital próprio.

Finalmente, a "***monitorização***" cujo processo consiste na avaliação da qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo, com vista à tomada de acções correctivas atempadamente se necessário.

3.3.1 – Avaliação do Risco de Auditoria

A auditoria enquanto mecanismo de controlo interno comporta também, pela sua natureza, uma potencialidade de risco que é preciso prevenir.

Designado "***risco de auditoria***", a sua definição afirma-o como "(...) *a susceptibilidade de o auditor expressar uma opinião inapropriada perante distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras*(...)"[27] e evidencia que a sua natureza se pode manifestar em três componentes, a saber: em termos de riscos inerentes, riscos de controlo e riscos de detecção

Segundo Carlos Costa (2010): "(...) O **risco inerente** está ligado a susceptibilidade de um saldo de uma conta ou uma classe de transacções estar incorrecto e que possa ser materialmente relevante, individualmente ou quando agregado com distorções noutros saldos ou classes, assumindo que não existem controlos internos associados.

O **risco de controlo** representa a susceptibilidade de uma distorção num saldo de uma conta ou uma classe de transacções que possa ser materialmente relevante, individualmente ou quando agregado com distorções noutros saldos ou classes, não ser evitada ou detectada e corrigida em tempo oportuno pelos sistemas contabilístico e de controlo interno.

Por último, o **risco de detecção** será a susceptibilidade de os procedimentos substantivos do auditor não detectarem uma distorção existente num saldo de uma conta ou numa classe de transacções e que possa ser materialmente relevante, individualmente ou quando agregada com distorções noutros saldos ou contas.(...)"[28]

De facto, a implementação de um sistema de controlo interno não é, em si mesma, condição suficiente para a sua eficácia operacional. Nesse sentido, podemos falar nas limitações das normas e práticas de controlo interno, enquanto factores condicionantes dessa operacionalidade, sintetizados de forma breve e elucidativa por Carlos Costa[29]:

---

[27] Costa, Carlos Baptista (2010) Auditoria Financeira Teoria e Prática, Lisboa, Rei dos Livros, pg.4

[28] Idem

[29] Ibidem

a) A falta de motivação por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo;
b) A dimensão da entidade, uma vez que a implementação de um bom sistema de controlo interno é mais difícil numa entidade com um número reduzido de colaboradores, na medida em que se trona complicado gerir, por exemplo, a segregação de funções:
c) A relação custo/benefício – uma vez que implementar um bom sistema de controlo implica custos elevados, que podem, eventualmente, superar os benefícios que dele se esperam retirar;
d) A eventualidade de ocorrência de operações/transacções pouco usuais, dado que o sistema de controlo interno é desenhado para responder a uma determinada operação/transacção, não estando preparado para detetar o que escapa ao previsto na sua programação.
e) A crescente utilização de meios informáticos constitui também, hoje em dia, dada a vertiginosa mudança tecnológica, um factor a ter em consideração na implementação de um sistema de controlo interno;
f) Por fim, os erros humanos, conluio e fraude, que, associados, se constituem como a maior limitação do sistema de controlo interno uma vez que: "(...)*Por mais sofisticado que seja um sistema de controlo interno, a sua eficiência será sempre colocada em causa, se em posições de maior responsabilidade não estiverem pessoas competentes e moralmente íntegras.*(...)"[30]

3.3.2 – Plano Anual de Auditoria Interna

O Plano Anual de Auditoria Interna tem como objectivo "(...) *estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança desejável, tendo em conta a determinação do risco da auditoria e a definição dos limites de materialidade.*(...)"[31].

Elaborado no último trimestre do ano imediatamente anterior a que o mesmo se reporta, o plano define o âmbito e o universo a auditar, denotando consistência com os objetivos fixados, no sentido de identificar as acções consideradas prioritárias, em função da avaliação do risco.

Este Plano consiste na exposição do planeamento de uma estratégia geral, cujo desenvolvimento se concretiza de acordo com uma metodologia detalhada no que diz respeito à natureza, tempestividade e extensão das ações a desenvolver, de forma a alcançar um grau elevado de eficácia através dos seguintes resultados:

- Garantir a devida atenção a questões relevantes suscitadas na área da auditoria;
- Identificar potenciais problemas;
- Promover a coordenação do trabalho com outros auditores e peritos;

[30] Ibidem, pg.7

[31] In Manual de Auditoria Interna – Instituto Camões (2014), pg.26 (pgs 26-33)

A extensão do planeamento deverá atender a vários factores, designadamente:

- A dimensão do universo a auditar;
- O grau de complexidade da auditoria;
- A experiência e o conhecimento que o auditor tem da entidade, da sua atividade e do seu enquadramento.

