

*Research paper*

## **Perceções das empresas portuguesas na prevenção e deteção da fraude**

*Submitted in 29, August 2018**Accepted in 11, December 2018**Evaluated by a double blind review system*

**RUI ROBALO<sup>1</sup>**  
**SÉRGIO A. SILVA<sup>2</sup>**

### **Resumo**

**Objetivo:** Este trabalho pretende analisar, na perspetiva de responsáveis pela prevenção e deteção da fraude em empresas portuguesas, qual a valorização que estes profissionais atribuem ao trabalho de auditoria.

**Metodologia:** Recolha, através de questionário enviado e recebido via email, das perceções de profissionais com responsabilidade na prevenção e deteção da fraude em 92 empresas portuguesas de maior dimensão, quase todas sociedades anónimas, pertencentes a diversos setores de atividade e localizadas nos mais diversos locais do território português. Na análise de dados foi dada ordem, organização e interpretação aos elementos descritivos recolhidos para se obterem conclusões úteis e credíveis.

**Resultados:** A investigação revela que os inquiridos, responsáveis pela prevenção e deteção da fraude em empresas portuguesas, atribuem uma maior importância à experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria, à materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria, e à motivação e empenho da gestão/administração. Por sua vez, os inquiridos valorizam menos a oportunidade e duração das tarefas de auditoria, a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria, bem como a existência de manuais de procedimentos de auditoria interna.

**Implicações práticas:** Melhor conhecimento das práticas de prevenção e deteção da fraude seguidas por empresas portuguesas.

**Contributo:** Este estudo contribui com as perceções de responsáveis de empresas portuguesas com responsabilidades na prevenção e deteção da fraude, adicionando valor aos estudos que se têm centrado nas perceções dos auditores financeiros.

**Palavras-chave:** Auditoria; auditor financeiro; fraude; empresas portuguesas

### **1. Introdução**

A atenção dos auditores na prevenção e deteção da fraude tem vindo a aumentar, nomeadamente através do aperfeiçoamento dos normativos. Por exemplo, a norma de auditoria ISA 240 (2009) representa um relevante avanço na ampliação das funções das equipas de trabalho na fase de planeamento e execução da auditoria, posicionando-se

---

<sup>1</sup> School of Management and Technology of Santarém, Portugal. E-mail: rui.robalo@esg.ipsantarem.pt.

<sup>2</sup> Tax Inspector, Faro Finance Directorate, Tax and Customs Authority. E-mail: sergio.antunes.silva@at.gov.pt.

como um agente primordial no restabelecimento da confiança dos investidores, através do aumento da qualidade das auditorias e reforço dos valores da profissão, bem como no combate à fraude. No contexto português, Almeida (2017) produz evidência de que a pesquisa e a divulgação de fraude e de atos ilegais levados a cabo pelas maiores empresas seguem as tendências internacionais, sendo cada vez mais importante um papel mais ativo dos auditores na deteção de fraude e de atos ilegais.

No entanto, os estudos têm-se centrado particularmente nas perceções dos auditores externos, os típicos auditores financeiros de empresas de auditoria (e.g. Arens et al., 2014; Gupta e Gupta, 2015; Knechel e Salterio, 2016; Zahmatkesh e Rezazadeh, 2017). Mas, consideramos que também há a necessidade de atender às perceções de outro tipo de agentes com responsabilidades na prevenção e deteção da fraude, nomeadamente através dos processos auditoria interna. Assim, atendendo ao trabalho de auditoria e à fraude, perspetivou-se efetuar um estudo que abrangesse a valorização das tarefas de auditoria executadas por responsáveis pela prevenção e deteção da fraude em empresas portuguesas. Através de um questionário, solicitámos a estes responsáveis que valorizassem um conjunto de frases inerentes ao trabalho de auditoria por forma a averiguarmos quais os elementos integrantes do trabalho de auditoria que melhor contribuem para a deteção e prevenção da fraude.

A próxima secção atende à revisão de literatura sobre auditor financeiro, trabalho de auditoria, e prevenção e deteção da fraude. Na terceira secção apresenta-se a metodologia adotada neste trabalho. Posteriormente, na quarta secção, são apresentados e discutidos os resultados. Na quinta e última secção apresentam-se as conclusões do estudo.

