



Mestrado em Auditoria

O CONTRIBUTO DE BOAS PRÁTICAS CONTABILÍSTICAS PARA UMA AUDITORIA FINANCEIRA EFICAZ

Carla Maria Almeida de Figueiredo

**Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade para a
obtenção do Grau de Mestre em Auditoria**

Orientadora: Doutora Ana Maria Bandeira

S. Mamede, Setembro de 2012



Mestrado em Auditoria

O CONTRIBUTO DE BOAS PRÁTICAS CONTABILÍSTICAS PARA UMA AUDITORIA FINANCEIRA EFICAZ

Carla Maria Almeida de Figueiredo

Orientadora: Doutora Ana Maria Bandeira

S. Mamede, Setembro de 2012

RESUMO

Esta dissertação pretende analisar a importância do trabalho contabilístico e o seu contributo para a realização de uma auditoria mais eficiente. A auditoria surgiu, devido à necessidade de credibilizar as demonstrações financeiras preparadas pela contabilidade.

Numa primeira parte começa-se por fazer um enquadramento teórico sobre os principais conceitos, estruturas, procedimentos operacionais, riscos, normas e legislação pertinente da contabilidade e a sua relação com a auditoria, depois passa-se para o estudo das suas condicionantes. Na segunda parte procede-se à análise empírica, para o efeito, foi elaborado um questionário *on-line* e enviado a várias empresas de auditoria, para aferir a posição das mesmas, relativamente ao contributo da contabilidade para a auditoria. Através das respostas dos auditores ao questionário, procurou-se, verificar se as sinergias estão direccionadas para o mesmo objectivo, que é a auditoria, de modo a concluir se, efectivamente, existe ou não um contributo da contabilidade para o aumento da eficiência.

Com base nos resultados obtidos, o objectivo geral apresentado pode ser comprovado pela evidência de que a contabilidade contribui para uma auditoria mais eficiente, motivada pelas suas análises objectivas, pelas avaliações e, recomendações realizadas no processo de preparação das demonstrações financeiras.

Palavras-chave: Contabilidade, Informação Financeira, Auditoria

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the importance of accounting work and his contribution to the performance of an audit more efficient. The audit appeared through the need for credible financial statements prepared by the accountant.

The first part starts by making a theoretical framework about the main concepts, structures, operating procedures, risks, relevant legislation and standards of accounting and its relationship with the audit, and then the analyses of its constraints. The next step proceeds to the empirical analysis, so a questionnaire was constructed and sent online to several firms, in order to assess the position of these, concerning the contribution of accounting to auditing. Through the auditors answer to the questionnaire in order to check whether synergies are directed towards the same goal, which is the audit, in order to conclude if in fact there is not a contribution accounting for increased efficiency.

Based on the results, the overall objective presented can be confirmed by evidence that accounting contributes to an audit more efficient, motivated by its objective analyzes, the evaluations and recommendations made in the process of preparing the financial statements.

Key Words: Accounting, Financial Statements, Auditing

LISTA DAS SIGLAS

AAA	American Accounting Associating
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CEE	Comunidade Económica Europeia
CMVM	Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
CNC	Comissão de Normalização Portuguesa
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	Código das Sociedades Comerciais
EC	Estrutura Conceptual
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
FEE	Fédérations des Experts Comptables Européens
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Comité
IFAC	International Federations of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
INTOSAI	Internacional Organizations of Supreme Audit Institutions

IOSCO	Internacional Organizations of Securities an Exchange Comissions
ISA	International Standards on Auditing
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
POC	Plano Oficial de Contas
ROC	Revisor Oficial de Contas
SEC	Securities and Exchange Commission
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SOA	Sarbanes-Oxley Act
UE	União Europeia

Esta dissertação de Mestrado não foi escrita segundo o novo Acordo Ortográfico.

ÍNDICE

ÍNDICE GRÁFICOS	VII
ÍNDICE QUADROS	VIII
APÊNDICES	IX
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I	3
BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTABILIDADE.....	3
1.1. Definição de Contabilidade.....	4
1.2. Harmonização Contabilística.....	6
1.2.1. Breve Referência à Harmonização Contabilística na União Europeia.....	6
1.2.2. Breve Referência à Harmonização Contabilística em Portugal.....	8
1.3. Breve Apresentação da Estrutura Conceptual do SNC.....	9
1.4. Utentes da Informação Financeira	12
1.5. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras.....	14
1.6. A relação da Contabilidade e da Auditoria Financeira	19
CAPÍTULO II.....	21
ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA	21
2.1. Definição de Auditoria Financeira.....	22
2.2. Evolução Histórica da Auditoria	25
2.3. O Papel dos Revisores Oficiais de Contas/Auditores	27
2.4. A Auditoria em Portugal	28
2.5. A Independência.....	30
2.6. Controlo Interno.....	33
CAPÍTULO III.....	37
METODOLOGIA	37
3.1. Metodologia	38
3.2. Hipóteses de investigação.....	40
3.3. Definição das Variáveis.....	40
3.3.1. Variável Dependente.....	41
3.3.2. Variável Independente.....	42
3.4.2. Procedimentos Adoptados	42
3.5. População e amostra	43
CAPÍTULO IV	45
APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	45
4. Apresentação e interpretação dos resultados	46

4.1. Caracterização das Empresas	46
4.1.1. Tipo de Sociedades	46
4.1.2. Ramo de Actividade dos Clientes	47
4.1.3. Dimensão das Empresas	48
4.2. Contributo da Informação Contabilística	50
4.2.1. Orçamentação e Centros Analíticos	50
4.2.2. Conferência e conciliações contabilísticas	51
4.2.3. Análises financeiras previstas	54
4.3. Confiabilidade nos Órgãos de Gestão	57
4.3.1. Relação entre a Actividade das Empresas e o Volume de Negócios	57
4.3.2. Interesses e Eficiência Operacional	58
5. Conclusão	65
BIBLIOGRAFIA	67
WEBGRAFIA	71
APÊNDICE	72
APÊNDICE I	73
Questionário	76
APÊNDICE I I	77
Emails	78

ÍNDICE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Tipo de Sociedades	46
Gráfico 2 – Ramo de Actividade – peso percentual	47
Gráfico 3 – Ramos de Actividade	48
Gráfico 4 – Distribuição do número de funcionários/volume de negócios	49
Gráfico 5 – Empresas que utilizam rácios financeiros	55
Gráfico 6 – Tomada de acções correctivas	60
Gráfico 7 – Rotatividade dos funcionários	61

ÍNDICE QUADROS

Quadro 1 – Características Qualitativas e restrições para o SNC	18
Quadro 2 – Volume de negócios/número de funcionários	48
Quadro 3 – Orçamentação/centros analíticos	50
Quadro 4 – Orçamentação/volume de negócios	51
Quadro 5 – Conferência de activos/volume de negócios	52
Quadro 6 – Periodicidade da conferência de clientes/fornecedores/bancos/ <i>stocks</i>	52
Quadro 7 – Combinação entre conferência de contas caucionadas/ <i>leasing</i>	54
Quadro 8 – Combinação entre conferência de contas caucionadas/ <i>leasing</i>	56
Quadro 9 – Inventário à data/volume de negócios	56
Quadro 10 – Conjugação entre a actividade o volume de actividades	57
Quadro 11 – Existência de manual de controlo interno/volume de negócios	58
Quadro 12 – Acompanhamento/sensibilidade do controlo interno	59

APÊNDICES

Apêndice1 – Questionário	74
Apêndice 2 – Emails enviados para auditores	78

INTRODUÇÃO

No contexto de um mundo empresarial, a escassez de recursos, a par duma concorrência universal, impõe, por um lado, que a informação contabilística responda oportunamente às necessidades da gestão, e de forma eficiente, e ainda que a implementação de modelos de controlo de gestão permitam analisar e avaliar a eficácia, a eficiência e a economia das decisões, que por sua vez exigem um sistema de informação apoiado em indicadores, o que reforça o papel da contabilidade, na disponibilização da informação necessária.

A economia nacional está fortemente unida às empresas de pequena e média dimensão. Este vínculo e dependência está, patente no tecido empresarial português, que é composto por pequenas e médias empresas na sua maioria.

Actualmente, as empresas devem dar especial atenção ao controlo interno, sendo um dos mecanismos que pode auxiliar o órgão de gestão a orientar as actividades, tornando-se imprescindível.

As empresas maioritariamente estruturadas numa óptica de economia de mercado exigem, que a função de auditoria avalie o sistema de controlo interno implementado pela empresa. Um sistema de controlo interno deve, por norma, abranger toda a actividade e todas as operações, devendo ser reajustado à medida que a empresa sofre alterações.

O presente trabalho, para além desta introdução, em que se indicam os objectivos a atingir e a pertinência do estudo, encontra-se estruturado em cinco capítulos.

O primeiro capítulo apresenta o enquadramento teórico da contabilidade, começando pela definição da contabilidade, breve referência à harmonização contabilística na UE e Portugal, faz referência aos utentes da informação financeira e enuncia as características qualitativas das demonstrações financeiras. Relaciona a importância da contabilidade para a auditoria externa.

O segundo capítulo apresenta o enquadramento teórico da auditoria, começando pela origem e evolução histórica do seu conceito. Faz-se referência ao papel dos revisores oficiais de contas, fala da auditoria em Portugal. Aborda ainda as competências, a independência dos auditores, o segundo capítulo revela ainda a importância do controlo

interno para o bom desempenho das actividades de uma organização, assim como para a elaboração dos trabalhos de auditoria, apresenta os conceitos, os objectivos, os componentes, os princípios, as limitações e a avaliação do controlo interno e a sua relação com a *Lei Sarbanes-Oxley*.

No terceiro capítulo efectua-se uma descrição detalhada sobre o modo como a investigação foi realizada, descrevendo o universo dos inquiridos em estudo, o processo de definição da amostra e sua caracterização. Descreve, igualmente os instrumentos de recolha de dados e respectiva justificação. Apresentam-se os procedimentos utilizados para recolha dos dados, bem como os constrangimentos e dificuldades encontradas. Por último, referem-se as técnicas utilizadas para o tratamento dos dados.

No quarto capítulo procede-se à apresentação e interpretação dos resultados obtidos e à discussão da consecução dos objectivos. Depois da abordagem teórica, passa-se então para a análise dos elementos práticos.

Partindo de um questionário direccionado a uma amostra de auditores, visto serem eles os mais habilitados para responderem a este tipo de questões.

Assim, nesta fase do trabalho pretende-se saber quais os principais mecanismos de controlo, qual a posição do órgão de gestão face ao controlo interno, quais as principais deficiências e lacunas que as entidades apresentam. Por outro lado tenta-se igualmente aferir as diferentes abordagens de controlo interno, consoante as diversas características das empresas (sejam elas o ramo de actividade, a dimensão ou o tipo de sociedade).

No quinto capítulo é apresentada uma síntese das conclusões julgadas mais relevantes que se podem extrair deste trabalho, tendo em vista os objectivos previamente definidos, procurando caracterizar, identificar e relacionar as necessidades da gestão considerada a vários níveis com os serviços que lhe podem ser prestados pela auditoria interna. Faz-se, também, referência às limitações da investigação e às recomendações para novas investigações.

CAPÍTULO I
BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A
CONTABILIDADE

1.1. Definição de Contabilidade

A contabilidade é uma ciência tão antiga como a própria história de civilização. O método das partidas dobradas teve início na idade média, comprovadamente em 1494 dando um passo importantíssimo para as organizações para registarem as suas transacções. Mas a contabilidade só foi conhecida como uma ciência no início do século XIX. Durante um vasto período que a contabilidade se confundiu com os registos patrimoniais de organizações mercantis e económicos.

Segundo Gonçalves da Silva (1948, p.9), *“a invenção das partidas dobradas coincide, pois, com a criação do capital como expressão numérica do valor do património, como noção meramente quantitativa, como importância abstracta ou simples medida pecuniária independente das coisas que em qualquer momento a objectivam”*. A Luca Pacioli¹ atribuiu-se, inúmeras vezes e erradamente, a descoberta das partidas dobradas. Para além de Veneza, também outras cidades de Itália, que o método das partidas dobradas era aplicado, como se demonstra por muitos manuscritos dos séculos XIV e XV.

A contabilidade, na sua origem, limitava-se ao papel de classificação e registo das variações sucessivas de determinadas grandezas, dando a conhecer a sua dimensão em qualquer momento. Possibilitava então ultrapassar as limitações inerentes à memória humana, além de constituir num meio de prova entre partes discordantes ou em litígio.

Inicialmente, a contabilidade tinha um papel de natureza jurídica, modificando-se progressivamente numa fonte de informações, podendo conceder a todo o momento, o conhecimento da situação do comerciante e a evolução dos seus negócios. Actualmente é, uma das ferramentas mais influentes de apoio à gestão, desempenhando um papel de informação crucial para a empresa e seus *stakeholders*, movida pela globalização dos negócios e pelas mudanças económicas ocorridas na União Europeia.

Para as empresas conseguirem ser competitivas e manterem os níveis de produtividade, é necessário que desenvolvam ferramentas de gestão que lhes possibilitem avaliar o desempenho e conhecer as fontes criadoras de valor. É necessária uma contabilidade

¹ É também conhecido por padre Lucas de Burgosnacti Sepulchri, Luca Paciolo, ou Luca Paciolo, ou Luca di Borgo e escreveu (1494) duas grandes obras; “Summa de Arithmética Geometria Proportioni et Proportionalita”, na qual inclui o “Tractatus de Computis et Scripturis” e La Divina Proportione”.

moderna que permita avaliar e acompanhar o desempenho dos segmentos de negócio em que as empresas operam.

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (1953), a contabilidade traduz-se na forma de indicar e abreviar de maneira considerável e em termos monetários, interpretar os resultados obtidos através das transacções e eventos que são, pelo menos em parte, de natureza financeira.

Em Portugal, Jaime Lopes Amorim, foi um dos três grandes Mestres das Contabilidade, que mais se debruçou sobre a corrente do Patrimonialismo, e Amorim (1959, p.185) definiu “ *Para os patrimonialistas, a contabilidade (ragioneria) é então uma ciência com um objectivo bem determinado (o património), que utiliza nas suas investigações vários métodos e, especialmente, o método descritivo-estatístico e que realiza os seus fins com o auxílio de diversos instrumentos (registos, documentos, máquinas, cálculo aritmético, etc)*”.

Ainda segundo esta visão patrimonialista da Contabilidade, Rocha (1991, p.26), define contabilidade “*como sendo a ciência do equilíbrio patrimonial preocupando-se com todos os acontecimentos que a possam influenciar e por isso os identifica, selecciona, analisa e promove medidas, processos, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões*”.

No entanto, para a *American Accounting Associating* (AAA) (1966), a contabilidade consiste em possibilitar aos utentes da informação financeira em efectuar julgamentos e tomar decisões através do processo de identificação e avaliação e comunicação da informação económica.

Para Hendriksen e Breda (1991, p.85) a contabilidade “*...existe porque é suposto que seja útil.*”.

Tua Pereda, num estudo desenvolvido em 1996, considera três paradigmas para a contabilidade: legalista, económico e teleológico. Na opinião do autor, inicialmente verificou-se a preocupação de cumprir a lei passando, a partir dos anos 30, a demonstrar uma maior importância, os aspectos económicos e de decisão. Contudo, a partir da década de 70, a contabilidade tem presente o fim para o qual é produzida. De acordo com o mesmo autor, a contabilidade reflecte-se num «paradigma utilitário». Os aspectos

comportamentais revelam ter mais interesse que os aspectos económicos (a medição do resultado real), o que não significa que estes deixem de ter interesse (Tua Pereda, 1996).

De acordo com a opinião de Bernardes (2001), os sistemas contabilísticos já não são concebidos a partir de puras estruturas abstractas passando a ser concebidos a partir das necessidades (de informação) dos seus utilizadores. Como faz referência o autor citado, *“De uma «verdade única» passamos para uma «verdade orientada para o utilizador», tendo como finalidade essencial a de proporcionar a maior utilidade possível para o processo de decisão do destinatário da informação contabilística.”* (2001, p.128).

Para Sá (2009, p.40), *“Contabilidade é a ciência que tem por objecto o estudo e a descoberta sobre a verdade ou realidade objectiva dos fenómenos patrimoniais e por finalidade a prosperidade, adoptando metodologia holística sob a visão das funções sistemáticas dos componentes da riqueza dos empreendimentos humanos, estes como células sociais.*

Contabilidade geral é apresentação da visão lato sensu dos conceitos, doutrinas e temas tratados pela disciplina, inclusive os de natureza informativa patrimonial”.

1.2. Harmonização Contabilística

1.2.1. Breve Referência à Harmonização Contabilística na União Europeia

Já há muito que é desejada a necessidade impreterível da harmonização contabilística internacional, com o objectivo de criar uma linguagem universal para a contabilidade, a fim de ser possível comparar entre as empresas europeias.

Garantir a comparabilidade da informação financeira nos diferentes mercados cria, a necessidade da existência de padrões de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação que sejam comuns às empresas, independentemente da sua actividade, ou do seu negócio proporcionando condições de comparabilidade para os seus investidores.

Com a publicação da 4ª directiva, começaram a sentir-se os primeiros esforços europeus e mais posteriormente da 7ª directiva, documentos completamente desfasados face às necessidades actuais de relato das empresas europeias cotadas em mercados financeiros internacionais.

