

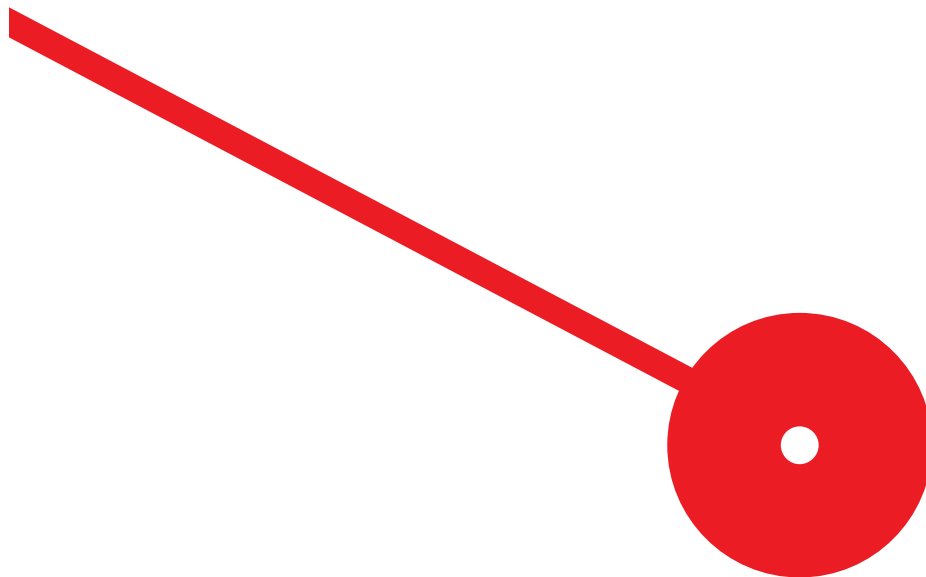


# *Audit Expectation Gap: comparação entre dois setores de atividade*

Catarina Estanislau Marques Pereira Barbosa  
de Sousa

*Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri*

01/2021

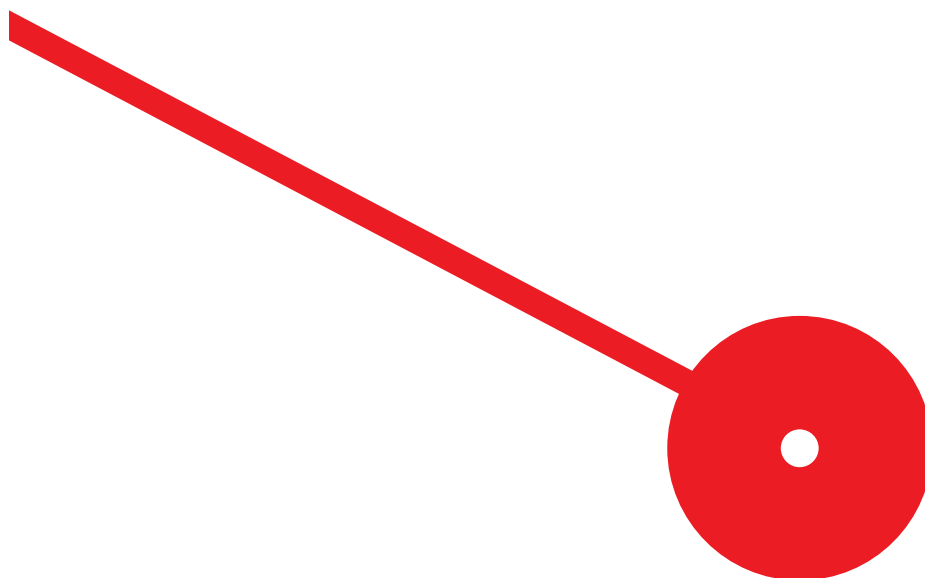




# *Audit Expectation Gap: comparação entre dois setores de atividade*

Catarina Estanislau Marques Pereira Barbosa  
de Sousa

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de  
Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de  
Mestre em Auditoria, sob orientação da Professora Doutora Alcina  
Augusta de Sena Portugal Dias



## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, expesso o meu profundo agradecimento à minha orientadora, Professora Doutora Alcina Augusta de Sena Portugal Dias, por toda a disponibilidade, paciência e ajuda.

Aos meus pais, que me apoiaram incondicionalmente e foram, não só durante todo este processo, mas sempre, um porto de abrigo. Obrigada pela compreensão, carinho e amor incondicional.

À minha grande amiga Ana, por estar sempre a meu lado, acreditar em mim e por continuar a celebrar conquistas comigo todos estes anos.

Um grande obrigada a todos os que me acompanharam neste percurso!

## **Resumo:**

A auditoria tem como intuito aumentar o grau de confiança dos utilizadores das demonstrações financeiras, através da comunicação da opinião do auditor sobre estas aos *stakeholders*. Geralmente, essa opinião diz respeito à forma como as demonstrações são preparadas, em todos os aspetos materiais, e se expõem uma visão verdadeira e apropriada da situação da entidade.

Contudo, a literatura aponta para a existência de aspetos do trabalho de auditoria que o público desconhece ou sobre os quais tem uma perceção incorreta. Tais contrastes podem manifestar-se, entre outros, no que diz respeito ao objetivo de uma auditoria, aos deveres atribuídos aos profissionais da área e às garantias por si dadas sobre as demonstrações financeiras.

Estas diferentes perceções sobre o trabalho de auditoria entre quem audita e os vários grupos com interesse nas demonstrações analisadas constituem a *Audit Expectation Gap* - diferenças de expectativas em auditoria.

O presente estudo visa analisar em que medida este *gap* está presente entre auditores e o público em geral, de que forma é que estas expectativas são condicionadas pelos conhecimentos do público em auditoria e averiguar se o *gap* se manifesta quando são colocados frente a frente dois setores de atividade distintos.

Para tal, foi conduzida uma investigação através de um questionário.

**Palavras chave:** Auditoria, Auditoria Externa, *Audit Expectation Gap*, *Stakeholders*

**Abstract:**

Auditing aims to increase the level of confidence of users of financial statements, by communicating the auditor's opinion about them to the stakeholders. Generally, this opinion concerns the way the statements are prepared, in all material aspects, and if they present a true and fair view of the entity's situation.

However, the literature points to the existence of aspects of the audit work that the public is unaware of or about which they have an incorrect perception. Such contrasts may manifest, among others, regarding the objective of an audit, the duties attributed to its professionals and the guarantees given by them regarding the financial statements.

These different perceptions about the audit work between the auditor and the various groups with an interest in the analysed statements constitute the Audit Expectation Gap – the differences in expectations in auditing.

This study intends to analyse the extent to which this gap is present between auditors and the general public, how these expectations are conditioned by the knowledge of the public regarding auditing and ascertain whether the gap manifests itself when two distinct sectors of activity are compared.

To verify this, an investigation was conducted through a questionnaire.

**Key words:** Audit, External Audit, Audit Expectation Gap, Stakeholders

# Índice geral

<b>Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I – Revisão da Literatura .....</b>	<b>4</b>
1 A Auditoria .....	5
1.1 Breve Visão Histórica .....	6
1.2 Fases e Riscos de Auditoria .....	7
1.3 Âmbito da Auditoria.....	8
1.4 Conceito de Materialidade .....	11
1.5 Conceito de Amostragem em Auditoria.....	12
2 Escândalos Financeiros.....	13
2.1 Enron .....	14
2.2 WorldCom.....	14
2.3 Lei Sarbanes-Oxley .....	15
3 Deveres dos Auditores.....	16
3.1 Normas do <i>Public Company Accounting Oversight Board</i> (PCAOB) .....	17
3.2 Diretiva 2014/56/EU e Regulamento 537/2014 .....	17
3.3 Normas da <i>International Federation of Accountants</i> (IFAC).....	17
3.4 Normas de Auditoria em Portugal.....	19
3.4.1 Deveres Relativos à Materialidade .....	19
3.4.2 Deveres Relativos à Independência .....	20
3.4.3 Deveres Relativos à Prevenção e Detecção de Fraude .....	21
4 <i>Audit Expectation Gap</i> .....	21
4.1 Fatores Contributivos para a Existência do <i>Gap</i> .....	22
4.2 Estrutura e Componentes do <i>Gap</i> .....	24
4.3 <i>Gap</i> na Questão da Materialidade .....	26
4.4 <i>Gap</i> na Questão da Continuidade.....	26
4.5 Mitigação da <i>Expectation Gap</i> .....	27

4.5.1	Materialidade .....	28
4.6	Estudos Realizados.....	28
<b>Capítulo II – Metodologias de investigação .....</b>		<b>32</b>
5	Formulação do Problema Científico.....	33
6	Métodos de Investigação .....	34
7	Método de Investigação Adotado .....	34
8	Formulação das Hipóteses de Análise .....	36
9	Modelo de Análise.....	39
<b>Capítulo III – Estudo Empírico.....</b>		<b>40</b>
10	Recolha de Dados .....	41
10.1	Escala de Likert.....	41
11	Definição da Amostra.....	41
12	Apresentação e Interpretação dos Resultados .....	43
12.1	Hipótese 1 - As expectativas do público em geral diferem das dos auditores por falta de conhecimentos sobre a auditoria. ....	43
12.2	Hipótese 2 - O público em geral identifica deveres do auditor que não são reconhecidos como tal pelos profissionais. ....	44
12.3	Hipótese 3 – A perceção, por parte do público em geral, dos deveres do auditor muda consoante o setor de atividade analisado.....	49
13	Síntese dos Resultados e Validação das Hipóteses .....	54
<b>Capítulo IV – Conclusões.....</b>		<b>56</b>
<b>Referências bibliográficas.....</b>		<b>62</b>
<b>Apêndices.....</b>		<b>67</b>
Apêndice I	– Normas do PCAOB .....	68
Apêndice II	– Estrutura do Código de Ética da OROC .....	69
Apêndice III	– GAT .....	71
Apêndice IV	– Questionário .....	72
Apêndice V	– Descrição das Questões de Investigação e Interrogações.....	76

<b>Anexos.....</b>	<b>77</b>
Anexo I – ISA.....	78
Anexo II – Artigo 77º nº 8 do EOROC.....	80

## Índice de Figuras

<b>Figura 1</b> - Evolução do âmbito da auditoria .....	11
<b>Figura 2</b> - As componentes estruturais das diferenças de expectativas .....	24
<b>Figura 3</b> - Métodos de pesquisa e respetivas característica .....	35
<b>Figura 4</b> - Modelo de análise (A e B) .....	39
<b>Figura 5</b> - Género dos inquiridos .....	42
<b>Figura 6</b> - Faixa etária dos inquiridos .....	42
<b>Figura 7</b> - Grau de instrução dos inquiridos .....	42
<b>Figura 8</b> - Experiência em auditoria dos inquiridos .....	43
<b>Figura 9</b> - Inquiridos sem experiência com conhecimento do uso de amostras .....	43
<b>Figura 10</b> - Recetividade à divulgação do nível de materialidade utilizado numa auditoria .....	44
<b>Figura 11</b> - Deveres do auditor: prevenção de fraude .....	45
<b>Figura 12</b> - Deveres do auditor: deteção de fraude .....	46
<b>Figura 13</b> - Deveres do auditor: obter garantias de que as demonstrações financeiras estão livres de quaisquer erros .....	47
<b>Figura 14</b> - Deveres do auditor: ser independente da entidade auditada e não participar na tomada de decisões .....	47
<b>Figura 15</b> - Deveres do auditor: prevenir o incumprimento de leis e regulamentos ...	48
<b>Figura 16</b> - Deveres do auditor: elaborar as demonstrações financeiras da entidade auditada .....	49
<b>Figura 17</b> - Comparação entre dois setores de atividade: entendimento dos riscos de negócio e dos riscos associados à atividade .....	50

<b>Figura 18</b> - Comparação entre dois setores de atividade: especial atenção a erros e indícios de fraude .....	50
<b>Figura 19</b> - Comparação entre dois setores de atividade: comunicação regular com a gestão .....	51
<b>Figura 20</b> - Comparação entre dois setores de atividade: comparação dos valores registados com o orçamento .....	52
<b>Figura 21</b> - Comparação entre dois setores de atividade: conhecimento dos administradores/gestores e de entidades com o controlo da organização .....	52
<b>Figura 22</b> - Comparação entre dois setores de atividade: avaliação de possíveis conflitos de interesses .....	53
<b>Figura 23</b> - Comparação entre dois setores de atividade: utilização de amostras de grande dimensão .....	54
<b>Figura 24</b> - Modelo de análise .....	54

## **Índice de Tabelas**

<b>Tabela 1</b> - Evolução das componentes da expectation gap entre a Nova Zelândia (1989) e o Reino Unido (2000) .....	29
<b>Tabela 2</b> - Tabela síntese das Hipóteses de Análise .....	36
<b>Tabela 3</b> - Hipóteses e Modelo de Análise .....	55
<b>Tabela 4</b> - Validação do Modelo de Análise .....	58

## Lista de Siglas

CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
EIP	Entidade de Interesse Público
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
GAT	Guia de Aplicação Técnica
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i> (Norma Internacional de Auditoria)
NIC	Norma Internacional de Contabilidade
NTR/A	Normas Técnicas de Revisão/Auditoria
NTRLC	Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RD	Risco de Detecção
RDM	Risco de Distorção Material
RI	Risco Inerente
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SPE	<i>Special Purpose Entity</i>
UE	União Europeia



A auditoria pode ser considerada como um ‘(...) processo sistemático de objectivamente obter e avaliar evidência sobre determinadas asserções acerca de acções económicas e eventos com o objectivo de determinar o grau de correspondência entre essas asserções e determinados critérios pré-estabelecidos e conseqüentemente comunicar os resultados aos interessados.’ (Messier et al., 2006, p. 13 cit. por Heliodoro, 2010)

É sabido que o público e os auditores muitas vezes não partilham da mesma visão sobre a profissão de auditoria. Um dos casos mais flagrantes destas diferenças é o papel do auditor na análise das operações das entidades: se por um lado os profissionais utilizam amostras para realizarem os seus trabalhos, por outro, como referido por Porter (1993), o público frequentemente acredita que todos os elementos são auditados.

Estas interpretações diferentes criam um fosso entre as duas partes, a que Liggio (1974) atribuiu a designação de *Audit Expectation Gap*. As diferenças de expectativas são um assunto crítico, uma vez que, quanto maior a discrepância entre o que é o trabalho dos auditores e o que o público em geral assume que este é, menor será a credibilidade da profissão.

A cada escândalo financeiro que envolve entidades auditadas, este *gap* aumenta. Para combater o declínio da confiança nos auditores, são várias as reformas realizadas às legislações que governam a profissão, nomeadamente nas que regem os seus deveres.

Contudo, alguns autores defendem que a resposta dada em situações como a descrita tem de ser mais célere. Numa sociedade em constante mudança, ‘(...) as expectativas do público não são estáticas e a resposta da profissão de auditoria tem de forçosamente acompanhar o ritmo. De outra forma, haverá sempre um *gap* temporal entre as mudanças de expectativas da sociedade e a resposta da profissão’ (Heliodoro, 2010, p. 3)

Os deveres dos auditores são um assunto de extrema importância, já que são estes que norteiam a profissão. Mais especificamente, são estes que definem o âmbito da sua atuação. O objetivo de uma auditoria é questão de debate entre os auditores e o público em geral: entre outras divergências, as normas não incumbem os profissionais, no decorrer do seu trabalho, de prevenir e detetar fraudes, mas o público assim o espera.

A presente dissertação visa estudar em que medida esta *expectation gap* está presente junto do público em geral. É ainda procurado perceber se estas expectativas diferem das dos auditores por falta de conhecimentos por parte do público em matérias de auditoria e se variam conforme o setor de atividade da entidade auditada.

Este trabalho de investigação encontra-se dividido em quatro partes. Primeiramente, no Capítulo I, é feita uma revisão da literatura existente referente à *Audit Expectation Gap* e aos elementos que auxiliam a sua compreensão.

No Capítulo II são tratadas as metodologias de investigação. Após o seu enquadramento genérico e a definição da metodologia adotada, são formuladas as hipóteses do presente estudo e o modelo de análise.

No Capítulo III é abordado o estudo empírico propriamente dito, sendo definida a amostra e analisados os resultados obtidos através de um questionário.

Por fim, no Capítulo IV, são apresentadas as conclusões de toda a investigação.

## **CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA**

---

## 1 A Auditoria

Com a sua origem no verbo latim *'auditore'*, a palavra Auditor denota 'aquele que ouve', significado proveniente da Roma antiga, onde as contas eram prestadas verbalmente a um responsável oficial. (Taborda, 2015)

A auditoria é considerada um '(...) 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 referência previamente definido' (Taborda, 2015, p. 14). As evidências referidas são também denominadas de prova de auditoria, a base para a opinião do auditor. São consideradas apropriadas quando são relevantes e confiáveis, e suficientes quando a quantidade de provas recolhidas é apropriada (questão que depende do juízo profissional do auditor). (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018)

Para o auditor ser capaz de proceder à avaliação das provas, é indispensável que atue com ceticismo profissional, entenda-se, estar alerta para provas de auditoria que contradigam outras provas já obtidas; informação que questione o nível de confiança da prova e indícios de fraude. Contudo, mesmo mantendo uma atitude cética, existem limitações à capacidade de recolha de evidências: há a possibilidade de não ser concedida ao auditor, intencionalmente ou não, toda a informação relevante sobre a entidade; e ainda, em caso de fraude, que a sua execução possa utilizar mecanismos sofisticados para a esconder, tornando ineficazes os procedimentos de recolha de prova. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018)

Costa (2019) defende o envolvimento de vários agentes nas informações financeiras: quem prepara, quem audita, quem analisa e quem utiliza. É precisamente este último grupo que deve ser privilegiado, já que é a partir delas que toma decisões como, entre outras:

- . Comprar, vender ou deter investimentos;
- . Avaliar a responsabilidade da administração;
- . Avaliar a capacidade da entidade de cumprir os seus deveres;
- . Determinar políticas fiscais e lucros/dividendos passíveis de ser distribuídos;
- . Regular os setores de atividade.

Tem-se assim que os utilizadores, também conhecidos por *stakeholders*, são os vários grupos com interesse na informação relativa às organizações, tais como ‘(...) os investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores sociais, clientes, governo e seus departamentos e público (...)’ (Taborda, 2015, p. 19).

A necessidade pela auditoria é justificada por Salehi (2011) com o potencial conflito de interesses que é passível de existir entre *stakeholders* e a administração da entidade. Uma teoria que corrobora a explicação enunciada é a teoria das partes interessadas, ou *stakeholders theory*. Esta assegura que ‘(...) para além dos sócios, existem muitos interessados numa organização, que influenciam, ou são influenciados, pela sua actuação.’ (Taborda, 2015, p. 18) É, por isso, um dever da administração o de prestar contas aos grupos de interesse relativamente aos resultados e ao cumprimento das suas responsabilidades.

