

Research paper

Perceção dos inspetores tributários na prevenção e deteção da fraude

Submitted in 28, Septemeber 2017

Accepted in 16, March 2018

Evaluated by a double blind review system

**RUI ROBALO¹,
SÉRGIO A. SILVA²**

Resumo

Objetivo: Este trabalho pretende analisar, na perspetiva do auditor externo corporizado no inspetor tributário, enquanto funcionário da Autoridade Tributária e Aduaneira, qual a valorização que estes auditores atribuem ao trabalho de auditoria, atendendo à prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações.

Metodologia: Recolha, através de questionário, das opiniões de 142 inspetores tributários em funções de inspeção tributária em Portugal. Na análise de dados foi dada ordem, organização e interpretação aos elementos recolhidos para se obterem conclusões úteis e credíveis.

Resultados: A investigação revela que os inspetores da administração tributária atribuem uma maior importância à motivação e empenho da gestão/administração, à materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria, destacando também a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria. Por sua vez, os inspetores tributários valorizam menos a oportunidade e duração das tarefas de auditoria, a frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado, bem como a existência de manuais de procedimentos de auditoria interna. Apesar da consistência destes resultados, o presente estudo permitiu detetar algumas diferenças entre os inspetores tributários inquiridos, decorrentes dos anos de profissão e da área de formação académica destes profissionais.

Originalidade: Este estudo atende à perspetiva dos auditores da administração tributária sobre os elementos integrantes do trabalho de auditoria que melhor contribuem para a deteção e prevenção da fraude. Dada a falta de trabalhos que se centrem neste tipo de auditores externos, este trabalho apresenta uma vertente inovadora e, simultaneamente, exploratória.

Palavras-chave: Auditoria, Auditor Financeiro, Fraude, Inspetor Tributário.

1. Introdução

A informação financeira apresentada nas demonstrações financeiras das empresas/organizações deve exibir uma elevada credibilidade. No entanto, os relatos contabilísticos, económicos e financeiros apresentados pelas empresas/organizações têm revelado situações gravosas, decorrentes de fraudes contabilísticas e financeiras que ocorreram em vários pontos do globo. São exemplos deste tipo de fraudes os casos da Enron,

¹ School of Management and Technology of Santarém. E-mail: rui.robalo@esg.ipsantarem.pt.

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

da Arthur Andersen, da WorldCom e da Xerox nos Estados Unidos da América, da Parmalat em Itália, da Vivendi em França, existindo suspeitas em Portugal relativamente à situação financeira do Banco Português de Negócios e do Banco Espírito Santo.

O aumento de escândalos financeiros levou a que se fossem levantadas diversas questões relativamente à independência do auditor, ao papel do auditor externo nas organizações e, consequentemente, à qualidade da auditoria, tal como refere Camacho (2013). A auditoria financeira apresenta assim uma elevada importância, pois ao apreciar a qualidade e fiabilidade da informação financeira emerge como um garante da continuidade e da prossecução dos fins das entidades auditadas. Tal como defendem Gramling et al. (2010), a auditoria financeira releva para a tomada de decisão, possuindo uma elevada importância na gestão do risco e nos utilizadores da informação financeira.

Destaca a International Standards on Auditing (ISA) 200 (2009) que a finalidade de uma auditoria é aumentar a confiança dos investidores. Esta consegue-se através da opinião do auditor independente, vertida nos seus pareceres, conferindo credibilidade às demonstrações financeiras, elaboradas pelos órgãos de gestão (Costa, 2017). É necessário existir nas empresas/organizações, uma prevenção e deteção das situações fraudulentas, pois só assim a credibilização da informação financeira apresentada se torna efetiva, autêntica e plenamente demonstrada.

A responsabilidade dos auditores direcionada para a 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 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 num tipo de auditores externos: os típicos auditores financeiros de empresas de auditoria. Mas, consideramos que também há a necessidade de atender a outro tipo de auditores externos: os auditores fiscais. Assim, atendendo ao trabalho de auditoria e à fraude, perspetivou-se efetuar um estudo que abrangesse a valorização das tarefas de auditoria executadas pelos Inspectores Tributários (IT's), auditores da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), e a pertinência das mesmas na prevenção e deteção da fraude. Através de um questionário, solicitámos aos IT's 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. Este trabalho procura, assim, obter a opinião dos auditores externos corporizados pelos IT's, profissionais que frequentemente averigam situações de fraude de índole diversa. Apesar da missão dos IT's estar focada na prevenção e deteção de irregularidades e ilícitos fiscais, a sua atuação recorre antecipadamente a análises detalhadas de indivíduos e empresas/organizações. Dada a falta de trabalhos que se centrem neste tipo de auditores externos, este trabalho apresenta uma vertente inovadora e, simultaneamente, exploratória.

A próxima secção atende à revisão de literatura sobre auditoria externa, inspeção tributária e 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, atendendo-se às limitações do estudo e às sugestões de investigação futura.

2. Revisão da Literatura

2.1. Auditor financeiro vs. Inspetor tributário

Falar de auditor financeiro implica falar de auditoria financeira. Esta é a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma determinada empresa/organização contribuindo para o aumento da credibilidade da informação financeira, sendo também conhecida como auditoria externa, auditoria contabilística ou auditoria independente, e praticada por auditor (financeiro/externo).

Uma auditoria financeira externa deve transparecer eficácia e receber a confiança de todos, devendo ser executada por um auditor independente (Costa, 2017). O auditor externo é geralmente apresentado como um garante da credibilização da informação financeira das empresas/organizações, assumindo-se assim a auditoria externa como um garante da fiabilidade da referida informação (Carreira et al., 2014). Mas para garantir esta credibilização, o auditor precisa de usufruir da autonomia 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 externa 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 externos 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).

Além do auditor financeiro, normalmente apresentado com auditor externo, existem outros tipos de auditores que podem ser considerados auditores financeiros externos. Tal como refere Taborda (2006), a auditoria externa decorre da “inspeção” das demonstrações financeiras efetuadas por entidade externa. É o que acontece nas auditorias tributárias efetuadas pelos IT's, as quais têm como objetivo a observação dos factos tributários, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e, também, a prevenção das infrações tributárias.