Ciente de que o objectivo da Harmonização contabilística estava longe dos seus objectivos, em 1995 a União Europeia apresenta um documento denominado “*Harmonização Contabilística – uma nova estratégia comparativamente à harmonização internacional*”.

Nos últimos anos a importância do *International Accounting Standards Board* (IASB), tem vindo a crescer, em especial desde 1995 que existe um acordo entre a “*International Accounting Standards Comité*” (IASC) e a “*Internacional Organization of Securities an Exchange Comissions*” (IOSCO), no sentido dos seus membros aceitarem as demonstrações financeiras de empresas europeias cotadas, que estivessem preparadas de acordo as suas normas. Este processo terminou com 2000, quando a IOSCO comunicou a decisão de sugerir aos seus membros que permitissem que as entidades emissoras pudessem adoptar o grupo básico das normas.

A preferência da União Europeia, deve-se a uma célere visita aos países que a constituem e rapidamente compreenderam que os normativos contabilísticos são distintos, procedem de “tradições” contabilísticas distintas, com dois blocos, o continental, com um maior peso, onde se poderá incluir a Alemanha e a França, como sendo países mais representativos e um anglo-saxónico.

Efectivamente o ambiente envolvente condiciona o crescimento da contabilidade, relativamente à União Europeia, Garcia Benau (1995, p.61) apresenta-nos a seguinte divisão: Holanda, Reino Unido e Irlanda, Alemanha, Bélgica, França, Grécia, Itália, Luxemburgo, Espanha, Portugal e Dinamarca.

Mediante este cenário, não podemos minorar o tempo que seria necessário investir, para produzir um corpo normativo coerente e que reunisse os objectivos propostos.

No entanto, o crescimento mundial das economias e o desenvolvimento das empresas europeias em bolsas internacionais, obrigava ao reconhecimento externo deste corpo normativo, em especial nas bolsas internacionais.

Em 19 de Julho de 2002, foi aprovado o Regulamento (CE) no 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, em 11 de Setembro de 2002, relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), a União Europeia procede à harmonização da informação financeira das sociedades

cotadas em bolsa, através da utilização das regras internacionais de contabilidade, cuja principal finalidade seria manter a confiança nos mercados financeiros.

Assim, a partir de 2005, todas as sociedades da União Europeia (UE) são obrigadas a cumprir as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB, um organismo privado sujeito a nenhuma forma de controlo institucional pela UE.

A partir de 1 de Janeiro de 2005, as empresas cujos valores mobiliários estejam admitidas a negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, estão obrigadas a elaborar as contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS).

Em Setembro de 2002, o Conselho da União Europeia apresentou, sob a forma de proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, as alterações às Directivas nos 78/660/CEE, 83/349/CEE do Conselho que elimina os conflitos existentes entre as directivas contabilísticas e as IAS, de forma que os dois organismos assegurem os esforços necessários para desenvolver boas normas contabilísticas.

1.2.2. Breve Referência à Harmonização Contabilística em Portugal

O 25 de Abril foi um marco importante no desenvolvimento da normalização contabilística, onde foi criado um Governo Provisório que fazia, parte do seu programa a “adopção de planos de contas normalizados para as empresas”.

Em 1976, é criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), ainda no final do ano é apresentado ao Governo o Plano Oficial de Contabilidade (POC), que viria a ser criado, publicado e posto em prática no ano seguinte pelo Decreto-Lei nº 47/77 de 7 de Fevereiro, que é muito influenciado pela normalização contabilística francesa.

A adesão de Portugal à UE, em 1986, implicou alterações no POC, de modo a adaptar as suas práticas e teorias à Directiva nº 78/660/CEE, sobre as contas anuais de determinadas formas de sociedade e finalmente a 21 de Novembro de 1989 é então publicada a nova versão, o POC de 1989. Dois anos mais tarde, foi divulgado o DL 238/91 para implementar

a VII Directiva, que incidia sobre assuntos como as normas de consolidação de contas e as respectivas demonstrações financeiras consolidadas. Desde então, foram emitidas pela CNC, Directrizes Contabilísticas que representavam os primeiros esforços para adoptar as principais linhas contabilísticas internacionais.

Para além das Directrizes Contabilísticas, foram adoptados outros Decretos-Lei com o objectivo de harmonizar a contabilidade portuguesa e adaptando-a às normas internacionais do IASB. O Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, foi o mais significativo, que no âmbito do Regulamento (CE) nº 1606/2002, transpõe entre outros assuntos, as condições de adopção das *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) em Portugal. Neste sentido, foram efectuadas algumas modificações ao normativo português, de forma a aproximá-lo das normas do IASB.

Em Portugal, em 2003, a CNC elabora o projecto de linhas de orientação de um novo modelo da Normalização Contabilística, ajustada às IAS do IASB, que disponibiliza na sua página apenas em 2007. Em 2005, é aprovado o Decreto-lei 35/2005, de 17/2, que transpõe para ordem jurídica interna a Directiva nº 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, das quais se destaca a obrigação das empresas cotadas a elaborar e apresentar as contas consolidadas ou individuais de acordo com as NIC.

Finalmente, em 2009, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em Conselho de Ministros e publicado em Diário da República pelo Decreto-Lei nº 158/2009, revogando o POC e a legislação complementar (nomeadamente as Directrizes Contabilísticas), e a sua aplicação tornou-se obrigatória a partir de Janeiro de 2010.

1.3. Breve Apresentação da Estrutura Conceptual do SNC

Através da CNC aprovou-se em 2003, em Portugal, um documento denominado “Projecto de Linhas de Orientação para um novo Modelo de Normalização”, propondo-se a adaptação das NIC/NIRF ao nosso normativo contabilístico. A adopção do SNC é a maior mudança na contabilidade em Portugal, depois da introdução do POC, entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010, sob a aprovação de Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, depois de um longo caminho percorrido da contabilidade com a finalidade da normalização contabilística.

Segundo Almeida, Dias, & Carvalho, (2009, p.3), esta nova realidade vem então “*trazer à comunidade técnica uma nova realidade contabilística e de relato financeiro*”

Este modelo, designado por Sistema de Normalização Contabilística (SNC), é baseado em princípios e não em regras, aderentes ao modelo do IASB, adoptado na UE, mas garantindo a compatibilidade com as Directrizes Contabilísticas Comunitárias. Em relação ao leque empresarial em que irá ser aplicado, o SNC é um modelo que compreende as diversas necessidades de relato financeiro e pretende-se que seja flexível, de forma que sempre que necessário introduza as alterações às normas do IASB.

A Estrutura Conceptual (EC) é um documento essencial para o entendimento da uniformização do S.N.C., apesar da sua definição, não é consensual, Gabas Trigo (1991, p.19), define estrutura conceptual como sendo “*uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estruturação lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório*” e neste sentido, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) define a estrutura conceptual como sendo “*um sistema de objectivos inter-relacionados e fundamentos que podem levar a normas consistentes*”.

Actualmente, a uniformização da informação económico-financeira das entidades que operam nos mercados, constitui um factor suficiente para justificar a necessidade da regulamentação contabilística.

Segundo Martínez (1997, p.31) “*é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante inter-relação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada*”.

Assim concede-se que as normas, quaisquer que sejam, produzam efeitos económicos e ainda pretende-se reconhecer a abundância de fins e objectivos a atingir através das práticas contabilísticas, no entanto seria desejável que a sua elaboração estivesse distinguida por um instrumento de normalização cuja aplicação tivesse resultado idêntico ao da Constituição.

O papel “desenvolvimentalista” das estruturas conceptuais está, relacionado com o facto dos organismos de regulamentação contabilística, poderem obter na estrutura conceptual um conjunto de critérios para Tua Pereda (1996, p.8; 1997, p.45):

- *elaborar novas normas;*
- *ajuizar da validade das normas já existentes;*
- *optar pela solução mais adequada de entre as várias que são possíveis, por ser congruente com a estrutura conceptual;*
- *evitar tanto quanto possível a contradição entre normas;*
- *reduzir a gama de soluções alternativas permitidas pela regulação;*
- *coordenar as diferentes manifestações ou escalões hierárquicos da regulação contabilística.*

O papel “educacional” das estruturas conceptuais está relacionado com a sua utilidade no favorecimento da comunicação, entre os organismos de regulação contabilística e os diferentes agentes nela interessada. Em parte, isto passa pelo contributo que dá para a entendimento das normas contabilísticas e da informação financeira.

Da mesma forma, resulta porém, evidentemente a necessidade da existência de uma estrutura conceptual que planeie o compromisso do regulador para com a sociedade. Segundo o parágrafo 2 do Aviso nº 15652/2009, relativo à Estrutura Conceptual do S.N.C., a sua finalidade é estabelecer “*conceitos que estão subjacentes à prestação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos* “ sendo ” o propósito desta estrutura conceptual:

- ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;*
- ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;*
- ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e*

- d) *proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC, informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.”*

Nos próximos dois parágrafos fica evidente que a Estrutura Conceptual não se trata de uma norma contabilística e portanto, deve ser considerada acima de qualquer norma contabilística. Nos casos que surjam eventuais conflitos entre esta estrutura e uma NCRF, prevalecem os requisitos da norma.

No âmbito da Estrutura Conceptual do SNC, esta estrutura trata de:

- a) *do objectivo das demonstrações financeiras;*
- b) *das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;*
- c) *da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as informações financeiras; e*
- d) *dos conceitos de capital e de manutenção de capital.”*

Quanto às demonstrações financeiras, a Estrutura Conceptual diz respeito às que são preparadas para finalidades gerais, relativas a informação individual ou consolidada, devendo estas serem preparadas anualmente, dirigindo-se às necessidades comuns de informação de um vasto leque de utentes.

Naturalmente ficam excluídos desta Estrutura Conceptual, os relatórios financeiros de finalidades especiais, não se proibindo que, na preparação destes relatórios de gestão e informação de carácter similar, mesmo quando os mesmos são incluídos naquilo que correntemente se designa de “relatório e contas anuais”

1.4. Utentes da Informação Financeira

A EC do SNC identifica múltiplos utentes das demonstrações financeiras que incluem os investidores; trabalhadores; financiadores; fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e os seus departamentos e o público. Todos eles utilizam as demonstrações financeiras, a fim de satisfazerem algumas das diferentes necessidades de informação, de que se destacam:

a) Investidores

Os fornecedores de capital de risco e os seus assessores procuram extrair informações sobre os riscos que estão sujeitos os seus investimentos e com a taxa de rendimento que estes lhe garantem. Portanto, necessitam de informação para os ajudar a decidir se devem comprar, deter ou vender os investimentos. Os accionistas pretendem ainda saber se a empresa tem capacidade de distribuir os dividendos.

b) Trabalhadores

Os funcionários e os seus grupos representativos (sindicatos, associações profissionais, comissões de trabalhadores, etc.), procuram extrair informações acerca da capacidade da empresa de pagar remunerações e outros benefícios e ainda procurar informação sobre a estabilidade e rendibilidade das entidades patronais.

c) Financiadores

Os financiadores estão interessados em informação que lhes permita avaliar se a empresa conseguirá pagar os seus empréstimos, e os que a eles respeitam, nas respectivas datas de vencimento.

d) Fornecedores e outros credores comerciais

Os Fornecedores e outros credores comerciais pretendem saber se os valores que lhe são devidos serão pagos nas datas de vencimento. Estes utilizadores estão interessados numa determinada empresa por um período menor do que os financiadores, no entanto, podem considerar esta empresa como um bom cliente e daí estarem dependentes da sua continuidade.

e) Clientes

Os clientes estão interessados em informação sobre a continuidade de uma empresa, particularmente quando têm envolvimento a longo prazo.

f) Governos e os seus departamentos

Os governos e os seus departamentos estão interessados na distribuição de recursos e por isso nas actividades das empresas. Ainda precisam de informação a fim de

controlarem o sector de actividade em que as empresas se inserem, determinarem as políticas de tributação com base para o cálculo do rendimento nacional e para fins estatísticos.

g) Público

As empresas podem dar um tributo significativo às economias locais de muitas formas, incluindo o número de pessoas que empregam e a sua confiança nos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar, o público a proporcionar informação acerca das tendências, e da expansão recente na prosperidade da empresa e da escala das suas actividades.

1.5. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras

As características qualitativas das demonstrações financeiras são as particularidades que foram criadas, no sentido de facilitar a acessibilidade dos utentes à informação e também no sentido de conduzir o registo das transacções económicas e da preparação das demonstrações de natureza financeira.

As principais características qualitativas consideradas na Estrutura Conceptual são: compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

- **Compreensibilidade**

A informação prestada pelas demonstrações financeiras deve ser de fácil entendimento por parte dos utentes, supondo que estes tenham conhecimentos razoáveis dos aspectos empresariais, económicos e contabilísticos, sem prejuízo da inclusão de informação relevante mas de maior complexidade, que possa ser de difícil compreensão para determinados utentes.

- **Relevância**

Entende-se que é a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões económicas dos seus utentes, ao ajuda-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros da empresa, ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações.

A informação também deve ser material, a falha de dados ou erros influenciam as decisões tomadas pelos utentes.

A relevância assume ainda uma função preditiva, segundo a qual a informação financeira deve fazer o prognóstico quanto à capacidade da entidade para tirar vantagens das oportunidades que lhe apareçam e da sua capacidade de reagir perante eventuais situações adversas e a função confirmatória, que possibilita saber através da informação financeira, se as previsões efectuadas no passado foram ou não alcançadas.

Evidentemente que não podemos falar em relevância e descurar os aspectos relacionados com a **natureza**, **oportunidade** e pela **materialidade**.

- a) A informação pode ser afectada pela natureza, o que pode ser suficiente para determinar se a informação é proeminente ou não.
- b) A oportunidade está relacionada com o momento da disponibilização da informação em relação ao momento da precisão da sua utilização. Uma informação é oportuna se está disponível quando os seus utilizadores necessitam de a utilizar na tomada de decisões.
- c) A materialidade está relacionada com a alteração do sentido da decisão económica resultante do seu conhecimento. Esta característica da relevância está ligada ao facto do utilizador da informação financeira alterar a sua opinião se estiver perante a omissão ou erro do relato de um facto patrimonial, e este facto influenciar as decisões económicas destes utentes, tomadas baseadas nas demonstrações financeiras assim produzidas.

A materialidade pode ser compreendida como o limiar a partir do qual as demais características da informação financeira assumem verdadeira importância.

- **Fiabilidade**

A informação financeira para ser credível para os utentes deve ser verdadeira e isenta de erros materiais e de preconceitos, possibilitando aos utentes a obtenção de uma representação fidedigna do que ela pretende representar. A informação financeira pode ser relevante e não ser fiável, devido a dificuldades existentes na identificação de acontecimentos a ser considerados ou à concepção e aplicação de técnicas de valorimetria e apresentação.

No entanto, para que a fiabilidade da informação financeira seja alcançada, é necessário verificar também várias características adicionais:

- a) **Representação fidedigna** – A informação financeira deve apresentar de uma forma fiel e pura as operações e outros acontecimentos que pretenda representar ou que possa convenientemente espera-se que represente.
- b) **Substância sobre a forma** – Toda a informação deve ser assinalada tendo em conta a sua natureza legal e a sua substância e realidade económica. A substância das operações ou de outros acontecimentos nem sempre esta de acordo com a sua forma legal.
- c) **Neutralidade** – A informação financeira deve ser neutra, imparcial e livre de preconceitos são qualidades fundamentais para reconhecer a fiabilidade da informação. A informação financeira não pode ser utilizada para privilegiar um determinado grupo de utentes em detrimento de outros.
- d) **Prudência** – O recurso à prudência é sempre necessário quando estamos em situações de incerteza. A cautela, precaução e cuidado são noções de eminente importância quando está em causa o ajuizamento em clima de incerteza e capaz de influenciar a informação financeira.
- e) **Plenitude** – A informação contida nas demonstrações financeiras para seja plena, ela deve ser completa. Portanto concluímos que precisamos de ter presente que os registos contabilísticos devem evidenciar todos os elementos e trata-los de forma homogénea, quando geramos a informação financeira, uma vez que a ausência de informação pode fazer com que a informação preparada induza os utentes em erro. A junção de todos estes conceitos é a melhor política de viabilização e credibilização das demonstrações financeiras.

- **Comparabilidade**

As demonstrações financeiras de uma empresa devem, ser passíveis de comparação durante a sua vida para que seja possível identificarem tendências na sua posição financeira, e no seu desempenho e entre diferentes empresas para o mesmo efeito.

Os utentes devem ser informados das políticas contabilísticas utilizadas na preparação das demonstrações financeiras, de quaisquer alterações dessas políticas e dos efeitos de tais alterações.

Porém a necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com a mera uniformidade, não devendo ser permitido que se torne um impedimento à introdução de políticas contabilísticas melhoradas. A comparabilidade está também associada ao conceito de consistência, segundo o qual a informação deve ser facultada do mesmo modo do tempo, ou seja, o tratamento a dar a factos patrimoniais da mesma natureza, deve ser idêntico ainda que em momentos de tempo diferentes, desde que o procedimento seja adequado, para que a informação financeira adquirida seja consistente, caso o procedimento não seja correcto, não se deve continuar a utilizar este procedimento, ainda que a finalidade em vista seja assegurar a comparabilidade.