## **1.1 Breve Visão Histórica**

Inicialmente, a auditoria era essencialmente utilizada para realizar uma verificação independente às finanças públicas, desde certificar receitas e impostos recebidos, a comparar gastos com as respetivas autorizações. (Brito et al., 2017) Os negócios são de reduzida dimensão e a sua gestão está a cargo do proprietário, não havendo necessidade de prestação de contas. (Porter et al., 2003)

Na segunda metade do século XIX, a profissão sofre uma grande e importante evolução, decorrente da Revolução Industrial e conseqüente aumento da dimensão das entidades e do número de proprietários, assim como da separação da propriedade da gestão. Ganha uma nova importância na garantia da transparência da administração e na deteção de anomalias, tornando-se também um instrumento fundamental para a obtenção de financiamento, um fator crítico de sucesso. (Taborda, 2015)

A auditoria propaga-se após a Grande Depressão de 1929, nos Estados Unidos da América, quando é criado, no início da década de 30, o *Comité May*. Este estabelece a obrigatoriedade de uma auditoria independente, efetuada por um profissional externo à entidade, das demonstrações financeiras das entidades cotadas em bolsa. Nesta década, revela-se importante restaurar a confiança dos investidores, sendo criado para o efeito, em 1934, um organismo governamental de regulação e supervisão que estabelece normas

de responsabilização legal do auditor, a *Securities and Exchange Commission* (SEC). (Taborda, 2015)

Entre as décadas de 1920-60, as entidades crescem em dimensão e complexidade, tornando impraticável, tendo em conta o tempo e dinheiro gastos na realização do trabalho, que uma auditoria analise todos os registos contabilísticos. É feita, assim, a transição para um procedimento baseado em amostras. (Porter et al., 2003)

Nos primeiros anos do século XXI, motivados pelo grande número de organizações multinacionais e pelos vários escândalos financeiros que as envolveram (ver capítulo 2), torna-se necessário que os auditores aceitem maiores obrigações profissionais, sendo estabelecido como um pilar da profissão a independência. Como tal, os auditores não podem ter responsabilidades noutras áreas de uma entidade que auditam que possam pôr em causa a sua imparcialidade. (B. J. M. de Almeida, 2005)

## **1.2 Fases e Riscos de Auditoria**

Para tornar possível a realização de uma auditoria, é necessário respeitar as denominadas fases de auditoria, nas quais é efetuado ‘(...) um conjunto ordenado, sequencial e sistemático de procedimentos podendo os mesmos variar em função da natureza do trabalho (...) [e] do tipo de segurança ou garantia de fiabilidade proporcionado pelo auditor.’ (Costa, 2019, p. 65) São compreendidas cinco etapas:

- Primeira fase: aceitação/continuação do trabalho;
- Segunda fase: planeamento dos trabalhos de auditoria;
- Terceira fase: obtenção das provas consideradas indispensáveis e consequentes testes;
- Quarta fase: obtenção das conclusões do trabalho;
- Quinta fase: emissão dos relatórios contendo a opinião de auditoria.

Para Bunjaku (2019), o principal desafio de uma auditoria é o de como utilizar recursos limitados da forma mais eficaz, ou seja, como escolher o que auditar: tal requer uma avaliação do risco em todas as áreas. Estes riscos associados à auditoria são classificados de quatro formas (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018):

- Risco de auditoria (RA): o risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada/errada quando as informações financeiras apresentam erros materialmente relevantes;
- Risco de deteção (RD): o risco de que o trabalho realizado pelo auditor no sentido de reduzir o risco de auditoria para um nível aceitável não detete erros materiais, separada ou agregadamente, que possam existir;
- Risco inerente (RI): o risco existente antes de serem considerados quaisquer tipos de controlos;
- Risco de controlo (RC): o risco de um erro materialmente relevante não ser detetado e corrigido atempadamente pelos controlos instaurados pela entidade.

Costa (2019) identifica ainda um outro, o risco de distorção material (RDM), que engloba em si os riscos inerente e de controlo. Este representa o risco de as informações financeiras se encontrarem, antes da auditoria, distorcidas em valores materialmente relevantes.

O autor manifesta também que o risco de auditoria pode ser expresso matematicamente por  $RA = RDM \times RD$ , onde  $RDM = RI \times RC$ .

O RDM e o RD variam inversamente, ou seja, num cenário em que o primeiro é elevado, o segundo tem de ser diminuído, de modo a reduzir o RA para um nível aceitável. (Costa, 2019)

### 1.3 Âmbito da Auditoria

A auditoria existe para satisfazer as necessidades da sociedade. Sendo assim, o seu âmbito é mutável e varia conforme o ambiente socioeconómico. (Porter et al., 2003)

De forma a compreender o papel do auditor, é importante definir o conceito de fraude, que, segundo Porter et al. (2003), pode ser entendida como a apropriação indevida de ativos da entidade, manipulação de informação contabilística ou ainda o ato de ludibriar terceiros. É considerada um ato praticado fora dos limites da lei e/ou a violação das normas regulatórias. (Jones, 2011) Este conceito não deve ser confundido com o de erro, o ato não deliberado que resulta de omissão, falta de atenção ou interpretação deficiente de factos relevantes. (S. R. V. Almeida et al., 2018)

Desde o seu surgimento até à revolução industrial, a auditoria é utilizada para controlar as finanças públicas e os fundos emprestados, tendo como foco a deteção de fraude. (Porter et al., 2003)

Com o aumento do número e da dimensão das entidades verificado no século XIX e subsequente necessidade de capital, torna-se evidente que é preciso algum mecanismo de proteção dos investidores – o que leva a uma mudança de mentalidade no que diz respeito ao âmbito da auditoria. (Porter et al., 2003) Segundo Sikka, Puxty, Willmott, & Cooper (1998), na passagem para o século XX coexistem duas interpretações do que é o núcleo da profissão: por um lado, uma corrente que a associa com a deteção e reporte da fraude; por outro, uma que contesta que não será razoável esperar que o auditor detete atos ilegais.

Bourne (1887, cit. por Costa, 2019) refere que a auditoria tem um objetivo duplo: o de detetar a fraude quando praticada e a sua prevenção. Lawrence Dicksee publica, em 1892, o que é considerado o primeiro grande livro sobre auditoria, onde expressa que o seu âmbito passa pela deteção de erros e de fraudes, o que o autor acredita ser a parte fulcral do trabalho. Contudo, autores como Robertson e Montgomery defendem que a deteção da fraude é um objetivo secundário. (Ojo, 2006) Robertson (1897, cit. por Sikka et al., 1998), defende que o principal dever do auditor é o de avaliar se o balanço patrimonial expressa a situação verdadeira dos ativos e passivos de uma entidade a uma determinada data. Por sua vez, Montgomery (1912) considera como objetivo principal averiguar a posição financeira e os rendimentos da entidade, só depois tem em conta a deteção de erros e fraudes.

No decorrer do século XX, a noção de deteção de fraude como intuito principal da auditoria perde adeptos, mas não é totalmente abandonada. À medida que as entidades ganham maiores dimensões, esta noção é relegada para segundo plano, mas, de acordo com vários estudos, os profissionais da área têm a perceção de que o público em geral acredita na auditoria como um sistema de deteção e prevenção de fraude. Todavia, a ideia de que o papel do auditor não requer que este a procure ativamente prevalece. (Sikka et al., 1998)

Em 1973, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) afirma que a finalidade da auditoria é a de ‘(...) expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa, os resultados das operações e as alterações da posição financeira em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites’ (B. J.

M. de Almeida, 2005, p. 43). No mesmo ano, a *American Accountig Association* define o objetivo de analisar evidências sobre as afirmações da gestão respeitantes aos acontecimentos económicos, com base em critérios pré-definidos, e de informar os *stakeholders* das suas conclusões. (B. J. M. de Almeida, 2005)

Durante as últimas duas décadas do século XX, e com a implementação de medidas de autorregulação dos mercados, o papel da auditoria passa a estar direcionado para a fiscalização, a prestação de contas e a regulação. (Sikka et al., 1998) No ano de 1980, o *Internal Auditing Practices Committee* sugere como objetivo da profissão o de conferir credibilidade às demonstrações financeiras. (B. J. M. de Almeida, 2005)

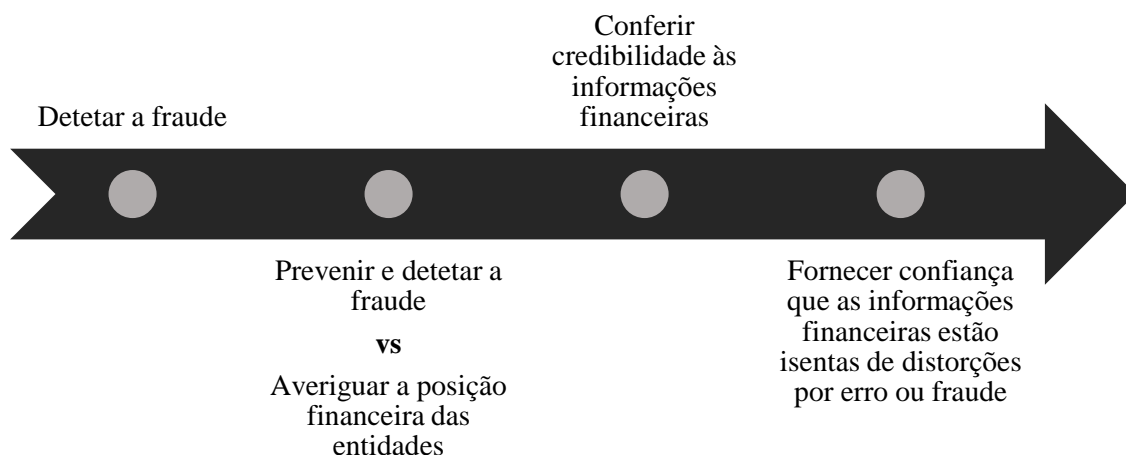
Atualmente, é defendido que

o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores das demonstrações financeiras. Isto é alcançado pela expressão de uma opinião por parte do auditor sobre se as demonstrações financeiras são preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável de divulgação financeira. No caso da maioria dos referenciais de aplicação geral, essa opinião recai sobre se as informações financeiras são preparadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou se apresentam uma visão verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, p. 77, Trad. própria)

No seguimento da definição apresentada pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), S. R. V. Almeida et al. (2018) considera que a análise à informação financeira não tem como finalidade a descoberta de fraudes. Contudo, o auditor deve, durante o trabalho, obter ‘(...) segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, seja devido a fraude ou a erro.’ (Costa, 2019, p. 62)

A Figura 1 da página seguinte representa a evolução do âmbito da auditoria ao longo dos tempos.

**Figura 1 – Evolução do âmbito da auditoria**



Fonte: Elaboração própria

Em suma, ao longo dos tempos, o objetivo de uma auditoria tem evoluído, mudança esta que é evidente na literatura. No entanto, será que o que é esperado de uma auditoria pelo público em geral tem acompanhado esta mutação?

#### **1.4 Conceito de Materialidade**

Comert (2012, cit. por Bunjaku, 2019) afirma que a materialidade e o risco são os conceitos mais importantes no planeamento de uma auditoria.

A materialidade é entendida como sendo o grau de tolerância na aceitação de erros nas demonstrações financeiras. A informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção, separada ou agregadamente, influenciar a tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações. A definição de materialidade é baseada no julgamento profissional, um conceito subjetivo. Sendo esta uma das bases do processo, a auditoria não é totalmente objetiva. (Ojo, 2006)

Este conceito é utilizado em dois contextos distintos, um dos quais se refere à ‘grandeza’, ou seja, a itens avultados nas informações financeiras. O outro contexto, provavelmente não tão bem compreendido pelos *stakeholders*, é o do nível de materialidade agregado, que se traduz na atribuição de diferentes níveis de materialidade, de acordo com o risco e o custo associado, a diferentes rubricas. Sendo assim, quanto menor o nível de materialidade definido, mais conservadora e mais dispendiosa a auditoria. (Houghton et al., 2011)

As ideias acabadas de apresentar integram a parte quantitativa da materialidade. Por outro lado, Bunjaku (2019) identifica também aspetos qualitativos, tais como a divulgação correta de passivos contingentes, transações com partes relacionadas ou ainda da política contabilística.

A materialidade é aplicada nas fases de planeamento e de execução da auditoria, assim como na avaliação do efeito das distorções identificadas ou, no caso de já identificadas numa auditoria prévia, não corrigidas nas demonstrações financeiras. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018)

Galantine (2019) menciona que as auditorias aparentam desencorajar a fraude ao invés de a detetar, uma vez que as fraudes de valores menores ficam abaixo da materialidade e as de valores mais avultados são geralmente cometidas por quem ocupa cargos que lhes permitem ocultar a manipulação.

## **1.5 Conceito de Amostragem em Auditoria**

Para proceder aos testes dos elementos da informação financeira é necessário escolher os meios mais adequados. Dependendo da natureza das componentes analisadas e das conclusões a que se pretende chegar, os testes podem ser realizados a toda a população ou a parte desta. (J. J. dos S. Alves, 2015)

B. J. M. de Almeida (2019) define a amostragem em auditoria como a seleção de uma parte da população, que é utilizada para generalizar as conclusões retiradas. Por outras palavras, é o ato de estudar somente uma parte dos itens de uma rubrica (uma amostra) e não a sua totalidade.

Este processo tem riscos associados, um dos quais se prende com a possibilidade de os resultados obtidos para uma determinada amostra conduzirem a conclusões diferentes das retiradas caso fosse realizada uma análise a 100% dos itens. Contudo, esta abordagem permite a praticabilidade da auditoria, uma vez que lhe confere um custo monetário e temporal razoável. (B. J. M. de Almeida, 2019)

## 2 Escândalos Financeiros

Por vezes, quando as entidades enfrentam problemas financeiros ou desejam passar a imagem de que os seus ganhos são maiores do que os que realmente se verificam, são tentadas a manipular a contabilidade a seu favor. Podem fazer isso recorrendo à contabilidade criativa ou à fraude. Antes de mais, é importante definir e distinguir estas duas vertentes de manipulação. (Jones, 2011)

São vários os sentidos apontados à contabilidade criativa, alguns incluindo a fraude, outros considerando-a um conceito à parte. Para Jones (2011), este tipo de contabilidade recai no seguimento das leis e regulamentos, mas desviando-se propositadamente da sua essência, utilizando as diferentes interpretações possíveis da legislação de forma a distorcer os resultados a favor dos interesses da entidade.

Por sua vez, a fraude é definida como o uso de operações falsas ou proibidas pelas normas de contabilidade geralmente aceites. Pode ser praticada por indivíduos, geralmente envolvendo furto, ou pela administração, normalmente consistindo na preparação de informação financeira falsa. Até ser provada em tribunal, existe apenas uma presunção de fraude. (Jones, 2011)

Bernardes (2018) aponta como motivações para a prática da fraude a pressão (o que a encoraja), a oportunidade (a ocasião para a executar sem consequências), a racionalização (a fundamentação para a levar a cabo), a capacidade (conhecimentos para agir) e a disposição ao risco (avaliação dos riscos inerentes ao ato e sua aceitação). Estas cinco predisposições acontecem conjuntamente e a falta de uma delas impossibilita a prática de atos fraudulentos.

Os escândalos financeiros das últimas décadas, que afetaram gravemente os *stakeholders*, vieram fomentar a desconfiança no público sobre o cumprimento da função do auditor. Esta incerteza afeta a profissão, colocando em questão o seu valor. (B. J. M. de Almeida, 2005)

Na passagem do século foram tornadas públicas fraudes que, mais do que afetar o setor empresarial, afetaram a confiança dos *stakeholders* nos auditores, uma vez que as auditorias realizadas nestas entidades validaram as suas informações financeiras. Estes casos reacenderam a questão da responsabilidade do auditor na deteção de fraudes.

## 2.1 Enron

Um dos casos mais divulgados é o da Enron Corp., fundada em 1985 através da fusão de duas empresas de gás. A operar nos anos 80, uma década marcada pela desregulação dos mercados de energia, é capaz de realizar contratos de venda futura de energia. Aliado a esse facto, em 1992, juntamente com a sua auditora, a Arthur Andersen, consegue permissão da SEC para utilizar um método contabilístico que lhe permite contabilizar os contratos de longo prazo, na totalidade da receita, no ano da sua celebração. (Santos, 2018)

Adicionalmente, a administração da Enron utiliza *Special Purpose Entities* (SPEs) - empresas criadas para cumprir objetivos específicos ou temporários, normalmente usadas para isolar a empresa do risco financeiro - para colocar em prática um elaborado esquema de fraude financeira que lhe permite contornar a lei e fugir ao perímetro das regras de consolidação de contas. O esquema tem tanto de simples como de complexo: a Enron constitui uma SPE cujo financiamento provém em 97% de empréstimos bancários e o restante da própria constituinte. Assim, é capaz de não só esconder dívidas e gerar receitas fantasma, mas também de contabilizar falsos fluxos de caixa. (Jones, 2011)

Em finais de 2001, a Enron declara falência. Grande parte da culpa é atribuída ao seu *Chief Executive Officer* (CEO), Jeffrey Skilling, e à Arthur Andersen. Esta, e de acordo com Schmitt (2002, cit. por Santos, 2018), não tendo violado qualquer norma contabilística, tem a sua independência posta em causa pelos serviços de consultoria e planeamento fiscal que presta juntamente com os de auditoria. O volume avultado de honorários recebido no ano anterior e o peso que estes têm na auditora são ainda um sinal de uma possível dependência.

## 2.2 WorldCom

Apenas meses após o escândalo da Enron Corp., no verão de 2002, foi tornada pública a fraude da WorldCom, Inc.. Embora impressionante pela dimensão dos valores envolvidos, os métodos utilizados para a fraude são bastantes simples: a capitalização. Despesas operacionais, ao invés de serem consideradas gastos e, subsequentemente, diminuir os resultados, são tomadas como despesas de capital, que serão depreciadas ao longo dos anos. (Jones, 2011)

Contribui para o seu crescimento acelerado uma política de aquisições de outras empresas do setor, cuja contabilização não é a mais indicada: aquando de uma aquisição de outra empresa, é criada uma provisão para gastos futuros, como indemnizações com a redução de pessoal, o término de contratos de arrendamento ou ainda litígios. Mesmo tratando-se de uma contabilização legal, a empresa superestima as provisões com o intuito de as reverter quando necessário, impulsionando os seus ganhos. (Jones, 2011)

### **2.3 Lei Sarbanes-Oxley**

No seguimento dos vários escândalos que se fazem sentir no início do século, especialmente nos Estados Unidos da América, o Congresso Americano vê-se obrigado a tomar medidas: em 2002, é promulgada a Lei Sarbanes-Oxley. Também conhecida por Lei SOX, é a combinação dos projetos do Senador Sarbanes e do Representante Oxley, a quem deve o seu nome, e é somente aplicável em auditorias a Entidades de Interesse Público (EIP). (Santos, 2018)

A norma é regulada pela SEC, cujo objetivo é proteger os investidores e assegurar a existência de um mercado justo, através de leis e normas de aplicação obrigatória. De acordo com *The Laws that Govern the Securities Industry* (2013, cit. por Herath & Walker, 2019), a SOX é criada para aprimorar a responsabilidade corporativa, aumentar as informações financeiras que são divulgadas e combater a fraude. Aquando da sua criação, o foco do legislador encontra-se na resolução de problemas de empresas de capital aberto (entidades com presença no mercado de capitais). Nesse sentido, é criado uma comissão de supervisão, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), cuja primeira iniciativa é compelir os auditores a imporem a legislação relativa a fraude. (Coates, 2007, cit. por Santos, 2018)

Das várias medidas que surgem com a aplicação da SOX, são de salientar (Silva & Robles Junior, 2008):

- A adoção de procedimentos com vista a prevenir e detetar fraudes;
- A instituição de punições, em alguns casos criminais, para os responsáveis pelas informações financeiras em caso de irregularidades;
- A imposição de novos critérios relativamente à independência do auditor, tais como:

- Aprovação prévia da contratação do auditor pela comissão de auditoria da entidade cliente – o relacionamento entre estes dois grupos é também objeto de regulação pela lei;
- Avaliação dos possíveis conflitos de interesse aquando da contratação de pessoas previamente ligadas a uma empresa de auditoria;
- Proibição da prestação de determinados serviços *non-audit* (serviços não relacionados com a auditoria).