No passado, a inspeção tributária surgia como um elemento dissonante da auditoria financeira. No entanto, apesar da existência de especificidades próprias, o Ministério das Finanças (1996), no seu § 2.5.2, pretendeu suprir tal posição, aproximando a inspeção tributária da auditoria financeira, apontando sinergias ao nível dos procedimentos, referindo que “os métodos de inspeção devem seguir os procedimentos normalmente usados em

auditoria". Canedo et al. (2009) referem que, dada a ausência de normativos próprios inerentes ao trabalho de auditoria tributária, os IT's devem, com as adaptações julgadas necessárias, efetivar parte dos seus procedimentos de auditoria com base nas normas de auditoria geralmente aceites. Mais recentemente, o Ministério das Finanças (2015: 55), refere que a inspeção tributária deve *"desenvolver mecanismos internos de controlo de qualidade ao nível do procedimento de inspeção, abrangendo as diversas fases da auditoria (planeamento, execução e relato), nomeadamente através da generalização da utilização de questionários de revisão de auditoria visando assegurar o cumprimento dos diversos formalismos relativos aos procedimentos de inspeção, o cumprimento das normas técnicas de auditoria e o adequado suporte, através da referência a doutrina e/ou jurisprudência, das correções mais complexas e/ou materialmente relevantes"*. Podemos assim afirmar que as metodologias de auditoria tributária utilizadas pelos IT's apresentam fortes semelhanças às seguidas por auditores financeiros externos, como por exemplo os revisores oficiais de contas.

Como auditores financeiros externos, os IT's apresentam algumas particularidades. Os IT's integram a estrutura funcional e orgânica da AT, criada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, através da fusão (1) da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, (2) Direção-Geral dos Impostos, e (3) Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros. A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia, tal como dispõe o n.º 1 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 117/2011 de 15 de dezembro.

Os IT's integram, regra geral, a inspeção tributária da AT, a qual apresenta as suas funções definidas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), criado pelo Decreto-lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1999. As várias vertentes de atuação da inspeção tributária encontram-se identificadas no artigo 2.º do RCPITA, sobressaindo as seguintes: *"a confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários; a realização de estudos individuais, setoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos setores económicos em que se insere a sua atividade; a realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza; a cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude"*. A atuação dos IT's pauta-se pela promoção de atitudes responsáveis, pela competência e pelo ceticismo profissional, minimizando a prática de erros, tal como acontece na atuação inerente a outros auditores externos (ex. revisores oficiais de contas), regendo-se a atuação dos IT's pelos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação (artigo 5º do RCPITA).

Em termos de trabalho específico, a inspeção tributária desenvolve análises contabilísticas, objetivando a verificação e validação dos atos fiscais e a sua efetiva correspondência com as transações efetivamente praticadas pelas empresas/organizações (Canedo et al., 2009). Para o efeito, os IT's desenvolvem o seu trabalho, repartindo-o em três fases: (1) planeamento, (2) execução e (3) relato. A primeira fase comporta uma avaliação do risco de incumprimento fiscal, uma definição de estratégia, com um plano de abordagem à auditoria e uma programação do trabalho. Já a segunda fase, execução, corresponde ao trabalho de aplicação dos procedimentos e testes substantivos de detalhes de transações e de saldos definidos nos programas de trabalho e de revisão analítica final. A terceira fase, relato, centra-se nas conclusões gerais, verificando se as provas obtidas são competentes e suficientes para

fundamentar adequadamente as irregularidades detetadas e a subsequente elaboração do relatório de inspeção.

Apesar dos objetivos diferentes, existem muitas semelhanças entre o auditor financeiro e o auditor/inspetor tributário. Ambos utilizam metodologias semelhantes, atendendo a princípios de legalidade, prudência, entre outros, que norteiam as suas atuações. No que toca ao tipo de diligências que podem ser feitas pelos IT's, o artigo 63º da Lei Geral Tributária, criada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, identifica várias, nomeadamente o livre acesso a instalações, a livros e registos contabilísticos. Ressalta daqui uma atuação “privilegiada” dos IT's, que além da sua atuação resultar da lei, tal como nos revisores oficiais de contas, os mesmos encontram-se investidos do poder de autoridade legal, o que não acontece naqueles profissionais.

2.2. O auditor e a prevenção e deteção da fraude

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.

O tema da fraude não é recente. Nos anos 50 do século XX, Cressey (1953) levou a cabo um estudo no qual desenvolveu a hipótese representativa dos fatores que estarão presentes nas ações de fraude, tendo concluído que existem três condições, representadas por cada um dos vértices do denominado *“triângulo da fraude”*. O primeiro vértice apresenta a *“oportunidade”* para a prática de um ato de natureza fraudulenta. Por sua vez, o segundo vértice representa uma necessidade financeira e uma *“pressão”* que levam uma pessoa ou grupo de pessoas a cometer fraude. Por último, o terceiro vértice simboliza a justificação e *“racionalização”* dos atos. No entanto, atentos à dinâmica da análise da fraude, Wolfe e Hermanson (2004) acrescentaram a dimensão *“capacidade”* ao triângulo da fraude apresentado por Cressey (1953), denominando de *“diamante da fraude”* o conjunto das quatro dimensões. Wolfe e Hermanson (2004) consideram que as capacidades de uma pessoa, nomeadamente os seus traços pessoais e as suas habilidades, desempenham um papel relevante, nomeadamente em saber se vai realmente ocorrer fraude com a presença de pressão, oportunidade e racionalização.

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.

No que respeita às fraudes fiscais, os IT's deparam-se essencialmente com quatro tipos de fraude: (1) burla tributária, (2) frustração de créditos, (3) fraude e (4) abuso de confiança. Estes 4 tipos de fraude estão identificados no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. O primeiro tipo de fraude, *burla tributária*, está identificado no artigo 87º do RGIT e consubstancia-se essencialmente na prestação de falsas declarações, na falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes, resultando desses atos enriquecimento de diversas pessoas. Já o segundo tipo, *frustração de créditos*, está identificado no artigo 88º do RGIT e resulta do conhecimento da existência de tributo já liquidado, ou em processo de liquidação, existindo a intenção de frustrar total ou parcialmente o crédito tributário. Por sua vez, a *fraude*, apresentada aqui como o terceiro tipo, está identificada no artigo 103º do RGIT e está relacionada com condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais. Finalmente, o quarto e último tipo de fraude mais comum, *abuso de confiança*, está identificado no artigo 105º do RGIT e resulta do facto de alguém não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a 7500€, e que estava legalmente obrigado a entregar. Na próxima secção vamos abordar importância do trabalho de auditoria para prevenir e detetar estes tipos de fraudes.

