



UNIVERSIDADE POLITÉCNICA  
A POLITÉCNICA

INSTITUTO SUPERIOR DE ALTOS ESTUDOS E NEGÓCIOS – ISAEN

PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E  
FINANÇAS EMPRESARIAIS

**RESPONSABILIDADES ÉTICAS E LEGAIS DO AUDITOR EXTERNO PERANTE A  
FRAUDE DE RELATO FINANCEIRO: O CASO DE ESTUDO DO SECTOR PÚBLICO  
NO PERÍODO ENTRE 2020 a 2022**

ALEGRIA REGINALDO COSSA TAMPIERI PASINI

AGOSTO DE 2024

**RESPONSABILIDADES ÉTICAS E LEGAIS DO AUDITOR EXTERNO PERANTE A  
FRAUDE DE RELATO FINANCEIRO: O CASO DE ESTUDO DO SECTOR PÚBLICO  
NO PERÍODO ENTRE 2020 a 2022**

Dissertação apresentada no Programa de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Doutor Venâncio Matsotsombane Chirime

Maputo, 2024

## **Resumo**

A história da economia, contabilidade e auditoria demonstra que, por vários anos a função de Auditoria tem vindo a desenvolver-se em função da realidade económica onde se insere, bem como em resposta a uma sociedade e um empresariado cada vez mais exigente. Esta atenção crescente tem resultado das sucessivas fraudes e escândalos financeiros dos últimos anos em todo o mundo, trazendo repercussões nos mercados financeiros, na confiança dos seus investidores, assim como nas empresas públicas. A Auditoria externa enquanto ciência, tem vindo a evoluir muito nos últimos anos, mas mesmo assim, não tem conseguido acompanhar o acréscimo gradual de expectativas por parte da sociedade, sobretudo em temática que é objecto desta investigação, as responsabilidades éticas e legais do auditor externo perante a fraude de relato financeiro no sector público.

O tema desta dissertação remete-nos a um objectivo geral que procura “Discutir as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Empresarial Público”. E a resposta a este objectivo foi alcançada empregando os métodos qualitativo, bibliográfico, descritivo, observação e o guião de entrevista como documento de suporte para a recolha de dados no local de estudo.

As Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Publico, tem vindo a tornar-se objecto de análise ao nível da literatura nos últimos anos, assim como a sua relação com os Revisores Oficiais de Contas e o seu Código de Ética, nas entidades publicas. Para responder a todas questões levantadas dentro da dissertação, optou-se por fazer estudo de caso onde procedeu-se com um inquérito destinado aos principais utilizadores das demonstrações financeiras do Tribunal Administrativo e Instituto de Gestão das Participações do Estado com a finalidade de comparar as opiniões entre os diferentes sectores, sobre o tema e os resultados da pesquisa demonstram através da nossa hipótese positiva que, o papel do auditor perante a fraude do relato financeiro consiste em comprovar que a sua opinião sobre a fraude é expressa com base em provas suficientes e apropriadas conforme consta nas normas internacionais de contabilidade.

**Palavras chave:** Auditoria, Responsabilidades Legais, Ética, Fraude

## **Abstract**

The history of economics, accounting and auditing demonstrates that, for several years, the Audit function has been developing depending on the economic reality in which it operates, as well as in response to an increasingly demanding society and business community. This growing attention has resulted from the successive frauds and financial scandals in recent years around the world, bringing repercussions on the financial markets, on the confidence of their investors, on public companies. External auditing as a science has been evolving a lot in recent years, but even so, it has not been able to keep up with the gradual increase in expectations on the part of society, especially in the topic that is the subject of this investigation, the ethical and legal responsibilities of the external auditor towards financial reporting fraud in the public sector.

The theme of this dissertation leads us to a general objective that seeks to Discuss the Ethical and Legal Responsibilities of the External Auditor in the face of Financial Reporting Fraud in the Public Business Sector. And the response to this objective was achieved using qualitative, bibliographic, descriptive, observation and interview guide methods as a supporting document for data collection at the study site.

The Ethical and Legal Responsibilities of the External Auditor in the face of Financial Reporting Fraud in the Public Sector have become the object of analysis at the literature level in recent years, as has their relationship with Statutory Auditors and its Code of Ethics, both in public companies. To answer all questions raised within the dissertation, it was decided to carry out a case study where a survey was carried out aimed at the main users of the financial statements of the Administrative Court and at the companies Instituto de Gestão de Empresas Participadas by the State with the purpose of comparing opinions between different sectors on the topic and the results of the research demonstrate through our positive hypothesis that the auditor's role in the face of financial reporting fraud consists of proving that his opinion on the fraud is expressed based on sufficient evidence and appropriate as stated in international accounting standards.

**Keywords:** Audit, Legal Responsibilities, Ethics, Fraud

## **Dedicatória**

Dedico esta dissertação à minha família pela fé e confiança demonstrada, ao meu esposo e companheiro Stefano Tampieri Pasini, agradeço o apoio e a paciência. Ao meu filho Gian Franco Tampieri Pasini e a minha sobrinha Beatriz Florência Pechiço a quem retirei muita atenção, paciência e acompanhamento, agradeço a preocupação manifestada com perguntas do tipo “mãe/tia ainda estás a estudar? Há necessidade? falta muito? está a correr bem? quando terminas? estás cansada?” Para vós, meus amores, um grande abraço e o meu eterno obrigado. Aos meus pais Reginaldo Pechiço e Sara Manuel Chicebe ((in memorium) e ao meu filho Eric Tampieri Pasini (in memorium), acolhe-os Senhor em teus braços e dai-lhes o merecido descanso.

## **Agradecimentos**

Durante a minha trajetória do estudo do curso de mestrado, aprendi muito por meio da obtenção de novos conhecimentos, porém, a sua concretização foi fruto de apoio directo ou indirecto de múltiplas pessoas e instituições razão pela qual quero deixar aqui algumas palavras de agradecimento.

Primeiramente, agradecer a Deus por ter-me dado a vida e por estar sempre comigo em todos os momentos, devo enaltecer neste momento o apoio e inspiração do meu orientador que desde o primeiro momento acreditou neste meu objectivo, Prof. Doutor. Venâncio Chirime pelas discussões, ideias enriquecedoras e disponibilidade que sempre demonstrou ao longo de todo este percurso. Aos professores, pelo facto de estarem dispostos a ensinar e aos meus amigos, pelo apoio incondicional.

Não posso deixar de agradecer aos meus Colegas do Departamento de Contabilidade e aos profissionais do Gabinete de Auditoria Interna que se disponibilizaram para participar neste trabalho de investigação, pela simpatia, partilha e entrega no decorrer da realização desta dissertação. Vai igualmente o meu profundo agradecimento ao Tribunal Administrativo e ao Instituto de Gestão das Participações do Estado pela cedência de dados imprescindíveis para o estudo em causa, na medida em que predispuseram se em responder ao inquérito.

Enfim, a todos que de alguma forma tornaram este caminho mais fácil de ser percorrido.

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

AAPA – American Association of Public Accounts

ACFE – Association of Certified Fraud Examiners

CESE – Comité Economico e Social Europeu

CRM – Constituição da República de Moçambique;

UE – União Europeia

EUA- Estados Unidos da América

EOCC – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados

NIC – Normas Internacionais de contabilidade

IAS – International Accounting Standards

IIA – Institute of Internal Auditors

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IAESB – International Accounting Education Standards Board

IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants

IGEPE – Instituto De Gestão Das Participações Do Estado

ISA – International Society of Automation

INTOSAI – International Supreme Institutions of Audit

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

FASB – Financial Accounting Standards Board

FAF – Financial Accounting Foundation

FBI – Federal Bureau of Investigation

GASB - Governmental Accounting Standars Board

GCCC – Gabinete Central de Combate à Corrupção

GAGEPE – Gabinete de Gestão das Participações do Estado

TOC – Tecnicos Oficiais de Contas

TA – Tribunal Administrativo

ROC – Revisor Oficial de Contas

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

UIF – Unidade de Informação Financeira

IFAC – International Federation of Accountants

DF – Demonstrações Financeiras

IFRS - International Financial Reporting Standards

SEC – Sistema Europeu de Contas

RA – Risco de Auditoria

SCI – Sistemas de Contabilidade Integrados

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

PWC - PricewaterhouseCoopers

## Lista de Tabelas

Tabela 1 - Principais diferenças entre auditoria interna da externa .....	34
Tabela 2 - Tipos de fraude e testes usados para os descobrir.....	39
Tabela 3 - Operações e Actividades Internacionais de contabilidade Reguladas pela IFAC ..	47
Tabela 4 - As principais características inerentes ao perfil de um auditor externo.....	57
Tabela 5 - Fatores potenciadores da manipulação dos resultados.....	65
Tabela 6 - Problemas financeiros não compartilháveis.....	67
Tabela 7 - Limitações do auditor externo na detecção da fraude de relato financeiro.....	73
Tabela 8 - Tarefas do Tribunal Administrativo.....	82
Tabela 9 - Fases do Processo de Auditoria Externa .....	84
Tabela 10 - Informação fornecida ao Auditor Externo para a Realização do seu trabalho.....	85
Tabela 11 - Motivos da Realização de Auditoria Externa .....	86
Tabela 12 - Objectivos e Razões da Realização de Auditoria Externa .....	87
Tabela 13 - Autenticidade de informações obtidas pelo auditor nos relatórios .....	88
Tabela 14 - Principais intervenientes no processo da Auditoria Externa.....	88
Tabela 15 - Limitações do Auditor Externo na Detecção da Fraude de Relato Financeiro .....	90
Tabela 16 - Contribuição de Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor no aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro .....	91
Tabela 17 - Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Público perante a Fraude de Relato Financeiro e de procedimentos desde 2020 a 2022 .....	92
Tabela 18 - Situações que impedem o auditor de realizar os procedimentos de Auditoria Externa. ....	93
Tabela 19 - Consequências de violar os princípios éticos na Auditoria.....	93
Tabela 20 - Fases do Processo de Auditoria Externa .....	94

## **Lista de Figuras**

Figura 1 - Como o Auditor deve usar a Ética Perante a Fraude de Relato Financeiro .....	48
Figura 2 - Objectivos e razões da realização de auditoria externa .....	59
Figura 3 - Razões da realização de Auditoria externa no sector publico .....	61
Figura 4 - O modelo do Triângulo proposto por Donald R. Cressey (1940). .....	67
Figura 5 - Métodos de detecção de fraudes .....	70
Figura 6 - Intervenientes na manipulação dos resultados .....	74

## **Lista de Gráficos**

Gráfico 1 - Ocorrência em Percentagens de Casos por Tipo de Fraude Ocupacional ..... 62

Gráfico 2 - Percentagens de casos por métodos de detecção ..... 69

## Índice

<b>CAPÍTULO I: INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1 Enquadramento do Tema .....	14
1.2 Objectivos e Relevância do Estudo .....	16
1.2.1 Objectivo Geral .....	17
1.2.2 Objectivos Específicos .....	17
1.3 Problematização .....	17
1.4 Hipóteses .....	18
1.5 Estrutura do Trabalho.....	19
<b>CAPÍTULO II: REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	<b>20</b>
2.1 Conceito de Ética .....	20
2.2 Conceito de Auditoria .....	21
2.3 Auditoria Externa .....	23
2.4 A Origem e Evolução Histórica da Auditoria Externa.....	24
2.4.1 Auditor .....	28
2.4.2 O Auditor Externo.....	28
2.5 Tipos de Auditoria.....	29
2.5.1 Tipos de Auditor.....	34
2.6 Fraude e seus Tipos .....	36
2.6.1 Tipos de Fraude.....	37
2.7 Relato Financeiro .....	40
2.8 Responsabilidades Económicas e Legais .....	41
3.1 A Origem da Ética.....	42
3.2 O Papel da Ética em Actividades de Auditoria nas Empresas .....	43
3.2.1 A Ética Profissional do Auditor Externo.....	44
3.2.2 Como o Auditor deve usar a Ética Perante a Fraude de Relato Financeiro .....	45
3.3 Análise comparativa da lei legal de responsabilidade do auditor nas empresas públicas..	49

3.4 Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro nas Organizações.....	53
3.5 Objectivos e Razões da Realização de Auditoria Externa no Sector Público .....	58
3.6 O Impacto da Fraude no Sector Público.....	61
3.6.1 Motivos da Origem e Detecção de Fraude nas Orgnizações e o Triângulo de Fraude ...	63
3.7 Mecanismos de Detecção e Prevenção de Fraude de relato Financeiro no Sector Público	68
<b>CAPÍTULO IV: METODOLOGIA .....</b>	<b>76</b>
4.1 Quanto a Abordagem .....	76
4.1.1 Pesquisa bibliográfica .....	76
4.1.3 Observação .....	77
4.1.4 Método de Recolha de Dados.....	77
4.1.5 Metodologia Qualitativa.....	78
4.1.6 Metodologia Descritiva .....	79
<b>CAPÍTULO V: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS .....</b>	<b>80</b>
5.1.1 Fases do Processo de Auditoria Externa no TA e IGEPE.....	84
5.4 Limitações enfrentados pelos Auditores Externos na Realização das suas Actividades ...	89
5.5 Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro e de procedimentos desde 2020 a 2022 .....	90
5.6 Consequências em casos de Violação dos Princípios Éticos na Auditoria Externa feita pelo TA e IGEPE .....	92
<b>CAPÍTULO VI: CONCLUSÃO .....</b>	<b>95</b>

# CAPÍTULO I: INTRODUÇÃO

## 1.1 Enquadramento do Tema

As teorias apresentadas neste estudo apostam que apesar da função principal da auditoria não ser a de detecção de fraudes, a verdade é que nos tempos mais recentes a auditoria tem passado por crises de confiança, causadas pelos escândalos financeiros verificados desde o início deste século como é o caso da Enron (2001), Worldcom (2002), Xerox (2002) e Tyco (2003) nos Estados Unidos da América (EUA) e os casos da Gescarteira (2001), Parmalat (2003), Lehman Brothers, Adecco (2004), Afinsa e Forum Filatélico (2006) na União Europeia (UE). Os relatos e escritas encontradas apontam que estes escândalos tiveram em comum erros contabilísticos ou fraudes que não foram detectadas pelos auditores ou, se o foram, não vieram a ser tornadas públicas de modo a serem entendidas pelos *stakeholders*.

Estes escândalos financeiros mostraram que quando uma organização derroga os princípios de ética profissional pode conduzir, a curto prazo á benefícios avultados, mas a longo prazo á descontinuidade da mesma. Pelo que, é importante referir que nestes casos, os auditores externos têm a responsabilidade de opinar sobre as demonstrações financeiras (DF) se evidenciam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira bem como o desempenho das empresas. De igual modo, os auditores no exercício das suas funções devem emitir o relatório de auditoria, expressando uma opinião que ateste a veracidade da informação contida nas DF.

Neste sentido, a procura pela fraude nas empresas tem vindo a ser acentuada desde o século XX pelo aumento do número de alegações de fraude, sendo que ao longo da década de 90 foram feitos inúmeros esforços para melhorar a eficácia dos auditores, dos gestores e encarregados da governação na prevenção da fraude de relato financeiro, daí que, detectar fraudes que sejam materialmente relevantes e emitir opinião sobre demonstrações financeiras, são objectivos primários da auditoria. Deste modo, consideram-se auditores como os principais protectores dos utilizadores da informação financeira, no combate à fraude.

Nota-se por exemplo que, a fraude pode ser cometida por uma só pessoa, ou pode resultar do esquema entre os funcionários, possivelmente em colaboração com partes externas à empresa. Neste sentido, o presente estudo é uma reflexão sobre as “*Responsabilidades Éticas e Legais*

*do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Público*”. Um tema orientado para abordar todos factores que podem levar à fraude, suas consequências e seus tipos, objectivos, estratégias a adoptar e as eventuais responsabilidades do Auditor relativamente a detecção de fraude no relato financeiro, e considerando que a área de estudo é no sector publico, privilegiou-se as duas Entidades do Estado com responsabilidades no controlo e gestão dos investimentos de Estado tendo como referência, o Instituto de Gestão Participações do Estado (IGEPE) e Tribunal Administrativo (TA).

O tema desta dissertação foca-se na questão das responsabilidades éticas da auditoria externa dentro das organizações de natureza pública, como uma alternativa na detecção de fraudes e também como uma ferramenta eficaz na descoberta de factores capazes de direccionar o trabalho da empresa à um nível de qualidade e excelência acima daquilo que se espera. Os capítulos 2, 3 e 5 apresentam como decorre o processo de melhoria dos controlos de fraudes nas demonstrações financeiras e estratégias integradas de prevenção, detecção e resposta a fraudes nas demonstrações financeiras.

O trabalho tem uma abordagem conceptual e teorica que apresenta as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector e as estratégias de detecção que podem ser usadas para mitigar as fraudes nas demonstrações financeiras das empresas. Demonstra-se através de factos reais observados nas duas entidades públicas com responsabilidades no controlo e gestão dos investimentos públicos, concretamente o IGEPE e TA, que a detecção de fraudes exige esforços dos responsáveis pelo governo das sociedades, incluindo a administração, o comité de auditoria, contabilistas e auditores internos e externos.

Tecem-se abordagens que apontam que embora o auditor externo não seja directamente responsável pela detecção de fraudes, espera-se também que assuma as suas responsabilidades históricas na promoção da confiança nas informações financeiras divulgadas pelas empresas.

No entanto, o principal objectivo do estudo é analisar as responsabilidades dos auditores externos relativamente as questões éticas, baseando a análise nos auditores afectos á auditoria ao sector público de modo que se forneça uma compreensão sobre os aspectos subjectivos e objectivos das fraudes que provavelmente possam ocorrer ou estejam a ocorrer nas empresas com financiamento via fundos públicos e simultaneamente mostrar evidência empírica sobre a

relação entre a governança corporativa interna e externa e a ocorrência dessas fraudes. Pretende-se também explorar as estratégias de fraude e compreender as insuficiências do seu controlo interno e externo tendo como referência as duas entidades seleccionadas.

## **1.2 Objectivos e Relevância do Estudo**

A materialização deste estudo será concretizada através de uma pesquisa bibliográfica das principais obras, artigos e dissertações de mestrado e de doutoramento que abordam as questões relevantes sobre o trabalho. Haverá uma combinação metodológica exploratória, qualitativa e dedutiva, para explorar na íntegra o tema, será elaborado e aplicado um guião de entrevista, destinado aos Auditores Certificados, Contabilistas Certificados auditores internos, economistas e, outros que porventura tenham algum domínio, em relação à matéria abordada, de forma, a compreender as suas percepções, nomeadamente, sobre os escândalos empresariais e a problemática em torno da independência dos auditores.

O estudo incidirá sobre Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo, afectos a auditoria no sector empresarial de Estado, tendo como estudo de caso o Tribunal Administrativo e o Instituto de Gestão de Participação de Estado, de forma a dar uma perspectiva da situação actual da profissão dos auditores externos após a crise financeira, e especialmente o dever ético e deontológico dos contabilistas, e ainda, a detenção e prevenção desta mesma prática por parte dos auditores.

Constitui motivação para este estudo, a importância do tema da qualidade da auditoria e, sobretudo, na possibilidade de poder relacioná-lo com as irregularidades cometidas pelas empresas públicas. Esta abordagem servirá para resumir, analisar e avaliar a bibliografia relevante e o estado da arte no que respeita à investigação que foi feita nos últimos anos, na área do tema. Note por exemplo que a proponente acredita que escrever sobre este tema ajudará as organizações a cimentar uma ferramenta eficaz na detecção de fraudes.

A proponente acredita ser importante fornecer a comunidade académica, política, empresarial, de auditores externos e sociedade no geral, um conteúdo presente e actual que permitirá aferir sobre o estado e qualidade da profissão de auditoria, suas responsabilidades éticas sem esquecer a integridade e independência a que estão sujeitos os auditores externos perante a fraude de relato financeiro, tendo sempre em consideração o cumprimento dos requisitos mínimos estabelecidos pelas autoridades que regulamentam e supervisionam as contas dentro e fora das empresas públicas.

Dentro dos 6 capítulos que compõem a dissertação, tem uma abordagem que pretenderá identificar que critérios e procedimentos que os Auditores Certificados têm tomado na prova de auditoria de forma a mitigar o risco de fraude, assim como apresentar as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Público, tendo como base ao Instituto de Gestão das Participações do Estado e Tribunal Administrativo.

Para estudos desta natureza, é importante fazer-a uma descrição e análise de vários conceitos contabilísticos interrelacionados e, sobre a mensuração, definição de auditor e seu papel na fraude, e trazer todas abordagens mais pertinentes ao tema. Será demonstrado o que faz de os auditores serem pessoas responsáveis pela obtenção de uma segurança razoável, em como as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material, quer causadas por fraude ou por erro. De igual modo, centrar-se-á através dos objectivos abaixo, trazer abordagens que dão sentido ao facto dos auditores terem perante a fraude a possibilidade de ocorrência de fraudes que muitas vezes têm origem em esquemas sofisticados e organizados de forma a ocultar ou deturpar a informação financeira.

### **1.2.1 Objectivo Geral**

- Discutir as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Empresarial Público.

### **1.2.2 Objectivos Específicos**

- Percecionar a forma como o auditor integra a análise da fraude na planificação e execução de uma auditoria, tendo presente os objectivos, metodologia e missão inerentes a essa função;
- Descrever a responsabilidade dos responsáveis do sector público de Estado pela apresentação das demonstrações financeiras;
- Apresentar um estudo sintético sobre a responsabilidade do auditor perante a fraude de relato financeiro.

## **1.3 Problematização**

O problema que se coloca desde os tempos primordiais de auditoria, é determinar as responsabilidades do Auditor Externo em relação a fraudes que ocorrem nas Empresas, em algum momento a percepção geral é de que essa responsabilidade é dos Auditores Externos e outra percepção é de que a responsabilidade é de quem administra a Empresa e outras

percepções advogam que a responsabilidade é dos Auditores Internos e outros Órgãos de gestão de risco e de fiscalização na Sociedade.

Analisar o tema num contexto de Empresas Publicas, em que o grau de razoabilidade de confiança é menor, associado aos objectivos duma Empresa Publica que não é propriamente lucro, mas sim o interesse público, bem como os critérios de seleção dos Gestores para administração as Empresa Publicas, além do grau de independência quer dos supervisores das Empresas Publicas quer dos auditores oficiais das Empresa Publicas, torna na nossa perceptiva, a análise do tema necessário, actual e desafiante, numa perspectiva de exercício ético e legal dos Auditores Independente.

É neste contexto que pretende-se destacar o auditor como sendo um profissional independente que deve conduzir a sua auditoria através de um processo sistemático que tem como finalidade determinar se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base nas Normas Internacionais de Relato financeiro, vulgo IFRS por essa razão que a pergunta de partida se posiciona da seguinte maneira:

- *Quais são as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Público?*

#### **1.4 Hipóteses**

Para Pinheiro (2013:40) a “hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, que estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes, procurou-se combinar as hipóteses com o problema e com os objectivos num prognóstico ou explicação clara dos resultados esperados da presente investigação”. Para este estudo, o exercício de auditoria externa é feito com a necessidade de tornar as demonstrações financeiras credíveis e, por essa via, transmitir informações fidedignas sobre as empresas, utilizadores, tal é o caso dos investidores, trabalhadores, gestores das empresas, financiadores, clientes, governos e o público em geral conforme as respostas abaixo:

**H0:** O papel do auditor perante a fraude do relato financeiro consiste em comprovar que a sua opinião sobre as demonstrações financeiras não é expressa com base em provas suficientes e apropriadas conforme consta nas normas Internacionais de Relato Financeiro.

**H1:** O papel do auditor perante a fraude do relato financeiro consiste em comprovar que a sua opinião sobre as demonstrações financeiras é expressa com base em provas suficientes e apropriadas conforme consta nas normas Internacionais de Relato Financeiro.

Estas hipóteses serão testadas e respondidas ao longo do trabalho, através de uma perspectiva da situação actual da profissão do auditor externo dando como missão principal, assegurar a integridade da informação financeira e cativar a confiança dos destinatários dessa informação, para o caso de economia de mercado que se vive hoje, este, deve fazer a purificação da informação financeira.

## **1.5 Estrutura do Trabalho**

A presente dissertação está estruturada em seis capítulos.

1. O **primeiro capítulo**, aborda sobre Aspectos Introdutórios, e é destinado ao enquadramento do tema, metas a serem atingidas, aos objectivos e relevância da investigação, bem como a estrutura da própria dissertação, que se configura neste exacto ponto.
2. No **segundo capítulo**, apresenta-se a Revisão da Literatura, e é referida toda a matéria que serviu de base a compreensão do tema, tendo em conta as palavras chaves do estudo.
3. No **terceiro capítulo**, apresenta-se e justifica-se o enquadramento científico do tema através de uma abordagem profunda sobre as responsabilidades éticas e legais do auditor externo perante a fraude de relato financeiro.
4. No **quarto capítulo**, a Metodologia, que descreve os métodos utilizados para a materialização do presente estudo.
5. No **quinto capítulo**, os Resultados da Investigação, através de mapeamento de todos os dados recolhidos no IGEPE e TA, sendo efectuada também uma analogia com a revisão científica.
6. No **sexto capítulo**, consta a Conclusão e limitações sobre o estudo e, é dedicada ao resumo e resultado da investigação.