## **2. Revisão da literatura**

### *2.1. O auditor financeiro e a prevenção e deteção da fraude*

Falar de auditor financeiro implica falar de auditoria financeira. Esta debruça-se fundamentalmente sobre a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma determinada empresa/organização contribuindo para o aumento da credibilidade da informação financeira. Uma auditoria financeira deve transparecer eficácia e receber a confiança de todos, devendo ser executada por um auditor independente (Costa, 2017). O auditor é geralmente apresentado como um garante da credibilização da informação financeira das empresas/organizações, assumindo-se assim a auditoria como um garante da fiabilidade da referida informação (Carreira et al., 2014). Mas para garantir esta credibilização, o auditor precisa de usufruir independência necessária para garantir a máxima eficácia do seu trabalho (Rezaee, 2004; Taborda, 2015) e, tal como refere Attie (2011), a sua opinião necessita de estar suportada em bases sólidas para que a suas conclusões não sejam objeto de contestação. Estas bases sólidas permitem o cumprimento do objetivo do auditor, o qual, de acordo com Hopwood et al. (2012), consiste em determinar se a informação financeira está livre de inexatidões materiais, sejam elas devido a erro ou fraude. Assim, a ética e deontologia dos auditores são fatores importantes para que uma auditoria financeira seja olhada com menos desconfianças. Saliente-se que de acordo com o disposto na ISA 200 (2009), o auditor tem o dever de respeitar o que lhe é exigido eticamente, nomeadamente, o assegurar da sua independência.

Os auditores financeiros, sejam eles externos ou internos, desenvolvem um conjunto de trabalhos de auditoria diversificados. Eles efetuam análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativamente às atividades examinadas, incluindo a promoção

de um controlo interno eficaz. Devem também identificar e divulgar os pontos fortes e os pontos fracos, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a que os responsáveis das empresas/organizações possam antecipadamente minimizar eventuais situações graves e irregulares. Consequentemente, é muito importante o planeamento de uma auditoria, no desenvolvimento de uma estratégia global, atendendo à essência, tempestividade e extensão/duração que o auditor espera da auditoria (ISA 300, 2009).

Apesar das designações de fraude serem diversas, elas apontam todas na mesma direção. Para Almeida (2005: 145), a fraude é *“um tipo de ato ilegal, que através de deturpações intencionais confere vantagens ao seu autor”*. Numa perspetiva mais vasta, Wells (2009: 18) descreve que a fraude *“pode incluir qualquer crime para obtenção do lucro, utilizando como principal modus operandus o logro”*. De acordo com a ISA 240 (2009: § 11a), a fraude é definida como *“um acto intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal”*. Esta norma refere diversas situações que estão na origem da fraude, tais como: manipulação, falsificação ou alteração de registos ou documentos, apropriação indevida de ativos, entre outras. Poderemos, assim, conceber o conceito de fraude como um ato propositado, almejando a obtenção de benefícios ilícitos, distinguindo-se assim do erro, o qual pode ser praticado de uma forma não intencional.

A fraude surge perante os olhos das atuais sociedades como um assunto complexo. Os auditores abordam a prevenção e deteção de fraudes como um tema delicado, havendo uma maior necessidade de alerta por parte dos auditores em períodos de crise (OROC, 2013). Mas a prevenção e deteção de fraudes não sobressaem só como uma responsabilidade do auditor externo, mas também do auditor interno e do ambiente onde se encontra inserido, nomeadamente a gestão da empresa/organização e o sistema de controlo interno implementado. Marques e Marçal (2011: 55) defendem que *“apenas um adequado sistema de controlo interno permite uma segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades”*. No entanto, é na gestão de topo de cada empresa/organização que recai a maior parte da responsabilidade pela prevenção e deteção da fraude, dado que é através dos seus atos que se constroem os mecanismos de controlo.

Nas empresas/organizações a fraude no relato financeiro pode envolver a falsificação das demonstrações financeiras, podendo apresentar duas orientações distintas. Por vezes, procura apresentar uma situação financeira melhor do que aquela que realmente possui (por exemplo, para influenciar as suas cotações em bolsa ou iludir potenciais investidores). Noutras vezes, segue o objetivo de apresentar uma situação financeira mais degradada, procurando pagar menos impostos.

## 2.2. O trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude

As tarefas desenvolvidas pelos auditores financeiros consubstanciam-se em análises baseadas na contabilidade com recursos a técnicas de auditoria, utilizando diversos meios ao seu dispor, cuja pertinência releva para um trabalho mais eficiente e eficaz na prevenção e deteção de situações de fraude (Robalo e Silva, 2018). Seguindo a perspetiva destes autores, vejamos um conjunto de situações relevantes para o combate a situações de fraude.