As funções mencionadas são enumeradas por Costa (2019), sendo, então, os auditores proibidos de realizar, entre outros:

- Serviços relacionados com registos contabilísticos ou demonstrações financeiras;
- Elaboração e implementação de sistemas de informação financeira;
- Serviços de avaliação de razoabilidade;
- Serviços de auditoria interna;
- Funções de gestão na entidade cliente;
- Serviços de assessoria;
- Serviços jurídicos não relacionados com a auditoria.

O autor refere ainda que uma empresa de auditoria é proibida de prestar serviços a uma entidade que tenha, no ano anterior, contratado qualquer colaborador desta para executar funções de relevo na área de contabilidade.

Para Coates e Greifeld (cit. por Santos, 2018), um dos pontos positivos da implementação da Lei Sarbanes-Oxley é o restabelecimento da confiança nos auditores, já que o normativo promove uma maior transparência e a responsabilização dos intervenientes da fraude.

### **3 Deveres dos Auditores**

Como mencionado no capítulo 1.1, os auditores têm vindo a aceitar maiores obrigações, estando abrangidos por uma multitude de leis e normas que regem a sua conduta e estabelecem deveres a cumprir.

### **3.1 Normas do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)***

O PCAOB, constituído em 2002 pela Lei Sarbanes-Oxley, emite normas de auditoria de carácter obrigatório para EIPs, posteriormente aprovadas pela SEC.

Segundo Costa (2019), na sua constituição, este organismo decide adotar as normas de auditoria geralmente aceites emitidas pelo AICPA, tendo posteriormente passado a emitir normas próprias. A partir de 2017, vigoram estas suas normas, totalmente reformuladas, que são divididas em cinco grandes grupos (ver apêndice I):

- Normas Gerais de Auditoria;
- Procedimentos de Auditoria;
- Reporte de Auditoria;
- Matérias Relacionadas com Documentos sob a Lei de Valores Mobiliários;
- Outras Matérias Associadas com a Auditoria.

### **3.2 Diretiva 2014/56/EU e Regulamento 537/2014**

O Livro Verde Política de auditoria: as lições da crise (European Commission, 2010) levanta duas questões: como é que os auditores das entidades apanhadas no seio da crise que se fez sentir nesta época emitiram relatórios de auditoria sem reservas e, como efeito, se o quadro legislativo seria adequado. Nesta literatura, a Comissão Europeia admite querer debater o papel e a supervisão dos auditores, bem como a independência das empresas de auditoria.

No seguimento desta publicação, surgem a Diretiva 2014/56/EU e o Regulamento 537/2014, documentos estes que tomam por base a Diretiva 2006/43/CE.

### **3.3 Normas da *International Federation of Accountants (IFAC)***

A *International Federation of Accountants (IFAC)*, com representação portuguesa através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), tem como objetivo servir o interesse público, promovendo a convergência internacional relativamente a normas regularizadoras da profissão. Para desenvolver e emitir ditas normas, tem em sua alçada uma comissão permanente, o *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, assim denominado desde abril de 2002 (anteriormente conhecido como

*International Auditing Practices Committee*). O IAASB tem a seu cargo as *International Standards on Auditing* ou Normas Internacionais de Auditoria (ISA), aplicadas sempre aquando de uma auditoria independente. (Costa, 2019)

Como base para a opinião expressa pelo auditor, as ISA requerem que este obtenha uma garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão livres de erros materialmente relevantes. Esta garantia é alcançada quando o profissional consegue recolher provas suficientes, de forma a reduzir o risco de auditoria (risco de o auditor expressar uma opinião inadequada existindo, nas demonstrações financeiras, erros materialmente relevantes) para um nível aceitável. As normas compreendem objetivos e requisitos projetados para apoiar o auditor na obtenção de uma garantia razoável. Todavia, esta garantia não é absoluta, tendo em conta que existem limitações inerentes à auditoria. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018)

Segundo Costa (2019), as ISAs (ver anexo I) estão agrupadas em seis grandes áreas:

- ISA 200 – 299: Princípios gerais e responsabilidades;
- ISA 300 – 499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados;
- ISA 500 – 599: Prova de auditoria;
- ISA 600 – 699: Utilização do trabalho de outros;
- ISA 700 – 799: Conclusões da auditoria e relato;
- ISA 800 – 899: Áreas especializadas.

Existe, ainda, um conjunto de Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, denominado por ISQC 1.

Estas normas requerem ao auditor que exerça o seu julgamento e ceticismo profissionais no decorrer do planeamento e execução da auditoria. Entre outros, deve ainda (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018):

- Identificar e avaliar o risco de erros materiais, quer resultantes de erro ou fraude, tendo por base a envolvente da entidade;
- Obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa à existência, ou não, de erros;
- Expressar uma opinião sobre as informações financeiras com base nas provas recolhidas ao longo da auditoria.

As ISA são adotadas na UE por determinação da Diretiva 2014/56/CE e do Regulamento 537/2014. O artigo 9º, conjugado com o 39º, deste último indica que as normas (incluindo a ISCQ 1 e outras conexas emitidas pela IFAC) devem ser aplicadas em todas as auditorias realizadas.

### **3.4 Normas de Auditoria em Portugal**

Em Portugal, as normas de auditoria estão sobre alçada da OROC. É precisamente a sua assembleia geral, em 1983, que aprova as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas (NTRLC), que incluem um anexo ilustrando oito modelos de certificação de contas. É recomendada, ao longo dos vários títulos, a aplicação complementar das normas publicadas pela IFAC e pela UEC. A OROC divulga também as Recomendações Técnicas (de carácter facultativo, mas cuja não adoção poderia colocar em causa o cumprimento das normas) e as Interpretações Técnicas. (Costa, 2019)

A partir de 1994, inspirada pelos desenvolvimentos internacionais (especialmente da IFAC), a Ordem determina elaborar as normas sucessoras - e revogadoras - das NTRLC, as designadas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A), aprovadas em 1997. Por sua vez, estas NTR/A são revogadas pelos Guias de Aplicação Técnica (GAT) em 2016, que refletem a adoção das ISA em Portugal. (Costa, 2019)

Atualmente, a estrutura normativa da OROC é composta por:

- Código de Ética da OROC (ver apêndice II);
- ISA (ver anexo I);
- Normas Técnicas (NT 1: Pedidos de pagamento de incentivos relacionados com os programas no âmbito da Cooperação Territorial Europeia – Agência para o Desenvolvimento e Coesão, IP);
- Guias de Aplicação Técnica (ver apêndice III).

#### **3.4.1 Deveres Relativos à Materialidade**

A materialidade é definida como um valor, com origem no julgamento profissional do auditor, abaixo do qual as informações financeiras são consideradas livres de erros materialmente relevantes. (S. R. V. Almeida et al., 2018) A definição da materialidade é

feita tendo em conta as circunstâncias do ambiente que rodeia a auditoria e é afetada tanto pela perceção que o auditor tem sobre as necessidades dos utilizadores da informação, como pela dimensão e natureza dos erros.

É defendido no volume I do *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements* (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018) que a opinião do auditor é baseada na totalidade das informações financeiras e, por isso, o profissional não é responsável pela deteção de erros materialmente não relevantes para estas como um todo. Contudo, segundo Santos & Grateron (2003, cit. por S. R. V. Almeida et al., 2018), se os erros atingirem o nível da materialidade, o profissional de auditoria é responsável pela sua deteção, já que nos seus deveres é prevista a adoção dos procedimentos e métodos mais adequados para a definição da materialidade.

### **3.4.2 Deveres Relativos à Independência**

Como referido no capítulo 2.3, a Lei Sarbanes-Oxley, com a sua regulação dos serviços *non-audit*, envida esforços no sentido de uma maior independência dos profissionais de auditoria.

Também a Diretiva 2006/43/CE (artigos 22º a 22º-B e 24º a 24º-B) e o Regulamento 537/2014 (artigos 4º a 6º) procuram assegurar que os auditores são independentes.

No que diz respeito à legislação portuguesa, o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) também se debruça sobre esta problemática. O artigo 71º, que segue os princípios enunciados na Diretiva 2006/43/CE, indica que os auditores, no exercício da sua função:

- Devem ser independentes em relação à entidade auditada e não devem participar na tomada de decisões desta;
- Tomam todas as medidas adequadas de forma a garantir que a sua independência não é afetada por conflitos de interesse ou outras relações, diretas ou indiretas, com a entidade;
- Não podem realizar uma revisão de contas em situações em que exista uma ameaça de auto revisão (quando um auditor participa na elaboração das informações financeiras) ou interesses próprios.

Ainda no artigo 77º/8, que transcreve o artigo 5º do Regulamento 537/2014, é estabelecido que aos auditores que realizam a revisão de contas a EIP é proibida a prestação, direta ou indireta, de qualquer serviço *non-audit* (ver anexo II). É possível verificar que a lista enunciada pelo EOROC é substancialmente mais extensa do que a apresentada pela SOX.

### **3.4.3 Deveres Relativos à Prevenção e Detecção de Fraude**

A ISA 240 define que os principais responsáveis pela prevenção e detecção de fraude são a administração e quem está incumbido da governação das entidades. Ao auditor, as normas apenas obrigam a apresentar uma garantia razoável de que as informações financeiras estão livres de distorções materiais causadas por erro ou fraude. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018)

Todavia, será que os *stakeholders* têm a noção de que as normas não atribuem esta responsabilidade aos auditores?

## **4 *Audit Expectation Gap***

O termo *expectation gap* é utilizado em várias áreas de estudo (Okafor & Otolor, 2013). Contudo, será aqui utilizado sempre relativamente à auditoria.

*Audit Expectation Gap* – entenda-se diferenças de expectativas em auditoria – é a diferença entre o papel que os *stakeholders* assumem que o auditor desempenha e o papel efetivamente por este realizado (Ojo, 2006). Liggio (1974), o primeiro autor a aplicar o termo, defende que este *gap* é a diferença entre o nível de desempenho esperado pelo auditor externo e pelos utilizadores da informação financeira.

Por sua vez, B. J. M. de Almeida (2005) afirma que o conflito advém das diferentes perceções sobre o significado de informações financeiras ‘(...) apresentadas e divulgadas de uma forma verdadeira e apropriada (...)’ (B. J. M. de Almeida, 2005, p.80), sublinhando, ainda, que para alguns autores como Porter, Parker & Reilly e Boyd et al., existe a possibilidade de não ser possível aos auditores atingirem as expectativas dos *stakeholders*.

Costa (2019) define, ainda, a *expectation gap* como a disparidade entre o que o público compreende serem os deveres e responsabilidades dos auditores e os que verdadeiramente são.

A questão que se coloca é o que torna este *gap* uma preocupação para a profissão de auditoria e porque suscita tanto debate. De acordo com Porter et al. (2003), a inquietação é justificada pelas críticas e litígios contra os auditores, fomentados pela falha em atingir as expectativas do público. Como consequência, a confiança no papel do auditor fica fragilizada.

#### **4.1 Fatores Contributivos para a Existência do *Gap***

B. J. M. de Almeida (2005) menciona a criação de três comissões em meados da década de 1970, no seguimento da crescente insatisfação dos utilizadores da informação financeira com o papel do auditor na deteção de erros: a *Cohen Commission*, com o intuito de averiguar a existência de diferenças de expectativas; a *Metcalfe Commission*, para deliberar uma maior responsabilização de gestores e auditores; e a *Moss Commission*, com a finalidade de examinar as normas de auditoria. O trabalho das três é unânime na existência de diferentes expectativas e que estas não derivam apenas da ignorância dos *stakeholders*. De facto, a *Cohen Commission* afirma que o problema se encontra do lado dos auditores, que não são capazes de se adaptar a novas circunstâncias com a rapidez necessária.

Segundo Pierce & Kilcommins (1996), esta disparidade deve-se à falta de conhecimento dos *standards* de auditoria e à falta de compreensão do papel do auditor por parte da generalidade dos *stakeholders*. Está ainda relacionada com a criação de novas expectativas aquando do surgimento de crises empresariais. (B. J. M. de Almeida, 2005)

Conhecerá o público em geral os deveres dos auditores e o seu objetivo na consecução de um trabalho de auditoria?

De acordo com Lee & Azham (2008a, cit. por Okafor & Otolor, 2013), existem estudos que demonstram alguns dos fatores contributivos para a existência do *gap*, entre eles:

- A natureza complicada da função de auditoria;

- . As expectativas insensatas;
- . A autorregulação da profissão;
- . O atraso do auditor na resposta às mudanças de expectativas.

São identificadas por Guy & Sullivan (1988, cit. por Peixoto, 2018) algumas das crenças dos *stakeholders* em relação ao trabalho dos auditores, que se traduzem:

- . Na assunção de uma maior responsabilidade na deteção de fraude;
- . No aumento de comunicação de informação útil sobre os processos de auditoria, abrangendo a questão da continuidade da entidade;
- . No aprimoramento da deteção de erros materialmente relevantes.

Relativamente a esta última, como afirmado por Costa (2019), não é possível assegurar absolutamente que, no decurso de uma auditoria, todas as distorções materialmente relevantes são identificadas. Este levantamento é condicionado por diversos fatores como, por exemplo, o julgamento profissional, as limitações inerentes ao uso de amostras e testes ou ainda a natureza das provas recolhidas.

É precisamente no uso de amostras que pode residir uma das diferenças de expectativas mais flagrantes. Será do conhecimento do público em geral a utilização deste método de análise aquando de uma auditoria?

As expectativas do público acerca do trabalho dos auditores muitas vezes não são atingidas, uma falha que pode levar à perda de confiança no trabalho realizado pelos profissionais de auditoria. (Porter, 1993) Esta visão é também partilhada por Salehi (2011) e Okafor & Otalor (2013), que acrescentam ser esperado dos auditores não só uma opinião, mas também que sejam interpretadas as demonstrações financeiras, assim como é expectável que seja da responsabilidade dos profissionais diminuir a *expectation gap*.

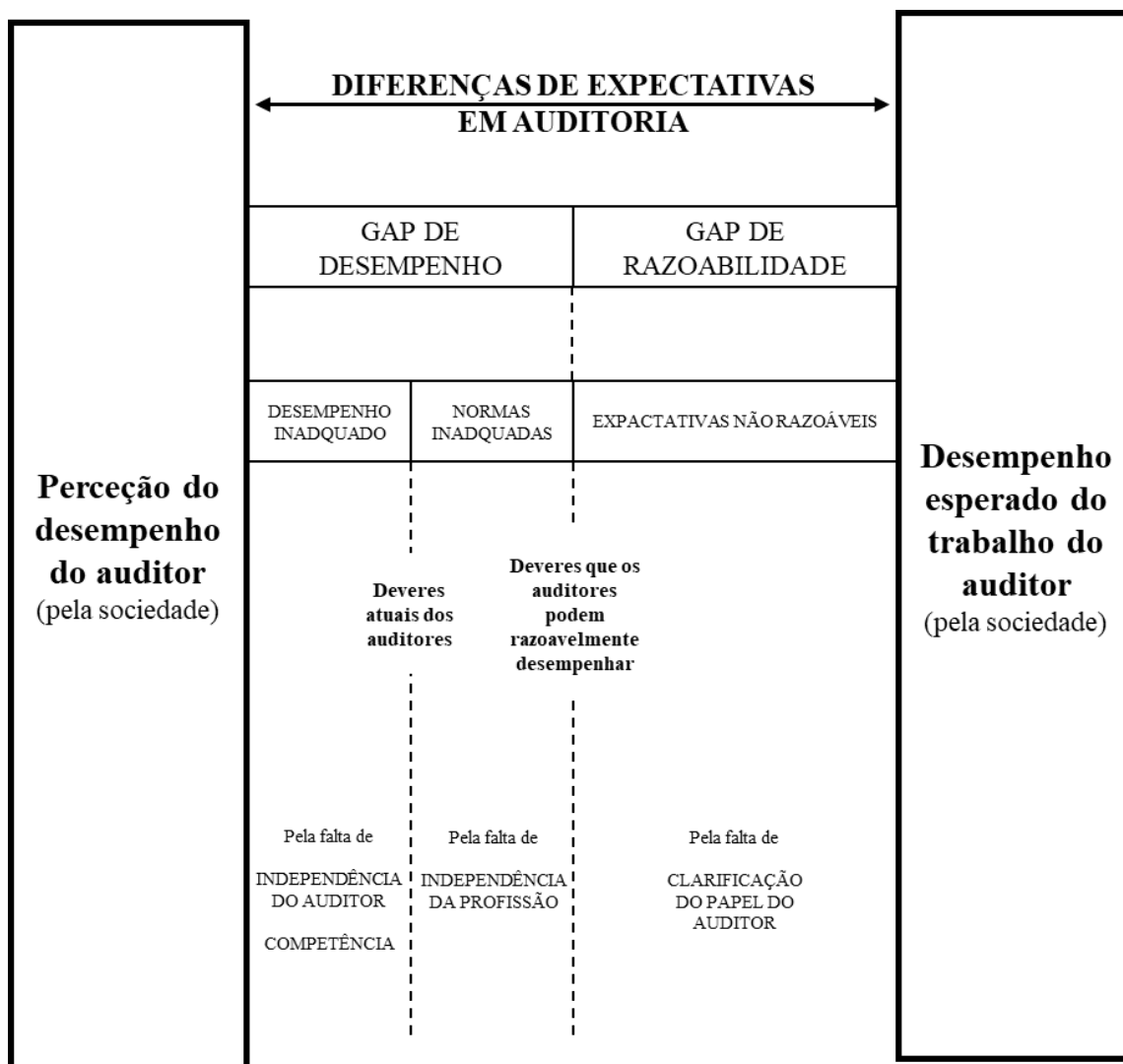
De acordo com autores citados por Hoos, Saad, & Lesage (2018), a profissão de auditoria tende a menosprezar o seu papel nas situações em que entidades por si auditadas sofrem algum tipo de crise, já que reconhecer tal culpa prejudicaria a sua reputação e aumentaria o risco de litígio. Os autores argumentam ainda que a culpabilização por parte dos *stakeholders* pode ser desencadeada pela comunicação, por parte das próprias empresas de auditoria, sobre a sua função como fornecedoras de garantia: quanto mais estas comunicam a sua função de ‘prestadoras de garantia’, maior a probabilidade de os *stakeholders* lhe atribuírem culpa.

## 4.2 Estrutura e Componentes do Gap

O'Reilly et al. (1998, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) sugere que, de um modo geral, o comum utilizador das informações financeiras não conhece as limitações de uma auditoria.

A definição da *expectation gap* sugerida por Porter (1991, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) serve de base para a Figura 2 a seguir apresentada, que representa uma estrutura explicativa desta problemática. B. J. M. de Almeida (2005) expande esta explicação no que diz respeito aos (possíveis) motivos das diferenças.

**Figura 2 - As componentes estruturais das diferenças de expectativas**



Fonte: Adaptado de Almeida, B. J. M. de. (2005). *Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas*. Lisboa: Publisher Team, p. 85

De acordo com B. J. M. de Almeida (2005), a *expectation gap* é constituída por dois elementos distintos: a diferença de desempenho e a diferença de razoabilidade. A primeira é entendida como o conflito entre a expectativa razoável dos *stakeholders* em relação ao trabalho que o auditor realiza e a percepção do público quanto ao seu desempenho, dividindo-se em outras duas diferenças:

- Entre a expectativa razoável do trabalho do auditor e os seus deveres atuais – normas inadequadas. O público só pode esperar que o auditor realize o que está previsto nas leis e regulamentos profissionais, podendo estas, contudo, ser deficitárias;
- Entre o desempenho que as leis e regulamentos deveriam trazer ao auditor e a percepção dos *stakeholders* desse desempenho – desempenho inadequado.