## CAPÍTULO II: REVISÃO DA LITERATURA

O presente capítulo é reservado a revisão de literatura e enquadramento teórico da investigação, abordando exaustivamente temas como a ética, auditoria; auditoria externa e auditor externo; a fraude.

### 2.1 Conceito de Ética

As teorias abordadas neste estudo sobre o conceito de ética apontam que o tema tem evoluído ao longo dos tempos, acompanhando as alterações que foram ocorrendo ao longo dos anos relativamente a questões como hábitos, costumes sociais e padrões morais dos indivíduos na sociedade. Pelo que, para Mercier (2003:6), *a ética é um conjunto de regras de conduta partilhadas e típicas de determinada sociedade, estas regras têm por base a distinção do que é bom e mau bem como do que é correcto e incorrecto.*

As mesmas teorias apontam que a ética procura encontrar formas de condutas gerais para os indivíduos inseridos em um determinado grupo social, respeitando sempre o meio no qual esse indivíduo está e suas peculiaridades tais como a sua localização geográfica, cultura, crenças, valores, hábitos e costumes. A ética é das poucas áreas do saber que permite as pessoas, justificarem as suas acções e, conseqüentemente, compreender o impacto das suas conseqüências, por essa razão que Ribeiro et all (2021: 89), considera que o código de ética, estabelece modelos de conduta e princípios fundamentais.

Carlos dos Santos (2010:12), define ética como sendo reflexão filosófica sobre a moral e visa, determinar o que é bom tanto para o individuo como para a sociedade no seu todo, num determinado espaço e tempo, estudo que contribuí para estabelecer a natureza dos deveres no relacionamento individuo-sociedade. Para este autor, a ética tem por objectivo, promover a pessoa de uma forma integral e integrada.

Para Alves (2018:4), *a ética é a ciência que estuda a conduta dos homens, para ajudar a alcançar os seus fins. É uma ciência, não uma crença ou um consenso político; é um saber que pode aprender-se com a ajuda da razão e da experiência. É uma ciência prática: não estuda para saber, mas para actuar. Segundo este autor, dentro da ética, encontramos a ética empresarial: que consiste no comportamento de uma organização quando age em conformidade com os princípios morais e as regras aceites pela sociedade em que está inserida. Pode -se concluir que a ética empresarial é a ética aplicada.*

A ética empresarial, termo mais restrito que o de ética no seu sentido mais amplo, trata especificamente, nos dias actuais, da relação das empresas públicas, privadas ou mistas (comportamento interativo), com todos os demais segmentos que estão no seu campo de acção: colaboradores, clientes, público, concorrentes, comunidade, etc. A ética empresarial é norteadada por princípios jurídicos, de natureza legal, e por princípios de boa convivência, de natureza social, em conformidade com os valores da organização, que dizem respeito à responsabilidade individual de seus integrantes e aos valores sociais que dizem respeito à cultura social em que a empresa está inserida (REALE, 1999: 64).

De acordo com este autor, a ética empresarial dentro da empresa, manifesta-se com a implantação de uma cultura e clima organizacionais propícios e, fora, com ações que evitem impactos negativos, prejudiciais à sociedade (pessoas de um modo geral, organizações e meio-ambiente).

## **2.2 Conceito de Auditoria**

De acordo com Sá citado por Alberton (2002:28), a palavra auditoria possui origem vinda do latim “*audire*”, que tem como significado “ouvinte”, aquele que ouve. Para os ingleses, este termo foi rotulado como *auditing*, possuindo um sentido um pouco diferente, significando então revisão, exame, correcção, ajustes.

No entanto, a auditoria é uma área que expressa uma opinião plasmada no Relatório de Auditoria e emitida por um profissional externo e independente. Esta opinião deve ser endereçada a entidade auditada, para posterior inclusão no seu relatório anual de gestão e subsequente divulgação aos stakeholders (interessados na informação).

Outra abordagem aponta que a auditoria surgiu como consequência de confirmação dos registros contabilísticos em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do Imposto de Renda, baseados nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento económico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a protecção do seu património CREPALDI (2013: 262).

Lopes (2019: 352), traz um conceito ontológico da auditoria ao afirmar que *“a auditoria se traduz na emissão de uma opinião por parte de um profissional independente (alheio a entidade ou ao serviço auditado), sobre o grau de conformidade com determinados referenciais, no intuito de mitigar o risco de distorção independentemente da sua profundidade e consequentes impactos a diversos níveis operacional e reputacional.”*

A partir desta abordagem, pode-se notar facilmente que o conceito de auditoria quando analisado isoladamente assume um carácter genérico e corresponde a uma análise mais ou menos exaustiva de um ou mais elementos que caracterizam a situação de uma determinada organização. Segundo Tabora (2021:125), a *“auditoria consiste num processo de julgamento, assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referências previamente definido.*

Lopes (2019:176), considera que a auditoria consiste num processo sistemático, cujo objectivo é a procura e a avaliação de evidências, relativamente as asserções subjacentes as acções económicas e eventos, estabelecendo um grau de correspondência entre aquelas asserções e os normativos legais, comunicando de forma atempada e estruturada, os resultados obtidos aos diversos utilizadores. Por sua vez, o autor Januzzi (2002: 43), define auditoria como uma série de políticas e procedimentos adotados pela administração da organização, para auxiliar no cumprimento dos objectivos administrativos, assegurando a execução ordenada e eficiente das actividades, o cumprimento das políticas administrativas, a correta guarda e utilização dos ativos, prevenção e detecção de fraudes, exatidão para com a integridade dos registos contábeis e a preparação de informações financeiras confiáveis.

Na perspectiva de Franco e Marra (2001: 67), *define-se auditoria como área de saber que compreende o exame de documentos, livros, registos, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do património, com finalidade de examinar a exatidão dos registos e das demonstrações contabilísticas que derivam deles.*

## 2.3 Auditoria Externa

*A auditoria externa é considerada como conjunto de procedimentos técnicos que têm por objectivo a emissão do um parecer sobre a adequação da posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade (CREPALDI, 2004:48).*

Deste modo, a importância da auditoria externa para o mercado empresarial, pode estar na necessidade de se obter a opinião de um profissional independente, de renomada capacidade técnica, visando imprimir qualidade à informação divulgada pelas empresas,

É neste sentido que Almeida (2019:3), define auditoria financeira como sendo um processo objectivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação as asserções sobre acções e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.

O autor Jund (2001:26) considera a auditoria externa como sendo uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, aquela destinada a examinar a escrituração e demonstrações financeiras a fim de confirmar sua adequação. A auditoria externa é uma actividade que executa a conferência dos dados obtidos através das escriturações contábeis, com o intuito de confirmar a veracidade destes dados. E Brito e Fontenelle (2019: 25), afirmam que a auditoria externa consiste na análise cuidadosa, sistemática e independente de transações, documentos, livros e registros, visando a obtenção de um parecer técnico e aprimorado sobre os demonstrativos de uma empresa, para atestar a adequação desses procedimentos aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como, à legislação específica em vigor.

De acordo com Bruno de Almeida (2019:03), *a auditoria é assim um processo de recolha de provas para atestar as asserções (efectuado pelos órgãos de gestão), contidas nas demonstrações financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo por base as normas contabilísticas e outras referências, comunicando as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira.*

Esta área tem como missão, a observância das normas de auditoria e contabilidade, tornar a informação financeira transparente e isto contribuir para a redução da assimetria

informativa e para Silva (2002: 62), uma auditoria externa pode ser, realizada por profissional ou empresa independente contratada para tal função, não possuindo nenhum vínculo com a organização ou interna, onde alguns profissionais da empresa são selecionados para tal função, ou contratados como efetivos apenas para realizar auditorias.

No entanto, para que aconteça uma auditoria externa sem vínculos e fraudes, o auditor deve ser contratado através de uma empresa terceirizada, onde suas funções são determinadas através de um contrato pré-estabelecido. Segundo Crepaldi (2000: 67), *“a auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços.*

Estes conceitos apresentados nesta unidade do trabalho, evidenciam que a auditoria externa, além de obrigatória para todas as empresas atuantes no mercado de capitais, exerce o papel fundamental de zelar pelas finanças das corporações.

## **2.4 A Origem e Evolução Histórica da Auditoria Externa**

Muitos autores advogam que os primeiros registos históricos, da auditoria externa ou de uma actividade similar, não são precisos, mas crê-se que sejam remotos e a auditoria surge com a necessidade de supervisionar as actividades económicas. Para autores, os primeiros registos de auditoria apontam para o antigo Egipto, com a necessidade de avaliar a rentabilidade das actividades, assim como, confirmar todos registos e os controlos relativamente aos impostos vigentes e dos armazéns dos antigos faraós. Segundo Pinho (2007: 16), a palavra auditoria é de terminologia inglesa (auditing) e deriva do termo auditor, o qual corresponde a “aquele que ouve”.

Nestas alturas, os proprietários buscavam assegurar-se de que os seus colaboradores estavam controlando de uma forma correcta as suas contas, para que não faltasse nenhum bem e que as demonstrações financeiras fossem exactas, portanto, essas auditorias visavam o controle de todas as operações e registos contabilísticos. Pode-se encontrar referências a uma actividade similar à auditoria durante o Império Romano<sup>1</sup>, pois era comum na época os imperadores

---

<sup>1</sup> Conta-se que quando o rei enviava um emissário com a finalidade de notificar algum súdito de alguma dívida, numa época em que o papel e a imprensa ainda não eram utilizados, acompanhava-o uma pessoa que tinha por missão comprovar que o referido súdito ouvira a mensagem e era conhecedor da situação, este era o auditor. Infere-se que o fato de a palavra deste ter fé pública e servir de comprovação perante terceiros levou posteriormente à aplicação da nomenclatura para o profissional que passou a atuar no exame de contas cujo testemunho poderia ser considerado em juízo.

encarregarem alguns funcionários com a inspeção às contabilidades das diversas províncias do Império. Nesta altura a auditoria era vista como uma via para credibilizar o controlo dos oficiais aos quais eram confiados dinheiros públicos, (COSTA, 2000: 79).

No império romano existiram algumas referências de uma actividade semelhante à auditoria. Por outro lado, Costa (2010: 38) considera que a auditoria tal como actualmente é compreendida, teve origem na Inglaterra em meados do Século XIX, como consequência da revolução industrial e houve a necessidade de implementar a obrigatoriedade da auditoria às contas anuais das sociedades de responsabilidade limitada. Bruno de Almeida (2019:7), afirma que durante a inicial e mais longa fase do seu desenvolvimento, a principal área de actuação da auditoria eram as contas da administração públicas. Segundo Bruno de Almeida, a auditoria já era utilizada pelas civilizações egípcias, grega e romana como forma de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os dinheiros públicos.

No século XIX, em virtude da revolução industrial, surgiu a necessidade de implementar a revisão das contas do sector industrial, assim como, das contas públicas. Por consequência da galopante da expansão empresarial multinacional de empresas americanas para a América Latina, a auditoria acabou por se expandir também rapidamente nesta região, uma vez que, os auditores apenas poderiam exprimir opiniões sobre as demonstrações financeiras consolidadas desde que as subsidiárias fossem auditadas. Na Europa este avanço foi mais lento, (excepto na Inglaterra e na Holanda), tal como refere Costa (2010: 56).

De acordo com Marcondes (2003: 90), a origem de auditoria externa aconteceu na Inglaterra, que no passado como dominadora dos mares e do comércio precisavam realizar exames nos seus investimentos mantidos fora dos seus ambientes locais, pois estavam começando a disseminar investimentos nos mais diversos países e locais. Nota-se por exemplo que as primeiras auditorias possuíam o nome de “auditorias correctivas” e tinham o intuito de detectar apenas fraudes e desfalques para a verificação da honestidade dos administradores.

Torna-se importante destacar que foi com a colonização inglesa nos Estados Unidos e Canadá e o seu grande desenvolvimento industrial, que surgiu a emissão de normas de auditoria nos EUA, através da reunião de 22 de Dezembro de 1886. Nesta altura surgiu a autorização para nomear uma comissão que elaborasse normas e regulamentos, e assim se criou a *American Association of Public Accounts* (AAPA). Para Aguirre (2002: 97), a origem da auditoria é

imprecisa. O autor acredita ter surgido com os guarda-livros italianos, prestadores de serviços aos comerciantes, assessorando-os na actividade de escrituração das transações.

Outra organização importante, também estadunidense e sem fins lucrativos é o Financial Accounting Standards Board (FASB), que surgiu no ano 1973 com a finalidade de estabelecer padrões de contabilidade financeira que regem a elaboração dos relatórios financeiros por parte de entidades não-governamentais, com o objectivo de haver maior eficiência na economia e nas decisões tomadas pelas entidades mostrando maior clareza nas informações. O FASB é um órgão autorizado e reconhecido pela SEC, como o responsável pela uniformização contabilística das empresas americanas. No entanto, o FASB está sujeito à supervisão feita pelo Financial Accounting Foundation (FAF), em que este é responsável por seleccionar os membros do FASB e Governmental Accounting Standards Board (GASB) e os respectivos fundos de ambas.

Segundo Almeida (2005: 54) a evolução do papel da auditoria na detecção de erros e fraudes teve o seguinte desenvolvimento histórico:

- a) **De 1844 a 1920** – A detecção de fraude é o objectivo principal da auditoria. Na época a procura do auditor perante a fraude devia ser incansável e constante, bem como a prevenção de erros e fraudes. Bruno de Almeida (2019:8), considera que após 1884 a detecção de fraude é aceite como um objectivo primário da auditoria e após 1920 os profissionais de auditoria foram reconhecendo cada vez menos responsabilidade na detecção de fraudes, argumentando que a prevenção e a detecção de fraudes eram da responsabilidade dos gestores das empresas e que o objectivo da auditoria é a credibilização dos relatórios financeiros.

As Normas de Auditoria da época foram retirando os auditores de qualquer responsabilidade do auditor perante a fraude, e as razões que justificaram tais alterações deveram-se a factos económicos;

- b) **De 1960 a 1980** – No período em causa, a negação de responsabilidade dos auditores em relação a detecção de fraude começou a ser criticada, uma vez que se a auditoria não está vocacionada para a detecção de fraudes, então a sua utilidade é reduzida. Entre este período Willingham (1975 apud Almeida, 2005:149), salientou que a

detecção de fraudes, enquanto objectivo da auditoria foi destituída pelos profissionais, mas não pelos utilizadores da informação financeira.

- c) **Período após 1980** – A auditoria e os seus normativos começaram a preocupar-se gradualmente com a detecção da fraude devido aos frequentes casos de fraude nas empresas e ao aumento do cepticismo por parte da sociedade em relação ao papel e responsabilidade do auditor na detecção e relato de fraudes.

Nestas fases, as empresas dinamizaram-se e o número de transacções efectuadas também aumentou significativamente e os auditores passaram a avaliar o sistema de controlo interno e a adoptar um sistema de amostra na análise dos registos contabilísticos.

De acordo com Franco e Marra, (2001: 11), estas fases demonstram que a função da auditoria é mensurar a adequação e confiabilidade dos registos e das demonstrações contábeis, a contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registos, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo as normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas comprovadas, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

No entanto, ao longo dos séculos, a auditoria foi-se transformando, tendo o seu principal objectivo também se transformado por resultado das alterações das necessidades socioeconómicas mundiais. Inicialmente o objectivo da auditoria consistia na detecção de fraude e/ou erros nas demonstrações financeiras, tendo com o passar dos anos e com a necessidade de transmitir confiança aos terceiros, passado para a validação da verdade e razoabilidade da informação financeira, não obstante de que no decorrer dos seus trabalhos, o auditor possa encontrar a presença de possíveis práticas fraudulentas, enquadrando-se esta detecção numa parte acessória do seu trabalho, (Silva, 2013: 25).

### **2.4.1 Auditor**

A ciência aponta que no ano de 1314, surgem registos pela primeira vez do cargo de auditor, criado em Inglaterra, resultado do desenvolvimento económico, proveniente da colonização dos Estados Unidos e do Canadá. Na Inglaterra também se verificou a publicação das primeiras normas de relato financeiro e também de auditoria, com o objectivo de responder às necessidades criadas pelo aparecimento de grandes empresas.

Neste sentido, o objectivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração financeira. TCU (2015: 93).

Nesta altura e conforme afirma Costa (2000: 213), a profissão de auditor tinha como característica fundamental a responsabilidade de servir o público, entendido este como o conjunto dos interessados na informação das demonstrações financeiras. Segundo Lopes (2019), o termo auditor é derivado do latim “*auditore*” que significa “aquele que ouve”, este autor, a auditoria é uma responsabilidade do auditor regendo-se pelo normativo aplicável.

Bruno de Almeida (2019: 3), defende que o auditor recolhe prova sobre o correcto funcionamento dos processos de cliente, sobre a apresentação e divulgação das demonstrações financeiras e sobre a razoabilidade dos saldos e das transações. O autor acrescenta ainda que, o auditor é um investigador, um avaliador da qualidade da prova recolhida e um analista da suficiência e da persuasão dessa prova, efetuando o seu trabalho com imparcialidade.

Mais tarde e a partir do século XIX e com o crescimento económico, surge a figura do auditor com a missão de credibilizar a gestão empresarial. Em 1854, foi criada a *The Society of Accountants in Edinburgh*, que no século XX, já em 1951 deu origem ao *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*, primeiro organismo mundial de contabilistas profissionais e auditores.

### **2.4.2 O Auditor Externo**

No mundo financeiro, a fraude é feita a prejuízo da Sociedade e a benefício dos que praticam que podem ser colaboradores com terceiros ou de terceiros para empresa em colaboração com os internos, envolve práticas que actuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como administração fiscal, credores, sócios ou acionistas e resulta, em geral, na

falsificação das demonstrações financeiras. Cordeiro (2013: 303), considera que os auditores externos são responsáveis pelo estabelecimento do código de ética profissional, que visa orientar todos que militam na profissão, sobre conduzir-se adequadamente.

Almeida (2019:3), afirma que o auditor externo é a pessoa responsável por recolher provas para determinar se as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com as normas contabilísticas, emitindo um relatório que é disponibilizado aos órgãos de gestão e aos terceiros interessados. Segundo Almeida, esta acção dos auditores que envolve a análise sobre as DF vêm acrescentar valor sobre as mesmas, visto que permite: (i) Obter provas sobre a adequada apresentação das DF á luz das normas contabilísticas; (ii) Que o requisito independência em relação ao órgão de gestão e a terceiros seja efetivo; (iii) Ter conhecimento sobre os riscos subjacentes á actividade da empresa.

Para Attie (2018: 31), a auditoria externa representa a responsabilidade do auditor em termos do processo ou do propósito da auditoria. A maior qualidade da auditoria produz efeitos positivos na qualidade das informações divulgadas, sinalizando maior transparência ao mercado,

## 2.5 Tipos de Auditoria

Considerando a auditoria como um levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade, Crepaldi (2000: 21) refere que, para além da auditoria financeira, existem outros tipos de auditoria dependendo da área em que incidam os trabalhos de exame. Neste sentido, abaixo estão apresentados alguns tipos de auditoria para o enquadramento deste estudo.

De acordo com Santos (2016: 67), as auditorias podem ser classificadas tendo em conta a sua:

- **Extensão** – subdividindo-se em parciais (dependendo se abrangem saldos de transações ou saldos de contas específicas) ou gerais (quando engloba todas as demonstrações financeiras).
- **Profundidade** – podem ser integrais/completas (quando incidem sobre todas as operações e registos efetuados no período em análise) ou por amostragem.
- **Periodicidade** – subdividindo-se em contínuas ou correntes. Dependendo se a auditoria é feita de forma recorrente, isto é, em todos os exercícios ou se é

elaborada sem qualquer caracter habitual ou periodicidade definida, apenas para satisfação de uma necessidade.

### **Auditoria Operacional**

Esta auditoria consiste numa revisão sistemática de parte ou de todo o processo operacional de uma empresa avaliando se os recursos estão a ser utilizados tendo em atenção a eficiência, a eficácia e a economicidade (Bruno de Almeida, 2019:20). Para Costa (2000: 74), Auditoria Operacional tem como principais objectivos, auditar: os controlos operacionais; a gestão e a estratégia. Em suma, a auditoria operacional pretende avaliar a performance da empresa ou parte do processo, e identificar as possíveis áreas que possam precisar de melhorias. O autor salienta ainda que, este tipo de auditoria quando exercida de forma regular e institucionalizada, contribui para que a gestão cumpra cabalmente o seu principal desafio, colmatar a diferença entre aquilo que é realmente feito e aquilo que pode ser feito.

### **Auditoria de gestão**

Esta auditoria surge como uma extensão da auditoria operacional, uma vez que, tem implícito um largo leque de procedimentos, métodos de avaliação, políticas e tarefas. Esta auditoria pretende analisar, avaliar e rever o desempenho da empresa ou entidade em relação a um conjunto pré-determinado de *standards*, (Costa, 2000: 39).

Bruno de Almeida (2019:21) define auditoria de gestão como sendo o processo que cobre um largo espectro de procedimentos, métodos de avaliação, políticas e enfoques, tendo como objectivo analisar, avaliar e rever a performance da empresa em relação a um conjunto de pressupostos ou de regras aceites para a aguiar.

A auditoria de gestão pretende medir e expressar a sua opinião sobre o desempenho dos gestores e da rentabilidade da empresa, ou seja, concluir de que forma os resultados apresentados pela gestão poderiam ou deveriam ser melhorados, (Costa, 2000: 112). E o objectivo principal da auditoria de gestão é o de compreender e avaliar se os recursos da empresa estão a ser geridos pela Gestão de uma forma económica, eficiente e eficaz.

### **Auditoria informática**

A auditoria informática é uma modalidade de auditoria que visa a avaliação aprofundada dos recursos informáticos e tecnológicos de uma organização de acordo com os standards de

auditoria geralmente aceites, cujo objectivo é averiguar se os critérios de informação são cumpridos.

A auditoria informática tem como objectivo principal a validação da apropriação dos controlos da entidade, certificando-se de que os mesmos estão implementados e surge com o aumento da utilização de aparelhos informáticos nas diversas operações das empresas. Neste sentido, a auditoria informática deverá ainda proceder à avaliação da eficácia dos controlos de forma a concluir sobre a performance de todo o sistema informático, Costa (2000: 123).

### **Auditoria Financeira**

A auditoria financeira é considerada como métodos empregues por auditores ou sociedade de auditores para averiguar a exatidão, a integridade e autenticidade das demonstrações financeiras apresentadas pela empresa. De acordo com Almeida (2014: 165), auditoria financeira é um processo objectivo e sistemático efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para averiguar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores das demonstrações financeiras.

### **Auditoria social**

De acordo com Nabais (1993: 94), refere-se à avaliação dos aspectos de responsabilidade social no seio duma entidade. Por outro lado, Costa (2020: 143), afirma que a utilização do termo auditoria neste contexto não é consensual, pois no seu entender o uso da palavra auditoria neste contexto não deve ser encarada como uma medida quantitativa.

### **Auditoria forense**

O termo “auditor forense” foi utilizado pela primeira vez em 1946 por Maurice Peloubert. Este autor afirmou que “durante a II Guerra Mundial, tanto o contabilista público como o contabilista industrial estiveram envolvidos em actividades de âmbito forense, muitos destes ao serviço do FBI. Nesta fase, foi entendida como sendo função de descobrir indícios de fraude e proceder a uma investigação, de forma a apresentar provas em tribunal. A auditoria forense não trabalha com base na amostragem, mas analisa todas as transações onde há suspeitas de fraudes (Almeida, 2014; 31).

Bruno de Almeida (2019:20) define auditoria forense como processo de detecção, prevenção e correcção de actividades fraudulentas perpetradas pelo órgão de gestão, por trabalhadores ou

por terceiros. Para o autor, a auditoria forense pode ser utilizada: na detecção de fraudes, investigações criminais, disputas entre accionistas e empresas, disputas matrimoniais, etc.

O auditor forense sabe como olhar por detrás das demonstrações financeiras, descobrir irregularidades e analisar a realidade do negócio da empresa investigada, por essa razão que "auditoria forense consiste na recolha e apresentação de conclusões sobre a prática de fraude numa entidade", (Roque, 2018: 53). Note que a auditoria forense é uma área de especialização da auditoria financeira para a investigação de actos ilegais cometidos pela gestão por trabalhadores ou terceiros.

### **Auditoria Interna**

De acordo com a Norma ISA 315, o Controlo interno é “um Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. Neste caso, o termo “controles” refere-se a qualquer aspecto de um ou mais dos componentes do controlo interno”. E, Almeida (2019:336) considera controlo interno, como ajuda as organizações a mitigar os riscos de não consecução dos seus objectivos.

De acordo com o *Institute of Internal Auditors* (IIA) (2009: 13), a auditoria interna consiste numa actividade independente e objectiva de avaliação e de consultoria, delineada com o intuito de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. No entanto, o principal objectivo da auditoria interna prende-se em auxiliar a organização na realização dos seus objectivos e metas estabelecidos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia através de processos de gestão de risco, controlos e governação.

Taborda (2021: 42), considera auditoria interna como sendo um serviço criado pela e para a própria entidade, contribuindo para o auxílio do órgão de gestão no cumprimento dos objectivos organizacionais. É aquela em que o serviço é praticado por contadores empregados das sociedades, associações e fundações, que os contratam para tal.