O conhecimento de toda a envolvência e funcionamento do ACM,IP. é crucial para o planeamento e desenvolvimento da atividade de auditoria; esta condição é, aliás, decisiva para a eficácia da identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as asserções[32].

Atendendo a que o Plano Anual de Auditoria deve ser adaptável às circunstâncias, deve ter em conta esta flexibilidade relativamente às seguintes dimensões:

- **Fixação de objetivos**: os objetivos devem ser mensuráveis e em consonância com a estratégia de gestão, bem como com eventuais planos operacionais;

- **Avaliação do risco**: constitui-se como elemento determinante para a definição das prioridades e da selecção das ações a desenvolver, devendo ter em atenção as áreas consideradas com mais elevado nível de risco, na medida em que podem afetar a eficiência e eficácia da gestão e/ou originar distorções materialmente relevantes;

- **Planeamento de ações de auditoria**: em função do objecto, do tempo necessário previsto, da necessidade (ou não) de recursos externos e das datas de reporte das ações de auditoria;

- **Afetação de recursos e orçamentos**: todas as ações de auditoria devem ser orçamentadas, considerando:

  - o valor das horas a despender;
  - o custo de formação requerida para o efeito e o tempo de treino do auditore/ou da equipa;
  - eventuais custos de deslocação e estadia;
  - eventuais custos de contratação de recursos externos para executar serviços de auditoria interna.

[32] "asserções de auditoria" – conjunto de asserções (afirmações) preparadas pela gestão da entidade para efeitos de auditoria; atendendo a que os auditores não são responsáveis pelas demonstrações financeiras das entidades, cabe à sua gestão a responsabilidade da sua elaboração, bem como dos relatórios sobre os estados das contas até à data no balanço e a data fixada em sede de terminus das operações.

Em auditoria, as prioridades devem ser definidas, considerando:

- Datas e resultados das últimas auditorias (caso existam);
- Nível de implementação das recomendações (emitidas em auditorias anteriores);
- Avaliação atualizada dos riscos e eficácia da gestão do risco e processos de controlo;
- Mudanças significativas verificadas, quer nas operações, quer nos sistemas e procedimentos de controlo;
- A globalidade do universo auditável nas ações de auditoria;
- Solicitações do Conselho Diretivo do ACM,IP.

Complementares relativamente ao Plano Anual de Auditoria, devem ser elaborados os **Programas de Trabalho** que se estruturam com base na recolha de informação e na avaliação do risco e se constituem como o conjunto de instruções reguladoras para os membros da equipa de auditoria, a fim de controlar e registar a execução do trabalho, garantindo a sua adequação. Estruturados enquanto instrumento e meio de controlo, os programas de trabalho devem estabelecer a natureza e extensão dos procedimentos a adoptar, por um lado, apresentando os objetivos da auditoria e o respetivo cronograma (em relação a cada uma das áreas ou procedimentos) e por outro lado, descrevendo os procedimentos e metodologias de auditoria interna a aplicar.

Os Programas de Trabalho, assim como o Plano Anual de Auditoria, devem ser, sempre que necessário, ao longo dos trabalhos, objecto de revisão e atualização, devendo, no que respeita a eventuais alterações ao planeamento, ficar registo das razões que fundamentam a sua adoção.

O recurso à contratação de serviços externos pode ocorrer se não houver recursos internos especializados disponíveis para realizar auditorias ou determinados trabalhos.

O processo de seleção e avaliação de fornecedores de serviços externos para a realização de auditoria interna compete ao dirigente do GAI, em articulação com a Direção da EFAF, nomeadamente em termos de: a) definição de objetivos, âmbito e termos do trabalho a contratar; b) avaliação da capacidade e competência dos fornecedores disponíveis e respetivas propostas, no que se refere ao conhecimento profissional (experiência), ao conhecimento do ACM, I.P., enquanto universo a auditar; à independência, à disponibilidade de serviços especializados e à salvaguarda de cláusulas contratuais que prevejam o acesso pelo GAI à documentação produzida pelas entidades externas contratadas para o efeito.