Por sua vez, a diferença de razoabilidade corresponde à oposição do que o público espera que o auditor consiga alcançar com o que é efetivamente alcançável. Em termos práticos, uma auditoria não é capaz de garantir aos *stakeholders* tudo o que estes esperam, tal como evidenciado no estudo realizado por Porter (1993, p. 49-68), onde demonstra que o público crê que o auditor analisa todas as operações de uma entidade, quando na realidade se baseia em amostras para exprimir uma opinião. (B. J. M. de Almeida, 2005)

Esta estrutura indica que o limite entre a diferença de razoabilidade e a diferença de desempenho são os deveres que podem ser razoavelmente desempenhados pelos auditores. (B. J. M. de Almeida, 2005)

Aprofundando o âmbito de trabalho de Porter (1993), Gray & Manson (2001, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) elencam causas para as três subcomponentes das diferenças:

- **Desempenho inadequado:**
  - a falta de competência traduz-se na ignorância dos auditores relativamente aos seus deveres, alguns destes aceites pelos profissionais e percecionados pelo público em geral como deficientemente executados;
  - a independência do auditor, não sendo quantificável, assenta no planeamento, na execução e no relatório independente, que podem ser colocados em causa se se verificarem pressões por parte da gestão/administração, se for omitida informação importante ao auditor ou ainda pelo volume e peso de honorários por ele recebidos;

- **Normas inadequadas:**
  - as instituições que representam os auditores afirmam ter dificuldade em assegurar a independência da profissão, uma vez que a implementação (mais atempada) de normas mais rigorosas relativas aos seus deveres pode potencializar litígios contra os auditores (alegam ainda não ser possível proteger os profissionais e ao mesmo tempo garantir que a sociedade é bem servida);
- **Expectativas pouco razoáveis:**
  - a clarificação do papel do auditor (e em alguns casos a sua ampliação) pode resultar na melhor aceitação, por parte do público, de deveres até então considerados pouco adequados;
  - as mudanças tecnológicas afetam também as expectativas, já que podem permitir ao auditor analisar mais operações, indo ao encontro do esperado pelos *stakeholders*.

### 4.3 *Gap* na Questão da Materialidade

Boterenbrood (2017) defende que uma opinião de auditoria afirma que a informação financeira está livre de erros materiais e coloca uma questão: será que quem elabora as informações financeiras, os auditores e os *stakeholders* partilham da mesma visão sobre o que isto significa? Houghton et al. (2011) mencionam a existência de determinadas temáticas consideradas pelos auditores como sendo imateriais, que podem ser materialmente relevantes para os *stakeholders*.

### 4.4 *Gap* na Questão da Continuidade

O princípio da continuidade é definido pela Norma Internacional de Contabilidade (NIC) número 1, emitida pelo *International Accounting Standards Committee* (1999, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) como sendo a presunção de que a entidade vai continuar a sua atividade no futuro.

Segundo B. J. M. de Almeida (2005), este é um tema central de discussão nos últimos anos pelo impacto dos vários escândalos financeiros na ‘vida’ das entidades afetadas.

Sendo da responsabilidade do auditor incluir um parágrafo no relatório de auditoria caso encontre algum sinal que indique o não cumprimento do princípio, a inexistência deste parágrafo não constitui por si só uma certeza da continuidade da entidade.

Os casos sucessivos de empresas que apresentam falência e cujos relatórios nada previam, levam o público a questionar o papel dos auditores na deteção de evidências de uma potencial cessação de atividade. Enquanto os *stakeholders* acreditam que o auditor deve emitir sinais de alerta acerca da continuidade das entidades, os profissionais entendem que esta é uma responsabilidade despropositada. (B. J. M. de Almeida, 2005)

#### **4.5 Mitigação da *Expectation Gap***

A discussão do tema da *audit expectation gap* tende a centrar-se na impossibilidade da esta ser eliminada por completo: quanto maior esta diferença, menor a credibilidade e prestígio associados à auditoria. São várias as sugestões apresentadas para diminuir a disparidade entre o papel exercido pelo auditor e o percebido pelo público, entre as quais Ojo (2006) destaca:

- O aumento da informação fornecida no reporte sobre as suas funções;
- O alargamento da atuação do auditor nas áreas de fraude;
- A implementação de educação generalizada relativa à auditoria.

B. J. M. de Almeida (2005) menciona duas respostas possíveis por parte dos auditores a esta problemática, complementárias da opinião expressa acima:

- A resposta construtiva, que sugere o alargamento do âmbito e do papel da profissão;
- A resposta defensiva, que assenta na necessidade de educar e serenar o público, expondo a ideologia da auditoria.

Por sua vez, Ihendinihu & Robert (2014) afirmam, como resultado de um estudo, que a profissão de auditoria deve notar que expectativas razoáveis, mas não alcançadas, do público não podem ser eliminadas através da educação em matérias de auditoria.

Porter et al. (2003) defendem ainda que os auditores precisam de ter um melhor conhecimento dos seus deveres instituídos pelas leis, regulamentos e normas profissionais. Adicionalmente, existe a necessidade de estabelecer procedimentos

aperfeiçoados de controlo de qualidade do seu trabalho.

Segundo Mautz & Sharaf (1961, cit. por. B. J. M. de Almeida, 2005), o papel atribuído ao auditor pelo próprio pode ou não ser aceite pelo público em geral, devendo a profissão estar atenta à mudança de paradigma e proceder à revisão das suas funções.

#### **4.5.1 Materialidade**

Alguns grupos de *stakeholders* acreditam na auditoria como uma garantia total sobre as informações financeiras das entidades auditadas, o que não se verifica – é somente possível oferecer uma garantia razoável. Houghton et al. (2011) apresentam a ideia da divulgação do nível de materialidade como um instrumento para reduzir esta *expectation gap* e ajudar os *stakeholders* a entender o conceito. Contudo, chamam também à atenção da possibilidade da administração das entidades, conhecendo este limite, poder tratar os valores de forma a que as eventuais manipulações sejam imateriais, ou seja, não consideradas.

Em suma, a divulgação dos níveis de materialidade pode conduzir a um melhor entendimento, por parte do público em geral, das garantias dadas pelo trabalho, mas pode também levar à manipulação das demonstrações financeiras e potenciar a fraude. Será benéfica a divulgação do nível de materialidade utilizado?

#### **4.6 Estudos Realizados**

Nas últimas décadas foram efetuados diferentes estudos sobre a *audit expectation gap*, com o intuito de esclarecer sobre a sua existência, as suas possíveis causas e ferramentas de mitigação. Para tal, foi tido em consideração o papel desempenhado pelo auditor e o que dele é esperado pelos *stakeholders*.

Baron et al. (1977, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) tomam por base questionários feitos a auditores e ao público em geral para analisar as responsabilidades dos primeiros na identificação de erros materialmente relevantes, numa tentativa de apurar se os dois grupos têm ideias diferentes do que são os deveres do auditor. Esta hipótese é confirmada, revelando que o público espera que os auditores tenham mais responsabilidades em matérias de erros e fraudes do que aquela que os profissionais aceitam.

Lowe (1980, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) averigua a percepção global, na Austrália, do aumento de responsabilidades dos auditores na detecção de erros, concluindo que existem diferenças de expectativas significativas.

Humphrey, Moizer, & Turkey (1993) concluem que existe, de facto, uma diferença de expectativas, mais acentuada no que se refere ao papel do auditor na detecção de fraude; nas suas responsabilidades e independência; e ainda nas questões relacionadas com a condução de um trabalho de auditoria.

Porter (1993), com base em informação recolhida na Nova Zelândia, analisa qual a opinião do público quanto aos deveres do auditor e o seu respetivo cumprimento, bem como sobre as funções que estes deveriam desempenhar. As suas conclusões revelam não só a existência de uma *expectation gap*, como ainda a discriminam: 50% das diferenças são atribuídas a normas deficitárias; 34% a expectativas não razoáveis por parte dos *stakeholders*; e 16% ao desempenho deficiente dos auditores.

McEnroe & Martens (2001, cit. por B. J. M. de Almeida, 2005) inferem que os investidores têm expectativas bastante elevadas acerca da segurança que a auditoria fornece em áreas como o controlo interno, fraudes e atos ilegais.

Porter et al. (2003) procedem à comparação das componentes da *expectation gap* entre a Nova Zelândia em 1989 e o Reino Unido em 2000, com base em dois estudos, entre eles similares, previamente realizados (o primeiro por Porter e o segundo por Porter & Gowthorpe), uma vez que os dois países são bastante idênticos a nível cultural, social, político e económico. Do confronto das duas análises, retira-se a seguinte evolução dos indicadores:

**Tabela 1 – Evolução das componentes da *expectation gap* entre a Nova Zelândia (1989) e o Reino Unido (2000)**

	<b>Nova Zelândia (1989)</b>	<b>Reino Unido (2000)</b>
<b>Diferença de desempenho</b>	69%	50%
Desempenho inadequado	11%	8%
Normas inadequadas	58%	42%
<b>Diferença de razoabilidade</b>	31%	50%

Fonte: Elaboração própria

Apesar de, em termos dos deveres exigidos aos auditores, o seu desempenho ter aumentado (é observada a diminuição da diferença), as expectativas insensatas do público sofrem também elas um aumento, tendo-se registado um incremento da diferença de razoabilidade. São dadas possíveis explicações para estas tendências: para a redução da diferença de desempenho é evocada a introdução de controlos de qualidade do trabalho do auditor e a adoção de novas normas de auditoria; relativamente às expectativas dos *stakeholders*, é referida a existência, em 2000, de questões relacionadas com a governação das sociedades que não eram significativas em 1989.

Salehi & Rostami (2009, cit. por Toumeh, Yahya, & Siam, 2018) analisam a prevalência da *expectation gap* em grandes países como a Austrália, Singapura, Malásia, Reino Unido, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, Arábia Saudita, Bangladesh, China e Egipto. Ao rever estudos previamente efetuados sobre a matéria, com especial ênfase no realce da diferença entre setores de atividade nos ditos países, concluem que existe um consenso dos investigadores sobre a origem do *gap*: as expectativas excessivas do público em relação às responsabilidades dos auditores, alicerçadas no deficiente conhecimento dos *stakeholders* sobre o papel e deveres dos profissionais de auditoria.

É certo que, de país para país, as características dos vários setores de atividade não são exatamente iguais, mas, num mesmo país, os setores são também diferentes entre si. Será possível que o setor de atividade em que a entidade auditada se insere influencie as expectativas do público em geral?

Ihendinihu & Robert (2014) selecionam três grupos de estudo, constituídos por estudantes expostos a educação sobre auditoria (grupo 1), estudantes expostos tanto a este tipo de educação como a experiência profissional na área (grupo 2) e por estudantes sem exposição a educação sobre auditoria (grupo 3; este serve de grupo de controlo). O estudo conclui que a experiência de trabalho do segundo grupo não melhora significativamente a sua percepção sobre os principais componentes da *expectation gap*; assim como que a oferta de um curso de auditoria resulta no aprimoramento do conhecimento dos dois primeiros grupos sobre o objetivo, a confiabilidade e a utilidade da auditoria e, conseqüentemente, reduz as suas expectativas.

S. R. V. Almeida et al. (2018) realizam um estudo cujo cerne é a fraude. Na sua análise, é possível compreender que, do grupo de estudo, 60% acredita na total responsabilidade do auditor externo pela deteção de fraudes e 36% crê que, para obter

uma segurança razoável sobre as informações financeiras da entidade, o auditor deve proceder à verificação de todas as operações. Esta última afirmação constitui a maior limitação do trabalho de auditoria, uma vez que um exame dessa magnitude não é viável quando considerados o tempo e a dimensão dos trabalhos.

Fulop, Tiron-Tudor, & Cordos (2019) concretizam uma análise com o intuito de atestar a importância da educação sobre a auditoria na redução da *expectation gap*. Os seus resultados indicam que a generalidade dos *stakeholders*, independentemente da educação que possuem sobre a matéria, identificam como trabalho do auditor a deteção de fraude. Contudo, acreditam igualmente que faz parte da sua função a prevenção da fraude, o que os autores consideram impossível. Para além disso, os resultados mostram que os inquiridos que possuem mais conhecimentos relativos à auditoria têm uma maior perceção de que são utilizadas amostras na realização dos trabalhos, algo que não é conhecido por aqueles com um nível de educação menor. Adicionalmente, todos os inquiridos, independentemente dos níveis de educação, parecem intepretar erradamente o grau de segurança que o auditor fornece - é esperado que seja dada uma confiança absoluta quando, na realidade, é apenas possível aos profissionais oferecer uma confiança razoável.

É possível verificar que estes estudos apresentam algumas conclusões similares entre si, que podem ser categorizadas em três esferas:

- Deveres do auditor – o público em geral entende como função do auditor a prevenção e deteção de fraude e espera dele mais responsabilidade nesta área;
- Garantias dadas pela auditoria – os *stakeholders* tendem a esperar que o auditor forneça uma garantia absoluta sobre a situação das entidades;
- Mitigação da *expectation gap*:
  - As diferenças de desempenho podem ser reduzidas através do controlo de qualidade do trabalho do auditor e pela aplicação de normas mais adequadas;
  - As diferenças de razoabilidade podem ser reduzidas por intermédio da educação em matérias de auditoria.

## **CAPÍTULO II – METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO**

---

A metodologia de investigação pode ser entendida como um ‘(...) processo de selecção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados (...)’ (Sousa & Baptista, 2011, p. 52).

De acordo com Pinheiro (2013, cit. por Peixoto, 2018), a metodologia é um estágio crucial de uma investigação, acreditando que é o que valida uma pesquisa como científica.

Relativamente à realização da pesquisa, Kumar (2019) afirma que este processo só pode ser assim considerado se se verificar que é:

- Executado com base num conjunto de ideologias;
- Que utiliza procedimentos, métodos e técnicas testados relativamente à sua validade e confiabilidade;
- É planeado para ser imparcial e objetivo.

## **5 Formulação do Problema Científico**

A formulação do problema a investigar consiste em expor, ‘(...) de maneira clara e compreensível, qual a dificuldade que se procura resolver, limitando o seu campo e apresentando as suas características.’ (Pocinho, 2012, p. 7) Quem realiza a pesquisa deve:

- Escolher um tema pelo qual tenha um real interesse;
- Optar por uma investigação exequível;
- Evitar problemáticas demasiado amplas e que contenham muitas incógnitas;
- Demarcar o campo de trabalho;
- Enunciar o problema escolhido de forma clara;
- Aplicar soluções conhecidas a novas situações e verificar a sua aplicabilidade;
- Tomar em consideração o tempo de execução da investigação.

A má formulação de um problema é algo passível de acontecer. Entenda-se por este conceito a colocação de uma pergunta que evidência opiniões e suposições, faz afirmações subjetivas ou ainda que é colocada de um modo negativo. A forma correta de formular uma problemática, na opinião de Pocinho (2012), passa por:

- Utilizar o modo positivo e interrogativo;
- Escrever de uma forma curta, clara e completa;
- Utilizar linguagem técnica, que não seja ambígua;
- Limitar o âmbito do problema.

## **6 Métodos de Investigação**

Os tipos de investigação podem ser considerados a partir de três prespetivas diferentes (Kumar, 2019):

- Pelas aplicações dos resultados da pesquisa;
- Pelos objetivos do estudo;
- Pelo método de investigação utilizado na condução do estudo.

Prodanov & Freitas (2013) afirmam que a abordagem utilizada na investigação depende do tipo de estudo e do tipo de resultados que são pretendidos. Assim, identificam dois métodos de investigação: o quantitativo e o qualitativo.

A pesquisa quantitativa tem por base dados mensuráveis, numa tentativa de explicar a existência de uma variável e a relação/influência que esta possa ter com uma outra. Analisa a frequência da ocorrência de uma certa variável para atestar a sua veracidade. Para tal, entre outros, utiliza questionários de resposta fechada, cálculos de médias e proporções, índices, escalas e procedimentos estatísticos. Este método implica um número significativo de respostas e é adequado para medir ocorrências regulares. (Fonseca, 2012)

A pesquisa qualitativa é alicerçada em interações interpessoais, através de, entre outros, entrevistas, questionários de resposta aberta e estudos de caso. (Fonseca, 2012) Em suma, como Shaffer & Serlin (2004, cit. por D. R. de Sousa, 2018) explicam, este método considera o contexto da informação.

As diferenças entre estes dois métodos são desenvolvidas na Figura 3, na página seguinte.

## **7 Método de Investigação Adotado**

Tendo em consideração a problemática da presente investigação e a análise dos métodos referidos anteriormente, considera-se como o mais adequado o método quantitativo, sendo a recolha de informação efetuada através da realização de inquérito por questionário.

**Figura 3 – Métodos de pesquisa e respectivas características**

Tipo de Pesquisa			Características		
Quanto à Natureza	Quanto à Forma de Abordagem do Problema	Quanto aos Fins da Pesquisa	Quanto aos Procedimentos	Gerais	Tipos de instrumento
BÁSICA	QUANTITATIVA	EXPLORATÓRIA	Bibliográfica	- Base em material já elaborado	Fontes Bibliográficas
			Documental	- Materiais que não receberam tratamento analítico ou podem ser reelaborados - Efeitos de variável – formas de controle	Fontes Secundárias de dados
APLICADA	QUALITATIVA	DESCRITIVA	Experimental	- Verificar a relação entre variáveis	Plano da pesquisa – Manipulação de condições e observação dos efeitos produzidos
			<i>Ex-Post-Facto</i>	- Conhecer Comportamento Interrogação Direta	Observação, questionário e entrevistas
			Levantamento	- Idem levantamento – um grupo ou uma comunidade - Estudo aprofundado de um ou poucos objetos	Questionário, entrevista e formulário
		EXPLICATIVA	Estudo de Campo		Variados - Questionário, entrevistas, formulários e observação
Estudo de caso			Várias técnicas		

Fonte: Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. de. (2013). Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (2a Edição). Feevale, p. 72

## 8 Formulação das Hipóteses de Análise

As hipóteses são ‘(...) proposições que especificam a natureza da relação entre dois ou mais conjuntos de observações.’ (Pocinho, 2012, p. 41)

No decorrer da revisão da literatura, foram identificadas várias questões de investigação, que servem de base para a formulação das hipóteses de análise a seguir apresentadas.

**Tabela 2 – Tabela síntese das Hipóteses de Análise**

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
<b>H1</b> - As expectativas do público em geral diferem das dos auditores por falta de conhecimentos sobre a auditoria.	<b>Q4</b> - Saberá o público em geral do uso de amostras no trabalho de auditoria? (Proveniente do ponto 4.1) <b>Q5</b> - Achará o público em geral benéfica a divulgação do nível de materialidade utilizado na auditoria? (Proveniente do ponto 4.5.1)
<b>H2</b> - O público em geral identifica deveres do auditor que não são reconhecidos como tal pelos profissionais.	<b>Q1</b> - Será o âmbito da auditoria a deteção de fraude? (Proveniente do ponto 1.3) <b>Q2</b> - Saberão os <i>stakeholders</i> que as normas não atribuem a responsabilidade de prevenção e deteção de fraude aos auditores? (Proveniente do ponto 3.4.3) <b>Q3</b> - Conhecerá o público em geral os deveres dos auditores e o seu objetivo na consecução de um trabalho de auditoria? (Proveniente dos pontos 4.1 e 4.6)
<b>H3</b> - A perceção, por parte do público em geral, dos deveres do auditor muda consoante o setor de atividade analisado.	<b>Q6</b> - Será o setor de atividade em que a entidade auditada está inserida capaz de influenciar as expectativas dos público em geral? (Proveniente do ponto 4.6)

Fonte: Elaboração própria

## **H1 - As expectativas do público em geral diferem das dos auditores por falta de conhecimentos sobre a auditoria.**

**Q4:** Segundo Costa (2019), uma auditoria é feita com base em amostras e não atentando à totalidade das informações financeiras. Porém, como indica o estudo realizado por Fulop et al. (2019), este facto não é conhecido por todos os *stakeholders*, sendo que os inquiridos que possuem menores conhecimentos relativos à auditoria têm uma menor perceção de que são utilizadas amostras na realização dos trabalhos.