2.3. O trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude

Canedo et al. (2009) referem que o trabalho de auditoria tributária, efetuado pelos IT's e desenvolvido na jurisdição da AT, consiste em análises às contabilidades organizadas, partindo de verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo sempre como objetivo principal a verificação e a validação dos atos declarativos, e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas pelas empresas/organizações. As tarefas desenvolvidas pelos IT's 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. Vejamos, em seguida, um conjunto de situações relevantes para o combate a situações de fraude.

2.3.1. 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.

A inspeção tributária segue em regra as orientações definidas nos manuais de auditoria tributária, nomeadamente na vertente da organização do planeamento de trabalho a executar. 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.

2.3.2. 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. O que é material para determinado utilizador pode não o ser para outro, pelo que a decisão do auditor terá que ter um pensamento razoável e extremamente ponderado. A materialidade em auditoria 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.

O conceito de materialidade seguido pelos IT's é relativamente diferente do seguido pelos revisores oficiais de contas. Para estes o valor materialmente relevante tende a ser aquele que dá consistência à sua amostragem. No entanto, para os IT's, independente da dimensão da amostra, qualquer valor tende a ser materialmente relevante pelo facto de ser potenciador de uma correção fiscal. Mckee e Eilifsen (2000) referem que a decisão dos auditores sobre o nível de materialidade encontra-se rodeada de aspetos quantitativos e qualitativos. Os aspetos quantitativos podem aumentar ou diminuir com base no julgamento profissional dos auditores sobre o provável efeito de aspetos qualitativos. O risco de manipulação de resultados e a presença de cláusulas restritivas, são exemplos dessas situações.

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.

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.

2.3.3. 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. É neste sentido que Rezaee et al. (2001) defendem que “*o conhecimento do auditor interno do desenvolvimento da tecnologia de informação e do software de auditoria integrada tem de evoluir para assegurar auditoria contínua fornecendo credibilidade à informação financeira*”. 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.

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.

2.3.4. 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).

Para a inspeção tributária, os papéis de trabalho são um elemento essencial na prova, quer em situações de meras contraordenações, quer em situações criminais de fraude fiscal. Em verdade, são os papéis de trabalho que sustentam a prova a apresentar em processos fiscais, apresentando assim uma relevância acrescida na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

2.3.5. 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.

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.

2.3.6. 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 contante 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.

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.

2.3.7. A experiência profissional dos recursos humanos em tarefas de auditoria

A experiência profissional tem impacto na qualidade das tarefas de auditoria realizadas. De acordo com Texier (2011), os auditores com maior experiência profissional desenvolvem auditorias de maior qualidade. Por sua vez, 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.

2.3.8. 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

Como já foi apresentado na secção “Introdução”, este trabalho tem por objetivo obter a opinião dos auditores externos corporizados pelos IT's relativamente à importância do trabalho de auditoria na prevenção e deteção da fraude. Assim, procedemos à recolha das opiniões dos IT's através de um questionário, anónimo, entregue aleatoriamente a estes auditores. De acordo com Sarmiento (2008), a inquirição por questionário estuda apreciações de terceiros sobre a matéria que se investiga. Por sua vez, Quivy e Campenhoudt (2008) referem que o inquérito por questionário apresenta fatores pedagógicos, resultantes do carácter definido e formal da sua construção e ainda da sua aplicação prática. A elaboração de um questionário abrange fundamentalmente a transposição de objetivos da pesquisa em questões próprias, pelo que as respostas proporcionarão os dados requeridos para descrever as características da população em análise. Procurou-se assim ter a visão mais globalizante possível sobre como os IT's valorizam as tarefas de auditoria na deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações.

O questionário é composto por duas partes (ver Anexo 1). A primeira, Parte A, atende ao perfil dos IT's e contém um conjunto de 7 perguntas. Estas perguntas incidem sobre (1) a categoria profissional, (2) a experiência profissional, (3) a localização geográfica de exercício de atividade, (4) as habilitações literárias, (5) a área académica das habilitações literárias, (6)

a área empresarial/organizacional mais sensível a fraudes e, por último, (7) se já detetaram situações de fraude no âmbito das suas funções profissionais.

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

Tabela 1 - Frases colocadas aos IT's

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

Fonte: Autores.

Para cada uma das 10 frases anteriores foi solicitado aos IT's 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 o auditor externo, neste caso os IT's, mais valorizam e menos valorizam no trabalho de auditoria relativamente à deteção e prevenção da fraude nas empresas/organizações. 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. Foi também efetuado um pré-teste ao questionário, tendo por base 10 IT's, com o objetivo de se aferir se o questionário estava compreensível pelos inquiridos. Verificou-se que os IT's compreenderam o que lhes foi solicitado, não se tendo detetado situações anormais no questionário que carecessem de alterações e revisões.

De acordo com Ghiglione e Matalon (2001: 29) *“é muito raro podermos estudar exaustivamente uma população, ou seja, inquirir todos os seus membros seria de tal forma longo e dispendioso, que se tornaria praticamente impossível”*, pelo que a constituição de uma amostra representativa da população apresenta-se como uma condição essencial para que aquilo que se venha a inferir das observações possa também ser generalizado à totalidade da população. A AT possuía em 2013 cerca de 2.000 IT's que estavam afetos à inspeção tributária (Ministério das Finanças, 2013), número que à data do questionário pouca variação sofreu. Aqueles funcionários encontram-se a trabalhar quer nas Direções Distritais de Finanças (sediadas em todos os Distritos do país) quer nos Serviços Centrais da AT (situados em Lisboa e Porto). Sendo certo que nem todos os IT's estão agregados às funções de inspeção tributária, dado que alguns se encontram dispersos por outros serviços da AT, que não a inspeção tributária, foram remetidos 200 questionários a IT's com funções efetivas de inspeção tributária pertencentes a várias Direções Distritais de Finanças, tendo sido recebidos 146 questionários.

Os questionários foram entregues, em suporte papel, entre os dias 02 e 23 de junho de 2014. A distribuição e recolha dos questionários na Direção Distrital de Finanças de Santarém foi efetuada por um dos investigadores, e nas outras Direções Distritais de Finanças a entrega e recolha dos questionários foi efetuada por vários IT's. Foi transmitido pessoalmente a todos os IT's qual o alcance e a finalidade do referido questionário. Dos questionários elaborados fora da Direção de Finanças Santarém, três questionários foram digitalizados e enviados por correio eletrónico, tendo os restantes sido remetidos por correio normal.