Neste contexto, nos casos em que a auditoria interna se pronunciar, manifestando reservas ao cumprimento dos critérios de clareza e qualidade requeridos, pode o GAI propor ao Conselho Diretivo do ACM, IP. a reformulação do relatório de auditoria externa ou, em caso de persistência de insuficiências, a sua recusa parcial ou total.

3.3.3. – Relatórios de Auditoria Interna

É através de relatórios que a auditoria interna comunica os resultados do trabalho realizado, apresentando as conclusões a que chegou e expondo quer as recomendações a serem implementadas, quer as metodologias para essa implementação.

Os **Relatórios de Auditoria Interna** são reportados ao Conselho Diretivo do ACM,IP..

O Relatório de Auditoria Interna é composto por um **Sumário Executivo** (onde se expõe o objetivo, o âmbito e, de forma sintética, as principais observações/recomendações resultantes da auditoria) e um **Relatório Detalhado** (onde se descreve a metodologia adotada, a equipa envolvida, bem como todas as observações registas e as respetivas recomendações).

No sentido de verificar a adequação do conjunto de observações e recomendações a emitir em sede de relatório de auditoria, estes potenciais resultados devem ser discutidos, em reunião, com o auditado. Esta reunião deve ser preparada a partir do envio por parte do auditor ao auditado de um rascunho do relatório (ou do excerto que lhe diga respeito), devendo o auditado preparar a sua resposta para cada umas das observações e recomendações apresentadas.

Se o auditor interno e o auditado discordarem sobre os resultados da auditoria, o relatório deve expressar ambas as posições e as razões de discordância, as quais podem ser incluídas em anexo ao relatório de auditoria.

Os relatórios podem conter informação confidencial, inapropriada para eventual conhecimento de todos os seus destinatários. Em situações que o justifiquem, deve comunicar-se a todos os destinatários do relatório que o mesmo se encontra incompleto por conter informação confidencial, particular ou relacionada com atos impróprios ou ilegais.

Nestes casos, o GAI deve prevenir a protecção dessa confidencialidade, expondo tal informação em relatórios separados, a discutir no grau de hierarquia apropriado. No mesmo relatório devem estar definidos planos de ação e medidas para implementação das medidas corretivas sugeridas. As medidas correctivas a propor devem obter a concordância do auditado, identificando o prazo de regularização e o responsável pela sua execução.

Os **Relatórios** não devem conter distorções ou erros, confinando-se aos factos apresentados e procedendo com rigor e prudência no que respeita à forma como os dados e a evidência são coligidos, avaliados e resumidos para uma apresentação. Os relatórios devem ser:

• **Claros** – de entendimento fácil e lógico (evitando linguagem técnica desnecessária e proporcionando informação de suporte suficiente);

• **Concisos** – indo diretos ao assunto, evitando uma elaboração desnecessária (detalhes supérfluos, redundância e verbosidade) e direccionando a sua exposição para a compreensão de cada observação expressa de foram resumida;

• **Construtivos** – numa perspectiva pedagógica de ajuda e apoio ao auditado e à entidade, com o objectivo de conduzir a melhorias, o seu conteúdo e tom , em termos de apresentação devem ser úteis, positivos, com significado, e concorrer para o alcançar do objetivo do ACM, IP. ;

• **Completos** – sem qualquer omissão ou negligência de informação que seja essencial para o auditado, incluindo todas as observações que fundamentam recomendações e conclusões;

• **Oportunos** – emitidos em tempo adequado, os relatórios devem ser entregues para uma avaliação cuidadosa daqueles que podem atuar sobre as recomendações (por esta razão, o prazo para apresentação dos resultados de um trabalho deve ser breve, de forma a permitir uma ação imediata e eficaz);

• **Imparciais** –os relatórios devem reflectir uma visão clara e equilibrada de todos os factos e circunstâncias relevantes, não sendo tendenciais; de igual modo, as observações, conclusões e recomendações devem ser expressas sem preconceito, partidarismos, interesses pessoais e influência de terceiros.