- **Constrangimentos à informação relevante e fiável**

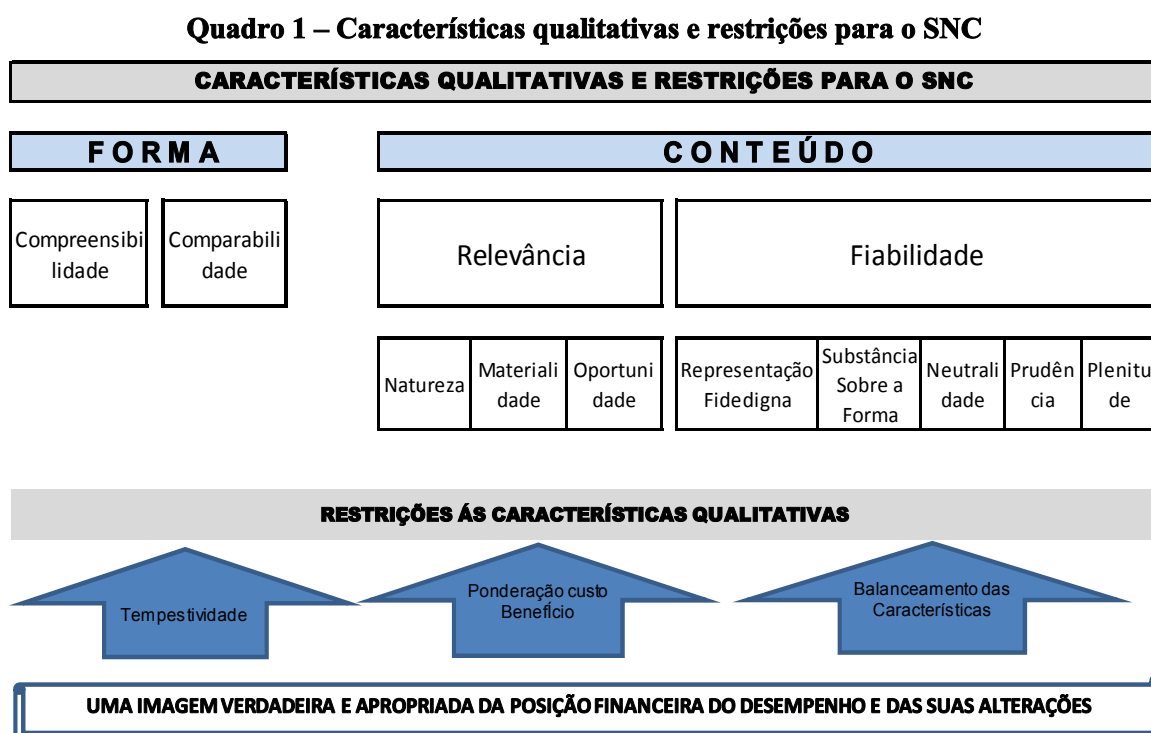
A preparação da informação financeira deve obedecer às características qualitativas, no entanto devemos ter presente que o processo de preparação da informação está sujeita a alguns constrangimentos. A relevância e a fiabilidade da informação financeira podem ficar obrigadas a limitações de tempestividade, equilíbrio entre benefício e custo, e equilíbrio entre as características qualitativas.

- a) **Tempestividade** – A divulgação da informação financeira tardia pode fazer perder a sua relevância. Nada serve uma informação que é prestada fora do tempo em que a mesma é útil para o decisor. Assim é preferível divulgar a informação financeira no tempo apropriado, mesmo que se corra o risco de não se obter o máximo de fiabilidade. As estimativas contabilísticas auxiliaram a esta incompatibilidade entre tempestividade e fiabilidade.
- b) **Equilíbrio entre benefício e custo** – Uma das limitações à obtenção da informação financeira, é o custo da obtenção dessa informação, não interessa uma informação excessivamente custosa e cuja utilidade seja reduzida para o utente.

- c) **Equilíbrio entre as características qualitativas** – A importância da escolha das diversas características qualitativas, na maior parte das vezes é atribuída pelo julgamento profissional. Por vezes, não é possível satisfazer todas as características da informação financeira. Nesse caso, o que se exige é a maximização da integração de todas elas.

Para o IASB é necessária uma hierarquização das características qualitativas da informação, contudo não nos faculta quais as características mais importantes. Este organismo diz-nos apenas que a importância relativa das características, em casos diferentes, é uma questão de julgamento profissional.

De forma esquemática podemos representar o que acabamos de expor sobre este assunto, da seguinte forma:



Fonte: Elaboração própria

1.6. A relação da Contabilidade e da Auditoria Financeira

A Contabilidade e a Auditoria são duas áreas distintas, mas não são independentes. Antes pelo contrário, uma depende da outra, porque sem Contabilidade não há Auditoria e sem Auditoria não há contas auditadas. A Auditoria exprime uma opinião sobre as demonstrações financeiras que são elaboradas pela Contabilidade, a base do seu trabalho é a informação contabilística. A auditoria aparece sempre bastante associada à Contabilidade, pois foi através da necessidade de credibilizar o trabalho contabilístico que surgiu a Auditoria, neste caso a Auditoria Financeira. Independentemente de uma definição mundialmente aceite para a contabilidade, na realidade as demonstrações financeiras apoiadas nos sistemas de informação contabilística são, cada vez mais uma fonte de informação de grande valor para os *stakeholders* das empresas, em especial das organizações em geral.

A *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE, 2002), salienta mesmo que as demonstrações financeiras devem apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da instituição que relata constituem uma pedra elementar de qualquer mercado de capitais e, em sentido mais vasto, do próprio capitalista.

Existe um novo e significativo desafio que se coloca à Contabilidade, enquanto sistema de informação e que é resultante das diferentes formas de difusão da informação financeira. Regista-se a necessidade dos utilizadores da informação financeira, de terem conhecimento dos riscos a que a empresa se encontra sujeita, bem assim como da forma como a sua administração pensa poder controlar os mesmos, o que tem levado ao progressivo incremento da informação sobre estas matérias.

Actualmente considera-se, que existem várias pessoas envolvidas nas demonstrações financeiras, como sejam: as que a preparam, as que a auditam, as que a analisam e as que a utilizam.

Os utilizadores da informação financeira, são sem dúvida, os que devem ser privilegiados uma vez que esperam que as demonstrações financeiras, como peça que são da informação financeira seja útil na tomada de decisões económicas.

Segundo Nabais (1993, p.105), “*a contabilidade por seu lado classifica as transacções económicas e financeiras e todos os factos patrimoniais que afectam a composição e o*

valor do património da empresa”. Ainda segundo o mesmo autor “ *a contabilidade refere-se ao trabalho de organização e de elaboração das contas enquanto que a Auditoria compreende o trabalho de verificação e apreciação da credibilidade e exactidão dos dados contabilísticos*”.

É visível a relação com a economia, foi a de Cañibano Calvo (1987): A contabilidade é uma ciência de natureza económica que possibilita o conhecimento do passado, presente e futuro da realidade económica em termos quantitativos e qualitativos em todas as suas categorias, através da produção de informação, mediante a utilização de um método específico sustentado em bases suficientemente testadas, com a finalidade de planificação e controlo interno e com a adopção das decisões financeiras externas.

Já para a FEE (2002, p.5), “*..o objecto de uma auditoria das demonstrações financeiras consiste em expressar uma opinião relativamente a se tais demonstrações apresentam ou não, uma imagem verdadeira e apropriada da situação dos negócios da empresa á data do balanço e dos seus resultados do ano financeiro, tendo em consideração a lei e os costumes do país onde a empresa se encontra registada*”.

A natureza destas duas áreas é diferente, mas o objectivo de obter DF's que representem de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da empresa e os resultados das operações encontrarem-se de acordo a EC.

CAPÍTULO II

ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA

2.1. Definição de Auditoria Financeira

Definir auditoria não tem sido uma tarefa fácil nem estática, particularmente face à diversidade da aplicação dessa técnica nas diversas áreas do conhecimento humano.

Um dos aspectos de importância vital nesse processo de credibilização consiste, como foi visto, na auditoria financeira às demonstrações financeiras e demais informação financeira produzida pelo órgão de gestão.

Segundo Guimarães (1998) e Arens e Loebbecke (2000), a auditoria financeira visa essencialmente dar credibilidade à informação financeira que compreende as demonstrações financeiras.

Assim, tendo como base os conceitos etimológicos, a evolução histórica, e as suas áreas de actuação inerentes à própria ciência, torna-se indispensável implementar estudos científicos na área de auditoria. A auditoria surgiu da necessidade de se obter informação procedente da gestão, e funcionamento do seu património de forma credível, para que delas se possam retirar conclusões idóneas.

Costa (2010, p.37) referia, que “ *No mundo de hoje podemos afirmar que qualquer tipo de informação deve ser credível para que o seu destinatário possa retirar conclusões idóneas da mesma*”.

Podemos afirmar que a auditoria financeira tem como objecto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objectivo a emissão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional habilitado e independente. No entanto, o objecto e o objectivo da auditoria, nem sempre foram assim.

Na verdade, no fim do século XIX compreendia-se que a auditoria tivesse como principal objectivo a detecção e/ou prevenção de erros e de fraudes. R.J.Chambers² transcreve algumas frases de autores daquela época. Assim, em 1881, F.W.Pixley mencionava que uma auditoria, para ser eficaz, ou seja para permitir ao auditor certificar quanto à exactidão das contas apresentadas, pode ser dividida, para fins práticos, em três partes nomeadamente prevenir contra: erros de omissão; erros encomendados (acordados); e erros de princípio.

² In Accounting Thesaurus: 500 years of Accounting, Pergamon, 1995

Posteriormente Edward Stamp e Maurice Moonitz³ referem, que uma auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites.

Existem diversas definições para Auditoria, apesar de algumas noções terem uma aceitação mais ou menos universal. Desta forma, destacam-se as acções de harmonização realizadas a nível internacional pela *International Federations of Accountants* (IFAC) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e, a nível das Instituições Superiores de Controlo, pela *Internacional Organizations of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), entre outros.

Auditoria, em sentido vasto, pode ser compreendida como um processo de investigação sistemático, em que são obtidas e estudadas evidências suficientes, que permitam ao auditor pronunciar-se sobre a conformidade de uma situação vigente, com os critérios de comparação escolhidos e divulgar os resultados aos utilizadores interessados.

Segundo IFAC (1999), a auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor aos documentos de prestação de contas, com o objectivo de expressar uma opinião sobre os referidos documentos, de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

O Tribunal de Contas (1999, p.30), define auditoria como “*um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada*”.

O conceito da INTOSAI, (1999, p.149) está mais virado para o controlo das finanças públicas, encontra-se inserido no seu glossário e reproduzido nos glossários elaborados por muitos dos seus membros e, nomeadamente, no glossário dos termos comuns utilizado no

³ In *International Auditing Standards*, Prentice Hall, 1978

âmbito do controlo externo pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União. A definição que neles se contém é a seguinte: “*auditoria é um exame de operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas.*”

Das definições citadas, conclui-se que o que as distingue é o facto de terem em conta aspectos característicos das entidades auditadas. No entanto, não deixam de ter em conta elementos comuns que permitam concluir que a auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, dirigida por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizada com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

Com o passar do tempo o conceito de auditoria tem evoluído, reflectindo não só as modificações operadas no desenvolvimento das organizações, e na ponderação dos interesses em causa mas também, os objectivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados. Se inicialmente o objectivo era encontrar erros e fraudes, mais tarde passou a compreender outros domínios e assumir formas específicas. Assim, a evolução histórica do conceito permite-nos verificar a forma como a auditoria foi espelho das mudanças económicas e sociais que se foram operando desde que se oficializou como ramo do conhecimento até aos dias de hoje, transpondo não só a demonstrar a natureza dos factos já passados e naturalmente históricos mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora.

A *Sarbanes-Oxley Act* (SOA), publicada em 2002, teve como principal objectivo a protecção dos interesses dos investidores, reforçando a qualidade, precisão e fiabilidade das demonstrações financeiras e informação financeira das empresas com títulos cotados em bolsas oficiais. Paralelamente foi, criado o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), destinado a monitorizar e exercer um controlo público sobre as entidades que exercem auditoria.

Hoje em dia, está ultrapassada a ideia de que o objectivo principal de uma auditoria era de detectar erros e/ ou fraudes⁴, como podemos comprovar com as transcrições efectuadas.

⁴ A Lei nº 36/94, de 29 de Setembro, que trata das medidas de combate à corrupção e criminalidade económica e financeira, criou, na Polícia Judiciária, o Departamento de Perícia Financeira e Contabilística.

Ainda que o auditor ao realizar o seu trabalho, encontre-se na verdade na presença de tais situações, a sua detecção fica simplesmente a dever-se como que a uma fase acessória no desenvolvimento do seu trabalho.

Por fim, uma breve reflexão para o que em auditoria se designa por diferenças de expectativa (*expectation gap*), esta expressão tem a ver essencialmente, com aquilo que os utilizadores dos relatórios dos auditores pensam que são as responsabilidades destes, e aquilo que os auditores compreendem que são verdadeiramente as suas responsabilidades. Assim, é normal que o público entenda que o principal objectivo do trabalho dos auditores seja o de descobrir fraudes, quando na realidade a principal responsabilidade pela prevenção e detecção das mesmas compete também à gestão.

2.2. Evolução Histórica da Auditoria

A auditoria como actualmente é entendida, teve início em meados do século XIX na Grã-Bretanha, como consequência das novas necessidades decorrentes da revolução industrial, onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. A revolução industrial, operada na segunda metade do Século XVIII, estabeleceu novas directrizes às técnicas contabilísticas e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas. Em 1854 foi criada *The Society of Accountants in Edinburg*, que em 1951 originou o primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial, designado por *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*.

Desde o final do século XIX, os auditores deixaram lentamente de fazer aqueles trabalhos, passando a fazer a contabilidade e a auditoria como hoje são conhecidas. Isto foi provocado pelo crescimento das empresas industriais e comerciais, que precisavam de implementar boas práticas contabilísticas e medidas eficazes de controlo interno.

Devido ao crescimento industrial sucedido nestes países e ainda com a colonização inglesa nos Estados Unidos da América e no Canadá, a auditoria teve um forte desenvolvimento e um melhoramento técnico elevadíssimo.

Numa fase inicial, a auditoria dava especial atenção à detecção de fraudes, modelo que predominou até ao início dos anos 90, sendo publicado em 1917, pelo *American Institute of Accountants*, os primeiros documentos técnicos sobre a auditoria.

Foi a partir desta altura, como resultado de grande parte das empresas serem sociedades anónimas implicou que as demonstrações financeiras apresentadas aos accionistas fossem auditadas, ou seja, a informação prestada aos accionistas e aos credores deveria estar em concordância com a situação económica e patrimonial da empresa.

Nos anos 80 e 90, a credibilidade dos auditores foi abalada como conhecimento público, da existência de actividades fraudulentas que afectaram o sector empresarial. O governo americano interveio, tendo como preocupação a qualidade das auditorias e a independência do auditor. A crescente complexidade da economia e as dificuldades que os auditores eram confrontados, os auditores foram obrigados a procurar um novo e mais recompensador paradigma para os seus serviços.

Através do envolvimento de um elevado número de pessoas nas organizações, foi possível proceder à divisão do trabalho, segregação de funções, estabelecendo assim novos controlos internos para proteger os bens, detectar e evitar as fraudes.

No final de 2005, a Comissão Europeia criou o *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (EAOB), cujo principal objectivo é garantir uma coordenação eficaz, na União Europeia, dos nossos sistemas de controlo público dos auditores e das empresas de auditoria.

Por último, em 9 de Junho de 2006 foi publicada no Jornal Oficial da União Europeia a Directiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, relativa à auditoria das contas anuais e consolidadas.

Esta Directiva, que revogou a já citada Directiva 84/253/CEE, aparece como forma de recuperar a confiança do público nos mercados financeiros fortemente abalados com os inúmeros escândalos que ao longo dos últimos anos têm vindo a atingir grandes grupos empresariais.

Desta forma, a auditoria começou a desempenhar um papel importante no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras, sendo-lhes atribuída uma grande responsabilidade e transparência na sociedade.

Actualmente, multinacionais como a *Artur Andersen*, a *Coopers & Lybrand*, a *Ernest & Young* e a *Price Waterhouse* prestam serviços de auditoria; consultadoria, assessoria fiscal, entre outros tipos de serviços.

2.3. O Papel dos Revisores Oficiais de Contas/Auditores

No ponto anterior foi abordado o papel que a auditoria financeira atinge no contexto actual, tendo presente que esta profissão é, sem dúvida, um meio integrante da sociedade actual. Assim, Coate *et al.* (2002) dizem, que os auditores independentes desenvolvem trabalhos de auditoria, destinados a fornecer uma segurança aceitável de que as demonstrações financeiras apresentadas estão isentas de erros (não intencionais por parte de quem relata) ou fraudes (intencionais por parte de quem relata) materialmente relevantes. Estes autores afirmam que para além do órgão de gestão, os auditores têm também um dever ético de emitir opiniões adequadas.

Almeida (2002) diz, que o reconhecimento de que a informação contabilística auditada assume a natureza de bem público e tendo em atenção que o principal objectivo da auditoria consiste na protecção do interesse público, projectou-se a profissão de auditor para um nível bastante elevado de responsabilidade social. Indo mais longe, estes autores defendem que aos auditores têm, tal como o órgão de gestão, uma responsabilidade ética em emitir opiniões adequadas.