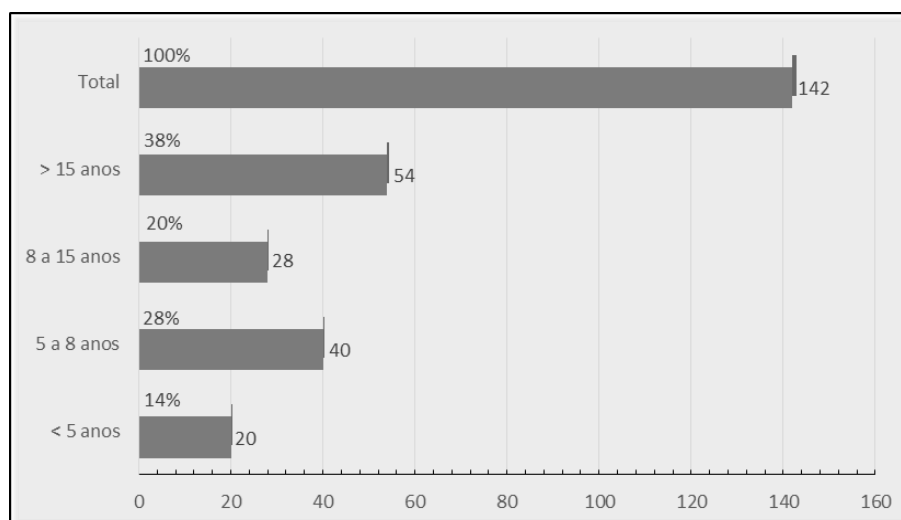
Na análise de dados foi dada ordem, organização e interpretação aos elementos recolhidos, com a finalidade de retirarmos conclusões úteis e credíveis. Dos 146 questionários obtidos, 4 foram invalidados por não terem respostas a todos os itens, baseando-se o estudo em 142 questionários válidos. As respostas recolhidas por estes 142 questionários 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. Posteriormente, agruparam-se as valorizações atribuídas pelos IT's a cada uma das 10 frases atendendo à experiência profissional e à área de formação académica destes, com o objetivo de identificar perceções diferentes relativamente à importância dos trabalhos de auditoria na prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações.

4. Análise dos resultados

4.1. Análise do perfil dos IT's inquiridos

Da análise dos dados obtidos na parte A do questionário deste estudo (ver Anexo 1) ressaltam cinco considerações gerais relacionadas com o perfil dos IT's. A primeira delas tem a ver com a experiência profissional destes auditores (ver Figura 1). Relativamente aos anos de profissão dos IT's, verificamos que 58% dos inquiridos têm mais de 8 anos de experiência profissional e que, por sua vez, 28% possuem entre 5 a 8 anos de profissão. Percebemos facilmente que cerca de 86% dos IT's inquiridos têm mais de 5 anos de experiência profissional.

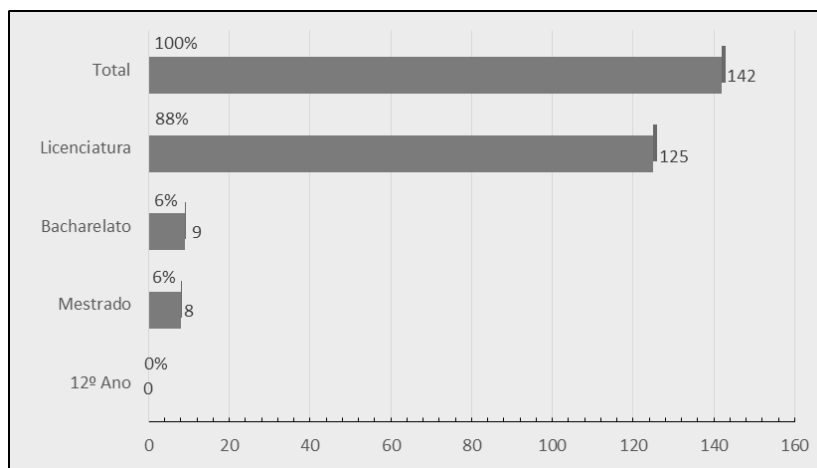
Figura 1 - Anos de profissão dos IT's inquiridos



Fonte: Autores.

A segunda consideração geral que resulta da parte A do questionário tem a ver com as habilitações académicas (ver Figura 2). A esmagadora maioria (88%) dos IT's inquiridos possuem uma licenciatura, havendo ainda 6% que possuem o grau de mestre. O facto de 94% dos IT's inquiridos possuir, no mínimo, uma licenciatura decorre da exigência preconizada presentemente pelos concursos de acesso à categoria de inspetor tributário. Os casos de IT's com bacharelatos resultam do facto de serem profissionais mais antigos e dos concursos na altura da sua admissão apresentarem este grau como requisito mínimo de habilitações literárias.

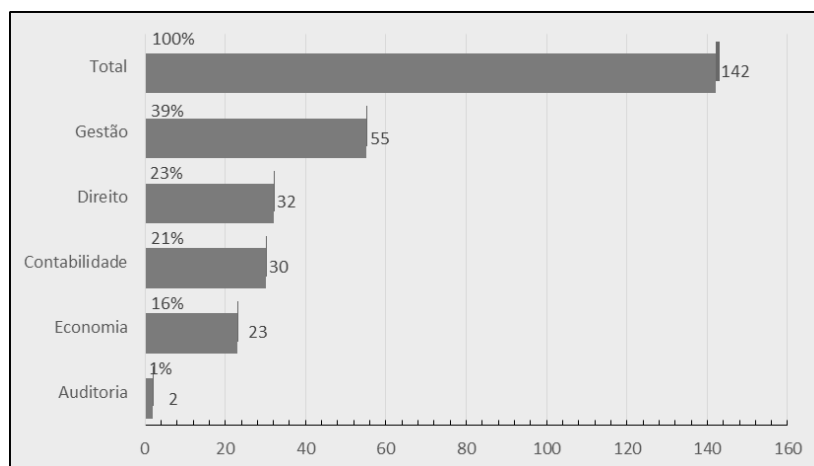
Figura 2 - Habilitações literárias dos IT's inquiridos



Fonte: Autores.