Existindo vários tipos de relatórios de auditoria, apresentamos a sua classificação uma vez que, cada categoria tem um uso muito específico, potencialmente adequado a situações concretas:

1) Quanto à sua natureza fundante, temos:

• **Relatórios de diagnóstico** – são relatórios claros e inequívocos sobre um (ou mais) problemas existentes/diagnóstico feito;

• **Relatórios ordinários**: relacionados com a implementação do Plano Anual de Auditoria, estes relatórios incluem, primeiro, a explicação, de forma sucinta, do trabalho realizado e as conclusões obtidas, assim como o calendário previsto para a implementação das recomendações. Na segunda parte destes relatórios consta a informação propriamente dita, com a menção, resumida, concisa e precisa dos erros ou desvios detetados e das medidas corretivas propostas.

• **Relatórios especiais:** podem resultar de um pedido do Conselho Diretivo e incidirem sobre um tema ou área específica. O seu conteúdo adaptar-se-á, em cada caso, ao objetivo da auditoria.

• **Relatórios intercalares:** são relatórios produzidos quando, no decurso de um trabalho prolongado no tempo, se detetam incidentes que, pela sua relevância, justificam o respetivo reporte antecipado (ou que, pelo simples facto de serem prolongados, exijam reportes intercalares). Servem também para comunicar modificações no âmbito da auditoria. Este tipo de relatório também se dirige/destina ao responsável pela área que se está a auditar.

2) Quanto à sua dimensão, temos:

• **Relatórios amplos:** caso se destinem a um nível hierarquicamente mais elevado, a informação fornecida deve ser clara, concisa e referente unicamente a questões de caráter geral. Pelo contrário, se se destinarem a um nível hierarquicamente mais baixo, há necessidade de informação mais ampla que permita conhecer melhor os aspetos específicos das operações. Este tipo de relatório deve:

a) descrever o objectivo, o âmbito do trabalho e as suas eventuais limitações (se fôr o caso);
b) descrever a metodologia utilizada e os testes realizados;
c) apresentar comentários sobre os tipos de prova;
d) apresentar o tamanho e a forma de cálculo ou fundamento para obtenção das amostras;
e) registar a relação de anomalias e exceções encontradas, apresentando-a também, quantificadamente;
f) registar todas as observações e exceções detetadas;
g) enunciar comentários adicionais que possam facilitar ao leitor a compreensão do circuito operacional;
h) enunciar conclusões sobre os resultados do trabalho e recomendações daí decorrentes (e sempre que possível, classificá-las segundo o seu grau de importância: alta, média e baixa).

• **Relatórios curtos:** este tipo de relatórios deve:

a) descrever de forma sumária o âmbito do trabalho;
b) identificar as principais deficiências (caso tenham um efeito significativo nas operações e nos processos da entidade)
c) apresentar uma conclusão sobre os resultados do trabalho, associando-os a recomendações adequadas.

3) Finalmente, no que se refere à sua função operacional, temos:

• **Relatórios de sugestões:** são memorandos, onde constam as recomendações tendentes a corrigir as deficiências observadas durante a execução da auditoria; podem também integrar outro tipo de sugestões que, implementadas, possam conduzir a uma melhoria do controlo interno das operações e dos processos, bem como à simplificação dos processos administrativos ou à rentabilização do tempo, etc. .

• **Relatórios de controlo interno**: devendo ter uma apresentação susceptível de ser tornada pública, são relatórios formais que permitem aos auditores internos fornecer informação ao Conselho Diretivo, pela qual o órgão superior hierárquico possa concluir ou emitir parecer sobre o controlo interno. Este tipo de relatórios deve identificar a eficácia de cada controlo e os critérios que foram utilizados para avaliar o sistema.