### 2.2.1. A importância dos manuais de auditoria

Os manuais de auditoria constituem um guia de trabalho e uma ferramenta prática que visa simplificar, uniformizar e sistematizar critérios, práticas e procedimentos no decurso das auditorias às empresas/organizações. Nestes manuais constam orientações sobre técnicas de auditoria e como devem ser aplicadas, constando também exemplos dos papéis de trabalho que devem ser considerados pelo auditor no âmbito das suas tarefas. Tomemos ainda, como exemplo, o manual de auditoria do Tribunal de Contas de Portugal (2016), o qual visa a salvaguarda da responsabilidade dos auditores, auxiliando-os a realizar auditorias de forma económica, eficiente, eficaz e ética, assegurando a respetiva qualidade e, por outro lado, a melhoria do grau de confiança e credibilidade do seu trabalho junto dos auditados, dos stakeholders e de outros destinatários das auditorias.

Os auditores financeiros seguem em regra as orientações definidas nos manuais de auditoria financeira. Os manuais transmitem diretrizes de cariz técnico, úteis para o bom desempenho da atividade de auditoria. Daí que o aperfeiçoamento dos normativos e orientações sobre auditoria vêm aumentar as responsabilidades e capacidades na deteção da fraude (Gonçalves, 2011). Por sua vez, Arens et al. (2014) referem que o facto de o auditor ter conduzido a sua auditoria de acordo com os normativos de auditoria releva para a sua defesa, quando não são detetadas distorções materialmente relevantes.

A importância dos manuais de auditoria apresenta, assim, elevada pertinência na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

### 2.2.2. A materialidade e qualidade na execução de tarefas de auditoria

A materialidade em auditoria (nível de desvio que o auditor considera ser suscetível de influenciar os utilizadores das informações financeiras) é de difícil aplicação prática. Esta depende, em grande parte, do julgamento profissional do auditor, o qual vai sendo alargado à medida que o trabalho vai sendo efetuado. Mckee e Eilifsen (2000) referem que para debater o nível de materialidade há que averiguar o risco de revisão/auditoria que releva na preponderância da materialidade no trabalho de auditoria.

A ISA 320 (2009) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras. De acordo com esta norma de auditoria, a materialidade deve ser considerada, para além da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos contabilísticos, decorrente da relação entre o risco de auditoria e a materialidade. O auditor deve preliminarmente determinar o nível de materialidade, para poder posteriormente determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de auditoria.

Também a qualidade na realização dos exames e tarefas pelos auditores releva para o aumento da eficiência de uma auditoria. De acordo com Pehlivan e Gerekan (2012), a qualidade de uma auditoria aumenta o valor da entidade que a efetua, devendo aquela centralizar-se não só na qualidade da sua auditoria, mas também dos seus auditores. E de acordo com Alzoubi (2018), a qualidade da auditoria (extensão do auditor, tamanho, especialização e independência), melhora a qualidade da informação financeira.

Deste modo, perante a contextualização acima descrita, a importância da materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria é um assunto incontornável na auditoria, apresentando uma elevada importância na deteção e prevenção da fraude.

### *2.2.3. Os métodos de análise e seleção das áreas a analisar em auditoria*

Já lá vai o tempo em que o trabalho de auditoria se centrava essencialmente na análise de documentos físicos. O aumento da complexidade das operações suportados por sistemas de informação totalmente informatizados veio modificar a abordagem, sendo dispensada uma maior atenção e relevância aos aspetos associados aos processos. Daí que os métodos de análise em auditoria tenham sofrido alterações, dada a necessidade de ser efetuada uma adaptação às novas exigências da realidade empresarial/organizacional. Li et al. (2018) referem que o uso de software de auditoria permite que as análises de auditoria investiguem grandes populações, poupando esforços aos auditores e permitindo, mais facilmente, identificar distorções ou fraudes.

O programa de trabalho surge assim como uma peça importante para que as análises e métodos a efetuar em auditoria estejam devidamente identificados e estruturados (Canedo et al., 2009; Costa, 2017). Canedo et al. (2009) salientam que por cada área contabilístico-fiscal a analisar deve subsistir um programa de trabalho. Os autores salientam também que, apesar de existirem benefícios na aplicação de planos de trabalho uniformizados, é necessário conjugar aqueles planos com aspetos particulares da auditoria a executar. A relevância do programa de trabalho como peça integrante de uma auditoria também é salientada por Costa (2017), ao referir tratar-se de um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos. Na inspeção tributária, o programa de trabalho e a metodologia apresentam uma dupla função. Por um lado, servem para controlar o tempo gasto numa auditoria e, por outro lado, servem para avaliar se esse tempo foi corretamente aplicado e qual a qualidade e validade do trabalho realizado.