A terceira consideração geral relacionada com o perfil dos IT's inquiridos tem a ver com a área específica das suas habilitações literárias (ver Figura 3). Verificamos que os IT's inquiridos têm estudos superiores nas seguintes áreas: Gestão, Direito, Contabilidade, Economia e Auditoria. É de salientar que a esmagadora maioria dos IT's inquiridos (77%) possui uma formação académica em ciências empresariais no sentido lato, enquanto os restantes 23% possuem uma formação académica em Direito. A existência de IT's na área do Direito prende-se com a necessidade de inspetores tributários juristas na AT.

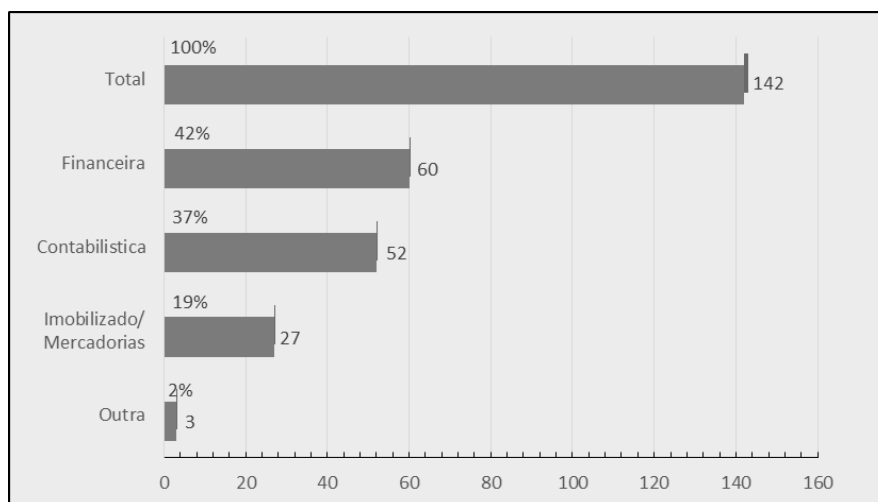
Figura 3 - Área de habilitações literárias dos IT's inquiridos



Fonte: Autores

A quarta consideração geral tem a ver com a perceção dos IT's inquiridos relativamente às áreas mais suscetíveis a situações de fraude nas empresas/organizações (ver Figura 4). Cerca de 80% dos IT's inquiridos associaram a fraude mais com as áreas financeira e contabilística. A estas respostas poderá não ser alheio o facto da maioria destes profissionais possuírem uma formação nas áreas de Gestão, Contabilidade e Economia (ver Figura 3).

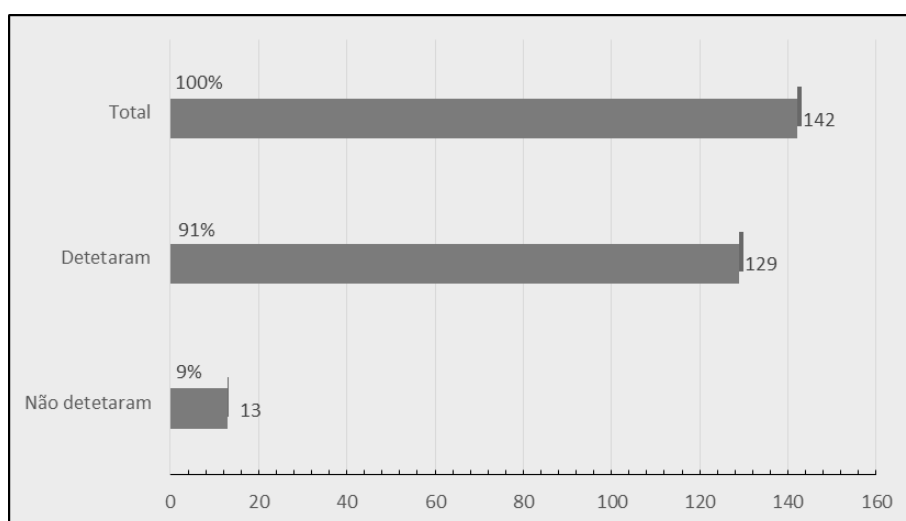
Figura 4 - Os IT's inquiridos e a área mais suscetível a fraudes



Fonte: Autores

Por último, a quinta consideração geral tem a ver com situações de fraude já detetadas pelos IT's inquiridos (ver Figura 5). Apenas 9% dos inquiridos ainda não tinham detetado situações de fraude. Dado que 86% dos IT's inquiridos têm 5 ou mais anos de experiência (ver Figura 1), é compreensível o facto de 91% destes IT's já terem detetado situações de fraude de várias ordens (e.g. burla tributária, frustração de créditos, fraude e abuso de confiança).

Figura 5 - Os IT's inquiridos e a deteção de fraude



Fonte: Autores

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

Esta secção apresenta a análise feita à parte B do questionário (ver Anexo 1), o qual contém 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 nenhuma das 10 frases ter sido valorizada pelos IT's como "1. Nada importante", sendo que também foram poucos os IT's que as valorizam 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/organizações. Apesar dos trabalhos de auditoria constantes nestas frases serem considerados importantes na prevenção e deteção da fraude por vários autores na literatura em auditoria financeira (e.g. Taborda, 2015; Costa, 2017), verificamos que também o são na auditoria tributária (no contexto português).

O segundo aspeto relevante da corrente análise tem a ver com valorização mais escolhida pelos IT's inquiridos. Constatamos que a valorização mais escolhida por estes foi a de "4. Muito importante" em todas as frases, com a exceção da frase B7 (*oportunidade e duração das tarefas de auditoria*). Isto permite-nos antever, desde já, que esta será uma das frases menos relevantes para o conjunto dos IT's inquiridos. Por sua vez, ao analisarmos apenas as respostas valorizadas como "4. Muito importante", verificamos que as três frases mais valorizadas pelos IT's inquiridos são a B3 (*os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar*), a B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*) e a B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria*).

No entanto, não podemos esquecer que na valorização "5. Extremamente importante", a ordem de importância das frases é diferente da anterior. Neste caso, nas três frases mais valorizadas pelos IT's inquiridos encontramos, para além da B2, a B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*) e a B9 (*a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*). Face a esta situação, decidiu-se elencar as frases mais (e menos) valorizadas pelos IT's 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 continuam a ser a B9, B10 e B2, apesar de não aparecerem pela mesma ordem. Estes resultados encontram aderência na importância da experiência do auditor quando a complexidade do trabalho de auditoria aumenta (e.g. Texier, 2011; Gupta e Gupta, 2015; Zahmatkesh e Rezazadeh, 2017), 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). A questão da materialidade nas auditorias levadas a cabo por IT's é ainda relevada pelo facto de o conceito de materialidade ser mais restrito para este tipo de auditores externos, dado que consideram um valor materialmente relevante pelo facto de ser potenciador de uma correção fiscal.