A estrutura comum aos relatórios de controlo interno contempla 5 requisitos:

"(...) **1. Controlos Relevantes**: menção dos controlos associados à obtenção de operações eficazes e eficientes, demonstrações financeiras, cumprimento de leis e regulamentos bem como a salvaguarda dos ativos;

2. **Prazo**: indicação do período avaliado;

3. **Pontos fracos importantes**: divulgação dos pontos fracos materialmente relevantes, o seu impacto e as ações corretivas tomadas e/ou planeadas, assim como as recomendações apresentadas;

4. **Processo de auditoria interna**: descrição da estrutura utilizada para planear o processo de auditoria interna e avaliar se o controlo interno é adequado, incluindo o processo de agregação de auditorias individuais, para permitir formar uma opinião global;

5. Alcance e conclusões: especificação clara do alcance e das conclusões, assim como identificação das limitações inerentes.(...)"[33]

Os relatórios devem expor dificuldades e/ou problemas de controlo interno, explicitando quer a avaliação das suas implicações, quer a forma como foram identificadas e o grau de exposição ao risco ou à não deteção. Esta exposição deve ser complementada com a descrição de acções correctivas adequadas e de atividades para o acompanhamento da sua implementação. A ocorrência de situações que possam comprometer o relatório de controlo interno, deve ser comunicada de imediato ao Conselho Diretivo para efeitos de tomada de decisão e, simultaneamente, deve ser objecto de registo no Relatório.

[33] In Manual de Auditoria Interna (2014), Instituto Camões, pg.32

3.3.4. – Acompanhamento da Implementação de Resultados e Recomendações de Auditoria

Entende-se por "acompanhamento da implementação de resultados" o processo pelo qual os auditores internos definem a adequação, a eficácia e a oportunidade das acções de resposta quer às observações, quer às recomendações (incluindo as feitas por auditores externos ou entidades externas de controlo; exemplos: a Inspeção-geral de Finanças, o Tribunal de Contas ou, no caso dos co-financiamentos, as AG/AR).

A natureza, oportunidade e extensão do acompanhamento deve ser determinada pelo dirigente do GAI que deve considerar uma série de factores capazes de funcionar como indicadores para o efeito, a saber:

- A importância da observação participada no processo de esclarecimento da situação detetada/confirmada e na análise de soluções corretivas;
- A adequação da ação correctiva adotada;
- A correcção das condições reportadas em função do respetivo grau de esforço e dos custos que lhe estão associados;
- Os prejuízos ou danos para a entidade, potencialmente resultantes da não correcção ou superação da situação identificada como problemática e/ou crítica;
- A complexidade da ação corretiva;
- O período de tempo envolvido.

Compete ao coordenador do GAI programar as atividades de acompanhamento consideradas necessárias, enquanto parte integrante dos programas de trabalho a desenvolver no âmbito da auditoria interna. Neste contexto, devem ser os seguintes aspectos a ter em conta na programação do acompanhamento:

- a importância da implementação da recomendação;
- os graus de risco e de dependência envolvidos;
- os graus de dificuldade e relevância do prazo para a implementação da ação corretiva.

O acompanhamento da implementação de medidas correctivas culmina com a apresentação de um relatório de acompanhamento, onde se identificam os progressos alcançados e os desvios detetados. Registe-se que este relatório é um elemento relevante para o acompanhamento da execução, pelo que a sua informação deverá ser vertida no Relatório Anual da Avaliação e Auditoria.

Determinadas observações e consequentes recomendações podem ser tão relevantes que exijam uma ação rápida ou imediata por parte dos responsáveis do ACM, IP.. Nestes casos, após decisão do Conselho Diretivo, tais situações devem ser acompanhadas pela Auditoria Interna até serem corrigidas, no sentido de prevenir eventuais efeitos negativos para o ACM, IP..

PARTE IV – Testes e Técnicas de Auditoria

Os Testes de Auditoria são procedimentos executados com detalhe, que podem variar para efeitos de adaptação ao objecto da investigação do auditor e que visam a obtenção da prova necessária para a emissão de um parecer.

4.1 – Testes de conformidade e de controlo (TC)

Os testes aos mecanismos de controlo interno de uma dada entidade servem para o auditor compreender o modo como essa entidade aplica, na prática, o controlo interno e se essa aplicação cumpre, de facto, a sua função de forma útil, eficiente e eficaz.

Os testes de conformidade funcionam em termos de avaliação preliminar dos objectos a auditar, através da verificação da prática rigorosa dos procedimentos estabelecidos e da não discordância dos procedimentos relativamente ao definido em sede regulamentar.

Os testes de controlo visam obter prova de auditoria relativamente ao grau de eficácia:

a) da própria conceção do sistema de controlo interno (com o propósito de avaliar se esta concepção é ou não adequada para a deteção de distorções materialmente relevantes nas asserções);

b) do funcionamento dos controlos internos durante o período em análise (o que implica procedimentos tais como inquéritos e /ou entrevistas, verificação de documentos que suportem e fundamentem as transacções; relatórios e, ainda, observação da aplicação dos controlos específicos.