O IIA considera que a auditoria interna deve ser realizada de acordo com os normativos aplicáveis, independentemente, do auditor ser interno ou externo à empresa. Caso o auditor

interno seja colaborador da empresa, o mesmo deverá garantir a sua independência durante os seus trabalhos de auditoria, gerindo os mesmos de forma livre e objectiva. No entanto, Bruno de Almeida (2019:19) define auditoria interna como processo de assistência a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

Para Costa (2000; 101), os auditores internos devem responder directamente ao órgão de gestão e não a uma Direção para que consigam garantir a sua independência. No entanto, a aplicação dos trabalhos tem fundamento na validação e avaliação dos controles internos e demais procedimentos, pois, devido à falta de independência, uma vez que o profissional é empregado, está impedido de dar uma opinião para interessados ou usuários externos, sobre a adequação das demonstrações contábeis encerradas (HOOG e CARLIN, 2009:61).

### **Auditoria externa**

Temos que ter presente a necessidade do auditor externo, ser um profissional sem qualquer tipo de vínculo empregatício com a empresa, como já citado anteriormente, uma vez que sua função é realizar um trabalho sem qualquer análise pessoal, mas sim restritamente profissional da situação actual em que a organização se encontra.

Pelo que, Crepaldi (2000: 72) define a auditoria externa como conjunto de procedimentos técnicos que tem por objectivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

Conforme vimos acima, a auditoria interna e externa, são dois dos tipos de auditoria mais praticadas nas empresas e abaixo apresentam-se as principais diferenças entre auditoria interna da externa na perspectiva de Aécio Rocha (2017: 99)<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Trabalho do Final do Curso sobre Auditoria interna, suas contribuições em uma empresa industrial de médio porte situada no município de castro alves ba, 2017

**Tabela 1 - Principais diferenças entre auditoria interna da externa**

<b>Auditoria Interna</b>	<b>Auditoria Externa</b>
A auditoria é realizada por um funcionário da empresa	A auditoria é realizada através de contratação de um profissional independente
O objetivo principal é atender as necessidades da administração	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras
A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa	O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado
O auditor diretamente se preocupa com a detecção e prevenção de fraude	O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.
O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
A revisão das atividades da empresa é contínua	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente semestral ou anual.

**Fonte:** Aécio Rocha (2017)

### **2.5.1 Tipos de Auditor**

ISA 200 - Objectivos gerais de um auditor na execução de uma auditoria - refere que o auditor deve planear uma auditoria com ceticismo profissional, que deve exercer o seu julgamento, por forma a obter segurança razoável para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (RA), e assim permitir ao auditor retirar conclusões razoáveis para fundamentar a sua opinião.

#### **Auditor Interno**

Como parte integrante de uma organização, a auditoria tem como objectivo assistir os seus membros no desempenho efetivo das suas funções, sendo-lhes fornecido análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações relacionadas com as atividades realizadas (Almeida 2019: 48).

Neste sentido, Almeida (2019:19) refere que de acordo com o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), a auditoria interna é uma actividade independente, de avaliação

objetiva e de consultadoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização.

Para Almeida (2019:98), o auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Conforme este autor a auditoria interna constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles.

### **Auditor Forence**

O auditor forense dá aumento da credibilidade e objectividade e pelos maiores níveis de eficiência conseguidos pela sua experiência profissional e valia técnica ao processo de auditoria. Young (2002: 21) define auditor forense como um profissional da área financeira, cuja experiência e competência são orientadas para a descoberta de factos ocultados pelo relato financeiro irregular.

Para Almeida e Tabora (2004:93), os principais objectivos do auditor forense são o de prestar assistência às organizações na identificação das áreas-chave de vulnerabilidade à fraude e o de desenvolver sistema eficazes de deteção. Para estes autores, a profissão de auditor forense exige grandes competências ao nível da comunicação oral e escrita, traduzindo informação financeira complexa em linguagem compreensível para pessoas sem formação na área financeira.

### **Auditor Externo**

Marcondes (2003: 89) salienta que o principal objectivo de trabalhos de uma auditoria, reside em emitir pareceres adequados sobre as demonstrações financeiras, sempre de acordo com os princípios mais comumente aceites. A auditoria externa tende a auxiliar a administração no processo de implementação de estratégias gerenciais, as quais se destacam:

- Assistência nos processos de planeamento, execução e controle das operações empresariais;
- Assessorar nas implementações de tecnologias gerenciais, tecnologias de materiais, tecnologias de indústrias e dos processos;
- Detectar fraudes, desfalques e promover a investigação a ponto de quantificar os efeitos nos resultados dos negócios;
- Prevenir fraudes e erros relevantes em tempo.

## 2.6 Fraude e seus Tipos

A palavra fraude origina-se do latim *fraus, fraudis* que significa engano, má-fé, logro.

Esta etimologia da fraude apresenta a fuga à verdade, com o propósito de ocultar ou modificar algo, descurando ou lesando o interesse de terceiros. Deste modo, o agente, ou grupo de agentes que cometem fraude pretendem inequivocamente, gerar o resultado da acção ou da omissão da informação contabilística da empresa.

A fraude é uma acção que tem por objectivo, iludir um potencial investidor, mostrar resultados aos sócios, tranquilizar credores, influenciar a cotação das acções, entre outras. Segundo Wells (2009: 96) define-se fraude como todo aproveitamento pelas pessoas, das funções que exercem, para enriquecimento pessoal através do desvio deliberado ou da utilização indevida de recursos ou activos da organização.

A fraude visa à obtenção de vantagens indevidas para si ou para terceiros, através de omissões, inverdades, abuso de poder, quebra de confiança, burla de regras, dentre outros. A fraude é a deturpação intencional, ocultação ou omissão da verdade, com o propósito de enganar/manipular um indivíduo ou uma organização e pode incluir o desfalque, roubo ou qualquer tentativa de roubo, bem como uso indevido ou prejudicar o activo da organização (ENES, 2013: 54).

A fraude corresponde ao dolo, ou seja, aquela acção premeditada que visa a obtenção de um proveito para si ou para terceiros, enquanto o erro diz respeito à culpa e ocorre geralmente por esquecimento ou desatenção. Roque (2013: 90), considera que na vida empresarial a fraude é qualquer acto ou omissão intencional destinada a enganar outrem, tendo como resultado uma perda para a vítima e um ganho para o autor e a sua ampla definição pode ser considerada como sendo:

- a. Acto de má-fé praticado com o objectivo de enganar ou prejudicar alguém; burla; engano; logração
- b. Acto ou comportamento que é ilícito e punível por lei
- c. Contrabando, comercio informal.

A fraude também pode ser considerada como acto intencional, tendo como intuito a vantagem e ganhos pessoais e ou empresariais em prol de desvantagens e perdas, para outrem. Segundo Sá (2002: 33), a fraude é uma acção premeditada para lesar alguém, enquanto o erro é uma

ação involuntária, encetada sem o intuito de causar dano. O autor descreve, ainda, que as fraudes são praticadas quase sempre por pessoas que possuem autoridade, sobretudo quando acumulam funções.

A *International Standard on Auditing* 240<sup>i</sup> define a fraude como sendo um acto intencional praticado por um ou mais indivíduos entre gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal. Carlos dos Santos (2010: 221), define fraude como sendo qualquer acto arditoso, enganador ou de má-fé com o intuito de lesar ou ludubriar outrem ou de não cumprir determinado dever, logro.

### **2.6.1 Tipos de Fraude**

Neste estudo, temos advogado que a fraude está associada a uma prática mais grave que infringe a lei e regulamentos. A fraude pode surgir através da alteração de registos contabilísticos ou dos documentos que os suportam e a partir dos quais as demonstrações financeiras são preparadas, por erros ou omissões intencionais de transações e outras informações relevantes ou por uma má aplicação intencional dos princípios contabilísticos. Neste sentido, seguem abaixo os tipos mais comuns nas empresas.

#### **Fraude ocupacional**

Considera-se que a fraude ocupacional tem como objectivo principal, o enriquecimento pessoal dos indivíduos que se aproveitam das funções que exercem para desviarem deliberadamente ou utilizarem de forma indevida os recursos ou os ativos de uma organização. A fraude ocupacional é habitualmente acompanhada de registos ou documentos falsos com o objectivo de esconder o facto de que os ativos estão a faltar ou qualquer outra situação.

#### **Fraude empresarial**

A fraude empresarial é feita em favor do sujeito que a comete e consiste, fundamentalmente, no furto de apropriação indevida de activos e no desfalque. Referem-se as irregularidades praticadas por funcionários, essencialmente no que diz respeito a desvio de fundos, tais como o roubo de existências ou o pagamento de despesas pessoais por parte da entidade. Neste sentido, a fraude empresarial, de acordo com Bologna e Lindquist (1995: 4), divide-se em fraude organizacional e fraude contra a empresa e o responsável superior do controlo interno

está, geralmente, implicado ou pelo menos tem conhecimento da fraude organizacional, fazendo tudo para que esta não seja detectada, o que dificulta efectivamente o trabalho do auditor.

Segundo Lopes (2019: 63), do ponto de vista empresarial devem ser considerados dois tipos de fraude:

- **Fraude Organizacional:** fraude praticada em benefício da própria entidade, envolvendo práticas sobre entidades externas e que se traduzem em manipulações das DF ou em quaisquer outros registos da entidade, como é o caso da prestação de falsas declarações ao órgão de regulação e supervisão, falsificação de documentos, fraude fiscal, entre outras práticas para a obtenção de vantagens ilícitas.
- **Fraude contra a entidade:** é o tipo de fraude praticada em benefício do defraudador ou daquele que comete a fraude e consiste (i) na apropriação indevida de ativos, (ii) no desfalque, bem como (iii) na manipulação de registos, com vista a obtenção de vantagens ilícitas.

### **Fraude contabilística**

Considera-se fraude contabilística como sendo um acto intencional em que uma pessoa interna à entidade e com influência nesta, utiliza esse poder com o objectivo de obter benefícios para si mesmos, com base em procedimentos contabilísticos não legais. Segundo Gutiérrez et al (2004: 212) existem transações que afectam a informação contabilística: o aumento ou a redução do prazo das depreciações no ativo intangível e tangível, provoca alterações nos gastos do período e conseqüentemente, o resultado.

A fraude contabilística constitui numa violação às normas e princípios contabilísticos, estando a sua prática associada a determinados factores conforme será exposto na secção seguinte.

No entanto, estes conceitos de fraude, bem como o âmbito da responsabilidade do auditor pela sua prevenção e detecção, são questões que geram alguma discussão, por isso apresentam-se os seus diferentes tipos de fraude na tabela abaixo.

**Tabela 2 - Tipos de fraude e testes usados para os descobrir**

Tipo de Fraude	Testes Usados para Descobrir Esta Fraude
Fornecedores fictícios	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Executar verificações para descobrir caixas postais usadas como endereços e para encontrar correspondências entre endereços e/ou números de telefone de fornecedores e funcionários.</li> <li>• Estar alerta a fornecedores com nomes semelhantes ou mais de um fornecedor com o mesmo endereço e número de telefone.</li> </ul>
Notas alteradas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procurar por duplicatas.</li> <li>• Verificar os valores da fatura que não correspondam aos contratos ou valores do pedido.</li> </ul>
Licitação fraudulenta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resumir o valor do contrato por fornecedor e comparar os resumos dos fornecedores de diversos anos, para determinar se um único fornecedor está ganhando a maioria das licitações.</li> <li>• Calcular os dias entre o fechamento das ofertas e a data de submissão do contrato pelo fornecedor, para verificar se o último licitante ganhou o contrato de forma consistente.</li> </ul>
Bens não recebidos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procurar quantidades de compra que não correspondam às quantidades do contrato.</li> <li>• Verificar se os níveis de estoque estão mudando em relação à suposta entrega de mercadorias.</li> </ul>
Notas duplicadas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analisar números duplicados de faturas, datas duplicadas e valores duplicados de faturas.</li> </ul>
Preços inflacionados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparar os preços entre os fornecedores, para ver se os preços de um determinado fornecedor são excessivamente altos.</li> </ul>
Quantidades compradas em excesso	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisar os aumentos inexplicáveis no estoque.</li> <li>• Determinar se as quantidades de compra de matérias-primas são apropriadas para o nível de produção.</li> <li>• Verificar se os aumentos nas quantidades encomendadas se comparam de maneira semelhante aos contratos ou anos anteriores, ou a outras fábricas.</li> </ul>
Pagamentos duplicados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procurar números de fatura idênticos e valores de pagamento.</li> <li>• Verificar pedidos recorrentes de reembolso para faturas pagas duas vezes.</li> </ul>
Cópias em papel carbono	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procurar duplicatas em todos os cheques da empresa que tenham sido compensados.</li> <li>• Realizar uma segunda busca por lacunas nos números dos cheques.</li> </ul>
Números de série duplicados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar se o equipamento de alto valor que uma empresa já possui está sendo recomprado, verificando números de série duplicados e o envolvimento da mesma equipe nos processos de compra e envio.</li> </ul>
Fraude de folha de pagamentos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar se um empregado demitido ainda está na folha de pagamento, comparando a data de término com o período de pagamento coberto pelo cheque e extrair todas as transações de pagamento com data de partida anterior à data do período de pagamento atual.</li> </ul>
Contas a pagar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Encontrar transações que não correspondam aos valores do contrato, vinculando os arquivos de contas a pagar aos arquivos de contrato e inventário, e examinando a data do contrato, preço, quantidade solicitada, quantidade do recibo do inventário, quantidade na fatura e valor do pagamento por contrato.</li> </ul>

**Fonte:** GTAG (2009)<sup>3</sup>,

Segundo Gonçalves (2011: 18) a fraude pode ser definida como o aproveitamento pelos indivíduos ou indivíduo das funções que desempenha para enriquecimento pessoal, através do desvio deliberado ou utilização indevida de recursos ou activos numa organização. Costa e Wood (2012: 21) definiram fraude corporativa como sendo uma sequência de acções e condutas ilícitas, de forma premeditada e consciente, de funcionários da alta administração de uma organização, visando atender exclusivamente seus interesses e, conseqüentemente, lesar terceiros.

<sup>3</sup> Global Technology Audit Guide: Prevenção e Detecção de Fraudes em um Mundo Automatizado Disponível em 11-09-2023, [www.theiia.org/technology](http://www.theiia.org/technology)

Este conceito apresenta a fraude como sendo uma grande ameaça para as empresas, por vezes silenciosa, que vai se disseminando, sendo um desafio constante detectar e prevenir esse tipo de ação.

Para o autor Viera (2018: 23), algumas situações que estão na origem da fraude são: (i) A manipulação, falsificação ou alteração de registos ou documentos; (ii) A apropriação indevida de activos; (iii) A supressão ou omissão dos efeitos de transacções nos registos ou documentos; (iv) O registo de transacções sem substância e má aplicação de políticas contabilísticas, etc.

## **2.7 Relato Financeiro**

O relato financeiro é uma informação inevitavelmente condicionada pelos seus *stakeholders* e pela informação que cada um deles espera das demonstrações financeiras preparadas e apresentadas. Neste sentido, a finalidade do relato financeiro baseia-se em proporcionar informação sobre a posição financeira da empresa, o desempenho dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a um vasto número de utentes na tomada de decisões de gestão, conforme o definido nas Normas Internacionais de contabilidade (NIC) ou International Accounting Standards (IAS).

Para Costa (2017: 123), o relato financeiro é o proporcionar da informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Na perspectiva de Singleto et all (2006:228) *o relato financeiro pode ser definido como instrumento com competência de provar ou não a existência de fraude. Relato financeiro é definido como sendo resultados fiáveis, que devem representar, fidedignamente, a informação que será transmitida ao utilizador.* Por outro lado, Baptista da Costa (2010: 84), considera que o relato financeiro necessita de características que permitem apresentar uma imagem verdadeira e apropriada ao relato financeiro.

Neste sentido, para Costa (2017:95), o relato financeiro deve ser rapidamente compreendido pelos utilizadores, o que pressupõe que estes tenham não só um conhecimento razoável dos aspectos empresariais, económicos e contabilísticos, como também vontade de estudar a referida informação com a necessária diligência. Para Wells (2009: 128) os métodos usados

para cometer fraudes são: esquemas de emitentes forjados, endossos forjados, alteração dos beneficiários, esquemas de cheques escondidos e de emitentes autorizados.

## **2.8 Responsabilidades Económicas e Legais**

Segundo Ecovadis<sup>4</sup>, a *responsabilidade econômica é a prática de uma empresa em usar todas suas decisões e recursos financeiros para impactar positivamente a sociedade como um todo.*

Para Fastercapital<sup>5</sup> Responsabilidade corporativa refere -se à responsabilidade legal de uma empresa ou corporação por suas ações ou omissões. É um aspecto crucial da estrutura legal que rege as entidades corporativas e garante que elas sejam responsabilizadas por suas acções. Um conceito importante relacionado à responsabilidade corporativa são os atos ultra vires, que se referem a ações tomadas por uma empresa que está além do escopo de seus poderes ou autoridade legal.

De acordo com esta nota, na perspectiva da empresa, a compreensão da responsabilidade corporativa e dos atos ultra vires é essencial para garantir a conformidade com os requisitos legais e mitigar riscos potenciais. Ao aderir aos limites de sua autoridade, uma empresa pode se proteger de possíveis disputas legais e danos à reputação. Além disso, uma compreensão clara da responsabilidade corporativa pode ajudar as empresas a tomar decisões informadas e evitar se envolver em ações que possam ser consideradas ultra vires.

---

<sup>4</sup> Disponível em: <https://ecovadis.com/pt/glossary/social-responsibility/>

<sup>5</sup> Disponível em: <https://fastercapital.com/pt/tema/entendendo-a-responsabilidade-legal.html>

## **CAPÍTULO III: RESPONSABILIDADES ÉTICAS E LEGAIS DO AUDITOR EXTERNO PERANTE A FRAUDE DE RELATO FINANCEIRO**

O presente capítulo é reservado a revisão conceptual da literatura e enquadramento teórico da investigação, com finalidade de prover a cientificidade do estudo e sua abordagem temática, situacional e académica.

O capítulo apresenta as abordagens e principais teorias que foram possíveis de ler e interpretar por forma a responder cabalmente todas as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Público. Pretende-se abordar a questão da ética profissional do auditor externo como um fenómeno que exige desempenho de actividades económicas, na função da empresa para que seja bem-sucedida no mercado actuando de forma socialmente responsável podendo diminuir os problemas.

### **3.1 A Origem da Ética**

A palavra ética tem origem grega e deriva da palavra "ethos", que significa carácter, hábito ou costume, conduzindo assim aos comportamentos humanos, tendo como objecto a distinção entre o bem e o mal, o comportamento correto e incorreto (Bandeira, Macedo e Ribeiro, 2021: 17). Deste modo, a ética consiste num ramo da filosofia focado no estudo dos fundamentos da moral definido por um conjunto de princípios morais e dos valores que ditam o comportamento individual ou de um grupo.

Se por si só a ética é a ciência que estuda o comportamento moral das pessoas na sociedade, dentro da ética encontra-se a moral que é a atitude ou actuação, de acordo com o conjunto dos costumes e opiniões éticas de um individuo ou grupo social. De acordo com Maria de Carvalho (2019:47), a palavra ética provém do grego Ethos – hábitos e costumes. A ética é a parte da filosofia que se preocupa dos costumes, da moral e dos deveres dos homens.

Estas teorias demonstram ser possível definir-se ética como a ciência descritiva, mas também normativa que visa estabelecer absoluta ou categoricamente as regras da conduta humana, "os costumes que são as regras sociais decorrentes de uma prática reiterada de forma generalizada e prolongada, resultante de uma certa convicção de obrigatoriedade, numa determinada sociedade e cultura, Gonçalves & Carreira (2012: 18)" citado por Alves (2018: 41).

Para Costa (2010:163), o termo ético significa ciência da moralidade, isto é, um comportamento moral normal, que orienta o comportamento dos indivíduos, mediante indicadores de conduta, vistos como justos. No entanto, a ética é inúmeras vezes equiparada à moral, por serem termos muito semelhantes e a moral tem um significado mais amplo do que a ética e nota-se por exemplo que a palavra moral tem origem latina e provém da palavra "*mores*", que significa costumes e estabelece-se por normas, leis e costumes de uma sociedade.

Por outro lado, Carlos dos Santos (2010:12), refere que a ética se define, assim como a ciência da moralidade, entendida esta como a aquisição do modo de ser, o que é conseguido pela apropriação ou por níveis de apropriação das normas por parte dos indivíduos.

A etimologia da ética aponta-a como sendo uma análise crítica dessas regras e uma filosofia da moral e de acordo com Costa (2010: 86), etimologia da ética significa ciência dos deveres, ou seja, o que deve ser realizado. Segundo este autor, etimologia da ética constitui um conjunto de regras ou normas, que todos os profissionais devem aplicar nas suas funções.

### **3.2 O Papel da Ética em Actividades de Auditoria nas Empresas**

Para uma empresa ser socialmente responsável, ela precisa assumir obrigações estabelecidas em lei, mesmo não estando ligadas as actividades, ter uma melhoria de qualidade de vida com a sociedade e além de tudo manter informações éticas e transparentes. "A ética não é só pessoal, mas associada e comunitária. Deste modo, no universo empresarial começa-se a explicar que não só as pessoas são eticamente responsáveis, do mesmo modo as empresas" Gonçalves (2016: 26).

Na prática as organizações éticas buscam ser honestas, justas, verdadeiras e democráticas, agindo com sucesso e reconhecimento, transparência e credibilidade, inspirando a confiança no seu empenho e lealdade. Neste ponto, Maria de Carvalho (2019:46), refere que a ética se preocupa com o saber que orienta a acção, isto é, a deliberação da acção humana. O autor Bruno de Almeida (2019:98) salienta que, ao criarem códigos de ética, as organizações profissionais estão a assumir uma autodisciplina que vai além dos requisitos legais.

Para Gonçalves (2016: 54), a ética na auditoria externa, garante total segurança aos empregados para que eles não possam perder seu emprego, oferece condições básicas de trabalho, exerce um gerenciamento com direitos e oportunidades, estipula diálogo vivenciado no fruto do trabalho, ou seja ela presta apoio as actividades de interesse da comunidade, cumprindo com responsabilidade social.

### **3.2.1 A Ética Profissional do Auditor Externo**

A questão da ética para a profissão de auditor externo, já vem incidindo há muito tempo e exige certa prudência por parte dos legisladores, pois promove um anexo de princípios de procedimento do Contabilista Certificado no aprendizado de suas agilidades profissionais.

De acordo com Masiero (2007: 455) citado por Gonçalves (2016:46), a ética profissional do auditor externo reúne um conjunto de normas de conduta, exigido no exercício de qualquer atividade econômica. De acordo com este autor, a ética profissional do auditor exige o papel de reguladora da acção, a ética age no desempenho das profissões, levando a respeitar os semelhantes, no exercício de suas carreiras.

A ética envolve o relacionamento de profissionais, a fim de resgatar a dignidade humana e a construção do bem comum. Segundo Sá (2004:124) citado por Gonçalves (2016: 69), afirma que: para que um código de ética seja organizado, é preciso, preliminarmente, que trace a sua base filosófica.

Para este factor, Carlos dos Santos (2010:13), refere que a ética não visa descobrir uma ordem que os factos revelam, nem descobrir leis, mas sim apontar uma ordem ideal, que tem o valor já antes de ser aplicada aos factos observáveis. O autor acrescenta ainda que, a ética regula e dirige, deste modo, os costumes, dizendo como as pessoas devem viver.

O autor Bruno de Almeida (2019:99) descreve a importância de uma conduta ética do auditor como algo que deriva do reconhecimento que a sociedade tem em relação à profissão, em virtude das suas principais características, responsabilidade social, complexidade das matérias abordadas, exigências para a admissão à profissão e necessidade de confiança da sociedade.

O indivíduo apresenta limites, acordos e direitos a autonomia e a determinação. Gonçalves (2016: 112), refere que ética profissional em contabilidade é uma profissão constituída, com normas próprias, segue e orienta a conduta profissional de acordo com tais regras, isso é o que

faz do Contador um ser ético ou antiético do ponto de vista profissional. Para Costa (2010: 217), a ética profissional, aplicada ao auditor, é uma prática que envolve pessoas, interesses econômicos e possui princípios e padrões de acções exclusivas, cuja técnica intervém e altera um determinado facto.

De igual modo a ética e profissão de auditor devem estar em perfeita união, visto que o profissional que não toma a ética na sua profissão pode correr risco de difamação de sua figura e de seu grupo, rompendo com as regras éticas. Por isso, a conduta ética tem que permanecer agregada a deontologia profissional. Neste sentido, segundo Maria de Carvalho (2019:100), a deontologia é uma parte da moral que diz respeito às condutas profissionais. Representa o conjunto de deveres e responsabilidades morais que incumbem aos profissionais no exercício da sua profissão.

Dentro de actividades de auditoria externa, a deontologia é assumida como a teoria dos deveres morais, do bem e do mal, do que é lícito e ilícito. Nota-se por exemplo que a Ética Profissional do Auditor Externo exige um código de ética com o propósito de regular as práticas da profissão para que o profissional não venha cometer actos ilícitos. Sobre este ponto, Maria de Carvalho (2019:28), salienta que os profissionais constroem a sua prática através, por exemplo, da análise e avaliação das situações sociais. Este processo da análise é influenciado pelo meio académico, pela formação, pelas competências profissionais, pela sociedade, pelas mudanças políticas e jurídicas entre outros.