Verificamos assim, uma elevada importância dos métodos de análise e dos métodos propostos para a seleção de áreas a analisar, na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

### *2.2.4. A documentação de suporte ao trabalho de auditoria*

A ISA 230 (2009) versa sobre a responsabilidade do auditor na preparação da documentação de auditoria. Esta norma defende que o trabalho de auditoria deve ser documentado em papéis de trabalho, dado que os papéis de trabalho ajudam no planeamento e na execução da auditoria, e ainda na supervisão e exame do trabalho realizado, apoiando a prova de suporte às conclusões.

Os papéis de trabalho (ou documentos de suporte) são elementos essenciais no trabalho de auditoria. Para além de servirem para disciplinar o trabalho de auditoria, também servem para reunir um conjunto de provas apropriadas e suficientes. Os papéis de trabalho devem ser claros, precisos e objetivos (Attie, 2011). Mais recentemente, Batista (2017) refere que os mapas de trabalho para a realização de testes analíticos possibilitam procurar padrões e variações que podem dar indícios relevantes ao trabalho dos auditores, servindo inclusivamente de alerta para análises para deteção de riscos de distorção material e para prevenção e deteção de possíveis fraudes.

Em verdade, os papéis de trabalho são muito relevantes na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

### *2.2.5. A frequência, a supervisão, a oportunidade e a duração das tarefas de auditoria*

A ISA 300 (2009) estipula, no seu § 2, que o planeamento de auditoria implica estabelecer uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. O que nos leva a que seja

ponderada a frequência de procedimentos, bem como a sua supervisão. Tal como refere Knechel e Salterio (2016), quanto mais provas foram obtidas pelo auditor, maior será a probabilidade e a sua convicção de que menos distorções existirão.

O auditor deve preparar e planear o trabalho de campo, determinando a profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, para atingir um certo nível de segurança. Deste modo, um planeamento adequado ajudará a confirmar a disponibilidade suficiente de tempos e recursos para a execução da auditoria. A ISA 200 (2009), no seu § A49, refere que uma necessidade do auditor será o de planear a auditoria de forma que ela seja executada de uma maneira eficaz, usando testes e meios para examinar eventuais distorções materiais. Por sua vez, Arens et al. (2014) referem que, ao planear a auditoria, o auditor deve considerar a minimização do custo da obtenção de prova, daí a oportunidade e duração das tarefas serem devidamente ponderadas. Registe-se, ainda, que o Tribunal de Contas de Portugal (2016), refere, no seu manual de auditoria, que os procedimentos do controlo interno de qualidade devem ser assegurados durante todo o processo da auditoria, com relevo para as boas práticas de direção, supervisão e revisão de qualidade, de forma a garantir que as decisões são tomadas pelos intervenientes com a competência adequada.

Verificamos, assim, que a frequência, a supervisão, a oportunidade e a duração das tarefas de auditoria são bastante importantes na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

#### *2.2.6. A formação e qualificação académica dos recursos humanos em tarefas de auditoria*

A formação e qualificação académica são matérias de interesse individual e organizacional, mas também de interesse para as economias e para o desenvolvimento dos países. Assim, quanto mais qualificados forem os profissionais de auditoria, mais capacitados ficam para o exercício das tarefas inerentes ao trabalho de auditoria.

Perante uma economia em constante movimento, a abrangência de conhecimentos dos profissionais de auditoria é essencial para uma melhor compreensão das realidades empresariais/organizacionais auditadas. Estes conhecimentos podem ser de diversa ordem, nomeadamente financeira, económica, informática, etc. Relativamente a esta abrangência de conhecimentos, Marques e Marçal (2011: 62) referem que “*o auditor de hoje não é só um perito contabilístico, mas sobretudo um técnico conhecedor de sistemas e técnicas de organização*”. Por sua vez, Zahmatkesh e Rezazadeh (2017) referem que a competência profissional do auditor tem um efeito significativamente positivo na qualidade das auditorias, e Plant et al. (2017) mencionam que um programa de aprendizagem no local de trabalho releva para a qualidade de uma auditoria.

Perante o atrás exposto, sobressai a enorme importância que deve ser dada aos recursos humanos. Uma maior formação e qualificação dos recursos humanos aumentam as capacidades de detetar e prevenir a fraude nas empresas/organizações.