Acerca destas questões, Boynton et al (2002), pressupõem que as auditorias são conduzidas de acordo com os procedimentos adequados, no sentido de a opinião emitida ser adequada face às circunstâncias.

A revisão/auditoria às demonstrações financeiras é essencial, para comprovar a transparência e garantir a credibilidade da informação financeira prestada pelas entidades, possibilitando desta forma, aos utilizadores da informação tomarem decisões mais sustentadas, minimizando o risco.

Com o desenvolvimento económico e a globalização das actividades, surgem novas exigências de transparência e fiabilidade da informação financeira e dos serviços praticados, sendo por conseguinte, maior a responsabilidade dos decisores, pelo que tende a crescer o nível de solicitação à intervenção deste tipo de profissionais.

Francis (2004) enfatiza que a auditoria financeira de elevada qualidade é um elemento vital no processo de credibilização da informação financeira produzida pelas empresas. Neste contexto, este autor desenvolve uma teoria assente na premissa de que a qualidade de uma auditoria financeira é uma variável contínua, que pode ir de um nível de reduzida qualidade até um nível de elevada qualidade. Naturalmente, quando um auditor erra, está-se na presença de uma auditoria de reduzida qualidade.

2.4. A Auditoria em Portugal

Em Portugal aparece pela primeira vez a designação de revisor oficial de contas (ROC), através do Decreto-lei nº 49 381, de 15 de Novembro de 1969, que foi parcialmente modificado pelo Decreto-Lei nº 648/70, de 28 de Dezembro, que estabeleceu então um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas e que se manteve em vigor até à aprovação, através do Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de Setembro, do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

A actividade de ROC foi regulamentada pela primeira vez em Portugal através do Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de Janeiro, cujo preâmbulo admitia ser fundamental estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções praticadas pelos revisores e às sociedades de revisores.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é, a organização que em Portugal rege este sector. Em 1999, o Decreto-lei nº 487/99, de 16 de Novembro, criou o novo regime jurídico dos Revisores Oficiais de Contas, reformulando o anterior Decreto-Lei 422-A/93, face à necessidade de seguir a evolução e de proceder a algumas correcções no decorrer da experiência da sua aplicação. Foi rectificado o enquadramento institucional, modificando-se a sua designação de Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Todos os assuntos de revisão legal de contas, auditoria às demonstrações financeiras e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem.

A nível internacional, a Ordem é membro da *International Federation of Accountants* (IFAC) e mantém relações de cumplicidade com os organismos idênticos de outros países.

É fundamental para a profissão de auditor, a interligação a organizações internacionais para que o crescimento e divulgação dos aspectos técnicos convirjam para a sua credibilidade. A relação com estes organismos internacionais é fundamental para a acumulação de conhecimentos.

A prestação de serviços de Auditoria está regulamentada, quer ao nível dos serviços, regras como estes devem ser executados, quer ao nível da regulamentação profissional dos seus membros. Quanto ao regulamento dos serviços prestados consideram-se factores como: o tipo de trabalho a realizar, as condições a respeitar e as pessoas susceptíveis de realizar este tipo de trabalho. Quanto ao regulamento da profissão dos membros, está organizada pelas autoridades públicas ou pela Lei. O regulamento estabelece vários requisitos, nomeadamente, a adesão às organizações profissionais, aos níveis mínimos de formação e de experiência, às normas deontológicas, à formação permanente e às regras de constituição das sociedades de profissionais do referido sector.

Em Portugal, a prática da profissão de auditoria está dividida em dois vectores básicos: auditoria de fonte legal, imposta por lei a variados tipos de sociedades a qual apenas pode ser exercida por profissionais denominados ROC e inscritos na respectiva Ordem; e auditoria de fonte convencional, contratada por iniciativa das entidades interessadas e realizadas por empresas especializadas, nacionais e multinacionais.

O controlo de qualidade é o elemento fulcral para as empresas, assim, a prestação de serviços é um factor essencial para a auditoria. Deste modo, as empresas implementam e monitorizam sistemas de controlo interno. Ao nível externo, o elemento de referência é a supervisão da Ordem Profissional e outras entidades como sejam a CMVM e o Banco de Portugal.

Foi aprovada em 2008, a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) – Decreto – Lei n.º 224/2008, tendo sido aprovado os respectivos Estatutos, procedendo à transposição parcial da Directiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, referente à revisão legal das demonstrações financeiras anuais e consolidadas, dispondo-se a regularizar o profissão de auditoria para a melhoria da qualidade e a confiança dos mercados nas funções de auditoria. Deste modo, foi introduzido um modelo diferente de supervisão da profissão, com a criação do CNSA, ao qual é imputada a responsabilidade final pela supervisão da prática da actividade. O

sistema de supervisão pública, distingue-se por uma gestão independente, atribuída ao Banco de Portugal, à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Instituto de Seguros de Portugal, à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e à Inspeção-Geral de Finanças. No cerne das competências do CNSA encontram-se a emissão de parecer prévio relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e a apreciação do plano anual de controlo de qualidade, proposto pela OROC, bem como o acompanhamento da sua execução.

Estabelecem competências exclusivas do ROC, de entre outras funções de interesse público, a revisão legal de contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, “a fiscalização da gestão com vista à observância das disposições legais e estatutárias de empresas ou de outras entidades”.

2.5. A Independência

Como resultado da ocorrência dos grandes escândalos financeiros nos últimos anos, foi posta em causa a importância do papel da independência da auditoria como garantia da credibilidade e da fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas.

No âmbito do processo de credibilização da informação financeira, o paradigma da independência atinge uma importância substancial assim, a sua presença deve ser constante e transversal a todo o processo.

Assim, a Lei *Sarbanes-Oxley* obriga que a empresa de auditores seja escolhida pela Comissão de Auditoria da empresa, sujeita a auditoria e que os sócios responsáveis pela auditoria, e pelo seu controlo não exerçam tais funções durante mais do que cinco anos.

Segundo Reis (2008, p.230), o princípio da independência profissional constitui “*a trave mestra da profissão de auditoria*”.

Soltani (2007, p.585,586) defende, que “*a manutenção da independência do auditor é um desafio para os reguladores e para a profissão. A independência é vital para a integridade das demonstrações financeiras. Os profissionais de auditoria devem manter a objectividade e estar livres de conflitos de interesses.*”

Os auditores devem exercer a sua actividade com absoluta independência profissional, à margem de qualquer pressão, especialmente, a resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, por forma a não se ver colocado numa posição que, objectiva ou subjectivamente, possa diminuir a liberdade e a capacidade de formular uma opinião justa e isenta. Na realidade, a opinião dos utentes da informação financeira é influenciada pelos pareceres dos auditores e assim, contribuem para a sua credibilização.

Soltani (2007, p.166) destaca, que *“é essencial que sejam alcançados os objectivos que visam assegurar que os investidores, e outras partes interessadas, possam confiar na precisão da auditoria para evitar conflitos de interesses e reforçar a protecção contra escândalos similares aos ocorridos”*.

Também no que se refere à independência, o parlamento Europeu e o Conselho, vêm com a Directiva 2006/43/CE, uma vez mais, dispor sobre essas matérias. Esta Directiva refere que os Estados-Membros devem assegurar que os revisores oficiais de contas e/ou as sociedades de revisores oficiais de contas sejam independentes relativamente à entidade auditada e que não se encontrem envolvidos nas decisões dessa entidade. Os Estados-Membros devem ainda garantir, que não se realizem revisões legais de contas quando exista qualquer relação, seja ela financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo, entre o revisor oficial de contas e a entidade revisada. Os revisores legais de contas ou as sociedades de revisores legais de contas devem aplicar, e utilizar ressalvas a fim de atenuar as ameaças e, quando estas assim o justifiquem, não devem realizar a auditoria. As medidas de ressalva aplicadas para mitigar essas ameaças, bem como as ameaças que possam comprometer a independência, devem ser devidamente mencionadas nos papéis de trabalho.

A directiva reafirma o que já havia sido designado na Recomendação, *“ A independência dos revisores oficiais de contas na União Europeia: um conjunto de princípios fundamentais”*, relativa à independência dos auditores e que é sustentada por uma abordagem fundamentada em princípios.

O princípio defende que o revisor deve ser independente da entidade que audita e não deve, em nenhuma situação, envolver-se no procedimento de gestão da mesma. O revisor oficial de contas deve ainda demonstrar, e fundamentar que nenhuma dos seus actos ou relações, comprometeu a sua independência no âmbito do exercício das suas funções. De modo a

fazer face a estas preocupações, na Directiva 2006/43/CE, são elencadas uma panóplia de divergências, com o objectivo de proteger o revisor oficial de contas de praticar qualquer tarefa capaz de comprometer a sua independência.

Na realidade, existem actividades que contêm um risco elevadíssimo capaz de afectar a sua independência, como a participação na gestão e a prestação simultânea de serviços de consultadoria e de auditoria.

As actividades dos revisores oficiais de contas, sofreram algumas modificações, tendo sido alargado o seu âmbito de aplicação. Estas funções estão agora previstas de uma forma mais clara e definida.

Assim, as funções que o revisor oficial de contas pode desempenhar são: a docência, o exercício de funções de membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades, a consultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à formação e qualificação profissional dos revisores oficiais de contas, designadamente avaliações, peritagens e arbitragens, estudos de reorganização e reestruturação de empresas e outras entidades, análises financeiras, estudos de viabilidade económica e financeira, formação profissional, estudos e pareceres sobre matérias contabilísticas e fiscais, revisão de declarações fiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade e as funções de administrador ou gerente de sociedades participadas por sociedades de revisores oficiais de contas. Assim, a prática de quaisquer destas funções não põe em causa, o regime de dedicação exclusiva que o revisor oficial de contas adopte.

Esta Directiva determina ainda, a necessidade da existência de uma rotação do sócio ou sócios principais responsáveis pela realização da revisão legal de contas, em ciclos máximos de sete anos, podendo regressar após dois anos de interregno.

Como já referimos, a independência é uma necessidade transversal, no sentido de não ser reduzida a margem de livre avaliação dos contabilistas e dos auditores na realização dos seus trabalhos e de modo a proporcionar informação financeira credível e merecedora de confiança.

Com a finalidade de preparar um modelo apropriado de supervisão é necessário analisar e avaliar como é interpretado o grau de independência do auditor.

2.6. Controlo Interno

Qualquer empresa independentemente da sua dimensão tem implementado, um sistema de controlo interno, por mais elementar que seja. O referido sistema deverá ser adequado face à organização.

Para se verificar a adequação do sistema de controlo interno, deve analisar-se a eficiência dos fluxos de operações e informações (importância da informação adquirida), e fazer a análise da relação custo benefício (a sua implementação deve originar mais vantagens do que o seu custo).

O crescimento e a continuidade da empresa dependem, da importância do controlo interno que é necessário para o desenvolvimento de todas as operações da empresa.

As dificuldades aparecem, quando o sistema de controlo interno não acompanha o desenvolvimento da empresa, ficando o mesmo desajustado à realidade da empresa. Assim, é impossível gerir com eficácia uma empresa que não tenha controlos, pois estes possibilitam a sustentabilidade das operações e informações inerentes.

A IFAC (2008, §4 c) define, controlo interno como “ *o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controlos” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controlo interno*”.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) no seu *Statement on Auditing Procedure* 54 intitulado *The Auditor’s Study on Evaluation of Internal Control* caracterizava o controlo interno, em sentido lato, em dois grandes tipos de controlo:

- Controlo interno contabilístico, contém o plano de organização e todos os procedimentos e métodos directamente relacionados, principalmente com a fidedignidade dos registos contabilísticos e guarda do património. Geralmente contém contratos do tipo: sistema de autorização e aprovação, separação de funções entre a guarda e a contabilização de activos, e o controlo destes valores. Pretende-se com este tipo de controlo interno que se

garanta oportunamente o registo das diversas transacções, proporcionado assim a preparação das demonstrações financeiras periódicas em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceites e um controlo contabilístico permanente sobre os activos da empresa.

- Controlo interno administrativo, inclui o plano da organização e todos os métodos e procedimentos que se relacionam com a eficiência operacional e com o plano estratégico delimitado pelo órgão de gestão. Habitualmente relacionam-se entre si, indirectamente com os registos financeiros. Os mais semelhantes neste tipo de controlo são, os aspectos como análises estatísticas, relatórios de desempenho e de controlo de qualidade.

Depois de obter uma compreensão dos controlos que são essenciais para a auditora, o auditor deve apreciar a concepção desses controlos e determinar se foram devidamente implementados. A ISA 315 refere ainda cinco componentes do Controlo Interno:

- a) Ambiente de controlo (cumprimento de valores éticos, filosofia de gestão e estilo operacional, estrutura organizacional, definição de autoridade e de responsabilidade, etc.);
- b) O processo de avaliação do risco pela entidade (Uma pré-condição para a avaliação do risco é estabelecer objectivos ligados a diferentes níveis e consistentes internamente);
- c) O sistema de informação, incluindo os respectivos processos negociais, relevantes para o relato financeiro, e comunicação (métodos e registos das transacções válidas);
- d) Actividades de controlo relevantes para a auditoria (políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são cumpridas);
- e) Monitorização de controlos (verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados adequadamente face às alterações das condições).

O *paper* denominado *Internal Controls – A Review of the Current Developments* (IFAC/PAIB, 2006, p.1), refere que os inúmeros escândalos financeiros nos últimos anos, vieram destacar a colossal importância do controlo interno, com o intuito de prevenir a ocorrência de eventuais erros ou fraudes⁵, realçando igualmente que é fulcral que as empresas dêem particular atenção a este aspecto.

Os escândalos financeiros sucedidos em empresas mundiais como, entre outras, a *Enron*, a *WorldCom*, a *Parmalat* e a *Mitsubishi Motors*, contribuíram determinadamente para uma alteração do *status quo* da organização empresarial.

Estes acontecimentos mostraram à sociedade que é crucial analisar as transacções, que estão na origem dos registos na contabilidade, assim a melhor forma de fazer é através da análise dos processos, e controlos instituídos na empresa. *Sarbanes-Oxley Act* (futuramente abreviadamente denominado por *Lei SOX*) surge, neste contexto e é fundado pelos senadores *Paul Sarbanes* (Democrata de *Maryland*) e *Michael Oxley* (Republicano de *Ohio*), considerado, presumivelmente, o mais marcante documento legislativo a nível do âmbito, rigor e impacto mundial nesta área. Denominado oficialmente como *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*, foi aprovado pelo Congresso dos EUA em Julho de 2002, com aplicabilidade a todas as empresas presentes nos mercados accionistas norte-americanos (ex. NYSE, NASDAQ), com o objectivo de estabelecer requisitos bastante rígidos na área de *Corporate Governance*, especialmente na definição do sistema de controlo interno e seu funcionamento, e na responsabilidade dos Gestores quanto à fiabilidade das Demonstrações Financeiras.

As sociedades públicas dos EUA e respectivas filiais europeias, bem como as sociedades estrangeiras foram obrigadas pela *Lei SOX* a instalarem no respectivo comité de fiscalização, “*procedimentos de recepção, aceitação e tratamento de queixas recebidas em matéria de contabilidade, controlos contabilísticos internos ou outros assuntos nesta área; e a transmissão confidencial e anónima pelos empregados de preocupações nestas matérias*”⁶.

⁵ De acordo com a IFAC (2004B: § 5), o termo “erro” refere-se a uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação, tal como o que se segue:

- Um engano na recolha ou processamento de dados a partir dos quais as demonstrações financeiras são preparadas;
- Uma estimativa contabilística incorrecta proveniente de descuido ou má interpretação de facto.
- Um engano na aplicação de princípios contabilísticos relativos a mensuração, reconhecimento, classificação, apresentação ou divulgação.”

De acordo com a mesma norma (IFAC, 2004B: § 6) – O termo “fraude” refere-se a um acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de intenção deliberada para obter uma vantagem injusta ou ilegal.

⁶ A Lei Sarbanes-Oxley Act, Secção 301 (4).

Além disso, a secção 806 da lei SOX prevê medidas de protecção contra acções de represália aos empregados que recorram ao sistema de denúncia de infracções com o objectivo de apresentarem provas de fraudes ocorridas em sociedades cotadas na bolsa⁷.

Estas disposições reflectem-se também nas regras do Nasdaq⁸ e da bolsa de Nova Iorque (NYSE). Quando registadas no NASDAQ na NYSE, as sociedades devem apresentar aí, com antecedência, as suas contas certificadas. Este processo de certificação implica que as sociedades estejam em posição de avaliar se cumprem ou não um determinado número de regras, incluindo as de denúncia.

O NASDAQ e a NYSE ou a SEC – *Securities and Exchange Commission*, autoridade norte-americana encarregada de fiscalizar a aplicação da lei SOX, aplicam às empresas que não cumpram sanções e penalizações. Daqui resulta que, sem saber se as suas regras de denúncia são compatíveis com a legislação europeia de protecção de dados, as sociedades enfrentem o risco de incorrer em sanções das autoridades de protecção de dados europeias caso não cumpram a legislação da UE, por um lado, e das autoridades norte-americanas, por outro, se não cumprirem as suas próprias regras.