De acordo com Sá (2004:124) citado por Gonçalves (2016: 78), afirma que o Código de Ética do Contador tem como objectivo habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal de acordo com os princípios éticos da sociedade”. Bruno de Almeida (2019:101) reforça que as questões de éticas relacionadas com a auditoria situam-se ao nível do comportamento do auditor e do que faz.

### **3.2.2 Como o Auditor deve usar a Ética Perante a Fraude de Relato Financeiro**

Para Gonçalves (2016), considera que a ética é histórica, uma vez que está solidificada em noções de valor, que mudam à medida que se descobrem novas verdades. De acordo com o autor, todo profissional de auditoria deve ter um agir ético vai além de um conjunto de

preceitos relacionados à cultura, às crenças, às ideologias e às tradições de uma sociedade, de uma comunidade ou de um grupo de pessoas.

Bruno de Almeida (2019:102), salienta que a ética permite ao auditor enquadrar os conflitos de interesses e oferecer-lhe um quadro conceptual capaz de o guiar na solução dos problemas éticos. Segundo o autor, a ética para o auditor repousa num triângulo constituído pela ciência, consciência e independência.

Um bom auditor tem de ser um profissional com valores morais e éticos muito bem definidos e sedimentados e a ética é mais do que um conceito, uma vez que, lhe é imposto constantemente no decorrer do seu trabalho escolhas das quais é considerado o principal responsável. Kraemer (2005:55), considera que a profissão do auditor seja uma das mais exigentes a nível ético devido à natureza da sua actividade, pois ser auditor é uma função nobre e de alta responsabilidade, onde os deslizes cometidos, por negligência, dolo ou má-fé, podem induzir a terceiros a erros de apreciação, de decisão consciente e precisa.

Por outro lado, Maria de Carvalho (2019:46), considera que a ética está acima da lei e da moral. A ética é reconstrutiva, isto é, uma disposição, acompanhada de uma verdadeira regra capaz de agir sobre a esfera do que é considerado bom ou mau para o ser humano. Na perspectiva desta autora, o auditor deve ter o agir humano para se posicionar como tal diante das suas actividades.

Assim sendo, qualquer acto que não esteja alinhado com o seu código de ética profissional poderá trazer-lhe consequências profissionais gravíssimas. A ética é um direccionador de condutas que todo indivíduo ou entidade utiliza para balizar suas acções, metas e objectivos. É por ela que podemos construir características de cada um Gonçalves (2016:81).

No ramo empresarial, a ética acaba por se subdividir em vários ramos, como por exemplo: a ética dos médicos, a ética dos enfermeiros, a ética dos advogados, a ética dos auditores e entre outras, a ética na contabilidade.

Para Carapeto e Fonseca (2012:178), a ética no seio profissional, são padrões de conduta que devem ser aplicados no exercício de uma profissão e que ajuda os indivíduos a pertencerem a um determinado grupo profissional distinguindo-se dos demais. Este facto faz entender que cabe aos auditores compreenderem profundamente para além dos normativos contabilísticos

também o código de ética e deontologia da sua profissão, de forma a garantir a conformidade e cumprimento da informação financeira. Taborda (2021: 154) defende que a prevenção e deteção de fraudes não é uma responsabilidade do ROC no âmbito da sua actividade de revisão legal das contas.

De acordo com Vieira (2018:68), estes profissionais têm uma grande responsabilidade económica e social. A *International Federation of Accountants (IFAC - 2017)* é a organização internacional da profissão de contabilista, fundada a 7 de outubro de 1977, na Alemanha, com o objectivo de servir os interesses públicos e de fortalecer a profissão de contabilista de forma a desenvolver economias internacionais mais resistentes. A IFAC consiste numa organização cuja principal função é a de regular as operações das actividades internacionais de contabilidade através dos seguintes organismos:

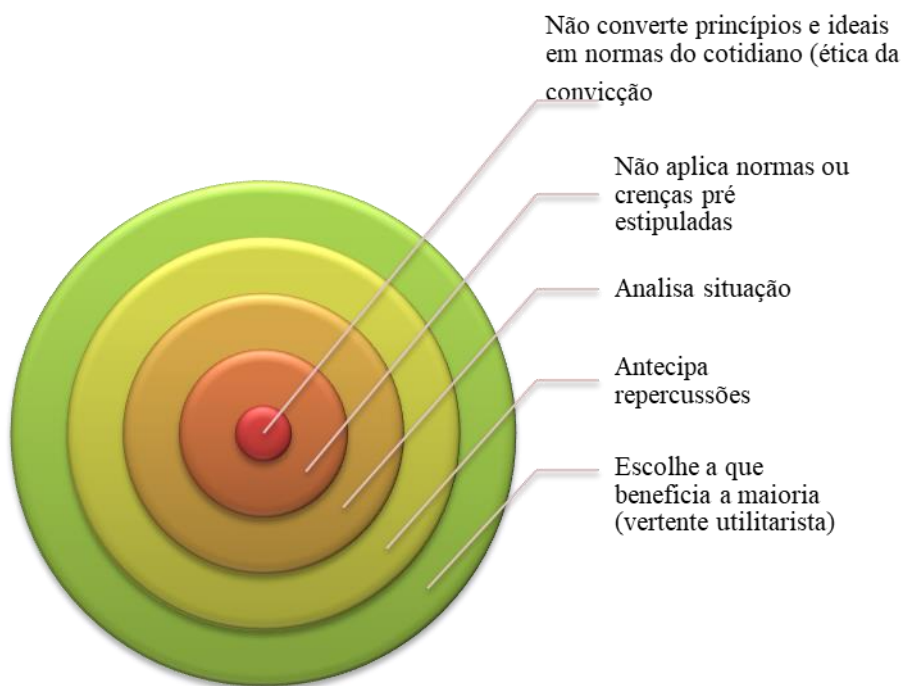
**Tabela 3 - Operações e Actividades Internacionais de contabilidade Reguladas pela IFAC**

<b>Nome do Organismo</b>	<b>Responsabilidade</b>
<i>International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)</i>	que estabelece as normas internacionais para a auditoria (ISAs);
<i>International Accounting Education Standards Board (IAESB)</i>	responsável por desenvolver as normas internacionais para educação de contabilidade (IESs)
<i>International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)</i>	que promove o código internacional de ética profissional da contabilidade;
<i>International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)</i>	que estabelece as normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSASs).

**Fonte:** Vieira (2018)

Carapeto e Fonseca (2012: 72) referem que no decorrer da actividade os contabilistas podem deparar-se com problemas éticos ou com situações que são igualmente desconfortáveis, mas que não se traduzem, necessariamente, em questões éticas. Os problemas éticos podem surgir por duas razões: pela sua aplicabilidade (quando não é conhecido ou não é aplicável um determinado princípio ético) ou por possíveis conflitos (quando existe um confronto entre dois ou mais princípios que parecem ser aplicáveis a uma determinada situação)

**Figura 1 - Como o Auditor deve usar a Ética Perante a Fraude de Relato Financeiro**



**Fonte:** Adaptado de Carapeto e Fonseca (2012)

Segundo Carapeto e Fonseca (2012:94), uma forma simples e eficaz de solucionar problemas éticos pela aplicabilidade consiste em comparar o problema em causa com outros casos semelhantes que já tenham ocorrido anteriormente. Já aos problemas por conflito, os autores defendem que existem inúmeras formas de resolução destes conflitos, mas que cabe a cada contabilista escolher a que considera mais adequada.

Outrossim, refere ainda que *“o risco de não detetar uma distorção decorrente de fraude é muito maior pois associada a prática de fraude estão normalmente associados mecanismos de ocultação ou de manipulação que passam muitas vezes pela derrogação dos próprios controlos.”* (Lopes, 2019: 76).

### **3.3 Análise comparativa da lei legal de responsabilidade do auditor nas empresas públicas**

Para esta secção, são apresentados dados referentes a três países, Portugal, Brasil e Moçambique, que deram um marco importante na segmentação da lei legal de responsabilidades do auditor sobre as demonstrações financeiras nas instituições públicas.

Nestes países, os auditores também trabalham para o governo e instituições públicas para verificar o correcto tratamento dos fundos e descobrir esquemas de desvio de fundos e apropriação indevida.

#### **O Caso de Portugal**

O caso de Portugal mostra que a profissão de contabilista se rege pelo Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), previsto no Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC). Este Código constante no anexo II da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, tem como objectivo minimizar a prática de atividades impróprias à profissão e aplica-se a contabilistas que exerçam a sua actividade em regime de trabalho dependente ou independente, integrados ou não em sociedades de profissionais, ou em sociedades de contabilidade.

Por outro lado, o código de ética e deontologia promulgado em 1987 e o lançamento do manual do Revisor Oficial de Contas (ROC) em 1988, contribuíram em muito para a normalização, confiança e credibilização, permitindo exercer com dignidade e independência a profissão em Portugal. Lopes (2019: 139), refere que o artigo 190.º da lei supra, estabelece que a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) tem o dever de comunicação dos factos detetados no exercício das suas funções de interesse público, sempre que existam indícios de prática de crimes públicos.

E existe a Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, lei sobre o combate ao branqueamento de capitais e do financiamento ao terrorismo, alterada pelo decreto-lei 315/2009 de 30 de outubro, que obriga, concomitantemente a comunicação á Unidade de Informação Financeira (UIF). Para Wells (2009: 410), trata-se de uma lei que foi “concebida para restaurar a confiança dos investidores nos mercados de capitais e contribuir para eliminar a fraude dos relatórios de

contas em empresas cotadas, e aumentar, ao mesmo tempo de forma considerável, as penas por fraude contabilística na empresa.”

Entretanto, o regime jurídico português prevê que todo e qualquer profissional inserido nesta área, deve cumprir e respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos, adotando a sua aplicação a situações concretas das entidades às quais prestam os serviços, pugnando pela verdade contabilística e fiscal, evitando situações que possam pôr em causa a independência e a dignidade da profissão. Note por exemplo que, a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, obriga a que as autoridades oficiais sejam comunicadas sobre os crimes de fraude. De acordo com o artigo 113.º da lei supra, estabelece que sempre que existam factos passíveis de serem qualificados como sendo crimes, o Revisor oficial de contas, no âmbito da sua responsabilidade penal tem o dever de participar ao Ministério Público para os devidos efeitos penais.

### **O Caso do Brasil**

Almeida (2019: 64), advoga que o governo do Brasil abarca o conjunto de estruturas impostas interna e externamente, com vista o controlo do modo como a empresa é governada. Para este autor, as regras do governo brasileiro exigem que os directores das empresas informam sobre uma pluralidade de assuntos, materialmente relevantes, sobre os quais os auditores devem emitir uma opinião.

A Lei brasileira considera que as empresas devem cumprir no âmbito das políticas de governação corporativa:

- Apresentar a situação da empresa bem como as perspectivas futuras de uma forma perceptível e equilibrada;
- Preservar um sistema de controlo interno eficaz, com vista a protecção dos interesses dos acionistas e dos activos da sociedade;
- Estabelecer um plano de princípios gerais aplicáveis às DF, ao SCI bem como aos auditores externos.

## **Lei Sarbanes-Oxley**

A Lei Sarbanes-Oxley, surgiu para marcar o início de uma nova era de relato, para as entidades cotadas em bolsa nos EUA, pois pretende trazer mais fiabilidade e credibilidade à informação financeira através de métodos e princípios de transparência, responsabilidade e integridade, assim como implementar novas penalidades aquando da prática de actos ilegítimos.

Para Pinho (2007:101), a Lei surge para proteger os investidores e simplificar a formação de capital, utilizando métodos de regulamentação e supervisão das entidades participantes no mercado de valores mobiliários. Neste caso, temos registos que apontam que a principal oposição do público face ao conceito e desempenho de auditoria, é o facto de as auditorias obrigatórias por lei, incidirem na verificação da conformidade da elaboração das demonstrações financeiras com os princípios contabilísticos geralmente aceites, em vez de incidirem na detecção da fraude.

De acordo com (Costa, 2010: 48) e com a Lei Sarbanes-Oxley, o objectivo de uma auditoria externa é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras. E note que em 2002 a criação do PCAOB através da Lei Sarbanes-Oxley, deveu-se em parte aos escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos (Arthur Andersen e Enron Corporation) e, à necessidade de uma regulamentação e fiscalização mais eficaz e apertada às entidades prestadoras de serviços de auditoria.

## **O Caso de Moçambique**

Em moçambique, para além do regulamento de controlo de qualidade que define as normas técnicas de actuação profissional dos contabilistas e auditores e outras normas que regem esta função, existe a lei de combate à corrupção n.º 06/2004 de 17 de Junho, que tem por objecto o reforço do quadro legal vigente para o combate aos crimes de corrupção e participação económica ilícita.

A Lei supracitada aplica-se aos agentes dos crimes, sejam dirigentes, funcionários ou empregados do Estado ou das autarquias locais, das empresas públicas, das empresas privadas em que sejam participadas pelo Estado ou das empresas concessionárias de serviços públicos.

De acordo com a lei de combate á corrupção, os dirigentes, funcionários ou empregados do Estado ou das autarquias locais, das empresas públicas, das empresas privadas, no exercício das suas funções, devem subordinar-se aos princípios da legalidade, igualdade, não discriminação, imparcialidade, ética, publicidade e justiça.

Em caso de lesão do património ou do interesse público ou privado como resultado da acção ou omissão dos dirigentes ou dos funcionários do Estado, há lugar a indemnização pelos danos causados. As entidades referidas no artigo anterior que ilicitamente enriqueçam, em razão das acções ou omissões referidas no n.º 2 deste artigo perdem a favor do Estado os bens ou valores acrescidos ao seu património.

Para o controlo, a lei n.º 06/2004 de 17 de Junho, descreve no artigo 4 (Declaração de bens), que a quando da posse e o exercício de funções públicas com competências decisórias no aparelho de Estado, na administração autárquica, nas empresas e instituições públicas, assim como a posse dos representantes do Estado nas empresas privadas participadas pelo Estado, são condicionadas à apresentação de declaração dos bens e valores que compõem o património do empossado afim de ser depositada em arquivo próprio do serviço.

A declaração acima referida, está sujeita à actualização anual e na data em que o servidor deixa o exercício do cargo, mandato, emprego ou função. Esta lei faz saber ainda que o Ministério Público realiza as acções de prevenção e de combate aos crimes previstos.

Abaixo seguem as obrigações das auditoras, apresentadas no Artigo 21 da lei de combate a corrupção:

1. Sempre que uma auditoria pública ou privada constate haver indícios da prática de crimes previstos nesta Lei, deve comunicar o facto, por escrito, ao Gabinete Central de Combate à Corrupção;
2. O auditor, sendo pessoa jurídica de direito público, que violar o disposto no número anterior será sujeito às seguintes sanções:
  - a) suspensão do exercício da função durante trinta dias e multa de 1 a 10 salários mínimos, sendo a primeira vez;
  - b) suspensão do exercício de funções durante três meses e multa de 11 a 30 salários mínimos, tratando-se da segunda vez;
  - c) demissão da função pública, na terceira vez.

3. O auditor, sendo pessoa jurídica de direito privado, que violar o disposto no n.º 1 do presente artigo será sujeito às seguintes sanções:
  - a) suspensão do alvará por trinta dias e multa de 500 a 1000 salários mínimos, tratando-se da primeira vez;
  - b) suspensão do alvará por três meses e multa de 1001 a 2000 salários mínimos, tratando-se da segunda vez;
  - c) cancelamento do alvará, na terceira vez.
4. Compete às entidades referidas no n.º 4 do artigo 19 proceder a instauração da competente acção contra os auditores previstos no n.º 1 do presente artigo.
5. Compete ao tribunal judicial da área do cometimento da infracção conhecer da acção referida no número anterior.

### **3.4 Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro nas Organizações**

A auditoria externa tem como característica fundamental a responsabilidade de servir o público, sendo este entendido como o conjunto de interessados na informação financeira. As entidades que acreditam nas capacidades do auditor, também são aquelas que exigem que as atitudes deste devem ser conduzidas de modo a justificar essa confiança.

Lopes (2019:130), afirma que o primeiro responsável pela prevenção e deteção de fraudes é a gerência e os demais encarregados da governação, tendo estes a responsabilidade e competência para implementar os mecanismos mais adequados voltados para a prevenção e deteção de fraudes. Para este autor, a supervisão esperada “inclui considerar a potencial derrogação de controlos ou outra influencia inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços da gerência para gerir os resultados de modo a influenciar a perceção dos analistas quanto ao desempenho e rendibilidade da entidade (ISA 240).

Segundo as ISA`s, nomeadamente a ISA 240, um auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude, quer por erro. A ISA 240 refere os requisitos necessários do papel do auditor no combate à fraude, destacando-se o cepticismo profissional,

os procedimentos de avaliação de risco, a identificação e avaliação de riscos de distorção material devido a fraude, a resposta aos riscos avaliados de distorção material, a avaliação da prova de auditoria, as declarações da gerência, as comunicações e a documentação.

Neste caso, Wells (2009:81), refere que a fraude no relatório de contas é motivada por uma pluralidade de fatores que visam, de um modo geral, transmitir a ideia de prosperidade contínua da Organização/entidade ou seja, existe uma forte pressão, principalmente, sobre a gestão no sentido de apresentar lucros. Os relatos financeiros fraudulentos envolvem grandes manipulações premeditadas, com a finalidade de ludibriar e lograr os destinatários destas informações. Estes relatórios, tendem a envolver a derrogação de controlos por parte da gerência, dando a impressão de que tudo está a funcionar eficazmente (Lopes, 2019:88).

A fraude de relato financeiro caracteriza-se como sendo, um qualquer crime organizado de forma a culminar na obtenção de lucro, em que é utilizado como principal “modus operandus” o logro, sendo então a imposição de uma ideia ou crença falsa que leve à ignorância, perplexidade ou impenhência de acordo e obriga o homem a ser ético. Neste sentido, para Carlos dos Santos (2010:24), ser ético nada mais é, por consequência, do que procurar agir sempre correctamente, proceder bem, com cuidado de não prejudicar os outros. Ser ético é realizar a acção correcta mesmo sabendo que ninguém está a observar ou a controlar a acção.

Dentro de uma empresa, a deteção inicial de um esquema de fraude é frequentemente o momento crucial no processo de exame de fraude, pelo que devem ser tomadas decisões pelos auditores para garantir evidências, mitigar as perdas e executar a melhor estratégia de investigação possível/disponível. Por essa razão que Bruno de Almeida (2019:18) refere que ao auditor é requerido que mantenha um ceticismo profissional, que é uma atitude de avaliação crítica da prova e de interrogação constante.

De acordo com Pedro Elbling (2010)<sup>6</sup>, a ISA 240, “as responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeira”, esta norma deve ser conjugada com a ISA 200”. Tal como referido anteriormente, o auditor é responsável por obter uma garantia razoável de fiabilidade, de que as DF tomadas como um todo, estão isentas de distorções

---

<sup>6</sup> Dissertação sobre Fraude e suas Implicações em auditoria. Lisboa, 2015

materiais. Embora essa garantia seja “razoável de fiabilidade”, uma vez que teremos sempre as limitações inerentes a uma auditoria.

De acordo com a ISA 200, o auditor deve manter o ceticismo profissional<sup>7</sup> ao longo de toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que possa ocorrer uma distorção material devido a fraude, não obstante a sua experiência passada quanto à honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação da entidade. Segundo Oliveira et al. (2008:61), o auditor deve manter-se atualizado, promovendo um nível de competência profissional, pelo conhecimento atualizado das normas e princípios fundamentais de contabilidade, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas, bem como da legislação específica aplicável à entidade auditada.

Por outro lado, Crepaldi (2009;17), citado por Almeida (2015:26), assegura que o cumprimento dessas normas leva à realização de trabalhos completos e objectivos com resultados que refletem zelo e honestidade. Para fins de fiscalização, o auditor deve preservar a guarda da documentação, papéis de trabalho, relatórios, enfim qualquer escrita relacionada ao trabalho executado, pelo prazo de cinco anos, conforme Oliveira et al (2008:38) a partir da data de emissão de seu parecer.

De acordo com a ISA 200, ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, as responsabilidades do auditor são (Bruno de Almeida (2019:18):

- Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável;
- Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISAs, de acordo com as conclusões a que chegar.

---

<sup>7</sup> o ceticismo profissional é uma atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma avaliação crítica da prova.

Note que esta responsabilidade é diversa da responsabilidade do órgão de gestão da entidade da qual as demonstrações financeiras estão a ser auditadas, principalmente, e conforme descrito no relatório de auditoria “É da responsabilidade do órgão de gestão a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Entidade, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.”

Já e relativamente à ISA 240, são objectivos do auditor (OROC, 2010:178):

- Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude;
- Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude, por meio da concepção e implementação de respostas apropriadas: e
- Responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.

De acordo com a ISA, a responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude, cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência a responsabilidade primária. Bandeira, Macedo e Ribeiro (2021:97), advogam que um contabilista e um auditor devem desempenhar as suas funções com profissionalismo, não devendo perder os seus valores, visto que assumem funções de grande responsabilidade. Pelo que qualquer deslize por dolo, negligencia ou má fé podem resultar em erros de apreciação.

Perante esse contexto, segundo o Código de Ética da OROC e Rodrigues (2012:58), citado por Assis et al. (2014:73), as principais características inerentes ao perfil de um auditor externo são as seguintes:

**Tabela 4 - As principais características inerentes ao perfil de um auditor externo**

As principais características inerentes ao perfil de um auditor externo	Respeitar os níveis hierárquicos existentes na organização
	Manter um comportamento ético e sigiloso relativamente às informações confidenciais
	Não discutir sobre procedimentos realizados, indevidamente, pelo prestador de serviço em ambientes estranhos à auditoria
	Ter independência e não participar de actos sociais junto ao cliente, manter uma relação discreta, para que os trabalhos de auditoria não sejam prejudicados
	Observar os comportamentos internos e procurar, continuamente, melhorar sua capacidade de trabalho, actualizando sempre os seus conhecimentos e sendo inovador nos desenvolvimentos dos seus trabalhos
	Desenvolver a capacidade de persuasão, pela experiência anterior, conhecimento, expressão e conhecimento
	Ter disciplina e humildade para reconhecer erros e aprender
	Ser afável no trato com as pessoas, pois o relacionamento auditor/auditado não poder ser frívolo e casuístico, mas harmónico e humano. A postura e o respeito deverão ser mantidos sempre nas discussões e apresentações realizadas com os prestadores de serviços;
	Ter mente analítica para detetar distorções e relatar, objetivamente, as deficiências encontradas, não podendo prescrever, ou alterar informações;
	Expressar a sua opinião sempre apoiada em evidências suficientes;
	Não trabalhar na instituição a ser auditada, ou receber qualquer tipo de remuneração ou vantagens da mesma
	Agir como educador e ser tolerante.

**Fonte:** Adaptado de Rodrigues (2012).

O auditor é responsável por manter o cepticismo profissional ao longo de toda a auditoria aquando da obtenção de garantia razoável de fiabilidade, considerando a possibilidade de a gerência poder tentar derrogar controlos e reconhecendo o facto de que procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detectar erros poderão não ser eficazes para detectar fraudes (Pedro Elbling (2010:16). Para Morgan (2011:92) o papel de auditor como actualmente definido e praticado, não é adequado para o objectivo pretendido, e neste sentido defende a criação de um comité de auditoria ou de supervisão no apoio do trabalho do revisor.

O auditor deverá ainda obter conhecimento do entendimento da gerência sobre os sistemas contabilísticos e de controlo interno em vigor para evitar e ou detectar erros, determinar se a gerência está ou não consciente de qualquer fraude ou suspeita de fraude que tenha afectado a

entidade ou que esteja a ser investigada, e determinar ainda se a gerência descobriu ou não quaisquer erros significativos. De acordo com Morgan (2011:92), o Comité Económico e Social Europeu (CESE) propõe que a Directiva da UE relativa à revisão legal de contas, de 2006, seja revista no sentido de dar mais destaque ao papel do comité de auditoria ou de supervisão (i) a maioria dos membros do comité e o respectivo presidente devem ser independentes (ii) a competência de alguns dos membros do comité deve ser pertinente para as características sectoriais da empresa em causa, sobretudo no sector bancário (iii) o comité de auditoria ou de supervisão deve não só verificar a integridade do processo de auditoria como também assumir a responsabilidade pela mesma.

Singleton et al. (2006:82) salienta que os auditores devem observar e compreender as características e sinais de alerta de fraude (red flags), avaliar o risco de ocorrência de uma fraude materialmente relevante nas demonstrações financeiras, planejar e desenvolver uma auditoria com o objectivo de obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções causados por erros ou fraudes, tomar especial atenção no planeamento, desempenho, avaliação e documentação de suporte do resultado dos procedimentos de auditoria em relação à fraude e adoptar o adequado grau de cepticismo, não fazendo julgamentos prévios acerca da honestidade ou desonestidade da gestão.