#### *2.2.7. A experiência profissional dos recursos humanos em tarefas de auditoria*

A experiência profissional tem impacto na qualidade das tarefas de auditoria realizadas. É aceitável associar positivamente a experiência profissional dos auditores à qualidade das suas auditorias. Alissa et al. (2014) referem que a experiência profissional aumenta a relação positiva entre o trabalho do auditor e o seu desempenho, sendo este mais assertivo quando a complexidade do trabalho é elevada.

Recentemente, Gupta e Gupta (2015) atenderam à importância da experiência profissional do auditor e avançaram com um nível mínimo de anos de experiência profissional. Os autores defendem que um fator determinante na prevenção, deteção e investigação de fraude, é existir no mínimo cinco anos de experiência de trabalho de auditoria. Mais recentemente, Zahmatkesh e Rezazadeh (2017) defendem que a experiência dos auditores tem um efeito significativamente positivo na qualidade das auditorias.

Releva-se, assim, a importância da experiência profissional, em qualquer contexto laboral, nomeadamente na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações por parte de um auditor.

#### *2.2.8. A motivação e empenho da gestão das empresas/organizações*

Para as empresas/organizações atingirem os seus objetivos é necessária uma ligação entre os auditores e os gestores. De facto, não só os gestores, através da sua motivação e empenho, mas também os auditores através das suas análises, contribuem para detetar e prevenir a fraude nas empresas/organizações.

De acordo com a ISA 210 (2009), o auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os órgãos de gestão. O empenho dos gestores torna-se assim fulcral para o trabalho do auditor e apresenta-se como um fator galvanizador que levará a uma deteção mais eficaz de situações de fraude.

No entanto, os gestores podem estar envolvidos em processos de fraude. Golden et al. (2011) referem que a fraude baseada em conluio entre os gestores executivos implica a falsificação de documentos, tornando-a de difícil deteção. O facto de os gestores deterem posições de destaque nas empresas/organizações permite-lhes ludibriar com mais facilidade o controlo interno, camuflando os seus atos fraudulentos de gestão (Arens et al., 2014). Por sua vez, a prevenção e a deteção de fraudes e erros nas empresas/organizações são geralmente da responsabilidade da administração/gestão, através da implementação e execução de manuais e regras de procedimentos de sistemas de controlo interno adequados.

Deste modo, a motivação e o empenho dos gestores apresentam-se como elementos relevantes de prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações.

### **3. Metodologia de investigação**

Este trabalho tem por objetivo obter a perceção das empresas portuguesas relativamente à importância do trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude. Assim, procedemos à recolha das perceções de responsáveis de empresas portuguesas pela prevenção e deteção da fraude através de um questionário, anónimo, entregue aleatoriamente. O questionário foi enviado e recebido via email, entre maio e junho de 2014. A escolha das empresas atendeu à lista das maiores empresas publicada pela revista Exame e a listas de outras publicações de âmbito distrital (exemplo: as 100 maiores empresas do distrito de Santarém).

O questionário é composto por duas partes. A primeira, Parte A, atende ao perfil dos inquiridos e contém um conjunto de perguntas, as quais incidem sobre: (1) o tipo de sociedade, (2) o número de trabalhadores, (3) a existência de um sistema de controlo interno implementado, (4) a existência de um departamento de auditoria interna, (5) o

nível de habilitações literárias e (6) a média de anos de experiência dos trabalhadores do departamento de auditoria interna.

A segunda parte do questionário, Parte B, atende ao trabalho de auditoria levado a cabo pelos auditores. Assim, foi colocada aos inquiridos a seguinte pergunta: “*Na sequência do trabalho de auditoria executado nas empresas, e atendendo às suas funções profissionais, qual a importância das seguintes frases na prevenção e deteção da fraude?*”. As 10 frases colocadas aos inquiridos, resultantes da revisão de literatura, foram as constantes na Tabela 1.

Para cada uma das 10 frases anteriores foi solicitado aos inquiridos que valorizassem as mesmas de acordo com seguinte escala: 1. *Nada importante*; 2. *Pouco importante*; 3. *Importante*; 4. *Muito importante*; 5. *Extremamente importante*. Com as graduações às frases anteriormente referidas pretendemos ter uma visão daquilo que os inquiridos mais valorizam e menos valorizam no trabalho de auditoria relativamente à deteção e prevenção da fraude nas empresas. A escolha desta graduação resultou da adaptação do seguinte formato típico de escala de Likert: 1. Não concordo totalmente; 2. Não concordo parcialmente; 3. Indiferente; 4. Concordo parcialmente; 5. Concordo totalmente.