A Lei SOX propõe ainda mudanças importantes no *reporting* financeiro estabelecendo normas relativamente à função de auditoria e seus protagonistas, abordando questões que vão desde a explicitação da responsabilidade das Administrações até às penalizações criminais dos responsáveis, em caso de não conformidade da informação.

A Lei SOX privilegia, assim, o papel crítico do “controlo interno”, como um processo executado pelos corpos gerentes ou por outras pessoas da empresa que impulsionam o sucesso dos negócios em três categorias:

- a) Eficácia e eficiência das operações;
- b) Confiança dos relatórios financeiros;
- c) Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

⁷ A lei SOX na secção 406, e, mais particularmente, os regulamentos de aplicação em uso nas instituições bolsistas dos EUA (NASDAQ, NYSE) também definem que as sociedades aí registadas adoptem “códigos de conduta” aplicáveis aos quadros e directores financeiros superiores, no que toca a contabilidade, controlos contabilísticos internos e auditorias, que deveriam ajudar a fazer cumprir a lei.

⁸ Regra 4350 (D) (3): sobre as responsabilidades e a autoridade do comité de fiscalização da Bolsa de valores de Nova Iorque (NYSE), Secção 303A.06: O comité de fiscalização “*Audit Committee*”.

CAPÍTULO III

METODOLOGIA

3.1. Metodologia

O objectivo da investigação consiste em verificar a importância da contabilidade, como fonte de informação para o trabalho de auditoria. Ao longo dos tempos, vários foram os autores que destacaram a importância da auditoria na credibilidade das demonstrações financeiras, ou seja, a sua função social.

É nesta fase que irão ser apresentados os métodos a utilizar para responder às questões de investigação ou às hipóteses formuladas.

Segundo Fortin (1999, p.102), esta é uma fase de enorme relevância, uma vez que, (cit. Teixeira, 2006, p.72) *“assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação”*. Fortin (1999, p.102) defende, que *“serão determinados os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação ou às hipóteses formuladas. Ainda segundo o mesmo autor acrescenta que nesta fase “é necessário escolher um desenho apropriado segundo se trata de explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses”*.

Segundo Polit *et al.* (1995, p.367), *“a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimentos e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”*.

Para Teixeira (2006, p.72), *“é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, procurando garantir a exactidão e legitimidade dos resultados de forma a sistematizar os procedimentos adoptados durante as várias etapas. A metodologia tem como objectivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens”*.

Para Fortin (1999, p.102, cit, Teixeira 2006, p.72), *“o estilo da pesquisa adoptado e os métodos de recolha de informação seleccionados, dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. Assim após uma consulta estruturada e aprofundada sobre as principais características dos diversos tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo”*.

É na etapa da metodologia que se deve operacionalizar a investigação, ou seja, determinar o tipo de investigação, as definições operacionais das variáveis, o meio onde se desenrola a investigação e a população desse mesmo estudo.

Assim, como o nosso problema em estudo “O Contributo de Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditoria Financeira Eficaz”, ser de ordem prática, trata-se de um estudo do tipo exploratório, qualitativo, uma vez que, as pesquisas deste tipo têm como objectivo, relatar, explicar sem alterar conceitos e ideias, com vista à formulação do problema mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para análises seguintes. Nesta conformidade, seguiu-se a linha de pensamento utilizada por Teixeira (2006), que tratou de um problema semelhante abordando o contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz.

Segundo Fortin (2000, p.100), o carácter exploratório do estudo, explica-se porque “*o objectivo do estudo será explorar o domínio em profundidade e explorar o conceito para extrair dele todas as manifestações com vista a descrever o fenómeno*”.

Assim, segundo Gil (2002, p. 42-57), a pesquisa exploratória visa “*proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses*”.

Também foi adoptado o método qualitativo que procura comprovar teorias, recolher dados para confirmar ou infirmar hipóteses e generalizar fenómenos e comportamentos. Assim, em investigação qualitativa a teoria surge a partir da recolha, análise, descrição e interpretação dos dados. É o que Glaser e Strauss (1967) designam de “teoria fundamentada” (cit. Bogdan e Biklen, 1994) pois:

“as abstracções são construídas à medida que os dados particulares que foram recolhidos se vão agrupando. Uma teoria desenvolvida deste modo procede de ‘baixo para cima’ (em vez de ‘cima para baixo’), com base em muitas peças individuais de informação recolhida que são inter-relacionadas” (cit. Bogdan et al. 1994, p.50).

No procedimento metodológico, irão ser tratados aspectos fundamentais, assim a fase inicial e acompanhando o problema, o desenho de investigação, variáveis em estudo, caracterização da amostra e exibição da ferramenta de colheita de dados.

3.2. Hipóteses de investigação

Para conseguir garantir uma resposta aceitável para o problema e que conduzirá a investigação, qualquer estudo tem que possuir hipóteses.

Tendo em conta que para Fortin (2000, p.102), a hipótese é *“um enunciado formal de relação prevista entre duas ou mais variáveis. Esta combina com o problema e o objectivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo”*

Pelo que se colocaram como hipóteses principais de investigação:

Hipótese 1: Melhor qualidade nos serviços de contabilidade contribui para um melhor desempenho da auditoria.

Hipótese 2: O grau de confiança na gestão de topo de uma organização pode contribuir para maior confiança nos seus registos contabilísticos.

Hipótese 3: A independência e a fiabilidade de um auditor.

Para estudar as hipóteses propostas foi elaborado um questionário on-line, construído através da plataforma: <http://paol.iscap.ipp.pt/survey/admin/admin.php>, dirigido a vários auditores, que têm a seu cargo um conjunto de empresas, às quais realizam auditorias para credibilizar as demonstrações financeiras. Foi através desta plataforma, que foi feito informaticamente o tratamento de dados aos questionários respondidos.

3.3. Definição das Variáveis

Ainda seguindo Teixeira (2006), é essencial que as variáveis estejam bem definidas, para dar início a um estudo. Segundo Marconi (1999, p.31) *“Ao se colocar o problema e a hipótese, deve ser feita também a indicação das variáveis dependentes e independentes. Elas devem ser definidas com clareza e objectividade e de forma operacional. Todas as variáveis que possam interferir ou afectar o objecto em estudo devem ser não só levadas em consideração, mas também devidamente controlados para impedir comprometimento ou risco de invalidar a pesquisa”*.

Polit *et al.* (1995, p.374) definem uma variável como sendo a “*característica ou atributo de uma pessoa ou objecto que varia (assume valores diferentes) na população estudada*”.

Assim sendo, uma variável pode tomar diferentes valores para exprimir graus, quantidades, diferenças. “*É um parâmetro ao qual valores numéricos são atribuídos*” (Kerlinguer, 1973, citado por Fortin, (1999, p.36).

As variáveis podem ser identificadas de diversas maneiras, segundo a sua aplicação numa investigação. Algumas podem ser manipuladas e outras controladas. Segundo Fortin (1999), os tipos de variáveis mais correntemente apresentados nas obras metodológicas são: as variáveis independentes e dependentes, as variáveis atributo e as variáveis estranhas. Neste estudo, as variáveis que iremos analisar são apenas as variáveis independentes e a dependente.

De acordo com Green & Lewis (1986), citados por Fortin (1999, p.217), “*uma variável é uma propriedade observável que varia e à qual são atribuídos valores*”. Uma variável pode ser equivalente a um indicador ou à combinação de um conjunto de indicadores servindo para medir.

Fortin (1999, p.373) explica o conceito de operacionalização como “*processo metodológico pelo qual um conceito é definido após se terem feito observações empíricas; diz-se também “definição operacional”*”.

3.3.1.Variável Dependente

A variável dependente é aquela que se vai tentar conhecer, perceber, explicar é ainda aquela que sofre o efeito esperado da variável independente, ou seja, é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da variável independente

Para Polit *et al.* (1995, p.26), a variável dependente também designada de variável de critério “*é aquela que o pesquisador tem interesse em compreender, explicar ou prever*”. A variável dependente “*é a que sofre o efeito esperado da variável independente: é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da variável independente*” (Fortin, 2000, p.37).

A variável dependente deste estudo é “O Contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditora financeira eficaz”, segundo os procedimentos teóricos.

3.3.2. Variável Independente

Segundo Teixeira (2006, p.76), “*a variável independente é aquela que o investigador manipula, voluntariamente, com o fim de observar o seu efeito sobre a outra, variável dependente, afecta outras variáveis podendo contudo, não estar relacionadas com elas*”.

Podemos ainda definir variável independente como sendo a razão ou influência da variável dependente, é aquela que é manipulada. A variável independente influencia a variável dependente, possibilitando a sua integração na enunciação de questões de pesquisa. Portanto, é aquela que se pretende avaliar os resultados, e por isso a razão daquilo que se vai gerar numa determinada situação.

Polit *et al.* (1995, p.373) definem variável independente como “*a variável que, segundo a crença, causa ou influencia a variável dependente; (...) é aquela que é manipulada*”.

Neste estudo foram consideradas, como variáveis independentes:

- ✓ Qualidade dos serviços de contabilidade;
- ✓ Confiança na Gestão de topo;
- ✓ Independência e fiabilidade do auditor.

3.4.2. Procedimentos Adoptados

Segundo Teixeira (2006, p.77), “*a organização e elaboração do instrumento de colheita de dados é uma etapa importante, no planeamento da pesquisa. Este é determinado, quer pela natureza do problema, quer em função das variáveis, técnicas e estratégias de análise de dados, tendo em conta igualmente os objectivos do estudo e as características da população alvo*”.

Fortin *et al.* (2000, p.40) explicam que os dados podem ser colhidos de diversos modos junto dos indivíduos, salientando que “*cabe ao investigador determinar o tipo de instrumento de medida que melhor convém ao objectivo do estudo, às questões de investigação colocadas ou às hipóteses formuladas*”.

Assim, para fazermos a caracterização da amostra, e a colheita de dados, bem como, para conhecermos qual foi o Contributo das boas práticas contabilísticas para uma auditora financeira eficaz, preferimos o uso de um questionário *on-line* que permite uma cobertura maior da população inquirida. Não existe interacção pessoal com o entrevistador mas há um trabalho prévio de enorme investimento na combinação gráfica do questionário, na clareza e exactidão das perguntas que podem igualmente ser abertas ou fechadas.

Para a obtenção de dados optou-se pelo questionário que é uma das ferramentas disponíveis nas pesquisas e é composto por um número considerável de questões expostas por escrito.

Para Fortin (1999, p.249), o questionário “*é um dos métodos de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sem assistência*”.

Depois da fase metodológica deste estudo, passamos para a elaboração do questionário.

A escolha do questionário foi de carácter objectivo, a sua aparência homogeneizada, as mesmas questões, as mesmas normas para todos os inquiridos, foi uma das vantagens desta escolha e ainda este tipo de questionário poderia garantir até a um determinado ponto, a exactidão e possibilitar a comparação entre os diversos inquiridos. Desta forma, todos os inquiridos conseguiam expressar as suas opiniões de uma forma livre e segura, uma vez que o questionário permitia garantir a confidencialidade das suas respostas.

O questionário foi constituído sobre uma base de análise teórica, não descurando a vertente prática das empresas. O mesmo teve que obedecer a determinados princípios, de modo a que possibilitasse respostas rápidas e que não suscitassem dúvidas aos inquiridos.

O inquérito foi, destinado aos auditores, visto serem estes os mais capacitados a responder a este tipo de questões, como são eles que avaliam o trabalho contabilístico. Para a distribuição do questionário, optou-se por enviar por *e-mail* para inúmeras entidades.

3.5. População e amostra

O presente estudo tem como principal objectivo avaliar a sensibilidade dos auditores no que respeita ao trabalho contabilístico e o seu contributo para garantir uma maior credibilidade nas demonstrações financeiras para os *stakeholders*.

Para isso foi elaborado um questionário e enviado às empresas de auditoria, foram várias as empresas de auditoria que enviamos o questionário, e tendo em conta que cada empresa de auditoria tem um conjunto de empresas às quais faz auditorias, poderíamos ter obtido inúmeras, mas apenas obtivemos 35 respostas. O que significa que a amostra alvo de análise se cingiu a 35 respostas.

O questionário foi enviado para os auditores, visto serem eles os mais capacitados para avaliar o trabalho contabilístico, portanto os mais capacitados para responder a este tipo de questões. Para esta distribuição de questionários, optou-se por enviar por email.

Numa segunda fase, e como as respostas eram muito reduzidas, voltamos a apelar com os emails para as mesmas entidades.

O referido questionário é formado por 3 partes. O primeiro grupo é constituído por 4 questões e aborda questões sobre a caracterização da empresa (tipo de sociedade, ramo de actividade, volume de negócios e número de funcionários). O segundo grupo é constituído por 8 questões estão relacionadas com o contributo da informação contabilística e o último grupo é constituído por 4 questões e é sobre a Confiabilidade nos Órgãos de Gestão. Para melhor percepção da estrutura do questionário o mesmo segue em apêndice.

Importa referir que a amostra são 35 empresas, uma vez que só estas é que responderam ao questionário.

CAPÍTULO IV

APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4. Apresentação e interpretação dos resultados

Neste capítulo pretende-se dar a conhecer os resultados obtidos, em função de toda a informação recolhida e cujo instrumento utilizado foi o questionário on-line.

Na primeira fase do trabalho pretendemos fazer uma caracterização das empresas inquiridas. Esta caracterização é o ponto de partida para o desenrolar deste trabalho, bem como para os diversos desdobramentos e análises.

4.1. Caracterização das Empresas

4.1.1. Tipo de Sociedades

Fazem parte da amostra 35 empresas, existindo dois tipos de sociedades, sociedades anónimas e sociedades por quotas.

Gráfico 1 – Tipo de sociedades



Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos resultados obtidos, verifica-se que a maioria da amostra corresponde a sociedades anónimas, ou seja, 20 são sociedades anónimas e apenas 15 são sociedades por quotas. A nível percentual verifica-se que as sociedades anónimas têm um peso ligeiramente superior face às sociedades por quotas. Assim, 57% das empresas são sociedades anónimas e as restantes 43% são sociedades por quotas.

4.1.2. Ramo de Actividade dos Clientes

Outro aspecto tido em consideração foram, as áreas de actividade das empresas. Decidiu-se fazer um desdobramento simplificado pelas seguintes actividades (Comercial, Industrial e Serviços).

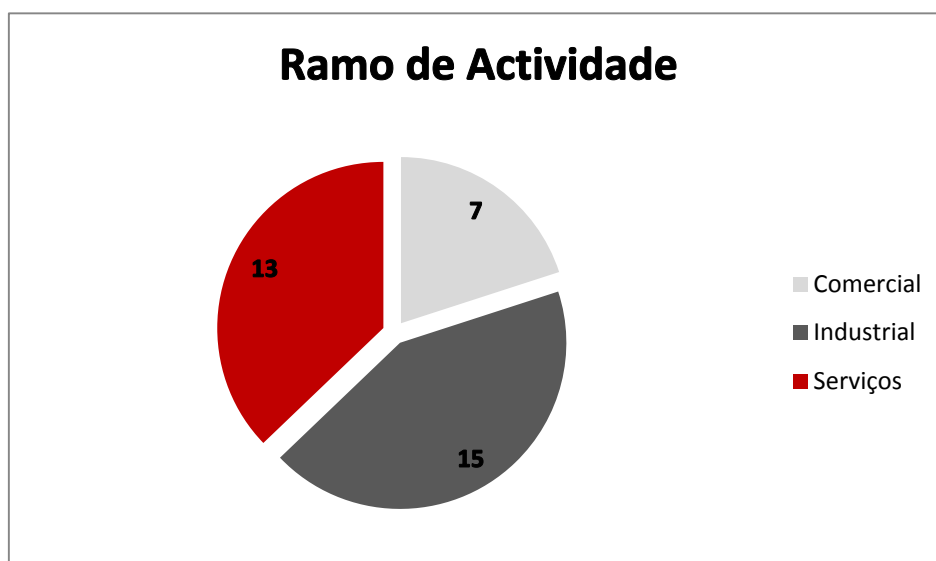
Gráfico 2: Ramo de Actividade – peso percentual



Fonte: Elaboração própria

Sem sombra de dúvida que a actividade industrial é a que tem maior expressão na amostra, seguida das empresas de serviços. Em termos percentuais as duas representam 80% do total da amostra. Atingindo as empresas industriais um peso de 42,9% (15 em termos absolutos) e 37,10% (13 em termos absolutos) das empresas de serviços. As empresas comerciais representam apenas 20% do total (7 em termos absolutos).

Gráfico 3: Ramo de Actividade



Fonte: Elaboração própria

4.1.3. Dimensão das Empresas

Para a dimensão das empresas preferimos utilizar dois critérios. O volume de negócios e o número de funcionários. Deste modo a facturação foi subdividida, em inferior a 5 milhões de euros, uma segunda categoria entre 5 milhões e 10 milhões de euros, uma terceira categoria entre 10 milhões de euros e 15 milhões de euros e a última superior a 15 milhões de euros. A subdivisão quanto ao número de empregados teve a seguinte forma, inferior a 25 trabalhadores, entre 25 e 50 e mais de 50 trabalhadores.