### **3.5 Objectivos e Razões da Realização de Auditoria Externa no Sector Público**

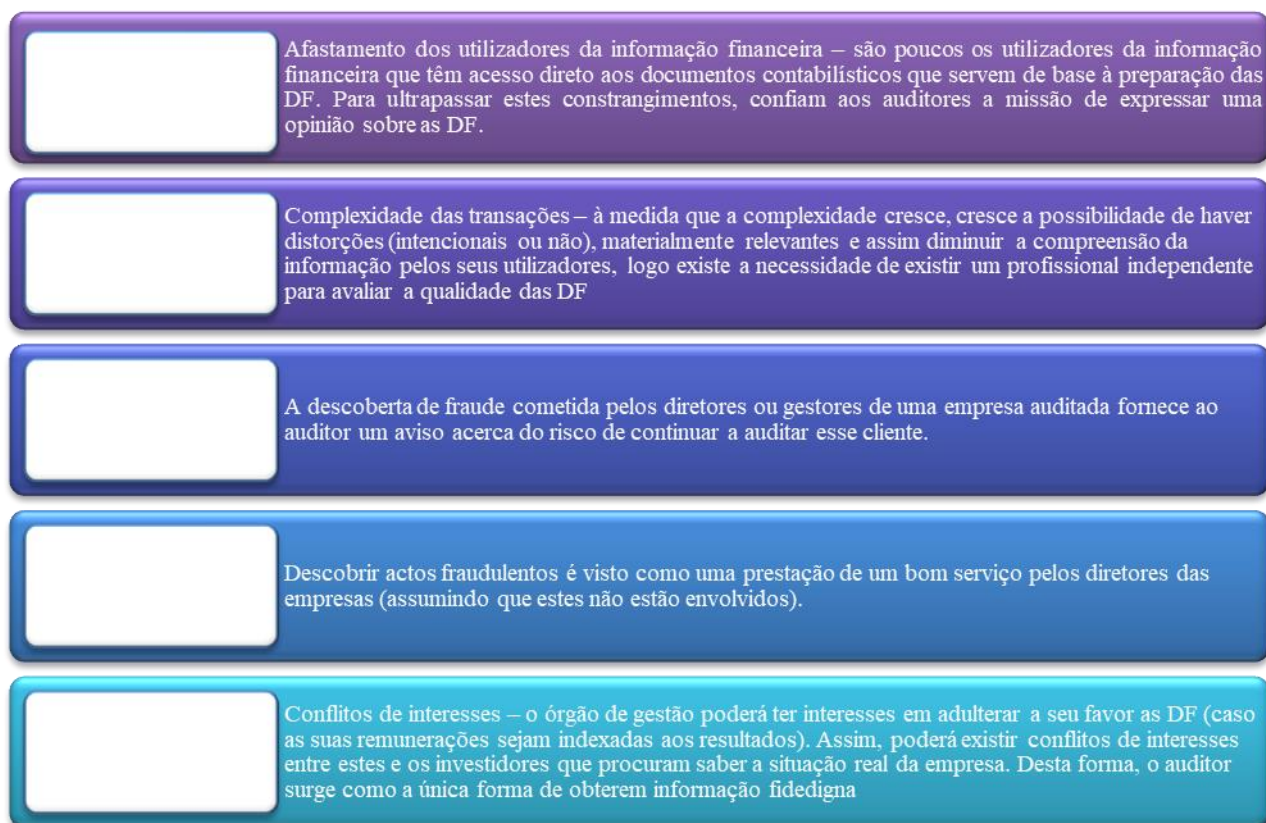
Por volta dos anos 60, os auditores alegavam que a responsabilidade pela deteção de fraudes ou erros cabia à gestão, concentrando a sua atenção no controlo interno e na seleção de amostras. Com as inúmeras fraudes ocorridas nos anos 80 e conseqüentemente críticas acerca do papel do auditor, estes profissionais passaram a ter uma posição mais activa nesta temática. Neste momento, o objectivo da auditoria é o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada; utilizando-se dos critérios e procedimentos que produzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, verificando os procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes nas demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento

A Auditoria externa constitui-se em um seguimento de mercado, voltado especificamente para o ramo da auditoria especializada, que tem como função principal verificar permanentemente, ou eventualmente, as operações realizadas nas organizações, em um determinado período de tempo. A auditoria externa é uma atividade contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado (ATTIE, 2018:129).

O objecto da auditoria é entender o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrativo, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais (CREPALDI, 2009:167). Neste caso, os trabalhos de auditoria externa devem sempre ser executados por profissionais, que não possuem vínculo empregatício com a empresa a ser auditada, já que eles devem cumprir a regra, tendo em vista a impessoalidade exigida na realização dos trabalhos de auditoria externa, algo que seria quebrado com a existência de vínculo.

Para Almeida (2014:221), os objectivos e razões da realização de auditoria externa são:

Figura 2 - Objectivos e razões da realização de auditoria externa



**Fonte:** Adaptado de Almeida (2014).

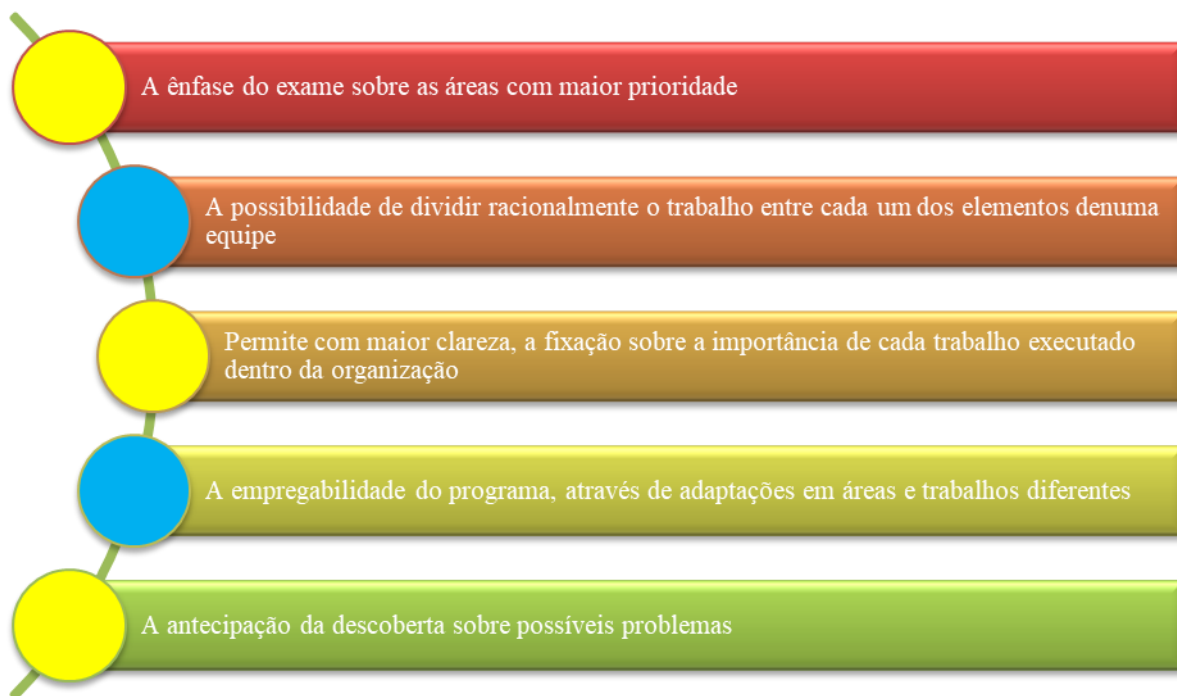
Jund (2001:90), defende que o perfil do auditor externo ideal para o sector público é de alguém com capacidades técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, aquela destinada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação. O autor Jund acrescenta ainda que, o objectivo da auditoria externa tem vindo a sofrer alterações ao longo dos tempos, refletindo as mudanças socioeconómicas que decorreram, derivado do facto dos investidores deixarem de estar ligados sentimentalmente às empresas. E esta mudança de atitude originou alterações em relação à informação contida nos relatórios financeiros, uma vez que estes seriam instrumentos de decisão para os investidores.

Note por exemplo que, um outro ponto importante de uma auditoria, relaciona-se à prestação de contas de um património e se o negócio foi administrado de forma conveniente, visando a satisfação de seus proprietários ou então de seu público ou doadores, estes últimos relacionados às entidades beneficentes, educadoras ou então entidades religiosas. De acordo com Almeida (2014:128), o objectivo da auditoria passou da deteção de fraudes e/ou erros para a verificação da verdade e razoabilidade da informação contida nos relatórios

Para Almeida (2014:129), a deteção de fraudes e erros deixou de ser o objectivo central da auditoria, mas sim uma consequência da mesma, uma vez que no decorrer da auditoria, o auditor pode de facto encontrar-se nessa situação, como se pode verificar pelas normas emitidas pelos organismos profissionais. O autor Almeida (2014:135), apresenta 3 razões que consideram o auditor externo, o melhor posicionado para detetar a fraude de relato financeiro, nomeadamente: (i) A ordem de grandeza que tende a ser representativa, material, mais visível do que numa auditoria externa tradicional; (ii) O facto das auditorias externas, estarem vocacionadas para detetar distorções materiais oriundas de erro ou de fraude (iii) O facto de os gestores executivos estarem envolvidos neste tipo de fraude e poderem fazer algum tipo de pressão sobre os auditores internos, colocando em causa a sua necessária independência.

Cabe também ao trabalho de auditoria externa, a fixação de lucros e prejuízos de um negócio, a determinação de custos e inventários, a descoberta de fraudes, bem como, a averiguação sobre a dimensão da fraude e por fim, impedir que fraudes futuras venham a acontecer. Sobre este facto, Jund (2001:165), considera que objectivos e razões da realização de auditoria externa no sector público, são as seguintes:

**Figura 3 - Razões da realização de Auditoria externa no sector público**



**Fonte:** Adaptado por Jund (2001)

No entanto, uma vez que o auditor baseia a sua actividade na assunção básica de cepticismo profissional, os procedimentos de auditoria implementados podem não ser suficientemente robustos e profundos para detectar uma situação que, a montante, não seria suposto existir, (Lopes, 2019:192). De acordo com Franco e Marra (2011:46) a auditoria externa é aquela realizada por auditores independentes, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual; a interna é aquela exercida por funcionários da própria empresa, em carácter permanente, cujo dever é exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, praticando sua função com total obediência às normas de auditoria.

### **3.6 O Impacto da Fraude no Sector Público**

O conceito de fraude implica más artes que causam dolo, ou ainda, qualquer crime para a obtenção de lucro, utilizando como principal *modus operandus* o proveito. Há na fraude uma violação das boas práticas sociais, da ética e por vezes da própria lei, sempre com intenção de enganar, provocando um dano (frequentemente económico).

A fraude no relato financeiro envolve distorções materiais ou omissões intencionais de informação da organização, com o objectivo de beneficiar a própria entidade, envolvendo

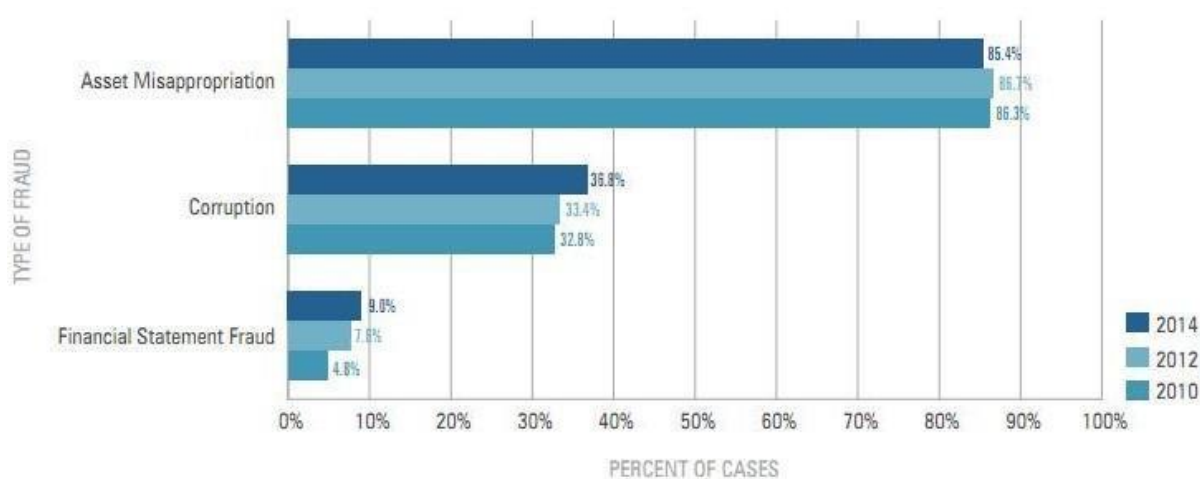
práticas que actuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como administração fiscal, credores, sócios ou accionistas e resulta, em geral, na falsificação das demonstrações financeiras.

Pinheiro e Cunha (2003:38)” a fraude caracteriza-se pela ação intencional e com dolo praticada por agentes internos ou externos à entidade de forma não autorizada com vista a atentar contra os ativos empresariais suprimindo destes resultados empresariais”. A fraude pode abranger qualquer crime que para o ganho usa o engano como sua principal técnica, essa técnica é implementada através de esquemas: metodologias específicas usadas para executar e ocultar o ato fraudulento e a manipulação das demonstrações financeiras é feita em duas vertentes distintas e opostas: a apresentação de uma posição e desempenho melhor do que o real ou, contrariamente, pior que o real.

No entanto, quando uma empresa manipula uma melhor imagem da posição e desempenho das suas demonstrações financeiras tem com o objectivo principal, entre outros, de iludir um potencial investidor, mostrar resultados aos sócios, tranquilizar credores, influenciar a cotação das acções, e por outro lado quando a organização manipula uma pior imagem da posição e desempenho das suas demonstrações financeiras tem com o objectivo principal razões de ordem fiscal (pagar menos impostos) e de ordem orçamental.

Para Wells (2009:77), a prevenção da fraude é facilitada por controlos físicos, autorizações adequadas, verificações independentes e segregações de funções.

**Gráfico 1 - Ocorrência em Percentagens de Casos por Tipo de Fraude Ocupacional**



**Fonte:** ACFE, 2014 Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse

Para ACFE (2014)<sup>8</sup>, na fraude ocupacional existem três grandes categorias:

- Corrupção;
- Apropriação Indevida de Activos; e
- Relato Financeiro/Demonstrações Financeiras fraudulentas.

Conforme a ACFE (2006:10),

- A primeira categoria de fraude, a corrupção, corresponde a: um qualquer esquema em que uma pessoa usa a influência que detém numa determinada transacção ou negócio, em que intervém, para obter um abusivo e não autorizado benefício, contrário ao seu dever e papel para com a Empresa /Organização onde trabalha.
- A segunda categoria de fraude, a apropriação indevida de activos, corresponde a um qualquer esquema que envolve o furto de activos da Empresa.
- A terceira categoria de fraude, relato financeiro fraudulento, corresponde a falsificação intencional da Informação Financeira de uma empresa/organização com o intuito de tornar a respectiva situação económico-financeira mais ou menos rentável.

### **3.6.1 Motivos da Origem e Detecção de Fraude nas Organizações e o Triângulo de Fraude**

Note que a fraude pode ser cometida por uma só pessoa, ou pode resultar de conluio entre os funcionários, possivelmente em colaboração com entidades externas à empresa. Os factores que podem levar à fraude são tão numerosos que apenas podem ser discutidos nos seus termos mais generalistas, segundo a opinião de Bailey (2002: 81). Deste modo, as normas de auditoria salientam que o auditor apenas consegue obter uma segurança razoável de que distorções materialmente relevantes, incluindo as que resultam de fraudes, sejam detectadas. No entanto, através da identificação de factores de risco e pelo consequente ajustamento do planeamento da auditoria, o auditor consegue aumentar a probabilidade de detectar fraudes materialmente relevantes.

---

<sup>8</sup> Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse

A fraude nas demonstrações financeiras de uma organização pode ser praticada, por exemplo, por aquele que se sente pressionado a mostrar um bom desempenho e resultado com vista a uma melhor a situação e posição da empresa para com os utilizadores da informação financeira. Neste caso, Wells (2009:236), refere que os relatórios financeiros fraudulentos resultam da:

- Manipulação falsificação ou alteração dos registos contabilísticos ou mesmo de elementos probatórios;
- Aplicando incorretamente os princípios contabilísticos, do ponto de vista da classificação, apresentação ou divulgações bem como dos montantes;
- Manipulando o sistema contabilístico, que é tido como uma ferramenta para alterar os resultados a favor dos fraudadores, com vista o alcance dos seus objectivos subjacentes;
- Superando o sistema contabilístico, ou seja, alimentando o sistema contabilístico de informações falsas, manipulando deste modo os resultados registados para montantes mais elevados;
- Fora do sistema contabilísticos, onde são produzidos relatórios de contas com ajustes manuais adicionais, com vista o alcance de determinado resultado.

De acordo com o autor, a fraude caracteriza-se como um ato doloso cometido de forma planeada, com a finalidade de obter um proveito sendo aplicado um prejuízo a terceiros.

Por seu lado, Fernandes (2012:164), aponta a existencia de vários fatores potenciadores da manipulação dos resultados, que servem de incentivos à manipulação dos resultados tanto para empresas públicas conforme abaixo.

**Tabela 5 - Fatores potenciadores da manipulação dos resultados**

Dimensão	Fatores	Autores
<b><u>Grandes empresas</u></b>	Contratos remuneratórios	Jensen e Meckling (1976)
	Contratos de dívida	Watts e Zimmerman (1990); DeAngelo e Skinner (1994); Sweeney (1994).
	Alisamento de dividendos	Scholes e M. S. (1990); Kasanen, Kimmunen e Niskanen(1996).
	Regulação e custos políticos	Watts e Zimmerman (1978), Jones (1991), Healy e Wahlen (1999), Fields et al., (2001), Soares (2003).
	Mercados de capitais	Ball e Brown (1968); Beaver (1968); Perry e Williams (1994); Dechow et al., (1998); Teoh et al., (1998); Barth (1999); Erickson e Wang (1999), Soares (2003).
<b><u>Micro e pequenas empresas</u></b>	Impostos	Eilisfen et al., (1999); Moreira (2006).
	Obtenção de financiamento bancário	Epps (2006), Tehranin et al., (2006), Moreira (2006).

**Fonte:** Fernandes (2012).

Segundo este autor, a manipulação dos resultados resulta da motivação e interesses dos gestores para obterem determinados benefícios para eles e para as empresas.

A fraude cometida nos registos contabilísticos por quadros superiores é feita normalmente com o intuito de inflacionar os resultados da empresa, de forma a atingir prémios de produtividade e ascender na hierarquia organizacional. Para Albrecht et al. (1994: 25)<sup>9</sup>, os empregados cometem fraudes devido a uma combinação de três factores:

- Algum tipo de pressão, normalmente financeira;
- Surgimento de uma oportunidade para cometer e esconder um acto desonesto;
- Uma maneira de racionalizar o comportamento, tal como a percepção de uma injustiça ao nível do rendimento.

Deste modo, a manipulação de registos contabilísticos é susceptível de enquadramento nos dois tipos de fraude supra referidos. Se o seu objectivo for o de demonstrar uma situação

<sup>9</sup> Cressey publicou a sua pesquisa num livro intitulado *Other People's Money: A study in the Social Psychology of Embezzlement*. Dividiu os problemas financeiros não-compartilháveis em seis categorias:

económico-financeira mais próspera que a real, pode traduzir-se simultaneamente no favorecimento da empresa e em benefícios para os agentes que a fazem.

### **Triângulo da Fraude**

A teoria do Triângulo da Fraude é um estudo publicado por Donald Cressey (1953:321) que busca identificar os motivos que originam ou incentivam a ocorrência de fraude. De acordo com esse estudo, para que a fraude ocorra é necessário a existência de três elementos: A pressão, a oportunidade e a racionalização.

Este triângulo tem sua origem na década de 1940, quando Donald R. Cressey, um estudante de doutoramento da Universidade do Indiana e grande estudioso em crimes financeiros nos EUA, introduziu na sua investigação de doutoramento a temática da criminologia, focando-se nos defraudadores. Donald R. Cressey entrevistou na prisão, por um período de cinco meses, cerca de 250 pessoas condenadas por diversos crimes. A investigação teve como base as circunstâncias que levaram os fraudadores a serem dominados pela tentação.

Donald R. Cressey descobriu do seu estudo que 3 fatores estavam sempre presentes quando os entrevistados relataram a violação da confiança recebida, e assim foi capaz de concluir que essas pessoas:

- Se aperceberam que tinham algum problema financeiro e que este não era passível de ser compartilhado com outra pessoa de seu meio ou convívio;
- Tinham conhecimento ou consciência de que este problema poderia ser resolvido secretamente por violação da posição de confiança recebida; e
- Eram capazes de racionalizar a sua própria conduta, de modo a ser permitido ajustar a sua concepção de si mesmos como confiáveis.

Porém, Wells advoga que segundo os princípios do triângulo da fraude, a abordagem geral conducente a redução das práticas fraudulentas nos relatórios de contas considera o seguinte:

- Reduzir as pressões para cometer fraudes nos relatórios de contas;
- Reduzir a oportunidade de cometer fraudes no relatório de contas;
- Reduzir as justificações para cometer fraude nos relatórios de contas.

- Mais tarde, Donald R. Cressey (1940:342), publicou a sua pesquisa num livro intitulado *Other People's Money: A study in the Social Psychology of Embezzlement*. Dividiu os problemas financeiros não compartilháveis em seis categorias:

**Tabela 6 - Problemas financeiros não compartilháveis**

<b>Problemas financeiros não compartilháveis</b>	Dificuldade em pagar dívidas;
	Problemas resultantes de falhas pessoais;
	Reversões de negócios (falhas de negócio incontrolláveis, como a inflação ou a recessão);
	O isolamento físico (o violador de confiança é isolado das pessoas que poderiam ajudá-lo);
	Ganho de status (ter padrão de vida acima daquilo que os seus meios podem proporcionar);
	Relações empregador-empregado (tratamento injusto do empregador).

**Fonte:** Adaptado de Donald R. Cressey (1940)

É possível aferir que, das principais conclusões da pesquisa de Cressey, a fraude apresenta as seguintes características: a pressão, a racionalização e a oportunidade, que se constituíram nos vértices do denominado triângulo da fraude, como se apresenta na Figura 4.

**Figura 4 - O modelo do Triângulo proposto por Donald R. Cressey (1940).**



**Fonte:** Artigo sobre Triângulo proposto por Donald R. Cressey<sup>10</sup>

De acordo com esse estudo para que a fraude ocorra é necessário a existência de três elementos:

- A **pressão**, também conhecida como motivação ou incentivo, é a condição que cria a necessidade, ela pode ser uma questão pessoal, familiar e até profissional. Uma incapacidade de honrar dívidas, vícios, problemas de saúde, metas profissionais são alguns exemplos de pressão ou motivação para fraudes.
- A **oportunidade** é a fragilidade do sistema para que uma determinada fraude aconteça, são controles ineficazes e falhas na governança. O indivíduo sobre pressão (motivado) percebe com o conhecimento e poder necessário identifica na fragilidade do sistema uma forma de resolver seu problema de forma fraudulenta.
- A **Racionalização** é a criação de uma desculpa moral para justificar a ação criminosa. O transgressor precisa acreditar que ele é uma pessoa honesta e as más circunstâncias o conduziu aquela situação.

A hipótese da pressão prevista na teoria de Cressey (1953:231) a relaciona a há algum problema financeiro enfrentado pelo indivíduo e que não é compartilhado com outras pessoas que em tese poderia contribuir para a solução da situação.

### **3.7 Mecanismos de Detecção e Prevenção de Fraude de relato Financeiro no Sector Público**

#### **Mecanismos de Detecção de Fraude no Sector Público**

Para Santos (2021:12), os actos fraudulentos, envolvendo empresas públicas e/ou privadas de capital aberto, são os que mais preocupam as autoridades reguladoras, autorreguladoras e os stakeholders, pelos impactos causados às economias e à sociedade.