**Tabela 1 - Frases colocadas aos inquiridos**

<b>B1</b>	<i>A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.</i>
<b>B2</b>	<i>A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.</i>
<b>B3</b>	<i>Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.</i>
<b>B4</b>	<i>A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.</i>
<b>B5</b>	<i>A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.</i>
<b>B6</b>	<i>A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.</i>
<b>B7</b>	<i>A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.</i>
<b>B8</b>	<i>A qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.</i>
<b>B9</b>	<i>A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.</i>
<b>B10</b>	<i>A motivação e empenho da gestão/administração.</i>

Fonte: Autores.

Na análise de dados foi dada ordem, organização e interpretação aos elementos descritivos recolhidos, com a finalidade de retirarmos conclusões úteis e credíveis. As respostas recolhidas nos 92 questionários obtidos foram agrupadas quantitativamente atendendo à valorização que cada inquirido atribuiu a cada uma das referidas 10 frases relacionadas com a prevenção e deteção da fraude, catalogadas de B1 a B10, de acordo com a escala de Likert utilizada. Fizeram-se também agrupamentos entre graus próximos nesta escala para o conjunto das referidas 10 frases.



## 4. Análise dos resultados

### 4.1. Análise do perfil dos inquiridos

Da análise dos dados obtidos na parte A do questionário deste estudo ressaltam algumas considerações relacionadas com as empresas e com inquiridos que, enquanto funcionários das empresas, responderam ao questionário. No conjunto dos 92 inquiridos obtidos, verificou-se que 87% dos inquiridos pertencem a empresas que são sociedades anónimas e que 88% destas empresas possuem mais de 55 trabalhadores. Por sua vez, também é de referir que 25% das empresas envolvidas neste estudo possuem sede no distrito de Santarém, 18% possuem sede no distrito de Lisboa, 18% no distrito de Setúbal e as restantes possuem sede em outros sete distritos do país. É ainda de referir que 53% dos inquiridos pertencem a empresas do sector industrial, 32% a empresas do sector dos serviços e 15% a empresas do sector do comércio. Em cada um destes setores de atividade, as empresas estão distribuídas pelas mais diversas classificações de atividade económica.

No tocante à sua estrutura, em termos de auditoria, verificámos que 92% dos inquiridos pertenciam a empresas que têm implementado um sistema de controlo interno, sendo que 68% destas possuem um departamento de auditoria interno e que 66% dos trabalhadores que trabalham nos departamentos de auditoria interna possuem mais de 3 anos de experiência nas funções. Saliente-se, ainda, que em termos de habilitações literárias, 67% dos trabalhadores afetos ao departamento de auditoria interna, possuem pelo menos o grau de licenciado.

É ainda de referir que dos 92 inquiridos, enquanto funcionários das empresas, 39% possuíam cargos de chefia e direção, 20% trabalhavam na área da auditoria, 13% trabalhavam na área de contabilidade e os restantes trabalhavam em outras áreas.

### 4.2. O trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude

Esta secção apresenta a análise feita às 10 frases relacionadas com o trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude. Procedemos, numa primeira fase, a uma análise geral da evidência obtida (ver Tabela 2). Nesta análise constatamos três aspetos relevantes. O primeiro deles prende-se com o facto de ter sido residual a valorização dos inquiridos de cada uma das 10 frases como “1. Nada importante” e como “2. Pouco importante”. Estes resultados são um indicador da pertinência de cada uma destas 10 frases para a prevenção e deteção da fraude nas empresas. Isto reforça o argumento de vários autores (e.g. Taborda, 2015; Costa, 2017) acerca da importância dos trabalhos de auditoria financeira constantes nestas frases para a prevenção e deteção da fraude, nomeadamente no contexto português.

O segundo aspeto relevante da corrente análise tem a ver com valorização mais escolhida pelos inquiridos. Constatamos que a valorização mais escolhida por estes para cada uma das frases foi a de “4. Muito importante”, com a exceção das frases B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*) e B7 (*oportunidade e duração das tarefas de auditoria*), em que a valorização mais atribuída foi “3. Pouco importante”, e da frase B9 (*a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*), em que a valorização mais atribuída foi “5. Muito Importante”.