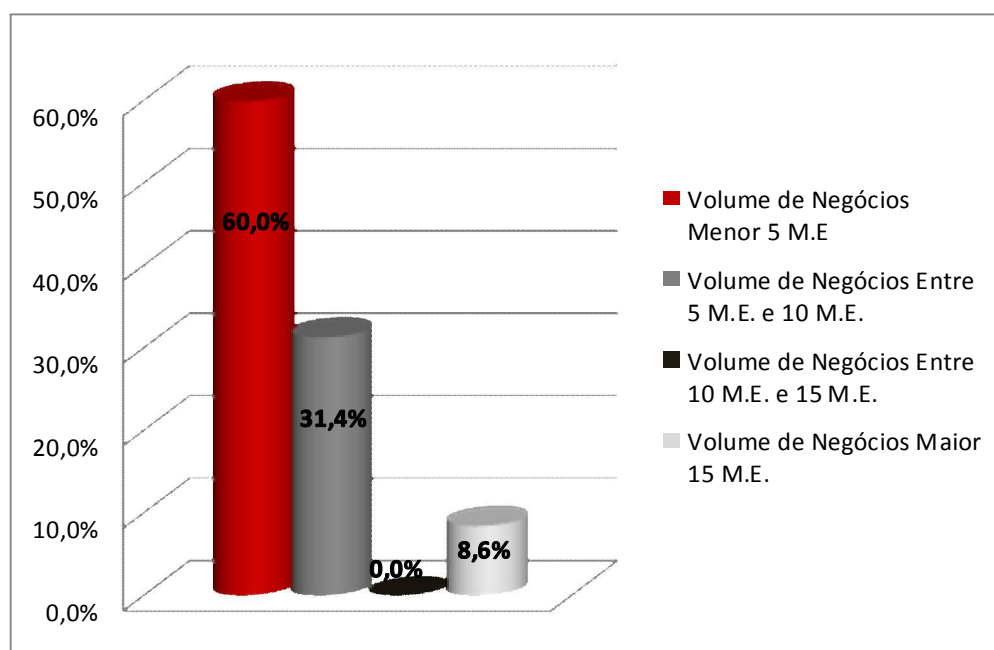
Quadro 2: Volume de negócios/número de funcionários

		Nº Funcionários			Total
		Menor 25	Entre 25 e 50	Maior 50	
Volume de Negócios	Menor 5 M.E	18	1	2	21
	Entre 5 M.E. e 10 M.E.	1	4	6	11
	Entre 10 M.E. e 15 M.E.	0	0	0	0
	Maior 15 M.E.	1	0	2	3
Total		20	5	10	35

Fonte: Elaboração própria

Através do quadro 2 está representado, o volume de negócios repartido por número de funcionários. Facilmente se concluí, que para um volume de negócios inferior a 5 milhões de euros, o número de empresas com um número de funcionários inferior a 25 é de 18 empresas. Verifica-se que é notória a diferença entre as empresas com menos de 25 funcionários face às restantes. Assim sendo, no quadro 2 é visível esta divergência em termos absolutos, embora não se verifique uma disparidade tão grande como em relação ao volume de negócios.

Gráfico 4: Distribuição do número de funcionários/volume de negócios



Fonte: Elaboração própria

Na amostra obtida, concluímos que a maioria das empresas tem um volume de negócios inferior a 5 milhões de euros. Numa amostra de 35 empresa, 21 têm um volume de negócios inferior a 5 milhões de euros, o que significa a nível percentual 60% da amostra. Entre os 5 e 10 milhões de euros, encontramos 11 empresas com um peso percentual de 31,40%; entre 10 e 15 milhões de euros, não existe nenhuma empresa; acima de 15 milhões existem também apenas 3 empresas peso percentual de 8,6% da amostra (ver gráfico 4). Os valores obtidos na amostra mostram, nitidamente a forte componente das empresas de pequena e média dimensão no tecido empresarial português.

4.2. Contributo da Informação Contabilística

Neste grupo do questionário, pretende-se verificar que mecanismos de controlo são tomados nas empresas, bem como as práticas mais frequentes no que respeita à área financeira.

Existe a preocupação em obter elementos úteis em tempo oportuno, com a finalidade de acompanhar a evolução da actividade económico-financeiras das empresas.

Assim, um dos principais objectivos do sistema de controlo interno é a precisão e confiabilidade da informação financeira, de modo a possibilitar as melhores tomadas de decisão.

4.2.1. Orçamentação e Centros Analíticos

A orçamentação de actividades, bem como a criação de centros de custo, são dois exemplos verdadeiros de ferramentas que auxiliam a essa tomada de decisão. Partindo deste pressuposto, tentamos averiguar se estas práticas eram frequentes.

Quadro 3: Orçamentação/Centros Analíticos

			Orçamentos		
			N	S	Total
C. Analíticos	N	Count	13	6	19
		% of Total	37,1%	17,1%	54,3%
	S	Count	1	15	16
		% of Total	2,9%	42,9%	45,7%
Total	Count	14	21	35	
	% of Total	40,0%	60,0%	100,0%	

Fonte: Elaboração própria

Dos resultados obtidos, e analisando o quadro 3, constatamos que apesar de uma parte das empresas inquiridas demonstrarem alguma sensibilidade para este tipo de ferramentas, estas práticas deveriam ser comuns a mais entidades.

Passando por fazer uma análise separada, concluímos que 54,3% das empresas afirmaram que não têm estabelecido centros analíticos, o que denota pouco cuidado por parte de grande parte das empresas embora 45,7% das empresas afirmaram que têm estabelecido centros analíticos.

No que respeita à orçamentação da actividade 60% das empresas afirmaram que tomavam este procedimento.

Fazendo uma análise conjunta, analisamos que 37,1% das empresas não têm instituído nenhum destes procedimentos, o que demonstra algum descuido das mesmas face a estes mecanismos. No entanto 42,9% destas entidades executam, estas duas medidas em simultâneo, o que demonstra cuidado no acompanhamento da actividade.

Além disso é importante referir, que a orçamentação é nitidamente um procedimento que é mais frequente em empresas de menor dimensão, ou seja, empresas com volume de negócios inferior a 5 milhões de euros. Podemos confirmar através do quadro 4, que o maior peso percentual é de 34,3%, nas empresas com um volume de negócios inferior a 5 milhões de euros.

**Quadro 4: Orçamentação/Volume de Negócios (0 – inferior a 5 M.E;
1 – Entre 5 M.E. e 10 M.E; 2 - Entre 10 M.E. e 15 M.E; 3 - Maior 15 M.E.)**

			Volume de Negócios				Total
			0	1	2	3	
Orçamentos	N	Count	9	4	0	1	14
		% of Total	25,7%	11,4%	0,0%	2,9%	40,0%
	S	Count	12	7	0	2	21
		% of Total	34,3%	20,0%	0,0%	5,7%	60,0%
Total		Count	21	11	0	3	35
		% of Total	60,0%	31,4%	0,0%	8,6%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

4.2.2. Conferência e conciliações contabilísticas

A informação financeira para proporcionar uma tomada de decisão adequada, deve ser oportuna e precisa. É necessário que haja um controlo rigoroso, para que seja garantida a precisão da informação. Controlo esse que passa por contagens físicas, conferências e conciliações contabilísticas.

Tentamos entender face ao exposto, de que modo é que as referidas empresas faziam estas verificações, com que periodicidade e que elementos solicitavam externamente.

**Quadro 5: Conf. Activos/Volume de Negócios (0 – inferior a 5 M.E.;
1 – Entre 5 M.E. e 10 M.E; 2 - Entre 10 M.E. e 3 – Maior 15 M.E)**

			Volume de Negócios				Total
			0	1	2	3	
Conf. Activos	N	Count	3	0	0	0	3
		% of Total	14,3%	0,0%	0,0%	0,0%	8,6%
	S	Count	18	11	0	3	32
		% of Total	85,7%	100,0%	0,0%	100,0%	91,4%
Total		Count	21	11	0	3	35
		% of Total	100,0%	100,0%	0,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Assim, os primeiros aspectos a serem analisados são os relacionados com os procedimentos de conferência, conciliação e contagens físicas.

Tendo em conta que estamos na presença de empresas com revisor de contas, os resultados relativos aos procedimentos de conferência e conciliação têm que necessariamente ser unânimes. Apesar disso, 3 das 35 empresas, atestaram que não efectuavam conciliações, são empresas com volume de negócios inferior a 5 milhões de euros e trata-se de empresas de serviços.

Quadro 6: Periodicidade da conferência de clientes/fornecedores/bancos/stocks

Periodicidade	Clientes	%	Fornecedores	%	Bancos	%	Stocks	%
-	1	2,9%	1	2,9%	1	2,9%	1	2,9%
Anual	27	77,1%	28	80,0%	16	45,7%	32	91,4%
Trimestral	5	14,3%	4	11,4%	4	11,4%	0	0,0%
Mensal	2	5,7%	2	5,7%	14	40,0%	2	5,7%
TOTAL	35	100,0%	35	100,0%	35	100,0%	35	100,0%

Fonte: Elaboração própria

O quadro 6 mostra os resultados obtidos relativamente às conciliações e conferências de terceiros e *stocks*.

Os primeiros aspectos que observamos é o facto de apenas uma empresa da amostra não efectuar conferências de clientes, fornecedores nem se *stocks*. Tendo consciência que estas

empresas estão sujeitas a auditoria, é estranho que essa empresa não efectue este tipo de conciliações, apesar de ser só uma empresa e que apenas representa 2,9% da amostra.

Qualquer sistema de controlo interno eficaz deve contemplar o acompanhamento e conferência de saldos e movimentos de clientes. Quanto à periodicidade a maior predominância recaí para que seja anual, 77,1% (27 em termos absolutos). Salienta-se que apenas 14,3% (5 em termos absolutos) das entidades afirmaram que efectuam esta conferência mensal.

A verificação de saldos de fornecedores é uma prática que deve estar igualmente implementada em todas as organizações. O que se verifica também, é que a esmagadora maioria das empresas fazem conferências anuais, 80% (28 em termos absolutos) e 11,4% (4 em termos absolutos) das entidades fazem conferências trimestrais.

É importante referir, que estas confirmações de clientes e fornecedores deveriam ter um carácter mais regular.

Actualmente uma das rúbricas de grande importância para o sistema de controlo interno é sem dúvida, a conferência e conciliação bancária. É de todo aconselhável que a mesma seja feita várias vezes ao ano, preferencialmente, mensal. Apesar, de os valores obtidos demonstram que grande parte das empresas realizam anualmente a conciliação bancária, 45,7% e apenas 40% das empresas é que realizam conciliações bancárias mensais.

A gestão dos *stocks* e o controlo deve obedecer a um conjunto de medidas, visando a sua salvaguarda, portanto a contagem periódica deva ser um dos procedimentos adoptados. Assim sendo, tentámos averiguar se esta medida de controlo interno, era uma prática corrente nas empresas. Os resultados obtidos foram concludentes, tal como no ponto anterior, 91,4% das empresas da amostra tomam esta medida anualmente, apenas 5,7% efectua contagens mensais de *stocks*.

Uma vez que estas contagens na maioria das empresas implicam paragens, o valor mais observado é referente a conferências anuais.

4.2.3. Análises financeiras previstas

São insuficientes as demonstrações financeiras de uma empresa, para o verdadeiro acompanhamento da actividade e controlo das operações, também devem existir outros instrumentos que apoiam o quotidiano de uma empresa. Neste sentido e atendendo à panóplia de ferramentas de apoio à gestão procurou saber-se quais as mais utilizadas.

O acompanhamento dos contractos de *leasing* deve fazer parte das tarefas de controlo das empresas. Esta medida de controlo cabe, normalmente ao departamento financeiro e deve compreender diversos aspectos, tais como, o controlo do capital em dívida, a definição da dívida de curto e médio prazo, a confrontação de mapas (da empresa e do *leasing*), a conclusão do contrato e os juros suportados.

Quadro 7: Combinação entre conferência de contas caucionadas/*leasing*

			<i>Leasing</i>		Total
			N	S	
Caucionadas	N	Count	13	1	14
		% of Total	37,1%	2,9%	40,0%
	S	Count	1	20	21
		% of Total	2,9%	57,1%	60,0%
Total		Count	14	21	35
		% of Total	40,0%	60,0%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Nos resultados obtidos, constatou-se que existe preocupação em controlar os contratos de *leasing* (60% das empresas – 21 em termos absolutos). O mesmo resultado foi obtido relativamente às contas caucionadas (60% das empresas – 21 em termos absolutos).

Os restantes 40% (14 em termos absolutos) não fazem este acompanhamento, o que não significa que haja um descuido por parte das empresas, pois pode acontecer simplesmente que as empresas não tenham contratos de *leasing* e nem utilizem contas caucionadas.

Os rácios financeiros são um importante instrumento de gestão que possibilitam analisar a empresa através de um conjunto considerável de indicadores – económicos, solvabilidade, risco, nível de valorização ou qualidade como investimento.

Atendendo a este facto é necessário que as empresas dêem a devida atenção a estes indicadores.

Gráfico 5: Empresas que utilizam rácios financeiros



Fonte: Elaboração própria

Através dos resultados obtidos verifica-se, que a maioria das empresas respondeu que utiliza estes indicadores. O resultado de 24 respostas da amostra reflecte, isso mesmo e apenas 11 empresas da amostra responderam que não recorriam a este tipo de análise.

Mais uma tarefa que compete, naturalmente ao departamento financeiro é o controlo e evolução dos diversos custos. É particularmente relevante, o acompanhamento das diferentes rubricas da estrutura de custos de forma que possam ser sinalizados possíveis desvios, evoluções e variações.

Este acompanhamento deve ser igualmente interpretado e percebido. Os resultados obtidos foram completamente esclarecedores, 91,4% (32 em termos absolutos) das empresas disseram que efectuam este tipo de análise, enquanto 8,6% (3 empresas em termos absolutos), não faz este tipo de análise.

Quadro 8: Combinação entre análise de custos/centros analíticos

			Custos		Total
			N	S	
C. Analíticos	N	Count	2	15	17
		% of Total	5,7%	42,9%	48,6%
	S	Count	1	17	18
		% of Total	2,9%	48,6%	51,4%
Total		Count	3	32	35
		% of Total	8,6%	91,4%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Em relação a este controle dos custos, evoluções e variações, os resultados foram conjugados com os centros analíticos.

Existe alguma incoerência das respostas, uma vez que existe 1 empresa que afirmou que efectuava controlos por centros analíticos e não efectuava conferência por custos, na medida em que a construção de centros analíticos exige um estudo mais complexo do que a análise dos custos.

O inventário à data permite a comparação e a evolução dos stocks da empresa. Este meio pode ser importante tanto para o departamento financeiro, comercial e órgão de gestão. Os resultados foram concludentes, 74,3% (26 em termos absolutos) das empresas responderam que efectuavam este procedimento, apenas 25,7% (9 em termos absolutos) disseram que não efectuavam este procedimento.

Quadro 9: Inventário à data/volume de negócios (0 – inferior a 5 M.E;

1 – Entre 5 M.E. e 10 M.E; 2 - Entre 10 M.E. e 15 M.E; 3 - Maior 15 M.E.)

			Volume de Negócios				Total
			0	1	2	3	
Inventário	N	Count	7	2	0	0	9
		% of Total	20,0%	5,7%	0,0%	0,0%	25,7%
	S	Count	14	9	0	3	26
		% of Total	40,0%	25,7%	0,0%	8,6%	74,3%
Total		Count	21	11	0	3	35
		% of Total	60,0%	31,4%	0,0%	8,6%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

É ainda de referir que das 9 entidades que não realizam inventário, 7 têm volume de negócios inferior a 5 milhões de euros (6 empresas de serviços, 1 industrial), o que demonstra que não é tão relevante em empresas de serviços efectuarem o controlo do inventário.

As outras 2 empresas que não realizam inventários, são empresas comerciais e têm um volume de negócios entre os 5 milhões e os 10 milhões de euros.

4.3. Confiabilidade nos Órgãos de Gestão

4.3.1. Relação entre a Actividade das Empresas e o Volume de Negócios

A informação financeira tem um papel muito importante na empresa, pois tem como objectivo garantir a fiabilidade da informação financeira, bem como ajudar a implementar mecanismos com vista a salvaguardar os activos da empresa. Pelo que o revisor oficial de contas deve fazer uma avaliação do sistema de controlo interno e quando necessário efectuar sugestões para possíveis melhorias.

Quadro 10: Conjugação entre a actividade e o volume de negócios (0 – inferior a 5 M.E.; 1 – Entre 5 M.E. e 10 M.E.; 2 - Entre 10 M.E. e 15 M.E.; 3 - Maior 15 M.E.)

			Volume de Negócios				Total
			0	1	2	3	
Actividade	C	Count	6	0	0	1	7
		% of Total	17,1%	0,0%	0,0%	2,9%	20,0%
	I	Count	5	9	0	1	15
		% of Total	14,3%	25,7%	0,0%	2,9%	42,9%
	S	Count	10	2	0	1	13
		% of Total	28,6%	5,7%	0,0%	2,9%	37,1%
Total	Count	21	11	0	3	35	
	% of Total	60,0%	31,4%	0,0%	8,6%	100,0%	

Fonte: Elaboração própria

No quadro 10 está representado o volume de negócios distribuído pelas actividades das empresas que constituem a amostra. Das 35 empresas da amostra, 7 são empresas comerciais; 15 são industriais que representa a maioria e 13 empresas são de serviços.