Saberá o público em geral do uso de amostras no trabalho de auditoria?

**Q5:** Houghton et al. (2011) referem que a divulgação ao público em geral dos níveis de materialidade pode levar a um melhor entendimento das garantias oferecidas pelo trabalho de auditoria, mas pode, ao mesmo tempo, incentivar a fraude nas demonstrações financeiras.

Achará o público em geral benéfica a divulgação do nível de materialidade utilizado na auditoria?

## **H2 - O público em geral identifica deveres do auditor que não são reconhecidos como tal pelos profissionais.**

**Q1:** O âmbito da auditoria tem vindo a sofrer alterações. Já em finais do século XIX existia uma corrente de pensamento bipartida, com autores como Bourne (1887, cit. por Costa, 2019) e Dicksee (1892, cit. por Ojo, 2006) a argumentar a deteção de fraude como o papel principal de uma auditoria, e outros como Robertson (1897, cit. por Sikka et al., 1998) e Montgomery (1912) a relegar essa função para um plano secundário. Com o passar do tempo, tanto a literatura como a legislação da profissão, como apontado pelo International Auditing and Assurance Standards Board (2018), tendem a afastar a prevenção e deteção da fraude como objetivo de uma auditoria. Galantine (2019) defende que as auditorias aparentam desencorajar a fraude ao invés de a detetar.

Contudo, os vários estudos realizados sobre a matéria indicam que predomina no entendimento do público em geral a ideia oposta, algo que é exprimido de forma flagrante na análise de S. R. V. Almeida et al. (2018) - onde é apontado que 60% do grupo de estudo acredita na deteção de fraude como função do auditor - e ainda na de Fulop et al.

(2019) - que conclui que, independentemente da educação que possuem sobre a matéria, a generalidade dos *stakeholders* identifica como trabalho do auditor a deteção de fraude.

Será o âmbito da auditoria a deteção de fraude?

**Q2:** A ISA 240 atribui a responsabilidade de prevenir e detetar a fraude à administração e a quem tem a competência da governação das entidades. O auditor só é obrigado pelas normas a prestar uma garantia razoável de que as informações financeiras estão livres de distorções materiais causadas por erro ou fraude.

Saberão os *stakeholders* que as normas não atribuem a responsabilidade de prevenção e deteção de fraude aos auditores?

**Q3:** Pierce & Kilcommins (1996) sugerem que a *expectation gap* pode ter como causa a falta de conhecimento das normas de auditoria e de compreensão do papel do auditor por parte do público em geral. Adicionalmente, num estudo por si realizado, Humphrey et al. (1993) afirmam que o papel do auditor na deteção de fraude, as suas responsabilidades e a condução de um trabalho de auditoria são igualmente geradores das diferentes expectativas.

Conhecerá o público em geral os deveres dos auditores e o seu objetivo na consecução de um trabalho de auditoria?

**H3 - A perceção, por parte do público em geral, dos deveres do auditor muda consoante o setor de atividade analisado.**

**Q6:** Num estudo por si realizado, Salehi & Rostami (2009, cit. por Toumeh, Yahya, & Siam, 2018) dão ênfase às disparidades entre setores de atividade no que diz respeito às diferenças de expectativas.

Por outro lado, uma pesquisa por este tema fora da literatura mencionada não devolveu resultados, o que despertou ainda mais a curiosidade sobre a questão.

Será o setor de atividade em que a entidade auditada está inserida capaz de influenciar as expectativas do público em geral?

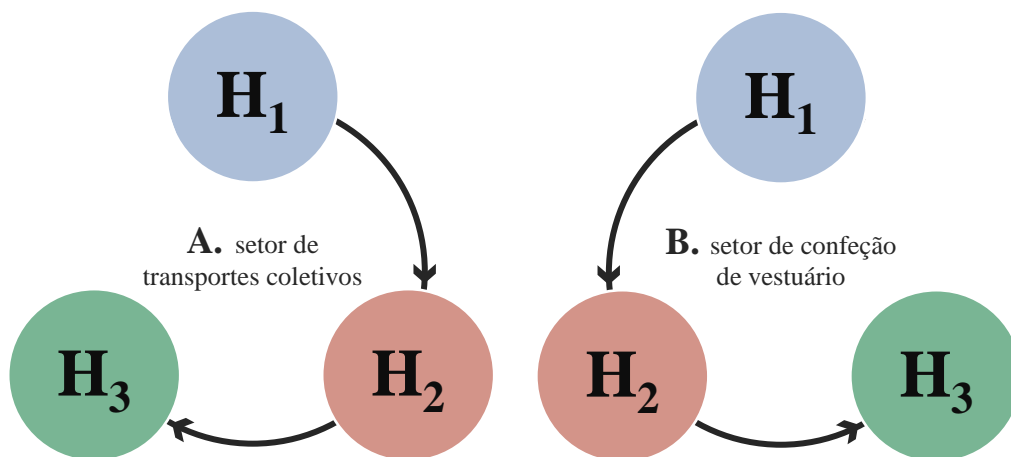
## 9 Modelo de Análise

O modelo de análise permite explicar a relação entre as hipóteses enunciadas, de forma a possibilitar a resposta às questões de investigação que surgiram no decorrer da revisão da literatura.

As questões a colocar no questionário relativas a H<sub>3</sub>, sendo iguais, serão direcionadas a dois setores de atividade diferentes e comparadas entre si. Para as duas primeiras hipóteses, esta separação não é necessária. Deste modo, o modelo de análise será testado nos dois setores: A – transportes coletivos – e B – confecção de vestuário.

Assim, tem-se que:

**Figura 4 – Modelo de análise (A e B)**



Fonte: Elaboração própria

Como é possível compreender pela Figura 4, a hipótese 3 (H<sub>3</sub>) depende da hipótese 2 (H<sub>2</sub>), que por sua vez depende da hipótese 1 (H<sub>1</sub>). As três têm a mesma relevância para o caso, sendo a ponderação de cada uma de 33,33%.

## **CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO**

---

## 10 Recolha de Dados

De acordo com o referido no ponto 7, o método de investigação utilizado neste estudo é o quantitativo, mais precisamente o inquérito por questionário (Apêndice IV).

Segundo Ghiglione & Matalon (2001), o questionário consiste na interrogação de um determinado número de indivíduos, com o intuito de generalizar os resultados obtidos, de forma a ‘(...) possibilitar a comparação entre as respostas de vários atores.’ (Alves, 2012, p. 51) Para o efeito, as perguntas colocadas são de resposta fechada, sendo utilizada para algumas delas a escala de Likert.

### 10.1 Escala de Likert

As escalas empregues num questionário são utilizadas para fazer uma ponte entre os dados quantitativos e os qualitativos, permitindo a quantificação das opiniões dos inquiridos. (Baptista & Campos, 2013)

Uma escala de Likert é formada por um conjunto de itens, sobre os quais é pedido a quem responde ao questionário que seja dada uma opinião, conforme o grau de concordância com cada item. Esta graduação começa com *discordo totalmente*, no nível 1, e vai até *concordo totalmente*, nos níveis 5, 7, 9 ou 11. (Cunha, 2007)

No questionário realizado foi utilizada uma escala de níveis 1 a 5: nas questões 7 e 8 vai de *discorda totalmente* a *concorda totalmente*, nas questões 9 e 10 de *nada importante* a *muito importante*, de modo a melhor se adequar ao tipo de questão colocada.

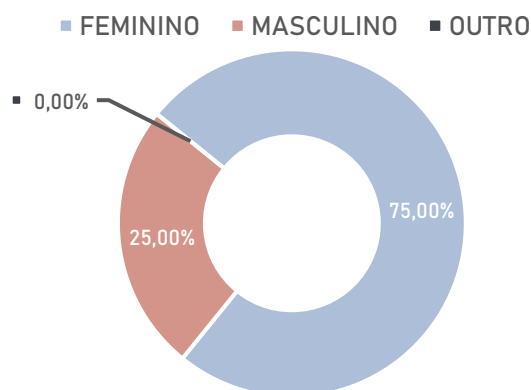
De acordo com Lima (2000, cit. por Cunha, 2007), os itens apresentados no questionário devem representar opiniões claramente positivas ou negativas.

## 11 Definição da Amostra

Recaindo o presente estudo na averiguação das diferenças de expectativas entre auditores e não auditores, o questionário foi disponibilizado ao público em geral, com ou sem experiência em auditoria, através de várias plataformas *online*. O inquérito esteve disponível entre dia 28 de setembro e 16 de novembro de 2020. Foram obtidas 224 respostas, válidas na sua totalidade.

A amostra é constituída maioritariamente por inquiridos do género feminino (75,00%) e 25,00% do masculino.

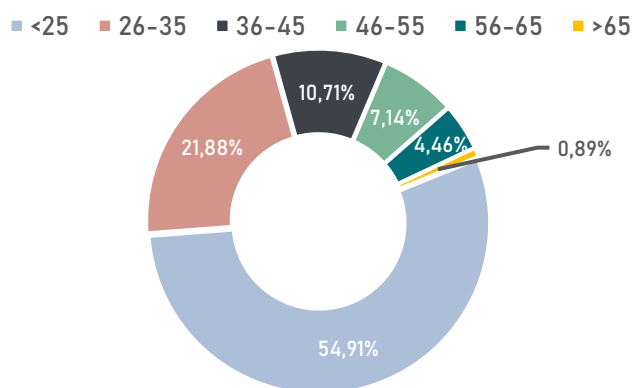
**Figura 5 – Género dos inquiridos**



Fonte: Elaboração própria

Em relação à idade dos elementos da amostra, a maioria tem menos de 25 anos (54,91%), seguido pela faixa dos 26 aos 35 anos (21,88%).

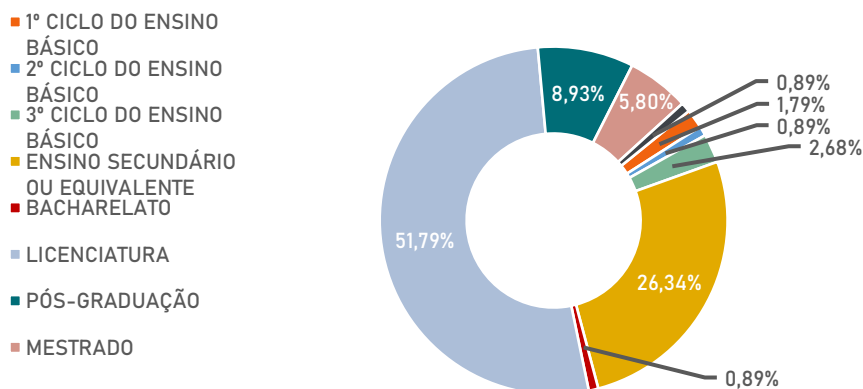
**Figura 6 – Faixa etária dos inquiridos**



Fonte: Elaboração própria

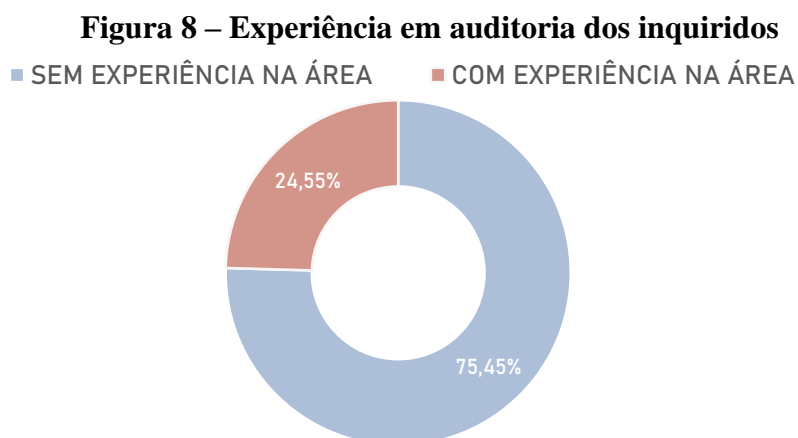
No que respeita ao seu grau de instrução, mais de metade possuem uma licenciatura (51,79%), a quem sucedem os detentores do ensino secundário ou equivalente (26,34%).

**Figura 7 – Grau de instrução dos inquiridos**



Fonte: Elaboração própria

Dos 224 inquiridos, 169 não possuem qualquer experiência em auditoria (75,45%) e 55 estudam, trabalham ou já trabalharam na área (24,55%).



Fonte: Elaboração própria

## 12 Apresentação e Interpretação dos Resultados

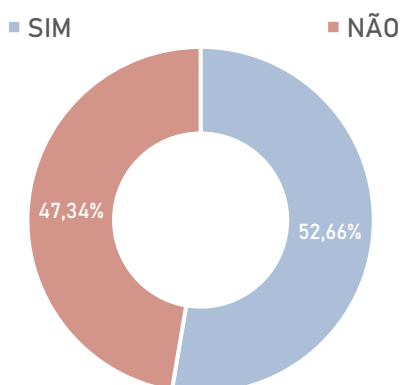
Tendo sido a amostra caracterizada, é possível começar a analisar os resultados da investigação. Para as questões seguintes serão apenas tomadas em consideração as respostas referentes aos inquiridos sem experiência em auditoria.

### 12.1 Hipótese 1 - As expectativas do público em geral diferem das dos auditores por falta de conhecimentos sobre a auditoria.

#### Questão 4 - Saberá o público em geral do uso de amostras no trabalho de auditoria?

O uso de amostras no trabalho de auditoria é conhecido pelos inquiridos sem experiência na área, mas não é de todo unânime, sendo que quase metade dos questionados (47,34%) admite não saber que são utilizadas.

#### Figura 9 – Inquiridos sem experiência com conhecimento do uso de amostras



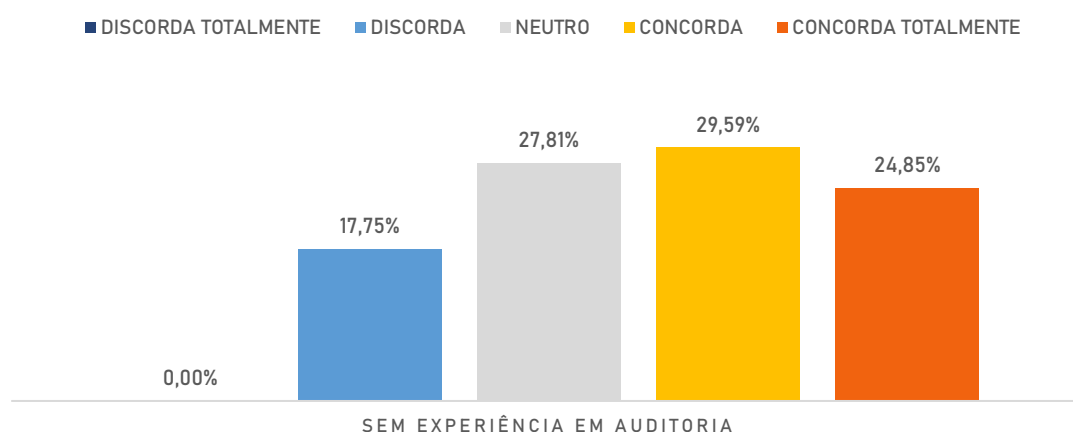
Fonte: Elaboração própria

### Questão 5 - Achará o público em geral benéfica a divulgação do nível de materialidade utilizado na auditoria?

A divulgação do nível de materialidade pode ser um instrumento de redução da *expectation gap*, mas pode também levar a administração das entidades a tratar valores de modo a que as suas eventuais manipulações sejam imateriais.

Enquanto a maioria *concorda* e *concorda totalmente* (29,59% e 24,85% respetivamente) com a divulgação, uma faixa significativa dos inquiridos encontra-se dividida (27,81%).

**Figura 10 – Recetividade à divulgação do nível de materialidade utilizado numa auditoria**



Fonte: Elaboração própria

### 12.2 Hipótese 2 - O público em geral identifica deveres do auditor que não são reconhecidos como tal pelos profissionais.

Para validar esta hipótese foram combinadas as três questões de investigação seguintes numa única rubrica do inquérito.

**Questão 1 - Será o âmbito da auditoria a deteção de fraude?**

**Questão 2 - Saberão os stakeholders que as normas não atribuem a responsabilidade de prevenção e deteção de fraude aos auditores?**

**Questão 3 - Conhecerá o público em geral os deveres dos auditores e o seu objetivo na consecução de um trabalho de auditoria?**

No que concerne aos deveres do auditor, foram escolhidos para o inquérito seis pontos: um efetivamente parte das responsabilidades dos profissionais; um que diverge ligeiramente destes deveres e outros quatro que não fazem parte do papel de um profissional de auditoria.

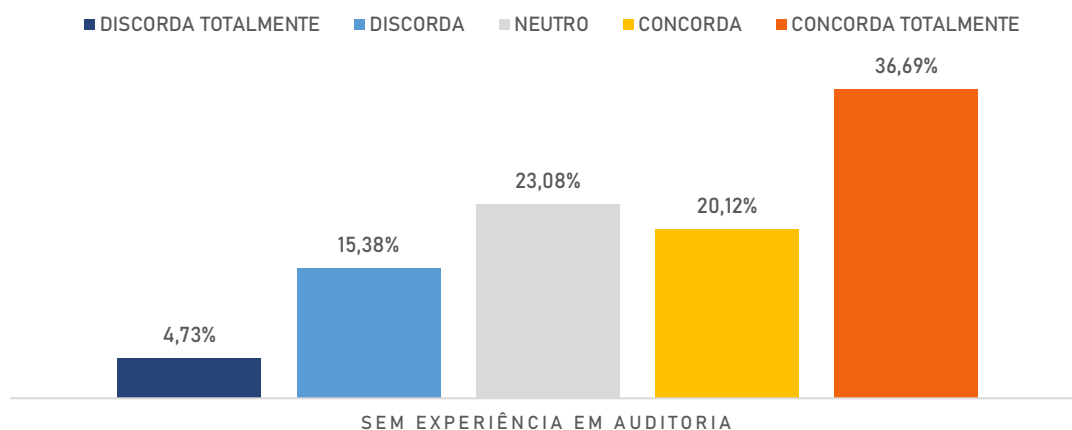
Os tópicos foram assim elaborados numa tentativa de observar as diferenças (se existentes) entre o que as normas que regem a profissão de auditoria consideram como deveres aos auditores e o que o público em geral lhes atribui.

### **Prevenção de fraude:**

Ao longo da literatura e dos estudos expostos neste trabalho, a prevenção de fraude tem sido afastada como um dever do auditor. A ISA 240 reforça a ideia ao atribuir esta função à administração e a quem está incumbido da governação das entidades.

Os indivíduos sem experiência em auditoria imputam este papel ao auditor, com 20,12% e 36,69% a *concordar* e a *concordar totalmente* (respetivamente) que a prevenção de fraude é um seu dever.