Por seu lado, Taborda (2021:32), defende que a prevenção e deteção de fraudes é uma responsabilidade do órgão de gestão por via da conceção e manutenção de um sistema de controlo interno eficaz. Já na detecção dos esquemas de fraude o relatório da Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), salienta que a ameaça de uma possível detecção, é provavelmente um dos fatores mais poderosos na prevenção de fraudes. De acordo com este

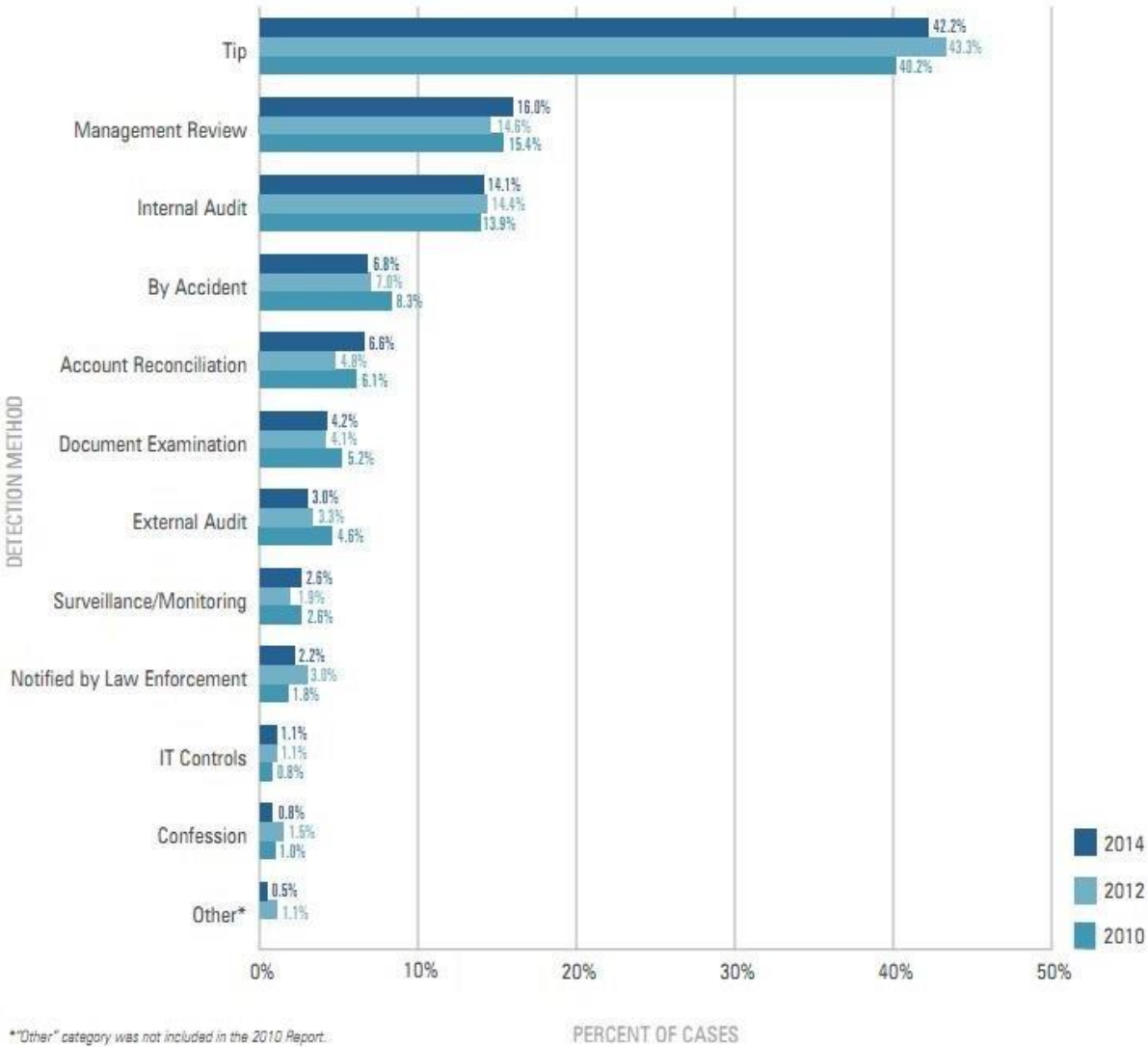
---

<sup>10</sup> Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/por-que-nivel-de-fraude-varia-por-pais/>> acessado a 12.09.2029

autor, os escândalos financeiros em grande escala e casos de fraude, sempre impulsionaram as mudanças regulatórias significativas.

A nível das empresas, a forma pela qual são detectadas fraudes não é puramente acidental. Apesar de ser possível isso acontecer, não é corrente. A ACFE sugere que a probabilidade de descobrir a fraude de forma particular pode ser moldada pelos procedimentos e controlos que uma organização tem. Esta informação pode ajudar as organizações a detectar fraudes mais eficientemente. Segundo Santos (2021:36), apesar das normas e princípios emanados pelas entidades que actuam no combate às fraudes, elas acontecem e pegam de surpresa as autoridades, os investidores e os demais usuários das informações contábeis, muitas vezes, pela reincidência e gravidade de acordo com a figura abaixo.

**Gráfico 2 - Percentagens de casos por métodos de detecção**



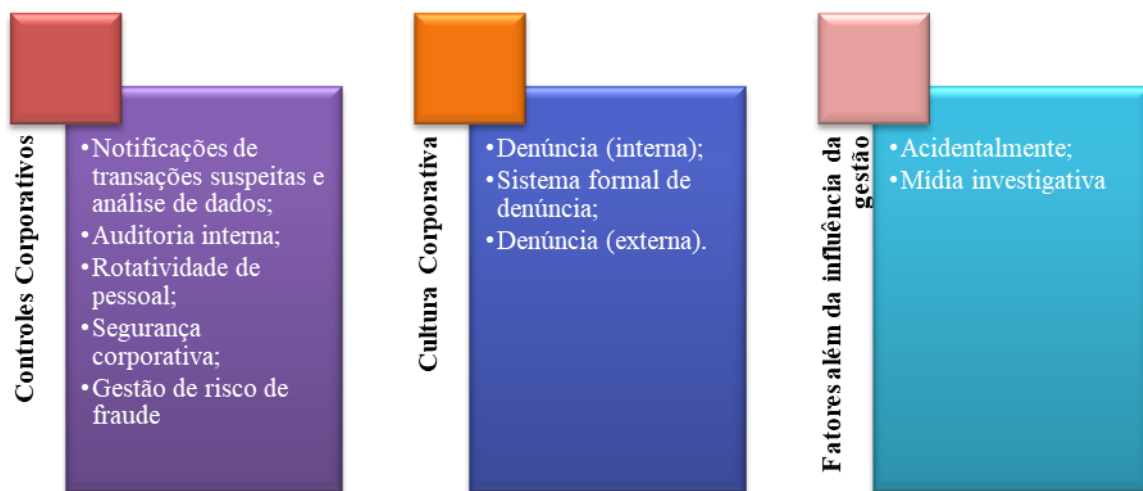
**Fonte:** ACFE, 2014 Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse

De acordo com GTAG (2009:18)<sup>11</sup>, os principais fatores que determinam se o auditor pode confiar nos dados ou se mais testes de integridade de dados são necessários incluem:

- A familiaridade do auditor com os dados de origem;
- Os controles gerais e de aplicativos;
- A confiança depositada nos dados;
- A existência de evidências corroborantes.

Segundo a PwC (2017:9), os métodos de detecção de fraudes são classificados em três categorias:

**Figura 5 - Métodos de detecção de fraudes**



Fonte: Adaptado da PwC (2017)

Dentro das empresas, as demonstrações financeiras são elaboradas e apresentadas de forma periódica e visam mostrar de forma verdadeira e apropriada a informação, a uma série de potenciais utilizadores da informação. Todavia, de acordo com Chave et al. (1999:120), a prevenção e deteção de fraudes, deve começar na empresa mediante um plano assente nos

<sup>11</sup> Global Technology Audit Guide: Prevenção e Detecção de Fraudes em um Mundo Automatizado Disponível em 11-09-2023, [www.theiia.org/technology](http://www.theiia.org/technology)

valores éticos e criando mecanismos de controlo para remover as oportunidades de fraude e a sua racionalização.

Para Rezaee (2002:118), as causas da prevenção de fraude nas empresas são (i) Trata-se de uma ameaça para a confiança dos participantes nos mercados financeiros, já que a alteração deliberada das demonstrações financeiras pode implicar uma quebra de confiança dos investidores nos mercados, assim que se apercebem que as informações foram falseadas (ii) Elevados custos para as empresas, quando as fraudes são descobertas. Trata-se de custos diretos para a empresa, resultantes das multas impostas pelos reguladores, e também de custos para os investidores, se o verdadeiro valor da empresa for menor do que o estipulado (iii) Diz respeito a uma atitude ilegal, ilegítima e inaceitável por parte das empresas que a cometem.

Krambia-Karpadis (2010:319) refere que a prevenção da fraude deve ser colocada de forma privilegiada face à sua deteção, devido aos custos associados ao risco de fraude, à impossibilidade de recuperar os bens desviados e ao tempo e dinheiro consumido em ações judiciais incorridas contra os culpados. Para o autor, a identificação dos fatores que levam à fraude, a promoção e implementação de um ambiente ético, o desenvolvimento de um sistema de controlo confiável e a seleção cuidadosa dos colaboradores (internos e externos) são as premissas para um sistema de prevenção de fraudes financeiras.

Segundo Pedro Elbling (2010:256), a capacidade do auditor detectar uma fraude depende de factores como a habilidade do perpetrador, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e a senioridade dos indivíduos envolvidos. No entanto, o risco de o auditor não detectar uma distorção material resultante de fraude praticada pela gerência é maior do que praticada por outros empregados, devido ao facto de a gerência se encontrar numa posição privilegiada e “ser-lhe permitido” manipular directa ou indirectamente os registos contabilísticos, apresentar informação financeira fraudulenta ou derrogar os controlos concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados.

Almeida (2019:162) defende que o órgão de gestão tem a faculdade de (i) Perpetrar fraudes, uma vez que está numa posição de directamente ou indirectamente, manipular as DF; e (ii) Sobrepor-se ao sistema de controlo interno da empresa.

Ma (2006:60) refere que apesar da responsabilidade primária pela prevenção e detenção da fraude caber ao órgão de gestão, o auditor é obrigado a manter uma atitude de ceticismo profissional, a fim de obter uma garantia razoável de detetar distorções relevantes nas demonstrações financeiras decorrentes de erro ou fraude. Para avaliar o risco de fraude e as suas implicações na opinião final, o auditor necessita recolher evidências de auditoria suficientes e apropriadas, tal como previsto na ISA 500.

### **3.8 As Limitações do Auditor Externo na Detecção da Fraude de Relato Financeiro**

A auditoria externa é uma auditoria às demonstrações financeiras das empresas com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras (ISA 200). As DF fazem parte do processo de relato financeiro e estas incluem em regra um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações na posição financeira e uma demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das demonstrações financeiras.

Deste modo, é pelo facto de os auditores terem consciência destas limitações, que têm vindo a recusar a responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude, e é por esta razão que esta opção se tem dissipado nas suas próprias normas e respectivo enquadramento. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude, suportada nas próprias normas de auditoria subsiste no órgão de gestão.

Para Young et all. (2008:70), o objectivo do auditor é determinar se a informação financeira está livre de distorções materiais, sejam elas devido a erro ou fraude, no entanto, se a materialidade e a subjectividade de juízos de valor podem ser determinados pelo auditor, existe uma evidente limitação da auditoria, uma vez que, no desenvolvimento do seu trabalho, a auditoria só irá preocupar-se com o que é materialmente relevante de modo a encontrar um segurança razoável (Reasonable Assurance). Elas podem também incluir mapas suplementares e informação baseada em tais demonstrações ou derivadas dela.

Para Bruno de Almeida (2019:6), existem 7 limitações do auditor externo na detecção da fraude de relato financeiro:

**Tabela 7 - Limitações do auditor externo na detecção da fraude de relato financeiro**

Limitação	Descrição
Custo razoável	Trata-se de um constrangimento económico. O auditor não dispõe de recursos ilimitados para realizar uma auditoria, assim, a auditoria é efectuada com base em amostragem dos dados que suportam as demonstrações financeiras
Periodo temporal	O relatório de auditoria é emitido em, em regra até 3 meses após a data das demonstrações financeiras. Esta limitação temporal pode afetar a quantidade de prova que é necessária recolher para testar as operações que ocorreram após a data das demonstrações financeiras e que possam influenciá-las.
Estimativas contabilísticas	As estimativas são uma parte inerente ao processo contabilístico e ninguém, nem mesmo os auditores, consegue prever o resultado dessas estimativas. As estimativas abrangem os critérios de incobrabilidade de créditos, a valorização de inventários, os testes de imparidade, a definição da vida útil dos activos tangíveis, etc.
Critérios contabilísticos alternativos	As normas de contabilidade permitem a adoção de diferentes critérios, e entedimentos, contabilísticos, assim, os utilizadores da informação financeira devem ter conhecimento dos critérios adoptados e de modo como estes influenciam as demonstrações financeiras.
Determinação da materialidade	A determinação da materialidade, quer em termos quantitativos quer em termos qualitativos, requer um elevado grau de julgamento por parte do auditor.
Relatório de auditoria	A padronização do relatório de auditoria pode não refletir toda a complexidade que envolve o processo de auditoria e a formação da opinião do auditor.
Risco de Auditoria	O risco que o auditor corre de emitir uma opinião inapropriada sobre as demonstrações financeiras.

**Fonte:** adptado do Bruno de Almeida (2019)

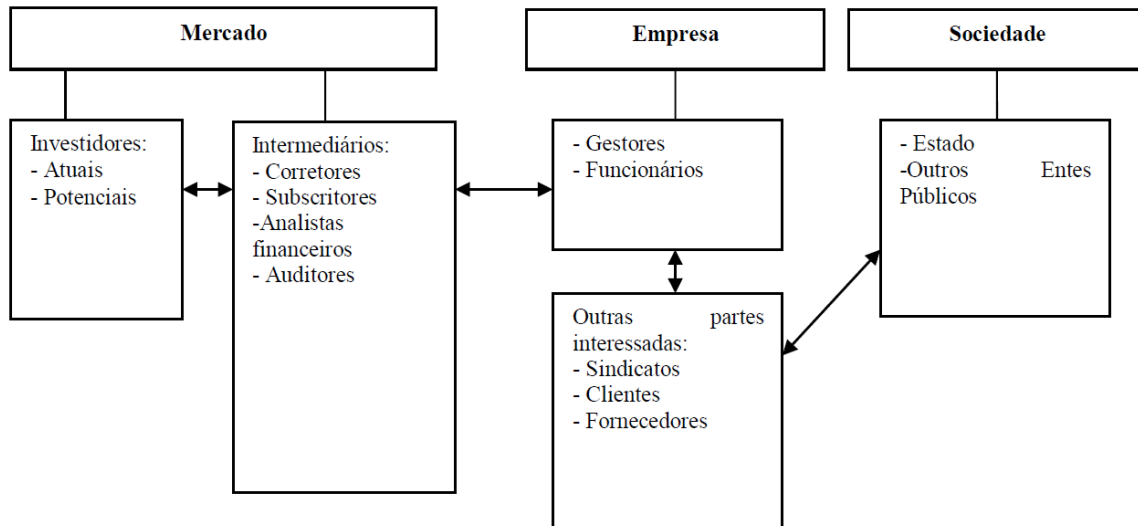
De acordo com este autor, a necessidade de auditoria é frequentemente associada à necessidade de *accountability* (prestação de contas), que resulta da separação entre os proprietários da empresa e os gestores.

A execução do trabalho de auditoria requer que o auditor exerça o julgamento profissional e identifique e avalie os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, quer devido a fraude ou a erro. No entanto, Fernandes (2012:61)<sup>12</sup>, citando os autores Stolowy

<sup>12</sup> Dissertação para obtenção do Grau de Mestre, Contabilidade criativa e os fatores capazes de prevenir a manipulação contabilística: Análise econométrica às empresas portuguesas, da Autoria da Serafina Veiga Fernandes, 2012

e Breton (2004:450) e Healy e Wahlen (1998:318), apresenta abaixo os intervenientes na manipulação dos resultados.

**Figura 6 - Intervenientes na manipulação dos resultados**



**Fonte:** Fernandes (2012)

O esquema acima, apresenta os três intervenientes no processo de manipulação dependendo dos seus interesses. E, segundo os gestores têm vários motivos para a prática da manipulação dos resultados, como: reduzir o custo do capital, aumentar a sua remuneração, diminuir o risco global da empresa e evitar a violação dos contratos de endividamento. Batista da Costa (2010: 210), refere que, há, no entanto, autores que entendem que uma distorção considerada de forma individual ou agregada pode ter um efeito material nas demonstrações financeiras, se comparado, com determinados indicadores.

As limitações de uma auditoria externa são, de um modo geral, conhecidas pelos auditores, mas não pela grande maioria dos utilizadores da informação financeira. Há a acrescentar a este aspecto, a errada suposição, por parte do público em geral, de que sempre que se verifica a falência de uma empresa e o relatório do auditor não alertou para essa eminência, essa omissão foi deliberada e em acordo com os órgãos de gestão. Assim, o público pode ter a percepção de que a qualidade da auditoria é inferior à que realmente foi desenvolvida (O' Reilly et al., 1998:163).

Porter (1993:90) afirma que os utilizadores da informação financeira têm a convicção de que o auditor examina todos os registos e transacções da empresa, quando, na prática, o auditor baseia a sua opinião em amostras e distorções que sejam materialmente relevantes. É salientado também pelo mesmo autor, que para além da decomposição das diferenças de expectativas, existe um peso relativo em cada uma delas, sendo eles os seguintes:

- 50% das diferenças de expectativas são atribuídas a normas inadequadas;
- 34% ao facto de a sociedade ter expectativas que não são razoáveis em relação aos Auditores; e
- 16% advêm do deficiente desempenho dos auditores.

## **CAPÍTULO IV: METODOLOGIA**

O presente capítulo descreve a metodologia adotada para responder às questões da dissertação, sendo de notar que se pretende com este estudo, analisar as práticas de fraudes nas demonstrações financeiras e a sua deteção, partindo de uma análise dos padrões de comportamento das entidades públicas (IGEPE e TA), e considerando os regulamentos e práticas de controlo existentes.

### **Quanto a Natureza ou Finalidade**

Consideram-se métodos de investigação como sendo técnicas de pesquisa, que segundo, Lakatos e Marconi (1995:91), são consideradas como um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; são também a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção dos seus propósitos. Correspondem à parte prática da colecta de dados.

Deste modo, tendo em conta o alcance dos objectivos do presente trabalho, vai se recorrer à muitos métodos que descrevem cabalmente a orientação metodológica do estudo para cumprir-se com os objectivos desenhados. Entretanto, segundo Carvalho (2009:154) “a metodologia corresponde a fundamentação teórica da investigação, implica o desenho da investigação com indicação do método de abordagem e as técnicas utilizadas, consubstancializado cientificamente o percurso da investigação.”

### **4.1 Quanto a Abordagem**

#### **4.1.1 Pesquisa bibliográfica**

A metodologia de investigação adotada para a realização do enquadramento teórico da presente dissertação baseia-se na pesquisa bibliográfica, que tem como objectivo possibilitar ao investigador artigos, documentos e obras, que abordem o tema em estudo.

Para Gil (1995:31), a pesquisa bibliográfica expressa o desenvolvimento da pesquisa com ênfase nos procedimentos técnicos de recolha e análise de dados que irão proporcionar aspectos que têm maior relevância para o estudo.

#### **4.1.2 População em Estudo e estudo de caso**

Usou-se a população em estudo, de forma a alcançar os objectivos pretendidos e de acordo com o âmbito deste estudo, o guião de entrevistas foi feito para: profissionais de contabilidade

e auditores das contas do IGEPE e TA. A relevância deste método para estudos desta natureza é sustentada por Yin (1994:121), ao afirmar que o estudo de casos do tipo explanatório visa responder como e porque a fraude se produziu naquelas situações. Para este autor, os tipos de estudos de caso explanatórios contrastam com os estudos de caso exploratórios, nos quais não existe a preocupação com relações causais.

Fonseca (2002:145), considera que o estudo de caso se caracteriza como um estudo de uma entidade, visando conhecer em profundidade uma determinada situação que se supõe ser única, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico, sem intervir no objecto a ser estudado, mas revendo como se entende e procurando interpretar o objecto de estudo do ponto de vista do investigador. Para Gil (2008:196) estudo de caso é o estudo profundo e exaustivo de um objecto, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado.

Segundo Hill (2012:16), população ou universo em estudo, consiste no conjunto total dos casos estudados para os quais se pretende obter conclusões. A população global do presente estudo empírico corresponde aos indivíduos diretamente ligados à área financeira mais precisamente aos profissionais das áreas de contabilidade e de auditoria,

### **4.1.3 Observação**

Será usada a observação, sendo um dos instrumentos clássicos para a recolha de dados na investigação qualitativa, (Ludke & André 1986:82), cujo papel, consiste em observar, registar e interpretar os dados recolhidos. Neste caso, observação tem como vantagem em relação aos feedbacks aos questionários, por exemplo, a evidência de dados (Lakatos & Marconi, 1990:23).

### **4.1.4 Método de Recolha de Dados**

Com finalidade de validar e avaliar a compreensão e representatividade das questões apresentadas foi elaborado um Guião de Entrevista, que foi disponibilizado a alguns profissionais de contas do IGEPE e TA e durante o processo de desenvolvimento do Guião de Entrevista, o mesmo foi sofrendo alterações e aperfeiçoamento no âmbito da seleção das afirmações a investigar, assim como, na reformulação das questões.

O Guião de Entrevista é composto por três partes, sendo a primeira dedicada à recolha dos dados pessoais do entrevistado e a segunda sobre as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Público. A última parte versa sobre a fraude no IGEPE e TA. As questões colocadas são de resposta fechada, apresentadas sobre a forma de escala de Likert, com sete categorias, agrupadas em três níveis de concordância: em desacordo (1 a 3), indiferente (4) e de acordo (5 a 7), para cada um dos grupos em análise (Feireira, 2007:88).

No entanto, a análise de dados foi realizada com recurso ao programa SPSS v. 23 (IBM Corporation, 2015). A opção por este software específico prendeu-se especialmente com o facto de estar desenhado para utilizações em ambiente Windows. O conhecimento prévio dos comandos base utilizados no Windows constituiu um elemento facilitador do trabalho inicial (Almeida, 2015:55).

#### **4.1.5 Metodologia Qualitativa**

Para esta dissertação, a metodologia de investigação adotada é o estudo qualitativo de casos que nos ajudaram a compreender as práticas actuais nas empresas permitindo usar fontes de dados reais (Baxter & Jack, 2008:21). Note que além de estudos de caso, os dados primários, foram obtidos de dados qualitativos a partir de uma revisão de legislação, normas, regulamentos, diretrizes e orientações profissionais, que constituem os dados secundários.

Ao longo dos 6 capítulos deste estudo, o objectivo foi o de procurar obter informação que permitisse validar (ou não) cada uma das proposições apresentadas neste estudo, abaixo identificadas. No entanto, as formas de análise escolhidas no caso de estudo foram a comparação de padrões e a construção de explicações para os fenómenos detetados (Yin, 1994:71). De acordo com Gil (1999:92), a pesquisa qualitativa é o aprofundamento da investigação das questões relacionadas ao estudo em questão e das suas relações, mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada.

Já para Bogdan e Biklen (2003:36), pesquisa qualitativa envolve a obtenção de dados descritivos, obtidos no contacto direto do pesquisador com a situação estudada. E, no quadro das preocupações associadas à inferência, para permitir conferir validade aos resultados obtidos foram utilizadas algumas estratégias, como por exemplo, a triangulação, isto é, a

utilização simultânea de várias fontes de informação documental, a manutenção de um ‘guião’ de pesquisa, para que, em cada caso se possam repetir os mesmos procedimentos, e ainda a preocupação com a repetição de padrões e a construção de explicações.

#### **4.1.6 Metodologia Descritiva**

Este método foi fundamental durante a dissertação, pois ajudou a fazer uma análise minuciosa do objecto de estudo. A pesquisa descritiva singiu-se em uma colecta de dados qualitativos, sem interferência na análise dos dados, apenas descreveu todas as experiências de maneira totalmente imparcial.

Em suma, nesta pesquisa foram usadas as seguintes metodologias: observação, qualitativo entrevistas e questionário, por serem métodos que determinaram a direcção que o estudo seguiu, a forma como os dados foram colectados e a profundidade dos dados. Neste sentido, a decisão dos métodos, materiais e técnicas ajudou no cumprimento dos objectivos propostos, os resultados emergentes e as conclusões que podem ser alcançadas.

Os outros métodos e guias de estudo não foram utilizados porque as respectivas técnicas de pesquisa obrigam a fazer a declaração de objectivos, entendendo que eles são propostos em termos de expansão de conhecimentos pré-existentes sobre um problema ou reconhecimento de novos fenómenos que, inevitavelmente, devem resultar em uma contribuição significativa para o campo de estudo ou disciplina.

## **CAPÍTULO V: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS**

O presente capítulo é composto por informação colectada nas 2 entidades em estudo, sendo o Tribunal Administrativo (TA) e Instituto de Gestão das Participações do Estado (IGEPE). Foi feito o trabalho metodológico conforme referido no capítulo anterior, e com base nestes procedimentos buscou-se um questionário que revelasse perguntas abertas e fechadas que ajudaram na recolha de informação fidedigna nos locais de estudo.

Pela natureza do trabalho e por forma a encontrar informação testável ou palpavel, optou-se por recolher informação em 2 entidades com reconhecimento na realização de auditorias externas em Moçambique. Neste sentido, a etapa subsequente correspondeu ao teste de hipóteses, obtenção dos resultados, sua validação e o desenvolvimento de uma teoria generalizadora sobre a questão em estudo.

O presente capítulo tem como objetivo apresentar e interpretar os resultados colhidos de acordo com a informação recolhida através dos questionários supramencionados. Neste sentido, das questões respondidas nos locais de estudo, considera-se bastante satisfatório a obtenção de uma amostra de 56 respostas válidas obtidas aos inquiridos enviados nas 2 entidades.

Deste modo, depois da identificação dos inquiridos por áreas de trabalho procede-se abaixo à análise e interpretação dos dados recolhidos podendo analisar o confronto de respostas entre as 2 entidades tendo em conta os fundamentos teóricos e científicos da presente dissertação.

## **5.1 Fundamentação dos Locais de Estudo**

### **Tribunal Administrativo<sup>13</sup>**

Tribunal Administrativo (TA) foi criado efectivamente pela Constituição de 30 de Novembro de 1990, consagrando a existência, na ordem jurídica moçambicana, do Tribunal Administrativo, atribuindo a este, como competências, em termos gerais, o controlo da legalidade dos actos administrativo e a fiscalização da legalidade das despesas públicas.

A sede nacional, onde foi obtido o presente material de estudo situa-se na Praça da Independência, N. °1117, Cidade de Maputo. Compete ainda ao Tribunal Administrativo o exercício da jurisdição fiscal e aduaneira, em instância única ou em segunda instância.