O terceiro aspeto relevante da corrente análise tem a ver com as frases menos relevadas pelos IT's inquiridos. Para o efeito, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada na identificação das frases mais valorizadas por estes profissionais. Examinando apenas as respostas com "4. Muito importante", encontramos como frases menos valorizadas pelos IT's, para além da já esperada B7 (*a oportunidade e duração das tarefas*), a B1 (*a existência de manuais de procedimento de auditoria interna*) e a B8 (*a qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*). No entanto, ao analisarmos conjuntamente as respostas com "4. Muito importante" e "5. Extremamente importante", que tal como já referimos representam mais de 50% das respostas em todas as frases, verificamos uma pequena

alteração. Para além das frases B7 e da B1, a frase B6 (*a frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado*) passa a integrar o grupo das três frases menos valorizadas pelos IT's para a prevenção e deteção da fraude.

Tabela 2 - Análise geral da evidência obtida dos IT's

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	Escala de valorização (a)					Valorização Acumulada (b)
		1	2	3	4	5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	0	11	50	57	24	81
		0%	8%	35%	40%	17%	57%
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	0	1	23	79	39	118
		0%	1%	16%	55%	28%	83%
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	0	2	39	87	14	101
		0%	1%	27%	61%	10%	71%
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	0	3	33	81	25	106
		0%	2%	23%	57%	17%	75%
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	0	3	54	64	21	85
		0%	2%	38%	45%	15%	60%
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	0	6	56	64	16	80
		0%	4%	39%	45%	11%	57%
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	0	4	70	51	17	68
		0%	3%	48%	37%	12%	49%
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	0	6	46	60	30	90
		0%	4%	32%	42%	22%	64%
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	0	0	34	64	44	108
		0%	0%	24%	45%	31%	76%
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	0	5	19	75	43	118
		0%	3%	13%	52%	31%	83%

(a) Escala de valorização: 1. Nada importante / 2. Pouco importante / 3. Importante / 4. Muito importante / 5. Extremamente importante. (b) Estes valores resultam da soma das valorizações “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”. Fonte: Autores.

4.3. Análise em função dos anos de profissão dos IT's

A experiência é um fator determinante no exercício de uma profissão e os auditores da inspeção tributária não são exceção. Neste sentido, decidiu-se aprofundar a análise da secção anterior atendendo ao número de anos de profissão exercidos pelos IT's (ver Anexo 2). Para ser possível a comparação os resultados desta análise com os da secção anterior, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada na identificação das frases mais e menos valorizadas por estes profissionais, tendo-se agrupado as respostas dos IT's de “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante” (ver Tabela 3).

Com a exceção dos IT's integrados no grupo “5 a 8 anos”, as três frases mais valorizadas pelos restantes grupos foram a B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*) a B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria*) e a B9 (*a experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria*), ou seja, as mesmas da análise geral, apresentando em alguns casos uma ordem diferente. Para além destas três frases, os IT's integrados no grupo “5 a 8 anos” também valorizou, em segundo lugar, a frase B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*), facto revelador de que a disciplina do trabalho aumenta ao longo dos anos. É ainda de salientar que os IT's com 8 ou mais anos de profissão valorizaram em primeiro lugar a frase B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*), ao passo que os restantes IT's valorizaram a frase B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria*).

Relativamente às frases menos valorizadas pelos IT's, existe consistência em duas delas pelos quatro grupos de IT's, embora com posicionamentos diferentes. Estas frases são a B7 (*a oportunidade e duração das tarefas de auditoria*) e a B6 (*a frequência da supervisão do*

trabalho de auditoria executado). A restante frase menos valorizada pelos IT's, com maior divergência entre os quatro grupos, é a B1 (*existência de manuais de procedimento de auditoria interna*), sendo assim consistente com a análise geral feita na secção anterior.

Tabela 3 - Análise das respostas dos IT's por anos de profissão

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	< 5 anos	5 a 8 anos	8 a 15 anos	> a 15 anos
		Escala de valorização (a)			
		4+5	4+5	4+5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	8	25	17	31
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	16	33	22	47
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	12	27	21	41
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	12	31	21	42
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	12	27	12	34
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	10	23	14	33
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	10	16	11	31
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	10	23	20	37
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	13	30	22	43
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	14	29	25	50

(a) Estes valores resultam da soma das valorizações "4. Muito importante" e "5. Extremamente importante". Fonte: Autores.

4.4. Análise em função da área das habilitações literárias dos IT's

Tal como na secção 4.3, esta secção pretende aprofundar a análise geral sobre as respostas dos IT's levada a cabo na secção 4.2, atendendo à área das suas habilitações literárias. O objetivo é verificar se as perceções dos IT's variam de acordo com a sua formação académica (ver Anexo 3). Tal como já foi referido na secção 4.1, os IT's inquiridos provêm de cinco áreas de formação académica: Contabilidade, Gestão, Direito, Economia e Auditoria. Dado existirem apenas dois IT's com formação académica em auditoria, estes foram excluídos da presente análise. Para ser possível a comparação os resultados desta análise por áreas de habilitações literárias com os resultados da secção 4.2, seguiu-se uma metodologia similar à utilizada nesta última secção para identificar as frases mais e menos valorizadas pelos IT's (ver Tabela 4).

Constatamos que, apesar de existir dispersão nas respostas decorrente de diferentes áreas de estudo, as frases mais valorizadas por cada um dos diferentes grupos de IT's encontram aderência nos resultados gerais, destacando-se a frase B10 (*a motivação e empenho da gestão/administração*) e a frase B2 (*a materialidade e qualidade na execução dos testes e auditoria*). É de salientar que a frase B2 é mais valorizada pelos IT's com formação académica em Contabilidade e Direito, ao passo que a frase B10 é mais valorizada pelos IT's com formação em Gestão e Economia. É ainda de salientar o facto da frase B3 (*os métodos propostos para seleção de áreas a analisar*) ser terceira frase mais valorizada pelos IT's com formação académica em Contabilidade e Direito, ao passo que os IT's com formação académica em Gestão e Economia valorizaram em terceiro lugar a frase B4 (*a qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria*).