Por outro lado 60% das empresas têm, um volume de negócios inferior a 5 milhões de euros, seguido de 31,4% pelas empresas com um volume de negócios entre 5 a 10 milhões de euros e por 8,6% pelas empresas com um volume de negócios superior a 15 milhões de

euros, não havendo qualquer registo para as empresas com volume de negócios entre os 10 e 15 milhões de euros.

4.3.2. Interesses e Eficiência Operacional

4.3.2.1. Manual de controlo interno

O presente estudo não será tão pormenorizado e exaustivo, o que pretendíamos avaliar se existia ou não, um manual de controlo interno nas empresas.

Na perspectiva de percebermos, os resultados obtidos associou-se estão questão com o volume de negócios.

Os resultados obtidos foram de certa forma esclarecedores, ou seja, 24 empresas da amostra não possuem manual de controlo interno (68,6% em termos percentuais), 16 são empresas com volume de negócios inferior a 5 milhões de euros. Empresas de menor dimensão, normalmente, não têm este tipo de procedimento.

Quadro 11: Existência de manual de controlo interno/volume de negócios facturação (0 – inferior a 5 M.E; 1 – Entre 5 M.E. e 10 M.E; 2 - Entre 10 M.E. e 15 M.E; 3 - Maior 15 M.E.)

			Manual C.I.		Total
			N	S	
Volume Negócios	0	Count	16	5	21
		% of Total	45,7%	14,3%	60,0%
	1	Count	7	4	11
		% of Total	20,0%	11,4%	31,4%
	2	Count	0	0	0
		% of Total	0,0%	0,0%	0,0%
	3	Count	1	2	3
		% of Total	2,9%	5,7%	8,6%
Total		Count	24	11	35
		% of Total	68,6%	31,4%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, é também importante salientar que apenas 11 empresas confirmaram que têm o manual de controlo interno (31,4% em termos percentuais), das quais 5 (14,3% em termos percentuais) são empresas com volume de negócios inferior a 5 milhões de euros.

Não podemos concluir nada, uma vez que são as empresas de menor dimensão que têm manual de controlo interno e também as que não têm manual de controlo interno.

4.3.2.2. Papel do órgão de gestão no sistema de controlo interno

Como já foi mencionado anteriormente, o papel do órgão de gestão no sistema de controlo interno é essencial. É no topo da hierarquia que devem nascer as boas práticas e os procedimentos correctos, e a preocupação pelo controlo das actividades não é excepção. Porém, existe por vezes algum descuido, quanto a esta matéria, porque as coisas não são assim tão lineares.

Quanto ao órgão de gestão e ao sistema de controlo interno foram colocadas 2 questões:

- Sensibilidade do órgão de gestão;
- Órgão de gestão acompanha a evolução dos processos.

Quadro 12: Acompanhamento/sensibilidade do controlo interno

			Acompanhamento SCI. OG		Total
			N	S	
OG. Sensível	N	Count	3	0	3
		% of Total	8,6%	0,0%	8,6%
	S	Count	1	31	32
		% of Total	2,9%	88,6%	91,4%
Total		Count	4	31	35
		% of Total	11,4%	88,6%	100,0%

Fonte: Elaboração própria

Optamos por agregar as duas questões, na medida em que a atitude ideal do órgão de gestão face ao controlo interno deve ser de total abertura, sensibilidade e acompanhamento constante. Os resultados obtidos provaram que há efectivamente uma preocupação generalizada, do órgão de gestão quanto ao controlo das operações.

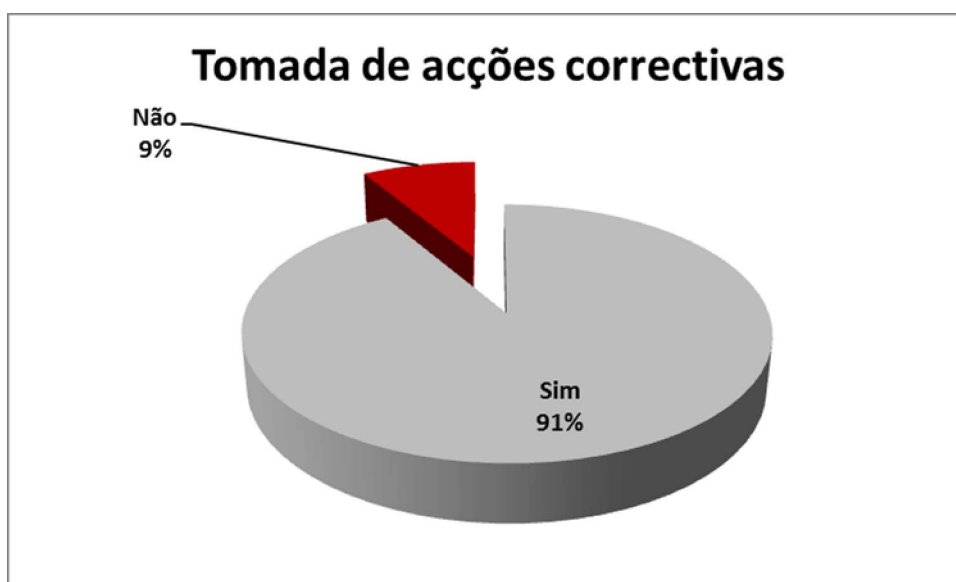
Assim das 35 empresas da amostra, 31 empresas (88,6%) responderam afirmativamente às duas questões, o que é a esmagadora maioria das empresas e apenas 3 empresas (8,6%) responderam negativamente às 2 questões colocadas.

É evidente que a importância num sistema de controlo interno eficaz é, a existência de uma pessoa responsável pelo controlo das operações. No entanto é, importante referir que o

primeiro responsável pelo sistema de controlo interno, é o órgão de gestão, contudo acaba por, muitas vezes, ser o departamento financeiro a assumir este tipo de responsabilidades.

Em relação à tomada de acções correctivas quando são detectadas anomalias, com base nas respostas obtidas, podemos concluir que há tentativa de corrigir os erros. Portanto apenas 9% das empresas (3 empresas em termos absolutos), afirmou não tomar acções correctivas, enquanto a esmagadora maioria das empresas 91% (32 em termos absolutos), fazem correcções quando são detectadas anomalias.

Gráfico 6: Tomada de acções correctivas



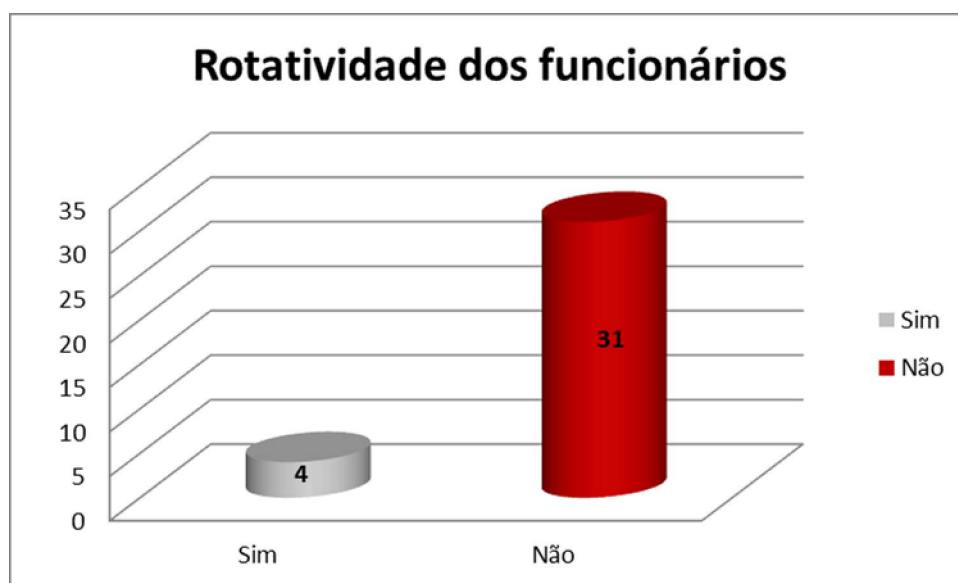
Fonte: Elaboração própria

Qualquer empresa tem como objectivo principal de controlo interno, a salvaguarda dos seus activos. Assim, torna-se indispensável que haja mecanismos eficazes com o objectivo de preservar os bens da empresa, sendo a rotatividade de funções um desses mecanismos.

Esta medida é de difícil aplicabilidade, apesar de ser de enorme importância para a salvaguarda de interesses e naturalmente para o bom funcionamento do sistema de controlo interno.

Analisando o gráfico 7, podemos verificar que a rotatividade de funções é um aspecto muito pouco frequente, apenas 11,4% (4 empresas) toma esta medida e a esmagadora maioria 88,6% (31 empresas) opta por não tomar esta medida.

Gráfico 7: Rotatividade dos funcionários



Fonte: Elaboração própria

Assim podemos concluir, com base numa análise genérica dos resultados obtidos após o tratamento estatístico dos questionários, constata-se que existe alguma sensibilização das empresas para a problemática do sistema de controlo interno. No entanto tal sensibilização não é geral. As empresas que constituem a amostra podem, e devem melhorar no seu sistema de controlo interno.

Antecipadamente é importante referir que a amostra obtida caracteriza de uma maneira geral as empresas portuguesas. Os critérios assentes nesta conclusão foram baseados em duas questões, uma primeira referente ao volume de facturação e outra referente ao número de trabalhadores. O tecido empresarial português é, como sabemos, constituído maioritariamente por pequenas e médias empresas. Na amostra utilizada:

- Quanto ao tipo de sociedade, houve uma harmonia entre as sociedades por quotas e anónimas;

- No que se refere ao ramo de actividades houve uma predominância das empresas industriais e de serviços, sendo que as empresas comerciais em menor número;
- No que respeita ao volume de negócios, grande parte das empresas afirmaram que o volume de negócios seria inferior a 5 milhões de euros, ou seja, 60% das empresas da amostra.
- Por fim, o número de funcionários, 57,1% da amostra declarou que têm menos de 25 funcionários.

De acordo com o que foi definido inicialmente, pretendíamos com este estudo avaliar o contributo do trabalho contabilístico para a realização de uma auditoria. Os principais resultados a reter são:

- O auditor para certificar as demonstrações financeiras necessita avaliar todo o sistema de controlo interno e todo o trabalho contabilístico, podendo, muitas vezes, sugerir alterações, melhorias ou correcções.
- Um aspecto que reflecte algum distanciamento entre a realidade das empresas e a temática do sistema de controlo interno, foi a existência ou não de um manual de controlo interno. Apenas 31,4% das empresas afirmaram ter manual de controlo interno e a grande maioria 68,6% das empresas disseram não possuir este manual de controlo interno.
- Os resultados obtidos mostraram que o órgão de gestão está atento ao controlo interno na maioria das empresas. Assim, depois da análise conjunta das duas questões referentes a este tema (se o órgão de gestão é sensível e aprova as melhorias), concluímos que a generalidade das empresas 88,6% da amostra, o órgão de gestão é sensível e aprova as melhorias.
- A preocupação manifestada pelas empresas em tomar acções correctivas é, uma excelente prática de sistema de controlo interno, daí 91% das empresas tomam acções correctivas.
- Para se atingir a salvaguarda de activos, optou-se pela análise da rotatividade do pessoal. Assim os resultados obtidos mostram que não são práticas muito correntes, nas empresas, provavelmente porque provocam alguma dificuldade de aplicabilidade, ou por não haver uma grande receptividade para este tipo de medidas, ou ainda devido à pequena dimensão das empresas. Então, apenas 4

empresas da amostra efectuam a rotatividade de funções a larga maioria 31 empresas não efectua a rotatividade de funções.

- Sendo um dos objectivos de um bom sistema de controlo interno, a fiabilidade de informação, existem alguns procedimentos específicos que deveriam ser comuns a mais empresas. Mecanismos como centros analíticos e orçamentos ajudam, as entidades a terem um acompanhamento mais efectivo da actividade, deveriam ser práticas usuais. Na conjugação das duas análises, verificamos que menos de metade dos inquiridos, cumpre com os dois procedimentos, 42,9% das empresas.
- As conciliações e conferências são cruciais para todas as organizações. Os resultados obtidos nas empresas demonstram que 8,6% das empresas não fazem conferência de activos, valor um pouco elevado.
- Fazendo um desdobramento nas práticas de conciliações, apercebemo-nos que parte das empresas denota algumas lacunas nestes procedimentos. As conciliações em especial de clientes e fornecedores deveriam ter um carácter mais frequente.
- Ao nível do controlo financeiro genérico (mapas de *leasing*, contas caucionadas, rácios financeiros), há bastante sensibilização.

Efectuando uma interligação entre os diversos pontos das conclusões, podemos ficar com a ideia que alguns destes resultados poderão estar distantes da realidade das empresas, em especial nas empresas de menor dimensão. De facto, procedimentos correctos trazem uma maior confiança na informação prestada aos auditores.

CAPITULO V

CONCLUSÃO

5. Conclusão

Num mercado cada vez mais competitivo no mundo empresarial motivado essencialmente pela era das novas tecnologias de informação, obriga as empresas a recorrerem a todos os meios que dispõem para se diferenciarem das suas concorrentes. Para isso, é crucial que a organização se sensibilize possibilitando que a mesma funcione como um todo.

As unidades económicas têm, por isso, necessidade de observar cada vez mais atenta e continuamente o meio ambiente, analisar a evolução do mercado e identificar os seus pontos fortes e pontos fracos em áreas tão diversificadas como a dos recursos humanos, comunicação interna, sistema de informação, logística, recursos tecnológicos, produção, aprovisionamento, marketing e financeira.

Perante o que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição da contabilidade para uma auditoria eficaz, no actual contexto de grande concorrência em que as organizações estão expostas, a diversos tipos de riscos que ameaçam os objectivos do negócio. Destacou-se, também, o trabalho de contabilidade, as suas actividades e a importância na gestão eficaz dos recursos, tanto financeiros, como humanos e materiais. A sua postura nas organizações deve pautar-se por uma actuação voltada para atingir resultados, e não somente para exercer actividades de controlos internos. O profissional desta área deve estar permanentemente actualizado, através de estudos contínuos, adequando-se e adaptando-se às novas exigências do mercado.

Pretende-se com este estudo avaliar o contributo do trabalho contabilístico para a realização de uma auditoria. Os principais resultados obtidos são:

- A emissão de informação financeira de elevada qualidade está intimamente ligada ao sistema de supervisão (*oversight*) associado à mesma, enquanto mecanismo de reforço de garantia de credibilidade aos *stakeholders*.
- Existe alguma sensibilização das empresas para a problemática do sistema de controlo interno.
- O órgão de gestão está atento ao controlo interno na maioria das empresas.
- As práticas de centros analíticos e orçamentos ajudam, as entidades a terem um acompanhamento mais efectivo da actividade, deveriam ser práticas frequentes.

- Subsiste algumas lacunas nas conciliações e conferências.
- Existe bastante sensibilização das empresas no controlo financeiro genérico.

Podemos concluir que um bom trabalho contabilístico contribuiu para uma auditoria mais eficaz.

BIBLIOGRAFIA

AAA – American Accounting Association (1966). *A Statement of Basic Accounting Theory*, ASOBAT

Almeida, J. M. (2002). *A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras*. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n.28, pp. 29 – 38.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1988). *Analytical procedures*. SAS No. 56. New York, NY: AICPA.

Amorim, J.L. (1959). *Doutrinas Contabilísticas*, Ed. Centro Gráfico de Famalicão.

Arens, A., Loebbecke, J. (2000). *Auditing: An Integrated Approach*. New Jersey, Prentice Hall.

Batista da Costa, C (2007). *Auditoria Financeira teoria e prática*, 8ª edição, Editora Rei dos Livros.

Bernardes, Arménio Ferreira (2001). *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra. Centro de Estudos e Formação Autárquica.

Bogdan, robert; Biklen, Sari (1994). *Investigação qualitativa em educação: uma introdução á teoria e aos métodos*. Tradução Maria João Alvarez, Sara Bahia dos Santos e Teimo Mourinho Baptista. Porto, Porto Editora, 1994.

Borges, António; Rodrigues, Azevedo; Rodrigues, Rogério (2005). *Elementos de Contabilidade Geral*, 22ª Edição, Áreas Editora, Lisboa.

Boynton, W., Johnson, R. Kell, W. (2002). *Modern Auditing*. John Willey & Sons.

Cañibano, Leandro Calvo (1987). *Contabilidad. Análisis de la realidade económica*, Ed. Pirâmide, Madrid, 1987.

Coate, C., Florence, R., Kral, K. (2002). *Financial Statement Audits, a Game of Chicken?* Journal of Business Ethics 41: pp 1–11.

Comissão Europeia, CE, 2002, Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, *JOCE, L 243*, 2002.

Duarte, Lara (2010). *Auditoria Financeira* (Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria, Universidade de Coimbra. Retirada de: <http://hdl.handle.net/10316/14023>.

FEE, Fédération des Experts Comptables Européens, FEE (2002). *The Role of Accounting And Auditing In Europe*.

Fortin, Marie-Fabienne (1999). *O processo de Investigação: da concepção à realização*, 2ª Edição, Loures: Lusociência.

Fortin, Marie-Fabienne, (2000), “*O Processo de Investigação*”, 2ª Ed., Loures.

Francis J. (2004). *What do we Know About Audit Quality*. The British Accounting Review nº 36.