A lei fundamental de 16 de Novembro de 2004, no seu artigo 223 reafirma a existência do Tribunal Administrativo e suas competências no mapa jurídico moçambicano.

A história mostra que, a menção de um “Tribunal Administrativo” aparece, pela primeira vez, no histórico da justiça administrativa de Moçambique, na Segunda Carta Orgânica das Colónias Portuguesas aprovada pelo Decreto de 1 de Dezembro de 1869, reformando a Administração Pública. Nessa altura chamava-se Conselho de Província.

Estes relatos apontam que, a Constituição de 25 de Junho de 1975, alterada em 13 de Agosto de 1978, não menciona formalmente a existência do Tribunal Administrativo ou de uma jurisdição administrativa. No entanto, o Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas, herdado da organização judiciária colonial, sempre existiu. Este foi extinto formalmente ao abrigo do artigo 44 da Lei 5/ 92, de 6 de Maio (“É extinto o Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Moçambique”), o que supõe que ele funcionava, pelo menos teoricamente.

---

<sup>13</sup> Disponível em: <https://www.ta.gov.mz/#/competencies>

De acordo com a Constituição da República, no seu artigo 230, compete ao Tribunal Administrativo, uma parte das seguintes tarefas:

**Tabela 8 - Tarefas do Tribunal Administrativo**

Tarefas do Tribunal Administrativo	Julgar as acções que tenham por objecto litígios emergentes das relações jurídicas administrativas
	Julgar os recursos contenciosos interpostos das decisões dos órgãos do Estado, dos respectivos titulares e agentes
	Conhecer dos recursos interpostos das decisões proferidas pelos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiras
	Emitir o relatório e o parecer sobre a Conta Geral do Estado
	Fiscalizar, previamente, a legalidade e a cobertura orçamental dos actos e contratos sujeitos à jurisdição do Tribunal Administrativo;
	Fiscalizar, sucessiva e concomitantemente os dinheiros públicos
	Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, nomeadamente através de empréstimos, subsídios, avales e donativos
	A fiscalização das receitas e das despesas públicas e a respectiva efectivação da responsabilidade por infracção financeira

**Fonte:** Adptado do local de estudo.

### **Instituto de Gestão das Participações do Estado<sup>14</sup>**

O Instituto de Gestão das Participações do Estado (IGEPE) foi criado em Dezembro de 2001, por Decreto nº 46/2001 com o objectivo principal de gerir as participações financeiras do Estado, adquiridas através do processo de reestruturação do sector empresarial do Estado. A sede do IGEPE, onde foi obtido o presente material de estudo situa-se na Rua de Mukumbura, 363, Cidade de Maputo.

Na década de noventa, durante o processo de reestruturação do sector empresarial do Estado, mostrou-se necessária uma acção coordenada para melhor análise das participações do Estado nas diversas entidades, tendo sido criado posteriormente o Gabinete de Gestão das Participações do Estado (GAGEPE) como solução transitória, e assumido, de 1997 a 2001, a gestão das diferentes participações do Estado, ainda que com algumas limitações na resolução de certas questões e problemas nas diferentes participadas pelo Estado.

<sup>14</sup> Disponível em: <https://www.igepe.org.mz/>

E foi partindo desta base, considerando toda a conjuntura existente e perspectivando um melhor desempenho que se decidiu pela criação de uma entidade estatal com maior autonomia de acordo com todos os requisitos legais e restrições típicas do sector estatal, que pudesse funcionar como um provedor de serviços do Estado, actuando como o seu empreendedor. E assim, pelo Decreto n.º 46/2001, de 21 de Dezembro, foi criado o Instituto de Gestão das Participações do Estado (IGEPE), com personalidade jurídica própria e com autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

Actualmente o IGEPE possui cerca de 148 participadas, das 279 que possuiu inicialmente, o que ilustra de forma clara o processo intenso de reestruturação, e de assunção do processo contínuo de desengajamento do Estado do sector empresarial, que caracterizou os primeiros cinco anos de actividade do IGEPE.

- O IGEPE tem a função estratégica de gestão do sector empresarial do Estado, nos termos da Lei e Regulamentação específica e relevante, coordena e controla as participações do Estado no sector empresarial, assegurando as boas práticas de gestão e a assistência técnica necessária. Intervém apenas na gestão das entidades participadas pelo Estado, e por si, pois as entidades públicas têm regulamentação própria.

- O IGEPE participa também, em representação do Governo na promoção e constituição de entidades que envolvam fundos públicos, criando incentivos para iniciativas empresariais e de investimento estratégico no sector privado.

- O IGEPE participa em diversas áreas da economia nacional, através das empresas participadas, nomeada e principalmente nas áreas de telecomunicações, construção, energia, transporte aéreo, alimentícia, agrícola, de seguros e também no sector financeiro.

As duas instituições em estudo têm uma relação mútua, pois, o objectivo é de servir ao Estado, sendo por exemplo "garantir a justiça administrativa, fiscal e aduaneira ao cidadão, bem como o controlo da boa gestão e da utilização do património público", (TA) e "gerir o Sector Empresarial do Estado e as participações financeiras e sociais do Estado, no contexto dos princípios de governação corporativa, e catalisar novas iniciativas de investimento publico e privado", (IGEPE).

### 5.1.1 Fases do Processo de Auditoria Externa no TA e IGEPE

O planeamento da auditoria externa implica ao auditor externo conhecer a empresa, relações profissionais e modelos de negócio internos. No local de estudo, ficou-se a saber que fazem um planeamento rigoroso, pois, permite aumentar a qualidade da transparência da informação financeira e da administração da entidade.

No planeamento da auditoria externa, para além do exercício fundamental de rever as contas, de acordo com informações fornecidas pelas instituições TA e IGEPE, revelam haver necessidade de estender a sua revisão ao relatório de governo das sociedades, ao verificar no âmbito da abordagem, cumprir ou explicar se as informações disponíveis são suficientemente completas e abrangentes para a realização de trabalho de auditoria.

Por essa razão que, procurou-se saber das 2 entidades em estudo, *quais são as fases do processo de auditoria externa?* As respostas obtidas das 2 entidades revelam que:

**Tabela 9 - Fases do Processo de Auditoria Externa**

IGEPE	TA
i. Começa com reuniões com a Comissão Administrativa e Directores das Áreas, ii. Análise documental das amostras ora seleccionadas pela Comissão Administrativa, iii. Análise de possíveis ajuntamentos (se for o caso) iv. Emissão do parecer do auditor externo	A Auditoria ao Sector Público contempla três (4) fases:  i. Planeamento, ii. Execução, iii. Relatório, iv. Monitoria

**Fonte:** Estudo de caso

A tabela acima demonstra que tanto para o TA e o IGEPE, a auditoria externa consiste num trabalho de acumulação de provas sobre as actividades das demonstrações financeiras das empresas, com vista a emitir um parecer independente sobre o grau de correspondência entre a informação e a realidade que representam. Neste caso, as demonstrações financeiras que

compreendem o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das variações do capital próprio num determinado período bem como as notas às demonstrações financeiras são instrumentos auditados e reportados no parecer do auditor externo.

Durante o trabalho com as áreas acima indicadas e por forma a responder ao risco detetado, o auditor externo tem de testar de forma adequada os lançamentos contabilísticos dando especial atenção aos ocorridos no final do ano, devendo igualmente questionar as pessoas envolvidas no processo de relato financeiro. No local de estudo, foi apontado que em casos extremos, o auditor tem também a possibilidade de se retirar do trabalho em questão caso a entidade se recuse a fazer as alterações propostas.

Outra questão formulada a 2 entidades procurava saber, *que informação é fornecida ao Auditor Externo para a Realização do seu trabalho?*

Abaixo as respostas obtidas:

**Tabela 10 - Informação fornecida ao Auditor Externo para a Realização do seu trabalho**

IGEPE	TA
Toda informação financeira e patrimonial	Os Gestores das entidades sujeitas a jurisdição do TA devem fornecer as respectivas Demonstrações Financeiras do Exercício Económico em apreço, bem como toda a informação adicional que for solicitada pelo TA

**Fonte:** Estudo de caso

Contudo, as entidades em estudo reforçaram que caso se verifique efetivamente a ocorrência de fraude, o auditor tem a obrigação de a comunicar à entidade e de sugerir possíveis medidas correctivas, podendo a entidade aceitar, ou não, tais medidas. Neste contexto, cabe assim ao auditor externo fazer as suas próprias observações, analisar a dimensão e a frequência da ocorrência da fraude e, caso a mesma seja materialmente relevante, emitir um parecer com ressalva de opinião ou uma opinião adversa para o conhecimento da empresa.

Ao longo do trabalho de auditoria externa, e embora o objetivo principal do auditor não seja a deteção de fraudes e erros contabilísticos, o TA revelou que o auditor deve no planeamento e

execução do mesmo optar por uma atitude de dúvida sistemática para a ocorrência dessas situações e, caso sejam descobertas deve agir de forma tempestiva conforme o exigido nessa situação, comunicando a administração da empresa e sugerindo medidas corretivas.

Por outro lado, o IGEPE referiu que os principais actores de fraude são os crimes organizados, colaboradores das empresas, de quadro médio e inferior e a gestão de topo. Por essa razão que para o IGEPE, as declarações materialmente distorcidas nos relatórios de contas devem ser alvo da atenção dos auditores externos, pois estas são concebidas com a finalidade de enganar o utilizador dos relatórios de contas.

## 5.2 Motivos da Realização de Auditoria Externa

As 2 entidades em estudo, revelaram terem maior aposta na realização de auditoria externa, por essa razão que as empresas buscam motivos fortes e acabados para a realização de auditoria externa para evitarem tomar suas decisões com base na informação distorcida com inverdades.

Assim, nesta fase ao verificar a ineficiência dos mecanismos de controlo interno e do relato financeiro, e que os mesmos não conferem maior credibilidade à certificação legal de contas, decidem em contratar serviços de auditoria externa. No entanto, diante das 2 entidades em estudo, procurou-se saber, *quais são os motivos da contratação de Auditoria Externa e a sua duração?*

As respostas obtidas das 2 entidades são:

**Tabela 11 - Motivos da Realização de Auditoria Externa**

IGEPE	TA
<p>Garantia por uma entidade externa de que todas entidades patrimoniais foram efectuadas correctamente. Maximo de 3 meses</p>	<p>A motivação da realização de Auditoria Externa pelo TA, decorre do cumprimento de um mandato Legal plasmado na CRM e nas leis ordinárias, e visa controlar a aplicação e utilização do dinheiro público. As auditorias têm uma duração média de 15 dias, variando sempre em função da complexidade da auditoria.</p>

**Fonte:** Estudo de caso

Cumpridos estes motivos, a informação financeira reveste-se de elevada relevância, na medida em que permite aos seus utentes, observarem questões do ponto de vista financeiro,

em relação a posição, alteração e resultados operacionais de determinada entidade e averiguarem os níveis de confortabilidade e confiança, com vista a eficazes tomadas de decisões de investimento.

Neste caso, os auditores externos desempenham um papel importante colocando activamente questões à gestão de empresas na perspectiva do utilizador, sendo absolutamente necessário o exercício de um “ceticismo profissional” perante a entidade auditada, ainda que a responsabilidade principal pela prestação de informações financeiras fiáveis seja da gestão de empresas auditadas.

Procurou-se saber igualmente, *quais são os Objectivos e Razões da Realização de Auditoria Externa?* As respostas obtidas das 2 entidades são:

**Tabela 12 - Objectivos e Razões da Realização de Auditoria Externa**

IGEPE	TA
Os objectivos e razões desta realização tem haver com a garantia da autenticidade dos registos contabilísticos e a consequente credibilização das demonstrações financeiras do IGEPE.	A Auditoria Externa as Entidade Públicas têm como objectivo e razão fundamental, garantir a boa gestão da Coisa Pública, por via da promoção da cultura da prestação de contas e da responsabilidade na gestão financeira das finanças públicas.

**Fonte:** Estudo de caso

No IGEPE ficou-se a saber da existência do Conselho Fiscal que tem como principais funções, examinar periodicamente a contabilidade da entidade e a execução do orçamento, analisar o relatório e contas da empresa e emitir parecer sobre os mesmos, verificar se os actos dos diferentes órgãos da empresa estão conforme a lei, estatutos e demais normas aplicáveis etc.

Procurou-se saber igualmente, *se considera que todas as informações relevantes obtidas pelo auditor se encontram expressas nos relatórios da entidade?*

*As respostas obtidas das 2 entidades são:*

**Tabela 13 - Autenticidade de informações obtidas pelo auditor nos relatórios**

IGEPE	TA
Sim	Sim, ou seja, todas as situações que tiverem sido alvo de apreciação por parte do Auditor Público, devem constar do Relatório de Auditoria, que pode ser modificado em função dos esclarecimentos fornecidos pela entidade em sede do Contraditório.

Fonte: Estudo de caso

### 5.3 Responsabilidade do TA e IGEPE na Prevenção e Detecção de fraude de Relato Financeiro

O TA e o IGEPE têm responsabilidade de prevenção e detecção de fraude de relato financeiro e no local de estudo, informaram que compete ao órgão de gestão das entidades em estudo, a maior responsabilidade por via da concepção e manutenção de um sistema de controlo interno eficaz. Mas para o caso destas entidades, esta responsabilidade não isenta o auditor externo de considerar os efeitos produzidos por estas situações irregulares.

Deste modo, o risco de auditoria externa está intrinsecamente ligado ao risco do próprio auditor, na medida em que este venha a expressar/emitir uma opinião de auditoria inapropriada num cenário em que o relato financeiro encontra-se efetivamente distorcido. No local de estudo, procurou-se saber, *quais são os principais intervenientes no processo da Auditoria externa?* e as respostas obtidas das 2 entidades são:

**Tabela 14 - Principais intervenientes no processo da Auditoria Externa**

IGEPE	TA
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Pelouro de Administração e Finanças</li><li>▪ Contabilidade</li><li>▪ Recursos humanos</li><li>▪ Patrimonio</li><li>▪ Area de Informatica</li><li>▪ nformatica nformatica - IT</li></ul>	No Tribunal Administrativo as Auditorias Externas são conduzidas pelos Serviços Técnicos de Apoio afectos na Secção de Contas Públicas do Tribunal Administrativo, nomeadamente a Contadoria da Conta Geral do Estado; a Contadoria das Contas e Auditoria; e a Contadoria do Visto.

**Fonte:** Estudo de caso

Note por exemplo que, o órgão de gestão tem a faculdade de perpetrar fraudes, visto que se encontra numa posição privilegiada, podendo, directa ou indirectamente, manipular as demonstrações financeiras e sobrepor-se ao sistema de controlo interno da empresa. Nesse sentido, para o TA, as práticas que se têm vindo a adotar na transparência das relações entre os órgãos sociais, contribuem para o auditor externo ter uma posição na verificação das recomendações de governo das sociedades ao longo dos exercícios económicos.

#### **5.4 Limitações enfrentados pelos Auditores Externos na Realização das suas Actividades**

Perante as suas actividades nestas entidades, os auditores externos devem observar e cumprir o que estiver plasmado no contrato das suas actividades, pois, é onde estão definidos os princípios éticos fundamentais aplicáveis.

No local de estudo procurou-se saber, *quais os desafios éticos enfrentados pelos auditores públicos? Como você lida com os conflitos de interesse em sua função?*

Esta questão foi respondida pelo TA nos seguintes termos:

*"O Auditor Público enfrenta desafios éticos próprios da natureza da sua actividade, sendo que o Conflito de Interesse integra o leque destes desafios, que no Tribunal Administrativo, são ultrapassados através do cumprimento das Normas de Ética do Auditor aprovadas pela INTOSAI, que impõe a necessidade de preenchimentos da Declaração de Ética, onde o auditor informa sobre a existência ou não de alguma situação que possa limitar a sua independência na entidade alvo de auditoria".*

Também se questionou sobre *quais são as Limitações do Auditor Externo na Detecção da Fraude de Relato Financeiro?* As respostas que tivemos das 2 entidades são:

**Tabela 15 - Limitações do Auditor Externo na Detecção da Fraude de Relato Financeiro**

IGEPE	TA
N/A	As limitações são aquelas que se prendem, fundamentalmente, com a Sonegação de Informação; o Conluio entre os Gestores; Prestação de Informação com dados viciados, entre outras.

**Fonte:** Estudo de caso

Para o IGEPE, o auditor externo deve estabelecer controlo e procedimentos de auditoria necessários que lhe permitam identificar qualquer ameaça significativa que possa afetar a aceitação ou desenvolvimento da sua prática profissional. Caso para realçar que, o fato de o auditor não ser o responsável primário sobre a deteção de fraude, perante o exame realizado ás DF, este deve implementar procedimentos de auditoria suficientemente profundos e robustos que permitam mitigar o risco de não detetar distorções materiais originadas pela fraude.

Neste caso, o desafio ético dos auditores externos tem haver com (i) Identificação das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais (ii) Avaliar a importância das ameaças identificadas e (iii) aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

### **5.5 Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro e de procedimentos desde 2020 a 2022**

O debate sobre a responsabilidade social e ética do auditor externo assume cada vez mais um papel fundamental na vida das empresas e da sociedade em geral, contribuindo para o seu bem-estar. Por essa razão que as duas entidades em estudo, têm responsabilidades sociais em função dos objetivos que tencionam atingir perante o trabalho do auditor externo.

A responsabilidade ética e legal dos auditores implica a responsabilidade de informar com qualidade para todos os interessados no desenvolvimento do TA e do IGEPE. O IGEPE recebe informação como accionista e a Lei Anticorrupção obriga os Auditores Externos a comunicar a Procuradoria sobre qualquer Fraude que identificar e se não o fizer há sanções em cima do Auditor Externo, e o TA poderá ter acesso ou adicionar investigações.

No local de estudo, foi formulada a seguinte questão para as 2 entidades: *Considera que a actividade Sobre Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor, contribui para o aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro divulgado? Caso afirmativo, de que forma?*

As 2 entidades responderam nos termos abaixo:

**Tabela 16 - Contribuição de Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor no aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro**

IGEPE	TA
Claramente que sim, sendo esta a razão pela qual as Instituições Suprema de Controlo devem investir largamente na capacitação continua dos seus Auditores, em matérias de Ética e Deontologia do Auditor, porquanto não adianta nada, ter auditores tecnicamente bem capacitados, realizando auditorias de alta qualidade, quando a reputação e o bom nome dos seus Auditores são colocados em causa	As compatibilidades eticas e legais do auditor, concorrem para melhor identificação dos riscos que a entidade esta sujeita

**Fonte:** Estudo de caso

Reporta-se nesta dissertação, que o planeamento da auditoria externa deve reportar deficiências ao comité de auditoria, que veio a assumir a responsabilidade direta pela nomeação, remuneração e supervisão do trabalho dos auditores contratados pela sociedade, conforme a legislação moçambicana.

No entanto, os objetivos do auditor externo, têm haver com identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude, e obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante aos riscos avaliados de distorção material e conceção e implementação de respostas apropriadas face a fraude ou a suspeita de fraude identificada durante a auditoria externa.

Os auditores também têm elevada responsabilidade na emissão de opinião em relação a informação financeira, mediante relatório de auditoria, pelo que aquela deve ser emitida de forma correta, verdadeira e apropriada. Ao longo do estudo de caso, o IGEPE informou que o relato financeiro emitido no final de uma acção de auditoria tem como finalidade,

proporcionar informação útil aos *stakeholders*, sobre a posição financeira e suas alterações bem como, em relação ao desempenho de uma determinada entidade na tomada de decisões económicas.

Procurou-se saber igualmente, *quais são as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Público perante a Fraude de Relato Financeiro e de procedimentos desde 2020 a 2022?*

*As respostas que tivemos das 2 entidades são:*

**Tabela 17 - Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Público perante a Fraude de Relato Financeiro e de procedimentos desde 2020 a 2022**

IGEPE	TA
N/A	Perante a evidência de Fraude num determinado Relato Financeiro, o Auditor do Tribunal Administrativo deve prontamente informar ao Juiz Conselheiro Relator do Processo, com vista a permitir que o Tribunal proceda a remessa de Certidão para que o Ministério Público promova a abertura do respectivo processo-crime.

**Fonte:** Estudo de caso

Deste modo, a ética das 2 entidades faz crer que não se reduz à ética da responsabilidade, pois os resultados nem sempre justificam a violação de princípios éticos. Não se reduz, também, a uma ética da convicção, pois a defesa de valores legítimos pode ter consequências que invalidam a sua intenção.

## **5.6 Consequências em casos de Violação dos Princípios Éticos na Auditoria Externa feita pelo TA e IGEPE**

Falar das consequências de violar os princípios éticos da Auditoria Externa no TA e IGEPE, fez saber no local de estudo que, o auditor deve recusar qualquer tipo de trabalho que coloque em causa a sua independência, este deve actuar livremente no exercício da sua profissão sem qualquer pressão, influência ou interesse de acordo com algum terceiro objectivo.

Diante das 2 entidades em estudo, procurou-se saber, *considerando que existem situações que impedem o auditor de realizar os procedimentos necessários e, desta forma, impedem a*

*obtenção de prova suficiente e apropriada? Caso diga SIM, há quem será imputável esta situação de impedimento?*

As respostas obtidas das 2 entidades são:

**Tabela 18 - Situações que impedem o auditor de realizar os procedimentos de Auditoria Externa.**

IGEPE	TA
Não	Existem sim, sendo que, quando estas situações de impedimento são imputáveis aos gestores da entidade auditada, o Auditor deve reportar tal facto e pode declarar haver limitação de âmbito para emitir sua opinião, relativamente a gestão financeira daquela entidade.

**Fonte:** Estudo de caso

No decorrer da auditoria o auditor preocupar-se-á com o que considerou no planeamento ser material. Se a execução da auditoria e os julgamentos subjacentes, por algum motivo não permitirem detetar uma possível fraude ou erro materiais, poderá estar em causa a credibilidade da informação financeira a ser usada pelos utentes.

*Por essa razão que procurou-se saber, quais as consequências de violar os princípios éticos na Auditoria?*

As respostas obtidas das 2 entidades são:

**Tabela 19 - Consequências de violar os princípios éticos na Auditoria**

IGEPE	TA
N/A	A principal e mais relevante consequência da violação dos princípios Éticos na auditoria, é o descrédito a que o Tribunal Administrativo ficará mergulhado. Ou seja, a Instituição Suprema de Controlo deve constituir fonte de confiança e segurança no domínio da Integridade, Transparência e Boa Gestão.

**Fonte:** Estudo de caso

A tabela acima demonstra que não é possível mitigar por completo o risco de auditoria, o que constitui uma limitação intrínseca da função do auditor. Além disso, a própria segurança razoável assumida pelos auditores, por muito elevada que seja, pode ser apontada como elemento limitador, em virtude de, no decorrer de todo o processo, mesmo com uma apropriada aplicação combinada de testes de controlo e substantivos, jamais será possível assumir segurança absoluta de que as demonstrações financeiras estão isentas de erros e fraudes materiais.

Entretanto, procurou-se saber, *quais são as suas sugestões para melhorar a ética na auditoria pública?*

As respostas obtidas das 2 entidades são:

**Tabela 20 - Fases do Processo de Auditoria Externa**

IGEPE	TA
N/A	Os auditores de Controlo Externo devem estar integrados num plano de carreira que seja atraente, motivador e estável, assim como a formação e o treinamento devem ser regulares. Mas, há que ser contundente quando se mostre necessário aplicar medidas disciplinares contra um auditor que tenha violado o Código de Ética, a medida da punição deve constituir elemento dissuasor para os demais.

**Fonte:** Estudo de caso

Consequentemente, a fraude de relato financeiro discutida no local de estudo, inclui qualquer acto intencional ou deliberado de retirar bens ou dinheiro de forma indevida, sendo que estes actos podem ser praticados por todos os indivíduos relacionados com a organização quer sejam externos.

## **CAPÍTULO VI: CONCLUSÃO**

O resultado do estudo apresentado ao longo da presente dissertação e que foi auxiliada por distintos estudos académicos e de autores renomados nesta área, revelam que os escândalos financeiros mais mediáticos ocorridos nos Estados Unidos de América, Europa e Ásia por exemplo, constituíram um ponto de viragem para melhoria da qualidade das normas Internacionais de Auditoria, desenvolvendo-se uma abordagem focada nos riscos potenciais em todas as dimensões da Auditoria externa, do Sistema de Controlo Interno, dos elevados padrões éticos e relato financeiro no mundo. Durante a dissertação notou-se que esta pluralidade uma vez reunida é conducente a prevenção e ou deteção de fraudes nas diversas empresas, garantindo deste modo a sustentabilidade e continuidade das mesmas em qualquer parte do mundo.

Para o Tribunal Administrativo e o Instituto de Gestão das Participações do Estado, onde foi realizado o estudo de caso, o planeamento de auditoria externa através dos mapas de identificação da sociedade, do conhecimento do negócio, dos sistemas de informação, avaliação da sensibilidade ao risco, cálculo da materialidade, programas de trabalho, do controlo interno das várias áreas, incompatibilidade de funções entre outros, permite ao auditor externo apurar as características qualitativas das demonstrações financeiras, que são os atributos e que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes, compreensibilidade, relevância, fiabilidade, e comparabilidade, e desenvolver o seu trabalho com mais precisão

O presente estudo, objectivou discutir quais serão as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro no Sector Público. Definiram-se 5 capítulos que descreveram os vários momentos em que foi narrada e testada, a relevância tendo como relevância, o estudo de caso que foi realizado no Tribunal Administrativo e no Instituto de Gestão das Participações do Estado.