Relativamente às frases menos valorizadas pelos IT's, embora com posicionamentos diferentes dos quatro grupos e IT's em análise, existe consistência com as análises levadas a cabo nas secções 4.2 e 4.3. No entanto, existe uma maior dispersão dos resultados, levando à inclusão de outras frases no grupo das frases menos valorizadas por alguns grupos de IT's. Por exemplo, o grupo dos IT's com formação académica em Contabilidade valorizou menos a

frase B8 (*a qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria*). Por sua vez, a frase B5 (*a frequência de procedimentos de revisão de auditoria*) foi uma das frases menos valorizadas pelos IT's com formação académica em Economia e Gestão.

Tabela 4 - Análise das respostas dos IT's por área de habilitações literárias

B	O TRABALHO DE AUDITORIA	Contabilidade	Gestão	Direito	Economia
		Escala de valorização (a)			
		4+5	4+5	4+5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	21	33	13	12
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	27	43	26	20
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	26	37	23	14
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	24	40	22	18
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	24	31	18	10
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	21	31	16	10
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	16	25	15	11
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	19	38	19	12
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	27	39	22	18
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	25	46	24	21

(a) Estes valores resultam da soma das valorizações “4. Muito importante” e “5. Extremamente importante”. Fonte: Autores.

5. Conclusões

Pretendemos com este trabalho saber o que os IT's em Portugal consideram mais e menos relevante num conjunto de tarefas do trabalho de auditoria para a prevenção e deteção de situações de fraude nas empresas/organizações. Dada a falta de trabalhos que se centrem neste tipo de auditores externos, este trabalho apresenta uma vertente inovadora e, simultaneamente, exploratória.

Este trabalho proporciona-nos várias evidências. A primeira delas é que os IT's relevam de forma diferente os vários tipos de tarefas de auditoria (em análise) na prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações. Em concreto, relevam tarefas relacionadas com aspetos organizacionais, técnicos e de competências dos auditores. As especificidades de contexto no exercício da atividade, por parte deste tipo de auditores externos, influem na maior ou menor relevância das diferentes tarefas de auditoria em análise.

A segunda evidência que este trabalho nos proporciona está relacionada com a experiência profissional. Tal como evidenciado em estudos anteriores para os auditores externos de empresas de auditoria (e.g. Texier, 2011; Gupta e Gupta, 2015; Zahmatkesh e Rezazadeh, 2017), o tempo de exercício da profissão é também importante para os IT's na valorização da importância das tarefas do trabalho de auditoria para a prevenção e deteção de situações de fraude nas empresas/organizações.

Por último, a terceira evidência proporcionada por este trabalho está relacionada com a formação académica. Relativamente àquilo que é mais relevante para a prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações, existem algumas diferenças entre os IT's com formação académica em Gestão e Economia e os IT's com formação académica em Contabilidade e Direito. Os primeiros valorizam mais aspetos organizacionais enquanto que os segundos relevam mais aspetos técnicos.

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.

Uma outra sugestão de investigação futura poderá ser a replicação deste estudo no contexto nacional a outro tipo de auditores internos e/ou externos (e.g. revisores oficiais de contas). A análise àqueles dois tipos de auditores permitirá estudar perceções comuns e diferentes num mesmo contexto económico, relativamente às tarefas de prevenção e deteção da fraude nas empresas/organizações.

Referências

- 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.
- 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.
- 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.
- Camacho, J. (2013), “*Relação entre a dimensão do auditor e qualidade de auditoria e os efeitos da crise de 2008 na qualidade da auditoria*”, Dissertação de Mestrado, ISCTE-IUL, Lisboa (Portugal).
- 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.
- Cressey, D. (1953), “*Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*”, Patterson Smith, Montclair, N.J.
- Decreto-Lei n.º 398/1998. Diário da Republica, n.º 290/1998, 1ª Série, de 17 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 413/1998. Diário da Republica n.º 301/1998, 1ª Série, de 31 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 117/2011. Diário da Republica n.º 239/2011, 1ª Série, de 15 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 118/2011. Diário da Republica n.º 239/2011, 1ª Série, de 15 de dezembro.
- Ghiglione, R., Matalon, B. (2001), “*O inquérito: Teoria e prática*”, Celta Editora, Oeiras.

- 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.
- Gramling, A., Johnstone, K., Rittenberg, L. (2010), “*Auditing: A business risk approach*”, Cengage Learning, Mason South-Western.
- Gupta, P., Gupta, S. (2015), “Corporate frauds in India: Perceptions and emerging issues”, *Journal of Financial Crime*, 22(1), 79-103.
- 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.
- Lei n.º 15/2001. Diário da Republica n.º 130/2001, 1ª Serie, de 5 de junho.
- Marques, F., Marçal, N. (2011), “*Manual de auditoria e controlo interno no sector público*”, Lisboa: Edições Sílabo.
- Ministério das Finanças (1996), “Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal”, disponível em: <http://purl.sgmf.pt/COL-MF-0028/1/>.
- Ministério das Finanças (2013), “Balanço Social da Autoridade Tributária e Aduaneira”, Direção de Serviços de Gestão de Recursos Humanos.
- Ministério das Finanças (2015), “Plano Estratégico de combate à fraude e evasão fiscais”, Gabinete do Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais.
- McKee, T., Eilifsen, A. (2000), “Current Materiality Guidance for Auditors”, *The CPA Journal*, 70(7), 54-57.

- 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.
- Quivy, R., Campenhoudt, L. (2008), “*Manual de investigação em ciências sociais*”, Gradiva, Lisboa.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. (2001), “Continuous auditing: The audit of the future”, *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.
- 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.
- Sarmiento, M. (2008), “*Guia prático sobre a metodologia científica para a elaboração, escrita e apresentação de teses de doutoramento, dissertações de mestrado e trabalhos de investigação aplicada*”, Universidade Lusíada Editora, Lisboa (Portugal).
- Taborda, D. (2015), “*Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas*”, Sílabo, Lisboa.
- Texier, J. (2011), “A experiência do auditor como factor determinante da qualidade da auditoria. Lisboa”, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Ciências Económicas e Empresariais da Universidade Católica de Lisboa (Portugal).
- Wells, J. (2009), “*Manual da fraude na empresa: Prevenção e detecção*”, 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.

Anexos

Anexo 1 – Questionário

QUESTIONÁRIO (Todos as perguntas são de resposta obrigatória.)