**Figura 11 – Deveres do auditor: PREVENÇÃO DE FRAUDE**



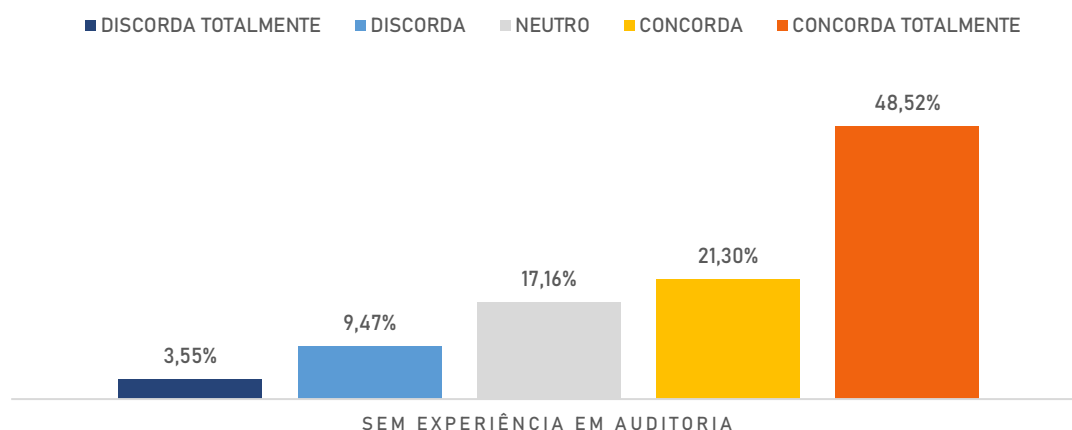
Fonte: Elaboração própria

### **Deteção de fraude:**

Tal como a prevenção da fraude, a sua deteção é afastada como dever do auditor pelas normas, mais especificamente pela ISA 240. Além disso, o IAASB ainda a afasta como objetivo de uma auditoria.

Mais de metade dos inquiridos revê na deteção de fraude um dever dos auditores, tendo 21,30% *concordado* e 48,52% *concordado totalmente*.

**Figura 12 – Deveres do auditor: DETEÇÃO DE FRAUDE**



Fonte: Elaboração própria

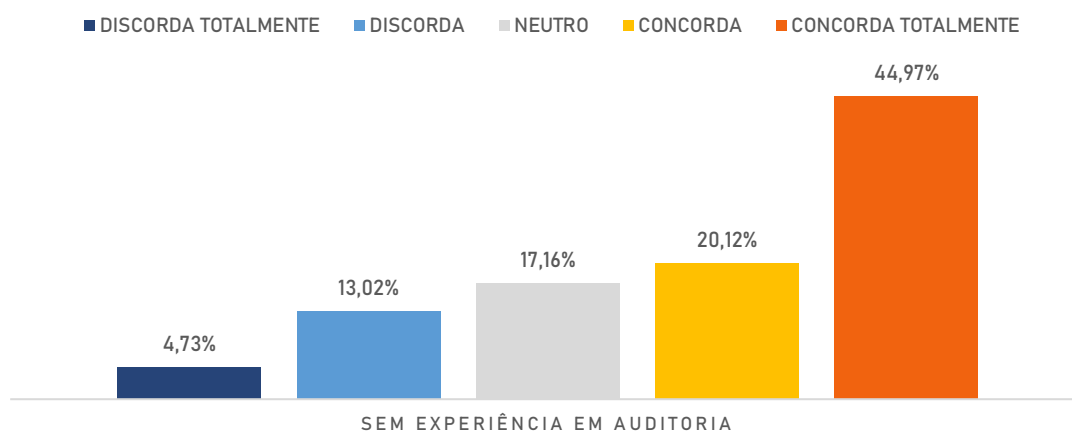
### **Obter garantias de que as demonstrações financeiras estão livre de quaisquer erros:**

É expresso na ISA 250 que o auditor tem de obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão livres de erros materialmente relevantes. Se o erro ou conjunto de erros não ultrapassar o nível de materialidade, de acordo com o IAASB, o auditor não é responsável pela sua deteção. Dito de outra forma, o auditor não garante a inexistência absoluta de erros, só se pronuncia sobre aqueles acima do nível de materialidade.

Este tópico foi redigido propositadamente de forma a englobar a deteção de todos os erros, materiais ou não, como possível dever do auditor. O objetivo desta escolha recai sobre a tentativa de perceber se o público em geral realmente espera que todos os erros presentes nas demonstrações financeiras sejam tratados, sem que a inclusão da cláusula da materialidade pudesse induzir a respostas que não representassem a verdadeira visão dos inquiridos.

A maioria dos inquiridos atribui a responsabilidade de garantir que as demonstrações financeiras estão livre de quaisquer erros aos auditores, tendo 20,12% expressado que *concorda* e 44,97% que *concorda totalmente*.

**Figura 13 – Deveres do auditor: OBTER GARANTIAS DE QUE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTÃO LIVRES DE QUAISQUER ERROS**



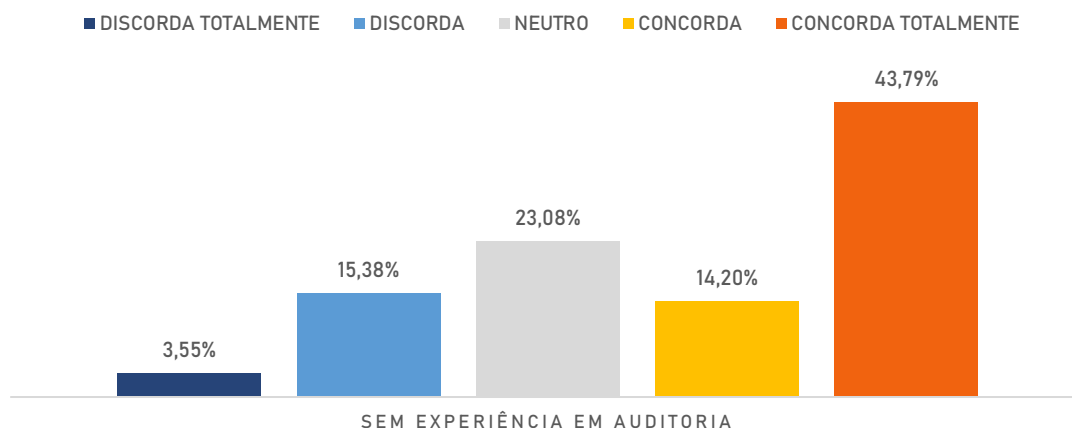
Fonte: Elaboração própria

**Ser independente da entidade auditada e não participar na tomada de decisões:**

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas suporta a independência do auditor como um dever dos profissionais, regulando ainda os serviços *non-audit* que não podem ser realizados no decorrer das suas funções.

Os inquiridos manifestam uma concordância com este tópico como sendo um dever dos auditores (14,20% *concorda* e 43,79% *concorda totalmente*).

**Figura 14 – Deveres do auditor: SER INDEPENDENTE DA ENTIDADE AUDITADA E NÃO PARTICIPAR NA TOMADA DE DECISÕES**



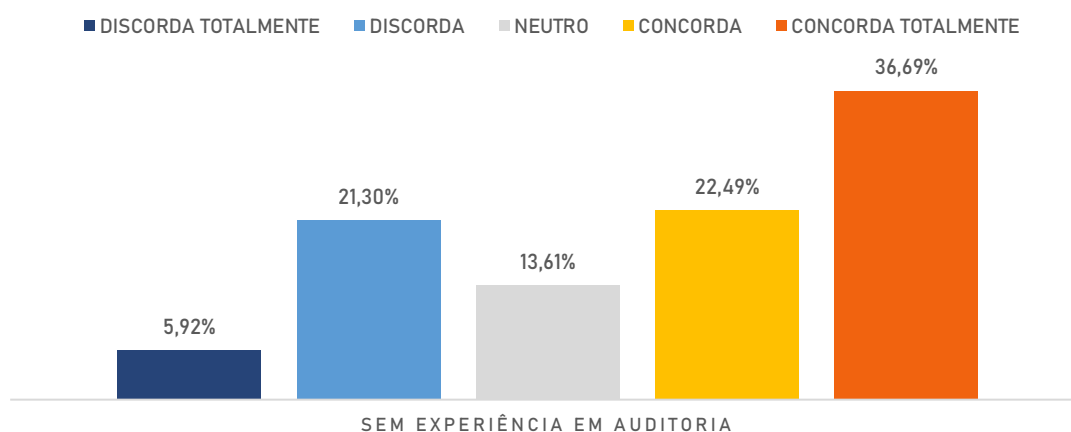
Fonte: Elaboração própria

### Prevenir o incumprimento de leis e regulamentos:

É descrito na ISA 250 que não recai sobre o auditor a prevenção do incumprimento de leis e regulamentos, tal responsabilidade é atribuída à gestão e a quem está encarregue da governação. Ao auditor cabe obter garantias razoáveis sobre se as demonstrações financeiras estão livres de erros materialmente relevantes.

De um modo geral, os inquiridos assumem *concordar* (22,49%) ou *concordar totalmente* (36,69%) que a prevenção do incumprimento de leis e regulamentos se trata de um dever do auditor. Não obstante, uma parte significativa - 21,30% - afirma *discordar* que esta prevenção recaia sobre os auditores.

**Figura 15 – Deveres do auditor: PREVENIR O INCUMPRIMENTO DE LEIS E REGULAMENTOS**



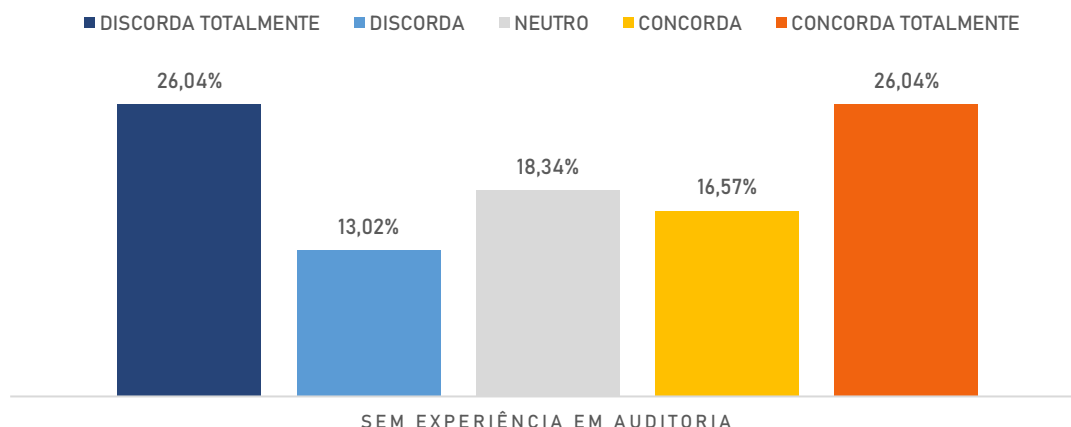
Fonte: Elaboração própria

### Elaborar as demonstrações financeiras da entidade auditada:

Qualquer envolvimento nas demonstrações financeiras da entidade auditada faz com que o auditor incorra na auto revisão, algo que o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas considera que coloca em causa a independência dos profissionais, sendo assim não permitido.

Os elementos sem experiência em auditoria encontram-se irremediavelmente divididos entre os níveis *discordo totalmente* e *concordo totalmente* – 26,04% cada. Numa tentativa de encontrar uma tendência, e ao observar os restantes níveis, a maior concentração de respostas encontra-se no *neutro* (18,34%), não existindo um consenso claro.

**Figura 16 – Deveres do auditor: ELABORAR AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA ENTIDADE AUDITADA**



Fonte: Elaboração própria

### **12.3 Hipótese 3 – A percepção, por parte do público em geral, dos deveres do auditor muda consoante o setor de atividade analisado.**

#### **Questão 6 - Será o setor de atividade em que a entidade auditada está inserida capaz de influenciar as expectativas do público em geral?**

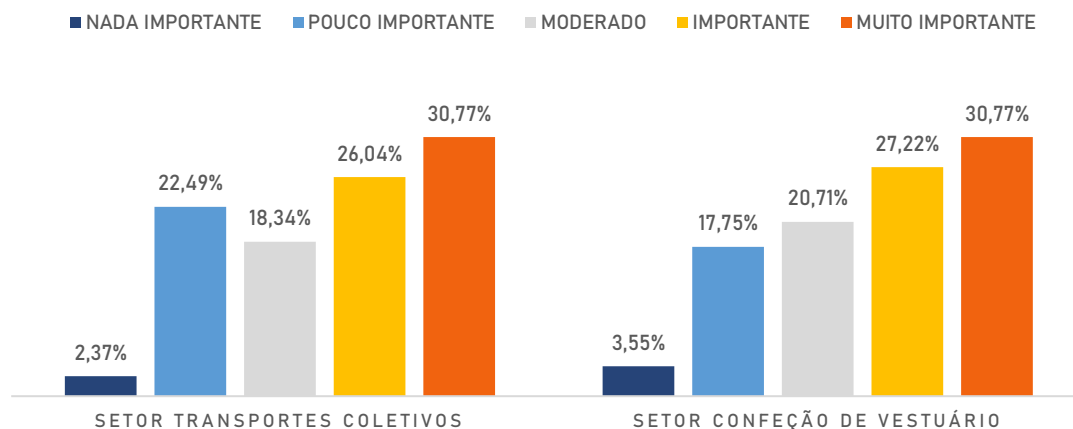
Um dos objetivos do presente estudo é a realização de uma comparação da *Audit Expectation Gap* entre dois setores de atividade. Para o efeito, foram escolhidos os setores H- Transportes e Armazenagem (transportes coletivos) e C- Indústrias Transformadoras (confeção de vestuário). (INE, 2007) Esta seleção visa contrapor um setor de serviços e um de indústria, numa tentativa de perceber se tal poderá ser um fator influenciador das expectativas do público em geral.

#### **Entendimento dos riscos de negócio e dos riscos associados à atividade:**

Os riscos de negócio e os que estão associados à atividade variam não apenas consoante a entidade, mas também conforme o setor de atividade em que esta se insere.

Os indivíduos questionados não demonstram esperar que o auditor tenha mais entendimento sobre a matéria em questão num dos setores em particular, considerando-o ser *importante* e *muito importante* tanto no setor de transportes coletivos (26,04% e 30,77% respetivamente) como no de confeção de vestuário (27,22% e 30,77%).

**Figura 17 – Comparação entre dois setores de atividade: ENTENDIMENTO DOS RISCOS DE NEGÓCIO E DOS RISCOS ASSOCIADOS À ATIVIDADE**



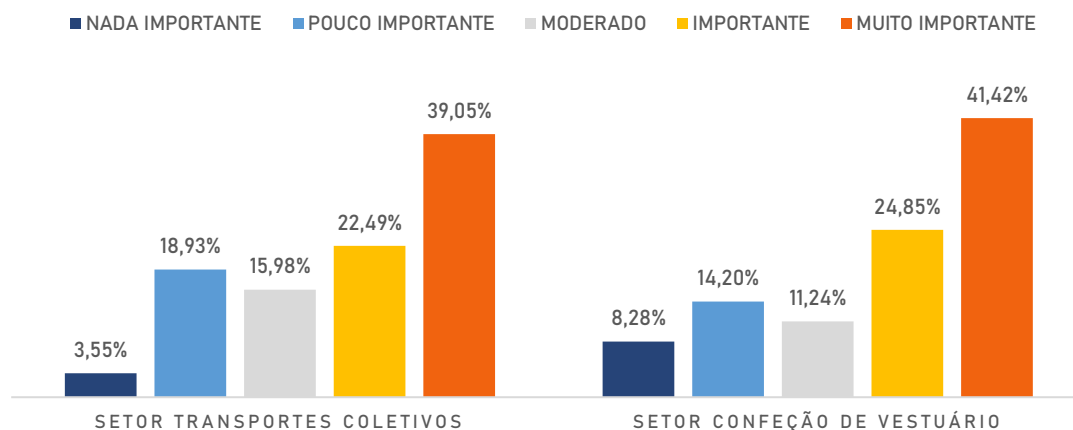
Fonte: Elaboração própria

### Especial atenção a erros e indícios de fraude:

O auditor tem como dever obter garantias de que não existem erros materiais. Além disso, mesmo não procurando por indícios de fraude, é sua obrigação comunicar à gestão/administração caso os encontre.

Mais uma vez, não se verificam diferenças entre as expectativas para cada um dos setores de atividade, sendo os níveis *importante* e *muito importante* os predominantes (22,49% e 39,05% no setor de transportes coletivos; 24,85% e 41,42% no setor de confeção de vestuário).

**Figura 18 – Comparação entre dois setores de atividade: ESPECIAL ATENÇÃO A ERROS E INDÍCIOS DE FRAUDE**



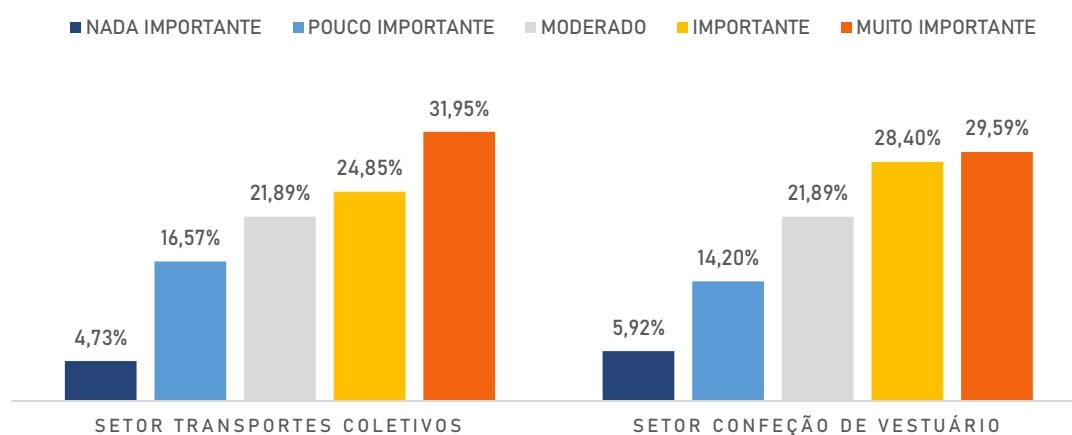
Fonte: Elaboração própria

### Comunicação regular com a gestão:

Um boa e frequente comunicação com a gestão pode alertar para vários problemas ou dissipar algumas dúvidas em torno do trabalho de auditoria.

Relativamente ao setor de transportes coletivos, tal como se pode observar no setor de confeção de vestuário, o público em geral considera a comunicação maioritariamente *importante* e *muito importante* (respetivamente: 24,85% e 31,95%; 28,40% e 29,59%).