Em última análise, pode dizer-se que os testes de controlo dirigidos à eficácia do funcionamento dos controlos têm como objetivo avaliar a forma, a consistência e a própria aplicação dos mecanismos de controlo durante o período de auditoria.

Regra geral, os testes assentam em técnicas de amostragem capazes de permitir extrair conclusões representativas das entidades, isto é, susceptíveis de serem aplicáveis a toda a população. Os dois tipos de amostragem a que se recorre são, também, em sede de auditoria interna, a amostragem estatística e a amostragem não estatística.

A amostragem estatística apresenta-se sobre duas formas de tratamento de dados, a saber: a amostragem sobre valores acumulados e a amostragem numérica.

No que respeita à amostragem não estatística, são sintomáticas e de uso corrente três tipos de amostragem: a amostragem por blocos, a amostragem por números aleatórios e a amostragem sobre valores estratificados.

A amostragem pode também ser construída, designadamente quando se refere a amostras dirigidas e/ou direccionadas, através de julgamento profissional, pela selecção prévia de itens tais como: "acima de determinado valor" ou "que encerrem um risco de distorções superior".

O auditor, suportado na estimativa prevista em termos de nível de risco de controlo e nas considerações de eficiência da auditoria, pode encontrar nos testes de controlo uma fonte, a título de prova de auditoria, sobre a eficácia da conceção do sistema de controlo interno e ainda que alguns procedimentos levados a efeito para obter a compreensão do controlo interno possam não ter sido especificamente planeados como testes de controlo, a sua execução e resultados podem ser para determinadas asserções e, consequentemente, servir como testes de controlo.

Por esta razão, o auditor pode decidir aplicar testes de controlo durante uma visita intercalar antes do final do período – apesar de não poder interpretar os resultados de tais testes sem considerar a necessidade de obter prova de auditoria adicional relativa ao restante período.

Para o efeito, deve ter em consideração factores tais como:

- Os resultados prévios, nomeadamente, de testes intercalares;
- A duração do período remanescente;
- A possibilidade de terem existido alterações no sistema de controlo interno durante esse período;
- O tipo e volume de transacções realizadas e os respectivos montantes;
- O ambiente de controlo;
- Os procedimentos substantivos a realizar.

A realização dos testes permite ao auditor classificar o controlo, em função dos resultados alcançados, como "Efectivo" (ou seja, com resultados satisfatórios e suficientes para o efeito que motiva a auditoria) ou "Não Efectivo" (nos casos em que subsistam dúvidas e incertezas, por exemplo, relativamente aos montantes efectivos apurados). Estando perante a segunda hipótese, o auditor deve então optar por uma abordagem substantiva.

Registe-se que, no âmbito da actividade delegada do ACM,IP., no que respeita ao quadro comunitário 2014-2020, no âmbito do Programa de Financiamento Portugal 2020, designadamente ao Programa Operacional Integração Social e Emprego (PO ISE), a actividade de auditoria interna incide sobre a realização de testes de conformidade e controlo.

De facto, na medida em que se pretende assegurar objectivos tais como: totalidade, exatidão, validade e restrição de acesso das transacções, recorremos ao trabalho desenvolvido em sede de auditoria de conformidade, na medida em que o objecto de avaliação incide sobre os controlos instituídos ao nível dos processos (ciclos ou transações), através dos quais fica assegurada a fiabilidade dos registos de dados financeiros ou não financeiros.

4.2. – Testes e Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos concretizam-se em testes de pormenor (por exemplo, classes de transações ou asserções, saldos de contas) e procedimentos analíticos substantivos.

Com o objectivo de verificar a correcção e veracidade de saldos e transacções financeiras, os testes de detalhe visam proceder a uma análise comparada de rácios e tendências, de modo a identificar flutuações pouco usuais.