International Federation of Accountants, IFAC (2008), *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*.

Gabas trigo, F. (1991). *El marco conceptual de la contabilidad financiera*, Monografia 17, Ed. AECA, Madrid.

Garcia Benau, Maria Antónia (1995). *Armonizacion de la Información financiera en Europa*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.

Gil, António Carlos (2002). *Como elaborar projectos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: atlas, 2002.

Gonçalves da Silva, F.V. (1948): “*Luca Pacioli – O Homem e a obra*”, in Revista de Contabilidade e Comércio n.ºs 61-62, Vol. XVI, Janeiro a Julho, 1948.

Guimarães, C. (1998). *Auditoria Fiscal*; Revista de Contabilidade e Comércio n.º 217, de Fevereiro de 1998.

Hendriksen, Eldon e Breda, Michael (1991). *Accounting theory* (5.ª ed.). United States of America. Irwin and McGraw-Hill.

International Federation of Accountants (IFAC); ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente - traduzida pela OROC (eficaz para auditorias de demonstrações financeiras para períodos que comecem em, ou após, 15 de Dezembro de 2008).

Marques, Madeira (1997). *Auditoria e Gestão*, 1ª Edição, Editorial Presença.

Mendes, Ana (2010). *Como os financeiros podem ajudar a comunicar*. (Tese de Mestrado, Universidade Fernando Pessoa). Retirada de: <http://hdl.handle.net/10284/1671>.

Marconi, M.A., Lakatos, E.M. *Técnicas de pesquisa*. 4. Ed. São Paulo, Atlas, 1999.

Nabais, Carlos, (1993). *Noções Práticas de Auditoria*, 2ª ed. Revista e actualizada, Editorial Presença, Lisboa, 1993.

Pereira, Marisa (2009). *A importância da Contabilidade no desempenho empresarial* (Tese de Mestrado, Universidade de Aveiro). Retirada de: <http://hdl.handle.net/10773/1794>.

Pires, Liliana (2009). *Contabilidade Ambiental* (Tese de Mestrado, Universidade de Coimbra). Retirada de: <http://hdl.handle.net/10316/11883>.

Polit, D.F.; Hungler, B.P. (1995). *Fundamentos de pesquisa em enfermagem*. 3. ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 1995.

Réis, J. V., 2008, *Revisão e Auditoria às Contas – Intervenções do Bastonário*, Almedina.

Rocha, Armandino (1991). *Contributo da Contabilidade Multidimensional para a Análise e Informação Empresarial*, tese de doutoramento apresentada na Universidade do Minho, Braga, 1991.

Rocha, Armandino (2004). *Lições de Teoria da Contabilidade*, ed. Universidade Lusíada Editora, Lisboa.

Sá, António Lopes (2009). *Prática e Teoria da Contabilidade Geral*, Juará Editora, Curitiba, Brasil.

Sarbanes-Oxley Act, 2002, de 30 de Julho de 2002, EUA, (2002).

Severo, Ana (2009). *Práticas de Contabilidade*. (Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia da Universidade de Aveiro). Retirada de: <http://hdl.handle.net/10316/11929>.

Soltani, B., 2007, *Auditing – An International Approach*, Pearson Education.

Teixeira, Maria de Fátima (2006). *O Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria da Universidade de Coimbra). Retirada de: <http://hdl.handle.net/10400.2/581>.

Tribunal de Contas, (1999), *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Volume I, Lisboa.

Tua Pereda, Jorge (1997). *Necesitamos un Marco Conceptual?*, Revista de Contabilidade e Comércio, nº 213.

Tua Pereda, Jorge (1996). *Ampliar el Marco Conceptual de la Información Financiera*, Boletín AECA, nº 40, Fevereiro-Junho de 1996.

Valério, Paula (2009). *Contabilidade, Auditoria e Fiscalidade – a busca da independência numa relação interdisciplinar*. (Relatório de Estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Aveiro). Retirada de: <http://hdl.handle.net/10316/11971>.

WEBGRAFIA

www.ifac.org – International Federation of Accountants
Manual dos Revisores Oficiais de Contas (2010)

APÊNDICE

APÊNDICE I

Questionário

Questionário - Contributo das Práticas Contabilísticas

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditora Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário.

Existem 16 perguntas neste inquérito

Caraterização da Empresa

1 [Tipo de Sociedade]Tipo de Sociedade *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sociedade Anónima
- Sociedade por Quotas

2 [Ramo de Atividade]Ramo de Atividade *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Comercial
- Industrial
- Serviços

3 [Volume de Negócios]

Volume de Negócios

*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Menor 5 M.E
- Entre 5 M.E. e 10 M.E
- Entre 10 M.E. e 15 M.E
- Maior 15 M.E.

4 [Nº de Funcionários]Número de Funcionários *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Menos 25
- Entre 25 e 50
- Mais 50

Contributo da Informação Contabilística

5 [2.1]Estão definidos centros analíticos visando a análise de custos e a sua evolução? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

6 [2.2.]**São feitos orçamentos de modo a controlar a evolução da atividade?**

*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

7 [2.3.]**Estão previstas conciliações, conferências e contagens físicas, independentes dos diferentes ativos?**

*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

8 [2.3.1]**Se respondeu Sim:****É efetuado a conciliação com os registos contabilísticos?**

*

Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:

° Resposta era Y'Sim' na pergunta '7 [2.3.]' (Estão previstas conciliações, conferências e contagens físicas, independentes dos diferentes ativos?)

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

9 [2.3.2.]Qual a periodicidade? ***Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras:**

° Resposta era Y'Sim' na pergunta '7 [2.3.]' (Estão previstas conciliações, conferências e contagens físicas, independentes dos diferentes ativos?)

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Mensais
 Trimestrais
 Anuais

10 [2.4.]As conferências estipuladas visam extratos e saldos solicitados a entidades externas? *

Por favor, seleccione uma resposta apropriada para cada item:

	Sim	Incerto	Não
Fornecedores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bancos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11 [2.5.]**Se respondeu sim.****Qual a periodicidade dessa conferência?**

*

Por favor, seleccione uma resposta apropriada para cada item:

	Clientes	Fornecedores	Bancos	Stoks
Mensais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Trimestrais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Anuais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12 [2.6.]Qual dos seguintes procedimentos, estão previstos na atividade da empresa? *

Por favor, seleccione uma resposta apropriada para cada item:

	Mapas de Leasing com capitais de dívida e escalonamento das prestações	Saldo de utilização de contas caucionadas e respetivos juros	Evolução dos custos (n e n-1)	Inventário à data	Rácios Financeiros
Sim	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Não	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Confiabilidade nos Órgãos de Gestão**13 [3.1.]Existe algum manual de controlo interno? ***Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

14 [3.2.]O Órgão de Gestão (OG) acompanha a evolução dos processos e resultados? *Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

15 [3.3.]**Quando são detetadas anomalias nos processos o O.G., faz acções corretivas?**

*

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

16 [3.4.]Está definida a rotatividade de funcionários nas diversas funções, e em especial na guarda de ativos? *Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
 Não

APÊNDICE I I

Emails



Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>

Questionário on-line

4 mensagens

Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>
Para Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt>

6 de Agosto de 2012 17:09

Boa Tarde Doutora Ana Bandeira

Conforme combinado, anexo o questionário on-line que elaborei.

Se a professora pudesse enviar para alguns professores, agradecia.

Obrigado

Carla Figueiredo

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditoria Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt>
Para Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>

14 de Agosto de 2012 11:56

Olá Carla,

Eu vou enviar para todos os meus contactos, mas será necessário voltar a enviar no início de Setembro porque agora deverá haver poucos a responder.

Cumprimentos,

Ana Maria Bandeira

De: Carla Figueiredo [mailto:carlamfig@gmail.com]
Enviada: segunda-feira, 6 de Agosto de 2012 17:10
Para: Ana Maria Bandeira
Assunto: Questionário on-line

Boa Tarde Doutora Ana Bandeira

Conforme combinado, anexo o questionário on-line que elaborei.

Se a professora pudesse enviar para alguns professores, agradecia.

Obrigado

Carla Figueiredo

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditora Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>
Para Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt>

30 de Agosto de 2012 09:34

Bom Dia Drª Ana

Já activei novamente o questionário e estará disponível para responderem até ao dia 14/09, porque depois preciso de algum tempo para fazer o tratamento da informação.

Até ao momento só tive 5 respostas.

Cumprimentos

Carla Figueiredo

No dia 14 de Agosto de 2012 11:56, Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt> escreveu:

Olá Carla,

Eu vou enviar para todos os meus contactos, mas será necessário voltar a enviar no início de Setembro porque agora deverá haver poucos a responder.

Cumprimentos,

Ana Maria Bandeira

De: Carla Figueiredo [mailto:carlamfig@gmail.com]
Enviada: segunda-feira, 6 de Agosto de 2012 17:10
Para: Ana Maria Bandeira
Assunto: Questionário on-line

Boa Tarde Doutora Ana Bandeira

Conforme combinado, anexo o questionário on-line que elaborei.

Se a professora pudesse enviar para alguns professores, agradecia.

Obrigado

Carla Figueiredo

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditoria Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt>
Para Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>

30 de Agosto de 2012 11:06

Bom dia Carla,

Fez bem, porque 5 respostas é mesmo muito pouco. Mas, também foi tempo de férias.

Cumprimentos,

Ana Maria Bandeira

De: Carla Figueiredo [mailto:carlamfig@gmail.com]

Enviada: quinta-feira, 30 de Agosto de 2012 09:34

Para: Ana Maria Bandeira

Assunto: Re: Questionário on-line

Bom Dia Drª Ana

Já activei novamente o questionário e estará disponível para responderem até ao dia 14/09, porque depois preciso de algum tempo para fazer o tratamento da informação.

Até ao momento só tive 5 respostas.

Cumprimentos

Carla Figueiredo

No dia 14 de Agosto de 2012 11:56, Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt> escreveu:

Olá Carla,

Eu vou enviar para todos os meus contactos, mas será necessário voltar a enviar no início de Setembro porque agora deverá haver poucos a responder.

Cumprimentos,

Ana Maria Bandeira

De: Carla Figueiredo [mailto:carlamfig@gmail.com]

Enviada: segunda-feira, 6 de Agosto de 2012 17:10

Para: Ana Maria Bandeira

Assunto: Questionário on-line

Boa Tarde Doutora Ana Bandeira

Conforme combinado, anexo o questionário on-line que elaborei.

Se a professora pudesse enviar para alguns professores, agradecia.

Obrigado

Carla Figueiredo

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditoria Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>



Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>

Questionário on-line - Mestrado em Auditoria

1 mensagem

Ana Maria Bandeira <bandeira@iscap.ipp.pt>

14 de Agosto de 2012 12:09

Para ndongo andre <andongo2003@yahoo.fr>, ARMINDO LICINIO DA SILVA MACEDO <amacedo@iscap.ipp.pt>, Ana Cristina Loiro <acl@rara.pt>, "Silva, António" <Antonio.Silva@bvinfo.com>, ALCINA AUGUSTA DE SENA PORTUGAL DIAS <alcina@iscap.ipp.pt>, António Oliveira <antmbo@gmail.com>, Adalmiro Pereira <adalmiropereira@mail.telepac.pt>, "A. Pimentel Lourenço" <antoniopimentellourenco-5237p@advogados.oa.pt>, benjamimsousa@bensou.pt, babo@iscap.ipp.pt, bordalo@iscap.ipp.pt, carlosmanuel.mendes@gmail.com, Claudia Reis <reis.claudia@gmail.com>, cneto@iscap.ipp.pt, dmercier@iscap.ipp.pt, dsduarte@iscap.ipp.pt, "Dr. Paulino" <paulino@iol.pt>, duartemanuelduarte@sapo.pt, ebasto@iscap.ipp.pt, edur.silva@iol.pt, elviscastro1983@gmail.com, FELIX MIRANDA MEIREIS <FMEIREIS@iscap.ipp.pt>, Félix Meireis <flixmeireis8@gmail.com>, hmoliveira@sapo.pt, hcanha@iscap.ipp.pt, Helder Branco <helder.branco74@gmail.com>, hsalazar@iscap.ipp.pt, htorres@iscap.ipp.pt, MARIA IVONE OSÓRIO CARDOSO <IVONEC@iscap.ipp.pt>, ipereira@iscap.ipp.pt, jvper@sapo.pt, josevale@iscap.ipp.pt, Jabur Solo <jabursolo@yahoo.fr>, José Pedro <jcjpdro@gmail.com>, juangil@eu.ipp.pt, joao.oliveira.rodrigues@pt.pwc.com, Jam Sroc <jorge.amorim@jam-sroc.com>, Josecarloscarneiro@gmail.com, jcardoso@iscap.ipp.pt, lcostamarques@sapo.pt, mmm@iscap.ipp.pt, meireles@iscap.ipp.pt, orlandorua@gmail.com, "OLÍMPIO JESUS PEREIRA S. CASTILHO" <OLIMPIO@iscap.ipp.pt>, Patricia Ramos <pramos@inescporto.pt>, pimar@iscap.ipp.pt, sofia_lameirao@hotmail.com, Maria Teresa Campos <tatesc@gmail.com>, Teresa Pinto <tmpinto@utad.pt>, tbarros@iscap.ipp.pt, tarba@iscap.ipp.pt, Rui Filipe Pereira Bertuzi Silva <ruisilva@iscap.ipp.pt>

Bom dia,

Venho por este meio solicitar a vossa colaboração para o preenchimento do questionário:

No âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditoria Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Cumprimentos,

Ana Maria Bandeira



Rua Jaime Lopes Amorim, s/n

Página Web 2 de 2

4465-004 S. Mamede Infesta • Matosinhos • Portugal
Tel. [+351] 229 050 000 •

<https://mail.google.com/mail/?ui=2&ik=8a514a0d22&view=pt&search=inbox&th=139...> 28-09-2012



Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>

Questionário on-line

4 mensagens

Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>
Para andreiamendes@rpssroc.pt

6 de Agosto de 2012 17:14

Boa Tarde Doutora Andreia Mendes

Como tem várias auditorias de empresas a cargo, gostaria de poder contar com a sua ajuda, no âmbito do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, o estudo o qual me propus, envolve a análise do Contributo das Boas Práticas Contabilísticas para uma Auditora Financeira eficaz. Pelo que esta análise visa constituir uma base da realidade das empresas Portuguesas.

Deste modo, gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Obrigado

Carla Figueiredo

Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>
Para andreiamendes@rpssroc.pt

17 de Setembro de 2012 15:46

Drª Rosa Maria

Gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Obrigado

Carla Figueiredo

Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>
Para Rosa Maria <rosa@losango.mail.pt>

17 de Setembro de 2012 15:47

Drª Rosa Maria

Gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 25/08/12.

<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Obrigado

Carla Figueiredo

Carla Figueiredo <carlamfig@gmail.com>

19 de Setembro de 2012 15:08

Página Web 2 de 2

Para margarida@losango.mail.pt

Drª Margarida Barbosa

Gostaria de poder contar com a sua colaboração através da resposta a um breve questionário, que está disponível até ao dia 21/09/12
<http://paol.iscap.ipp.pt/survey/index.php?sid=96858&lang=pt>

Obrigado

Carla Figueiredo

<https://mail.google.com/mail/?ui=2&ik=8a514a0d22&view=pt&search=sent&th=138fc...> 28-09-2012

Carla Figueiredo

De: "Carla Figueiredo" <carla@losango.mail.pt>
Para: "Andreia Mendes" <andreamendes@rpssroc.pt>
Enviado: terça-feira, 18 de Setembro de 2012 10:56
Assunto: Re: ISCAP
obrigada..... é que estou mesmo em cima do prazo.

----- Original Message -----

From: [Andreia Mendes](mailto:Andreia.Mendes@rpssroc.pt)
To: [Carla Figueiredo](mailto:carla@losango.mail.pt)
Sent: Tuesday, September 18, 2012 10:26 AM
Subject: RE: ISCAP

Ok. Faço isso hoje.

bjs

De: Carla Figueiredo [<mailto:carla@losango.mail.pt>]
Enviada: terça-feira, 18 de Setembro de 2012 09:56
Para: Andreia Mendes
Assunto: Re: ISCAP

Ola

Deve ter sido umas 15, não me consegues responder mais algumas, só tenho 19 e precisava de ter umas 30..!!!!

Consegues....

bjs

Carla

----- Original Message -----

From: [Andreia Mendes](mailto:Andreia.Mendes@rpssroc.pt)
To: [Carla Figueiredo](mailto:carla@losango.mail.pt)
Sent: Tuesday, September 18, 2012 9:03 AM
Subject: RE: ISCAP

HELLO ☺

Ontem tive fora e não vi o email.... Respondi a 15 ou 20... já não me lembro muito bem.

bjs

De: Carla Figueiredo [<mailto:carla@losango.mail.pt>]
Enviada: segunda-feira, 17 de Setembro de 2012 12:11
Para: Andreia Mendes
Assunto: ISCAP

Ola menina...

Esta tudo bem contigo....

Já respondeste ao questionário??? a quantos?

bjs
Cumprimentos

28-09-2012

Carla Figueiredo
Losango-Gab.Tec.Contabilidade Assist.Fiscal, Lda.
Av. República, 2039 sala 8
4430-206 VNG
Tel: 223746240
Fax: 223746249
carla@losango.mail.pt
losango@losango.mail.pt

28-09-2012