**Figura 19 – Comparação entre dois setores de atividade: COMUNICAÇÃO REGULAR COM A GESTÃO**



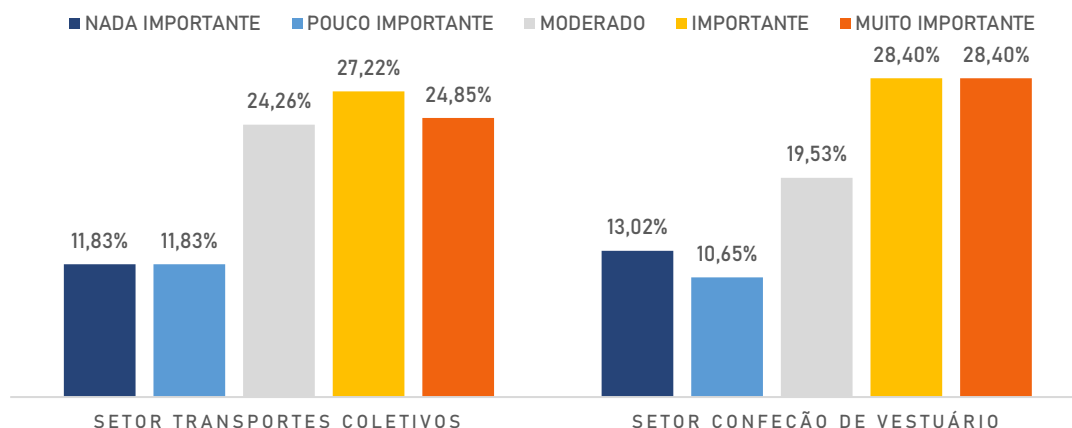
Fonte: Elaboração própria

### Comparação dos valores registados com o orçamento:

A comparação das operações com o orçamento previamente aprovado é uma ferramenta importante para a deteção de possíveis erros ou incumprimentos.

Para ambos os setores, os inquiridos referiram ser *importante* ou *muito importante* que tal acontecesse. Contudo, esta tendência é mais pronunciada no setor de confeção de vestuário, com os dois níveis a registarem 28,40% cada da escolha do público. No de transportes coletivos, o nível *importante* representa 27,22% das respostas, seguido do *muito importante* com 24,85%. Ainda de notar que este último nível apenas apresenta uma diferença de 0,59% em relação ao nível intermédio.

**Figura 20 – Comparação entre dois setores de atividade: COMPARAÇÃO DOS VALORES REGISTRADOS COM O ORÇAMENTO**



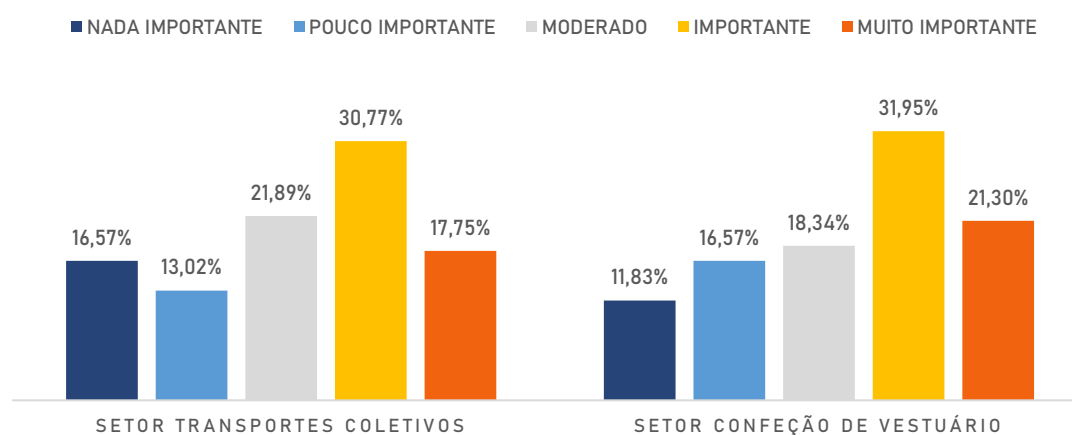
Fonte: Elaboração própria

**Conhecimento dos administradores/gestores e de entidades com o controlo da organização:**

Um bom conhecimento de quem opera uma entidade é fundamental numa auditoria, não só pelas vias de comunicação que podem ser estabelecidas, mas também para afastar a possibilidade de existir um conflito de interesses por parte do auditor.

Verifica-se que os inquiridos consideram importante um bom conhecimento destas partes em ambos os setores, com os níveis *importante* e *muito importante* (30,77% e 17,75% setor de transportes coletivos; 31,95% e 21,30% e setor de confeção de vestuário) a dominarem as suas escolhas.

**Figura 21 – Comparação entre dois setores de atividade: CONHECIMENTO DOS ADMINISTRADORES/GESTORES E DE ENTIDADES COM O CONTROLO DA ORGANIZAÇÃO**



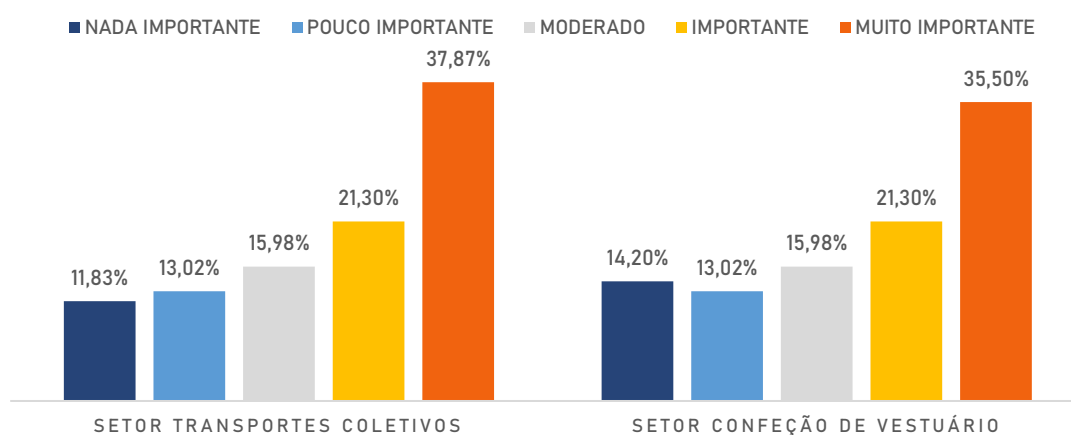
Fonte: Elaboração própria

### **Avaliação de possíveis conflitos de interesses:**

A existência de conflitos de interesses coloca em causa as conclusões de uma auditoria, sendo imprescindível que esta avaliação seja feita.

As respostas do público em geral seguem a mesma linha nos dois setores: para o setor de transportes coletivos, 21,30% afirmaram ser *importante* e 37,87% *muito importante*; para o de confeção de vestuário, 21,30% e 35,50% respetivamente.

**Figura 22 – Comparação entre dois setores de atividade: AVALIAÇÃO DE POSSÍVEIS CONFLITOS DE INTERESSES**



Fonte: Elaboração própria

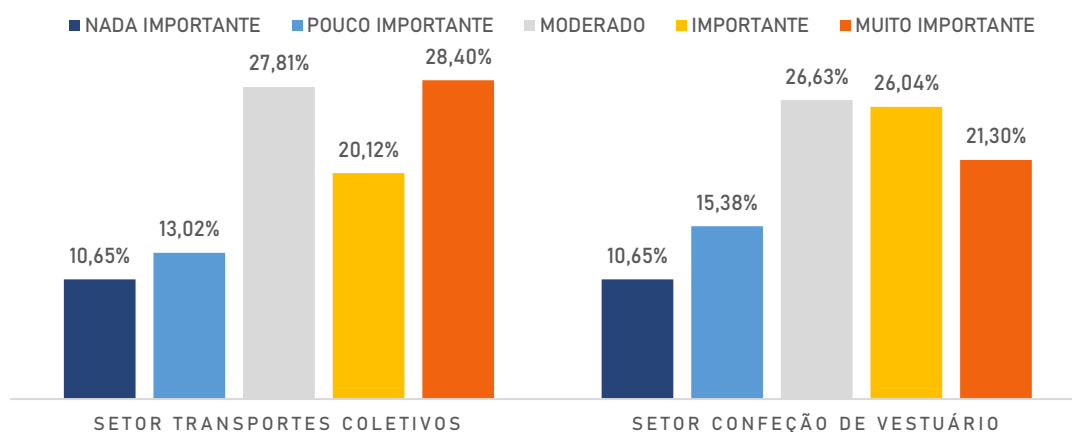
### **Utilização de amostras de grande dimensão:**

A opção por um nível de materialidade mais reduzido leva à utilização de amostras de maior dimensão. Tal confere à auditoria um carácter mais conservador, sendo possível detetar mais erros, mas torna-a mais morosa e dispendiosa.

De um modo geral, os inquiridos atribuem importância à dimensão da amostra: os níveis *importante* e *muito importante* ascendem a, respetivamente, 20,12% e 28,40% no setor de transportes coletivos e a 26,04% e 21,30% no de confeção de vestuário.

Contudo, é importante realçar que uma grande parcela dos indivíduos atribuiu a esta premissa uma importância *moderada* (com 27,81% e 26,63%).

**Figura 23 – Comparação entre dois setores de atividade: UTILIZAÇÃO DE AMOSTRAS DE GRANDE DIMENSÃO**



Fonte: Elaboração própria

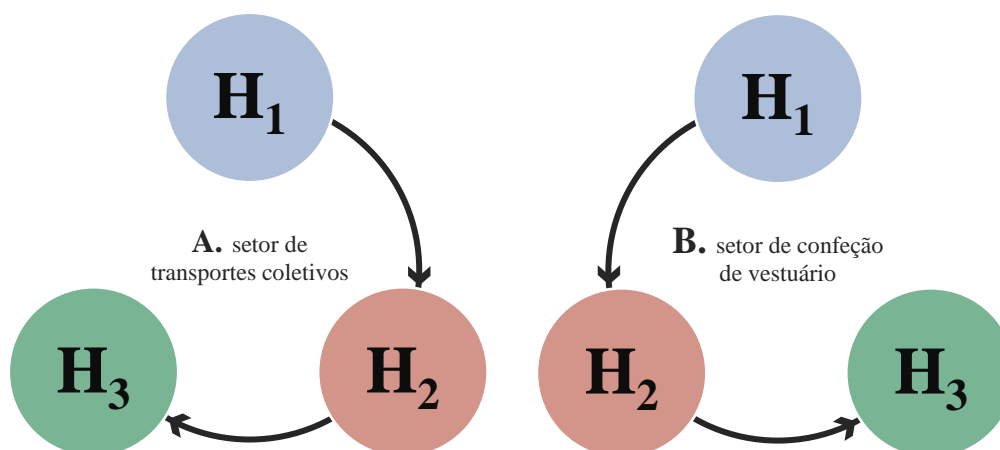
### 13 Síntese dos Resultados e Validação das Hipóteses

Após a análise das respostas recebidas através do questionário, é necessário averiguar como é que os resultados obtidos se relacionam com as hipóteses enunciadas neste estudo.

A percentagem de validação das questões de investigação (Q) - algumas subdivididas em interrogações (I) – foi calculada somando as percentagens dos níveis *concordo* e *concordo totalmente/importante* e *muito importante* de cada uma.

De relembrar que o modelo de análise será testado em dois setores de atividade: os dois resultados distintos para **A** e **B** são consequência de  $H_3$ , que traduz a diferente perceção do público consoante os setores. A Tabela 4 está dividida nesta perspetiva.

**Figura 24 – Modelo de análise**



Fonte: Elaboração própria

**Tabela 3 – Hipóteses e Modelo de Análise**

*QUESTÕES DO INQUÉRITO	PREDOMINÂNCIA % DA QUESTÃO (NO TOTAL DE QUESTÕES)	PERCENTUAL DE CONCORDÂNCIA POR QUESTÃO	PERCENTUAL DE CONCORDÂNCIA DA HIPÓTESE	MODELO DE ANÁLISE	PERCENTUAL DE VALIDAÇÃO DA HIPÓTESE
<i>H1 - As expectativas do público em geral diferem das dos auditores por falta de conhecimentos sobre a auditoria.</i>					
Q <sub>4</sub>	50,00%	52,66%	53,53%	33,33%	<b>17,84%</b>
Q <sub>5</sub>	50,00%	54,40%			
<i>H2 - O público em geral identifica deveres do auditor que não são reconhecidos como tal pelos profissionais.</i>					
I <sub>1</sub>	16,67%	56,81%	58,58%	33,33%	<b>19,53%</b>
I <sub>2</sub>	16,67%	69,82%			
I <sub>3</sub>	16,67%	65,09%			
I <sub>4</sub>	16,67%	57,99%			
I <sub>5</sub>	16,67%	59,18%			
I <sub>6</sub>	16,67%	42,61%			
<i>H3 - A percepção, por parte do público em geral, dos deveres do auditor muda consoante o setor de atividade analisado.</i>					
<b>A</b> – Transportes coletivos	I <sub>7</sub>	14,29%	54,78%	33,33%	<b>18,26%</b>
	I <sub>8</sub>	14,29%			
	I <sub>9</sub>	14,29%			
	I <sub>10</sub>	14,29%			
	I <sub>11</sub>	14,29%			
	I <sub>12</sub>	14,29%			
	I <sub>13</sub>	14,29%			
<b>B</b> – Confeção de vestuário	I <sub>7</sub>	14,29%	56,63%	33,33%	<b>18,88%</b>
	I <sub>8</sub>	14,29%			
	I <sub>9</sub>	14,29%			
	I <sub>10</sub>	14,29%			
	I <sub>11</sub>	14,29%			
	I <sub>12</sub>	14,29%			
	I <sub>13</sub>	14,29%			
				<b>A</b>	<b>55,62%</b>
				<b>B</b>	<b>56,24%</b>

Fonte: Elaboração própria

\* descrição das questões/interrogações (Q<sub>x</sub>/I<sub>x</sub>) no Apêndice V

## **CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES**

---

De acordo com o International Auditing and Assurance Standards Board (2018), a auditoria pretende aumentar o grau de confiança das demonstrações financeiras para os seus utilizadores. Tal é alcançável se o auditor for capaz de obter uma garantia razoável de que as demonstrações como um todo estão livres de erros materialmente relevantes.

As distorções ou omissões são materiais se, isoladas ou agregadas, influenciarem a tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações. O nível de materialidade é definido pelo auditor com base no seu julgamento profissional – o que só por si torna a auditoria subjetiva. A existência deste nível e a sua extensão muitas vezes não são do conhecimento do público em geral, o que pode levar a discrepâncias no entendimento dos resultados da auditoria.

Outro conceito que é também por vezes desconhecido pelos *stakeholders* é o do uso de amostras na realização do trabalho de auditoria, ou seja, que os testes realizados podem abranger toda a população (rubricas das demonstrações financeiras) ou só uma parte desta. No caso de serem utilizadas amostras, as conclusões extraídas serão generalizadas. A preferência por este método acarreta o risco de não serem detetados erros na parte da população não testada, mas é o que permite que a auditoria seja praticável, tanto em termos monetários como temporais.

Para orientar o trabalho de auditoria existem um conjunto de deveres que os auditores têm de seguir. Novamente, não é incomum que o público em geral não se encontre ciente do que estes implicam. Um bom exemplo disso são a prevenção e deteção de fraude, que não sendo atribuídos como deveres do auditor pelas normas que regem a profissão, são-lhe frequentemente atribuídos pelo público.

Estas diferentes perceções entre auditores e público em geral sobre o que é, como é realizado e como é regulado o trabalho de auditoria são o que se entende por *Audit Expectation Gap* (diferenças de expectativas em auditoria). Os autores e os estudos aqui abordados apontam para a efetiva existência deste *gap*, contudo, não foram encontradas evidências suficientes que apontem para que este fenómeno se verifique igualmente entre setores de atividade.

O objetivo do presente estudo passa por confirmar em que medida a *Audit Expectation Gap* existe entre auditores e o público em geral, se estas expectativas são condicionadas pelos conhecimentos do público em auditoria e por averiguar se o *gap* se manifesta quando se colocam frente a frente dois setores de atividade distintos.

A primeira parte deste trabalho foi reservada para a revisão da literatura, uma fase fundamental para o enquadramento teórico do tema, que permitiu investigar e analisar os diferentes trabalhos (livros, artigos e dissertações) já existentes sobre a matéria. Desta análise surgiram algumas perguntas, as designadas questões de investigação, que servirão de base para a formulação das hipóteses a testar.

Numa segunda parte, foram desenvolvidas as três hipóteses de análise e definido o modelo de análise explicativo da relação entre elas. Foi ainda definida a metodologia de investigação a seguir: utilizou-se o método quantitativo, através da realização de um inquérito por questionário.

Por fim, a terceira parte trata dos resultados obtidos, sendo primeiramente definida a amostra, e em seguida analisadas as respostas recebidas, relacionando-as com as questões de investigação.

A tabela seguinte apresenta as percentagens de validação das hipóteses e a de validação do modelo de análise como um todo.

**Tabela 4 – Validação do Modelo de Análise**

HIPÓTESES	H <sub>1</sub>	H <sub>2</sub>	H <sub>3</sub>	TOTAL
VALIDAÇÃO MODELO - A	17,84%	19,53%	18,26%	55,62%
VALIDAÇÃO MODELO - B	17,84%	19,53%	18,88%	56,24%

Fonte: Elaboração própria

### **Hipótese 1 - As expectativas do público em geral diferem das dos auditores por falta de conhecimentos sobre a auditoria.**

Verifica-se que o público em geral, ainda que um pouco dividido, tem conhecimento do uso de amostras em auditoria. Além disso, e mesmo com uma faixa considerável dos inquiridos sem experiência na área a apresentar uma resposta neutra, a maioria afirma achar benéfica a divulgação do nível de materialidade utilizada numa auditoria.

Esta divulgação pode ajudar o público a ter um melhor entendimento das garantias dadas pelo trabalho de auditoria, o que seria benéfico para combater a *expectation gap*, mas pode também levar à manipulação das demonstrações financeiras pela administração/gestão e potenciar a fraude.

## **Hipótese 2 - O público em geral identifica deveres do auditor que não são reconhecidos como tal pelos profissionais.**

Os resultados obtidos com o questionário realizado indicam que o público em geral atribui deveres ao auditor que as normas não consideram ser sua responsabilidade.

Tanto a literatura como os estudos apresentados ao longo deste trabalho propõem que a divergência entre auditores e público nesta matéria constitui uma grande componente da *expectation gap*.

Diversos autores identificaram as questões da prevenção e deteção de fraude, do tipo de trabalho realizado pelo auditor, assim como a de oferecer uma garantia absoluta sobre as demonstrações financeiras como sendo pontos de contenção entre os dois grupos, o que se verificou.

## **Hipótese 3 – A percepção, por parte do público em geral, dos deveres do auditor muda consoante o setor de atividade analisado.**

Não foram encontrados no decorrer deste estudo trabalhos que se debruçassem sobre a *expectation gap* entre setores de atividade diferentes. Surgindo esta questão, colocou-se a hipótese de que dita diferença de expectativas realmente se verifica entre o público em geral.

Para validar tal hipótese e proceder à comparação dos dois setores selecionados, foi elaborado um teste para cada um: **A** para o setor de transportes coletivos e **B** para o setor de confecção de vestuário.

Os resultados obtidos junto dos inquiridos sem experiência em auditoria devolveram respostas semelhantes para cada um dos dois setores de atividade colocados em confronto. A hipótese 3 foi validada, para A, em 18,26% e para B em 18,88%, não se verificando uma diferença considerável de expectativas.

É possível, então, concluir que, em média, e para os dois setores de atividade, o modelo se confirma em 56%.

## **Limitações do Estudo**

No desenvolvimento deste trabalho de investigação surgiram algumas contrariedades.

A primeira limitação encontrada prende-se com o método de investigação aplicado. A utilização de um questionário de resposta fechada não permite perceber se os inquiridos entenderam de facto as questões colocadas, o que pode levar a respostas que não traduzem as suas verdadeiras opiniões.

Uma outra tem que ver com a amostra: não só a sua dimensão poderia ser mais significativa, como mais equilibrada. O número de inquiridos com e sem experiência em auditoria foi de tal forma desequilibrado que uma comparação entre eles não produziria resultados viáveis, pelo que se optou por fazer uma comparação entre a opinião do público em geral e as normas de auditoria.