Face a esta situação, decidiu-se elencar as frases mais (e menos) valorizadas pelos inquiridos através da junção das respostas valorizadas como “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante” (ver a última coluna da Tabela 2). Desta junção resulta que as frases mais valorizadas foram, por ordem de importância, a B9 (*a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*), a B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria*) e a B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*). Estes resultados encontram aderência na importância da experiência do auditor quando a complexidade do trabalho de auditoria aumenta (e.g. Gupta e Gupta, 2015; Alzoubi, 2018), na importância do empenho dos administradores na boa gestão das empresas/organizações para prevenir situações de fraude (e.g. Golden et al., 2011; Arens et al., 2014), e na importância de diminuir o risco de revisão/auditoria atendendo ao princípio da materialidade dos factos em análise (e.g. Mckee e Eilifsen, 2000).

**Tabela 2 - Análise geral da evidência obtida dos inquiridos**

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	Escala de valorização (a)						Valorização Acumulada (b)
		1	2	3	4	5	Total	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	2	6	31	36	17	92	53
		2%	7%	34%	39%	18%	100%	58%
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	1	2	14	54	21	92	75
		1%	2%	15%	59%	23%	100%	82%
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	1	3	19	51	18	92	69
		1%	3%	21%	55%	20%	100%	75%
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	1	1	44	29	17	92	46
		1%	1%	48%	32%	18%	100%	50%
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	1	2	31	38	20	92	58
		1%	2%	34%	41%	22%	100%	63%
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	1	3	30	43	15	92	58
		1%	3%	33%	47%	16%	100%	63%
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	1	11	55	20	5	92	25
		1%	12%	60%	22%	5%	100%	27%
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	1	5	20	43	23	92	66
		1%	5%	22%	47%	25%	100%	72%
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	1	0	11	35	45	92	80
		1%	0%	12%	38%	49%	100%	87%
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	1	1	17	41	32	92	73
		1%	1%	18%	45%	35%	100%	79%

(a) Escala de valorização: 1. Nada importante / 2. Pouco importante / 3. Importante / 4. Muito importante / 5. Extremamente impor

(b) Estes valores resultam da soma das valorizações “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”.

Fonte: Autores.

O terceiro aspeto relevante da corrente análise tem a ver com as frases menos relevadas pelos inquiridos. Para o efeito, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada na identificação das frases mais valorizadas. Examinando apenas as respostas com “4. Muito importante e “5. Extremamente importante”, verificamos que as frases menos valorizadas pelos inquiridos foram, por ordem de menor importância, as frases B7 (*oportunidade e duração das tarefas de auditoria*), B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*) e B1 (*a existência de manuais de procedimento de*

*auditoria interna*). Apesar destas frases serem consideradas importantes, o facto de serem as menos valorizadas pelos profissionais com responsabilidade na prevenção e deteção da fraude em empresas portuguesas de maior dimensão está em linha com os resultados obtidos no estudo de Robalo e Silva (2018) sobre as perceções dos inspetores tributários portugueses relativamente à prevenção e deteção da fraude. A proximidade destes resultados poderá ser explicada pelo facto de os profissionais inquiridos neste estudo exercem funções de auditoria interna.

## 5. Conclusões

Pretendemos com este estudo saber o que os responsáveis pela prevenção e deteção fraude em empresas portuguesas de maior dimensão, fundamentalmente sociedades anónimas, pertencentes às mais diversas classificações de atividade económica, consideram mais e menos relevante num conjunto de aspetos do trabalho de auditoria. Este estudo proporciona-nos duas contribuições importantes. A primeira delas esta relacionada com o que os responsáveis pela prevenção e deteção da fraude em empresas portuguesas de maior dimensão relevam mais no conjunto dos vários aspetos do trabalho de auditoria (em análise). Em concreto, relevam mais os aspetos relacionados com a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria, com a materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria, e com a motivação e empenho da gestão/administração.

A segunda contribuição que este estudo nos proporciona está relacionada com o que é menos relevante no conjunto dos 10 aspetos do trabalho de auditoria em análise para os referidos profissionais inquiridos. Estes valorizam menos a oportunidade e duração das tarefas de auditoria, a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria, bem como a existência de manuais de procedimentos de auditoria interna.

Não há trabalhos de investigação sem limitações e este não é exceção. A principal limitação deste estudo está relacionada com o seu carácter exploratório e com a dificuldade de inferência dos resultados do mesmo a outros contextos, para além do contexto português. Assim, sugerimos que em investigações futuras se contemplem outros contextos nacionais, nomeadamente europeus.