A	PERFIL				
	<u>7 Questões</u>	Respostas			
A1	Qual a sua categoria profissional?				
		<u>< 5 anos</u>	<u>5 a 8 anos</u>	<u>9 a 15 anos</u>	<u>> 15 anos</u>
A2	Há quantos anos exerce as suas funções?	Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada			
A3	Qual o distrito onde exerce a sua atividade profissional?				
		<u>12º ano escolaridade</u>	<u>Bacharelato</u>	<u>Licenciatura</u>	<u>Outra</u>
A4	Quais são as suas habilitações literárias?	Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada			
		<u>Contabilidade</u>	<u>Gestão</u>	<u>Direito</u>	<u>Outra</u>
A5	Qual a área académica das suas habilitações literárias?	Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada			
A5-1	Se indicou outra, diga qual?				
		<u>Contabilística</u>	<u>Financeira</u>	<u>Imobilizado e/ou Mercadorias</u>	<u>Outra</u>
A6	Na sua opinião, nas empresas/organizações, qual a área mais vulnerável à prática de fraudes?	Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada			
		<u>Sim</u>		<u>Não</u>	
A7	Já detetou situações potenciais/efetivas de fraude nas organizações/empresas?	Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada			

Fonte: Autores.

Anexo 1 – Questionário (Continuação)

B	O TRABALHO DE AUDITORIA					
	Na sequência do trabalho de auditoria executado nas empresas/organizações, e atendendo às suas funções profissionais, qual a importância das seguintes frases na prevenção e deteção da fraude?					
	Respostas					
	<u>(Coloque apenas um (X), na resposta que considere mais adequada)</u>					
	<u>10 Frases</u>	<u>Nada Importante</u>	<u>Pouco importante</u>	<u>Importante</u>	<u>Muito importante</u>	<u>Extremamente importante</u>
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.					
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.					
B3	Os métodos propostos para a seleção de áreas a analisar.					
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.					
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.					
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.					
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.					
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.					
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.					
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.					

Fonte: Autores.

Anexo 2 – Análise das respostas dos IT's por anos de profissão

B		< 5 anos						5 a 8 anos						8 a 15 anos						> a 15 anos					
		Escala de valorização (a)																							
							(b)						(b)						(b)						(b)
		1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	0	2	10	5	3	8	0	3	12	18	7	25	0	3	8	11	6	17	0	3	20	23	8	31
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	0	0	4	7	9	16	0	0	7	23	10	33	0	0	6	16	6	22	0	1	6	33	14	47
B3	Os metodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	0	1	7	12	0	12	0	0	13	21	6	27	0	0	7	19	2	21	0	1	12	35	6	41
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	0	0	8	10	2	12	0	2	7	25	6	31	0	0	7	15	6	21	0	1	11	31	11	42
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	0	2	6	9	3	12	0	0	13	21	6	27	0	0	16	9	3	12	0	1	19	25	9	34
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	0	1	9	8	2	10	0	2	15	19	4	23	0	1	13	13	1	14	0	2	19	24	9	33
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	0	2	8	7	3	10	0	1	23	13	3	16	0	1	16	9	2	11	0	0	23	22	9	31
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	0	2	8	8	2	10	0	3	14	16	7	23	0	0	8	10	10	20	0	1	16	26	11	37
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	0	0	7	8	5	13	0	0	10	16	14	30	0	0	6	12	10	22	0	0	11	28	15	43
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	0	1	5	11	3	14	0	4	7	19	10	29	0	0	3	14	11	25	0	0	4	31	19	50

(a) Escala de valorização: 1. Nada importante/ 2.Pouco Importante/ 3.Importante/ 4.Muito Importante/ 5. Extremamente Importante. (b) Estes valores resultam da soma das valorizações 4.” Muito Importante” a 5.” Extremamente Importante”.
 Fonte: Autores.

Anexo 3 – Análise das respostas dos IT's por área de habilitações literárias

B		Contabilidade					Gestão					Direito					Economia					Auditoria									
		Escala de valorização (a)																													
							(b)						(b)						(b)						(b)						
		1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5	1	2	3	4	5	4+5
B1	A existência de manuais de procedimento de auditoria interna.	0	0	9	16	5	21	0	5	17	22	11	33	0	2	17	9	4	13	0	4	7	8	4	12	0	0	0	2	0	2
B2	A materialidade e qualidade na execução dos testes e tarefas de auditoria.	0	0	3	17	10	27	0	1	11	35	8	43	0	0	6	14	12	26	0	0	3	11	9	20	0	0	0	2	0	2
B3	Os metodos propostos para a seleção de áreas a analisar.	0	0	4	22	4	26	0	1	17	31	6	37	0	1	8	22	1	23	0	0	9	11	3	14	0	0	1	1	0	1
B4	A qualidade da documentação de suporte inerente ao trabalho executado na auditoria.	0	0	6	20	4	24	0	1	14	29	11	40	0	0	10	15	7	22	0	2	3	15	3	18	0	0	0	2	0	2
B5	A frequência de procedimentos de revisão de auditoria.	0	0	6	15	9	24	0	1	23	28	3	31	0	2	12	12	6	18	0	0	13	8	2	10	0	0	0	1	1	2
B6	A frequência da supervisão do trabalho de auditoria executado.	0	1	8	12	9	21	0	2	22	29	2	31	0	1	15	13	3	16	0	2	11	9	1	10	0	0	0	1	1	2
B7	A oportunidade e duração das tarefas de auditoria.	0	0	14	9	7	16	0	0	30	20	5	25	0	2	15	13	2	15	0	2	10	8	3	11	0	0	1	1	0	1
B8	A qualificação académica dos recursos humanos afectos ao departamento de auditoria.	0	0	11	11	8	19	0	1	16	29	9	38	0	3	10	11	8	19	0	2	9	8	4	12	0	0	0	1	1	2
B9	A experiência profissional dos recursos humanos afetos ao departamento de auditoria.	0	0	3	16	11	27	0	0	16	23	16	39	0	0	10	13	9	22	0	0	5	11	7	18	0	0	0	1	1	2
B10	A motivação e empenho da gestão/administração.	0	1	4	13	12	25	0	0	9	29	17	46	0	2	6	15	9	24	0	2	0	16	5	21	0	0	0	2	0	2

Escala de valorização: 1. Nada importante/ 2.Pouco Importante/ 3.Importante/ 4.Muito Importante/ 5. Extremamente Importante. (b) Estes valores resultam da soma das valorizações 4.” Muito Importante” a 5.” Extremamente Importante”.
 Fonte: Autores.