Utilizados a título de meio de obtenção de prova suficiente relativamente a transações ou asserções, consideram-se como suas instâncias de sustentação (em particular no caso de transacções), as seguintes condições:

- Existência real: ocorrência efectiva das transações registadas;
- Integridade: a não existência de outras transacções, além das registadas;
- Partes interessadas: garantia de informação integral aos interessados num determinado registo;
- Avaliação e aferição: que os itens que compõem determinada transação/registo tenham sido corretamente avaliados e aferidos;
- Divulgação: que as transações/registos tenham sido corretamente divulgadas.

Este tipo de testes permite a obtenção de evidências sobre os saldos e/ou transações ou asserções apresentadas pela entidade, sendo, por isso, de importância fundamental para complementar os designados "testes de conformidade ou observância".

Os testes substantivos são de dois tipos:

- **Testes substantivos de revisão analítica** (TSRA) – incidem na análise e ponderação de informações diversas sobre a atividade da entidade (incluindo rácios, tendências, variações em períodos homólogos ou orçamento com vista a identificar assuntos ou dados inconsistentes que suscitem especial atenção);

- **Outros testes substantivos** (OTS) – incidem na execução de procedimentos detalhados de análise de evidência para efeitos de auditoria (com destaque para a não-rotatividade ou seja, as circularizações, as contagens físicas, o exame de documentos de suporte, reconciliações bancárias e contas de terceiros e exatidão aritmética de operações).

4.3. – Técnicas de Auditoria

As técnicas de auditoria podem definir-se como um conjunto de procedimentos adotado no desenvolvimento deste tipo de trabalho, de cujo cruzamento pode resultar a identificação de situações de fraude ou falhas no que respeita ao controlo interno.

Não havendo uma técnica específica para esta detecção é da sua vária aplicação conjugada com os objectivos da entidade que essa identificação pode emergir.

As <u>Principais Técnicas de Auditoria</u> são referentes às seguintes verificações:

- <u>Exames Físicos</u> – constatação da existência do objecto/item em análise através de:
  - **comprovação visual da sua existência;**
  - **discernimento de fiabilidade/autenticidade;**
  - **quantidade;**
  - **qualidade.**

- <u>Circularizações ou Confirmações Externas</u> – declarações formais, externas, supostamente independentes sobre factos que afectam e/ou ocorrem na entidade; esta técnica aplica-se quando o dirigente da operação está envolvido e, neste caso, cabe ao auditor controlar o processo de formulação e obtenção de respostas aos pedidos que envolvem a solicitação desse parecer externo;

- **Análise de Documentação Original** – comprovativos originais da documentação em termos de:
    - **Autenticidade** (verificação da fidedignidade documental);
    - **Normalidade** (aferir da sua coerência com os objectivos da entidade e integra a regularidade operacional);
    - **Aprovação** (comprovativo de autorização superior nos termos hierarquicamente definidos para o efeito);
    - **Registo** (verificar se o registo é adequado e se existe correspondência contabilística, fiscal, etc.com o mesmo);

- **Conferência de Somas e Cálculos** – representa a mais simples e completa técnica de auditoria e visa a revisão e reconfirmação das memórias de cálculos ou confirmação dos valores;

- **Exame dos Lançamentos Contabilísiticos** – verificação da verosimilhança das informações contabilísiticas, fiscais, etc..

- **Indagações Orais e Escritas** – para efeitos de esclarecimentos de dúvidas e recolha de informação complementar;

- **Exames de Registos Auxiliares** – informação registada secundária que pode corroborar ou contradizer a principal;

- **Correlação entre informações recolhidas/obtidas** – recurso ao princípio da correlação como forma de confirma informações através de fontes distintas e com diversos graus de independência dentro da entidade;

- **Observação "in loco" das actividades e condições** – sendo a mais generalizada destas técnicas, deve integrar todas as fases da auditoria, sem ser omissa ou negligenciada porque a identificação de erros, lapsos, problemas ou deficiências alheia ao exame visual é sempre redutora, devendo incidir sobre:
    - Identificação da actividade específica em observação;
    - Observação da sua execução;
    - Comparação do comportamento com os padrões estabelecidos;
    - Avaliação e conclusão.