Ao longo do trabalho buscou-se autores que definiram todos conceitos possíveis do tema, onde se destaca por exemplo a definição do auditor como um profissional independente que deve conduzir a sua auditoria através de um processo sistemático que tem como finalidade determinar se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base nas Normas Internacionais de Relato financeiro.

A auditoria às demonstrações financeiras é um processo conduzido no sentido de determinar se a informação que estas contêm é reportada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Após todos os procedimentos adotados para efetuar um exame rigoroso às contas, a auditoria financeira tem como finalidade emitir uma opinião que se destina aos *stakeholders*.

Autores abordados neste estudo, revelam que, para que se conclua que estamos diante de uma fraude deve-se aferir a existência de 4 elementos fundamentais, designadamente, uma declaração material falsa, conhecimento de que a declaração era falsa no momento em que foi proferida, confiança na declaração falsa por parte da vítima e os danos daí resultantes. Neste sentido, afirma-se que a fraude em relatórios financeiros é um assunto que envolve reguladores, contabilistas, auditores, investidores e o público em geral, e pode resultar em sérias consequências. Envolve a intenção de infringir a lei ou violar regulamentações e provocar danos. A fraude nas demonstrações financeiras é uma das principais categorias de fraude nas empresas, com significativos impactos financeiros.

Neste sentido, no capítulo 5 sobre a análise e discussão de resultados, procurou-se demonstrar factos sobre os factores determinantes da fraude, as motivações comportamentais que levam os indivíduos a cometer tais actos ilícitos, motivos de realização de auditoria externas nas entidades em estudo, factos para sua deteção, dentre outras questões colocadas.

No local de estudo, as 2 entidades inqueridas afirmaram através de resposta aos questionários, terem profissionais formados e com experiência comprovada na matéria deste trabalho.

Informaram que sempre que se justifica e seguindo o plano e programas internos, recorrem a auditor externo que no exercício da sua função profissional deve obedecer a princípios fundamentais, tais como integridade, objetividade, competência, zelo profissional e confidencialidade.

Depois da apresentação do problema de estudo, e das abordagens teóricas feitas ao longo dos 5 capítulos que compõem a presente dissertação, valida-se a hipótese positiva do estudo, portanto, H1, que refere que "O papel do auditor perante a fraude do relato financeiro consiste em comprovar que a sua opinião sobre as demonstrações financeiras é expressa com base em provas suficientes e apropriadas conforme consta nas normas internacionais de relato financeiro".

Nestes 5 capítulos, apresentam-se autores e evidências empíricas e factuais que comprovam que o auditor no decorrer do seu trabalho tem de alcançar um nível de segurança razoável que lhe permita, através da prova obtida, reduzir o risco de expressar uma opinião não apropriada a um nível significativamente baixo. Contudo, a opinião expressa pelo auditor assume sempre um determinado risco intrínseco dado que os procedimentos de trabalho adotados incidem sobre amostras de suporte dos relatórios financeiros.

Esta hipótese foi comprovada igualmente ao ter-se tornado claro ao longo do trabalho que, embora o auditor externo não seja diretamente responsável pela deteção de fraudes, espera-se também que desempenhe um papel significativo, o que ocorre porque a auditoria externa serve a um propósito fundamental na promoção da confiança nas informações financeiras divulgadas pelas empresas.

Deste modo, respondendo a hipótese "H1" tanto o Tribunal Administrativo e o Instituto de Gestão das Participações do Estado, afirmaram haver sempre uma enorme pressão sobre a profissão de auditoria externa para melhorar a sua qualidade e esforço na deteção de fraudes. Afirmam estarem a cumprir as responsabilidades éticas e legais do auditor externo perante a fraude de relato financeiro dentro do perímetro das suas responsabilidades e das instituições que representam.

### **Limitações**

Para um estudo desta magnitude não ficou-se alheio a limitações, sendo que uma das principais dificuldades desta dissertação esteve em obter respostas em 3 perguntas, ou seja 2.6 a 2.8 ao questionário do Tribunal Administrativo. Mas por serem apenas 3 perguntas, o impacto não foi negativo, pois, as restantes respostas obtidas foram suficientes para responder cabalmente o propósito da dissertação.

Verificou-se que do lado do IGEPE, as respostas dadas às perguntas 2.6 a 2.8, não transmitiam segurança, tendo ficado a impressão de a entidade tere respondido "aleatoriamente" e "politicamente correcto", para não deixar em branco.

### **Recomendações para Futuras Investigações**

Urge sugerir o desenvolvimento do tema da Auditoria a Fraude Externa, para partidos políticos e seus órgãos de gestão, usando métodos quantitativos, expositivos e de observação directa por forma a tornar clara a utilização dos fundos do estado, desembolsados para o funcionamento destes organismos. Pode ser um tema de grande relevância para Academia em Moçambique.

Para outras investigações recomenda-se uma análise a outros intervenientes das informações financeiras do Estado em Moçambique, com a função de gestão nas Entidades participadas pelo Estado, para analisar profundamente a implementação das Responsabilidades Éticas e Legais destes perante a Fraude de Relato Financeiro.

## **Bibliografia**

ALMEIDA, B. J. M. (2019). *Manual de Auditoria Financeira: Uma Análise Integrada Baseada no Risco*, Escolar Editora.

ALMEIDA, M. (2015). *A fraude de relato financeiro e a independência dos auditores. Investigação de Mestrado em Gestão de Empresas, na especialidade de Auditoria Contabilística, Económica e Financeira*. Dissertação, Universidade Autónoma de Lisboa.

ALMEIDA, B. J. (2014). *Manual de Auditoria Financeira – uma Análise integrada baseada no risco*. Editora Escolar.

ALMEIDA, B. J. (2019). *Manual de Auditoria Financeira: uma Análise integrada baseada no risco*. Editora Escolar, Portugal.

ALMEIDA, José J. Marques; TABORDA, Daniel M. Geraldo. (2004). *A auditoria forense: um instrumento privilegiado para a deteção de fraudes*, Revista Fisco, Lisboa.

ALMEIDA, Bruno J. M. (2005). *Auditoria e Sociedade – Diferenças de Expectativas*. Lisboa: Publisher Team.

ASSIS, E., Alvarenga, F. e Lacerda, C. (2014). *Gestão do Conhecimento para a Sociedade. XI Simpósio de Excelencia em Gestão e Tecnologia (SEGeT)*.

ATTIE, W. (2018). *Auditoria: conceitos e aplicações*. (7a ed.). São Paulo: Atlas.

BAILEY, L. GAAS Guide (2002). *A comprehensive restatement of standards for auditing, attestation, compilation, and review*. New York: Aspen Law & Business,

BAPTISTA DA COSTA e Gabriel Correia Alves. (2000). *Contabilidade Financeira*; Editor: Lisboa Rei dos Livros, Edição: 7a ed.

BANDEIRA, A., Macedo, A., Ribeiro, J., (2021). *Ética e Deontologia em Contabilidade*, Edições

BEUREN, I. M. (2004) *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade, teoria e prática*. 2ª ed, São Paulo, Atlas.

BOLOGNA, G., LINDQUIST, R. (1995). *Auditoria de Fraude e Contabilidade Forense*, Lisboa, Almedina.

BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. (2003). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*. 12.ed. Porto.

BRITO, C., Fontenelle, R. (2019). *Auditoria privada e governamental*, 4a ed.. Niterói RJ: Impetus.

- CARLOS DOS SANTOS, (2010). *Cartilha da Ética Aplicada ao Serviço Social*, Plural Editores Pactor, Maputo, Moçambique.
- CERVO, A. L. & Vervian, P.A., (2002). *Metodologia Científica*. São Paulo: Prentice Hall.5ªed.
- CHAVE, S., Messina, F. e Turpen, R. (1999). *Mantendo os funcionários honestos*. Ivey Business trimestral.
- CHAROUX, Ofélia O. M. G. (2004) *Metodologia, processo de produção, registo e relato do conhecimento*, São Paulo, Dvs.
- COSTA, C. (2010). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática* (7ª edição). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- COSTA, Carlos Baptista. (2010). *Da Auditoria Financeira a Teoria e Prática*. 9ª Ed. Lisboa: Letras e Conceitos, Lda.
- COSTA, C. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*, 11ªEdição. Rei dos Livro
- COSTA, A. P. P. D., & Wood Jr, T. (2012). *Fraudes corporativas*. *Revista de Administração de Empresas*.
- CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. (2013) *Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas*. São Paulo: Atlas.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. (2000). *Auditoria contábil: teoria e prática*. São Paulo.
- CREPALDI, Silvio Aparecido (2004). *Auditoria contábil: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas,
- CRESSEY, Donald R. (2005). *Other People's Money: A study in the Social Psychology of Embezzlement*. Wadsworth Publishing Company,
- FERREIRA, E. (2007). *O papel do auditor na prevenção, detecção e denúncia da fraude: uma análise empírica em Portugal*. *Investigação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria*. Dissertacao, Universidade do Minho.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. (2001). *Auditoria Contábil*. São Paulo, 4. ed. Atlas.
- FONSECA, J. J. S. (2002). *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, Apostila.
- GIL. António Carlos. (1999). *Como elaborar Projecto de Pesquisa* São Paulo: ed. Atlas.
- GIL, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas.
- GONÇALVES, Susana (2011). *Fraude de Relato Financeiro*. *Revisores e Auditores*.
- GONÇALVES, Jonas Rodrigo (2016). *Ética geral e profissional: ensaios e reflexões*, editora processus, Brasília.

HILL A. (2002) *Mitologia científica e suas Métricas*; 2002. Disponível em 23/03/2022: [http://exame.abril.com.br/revista\\_exame/edicoes/economia/noticias](http://exame.abril.com.br/revista_exame/edicoes/economia/noticias).

HILL, M. & Hill, A. (2012). *Investigação por Questionário*. Lisboa: Edições Sílabo. 2ª ed.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. (2009). *Manual de auditoria contábil: teoria e prática*. 3. ed. Curitiba: Juruá.

JANUZZI, L. (2000). *Auditoria operacional*. Instituto Brasileiro de Planejamento tributário. Brasília,

JUND, Sérgio. (2001). *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. Rio de Janeiro: Consulex,

### Sites e links

ALBRECHT, et al., (1994). *Reducing the cost of fraud. The Internal Auditor*. Disponível em 09-18-2023, <http://www.acfe.com/rtn/docs/2014-report-to-nations.pdf>.

CARAPETO, C. & Fonseca F. (2012). *Ética e Deontologia. Manual de Formação*. Lisboa. Disponível em 06-09-2023, [https://wiki.dcet.uab.pt/files/images/7/7f/Etica\\_Deontologia-Manual\\_Formacao.pdf](https://wiki.dcet.uab.pt/files/images/7/7f/Etica_Deontologia-Manual_Formacao.pdf)

AÉCIO, R. (2017). *Trabalho do Final do Curso sobre Auditoria interna, suas contribuições em uma empresa industrial de médio porte situada no município de castro alves BA*. Disponível em 18-09-2023, <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13248/1/Procedimentos%20Substantivos%20em%20Auditoria%2>

ADRIAN, B. (2015). *Detecting and Preventing Fraud with Data Analytics*; Disponível em 13-09-2023, [https://wiki.dcet.uab.pt/files/images/7/7f/Etica\\_Deontologia-Manual\\_Formacao.pdf](https://wiki.dcet.uab.pt/files/images/7/7f/Etica_Deontologia-Manual_Formacao.pdf).

ALBERTON, L. (2002). *Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa, Florianópolis*

IUDICIBÚS, S. (2005). *Evolução da Contabilidade*. Disponível em 06-09-2023 <http://www.ebah.pt/content/ABAAAfCQAE/iudicibus-martins-carvalho-evolucao-contabilidade>

JOSE DE SOUSA SANTOS, Francisco Bezerra, Fucape Business School, Jose Carlos de Sousa Santos. (2018). *Relação entre qualidade de auditoria e irregularidades contábeis e*

*financeiras nas empresas brasileiras listadas na B3*, Fucape Business School, Vitória, ES, Brazil, Disponível em 11-09-2023, <http://repositorio.ipvvc.pt/handle/20.500.11960/256>

KRAEMER, M. (2005). *A maquiagem das demonstrações contábeis com a contabilidade criativa*. Disponível em 03-09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquiem.htm>.

KRAMBIA-KARPADIS, M. (2010). *Neural networks: The panacea in fraud detection?*. *Managerial Auditing Journal*. Disponível em 06-09-2023 <http://www.ebah.pt/content/ABAAAfCQAE/iudicibus-martins-carvalho-evolucao-contabilidade>.

LOPES, I. T. (2019). *Auditoria Financeira: Do Controlo Interno ao Controlo Externo Independente*. Disponível em 20-09-2023, <http://repositorio.ipvvc.pt/handle/20.500.11960>

MA, X. (2006). *Auditor's roles in capital market: Fraud detection responsibility*. *Gre-Tai Securities Market Monthly*. Disponível em 20-09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquiem.htm>.

MARIA, Irene de Carvalho (2019). *Ética Aplicada ao Serviço Social: Dilemas e Práticas Profissionais*, Editora Pactor, Lisboa, Portugal.

MERCIER, S. (2003). *A Ética nas Empresas, Edições Afrontamento*. Disponível em 07-09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquiem.htm>.

MORGAN, Peter. (2011). *Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre Livro Verde – Política de auditoria: as lições da crise*. *Jornal Oficial da União Europeia*. 06-09-2023, disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:248:0092:0100:PT:PDF>.

OLIVEIRA, L., Oliveira, D., Alves, P. e Gomes, M. (2008). *Curso Básico de Auditoria*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas.

O'REILLY, V. (1998). *Montgomery's Auditing*. 12ª edição. New York: John Wiley & Sons. Disponível em 08-09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquiem.htm>

PINHEIRO, Catarin. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Disponível em 06.09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquiem.htm>.

- PINHEIRO, G. J., & Cunha, L. R. S. (2003). *A importância da auditoria na detecção de fraudes*. Contab. Vista & Revista, 14, 31–47. Disponível em 06-09-2023 <http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao>
- PORTER, B. (1993). *An Empirical Study of The Audit Expectation – Performance Gap*. Accounting and Business Research.
- REALE, Miguel (1999). Lições preliminares de direito. 24.ed. São Paulo: Ed. Saraiva.
- REZAEI, Zabihollah (2005). *Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud*”, *Critical perspectives on accounting*, Vol. 16.
- SÁ, A. (2002). *Perícia contábil*. 5ª Edição. São Paulo: Atlas.
- SANTOS, A. (2016). *Procedimentos Substantivos da Auditoria Financeira*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar, Tomar, Portugal). Disponível em 09-09-2023, <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13248/1/Procedimentos%20Substantivos%20em%20Auditoria%20Financeira.pdf>
- SANTOS, V. A. (2021). *A fraude do banco panamericano: um estudo com base nos processos judiciais e extrajudiciais*. Dissertação de Mestrado em Controladoria Empresarial. Disponível em 08.09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquem.htm>.
- SALAS, Oriol Amat, Blake, John e Gutierrez, Soledad Moya. (2004). *La contabilidad creativa en España y en El Reino Unido: un estudio comparativo*. Disponível em 06-09-2023, [www.econ.upf.es/deehome/what/wpapers/postscripts/181.pdf](http://www.econ.upf.es/deehome/what/wpapers/postscripts/181.pdf)
- SINGLETON, T.; SINGLETON, A.; BOLOGNA, J. e LINDQUIST, R. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 3ª edição. New Jersey: John Wiley & Sons. Disponível em 06.09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquem.htm>.
- TABORDA, D. M. G (2021). *Manual de Auditoria Financeira: Uma Análise Integrada Baseada no Risco*, Escolar Editora.
- VIERA, M. (2018). *Contabilidade criativa e a prática contabilística em SNC*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Bragança, Bragança, Portugal. Disponível em 06-09-2023, <http://repositorio.ipvc.pt/handle/20.500.11960/2257>
- YOUNG, M. (2002). *Accounting Irregularities and Financial Fraud, A Corporate Governance Guide*, Aspen Law & Business, Nova Iorque. Disponível em 09-09-2023 <http://www.ebah.pt/content/ABAAAfCQAE/iudicibus-martins-carvalho-evolucao-contabilidade>
- WELLS, Joseph T. (2009). *Manual da Fraude na Empresa Prevenção e Detecção*. 2ª Ed, Edições Almedina. Lisboa.

---

## Artigos

ACFE. (2014). *Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse*; Disponível em 06-09-2023, <http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>.

ALVES, J. (2018). *Ética e comprometimento profissional: as percepções dos profissionais e estudantes de contabilidade*, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal. Disponível em 06-09-2023, <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/10828>.

Ecovadis. Responsabilidade social. Acessado em 5-8.2024 as 19h50 min. Disponível em: <https://ecovadis.com/pt/glossary/social-responsibility/>

Fastercapital. Entendendo A Responsabilidade Legal. Acessado em 5-8.2024 as 20h10 min. Disponível em: <https://fastercapital.com/pt/tema/entendendo-a-responsabilidade-legal.html>

Instituto de Gestão das Participações do Estado, Disponível em 22/04/2024: <https://www.igepe.org.mz/>

Tribunal Administrativo, Disponível em 22/04/2024: <https://www.ta.gov.mz/#/>

PWC PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL. (2006). Pesquisa Global sobre Crimes Econômicos 2014, Brasil. Disponível em 04-09-2023, <<https://www.pwc.com.br/pt/>

ISA 240. (2010) As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. União Europeia: IFAC. Disponível em 06-09-2023, <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13248/1/Procedimentos%20Substantivos%20em%20Auditoria%20Financeira>

Global Technology Audit Guide (GTAG). (2009). *Prevenção e Detecção de Fraudes em um Mundo Automatizado*. Disponível em 11-09-2023, [www.theiia.org/technology](http://www.theiia.org/technology)

FERNANDES, (2012). Dissertação sobre A Contabilidade criativa e os fatores capazes de prevenir a manipulação contabilística: Análise econométrica às empresas portuguesas, Disponível em 08-09-2023, <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/amaquem.htm>

HOPWOOD, W.; LEINER, J. e YOUNG, G. (2008). *Journal of Forensic Accounting*. New York: McGraw-Hill. Disponível em 06-09-2023, <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13248/1/Procedimentos%20Substantivos%20em%20Auditoria%20Financeira.pdf>

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 210 ACORDAR OS TERMOS DE TRABALHOS DE AUDITORIA. (2009). *Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009*. Disponível em 13-

---

09-2023

<https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13248/1/Procedimentos%20Substantivos%20em%20Auditoria%20Financeira.pdf>

SILVA, G. (2013). *Auditoria Forense: Necessidades Atuais e Futuras*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar, Tomar, Portugal. Disponível em 06-09-2023, <http://hdl.handle.net/10400.26/5858>

---

## **Legislação**

Lei de Combate à corrupção. Lei n.º 06/2004 de 17 de Junho. Page 2. Lei n.º 06/2004 de 17 de Junho

Lei Sarbanes-Oxley (SOx), criada nos Estados Unidos pelo senador Paul Sarbanes e pelo deputado Michael Oxley – e sancionada pelo Congresso daquele país em 2002

---

## APÊNDICE.

**Apêndice para a Recolha de Dados para a Materialização da Dissertação subordinada ao Tema: Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Externo perante a Fraude de Relato Financeiro: O Caso de Estudo do Sector Público no Período entre 2020 a 2022**

**Guião de Entrevista Dirigido aos responsáveis por realização de Auditoria no Tribunal Administrativo e Instituto de Gestão das Participações do Estado**

Prezado/a, é com muita satisfação que venho a si para colher dados através deste Guião de Entrevista para a elaboração da Dissertação sobre o tema supracitado. Deste modo, solicita-se a sua melhor colaboração, respondendo a todas as perguntas de forma objectiva e com sinceridade, garantindo que as suas respostas sejam directas e que correspondam à verdade da situação em estudo.

Contudo, como é de esperar, a sua contribuição será honrada com fidelidade e mérito porque, respondendo as questões que lhe são colocadas, estará contribuindo para a materialização do presente estudo.

### I. DADOS DA CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE E O PERFIL DO ENTREVISTADO

**1. Género:**

- Feminino (\_\_\_\_); Masculino (\_\_\_\_).

**2. Idade:**

- ≤ 22 a 30 anos (\_\_\_\_); 30 a 40 anos (\_\_\_\_); 40 a 50 anos (\_\_\_\_); 50 a 60 anos (\_\_\_\_); 60 a 70 anos (\_\_\_\_).

**3. Indique a área(s) da sua formação? (Pode escolher mais que uma opção)**

- Contabilidade (\_\_\_\_);

- 
- Auditoria (\_\_\_\_\_).
  - Gestão (\_\_\_\_\_).
  - Finanças Empresarias (\_\_\_\_\_).
  - Outra (\_\_\_\_\_). Especifique\_\_\_\_\_

#### **4. Habilitações Literárias:**

Ensino Secundário (\_\_\_\_\_); Bacharelato (\_\_\_\_\_); Licenciatura (\_\_\_\_\_); Mestrado (\_\_\_\_\_); Doutoramento (\_\_\_\_\_); Outro (\_\_\_\_\_).

#### **5. Situação Profissional:** (pode seleccionar mais que uma opção)

- Estudante do ensino superior na área financeira (\_\_\_\_\_);
- Docente do ensino superior na área financeira Profissional (\_\_\_\_\_);
- Contabilista Profissional (\_\_\_\_\_);
- Auditor (\_\_\_\_\_);
- Outro (\_\_\_\_\_).

#### **6. Há quanto tempo exerce a sua profissão?**

- 5 a 10 anos (\_\_\_\_\_); 11 a 20 anos (\_\_\_\_\_); 21 a 30 anos (\_\_\_\_\_); nunca exerci (\_\_\_\_\_).

#### **7. É Revisor Oficial de Contas?**

- Sim (\_\_\_\_\_);
- Não (\_\_\_\_\_).

#### **8. É Auditor Certificado?**

- Sim (\_\_\_\_\_);
- Não (\_\_\_\_\_).

#### **9. Alguma vez se beneficiou de alguma formação e capacitação sobre temas ligados a esta Dissertação?**

Sim (\_\_\_\_\_); Não (\_\_\_\_\_)

---

Se Sim, diga o nome:

---

**10. Quantos colaboradores tem entidade? 1 a 5 (\_\_\_\_) 5 a 10 (\_\_\_\_) 10 a 15 (\_\_\_\_)  
15 a mais (\_\_\_\_)**

**11. Qual é a representação (sucursais) geográfica que tem:**

---

---

**II. DADOS REFERENTES AO CONHECIMENTO SOBRE  
RESPONSABILIDADES ÉTICAS E LEGAIS DO AUDITOR EXTERNO  
PERANTE A FRAUDE DE RELATO FINANCEIRO**

2.1 Considera que a actividade Sobre Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor, contribui para o aumento da fiabilidade e conformidade do relato financeiro divulgado? Caso afirmativo, de que forma?

---

---

---

---

---

2.2 Quais são as fases do processo de auditoria ao sector público?

---

---

---

---

---

2.3 Considera que todas as informações relevantes obtidas pelo auditor público se encontram expressas nos relatórios da entidade?

---

---

---

---

---

---

2.4 Quais os desafios éticos enfrentados pelos auditores públicos? Como você lida com os conflitos de interesse em sua função?

---

---

---

---

2.5 Quais são os Objectivos e Razões da Realização de Auditoria Externa às Entidades Públicas?

---

---

---

2.6 Qual foi o Impacto da Fraude para as contas públicas desde 2020 a 2022?

	2020	2021	2022
Impacto da Fraude			

2.7 Qual é a estratégia utilizada. para mitigar a Fraude desde 2020 a 2022?

	2020	2021	2022
Mitigar a Fraude			

2.8 Quais foram os motivos de Fraude nas entidades públicas desde 2020 a 2022?

	2020	2021	2022
Motivos da Origem Fraude			

### III.DADOS REFERENTES A REALIZAÇÃO DE AUDITORIA EXTERNA PELO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (TA).

---

3.1 Quais são os motivos da realização de Auditoria Externa pelo TA e a sua duração?

---

---

---

3.2 Quais são as Áreas envolvidas na Realização de Auditoria Externa?

---

---

---

3.3 Que informação é fornecida ao Auditor Externo para a Realização do seu trabalho?

---

---

---

3.4 Quais são os principais intervenientes do TA no processo da Auditoria Externa?

---

---

---

3.5 Considera que existem situações que impedem o auditor de realizar os procedimentos necessários e, desta forma, impedem a obtenção de prova suficiente e apropriada? Caso diga SIM, à quem será imputável esta situação de impedimento?

---

---

---

3.6 Quais são as Limitações do Auditor Externo na Detecção da Fraude de Relato Financeiro nas entidades públicas?

---

---

---

3.7 Quais são os principais intervenientes no processo da Auditoria efectuada pelo TA?

---

---

---

---

3.8 Quais são as Responsabilidades Éticas e Legais do Auditor Público perante a Fraude de Relato Financeiro e de procedimentos desde 2020 a 2022?

---

---

---

---

3.9 Quais as consequências de violar os princípios éticos na Auditoria feita pelo Tribunal Administrativo?

---

---

---

---

3.10 Quais são as suas sugestões para melhorar a ética na auditoria pública?

---

---

---

**“Obrigada pela Colaboração”**