## **Sugestões para Investigações Futuras**

Para investigações futuras sugere-se optar por um método de investigação mais flexível, que permita perceber melhor as dificuldades dos inquiridos em relação ao que lhes está a ser questionado (com recurso a entrevistas, por exemplo).

Sugere-se ainda um alargamento não só da dimensão da amostra, mas também do número de indivíduos com experiência em auditoria. Tal tornaria possível uma comparação direta entre as ideias de auditores e do público.

Será ainda interessante diversificar os setores de atividade em análise, procurando diferentes características para a comparação.

Um outro aspeto de interesse a ser investigado relaciona-se com a utilização da informação presente no relatório de auditoria. Seria importante perceber de que forma a *expectation gap* se manifesta entre os indivíduos que efetivamente tomam ou tomaram decisões baseadas no trabalho do auditor e as possíveis consequências dessas diferenças nas suas ações.



## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

- Almeida, B. J. M. de. (2005). *Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas*. Publisher Team.
- Almeida, B. J. M. de. (2019). *Manual de auditoria financeira: uma análise integrada baseada no risco* (3ª). Escolar Editora.
- Almeida, S. R. V., Silva, D. C. G. da, & Peixoto, M. M. da C. L. (2018). Responsabilidade do auditor independente na detecção de fraudes : a visão da sociedade. *REASU-Revista Eletrônica de Administração Da Universidade Santa Úrsula*, 3(2).
- Alves, J. J. dos S. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. Edições Silabo.
- Alves, M. da P. (2012). *Metodologia Científica*. Escolar Editora.
- Baptista, M. N., & Campos, D. C. de. (2013). *Metodologias de Pesquisa em Ciências : Análises Quantitativa e Qualitativa*. LTC.
- Bernardes, J. C. C. (2018). *As Determinantes dos Honorários dos Auditores Externos e o Risco de Fraude*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Boterenbrood, R. (2017). The Audit Expectation Gap between Companies and Their Auditors: An Exploratory Study. *Global Business Review*, 18(5), 1124–1133.
- Brito, G. C. de, Pimenta, D. P., Souza, E. M. S. de, & Cruz, A. F. da. (2017). Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. *Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL*, 10(4), 109–133.
- Bunjaku, F. (2019). Audit components : Literature Review on Audit Plan , Risk and Materiality and Internal Control. *Journal of Economics*, 4(1), 36–43.
- Costa, C. B. da. (2019). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (L. e Conceitos (ed.)). Rei dos Livros.
- Cunha, L. M. A. da. (2007). *Modelos Rasch e escalas de Likert e Thurstone na medição de atitudes*. Faculdade de Ciências de Universidade de Lisboa.
- European Commission. (2010). *LIVRO VERDE Política de auditoria: as lições da crise*.
- Fonseca, R. C. V. da. (2012). *Metodologia do Trabalho Científico* (1ª Edição). IESDE Brasil.

- Fulop, M. T., Tiron-Tudor, A., & Cordos, G. S. (2019). Audit education role in decreasing the expectation gap. *Journal of Education for Business*, 94(5), 306–313.
- Galantine, C. A. (2019). How audit materiality is material to you the critical components of financial statements. *Graziadio Business Review*, 22(3), 1–11.
- Ghiglione, R., & Matalon, B. (2001). *O Inquérito: Teoria e Prática* (C. Editores (ed.); 4<sup>a</sup>).
- Heliodoro, P. A. G. P. (2010). Expectation Gap em Auditoria. *Encuentro AECA" Innovación y Responsabilidad: Desafíos y Soluciones"*.
- Herath, S. K., & Walker, S. A. (2019). How effective is Sarbanes-Oxley in the accounting profession—Is it accomplishing its Original Objectives? *The Business and Management Review*, 10(2), 128–162.
- Hoos, F., Saad, E. Ben, & Lesage, C. (2018). Why are auditors blamed when something goes wrong? Experimental evidence. *International Journal of Auditing*, 22(3), 422–434.
- Houghton, K. A., Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: The real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 482–500.
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turkey, S. (1993). The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 23, 395–411.
- Ihendinihu, J. U., & Robert, S. N. (2014). Role of Audit Education in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 9(2), 203–211.
- INE. (2007). *Classificação Portuguesa das Actividades Económicas Rev.3* (I. Instituto Nacional de Estatística (ed.)).
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). *International Auditing and Assurance Standards Board Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: 2018 Edition, Vol I: Vol. I*.
- Jones, M. (2011). *Creative accounting, fraud and international accounting scandals* (M. Jones (ed.)). John Wiley & Sons.

- Kumar, R. (2019). *Research Methodology: a step-by-step guide for beginners* (5ª Edição). SAGE Publications.
- Liggio, C. . (1974). The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(Spring), 27–44.
- Montgomery, R. H. (1912). *Auditing Theory and Practice*. The Ronald press company.
- Ojo, M. (2006). Eliminating the Audit Expectations Gap : Myth or Reality? *Journal of Forensic Accounting Volume VIII, Numbers 1 & 2 January - December 2007*, 2, 2–3.
- Okafor, C., & Otor, J. I. (2013). Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(2), 43–52.
- Peixoto, J. C. de O. (2018). *Audit expectation gap e as responsabilidades do auditor na prevenção e deteção da fraude*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pierce, B., & Kilcommins, M. (1996). The Audit Expectations Gap : The Role of Auditing Education. *Research Paper Series*, 1–33.
- Pocinho, M. (2012). *Metodologia de Investigação e Comunicação de Conhecimento Científico*. Lidel, cop.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research* Porter, B. (1993). *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49–68., 24(93), 49–68.
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*. John Wiley & Sons.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico* (2ª Edição). Feevale.
- Salehi, M. (2011). Audit expectation gap : Concept , nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), 8376–8392.

- Santos, J. F. F. dos. (2018). *Interpretação Teórica dos Escândalos Financeiros: Estudo do Caso BES – A interligação das falhas de transparência financeira*. Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., & Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 9(3), 299–330.
- Silva, A. G. da, & Robles Junior, A. (2008). Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(48), 112–127.
- Sousa, D. R. de. (2018). *O preço da Independência dos Auditores*. Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios: Segundo Bolonha (2ª)*. Pactor.
- Taborda, D. M. G. (2015). Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas. In *Edições Sílabo* (Issue 2º Edição).
- Toumeh, A. A., Yahya, S., & Siam, W. Z. (2018). Expectations gap between auditors and users of financial statements in the audit process: an auditors` perspective. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 13(3), 103–137.



## Apêndice I – Normas do PCAOB

<b>Normas Gerais de Auditoria</b>	Princípios e Responsabilidades Gerais
	Conceitos Gerais
	Atividades Gerais
	Comunicações do Auditor
<b>Procedimentos de Auditoria</b>	Planeamento de Auditoria e Avaliação do Risco
	Controlo Interno da Auditoria sobre o Reporte Financeiro
	Procedimentos de Auditoria em Resposta ao Risco – Natureza, <i>Timing</i> e Extensão
	Procedimentos para Aspetos Específicos da Auditoria
	Procedimentos de Auditoria para Determinadas Contas ou Divulgações
	Tópicos Especiais
	Responsabilidades Relativas a Informação Suplementar ou Outras
	Conclusão dos procedimentos de Auditoria
<b>Reporte de Auditoria</b>	Reporte de Auditorias a Demonstrações Financeiras
	Outros Tópicos de Reporte
<b>Matérias Relacionadas com Documentos sob a Lei de Valores Mobiliários</b>	
<b>Outras Matérias Associadas com a Auditoria</b>	

## Apêndice II – Estrutura do Código de Ética da OROC

<b>Capítulo 1 – Âmbito de aplicação</b>	
<b>Capítulo 2 – Princípios fundamentais</b>	Secção 1 – Introdução
	Secção 2 – Estrutura conceptual
	Secção 3 – Resolução de conflito ético
	Secção 4 – Integridade
	Secção 5 – Objetividade
	Secção 6 – Competência e zelo profissional
	Secção 7 – Confidencialidade
	Secção 8 – Comportamento profissional
<b>Capítulo 3 – Ameaças e salvaguardas</b>	Secção 1 – Introdução
	Secção 2 – Nomeação profissional
	Secção 3 – Conflitos de interesses
	Secção 4 – Honorários e outras formas de remuneração
	Secção 5 – Publicidade de serviços profissionais
	Secção 6 – Ofertas
<b>Capítulo 4 – Independência</b>	Secção 1 – Introdução
	Secção 2 – Interesses financeiros
	Secção 3 – Empréstimos e garantias
	Secção 4 – Relacionamentos empresariais
	Secção 5 – Relações familiares e pessoais
	Secção 6 – Quadro de um cliente em que foi auditor
	Secção 7 – Auditor que foi quadro de um cliente
	Secção 8 – Associação prolongada de profissionais com cargos de maior responsabilidade (incluindo rotação de sócios) com um cliente de auditoria

	Secção 9 – Prestação de outros serviços a clientes de auditoria
	Secção 10 – Honorários
	Secção 11 – Litígios reais ou potenciais
<b>Capítulo 5 – Documentação</b>	
<b>Capítulo 6 – Disposições finais</b>	
<b>Anexos</b>	Anexo 1 – Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais
	Anexo 2 – Exemplos de salvaguardas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável

### Apêndice III – GAT

<b>GAT</b>	
<b>1</b>	Novos modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria
<b>2</b>	Modelos de relatório de revisão limitada de demonstrações financeiras
<b>3</b>	Relatório de conclusões factuais nos termos da Norma Regulamentar n.º 5/2016-R de Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões
<b>4</b>	Acordar os termos e condições dos trabalhos dos ROC – modelos de contratos
<b>5</b>	Modelo de relatório de auditoria para Organismos de Investimento Coletivo, incluindo Organismos de Investimento em Capital de Risco
<b>6</b>	Modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria para Pequenas Entidades, Microentidades e Entidades do Setor Não Lucrativo
<b>7</b>	Modelos de relatórios para entidades que aplicam o POC-P ou POC setoriais
<b>8</b>	Relatórios do ROC nos termos da norma regulamentar nº 2/2017-R da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões
<b>9</b>	Verificação de entradas em espécie
<b>10</b>	Certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis nos termos do CIVA
<b>11</b>	Tradução de certificação legal das contas/relatório de auditoria para língua inglesa
<b>12</b>	Certificação de um balanço intercalar
<b>13</b>	Declaração do órgão de gestão
<b>14</b>	Papel comercial
<b>15</b>	Contas reguladas - ERSE
<b>16</b>	Branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo
<b>17</b>	Intermediários financeiros – salvaguarda de ativos
<b>18</b>	Entidades que aplicam o SNC-AP

## Apêndice IV – Questionário

# Expectativas em Auditoria - Mestrado em Auditoria ISCAP

O presente questionário tem como objetivo apurar as expectativas em relação a uma auditoria externa e como estas diferem entre auditores e não auditores.

A informação recolhida é anónima e destina-se apenas a ser analisada e tratada estatisticamente para efeitos deste estudo.

O tempo despendido neste inquérito será no máximo de 5 minutos. Muito obrigada pela colaboração!

**\*Obrigatório**

### 1. Género. \*

*Marcar apenas uma oval.*

- Feminino
- Masculino
- Outro

### 2. Idade. \*

*Marcar apenas uma oval.*

- < 25 anos
- 26 a 35 anos
- 36 a 45 anos
- 46 a 55 anos
- 56 a 65 anos
- > 65 anos

### 3. Grau de instrução mais elevado que possui. \*

*Marcar apenas uma oval.*

- 1º ciclo do ensino básico
- 2º ciclo do ensino básico
- 3º ciclo do ensino básico
- Ensino secundário ou equivalente
- Bacharelato
- Licenciatura
- Pós-graduação
- Mestrado
- Doutoramento
- Outra: \_\_\_\_\_

4. Qual a sua experiência em auditoria? \*

*Marcar apenas uma oval.*

- Estudo, trabalho atualmente ou já trabalhei na área
- Não tenho qualquer experiência na área

5. Se respondeu na pergunta anterior que trabalha ou já trabalhou na área, indique por quanto tempo.

*Marcar apenas uma oval.*

- Até 5 anos
- 5-10 anos
- 11-15 anos
- 16-20 anos
- Mais de 20 anos

6. Sabia que, numa auditoria, pode ser analisada somente uma parte (uma amostra) de cada informação financeira e não a sua totalidade? \*

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

7. A amostra utilizada depende do nível de erros nas informações financeiras que o auditor está disposto a aceitar (nível de materialidade). Assim sendo, este nível de materialidade deve ser divulgado para um melhor entendimento das garantias dadas pela auditoria. \*

*Marcar apenas uma oval.*

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

8. Considera cada um dos seguintes pontos como deveres do auditor? \*

Marcar apenas uma oval por linha.

	1 - Discordo Totalmente	2	3	4	5 - Concordo Totalmente
Prevenção de fraude.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Deteção de fraude.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Obter garantias de que as demonstrações financeiras estão livres de quaisquer erros.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ser independente da entidade auditada e não participar na tomada de decisões desta.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prevenir o incumprimento de leis e regulamentação.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Elaborar as demonstrações financeiras da entidade auditada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Quando pensa numa auditoria a uma entidade no setor dos Transportes Coletivos, em que medida considera os seguintes pontos importantes? \*

Marcar apenas uma oval por linha.

	1 - Nada Importante	2	3	4	5 - Muito Importante
Entendimento do negócio e dos riscos associados à atividade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Especial atenção a erros e indícios de fraude.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunicação regular com a gestão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comparação dos valores registados com o orçamento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conhecimento dos administradores/gestores e de entidades com controlo da organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação de possíveis conflitos de interesses.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de amostras de grande dimensão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Quando pensa numa auditoria a uma entidade no setor de Confeção de Vestuário, em que medida considera os seguintes pontos importantes? \*

Marcar apenas uma oval por linha.

	1 - Nada Importante	2	3	4	5 - Muito Importante
Entendimento do negócio e dos riscos associados à atividade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Especial atenção a erros e indícios de fraude.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunicação regular com a gestão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comparação dos valores registados com o orçamento.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conhecimento dos administradores/gestores e de entidades com controlo da organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação de possíveis conflitos de interesses.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Utilização de amostras de grande dimensão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## **Apêndice V – Descrição das Questões de Investigação e Interrogações**

**H1 Q4.** Saberá o público em geral do uso de amostras no trabalho de Auditoria?

**Q5.** Achará o público em geral benéfica a divulgação do nível de materialidade utilizado na auditoria?

**H2 I1.** Deveres do auditor: Prevenção de fraude.

**I2.** Deveres do auditor: Detecção de fraude.

**I3.** Deveres do auditor: Obter garantias de que as demonstrações financeiras estão livre de quaisquer erros.

**I4.** Deveres do auditor: Ser independente da entidade auditada e não participar na tomada de decisões.

**I5.** Deveres do auditor: Prevenir o incumprimento de leis e regulamentos.

**I6.** Deveres do auditor: Elaborar as demonstrações financeiras da entidade auditada.

**H3 I7.** Comparação entre dois setores de atividade: Entendimento dos riscos de negócio e dos riscos associados à atividade.

**I8.** Comparação entre dois setores de atividade: Especial atenção a erros e indícios de fraude.

**I9.** Comparação entre dois setores de atividade: Comunicação regular com a gestão.

**I10.** Comparação entre dois setores de atividade: Comparação dos valores registados com o orçamento.

**I11.** Comparação entre dois setores de atividade: Conhecimento dos administradores/gestores e de entidades com o controlo da organização.

**I12.** Comparação entre dois setores de atividade: Avaliação de possíveis conflitos de interesses.

**I13.** Comparação entre dois setores de atividade: Utilização de amostras de grande dimensão.



## Anexo I – ISA

Referência	Título
ISQC 1	Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados
200	Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria
210	Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria
220	Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
230	Documentação de Auditoria
240	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
250R	Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
260R	Comunicação com os Encarregados da Governação
265	Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência
300	Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
315R	Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente
320	A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria
330	As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados
402	Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços
450	Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria
500	Prova de Auditoria
501	Prova de Auditoria — Considerações Específicas para Itens Selecionados
505	Confirmações Externas
510	Trabalhos de Auditoria Iniciais —Saldos de Abertura
520	Procedimentos Analíticos
530	Amostragem de Auditoria
540	Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações
550	Partes Relacionadas
560	Acontecimentos Subsequentes
570R	Continuidade
580	Declarações Escritas
600	Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)

(cont.)

(cont.)

Referência	Título
610R	Usar o Trabalho de Auditores Internos
620	Usar o Trabalho de um Perito do Auditor
700R	Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras
701	Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente
705R	Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente
706R	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente
710	Informação Comparativa — Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas
720R	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação Em Documentos que Contenha Demonstrações Financeiras Auditadas
800R*	Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial
805R*	Considerações Especiais — Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira
810*	Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

Fonte: Accountants, I. F. of. (2018). *Guia de Aplicação das ISA - Conceitos Fundamentais e Orientação*; Trad. *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*.

## Anexo II – Artigo 77º nº 8 do EOROC

8 — Ao revisor oficial de contas ou à sociedade de revisores oficiais de contas que realize a revisão legal das contas de uma entidade de interesse público, ou a qualquer membro da rede a que esse revisor oficial de contas ou essa sociedade de revisores oficiais de contas pertença, é proibida a prestação direta ou indireta à entidade auditada, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo na União Europeia de quaisquer dos seguintes serviços distintos da auditoria:

a) Serviços de assessoria fiscal relativos:

i) À elaboração de declarações fiscais;

ii) A impostos sobre os salários;

iii) A direitos aduaneiros;

iv) A identificação de subsídios públicos e incentivos fiscais, exceto se o apoio do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas relativamente a esses serviços for exigido por lei;

v) A apoio em matéria de inspeções das autoridades tributárias, exceto se o apoio do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas em relação a tais inspeções for exigido por lei;

vi) Ao cálculo dos impostos diretos e indiretos e dos impostos diferidos;

vii) À prestação de aconselhamento fiscal;

b) Os serviços que envolvam qualquer participação na gestão ou na tomada de decisões da entidade auditada;

c) A elaboração e lançamento de registos contabilísticos e de contas;

d) Os serviços de processamento de salários;

e) A conceção e aplicação de procedimentos de controlo interno ou de gestão de riscos relacionados com a elaboração e ou o controlo da informação financeira ou a conceção e aplicação dos sistemas informáticos utilizados na preparação dessa informação;

f) Os serviços de avaliação, incluindo avaliações relativas a serviços atuariais ou serviços de apoio a processos litigiosos;

g) Os serviços jurídicos, em matéria de:

i) Prestação de aconselhamento geral;

ii) Negociação em nome da entidade auditada; e

iii) Exercício de funções de representação no quadro da resolução de litígios;

h) Os serviços relacionados com a função de auditoria interna da entidade auditada;

i) Os serviços associados ao financiamento, à estrutura e afetação do capital e à estratégia de investimento da entidade auditada, exceto a prestação de serviços de garantia de fiabilidade respeitantes às contas, tal como a emissão de «cartas de conforto» relativas a prospectos emitidos pela entidade auditada;

j) A promoção, negociação ou tomada firme de ações na entidade auditada;

k) Os serviços em matéria de recursos humanos referentes:

i) Aos cargos de direção suscetíveis de exercer influência significativa sobre a preparação dos registos contabilísticos ou das contas objeto de revisão legal das contas, quando esses serviços envolverem:

A seleção ou procura de candidatos para tais cargos;

A realização de verificações das referências dos candidatos para tais cargos;

ii) À configuração da estrutura da organização; e

iii) Ao controlo dos custos.