## Referências bibliográficas

- Alissa, W., Capkun, V., JeanJean, T., Suca, N. (2014), “An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance”, *Accounting, Organizations and Society*, 39, 495-510. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.06.003>
- Almeida, B. (2005), “*Auditoria e sociedade: Diferenças de expectativas*”, Publisher Team, Lisboa.
- Almeida, B. (2017), “Audit role in today’s society: The Portuguese perspective”, *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 15(1), 42-57. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.07.004>
- Alzoubi E. S. (2018), “Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 30: 69-84. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2017.12.001>

- Arens, A., Beasley, M., Elder, R. (2014), “*Auditing and assurance services*”, Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Attie, W. (2011), “*Auditoria: Conceitos e aplicações*”, Atlas, São Paulo.
- Batista, N. (2017), “SIPTA Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria”, *Revisores e Auditores*, 76(1): 26-31. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/76/TI3.pdf>
- Canedo, J., Guedes, O., Monteiro, A. (2009), “*Manual de auditoria tributária*”, Direcção-Geral dos Impostos, Lisboa.
- Carreira, F., Heliodoro, P., Lopes, M., (2014), “*A concentração da atividade dos auditores e a opinião do auditor*”, Trabalho apresentado nas XXIV Jornadas Luso-Espanholas, Leiria (Portugal).
- Costa, C. (2017), “*Auditoria financeira: Teoria e prática*”, Rei dos Livros, Lisboa.
- Golden, T., Skalak, S., Clayton, M. (2011), “*A guide to forensic accounting investigation*”, John Wiley & Sons, New Jersey.
- Gonçalves, S. (2011), “Fraude de relato financeiro”, *Revisores e Auditores*, 52(1), 12-21. <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Auditoria.pdf>
- Gupta, P., Gupta, S. (2015), “Corporate frauds in India: Perceptions and emerging issues”, *Journal of Financial Crime*, 22(1), 79-103. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2013-0045>
- Hopwood, W., Leiner, J., Young, G. (2012), “*Forensic accounting and Fraud Examination*”, McGraw-Hill, New York.
- ISA 200 (2009), “Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria”, International Federation of Accountants.
- ISA 210 (2009), “Acordar os termos de trabalhos de auditoria”, International Federation of Accountants.
- ISA 230 (2009), “Documentação de auditoria”, International Federation of Accountants.
- ISA 240 (2009), “As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras”, International Federation of Accountants.
- ISA 300 (2009), “Planear uma auditoria de demonstrações financeiras”, International Federation of Accountants.
- ISA 320 (2009), “A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria”, International Federation of Accountants.

- Knechel, W.R., Salterio, S.E. (2016), “*Auditing: assurance & risk*”, New York and London: Routledge.
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T., Vasarhelyi, M. (2018), “Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach”, *International Journal of Accounting Information Systems*, 28: 59–76. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
- Marques, F., Marçal, N. (2011), “*Manual de auditoria e controlo interno no sector público*”, Lisboa: Edições Sílabo.
- McKee, T., Eilifsen, A. (2000), “Current Materiality Guidance for Auditors”, *The CPA Journal*, 70(7), 54-57. <https://www.questia.com/magazine/1P3-57293131/current-materiality-guidance-for-auditors>
- OROC (2013), “Continuidade: Estudo de um caso”, Newsletter abril/junho.
- Pehlivan, A., Gerekan, B. (2012), “Factors affecting the success of auditors in Turkey”, *African Journal of Business Management*, 6 (20), 6203-6208. <https://doi.org/10.5897/AJBM11.2875>
- Plant, K., Barac, K., Jager, H. (2017), “Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success?”, *Meditari Accountancy Research*, 25(3): 368-390. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>
- Rezaee, Z. (2004), “Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 134-148. <https://doi.org/10.1108/02686900410509857>
- Robalo, R., Silva, S. (2018), “Perceção dos inspetores tributários na prevenção e deteção da fraude”, *European Journal of Applied Business and Management*, 4(1): 40-64. <http://nidisag.isag.pt/index.php/IJAM/article/view/270>
- Taborda, D. (2015), “*Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas*”, Sílabo, Lisboa.
- Tribunal de Contas de Portugal (2016), “*Manual de auditoria – Princípios fundamentais*”, Lisboa: TCP.
- Wells, J. (2009), “*Manual da fraude na empresa: Prevenção e deteção*”, Almedina, Coimbra.
- Zahmatkesh, S., Rezazadeh, J. (2017), “The effect of auditor features on audit quality”, *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 15(2), 79-87. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.09.003>