- **Exame de registos de controlos regulamentares**: verificação dos registos que constam em regulamentos, relatórios sistematizados, mapas e demonstrações formalizadas;

- **Corte das Operações ou "Cut-Off":** o objetivo consiste na análise da dinâmica do procedimento operacional ou transacional, através da realização de um corte nesse processo que se considera essencial para o processo;

- **Rastreamento**: pesquisa aprofundada de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, com o objetivo de fundamentar a opinião do responsável pela execução do trabalho;

- **Análise Documental**: exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos;

No que se refere à chamada "**Prova de Auditoria**", em sede de auditoria interna registe-se a necessidade de identificação da informação que serve de prova, para efeito de legitimação das observações e recomendações da auditoria e a qual deve ser:

- **Suficiente** – factual, adequada e convincente, de tal forma que é possível supor que uma pessoa informada e prudente face a essa informação, chegaria às mesmas conclusões que o auditor;

- **Fidedigna** – de confiança, acessível e obtida através do uso de técnicas de auditoria apropriadas;

- **Relevante** – suporta as observações e recomendações de auditoria e é consistente com os objetivos da mesma;

- **Útil** – ajuda a organização a atingir os seus objectivos; neste sentido, para obtenção da prova de auditoria devem ser executados testes de auditoria que integrem os seguintes procedimentos:

    - **Inspeção de Registos ou Documentos** – registos ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, eletrónica ou outra;

    - **Observação** – consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por outros;

- **Inquérito** – consiste em obter informação de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da entidade; sendo um procedimento extensivamente usado é, muitas vezes, complementado pela execução de outros procedimentos. O inquérito pode ser formal ou informal, sendo a avaliação das respostas, parte integrante do processo.Registe-se que as respostas podem proporcionar ao auditor interno informação já conhecida, prova de auditoria corroborativa ou diferir significativamente de outra informação que o auditor tenha obtido. Podendo proporcionar modificação ou execução de procedimentos adicionais, o auditor interno deve executar procedimentos de auditoria adicionais ao próprio uso de inquérito para obter prova de auditoria apropriada e suficiente.

Quando se justifique, o auditor interno pode requerer declarações escritas, para efeitos de confirmação de respostas às anteriormente referidas "indagações orais". Finalmente, registe-se que a auditoria pode apoiar o Conselho Diretivo no acompanhamento e controlo da execução provisional, analisando com regularidade os desvios entre as realizações previstas e as efectivamente realizadas, elaborando, quando fôr caso disso, recomendações adequadas.

PARTE V – Bibliografia

Azevedo, Marina (2014) M. "Manual de Procedimentos Administrativos para Projetos Financiados" (Tese de Mestrado em Auditoria), ISCAP – Instituto Politécnico do Porto, Porto.

CE (2014) "*O papel dos auditores dos Estados-Membros na prevenção e deteção da fraude no âmbito dos Fundos Europeus Estruturais e de Investimento da EU -experiência e prática dos Estados-Membros*", ed. Comissão Europeia, OLAF (Organismo Europeu de Luta antifraude), Direção D Política - Unidade D.2 Luta Contra a Fraude.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal control**: integrated framework. 1994. (Two-volume edition).
Disponível em: http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-Framework-final.pdf.

Coscione, Soraya Sarah Fakir (2008) "Conceitos Básicos de Auditoria – Distorções, Asserções, Testes Substantivos e Testes de Conformidade" (Academic Paper), Maputo

Costa, Carlos Baptista (2010) Auditoria Financeira Teoria e Prática, Lisboa, Rei dos Livros.

Diretiva de Revisão e Auditoria 410 – Controlo Interno (2000) - DRA 410, Maio de 2000.

"Enquadramento Internacional das Práticas de Auditoria Interna" (1999) ed. The Institute of Internal Auditors (IIA), publicado pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) em Jan. de 2009 (com tradução revista em Agosto de 2009).

Kerzner, Harold (2006) Projet Management – A Systems Approach to Planning, Schudeling and Control, ed. McGraw-Hill, New York.

Manual de Auditoria Interna (2014), Instituto Camões, Lisboa.

Manual do Revisor Oficial de Contas (2009).

Pedro Filipe dos Santos Mendes Duarte (2011) "A importância do sistema de controlo interno na definição dos procedimentos de auditoria" – Relatório de Estágio do Mestrado em Economia Financeira da Faculdade de Economia da Univ.de Coimbra.

"Sistema de Controlo Interno – Colectânea de Legislação" (2016), ed. Tribunal de Contas, Lisboa.

Steinberg, Richard e outros (2007) COSO - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, ed. Price Water House Coopers.